

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
STRATEGINIO VALDYMO IR POLITIKOS FAKULTETO
VALDYMO TEORIJOS KATEDRA

ASTA RUSTEIKAITĖ
(VEIKLOS AUDITAS)

**AUDITORIŲ KOMPETENCIJŲ UGDYMAS LIETUVOJE:
SITUACIJOS ANALIZĖ**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
Lektorė
Inga Tarakavičiūtė

Vilnius, 2008

MYKOLAS ROMERIS UNIVERSITY
FACULTY OF STRATEGIC MANAGEMENT AND POLICY
DEPARTMENT OF MANAGEMENT THEORY

ASTA RUSTEIKAITĖ
(AUDIT OF ACTIVITY)

**AUDITORS COMPETENCE DEVELOPMENT IN LITHUANIA:
ANALYSIS OF THE SITUATION**

(Final master's work)

Supervisor –
Lect.
Inga Tarakavičiūtė

Vilnius, 2008

TURINYS

ĮVADAS	4
1. AUDITORIAUS VEIKLA IR FUNKCIJOS.....	6
1.1. Audito samprata	6
1.2. Auditoriaus profesinė veikla, jos ypatumai.....	17
2. AUDITORIŲ KOMPETENCIJOS IR JŲ UGDYMO LIETUVOJE YPATUMAI.....	29
2.1. Kompetencijos samprata	29
2.2. Auditoriaus kompetencijos, jų rūšys	45
2.3. Auditoriaus kompetencijų ugdymas Lietuvoje.....	52
3. AUDITORIAUS KOMPETENCIJŲ IR JŲ UGDYMO RAIŠKA: KOKYBINIS TYRIMAS.....	59
IŠVADOS.....	68
REKOMENDACIJOS.....	71
LITERATŪROS SĄRAŠAS	73
SANTRAUKA.....	77
SUMMARY.....	78
PRIEDAI:	

IVADAS

Temos aktualumas ir naujumas. Susiklosčius ne itin palankiai dabartinei ekonominei situacijai Lietuvoje ir kitose valstybėse finansinius sunkumus patiria tiek privatus, tiek viešasis sektorius. Keičiantis mokesčių sistemai, augant nedarbiui, bankrutuojant įmonėms padidėja klaidingos apskaitos vedimo, mokesčių nuslėpimo, darbuotojų nepajėgumo susidoroti su padidėjusiu darbo krūviu ir daug kitų problemų tikimybė. Netylant kalboms apie valstybės biudžeto deficitą bei siekiant mažinti šį rodiklį, svarbu įvertinti įstaigų veiklos efektyvumą, ekonomiškumą, veiksmingumą. Viena iš priemonių taikytinų šiai situacijai valdyti ir užtikrinti tinkamą kontrolę yra tiek viešojo, tiek privataus sektorių institucijų auditavimas. Siekiant šios priemonės kokybės užtikrinimo neišvengiamai susiduriama su asmenų atliekančių auditą kompetentingumu: ar Lietuvoje audito paslaugas teikiantys atestuoti auditoriai ir valstybiniai auditoriai turi reikiamą kompetenciją atlikti jiems pavestą auditą, kurio rezultatas svarbus ne tik audituojamai įstaigai, tretiesiems asmenims, bet ir visuomenei.

Siekiant atskleisti nagrinėjamos temos naujumą būtina pabrėžti, kad nepriklausomų ir valstybinių auditorių kompetencijos – Lietuvos mokslininkų mažai nagrinėta tema. Paprastai kompetencija teisės aktuose bei literatūros šaltiniuose yra minima kaip vienas pagrindinių etikos principų ar normų, tačiau ji nėra detalizuojama išskiriant kompetencijos turinį. Taip pat, Lietuvoje nėra parengtas nepriklausomų bei valstybinių auditorių kompetencijų aprašas, kuriame būtų apibrėžta būtinos žinios, gebėjimai, įgūdžiai, mokėjimai, normos asmenims atliekantiems auditą. Tokia situacija gali kelti nemažų abejonių dėl šį atsakingą darbą dirbančių asmenų pasirengimo bei kompetentingumo šioje sityje. Taigi analizuojama problema – kokios yra auditoriaus kompetencijos - yra aktuali tiek mokslui, tiek visuomeniniu aspektu.

Tyrimo objektas ir dalykas. Magistro baigiamojo darbo tyrimo *objektas* yra Lietuvos Respublikos valstybinių ir atestuotų auditorių profesinė kompetencija. Tuo tarpu mokslinio darbo tyrimo *dalykas* yra Lietuvos Respublikos valstybinių ir atestuotų auditorių veiklos funkcijos ir profesinės kompetencijos šioms funkcijoms atlikti ugdymas.

Tyrimo tikslas – analizuojant mokslinę literatūrą ir norminius dokumentus apibrėžti auditoriaus veiklos funkcijas, kompetencijas ir jų ugdymą.

Tyrimo uždaviniai:

1. Išanalizuoti auditoriaus profesinės veiklos ypatumus;
2. Atliekant kompetencijos sampratos teorinę analizę, identifikuoti auditoriaus kompetencijas bei jų ugdymo situaciją Lietuvoje;

3. Remiantis kokybinio tyrimo rezultatais atskleisti auditoriaus kompetencijų turinį ir jų ugdymo raišką.

Tyrimo hipotezė: apibrėžtas auditoriaus profesinės kompetencijos turinys užtikrins kokybiškų audito paslaugų teikimą ir pagerins audito specialistų rengimo situaciją Lietuvoje

Mokslinio tyrimo metodai: Mokslinės literatūros ir norminių dokumentų analizė; kokybinis tyrimas – ekspertų apklausa (iš dalies struktūruotas interviu).

Baigiamojo darbo struktūra. Magistrinį darbą sudaro trys dalys. Pirmojoje dalyje aptariama audito samprata bei auditoriaus profesinė veikla, jos ypatumai. Antrojoje darbo dalyje aptariama kompetencijos samprata, išskiriamos auditoriaus kompetencijos ir apžvelgiamas jų ugdymas Lietuvoje. Trečioji magistro baigiamojo darbo dalis skirta atlikto kokybinio tyrimo rezultatų aptarimui. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados ir rekomendacijos auditorių kompetencijų ugdymo problemų sprendimui.

1. AUDITORIAUS VEIKLA IR FUNKCIJOS

Šiuolaikinėje visuomenėje spartūs pokyčiai įvairiose srityse yra kasdienybė. Visų pokyčių iniciatorius yra žmogus, kurio proto bei fizinės galimybės neretai kelia nuostabą. Kiekvieną dieną „mass media“ pateikia naujienas apie kažkuriam pasaulio krašte atrastą naują vaistą, technologiją, ar kitą naujovę, kuri vienaip ar kitaip yra naudinga žmonijai. Tačiau ne visuomet žmogaus protas yra naudojamas siekiant gerovės. Neretai pasitaiko atvejų kada žmonės siekdami naudos sau padaro didelę žalą kitiems. Šis reiškinys stebimas visose srityse: moksle, versle, politikoje ir kt. Siekiant sumažinti galimybes žmogui elgtis neteisingai imamas įvairių priemonių: priimami įstatymai, reglamentuojantys sankcijas už pažeidimus; steigiamos atsakingos institucijos, kontroliuojančios ir vertinančios įvairių sričių veiklas ir kt. Tai yra tik kelios iš priemonių taikytinos siekiant užkirsti kelią netinkamai ir neteisėtai veiklai. Tačiau svarbu paminėti ir tai, kad neretai pasitaiko ne tik tyčinių neteisingų ar neteisėtų veiksmų, bet ir žmogiškų klaidų dėl nežinojimo, kompetencijos stokos ar aplaidumo. Viena iš priemonių, kurios pagalba siekiama kontroliuoti šio reiškinio atsiradimą bei plitimą yra auditas.

Šioje darbo dalyje aptariama audito sąvoka, raida, klasifikavimas. Atkreipiamas dėmesys į valstybinio ir nepriklausomo audito skirtumus. Taip pat, aptariama auditoriaus profesinė veikla, jos ypatumai.

1.1. Audito samprata

Kaip teigia J. Mackevičius, terminas „auditas“ yra atėjęs iš senovės laikų. Šis terminas kilęs iš lotyniško žodžio „audit“, kuris reiškia „jis girdi“. Kaip pastebi autorius, atsižvelgiant į dabartinę audito prasmę lotyniškąjį žodžio „audit“ traktavimą reikėtų gerokai praplėsti. Jo nuomone, dabartinis auditas – tai procesas, kuriame įmonių ataskaitos yra taip smulkiai tikrinamos, kad auditoriai galėtų pareikšti nuomonę ar jos sudarytos tvarkingai ir teisingai. 200-ajame audito standarte pateikiamas kiek platesnis sąvokos auditas aiškinimas. Čia auditas apibrėžiamas kaip ekonominio vieneto nepriklausomai nuo jo dydžio ir teisinės formos, nesvarbu, pelno siekiančio ar nesiekiančio, finansinių ataskaitų ar susietos finansinės informacijos nepriklausomas patikrinimas, kai toks patikrinimas atliekamas siekiant pareikšti nuomonę apie tas finansines ataskaitas¹. I.Matickienė auditą apibrėžia kaip įmonės finansinių ataskaitų nepriklausomą patikrinimą ir nuomonės apie jas suformulavimą². Sąvokos „auditas“ apibrėžimuose neretai minimas terminas

¹ Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.10-12.

² Matickienė, I. Audito planavimas ir organizavimas. Kaunas: Technologija, 1997. P. 181.

„tikrinimas“. J.Mackevičiaus teigimu, „tikrinimas“ nėra tinkama sąvoka siekiant atskleisti tikrąją audito reikšmę ir ji neturėtų būti naudojama apibrėžiant auditą. Tikrinimas yra vienas iš audito testų, tačiau jis negali atskleisti visų audito giluminių procesų³. Jei sąvoka „tikrinimas“ nėra priimtina apibrėžiant auditą, tuomet galima daryti prielaidą, kad vietoj jos galėtų būti vartojamas „tyrimo“ terminas, kuris yra platesnis ir apima visas galimas procedūras, būtinas pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas. Siekiant apibrėžti auditą, terminą „tyrimas“ naudoja V.Lakis ir J.Mackevičius, kurie auditą traktuoja kaip, nepriklausomą įmonės finansinės atskaitomybės ir su ja susijusios finansinės informacijos tyrimą, užbaigiamą nuomonės apie ją išreiškimu⁴. D.Daujotaitė pateikia Amerikos apskaitininkų asociacijos audito koncepto apibrėžtį, kur auditas apibrėžiamas kaip sistemingas objektyvių įrodymų, susijusių su finansinėje atskaitomybėje pateikiamais tvirtinimais, rinkimo ir įvertinimo procesas, siekiant nustatyti tų tvirtinimų ir nustatytų kriterijų atitiktį, bei gautų rezultatų perdavimas suinteresuotiems vartotojams⁵.

Kaip pastebi J.Mackevičius, kai kurie autoriai bando auditą kuo glaudžiau susieti su finansine apskaita: T.Burnsas ir H.Hendriksenas rašo, kad auditas yra finansinės apskaitos rūšis; R.Kopelandas, P.Dašeris ir D.Davisonas įrodinėja, jog auditas išplečia finansinės apskaitos funkcijas ir garantuoja jos rezultatų patikimumą. Tačiau J.Mackevičiaus teigimu, teisingiau būtų tvirtinti, jog finansinė apskaita tai, pagrindinis audito informacijos šaltinis. Taip pat, pasak autoriaus, labai svarbu nurodyti, kuo remdamasis auditorius išreiškia savo nuomonę. Auditoriaus nuomonė turi būti pagrįsta audito metu sukaupta informacija, o ne jausmais, emocijomis ar išgyvenimais. Svarbu, kad jo nuomonė būtų išreikšta laikantis įstatymų ir teisės aktų reikalavimų, remiantis bendraisiais apskaitos principais.

Kalbant apie audito konceptą svarbu atkreipti dėmesį į „nepriklausomumo“ ir „objektyvumo“ sąvokas. Daugelio autorių pateikiamose audito termino apibrėžtyse minimos šios sąvokos. Lietuvos Respublikos Audito įstatymo pakeitimo įstatymo 4.straipsnis apibrėžia principus, kurių privalo laikytis audito įmonės ir auditoriai, atlikdami auditą. Šio straipsnio 2 dalyje nepriklausomumo ir objektyvumo principai nurodo, kad auditorius ir audito įmonė atlikti auditą gali tik būdami nepriklausomi nuo audituojamos įmonės ir nedalyvaudami priimant joje sprendimus⁶.

³ Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.10.

⁴ Lakis, V., Mackevičius, J. Auditas. Vilnius, 2000. P. 22.

⁵ Daujotaitė, D. Finansinis auditas. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006. P.10.

⁶ Lietuvos Respublikos Audito įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 82-3233.

Auditorių profesinės etikos kodekse nurodoma, kad auditorius gali atlikti auditą tik būdamas nepriklausomas nuo užsakovo ir audituojamos įmonės⁷.

Apibendrinant teigtina, kad autoriai apibrėžiantys audito sąvoką nėra vieningi. Vieni jų akcentuota finansine apskaitą, kiti – audito procedūras, tretis – audito nepriklausomumą ir/ar objektyvumą. Pabrėžtina, kad nepriklausomumas ir objektyvumas yra vieni svarbiausių principų taikytini auditoriaus veikloje ir jų laikymasis yra privalomas kiekvienam auditoriui.

Pateiktieji audito sąvokos apibrėžimai taikytini kalbant apie nepriklausomą finansinį auditą, kuris yra tik viena iš audito rūšių. Plačiau apie audito rūšis kalbama šio darbo 1.1.2. dalyje.

Kalbant apie auditą, svarbu atskirti nepriklausomo ir valstybinio audito sąvokas. Pasitaiko atveju, kada valstybinis auditas dėl nežinojimo yra suprantamas taip pat kaip nepriklausomas. Tačiau šios sąvokos skiriasi iš esmės. Vienas esminių skirtumų yra audituojamas subjektas, antrasis – audito atlikėjas, trečiasis – audito paskirtis. Šie skirtumai atsiskleidžia išsamiau apžvelgiant pagrindinius teisės aktus ir kitus su nepriklausomu ir valstybinių auditu susijusius dokumentus. Skirtumu neabejotinai yra daugiau, bet šiuos tris galima būtų laikyti pagrindiniais.

Valstybinio audito sąvokos apibrėžimų nėra daug, pagrindinis dokumentas, kuriame yra pateikiamas šios sąvokos aiškinimas yra LR Valstybės kontrolės audito įstatymas. Šiame įstatyme „valstybinis auditas“ apibrėžiamas kaip „auditas, atliekamas Valstybės kontrolės audituojamuose subjektuose pagal Valstybinio audito reikalavimus“⁸.

Trumpa audito sąvokos aptartis kelia daug klausimų apie audito klasifikavimą, jo paskirtį bei nepriklausomo ir valstybinio audito skirtumus. Šiuo atveju tikslinga būtų trumpai apžvelgti pasaulinę audito raidą, bei jo raidos tendencijas Lietuvoje.

1.1.1. Audito raida

Audito atsiradimo laikas nėra tikslus. Kaip teigia V.Lakis ir kt. audito atsiradimo pradžia siekia tuos laikus, kai pirmą kartą išsiskyre interesai asmenų tiesiogiai valdančių įmonę, ir asmenų finansuojančių veiklą⁹. Nuo XIX a. vidurio Europoje pradėjo steigtis daug įvairių akcinių bendrovių. Apsukrūs bendrovių vadovai, su buhalteriais sąmoningai apskaičiuodavo didesnius pelnus ir dividendus, tokiu būdu pakeldami akcijų kainą biržoje ir jas parduodavo. Europos šalių

⁷ Auditorių profesinės etikos kodeksas. Patvirtintas Visuotiniame Lietuvos auditorių rūmų narių susirinkime, 2000 m. birželio 16 d. // http://www.lar.lt/new/lar_files/public/auditoriu_profesines_etikos_kodeksas_20000616.pdf; prisijungimo laikas: 2008-10-11

⁸ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas// http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=332004&p_query=&p_tr2=&p_hil=&p_sess=&p_no=1; prisijungimo laikas: 2008-12-10

⁹ Lakis, V., Mackevičius, J., Rakštikas, P. Auditas. Vilnius: Viltis, 1992. P.18.

vyriausybės, siekdamos užkirsti kelią nesąžiningiems sandėriams, pradėjo reguliuoti apskaitos darbuotojų profesinę veiklą. Remiantis tuo, galima teigti, kad šalių vyriausybinių politiką buvo vienas iš veiksnių, nulėmusių audito atsiradimą ir jo įteisinimą. Tačiau pažymėtina, kad audito atsiradimo užuomazgos siejama ne su vyriausybine politika, o tiesiogiai su įmonės vadovų ir jų akcininkų tarpusavio santykiais.

Kiti šaltiniai teigia, kad audito užuomazgų aptinkama jau gerokai ankščiau. Istorikų manymu, Ankstyvuosiuose Rytuose jau 4000 metų prieš mūsų erą egzistavo valstybės, buvo renkami mokesčiai, sudaromos ataskaitos apie pajamas ir išlaidas. Buvo tikrinama ar nepadaryta klaidų, ar nesąžiningi valdininkai nepiktnaudžiauja. Tuomet ir prireikė audito. Audito tėvynę laikytina Didžioji Britanija. Maždaug nuo 1790 metų kai kurie buhalteriai vertėsi visuomenine praktika svarbiausiuose jūrų uostuose. Pirmoji asociacija Britų salose – Edinburgo Buhalterių Draugija – buvo įkurta 1853 metais¹⁰.

Tikslinga būtų išskirti 3 svarbiausias tendencijas, kurios išryškėjo pasaulinėje audito raidoje ir yra būdingos daugeliui pasaulio šalių:

1. Pirmaisiais dešimtmečiais auditas buvo traktuojamas tik kaip finansinių ataskaitų patikrinimas ir jų tikrumo ir tikslumo patvirtinimas.
2. Nuo XX a. vidurio (praktiškai nuo 1969 m.) vis labiau akcentuojamas sisteminis - orientacinis audito pobūdis. Daug dėmesio skiriama įmonių valdymo sistemos, ypač vidinės kontrolės efektyvumui.
3. Pastaraisiais metais labai daug dėmesio skiriama galimai audito rizikai ir galimybėms ją sumažinti.

Audito atsiradimas ir jo raida analizuojama daugelio Vakarų šalių autorių darbuose. Išsamiausiai nagrinėta Didžiosios Britanijos, JAV, Vokietijos ir kitų išvystytų rinkos ekonomikos šalių audito istorija. Tačiau Lietuvoje audito atsiradimo priežastys ir veiksniai nėra pakankamai ištirti. Nėra išsamesnių šaltinių apie auditą tarpukario Lietuvoje. To meto Lietuvos ekonomistų darbuose rašoma apie reviziją ir kontrolę, bet audito sąvoka neminima. L.Krivkos atlikti tyrimai rodo, kad diplomuotas ekonomistas V.Balsys 1934 metais pirmasis Lietuvoje iškėlė nepriklausomo audito idėją. Šio autoriaus darbuose audito terminas taip pat nėra minimas, bet jis pasiūlė įkurti prisiekusių revizorių ir ekspertų tarybą. J.Mackevičius teigia, kad prisiekusiuosius revizorius būtų galima prilyginti nepriklausomiems auditoriams, nes V.Balsys šiems revizoriams siūlė patikėti tikrinti įmonių finansines ataskaitas.

¹⁰ Lakis, V. Audito misija ir dabarties lūkesčiai// Tiltai, 2005, 4 (33). P.87.

Sovietinius laikotarpiu Lietuvoje nebuvo jokios nepriklausomo audito institucijos ir nepriklausomų auditorių. Apie audito sistemos kūrimą pradėta galvoti atkūrus Lietuvos nepriklausomybę. Ši idėja pirmą kartą buvo viešai iškelta kuriant Lietuvos buhalterių ir auditorių asociaciją 1990 metais. Asociaciją buvo nutarta pavadinti buhalterių ir auditorių su tikslu parengti auditorius ateityje. Siekiant šio tikslo, Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacijos valdymo struktūroje buvo įkurta Audito komisija, kuri turėjo užsiimti audito metodikos ir metodologijos kūrimu. Šios komisijos iniciatyva 1990 metų pabaigoje buvo parengtas „Auditinės veiklos Lietuvos Respublikoje nuostatų“ projektas, bet tik 1991 metų gruodį Lietuvos Respublikos Vyriausybė priėmė nutarimą „Dėl auditorių veiklos organizavimo“, kuriuo buvo patvirtinti minėtieji nuostatai. Taip pat, Lietuvos Respublikos Vyriausybė patvirtino ir komisiją auditorių kvalifikacijai suteikti, bei pavedė parengti sutarties tarp audito įmonės ir kliento formą. Tad, 1991 metų pabaigoje buvo sukurtas teisinis pagrindas auditiniai veiklai plėtoti. Pasak J.Mackevičiaus, nors teisinis pagrindas buvo sukurtas, bet iki 1993 metų Lietuvoje buvo tik „teorinis auditas“. Nemažą reikšmę audito sistemos kūrimui turėjo tarptautinių audito įmonių įsisteigimas Lietuvoje¹¹.

Lietuvoje nepriklausomas ir valstybinis auditas kūrėsi nepriklausomai vienas nuo kito. Valstybinio audito istorija Lietuvoje siekia gerokai ankstesnius laikus negu nepriklausomo audito.

Viešojo finansų kontrolės įstaiga Lietuvoje atsirado vėliau nei kitose Europos valstybėse. Paryžiuje veikę Apskaitos rūmai vykdė finansų kontrolę pirmą kartą paminėti 1318 metais, tačiau yra žinoma, kad jie veikė jau 1200 metais. Lietuvoje pavėluotą kontrolės sistemos atsiradimą įtakojo Lietuvos Didžiosios Kunigaikštystės to meto ekonominė politika. Jokių specializuotų ekonominės kontrolės organų neturėjo nes kunigaikštis Vytautas didysis buvo įvedęs asmeninę kontrolę. Viena iš pirmųjų finansų kontrolės institucijų Lietuvos Didžiojoje Kunigaikštystėje buvo Vienkartinis išdo teismas, įkurtas 1591 metais. Vėliau:

- 1613 – 1763 metais veikė išdo tribunolas. Vykde tam tikras finansinės kontrolės funkcijas.
- 1718 metais įsteigta Revizijos kolegija. Tikrino valstybinių pajamų ir išlaidų sąskaitas.
- 1795 – 1918 metais Lietuva priklausė Rusijos imperijai, viešųjų finansų kontrolė buvo reguliuojama pagal to meto carinės Rusijos įstatymus.
- 1918 metais, Lietuvai paskelbus nepriklausomybę, Lietuvos Valstybės tarybos posėdyje nuspręsta įkurti Valstybės kontrolę, nepriklausomą nuo vyriausybės.

¹¹ Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.29, 31.

- 1919 metų sausio 16 d. įsteigta Valstybės kontrolė. Netrukus buvo priimtas pirmasis Valstybės kontrolės įstatymas oficialiai įteisinęs institucijos pavadinimą – Valstybės kontrolė.
- 1920 metais įsteigta Valstybės kontrolės taryba ir patvirtintas jos darbo reglamentas¹².
- 1926 metais gegužės 12 d. įsigaliojo naujas Valstybės kontrolės įstatymas, kurio laikomas kūrimosi etapo pabaiga, Valstybės kontrolei suteiktas tvirtas teisinis pagrindas
- 1940 metų rugpjūčio 26 d. Valstybės kontrolė buvo likviduota.
- 1990 metų balandžio 5 d. įstatymu Dėl Lietuvos Aukščiausiajai tarybai atskaitingų valstybės organų įsteigimo atkurta Lietuvos Respublikos aukščiausioji kontrolės institucija - Valstybės kontrolės departamentas.
- 1990 metų spalį Lietuvos Respublikos aukščiausioji kontrolės institucija – Valstybės kontrolės departamentas – priimta visateise Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos INTOSAI nare.
- 1990 metų spalio 25 d. Lietuvos Respublikos piliečių referendume priimta Lietuvos Respublikos Konstitucija, kurios XII skirsnyje apibrėžtas Valstybės kontrolės statusas.
- 1993 metų birželio 18 d. Lietuvos Respublikos aukščiausioji kontrolės institucija – Valstybės kontrolės departamentas – priimta visateise Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos regioninio padalinio Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos EUROSAI nare¹³.

Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė sparčiai žengė į priekį perimdama tarptautinę patirtį, papildydama ir koreguodama teisinę bazę.

Kaip matyti pateiktoje audito istorijos santraukoje, tiek valstybinis, tiek nepriklausomas auditas Lietuvoje, formavosi pakankamai lėtai dėl susiklosčiusių tam tikrų aplinkybių. Dar ir šiandien siekiama tobulinti šį procesą, bei atsakingų institucijų veiklą, siekiant užtikrinti tinkamą audito atlikimą bei maksimalią naudą.

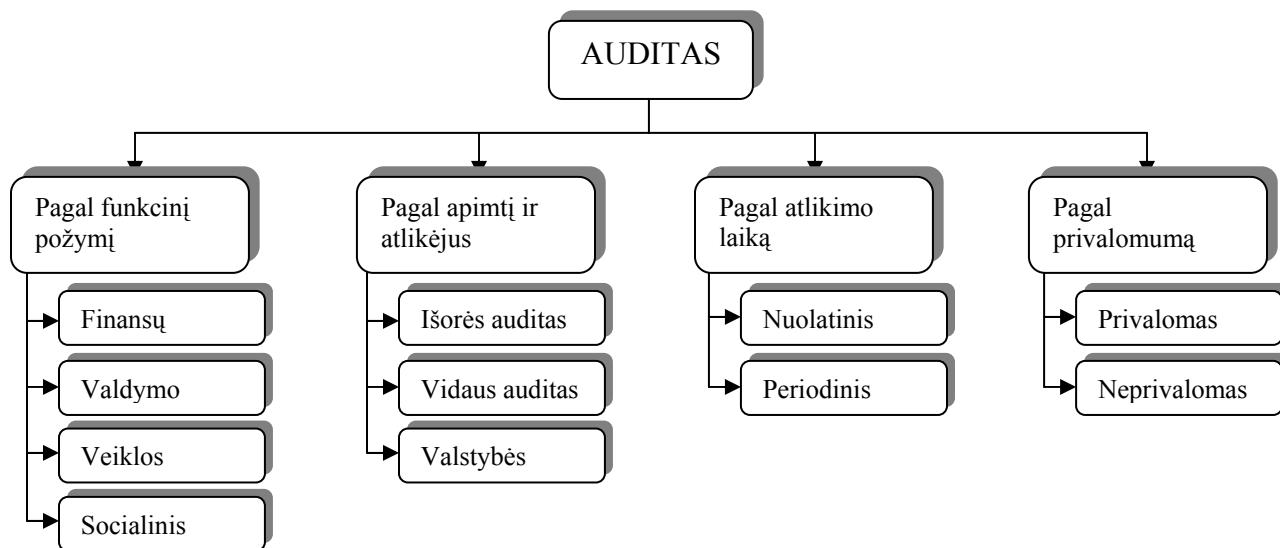
Kalbant apie audito raidą buvo išskirti nepriklausomas ir valstybinis auditas. Šių auditų esminių skirtumų atskleidimui naudinga būtų aptarti audito klasifikavimą.

1.1.2. Audito klasifikavimas

¹² Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė. http://www.vkontrolė.lt/veikla_raida.shtml; prisijungimo laikas: 2008-11-03

¹³ Ten pat.

Autoriai nagrinėjantys audito raidą teigia, kad audito rūšys, kurios dabar visų pripažįstamos, susiformavo, taip pat pamažu. Ankščiau auditas buvo vertinamas kur kas siauriau. Buvo išskiriamos trys audito rūšys: patvirtinantis, sistemiškai orientuotas, besiremiantis rizika auditas. *Patvirtinantis auditas* buvo naudojamas tikrinti buhalterinių duomenų, apskaitos registru ir atskaitomybės tikrumą. *Sistemiškai orientuotas auditas* buvo atliekamas atsižvelgiant į vidaus kontrolės sistemą. Jei sistema dirba efektyviai, tokiu atveju galima apsitikėti vidaus kontrole, jei ne – klientui reikia nurodyti, kaip tobulinti vidaus kontrolę. *Auditas, besiremiantis rizika*. Jo metu yra vykdoma atranka ir smulkiai tikrinamos tik tos sritys, kurios susijusios su didžiausia rizika¹⁴. Kaip jau minėta, toks audito klasifikavimas yra pernelyg siauras. Dabar auditas dažniausiai klasifikavimas pagal 4 požymius: funkcinį, apimtį ir atlikėjus, atlikimo laiką, privalomumą (žr. 1 pav.).



1 pav. Audito klasifikacija

Kaip matyti pateiktoje schemeje (1. pav.), auditas pagal funkcinį požymį skirstomas į 4 grupes:

Finansinis auditas. Šio audito pagrindinis tikslas yra nustatyti, ar įmonės finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais parodo tikrą ir teisingą finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar ji parengta remiantis bendraisiais apskaitos principais bei galiojančiais teisės aktais. Auditoriai, atliekantys finansinį auditą, turi pateikti auditoriaus išvadą.

Valdymo auditas. Šis auditą orientuotas į valdymo metodų ir jų efektyvumo tikrinimą. Auditoriui svarbu įvertinti įmonės valdymo kokybės kontrolę ir priemones, naudojamas valdymui tobulinti. Vienas iš valdymo audito uždavinių – patikrinti įmonės vadybininkų profesinę kompetenciją ir

¹⁴ Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.38-39.

nuspręsti, ar jie tinkami savo pareigas atlikti. Valdymo auditas apima visus įmonės padalinius ir veiklos sritis. Auditorius, atliekantis valdymo auditą, turi pateikti ataskaitą apie audituojamos įmonės valdymo būklę.¹⁵

Veiklos audito pagrindinis tikslas yra pateikti valstybės įstaigos veiklos nepriklausomą vertinimą. Valstybės įstaigos veiklą sudaro įvairių padalinių darbo organizavimas, tam tikrų funkcijų ir programų atlikimas¹⁶. Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI) nurodo, kad veiklos auditas yra procesas, kurio metu įvertinama, „... kiek ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai tikrinama organizacija naudoja savo resursus, atlikdama priskirtas jai užduotis“¹⁷.

Socialinio audito pagrindinis tikslas – patikrinti darbuotojų poreikius, interesus, bendravimą, darbo saugumą, sveikatingumą, užimtumą ir kitų socialinių klausimų būklę. Socialinio audito sritis pastaraisiais metais nuolat plečiama. Į socialinio audito sritį įtraukiamas ir gamtinės aplinkos auditas, kai kurių audito specialistų vadinamas gamybos ir gamtos suderinamumo, ekologijos, žaliuoju ir pan. auditu.¹⁸

J.Mackevičius pateikia D.Teilor ir K.Glezen audito klasifikavimą pagal funkcinį požymį (1 lentelė). Autoriai neišskiria socialinio audito kaip atskiros audito rūšies ir nurodo tik finansinį, valdymo ir veiklos auditą.

1 lentelė

Audito klasifikavimas pagal funkcinį požymį (D.Teilor ir K.Glezen¹⁹)

Finansinis auditas	Valdymo auditas	Veiklos auditas
Tikrina finansinių ataskaitų tikrumą	Tikrina valdymo sistemos efektyvumą	Tikrina visos įmonės ar jos padalinių veiklą
Kriterijai yra bendrieji apskaitos principai	Kriterijai yra įstatymai, kodeksai, nuostatai it kt.	Kriterijai yra įmonės specifiniai tikslai
Išvada apie finansinių ataskaitų tikrumą	Ataskaita apie valdymo būklę	Rekomendacijos veiklai tobulinti

Pagal apimtį ir atlikėjus išskiriamos trys audito rūšys: vidaus, išorės ir valstybinis auditas.

Išorės auditas. Jį atlieka nepriklausomi auditoriai. Daugiausia dėmesio skiriamas finansinės atskaitomybės auditui. Išorės auditas atliekamas remiantis apskaitą ir finansinę atskaitomybę reglamentuojančiais teisės aktais ir bendraisiais apskaitos principais²⁰.

¹⁵ Daujotaitė, D. Finansinis auditas. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006. P. 17-18.

¹⁶ Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.46.

¹⁷ Puškorius, S. Veiklos auditas. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas. 2004. P.21.

¹⁸ Mackevičius, J. Auditas: Teorija, Praktika, Perspektyvos. Vilnius, 2001.

¹⁹ Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999.P.4.

²⁰ Daujotaitė, D. Finansinis auditas. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006. P.18.

Vidaus auditas. Jį atlieka įmonės vidaus audito tarnybos darbuotojai, turintys reikiamą profesinę kvalifikaciją arba nepriklausomi auditoriai. Pagrindinis dėmesys skiriamas valdymo ir veiklos auditui. Kaip teigia D.Daujotaitė vidaus audito tikslas yra sistemiškai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą, vidaus kontrolę, įmonės valdymo procesų veiksmingumą, padėti įgyvendinti įmonės tikslus. Atlikus auditą parengiama ataskaita ir pateikiamos rekomendacijos veiklai tobulinti bei finansinei būklei gerinti²¹. Kaip teigia J.Mackevičius, vidaus auditorių nepriklausomybė yra mažesnė negu išorės, tačiau jie turi ir vieną svarbų privalumą – jie yra įmonės darbuotojai. Tai reiškia, kad jie gerai žino įmonės veiklą, jos privalumus ir trūkumus. Todėl jų patarimai ir rekomendacijos, pagrįstos atliktų patikrinimų duomenimis bei asmeniniais stebėjimais yra labai vertingos įmonės vadovybei priimant racionalesnius valdymo sprendimus.²²

Valstybinis auditas. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo 2 straipsnio, 8 dalyje valstybinis auditas apibrėžiamas kaip auditas, atliekamas Valstybės kontrolės audituojamuose subjektuose pagal Valstybinio audito reikalavimus²³. Pagrindinis Valstybės kontrolės uždavinys – prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas, kaip vykdomas valstybės biudžetas. Valstybinis auditas padeda valstybei išmintingai valdyti ir naudoti turtą, lėšas ir kitus išteklius, t.y. padeda Seimui vykdyti parlamentinę kontrolę, daryti teigiamą poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui²⁴.

Jau minėtame LR Valstybės kontrolės įstatyme, taip pat, LR Valstybės kontrolės pareigūnų profesinės etikos kodekse nurodomi du valstybinio audito tipai: finansų, veiklos. Juos atlieka Valstybės kontrolės pareigūnai. Valstybinio finansinio audito tikslas yra įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolę, įskaitant finansų valdymą, audituojamo subjekto turto valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisiškumą, ir pareikšti nepriklausomą nuomonę dėl finansinių ir kitų ataskaitų tikrumo ir teisingumo²⁵. Atliekant finansinį auditą, tikrinami ir vertinami valstybės biudžetas, privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetas, savivaldybių biudžetai, valstybės piniginiai ištekliai ir turtas ir kt. Veiklos audito metu pagrindinis dėmesys skiriamas valstybės

²¹ Daujotaitė, D. Finansinis auditas. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006. P.18.

²² Mackevičius, J. Auditas :Teorija, Praktika, Perspektyvos. Vilnius, 2001.

²³ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas//

http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=332004&p_query=&p_tr2=&p_hil=&p_sess=&p_no=1;

prisijungimo laikas: 2008-12-10

²⁴ Daujotaitė, D. Finansinis auditas. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006. P.18-19.

²⁵ Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymu Nr. V-15 patvirtinti „Valstybinio audito reikalavimai“ //

http://www.vkontrole.lt/teisine_audito_reikalavimai.shtml; prijungimo laikas: 2008-11-17.

institucijos, įstaigos ar įmonės tam tikrų veiklos sričių ekonomiškumui, efektyvumui ir rezultatyvumui nustatyti.²⁶

Siekiant išsamiau atskleisti išorės, vidaus ir valstybinio audito skirtumus pateikiama J.Mackevičius sudaryta lentelė, kurio aiškiai apibrėžiami atlikėjai bei apimamos audito rūšys (2 lentelė).

2 lentelė

Audito klasifikavimas pagal apimtį ir atlikėjus pagal J. Mackevičių²⁷

Išorės auditas	Vidaus auditas	Valstybinis auditas
Atlieka nepriklausomi auditoriai pagal sutartis	Atlieka įmonės auditoriai	Atlieka vyriausybės įstaigų darbuotojai
Apima įvairias audito rūšis, daugiausia finansinį auditą	Apima valdymo ir veiklos auditą, mažiau finansinį	Apima finansinį ir veiklos auditą

Analizuojant auditą privalomumo aspektu, išskiriamas privalomas ir neprivalomas auditas.

Privalomas auditas traktuojamas kaip auditas, kurį įmonės privalo atlikti, vykdydamos Audito arba kitų Respublikos įstatymų nurodymus²⁸. Audito privalomumą Lietuvoje reglamentuoja ne vienas teisės aktas: LR Akcinių bendrovių įstatymas, 58 straipsnis; Valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymas, 17 straipsnis; Lietuvos banko įstatymas, 50 straipsnis; Komercinių bankų įstatymas, 36 straipsnis; Draudimo įstatymas, 43 straipsnis bei kt. Privalomasis auditas Lietuvos Respublikos teisės aktuose nustatyta tvarka atliekamas atestuoto auditoriaus²⁹.

Neprivalomas auditas. Tai yra auditas, kurį įmonės atlieka savo noru, siekdamos įvertinti savo veiklos rezultatus ir gauti iš nepriklausomų auditorių objektyvią nuomonę. Neprivalomas auditas atliekamas kliento iniciatyva ir jo apimtį nustato klientas³⁰.

Audito analizė laiko aspektu leidžia išskirti periodinį ir nuolatinį auditą.

Nuolatinis auditas dažniausiai atliekamas didesnėse įmonėse, kuriose audito apimtys yra didelės. Paprastai šį auditą atliekantis auditorius nuolat būna įmonėje. Nuolatinis auditas užtikrina nuolatinę kontrolę³¹.

²⁶ Mackevičius, J. Auditas :Teorija, Praktika, Perspektyvos. Vilnius, 2001.

²⁷ Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.42.

²⁸ Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.49.

²⁹ Daujotaitė, D. Finansinis auditas. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006. P.20.

³⁰ Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.56.

³¹ Daujotaitė, D. Finansinis auditas. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006. P.22.

Nuolatinio audito pranašumai ir trūkumai pagal J.Mackevičių³²

Nuolatinis auditas	
Pranašumai	Trūkumai
Drausmina klientą ir atgraso nuo apgaulės.	Ilgas bendravimas su klientu teikia neigiamą poveikį nepriklausomybei.
Galima tirti balanso duomenis metams nepasibaigus.	Gali sukelti kliento nepasitikėjimą.
Audito darbas paskirstomas metams, todėl audito įmonės veiklos intensyvumas tolygiau pasiskirsto.	Kyla grėsmė, kad patikrintą informaciją klientas gali patikrinti.
	Kai kurie audituotini klausimai gali būti pamiršti vėlesnėse audito stadijose.

Periodinis auditas, neretai vadinamas klasikiniu, įprastu auditu. Jis atliekamas per tam tikrą laiką, atsižvelgiant į audito įmonės ir užsakovo pasirašytos audito paslaugų teikimo sutarties sąlygas³³. Pasak J.Mackevičiaus, šis auditas dažniausiai atliekamas pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui³⁴.

Apibendrinat pateiktą audito klasifikaciją galima teigti, kad auditas sudaro pakankamai sudėtingą sistemą, kur persipina audito rūšys priklausomai nuo jo atlikimo laiko, institucijos, kurioje atliekamas auditas, atlikėjų, bei kitų veiksnių.

Audito klasifikavimas šiame darbe aptariamas pakankamai plačiai, siekiant apibrėžti valstybinio bei nepriklausomo audito specialistų veiklos kryptis, jų pagrindines funkcijas, bei numatyti būtinas kompetencijas šioms funkcijoms atlikti tinkamai, kaip tai apibrėžiama teisės aktuose ir kituose dokumentuose.

Kaip parodė literatūros ir teisės aktų apžvalga, išskiriami du valstybinio audito tipai: finansų ir veiklos. Remiantis teisės aktais ir kitais norminiais dokumentais galima teigti, kad nepriklausomų auditorių pagrindinė veiklos sritis yra finansinis auditas. Nepriklausomas auditas dažniausiai atliekas privačiose įmonėse, bendrovėse ir organizacijose, o valstybinio audito subjektai yra:

- valstybės institucijos ir įstaigos;
- savivaldybės;
- visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip ½ balsų;

³² Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.56.

³³ Daujotaitė, D. Finansinis auditas. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006. P.22.

³⁴ Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.56.

- įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto³⁵.

Taip pat, Valstybės kontrolė atlieka Lietuvos Respublikoje gaunamos Europos Sąjungos finansinės paramos auditus³⁶.

Šiame darbe analizuojant valstybinių auditorių veiklos funkcijas bei kompetencijas bus apžvelgiama tik šių dviejų tipų auditui atlikti reikiamos žinios, gebėjimai, įgūdžiai, kurie ir sudaro kompetencijų rinkinį būtiną šių veiklų vykdymui.

1.2. Auditoriaus profesinė veikla, jos ypatumai

Auditoriaus sąvokos atsiradimą būtų tikslinga sieti su audito sąvokos atsiradimu. Kaip parodė šio darbo 1.1. dalyje atlikta audito sąvokos apžvalga, audito termino traktavimas laikui bėgant kito, siekiant kuo tiksliau atskleisti audito esmę, apibrėžti procedūras ir kt. Analogiška situacija yra ir su „auditorius“ sąvokos aiškinimu. 1992 metais išleistoje V.Lakio, J.Mackevičiaus, P.Rakštiko knygoje pateikiami įvairūs termino „auditorius“ apibrėžimai. Auditorius – laisva, nepriklausoma profesija, jis nėra joks Vyriausybės, Finansų ministerijos, Valstybės kontrolės ar Statistikos departamentų įgaliotinis, patikėtinis ar padėjėjas. Pateiktasis auditoriaus koncepto aiškinimas pabrėžia auditoriaus nepriklausomumą, bet jis neatskleidžia, kitų auditoriaus veiklai nemažiau svarbių aspektų. Antrajame autorių pateikiamame apibrėžime auditorius nurodomas kaip auštos klasės specialistas, turintis ne tik daug žinių ir didelę kompetenciją, bet ir gerą intuiciją, kuri padeda jam rasti išeitį iš pačių sudėtingiausių situacijų, išskiriamas dar vienas auditoriaus veikloje būtinas veiksnys – kompetencija. Šiame sąvokos aiškinyje nurodomas didelis žinių kiekis, kurį turi auditorius. Pritartina tam, kad žinios labai svarbios, tačiau jas išskirti nėra tikslinga, kai yra minima kompetencija, nes kaip parodė kompetencijos sąvokos apžvalga, žinios yra kompetencijos sudedamoji dalis.

Tikslinga būtų neapsiriboti vien tik Lietuvos autorių pateikiamais šios sąvokos aiškinimais ir paminėti kelis užsienio autorių „auditoriaus“ termino apibrėžimus:

- „Auditorius – asmuo, kuris tikrina buhalterinių dokumentų ir ataskaitų tvarkingumą, tikrumą, bendrą atitikimą nustatytiems reikalavimams ir po to juos įvertina“ (S.Davidson, C.P.Stickney ir kt. 1982).

³⁵ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas// http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=332004&p_query=&p_tr2=&p_hil=&p_sess=&p_no=1; prisijungimo laikas: 2008-12-11

³⁶ Ten pat.

- „Auditorius – individuali ar partnerystės firma, kuri vykdo finansinių ataskaitų ir apskaitos reviziją“ (D.French 1985).
- „Auditorius – asmuo ar firma, kuri atlieka įmonės auditą, arba to asmens partneriai ar panašios firmos (J.Dunn 1989)³⁷.

Kaip matyti, pateiktieji auditoriaus koncepto apibrėžimai pilnai neatskleidžia šiandieninio auditoriaus tikslų, funkcijų bei jam keliamų reikalavimų. Kiek išsamesnius šios sąvokos apibrėžimus pateikia J.Mackevičius (1999):

- Auditorius – tai fizinis asmuo, atliekantis auditą ir dirbantis pagal jam suteiktus įgaliojimus.
- Auditorius – tai aukščiausios kvalifikacijos ekspertas, gerai išmanantis apskaitos, finansinės analizės, kontrolės, finansų, teisės, ekonomikos ir kitų mokslų teoriją ir praktiką, sugebantis saugoti kliento įmonės interesus ir turintis didelį atsakomybės jausmą.
- Auditorius – tai fizinis asmuo, turintis atitinkamą kvalifikaciją, reikiamą praktinę patirtį ir yra gavęs nustatyto pavyzdžio leidimą auditui atlikti.³⁸

Pirmasis J.Mackevičiaus pateiktas auditoriaus termino apibrėžimas yra kiek per siauras. Tuo tarpu antrasis apibrėžimas yra kur kas platesnis. Čia pabrėžiama aukšta auditoriaus kvalifikacija, mokslo sritis, kurias turi gerai išmanyti, konfidencialumas bei atsakomybė. Visi minėti komponentai yra būtini auditoriaus darbe, taip siekiant užtikrinti audito patikimumą, tikslumą bei kokybę.

Auditoriaus profesija daugelyje šalių laikoma prestižine. Šios profesijos prestižą nusako ne tik geras darbo apmokėjimas, bet ir žinios, atsakingumas, gebėjimai bei kitos savybės būdingos auditoriui. Galima teigti, kad auditoriaus autoritetą taip pat lemia sąžiningumas ir jo nepriekaištinga reputacija. Auditoriaus profesija įpareigoja asmenį laikytis nustatytų normų bei principų, būti sąžiningu ir turėti reikiamą teorinį pasirengimą. Audito profesinės etikos kodeksas numato, kad auditorius savo profesinėje veikloje turi vadovautis šiomis specifinėmis elgesio normomis:

- nepriklausomybė;
- sąžiningumu ir objektyvumu;
- konfidencialumu;
- kompetencija³⁹.

³⁷ Lakis, V., Mackevičius J. Rakštikas P. Auditas. Vilnius: Viltis, 1992. P.35-36.

³⁸ Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.95.

³⁹ Auditorių profesinės etikos kodeksas. Patvirtintas Visuotiniame Lietuvos auditorių rūmų narių susirinkime, 2000 m. birželio 16 d.// http://www.lar.lt/new/lar_files/public/auditoriu_profesines_etikos_kodeksas_20000616.pdf; prisijungimo laikas: 2008-10-28

Nepriklausomybė. J.Mackevičius teigia, kad auditoriaus nepriklausomybė reiškia nuo niekieno nepriklausymą, visišką laisvę, tai reiškia, kad jis visiškai savarankiškai atlieka auditą, jis atsako už atliktą auditą ir jo veiksmų niekas negali paveikti⁴⁰. Teigtina, kad auditorius visada turi išlaikyti tam tikrą atstumą nuo audituojamos įmonės nes palaikant klientą ir išitraukiant į jo reikalus faktiškai galima virsti kliento darbuotoju, prarasti auditoriaus nepriklausomybę. Anglijoje gana sėkmingai dirba auditorių teismas. Jo pagrindinis uždavinys – užkirsti kelią auditoriams netekti nepriklausomybės. Kaip rodo teismų praktika, dažniausiai auditoriai netenka nepriklausomybės tais atvejais, kuomet klientai siūlo auditoriui tapti kompanijos akcininku, privačiai teikti konsultacines paslaugas ar netgi tapti kompanijos tarnautoju. Taip pat, galimas atvejis jog auditoriaus nepriklausomybei gali turėti įtakos ir jo finansinės padėties nestabilumas. Remiantis tuo Vokietijoje draudžiama net laikyti profesinius egzaminus asmenims, turintiems finansinių sunkumų. LR Audito įstatymo pateikimo įstatyme auditoriaus nepriklausomumas išskiriamas kaip vienas iš pagrindinių profesinės etikos principų. Šis įstatymas nurodo, kad „auditorius ir (arba) audito įmonė negali atlikti audito, jeigu auditorius, audito įmonė arba audito tinklas, kuriam priklauso audito įmonė, ir audituojama įmonė yra tiesiogiai arba netiesiogiai susiję ir tai galėtų pakenkti auditą atliekančio auditoriaus ir (arba) audito įmonės nepriklausomumui“⁴¹. Auditoriaus nepriklausomumas yra labai svarbus todėl, jis minimas visuose teisės aktuose ir kituose dokumentuose, kuriuose nurodoma profesinės etikos principai ar normos.

Ne mažiau svarbi norma, kurios privalo laikytis auditorius yra *sąžiningumas ir objektyvumas*. D.Daujotaitė teigia, kad auditorius neturi tyčia iškraipyti faktų ir jo nuomonė neturi būti veikiami kitų nuomonės⁴². J. Mackevičiaus nurodo, kad sąžiningumas ir objektyvumas neretai siejami su nepriklausomybe, kadangi manoma, jog esant priklausomam neįmanoma išlikti sąžiningam ir objektyviam⁴³.

Konfidencialumas. Auditorius savo veikloje neišvengiamai susiduria su konfidencialia kliento informacija. Jis gali prieiti prie informacijos apie kliento planuojamas verslo strategijas, finansavimą, akcijų padalijimus, rengiamas sutartis ir kt., kurios atskleidimas galėtų būti pelningas auditoriui, bet nuostolingas klientui. Todėl auditoriaus konfidencialumas turi pasižymėti ne tik svarbios informacijos, bet ir pačio kliento neatskleidimu.

Ketvirtoji norma nurodoma audito profesinės etikos kodekse yra *kompetencija*. J.Mackevičiaus teigimu, kompetencija reiškia, kad kiekvienas auditorius privalo turėti tinkamą

⁴⁰ Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.124.

⁴¹ Lietuvos Respublikos Audito įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 82-3233.

⁴² Daujotaitė, D. Finansinis auditas. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006. P.33.

⁴³ Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.122., 129

profesinę kvalifikaciją ir būti kompetentingas spęsti sudėtingas problemas. Pasak autoriaus, auditoriaus kompetencijos ir profesionalumo laipsnis išryškėja atliekant konkrečius audito darbus ir priimant sprendimus. Remiantis rinkos ekonomikos šalių praktika, auditoriams neretai tenka susidurti su finansiniais skandalais, korupcija, neetiškais verslo veiksmais. Tokiais atvejais sunku parinkti reikalingus testus, procedūras ir priimti sprendimus. Dėl šių priežasčių auditoriams keliami gana aukšti profesiniai kvalifikaciniai reikalavimai: aukštasis išsilavinimas, darbo patirtis, kvalifikacinių egzaminų laikymas⁴⁴. Tikslinga paminėti kokie reikalavimai yra keliami asmenims siekiantiems auditoriaus vardo Lietuvoje. LR audito įstatymo 8 straipsnis apibrėžia auditoriaus vardo suteikimo reikalavimus:

- 1) asmuo turi mokėti valstybinę kalbą;
- 2) turėti aukštąjį universitetinį išsilavinimą;
- 3) turi būti nepriekaištingos reputacijos;
- 4) turi turėti ne mažiau kaip 3 metų auditoriaus padėjėjo darbo patirtį audito įmonėje ir (arba) valstybės narės audito įmonėje ir darbas audito įmonėje auditoriaus padėjėju buvo baigtas ne anksčiau kaip prieš 3 metus iki prašymo pateikimo;
- 5) turi išlaikyti kvalifikacinius auditoriaus egzaminus;
- 6) turi duoti auditoriaus priesaiką.

Šie reikalavimai yra privalomi kiekvienam asmeniui norinčiam gauti auditoriaus vardą. Kalbant apie išsilavinimą, būtų galima paminėti tai, kad dar visai neseniai, t.y. iki 2006 metų sausio mėn., asmenys siekiantys auditoriaus vardo turėjo būti įgiję aukštąjį ekonominį universitetinį išsilavinimą. Pasak V.Lakio, toks reikalavimas nebuvo tinkamas todėl, kad apskaita ir auditas priskiriami vadybos ir administravimo mokslams. Todėl asmuo turintis šį išsilavinimą neturėjo teisės laikyti auditoriaus kvalifikacinių egzaminų⁴⁵. Tačiau 2006 metų sausio 20 dieną buvo priimtas Audito įstatymo pataisos įstatymas dėl Audito įstatymo kai kurių punktų pakeitimo, tame tarpe buvo pakeistas ir šis reikalavimas⁴⁶.

LR audito įstatymo pakeitimo įstatymo 8 straipsnio 4 punktą numato, kad asmuo, siekiantis tapti atestuotu auditoriumi, turi turėti ne mažiau kaip 3 metų auditoriaus padėjėjo darbo patirtį audito įmonėje ir (arba) valstybės narės audito įmonėje⁴⁷. Toks reikalavimas yra palankus paskutinių kursų studentams arba absolventams siekiantiems auditoriaus karjeros, bet ne asmenims turintiems didelę

⁴⁴ Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. P.122., 129

⁴⁵ Lakis, V. Audito misija ir dabarties lūkesčiai// Tiltai, 2005, 4 (33). P.87.

⁴⁶ Lietuvos Respublikos Audito įstatymo 2, 5, 6, 7, 17, 18, 19, 20, 22, 26, 28, 33, 35, 37, 43, 45, 48, 53, 54 straipsnių pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2006, Nr. 17-604

⁴⁷ Lietuvos Respublikos Audito įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 82-3233

darbinės veiklos patirtį. Maža tikimybė, kad asmuo ilgą laiką dirbęs buhalteriu, valstybės kontrolės auditoriumi, vidaus auditoriumi ar mokesčių inspekcijos inspektoriumi įsidarbins auditoriaus padėjėju. Taigi, darytina prielaida, kad LR audito įstatymas sąlyginai riboja specialistų, turinčių žinių ir įgūdžių būtinų auditoriaus darbe, galimybę tapti auditoriais.

Taip pat, svarbu aptarti kvalifikacinius auditoriaus egzaminus, kurie yra privalomi norint tapti auditoriumi. Asmuo neišlaikęs šių egzaminų negali duoti auditoriaus priesaikos. LR Audito įstatymo pakeitimo įstatymo 11 straipsnio 7 dalis numato, kad „kvalifikaciniai auditoriaus egzaminai turi būti organizuoti taip, kad juos išlaikę asmenys turėtų reikiamų teorinių žinių, reikalingų auditui atlikti, ir sugebėtų tas žinias pritaikyti atlikdami auditą“⁴⁸. Šiame įstatyme tai pat nurodomos sritys, kurių teorinės žinios yra tikrinamos šių egzaminų metu: buhalterinės apskaitos teorijos ir principų; finansinių ataskaitų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimą reglamentuojančių teisės aktų; tarptautinių apskaitos standartų; finansų analizės; išlaidų ir valdymo apskaitos; rizikos valdymo ir vidaus kontrolės; audito ir profesinių įgūdžių; auditą ir auditorių veiklą reglamentuojančių teisės aktų; tarptautinių audito standartų; profesinės etikos principų, tarp jų ir nepriklausomumo. Taip pat, kvalifikacinių auditoriaus egzaminų metu patikrinamos teorinės šių sričių žinios tiek, kiek jos susijusios su auditu: įmonių teisės, valdymo ir bankroto procedūrų; mokesčių įstatymų; civilinės ir komercinės teisės; socialinės apsaugos ir darbo teisės; informacinių technologijų ir kompiuterinių sistemų; verslo, bendrosios ir finansų ekonomikos; matematikos ir statistikos; įmonių finansų valdymo pagrindinių principų⁴⁹.

Kaip matyti iš pateikto sąrašo, asmuo siekiantis auditoriaus vardo privalo išmanyti ne tik buhalterinę apskaitą, finansus, auditą bet ir kitas sritis. Kaip jau minėta, šios žinios auditoriui yra būtinos siekiant užtikrinti reikiamų darbo metodų parinkimą, sprendimų priėmimą bei kokybišką darbo atlikimą net ir esant ne pačioms palankiausios aplinkybėms. Nurodytų žinių svarba auditoriaus veikloje plačiau aptariama šia darbo 2.2. dalyje.

Šioje darbo dalyje pateiktos auditoriaus apibrėžtys, bei reikalavimai auditoriaus vardui suteikti yra taikytini kalbant apie nepriklausomus auditorius. Kaip parodė norminių dokumentų analizė, valstybiniams auditoriams galioja kiek kitokie reikalavimai, apibrėžtys bei procedūros.

Literatūros, kurioje kalbama apie valstybinį auditorių, jo veiklą nėra daug. Tiek auditoriaus sąvokos apibrėžtis, tiek veiklos sferas ar funkcijas galima aptikti tik teisės aktuose ar kituose atsakingų institucijų parengtuose dokumentuose. Valstybės kontrolės pareigūnas, LR Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodekse, apibrėžiamas kaip valstybės tarnautojas, atliekantis

⁴⁸ Lietuvos Respublikos Audito įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 82-3233.

⁴⁹ Ten pat.

valstybinį auditą ir pagal pareigas turintis viešojo ar vidaus administravimo įgaliojimus pavaldiems ar nepavaldiems asmenims⁵⁰. Priėmimą į tarnybą valstybės kontrolėje reglamentuoja Valstybės kontrolės įstatymas. Šio įstatymo 25 straipsnis numato priėmimo į Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybą reikalavimus:

1. Asmenims, priimamiems į Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybą, taikomi priėmimo į valstybės tarnybą reikalavimai, nustatyti Valstybės tarnybos įstatymu.

2. Į Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybą priimami asmenys, turintys aukštąjį universitetinį išsimokslinimą. Priimant į tarnybą, vertinami pretendentų privalumai ir gebėjimai audito srityje, moralinės ir asmeninės savybės.

3. Asmenys, priimami į Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybą, turi būti nepriekaištingos reputacijos. Asmuo laikomas praradęs nepriekaištingą reputaciją, jeigu: buvo nuteistas už tyčinį nusikaltimą; buvo atleistas iš valstybės tarnybos už tarnybinius nusižengimus; piktnaudžiauja psichotropinėmis, narkotinėmis, toksinėmis ar kitomis svaiginančiomis medžiagomis.

4. Valstybės kontrolė turi teisę gauti duomenis apie asmenį iš Vidaus reikalų ministerijos ir prireikus iš kitų valstybės institucijų⁵¹.

Jau minėtame Valstybės kontrolės įstatyme nurodoma, kad į Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybą negali būti priimamas asmuo, jeigu: paaiškėja, kad jis prarado nepriekaištingą reputaciją; jis atsisakė prisiekti Lietuvos Respublikai; jis atsisakė deklaruoti savo ir savo šeimos narių pajamas bei turtą; su tiesioginiu tarnybos vadovu jį sieja artimi giminystės ar svainystės ryšiai, jeigu tarnyba būtų susijusi su vieno iš jų tiesioginiu pavaldumu kitam ar vieno teise kontroliuoti kitą; yra kitų Valstybės tarnybos įstatyme nurodytų apribojimų⁵².

Kaip teigiama Valstybės kontrolės įstatyme, valstybės kontrolės pareigūnai visų pirma laikomi valstybės tarnautojais. Todėl šios sąvokos apibrėžtis yra ne mažiau svarbi. Valstybės tarnautojas tai fizinis asmuo, einantis pareigas valstybės tarnyboje ir atliekantis viešojo administravimo veiklą⁵³. Taip pat svarbu paminėti Valstybės tarnybos įstatyme nurodomus priėmimo į valstybės tarnautojų pareigas reikalavimus. Asmuo priimamas į valstybės tarnybą turi

⁵⁰ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002 gegužės 24 d. įsakymų Nr. V-80 patvirtintas „LR valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodeksas“// http://vtek.c-i.lt/site.admin/scripts/scripts/Editor/assets/PREVENCIJA_FILES/9valstybes_kontroles_pareigun_%20etikos_kodeksas.doc; prisijungimo laikas: 2008-10-16.

⁵¹ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas// http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=332004&p_query=&p_tr2=&p_hil=&p_sess=&p_no=1; prisijungimo laikas: 2008-12-11

⁵² Ten pat.

⁵³ Lietuvos Respublikos Valstybės tarnybos įstatymas// http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=333462&p_query=&p_tr2=, prisijungimo laikas: 2008-12-18

atitikti šiuos reikalavimus: turėti Lietuvos Respublikos pilietybę; mokėti lietuvių kalbą; būti ne jaunesnis kaip 18 metų ir ne vyresnis kaip 65 metų; turėti to lygio valstybės tarnautojo pareigoms eiti būtiną išsilavinimą. Šis įstatymas numato, kad į valstybės tarnautojo pareigas priimami asmenys turi atitikti specialius reikalavimus, nustatytus pareigybės aprašyme⁵⁴.

Remiantis pateiktąja informacija teigtina, kad asmenims siekiantiems tapti valstybiniais auditoriais keliami reikalavimai yra kur kas mažesni nei asmenims siekiantiems tapti atestuotais auditoriais. Visų pirma reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad valstybės kontrolės tarnautojai atliekantys valstybinį auditą nėra įpareigoti laikyti kvalifikacinių egzaminų, kurie, kaip nurodo J.Mackevičius, yra viena iš būtinų priemonių auditoriaus kompetencijai užtikrinti. Taip pat, šiems asmenims nėra nurodomas darbo patirties audito srityje reikalavimas. Remiantis tuo, galima daryti prielaidą, kad asmenys priimami dirbti Valstybės kontrolės tarnautojais neturi kompetencijų rinkinio, kuris yra privalomas asmenims siekiantiems vadintis atestuotais auditoriais. Netikslinga ir nepagrįsta būtų teigti, kad valstybės kontrolės tarnautojai nėra kompetentingi atlikti jiems pavestą veiklą, o atestuoti auditoriai turi pakankamai kompetencijos. Prieš identifikuojant kompetencijas būtinas atestuotiesiems bei valstybiniais auditoriams reikėtų aptarti šių specialistų veiklos sritis bei funkcijas.

1.2.1. Auditoriaus veiklos sritys ir funkcijos

Atestuotų auditorių pagrindine veiklos sfera būtų teisinga laikyti finansinio audito atlikimą, bet negalima vienareikšmiškai teigti, jog tai yra vienintelė veikla, kurią atlieka atestuoti auditoriai. Teisės aktai ir kiti dokumentai neišskiria auditoriaus veiklos sferų, juose nurodoma tik audito įmonių veikla. Tačiau LR Audito įstatymo pakeitimo įstatymo 27 straipsnis, reglamentuoja, kad „Auditą gali atlikti tik auditorius ir tik jeigu jis yra individualios audito įmonės savininkas, tikrosios ūkinės bendrijos ar komanditinės ūkinės bendrijos tikrasis narys arba dirba audito įmonėje“⁵⁵. Teigtina, kad atestuoto auditoriaus vardas nesuteikia įgaliojimų atlikti auditą jei nėra laikomasi minėtame straipsnyje nurodyto reikalavimo. Taip pat, galima daryti prielaidą, kad ir kitų veiklų vykdymas nesilaikant jau minėtojo straipsnio reikalavimų nėra teisėtas. Remiantis tuo, auditorių funkcijas būtų galima apibrėžti atsižvelgiant į audito įmonėms leistinas vykdyti veiklas. Neatmestina galimybė, kad ne visi atestuoti auditoriai dirbantys audito įmonėse atlieka visas audito įmonėms leistinas vykdyti veiklas, tačiau atestuoto auditoriaus vardas jiems suteikia tokius įgaliojimus.

⁵⁴ Lietuvos Respublikos Valstybės tarnybos įstatymas//

http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=333462&p_query=&p_tr2=, prisijungimo laikas: 2008-12-18

⁵⁵ Lietuvos Respublikos Audito įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 82-3233.

D.Daujotaitė remdamasi LR audito įstatymu pateikia veiklas, kuriomis gali verstis audito įmonė (4 lentelė)⁵⁶.

4 lentelė

Audito įmonės veiklos (pagal D. Daujotaitę)

<i>Audito įmonė gali:</i>	
Atlikti	audita;
	paramos ar kitų specialiųjų fondų finansuojamų projektų lėšų panaudojimo patikrinimą;
	kitokį įmonės veiklos tikrinimą, analizę ir inventorizaciją;
	turto ir verslo vertinimą;
	įmonės apskaitos ir atskaitomybės ekspertizę pagal teismo pavedimą;
	vidaus audita
Teikti	apskaitos tvarkymo paslaugas;
	konsultacijas apskaitos, mokesčių klausimais;
	neformaliojo suaugusiųjų švietimo paslaugas;
Vykdyti	bankroto administravimo procedūras;
Vertinti	akcinių bendrovių ir uždarytų akcinių bendrovių reorganizavimo sąlygas;
Stebėti	loterijas ar konkursus, kuriuose laimimi pinigai ir daiktiniai laimėjimai;
Verstis	Leidybine veikla, kiek tai susiję su neformaliojo suaugusiųjų švietimo paslaugų teikimu;
	Dokumentų tvarkymo veikla;
	Kita veikla, neprieštaraujanti Auditorių profesinės etikos kodeksui ir auditorių veiklos principams.

Pateiktoje lentelėje matyti, kad audito įmonių veikla apima nemažai veiklos sričių. Remiantis tuo teigtina, kad atestuoti auditoriai atlieka ne tik auditinę, bet ir kitas pateiktoje lentelėje minėtinas veiklas. Apibendrinant pateiktą informaciją, galima daryti prielaidą, kad atestuotų auditorių funkcijos yra:

- 1) finansinio audito atlikimas;
- 2) ekspertizių atlikimas;
- 3) bankrotų administravimas;
- 4) turto ir verslo vertinimas;
- 5) apskaitos tvarkymas;
- 6) vidaus audito atlikimas;
- 7) dokumentų tvarkymas;
- 8) paramos ar projektų lėšų panaudojimo tikrinimas;
- 9) konsultavimas;
- 10) AB ir UAB reorganizavimo sąlygų vertinimas;
- 11) loterijų ar konkursų stebėjimas;
- 12) bendradarbiavimas.

⁵⁶ Daujotaitė, D. Finansinis auditas. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006. P.41.

Valstybinių auditorių, kaip ir nepriklausomų auditorių, veiklos sritys ir funkcijos nėra išskiriamos pagrindiniuose valstybinį auditą reglamentuojančiuose dokumentuose. Tačiau bendrąsias valstybinio auditoriaus veiklos sritis galima būtų išskirti remiantis Valstybės kontrolei keliamais uždaviniais bei valstybės kontrolės veiklos kryptimis. Valstybės kontrolės uždavinius apibrėžia LR Valstybės kontrolės įstatymo I skyriaus 4 straipsnis:

- prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomi ir naudojami valstybės finansai ir kitas turtas bei kaip vykdomas valstybės biudžetas;
- skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei viešajam valdymui⁵⁷.

Priežiūros terminas Dabartinės lietuvių kalbos žodyne traktuojamas kaip saugojimas, stebėjimas, kontrolė. Tad būtų galima teigti, jog vykdyti finansinę (teisėtumo) ir efektyvumo (veiklos) kontrolę yra pagrindinės auditorių veiklos sritys. Būtent finansinis (teisėtumo) ir veiklos auditas yra nurodomi kaip vienos pagrindinių valstybės kontrolės veiklos krypčių. Tačiau vertėtų atkreipti dėmesį į tai, kad veiklos auditas nėra vien tik efektyvumo vertinimas. Kaip teigia S. Puškorius, „veiklos auditas plačiausia prasme yra valstybės, ministerijų departamentų ir kitų viešojo sektoriaus institucijų valdymo ekonomiškumo, efektyvumo, veiksmingumo sisteminė analizė bei pasiūlymų, kaip šiuos kriterijus gerinti, rengimas“⁵⁸. Savo darbe auditorius neišvengiamai palaiko kontaktus ne tik su audituojama, bet ir kitomis institucijomis, todėl vykdant bet kokią veiklą būtinas bendradarbiavimas. Tai patvirtina ir Valstybės kontrolės įstatymo III skyriaus 12 straipsnis nurodantis Valstybės kontrolės pareigūnų teises ir pareigas. Čia teigiama, kad Valstybės kontrolės pareigūnai atliekantys valstybinį auditą turi teisę „...elektroniniu ryšiu gauti iš valstybės valdymo ir savivaldybių institucijų, valstybės kadastrų, klasifikatorių bei registrų tvarkytojų duomenis ir informaciją, kurios reikia valstybiniam auditui atlikti; gauti iš ekspertizės įstaigų išvadas pagal pateiktus audito dokumentus; pasitelkti atitinkamų sričių specialistus ir audito įstaigas, kai atliekamas specifinių sričių auditas“⁵⁹. Vertėtų paminėti ir tai, kad Valstybės kontrolės viena iš veiklos krypčių yra gerosios praktikos sklaida⁶⁰. Remiantis tuo, gerosios praktikos sklaida, galėtų būti išskiriama ir kaip valstybinio auditoriaus veiklos sritis. Apibendrinant pateiktąją informaciją

⁵⁷ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas// http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=332004&p_query=&p_tr2=&p_hil=&p_sess=&p_no=1; prisijungimo laikas: 2008-12-11

⁵⁸ Puškorius, S. Veiklos auditas. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2004. P.21.

⁵⁹ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas// http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=332004&p_query=&p_tr2=&p_hil=&p_sess=&p_no=1; prisijungimo laikas: 2008-12-11

⁶⁰ Valstybės kontrolė // http://www.vkontrole.lt/veikla_kryptys.shtml; prisijungimo laikas: 2008-10-26.

išskirtinos 4 pagrindinės auditorių veiklos sritys, t.y. finansinis (teisėtumo) auditas, veiklos auditas, bendradarbiavimas, gerosios praktikos sklaida. Šių veiklos sričių išskyrimas yra naudingas siekiant apibrėžti valstybinių auditorių funkcijas. Todėl jas vertėtų aptarti kiek išsamiau.

Valstybinis finansų (teisėtumo) auditas. Valstybinio finansinio audito tikslas yra įvertinti ar: „audituojamas subjektas tinkamai valdo jam patikėtus finansus bei turtą; tinkamai vykdo vidaus kontrolę; valstybės turtas yra valdomas ir naudojamas teisėtai, įstatymų numatytiems tikslams“⁶¹. Reikšminga įvertinti ir tai, kad valstybiniai auditoriai vertina ne tik praėjusių metų biudžetų vykdymą, bet įstaigų ateinančių metų biudžetų teisėtumą, prieš pateikiant juos Finansų ministerijai. Valstybiniai auditoriai, atlikę finansinį (teisėtumo) auditą, pareiškia nepriklausomą nuomonę apie audituoto subjekto finansinių ir kitų ataskaitų tikrumą ir teisingumą.

Valstybinis finansinis (teisėtumo) auditas yra atliekamas institucijose, kurios naudoja valstybės išteklius (tiek finansinius, tiek kitokius), taip pat audituojama valstybės piniginių fondų – Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo – biudžetų vykdymas. Be to, valstybiniai auditoriai atlieka Europos Sąjungos finansinės paramos auditą, kurį Lietuva įsipareigoja atlikti pagal Europos Tarybos ir Europos Komisijos reglamentus. Šio audito tikslas yra pateikti Europos Komisijai nuomonę dėl finansinės paramos, kurią gauna Lietuva, ataskaitų teisingumo, tikrumo ir išsamumo⁶².

Nuo 2006 m. yra atliekamas iš esmės naujos rūšies – informacinių sistemų – auditas. Informacinių sistemų audito tikslas yra įvertinti institucijos informacinių sistemų efektyvumą ir kontrolę, taikomąją programinę įrangą ir institucijoje kuriamas informacines sistemas. Taip siekiama pagerinti valstybinių institucijų informacinių sistemų valdymą ir sustiprinti jų vidaus kontrolę⁶³.

Valstybinis veiklos auditas. Veiklos audito tikslas – įvertinti, ar audituojamas subjektas savo veiklą vykdo vadovaudamasis taupumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais, taip pat parodyti veiklos tobulinimo galimybes⁶⁴. Valstybinių įstaigų veiklos efektyvumą įvertinti nėra paprasta. Privačiame sektoriuje efektyvumas vertinamas pagal įmonės pelningumą, tačiau valstybiniame sektoriuje šis dėsnis negalioja. Todėl veiklos auditas yra priemonė, padedanti atskleisti, ar valstybinės įstaigos ir organizacijos gerai organizuoja ir vykdo savo veiklą ir atlieka joms patikėtas užduotis. Veiklos audito metu taip pat yra vertinama tam tikra rizika, kuri gali turėti neigiamos

⁶¹ Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymu Nr. V-15 patvirtinti „Valstybinio audito reikalavimai“ // http://www.vkontrole.lt/teisine_audito_reikalavimai.shtml; prisijungimo laikas: 2008-11-27.

⁶² Valstybės kontrolė // http://www.vkontrole.lt/veikla_kryptys.shtml; prisijungimo laikas: 2008-11-15

⁶³ Ten pat.

⁶⁴ Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymu Nr. V-15 patvirtinti „Valstybinio audito reikalavimai“ // http://www.vkontrole.lt/teisine_audito_reikalavimai.shtml; prisijungimo laikas: 2008-11-27.

įtakos įstaigos ar organizacijos veiklai. Šis auditas atliekamas siekiant numatyti ne tik esamas, bet ir tikėtinas problemas. Veiklos apimtis gali būti skirstoma į 3 pogrūpius:

- organizacijos auditas (vertinama įstaigos veikla);
- sistemos auditas (vertinama kelių tarpusavyje susijusių įstaigų veikla);
- programų auditas (vertinamos programos, finansuojamos valstybės lėšomis).

Veiklos audito siekis yra padėti audituojamoms institucijoms gerinti savo veiklos rezultatus bei informuoti visuomenę, mokesčių mokėtojus apie tai, kaip naudojami valstybės ištekliai⁶⁵.

Bendradarbiavimas. Valstybės kontrolės tarnautojai atliekantys auditą, vykdydami jiems pavestas veiklas, bendradarbiauja su daugeliu institucijų: ministerijomis, savivaldybėmis, ekspertizių įstaigomis, registrų centru ir kt. Šių institucijų bendradarbiavimas yra labai svarbus valstybinio auditoriaus darbe, nes tik reikiamų dokumentų ir informacijos gavimas gali užtikrinti sklandų ir kokybišką auditoriaus darbą. Operatyvumo klausimu reikiamos informacijos gavimas laiku yra vienas pagrindinių veiksnių nelemiančių audito atlikimą laiku. Tačiau svarbu aspektas yra tas, kad auditorius turi labai aiškiai apibrėžti bendravimo ribas ir nepalaikyti glaudesnių santykių su savo audituojamomis institucijomis negu tai numato teisės aktai bei kiti dokumentai, siekiant laikytis šiai profesijai būtinų elgesio principų: nepriklausomumo ir objektyvumo, konfidencialumo ir profesinės paslapties, sąžiningumo, profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo, atsakomybės visuomenei.

Gerosios patirties sklaida. Valstybės kontrolė nėra tik vertinanti institucija. Valstybinis auditas yra valstybinio sektoriaus gerosios patirties (taip pat ir informacijos apie sisteminės klaidas) kaupimo būdas. Todėl ne tik įvardijamos audituojamųjų daromos klaidos, bet ir skleidžiama informacija apie geriausius pasiekimus. Kitaip tariant, siekiama tapti audituojamoms įstaigoms ir organizacijoms gerosios patirties skleidėjais. Viešinama kitų institucijų patirtis – ne tik klaidos, bet ir gerosios praktikos pavyzdžiai – yra naudinga kitoms įstaigoms ir organizacijoms, nes matydamos konkrečius pavyzdžius, jos gali įvertinti kylančias grėsmes bei riziką ir savo srityje, taisyti klaidas ir ateityje jų išvengti.

Apibendrinant pateiktąją informaciją išskirtinos šios valstybinio auditoriaus pagrindinės funkcijos:

- 1) finansinio audito atlikimas;
- 2) veiklos audito atlikimas;
- 3) praėjusių metų biudžetų vykdymo bei ateinančių metų biudžetų teisėtumo nustatymas;

⁶⁵ Valstybės kontrolė // http://www.vkontrolė.lt/veikla_kryptys.shtml; prisijungimo laikas: 2008-11-15

- 4) ES finansinės paramos audito atlikimas;
- 5) vidaus kontrolės vertinimas;
- 6) rekomendacijų teikimas;
- 7) informacinės sistemų audito atlikimas;
- 8) veiklos tobulinimo galimybių numatymas;
- 9) bendradarbiavimas;
- 10) visuomenės informavimas;
- 11) gerosios praktikos sklaida;

Išskirtosios nepriklausomų ir valstybinių auditorių funkcijos yra kiek neapibrėžtos, tačiau jų išsamesnė aptartis pateikiama šio darbo 2.2 dalyje.

2. AUDITORIŲ KOMPETENCIJOS IR JŲ UGDYMO LIETUVOJE YPATUMAI

Manoma, kad šiuolaikinėje visuomenėje informacijos apimtis padvigubėja kas penkeri metai. Taip pat greitai kinta ir tobulėja darbo priemonės, procedūros, bei darbinė aplinka. Todėl gebėjimas adaptuotis, perimti naujoves, rinkti naujausią informaciją turinčią įtakos jų darbinei veiklai ir ne tik yra neišvengiami procesai leidžiantys žmogui užsiimti pageidautina veikla ir ją atlikti gerai. Kalbant apie žmogaus gebėjimus, žinias, įgūdžius bei nuostatas tikslinga būtų vartoti kompetencijos terminą, kuris apima visus minėtuosius komponentus, bei parodo asmens pasirengimą atlikti tam tikrą veiklą.

Šioje darbo dalyje aptariama kompetencijos sąvoka, jos rūšys, struktūra. Taip pat, aptariama auditoriaus sąvoka, remiantis literatūros šaltiniais bei teisės aktais išskiriamos auditoriaus kompetencijos ir jų rūšys, aptariama auditoriaus kompetencijų ugdymo situacija Lietuvoje.

2.1. Kompetencijos samprata

Prieš išskiriant kompetencijas, būtinas Lietuvos valstybiniais ir nepriklausomiems auditoriams, tikslinga išsamiau apžvelgti kompetencijos sąvoką, jos ryšį su kitomis sąvokomis, struktūrą, lygius ir rūšis.

Kompetencijos sąvoka. Kompetencijos termino atsiradimo laikas nėra tikslus. Skirtingose srityse jis nurodomas skirtingai. E.Rodzevičiūtė savo disertaciniame darbe kalbėdama apie kompetencijos sąvokos istoriją remiasi Oksfordo žodynu (The Compact Edition of the Oxford English Dictionary), kuriame teigiama, kad kompetencijos sąvoka pirma kartą pavartota 1594 metais Carew veikale „Huarte’s Exam. Wits“ (xiii).⁶⁶ Taigi, kompetencijos sąvokos vartojimas skaičiuoja jau ne vieną šimtmetį, o tikslaus ir vienareikšmiško jos apibrėžimo vis dar nėra. Sąvokų neapibrėžtumas nėra priimtinas mokslui ir moksliniam darbui, tad būtina aptarti kompetencijos sąvoką.

Lietuvoje ilgą laiką kompetencijos samprata nebuvo akcentuota. L.Jovaišos (1993) kompetencijos sąvoką apibrėžė kaip labai kvalifikuotą žinojimą; gebėjimą pagal kvalifikaciją, žinias, įgūdžius gerai atlikti veiklą, įgaliojimų turėjimą ką nors daryti. Kaip matyti iš pateiktos kompetencijos termino apibrėžties, žodis-raktas yra kvalifikacija, o paties kvalifikacijos termino šis tyrinėtojas neišskiria. R.Laužackas (1997, 1999) vienas pirmųjų Lietuvoje atskiria kompetencijos ir kvalifikacijos terminus. Tyrinėtojas teigia, kad šių sąvokų skirtumai nėra dideli, bet pabrėžia, kad

⁶⁶ Rodzevičiūtė, E. Vidurinės mokyklos mokytojo pedagoginio kompetentingumo turinio ir struktūros pagrindimas: daktaro dis. soc. mokslai: edukologija (07 S) Vilnius: VPU Leidykla, 2006. P.11-12.

kompetencijos sąvoka yra artimesnė veiklos pasaulio aplinkai ir ji vartojama tuomet, kai tenka pabrėžti profesines žmogaus galias praktinėje veikloje. Kvalifikacijos sąvoką tyrinėtojas sieja su tuo, kas yra planuojama arba įgyjama švietimo sistemoje, kas yra švietimo procesų tikslas⁶⁷.

Teoriniu aspektu nagrinėjant kompetencijos sąvoką susiduriama su skirtingų šios sąvokos apibrėžimų gausa. Dabartinės lietuvių kalbos žodyne pateikiamos dvi šio koncepto reikšmės. Kompetencija: 1) klausimų ar reiškinių sritis, kurią kas gerai išmano; 2) darbuotojo ar įstaigos veikimo sritis ir įgaliojimų apimtis⁶⁸. R.Laužackas kompetenciją įvardina kaip gebėjimą atlikti dalį daugiafunkcinės veiklos, t.y. vieną veiklos funkciją ar net operaciją⁶⁹. Socialinio darbo žodyne kompetencija apibrėžiama kaip sugebėjimas atlikti darbą ar kitą išipareigojimą⁷⁰. N.Petkevičiūtė ir E.Kaminskytė straipsnyje „Vadybinė kompetencija: teorija ir praktika“ pateikia mokslininko Good kompetencijos apibrėžimą, kur kompetencija aiškinama kaip sugebėjimas praktinėmis situacijomis taikyti pagrindinius tam tikro turinio srities principus ir technikas⁷¹. Mokykliniame tarptautinių žodžių žodyne sąvoka *kompetencija* apibrėžiama kaip: 1) veikimo ar reiškinių sritis, kurią kas gerai išmano; 2) žmogaus ar įstaigos veikimo sritis ir įgaliojimų apimtis⁷². V.Vaitkevičiūtė kompetenciją traktuoja kaip dirbančiojo gebėjimą taikyti turimas žinias konkrečioje situacijoje efektyviai sprendžiant išskylančias problemas⁷³. Lietuvos Respublikos švietimo įstatyme kompetencijos sąvoką apibrėžiama kaip mokėjimas atlikti tam tikrą veiklą, remiantis įgytų žinių, įgūdžių, gebėjimų, vertybinių nuostatų visuma⁷⁴. Europos sąjungos valstybėse kompetencija suprantama kaip būtinų žinių ir gebėjimų turėjimas; sugebėjimas atlikti praktinius veiksmus darbo vietoje; sugebėjimas atlikti ką nors gerai ir efektyviai; gebėjimas taikyti žinias, įgūdžius ir supratimą, atliekant darbą pagal darbdavių reikalavimus⁷⁵.

Minėtų autorių (R.L.Barkeris, R.Laužackas, V.Vaitkevičiūtė ir kt.) pateikiamuose kompetencijos koncepto apibrėžimuose galima išvelti bendrą dėsningumą. Neretai kompetencija pažymima kaip (su)gebėjimas, kurio reikia tam tikrai veiklai atlikti. Lygybės ženklo tarp gebėjimų ir kompetencijos dėti nevertėtų, nes netgi išlaikant tuos pačius įgūdžius, gebėjimus ir žinias galima

⁶⁷ Lepaitė, D. Kompetencijų plėtojanti studijų programų lygio nustatymo metodologija. Kaunas: Technologija, 2003. P.19.

⁶⁸ Dabartinės lietuvių kalbos žodynas / redaktorių kolegija: Stasys Keinys (vyriausiasis redaktorius) ...[et al.] 2000, Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas.

⁶⁹ Laužackas, R. Profesinio rengimo terminų aiškinamasis žodynas. Kaunas: VDU leidykla, 2005.P.18.

⁷⁰ Barker, R.L. The social work dictionary, 3rd ed. Washington: National 6. Association of Social Workers, 1995.

⁷¹ Petkevičiūtė, N., Kaminskytė, E. Vadybinė kompetencija teorija ir praktika// Pinigų studijos. 2003, Nr.1, P 66.

⁷² Ermanytė, I., Kazukauskaitė, O., Paulauskas, J., Pribušauskaitė, J., Žiemytė J. Mokyklinis tarptautinių žodžių žodynas. Kaunas: Šviesa. 1998. P.206.

⁷³ Vaitkevičiūtė, V. Tarptautinių žodžių žodynas.Vilnius: Žodynas. 1999

⁷⁴ Lietuvos Respublikos švietimo įstatymas// Valstybės žinios. 2003, Nr. 63-2853.

⁷⁵ Liebuviene J. Vežimo automobilių transportu technologui būtinos profesinės ir bendrosios kompetencijos// <http://www.klvtk.lt/?lt=1101208772>; prisijungimo laikas: 2008-11-19

prarasti kompetenciją pasikeitus darbo atlikimo reikalavimas. Taigi, negalima vienareikšmiškai teigti, kad kompetencija yra gebėjimai, žinios ar įgūdžiai. Tiksliau būtų kompetenciją įvardinti kaip tikslingą žinių, įgūdžių ir gebėjimų panaudojimą veiklai ar darbui atlikti tam tikroje aplinkoje.

N.Petkevičiūtė, E.Kaminskytė pateikia JAV mokslininkų kompetencijos termino aiškinimus. Pasak autorių, JAV mokslininkai kompetenciją dažniausiai apibrėžia kaip 1) įgūdžių, žinių arba požiūrių (nuostatų) derinį; 2) esmines individo savybes (charakteristikas) (Boyatzis, McClelland, Spencer, Spencer.)⁷⁶. Pirmuoju atveju kompetencija traktuojama kaip trijų sudedamųjų dalių darinys, kuris yra rezultatyvios veiklos pagrindas. Antruoju požiūriu kompetencija gali būti suprantama kaip bruožas, tipinė charakteristika, kuri yra stabilesnė ir ilgalaikė. Remiantis pateiktais kompetencijos koncerto apibrėžimais kompetenciją būtų tikslinga traktuoti ne tik kaip žinių gebėjimų ir įgūdžių turėjimą, bet kaip šių trijų komponentų stabilumą, įvaldymą bei ilgalaikiškumą. Tokį termino „kompetenciją“ aiškinimą papildė R.Čiūtienė ir I.Šarkiūnaitė, besiremiančios A.Pearson, kuris kompetenciją apibrėžia kaip tęstinę atkarpą, kuri prasideda tik žinojimu, kaip „kažką“ atlikti, ir baigiasi žinojimu, kaip „kažką“ atlikti labai gerai, taigi gebėjimas kažką atlikti kompetentingai būtų kažkur tarp šių dviejų taškų⁷⁷.

Kaip teigia D.Lepaitė, mokslininkai kompetencijos sampratą traktuoja dvejopai. Pasak jos, autoriai išskiria fragmentuotą kompetenciją – elgsena, kurią, suskaidžius į atskiras dalis, galima stebėti ir įvertinti darbo vietoje. Ir holistinę kompetenciją – gebėjimas įvertinti naują situaciją, pasirinkti tinkamus veiklos metodus ir nuolat integruoti dalykines bei profesines žinias. Kompetencijos holistiškumas pažymi asmens savybes ir vertybes, požiūrį į save kaip į profesionalą t.y. įgalina žmogų veikti neapibrėžtoje veiklos situacijoje⁷⁸.

Apie dvigubą kompetencijos fenomeno prasmę kalba ir kiti autoriai. A.Trotter, L.Ellison (1997) fragmentuotą kompetenciją įvardina kaip galėjimą atlikti užduotį ir pasiekti rezultatą pagal reikalaujamą minimalų standartą. Holistinė kompetencija pabrėžia indėlį, siekiant kuo geriau atlikti darbą. Fragmentuotos ir holistinės kompetencijų skirtumai pateikiami 5 lentelėje⁷⁹.

⁷⁶ Petkevičiūtė, N., Kaminskytė, E. Vadybinė kompetencija teorija ir praktika// Pinigų studijos. 2003, Nr.1, P 67

⁷⁷ Čiūtienė, R., Šarkiūnaitė, I. Darbuotojų kompetencija – organizacijos konkurencingumą lemiantis veiksnys// Ekonomika. 2004, Nr. 67(2), P.3.

⁷⁸ Rodzevičiūtė, E. Vidurinės mokyklos mokytojo pedagoginio kompetentingumo turinio ir struktūros pagrindimas: daktaro dis. soc. mokslai: edukologija (07 S) Vilnius: VPU Laidykla, 2006. P.12.

⁷⁹ Jucevičienė, P. Brazdeikis, V. Pedagoogo IKT kompetencijos dinamiškos struktūros pagrindimas// Socialiniai mokslai. 2003, Nr. 2 (39), P.71

**Fragmentuotos ir holistinės kompetencijų skirtumai
pagal Trotter, Ellison, 1997(Jucevičienė, Brazdeikis, 2003)⁸⁰**

Fragmentuota kompetencija	Holistinė kompetencija
Rezultatas pagal minimalius standartus	Pastangos geriau atlikti darbą
Rūpinimasis, ko reikalauja darbas	Rūpinimasis, kaip žmonės pasirengę darbui
Socialinis požiūris	Psichologinis požiūris
Redukcionizmas	Holistika

Pateiktoji sąvokos analizė leidžia teigti, kad vieningo kompetencijos sąvokos apibrėžimo nėra. Skirtingi (M.Poole, M.Warner, A.Pearson, R.Laužackas, L.Jovaiša ir kt.) literatūros šaltiniai skirtingai apibrėžia šią sąvoką (2 lentelė). Apibendrinat paminėtų autorių kompetencijos termino aiškinimus galima teigti, kad kompetencija – stabilus ir ilgalaikis tikslingų žinių, įgūdžių ir gebėjimų panaudojimas veiklai ar darbui atlikti tam tikroje aplinkoje. Tačiau, L.M.Spencer ir S.M.Spencer (1993) teigimu, kompetencija turi esminį kriterijų: ji reikšminga tik tuo atveju, jei daro įtaką veiklos rezultatams, o kitos charakteristikos, neturinčios įtakos veiklos rezultatams negali būti laikomos kompetencijomis.

Kompetencijos sąvokos apibrėžtys

Kompetencijos sąvokos aiškinimas	Autorius, šaltinis
sugebėjimas atlikti darbą ar kitą įsipareigojimą	R.L.Barkeris, 1995
gebėjimas atlikti dalį daugiafunkcinės veiklos, t.y. vieną veiklos funkciją ar net operaciją	R.Laužackas, 2004
sugebėjimas praktinėmis situacijomis taikyti pagrindinius tam tikro turinio srities principus ir technikas	M.Poole, M.Warner, 2000
dirbančiojo gebėjimas taikyti turimas žinias konkrečioje situacijoje efektyviai sprendžiant išskylančias problemas	V.Vaitkevičiūtė, 1999
tęstinė atkarpa, kuri prasideda tik žinojimu, kaip „kažką“ atlikti, ir baigiasi žinojimu, kaip „kažką“ atlikti labai gerai, taigi gebėjimas kažką atlikti kompetentingai būtų kažkur tarp šių dviejų taškų	A.Pearson, 1984
gebėjimas pagal kvalifikaciją, įgūdžius, žinias gerai atlikti veiklą, tai įgaliojimų turėjimas ką nors daryti; labai kvalifikuotas žinojimas	L.Jovaiša, 1993
(1) veikimo ar reiškinių sritis, kurią kas gerai išmano; (2) žmogaus ar įstaigos veikimo sritis ir įgaliojimų apimtis	Mokyklinis tarptautinių žodžių žodynas, 1998
darbinė veikla arba žmogaus savybė, daranti įtaką atliekamo konkretaus darbo kokybei	E.Jančiauskas, 2006
(1) klausimų ar reiškinių sritis, kurią kas gerai išmano; (2) darbuotojo ar įstaigos veikimo sritis ir įgaliojimų apimtis	Dabartinės lietuvių kalbos žodynas, 2003
įgūdžiai, gebėjimai ir charakteristikos, išryškėjantys žmonių veikloje siekiant sėkmingo rezultato, kai jie atlieka tam tikras užduotis ir veikia tam tikromis aplinkybėmis	Trotter, Ellison, 1997

⁸⁰ Jucevičienė, P. Brazdeikis, V. Pedagoogo IKT kompetencijos dinamiškos struktūros pagrindimas// Socialiniai mokslai. 2003, Nr. 2 (39), P.71

žmogaus raiška arba gebėjimas veikti, sąlygotas individo žinių, mokėjimų, įgūdžių, požiūrių, asmenybės savybių bei vertybių	P.Jucevičienė, D.Lepaitė, 2001
žinių ir įgūdžių derinys bei sugebėjimas juos pritaikyti konkrečiomis aplinkybėmis	J.Kasiulis, V.Barvydienė, 1998
stabili žinių ir gebėjimų, tipiškos elgsenos, standartinių procedūrų, samprotavimų visuma, kuria galima naudotis be naujo pasirengimo	Montmollin, 1984
darbo veikla arba svarbi žmogaus savybė, turinti įtakos efektyviam ir/arba geram konkrečiam darbo atlikimui	Darbo ir organizacinė psichologija, 2005

Neretai sąvoka kompetencija, jos vartojimas, painiojamas ją tapatinant su sąvokomis kvalifikacija, kompetentingumas, bei kompetencijos. Svarbu aptarti šių sąvokų skirtumus ir vartojimo galimybes.

Kompetencija ir kompetencijos. B.Anužienė remdamasi prancūzų mokslininkų (Michel, Ledru, Le Boterf, Sire, Carre, Caspar) darbais, teigia, kad kompetencijos terminas vartojamas vienaskaitos ir daugiskaitos formomis. Kompetencijos sąvoka vienaskaitoje vartojama tada, kai ji apibrėžiama kaip procesas (holistinis požiūris), o daugiskaita – kai išskiriamos sudėtinės profesinio pasirengimo dalys⁸¹. Kompetencijos termino vienaskaitos ir daugiskaitos vartojimo skirtumai kelia problemų siekiant apibrėžti pačią kompetencijos sąvoką. Apie šių terminų skirtumus V.Žydžiūnaitė kalba savo disertaciniame darbe. Čia teigiama, kad kompetencija ir kompetencijos susiję su įgūdžiais, asmenybės bruožais, kuriuos žmonės „atsineša“ į konkrečias darbinės situacijas, „naudoja“, siekdami konkrečių tikslų bei rezultatų, leidžiančių pamatuoti darbo efektyvumą. Pasak A.Trotter, L.Ellison, kompetencija yra gebėjimas realizuoti darbinį tikslą, o kompetencijos siejamos su asmenybės bruožais ir gebėjimais, įgalinančiais žmogų sėkmingai veikti įvairiose situacijose⁸². P.Jucevičienė, D.Lepaitė nurodo, jog kompetencijos koncepciją prasminiu požiūriu galima suskaidyti į atskiras dalis – kompetencijas. J.Bowden, F.Marton teigia, kad kompetencijos yra susiję su kompetencija, tačiau yra mažesnės apimties, orientuotos į darbo vietą, traktuojamos kaip darbuotojo sugebėjimas tinkamai atlikti užduotį, kuri visumoje su kitomis užduotimis reprezentuoja asmens kompetenciją⁸³.

Remiantis paminėtais autoriais (B.Anužiene, A.Trotter, L.Ellison, P.Jucevičienė, D.Lepaitė, J.Bowden, F.Marton) būtų galima daryti išvadą, kad kompetencija yra struktūrinis darinys, kurį sudaro mažesnės apimties sudedamosios dalys – kompetencijos.

Kompetencija ir kompetentingumas. Siekiant kompetencijos sąvokos aptarties visapusiškumo, svarbu apibrėžti kompetentingumo sąvoką, kuri neretai tapatinama su kompetencija.

⁸¹ Rodzevičiūtė, E. Vidurinės mokyklos mokytojo pedagoginio kompetentingumo turinio ir struktūros pagrindimas: daktaro dis. soc. mokslai: edukologija (07 S) Vilnius: VPU Laidykla, 2006. P.11.

⁸² Žydžiūnaitė, V. Komandinio darbo kompetencijų edukacinė diagnostika ir jų vystymo, rengiant slaugytojus, pagrindimas: daktaro dis. soc. mokslai: edukologija (07 S) Kaunas, 2003. P.29.

⁸³ Jucevičienė, P., Lepaitė, D. Kompetencijos sampratos erdvė//Socialiniai mokslai. 2000, Nr. 1 (22), P.44-50

Pasak R.Laužacko ir V.Denio, šios sąvokos turi skirtingą reikšmę. Anot autorių, kai norima pabrėžti darbuotojo veiklos efektyvumą, jos kokybę arba gebėjimą praktikoje panaudoti tam tikras kompetencijas arba kvalifikaciją, tuomet reikia vartoti žodį kompetentingumas arba nekompetentingumas; kai kalbama apie žmogaus pasirengimą (potencialą) atlikti tam tikrą veiklą, tuomet vartojama kompetencijos sąvoka⁸⁴.

Kompetencija ir kvalifikacija. Kaip teigiama E.Rodzevičiūtės disertaciniame darbe vieni mokslininkai šias dvi sąvokas sutapatina (Short, Jovaiša, Achtenhage, Nijhof), kiti – kvalifikaciją įvardina kaip sudėtinę kompetencijos dalį (Ellstrom, Lepaitė)⁸⁵. Hanndbuch teigimu, kvalifikacijos sąvoka susideda iš dviejų lotyniškų žodžių – *qualis* (kam tinkamas, koks, kokios kokybės) ir *facere* (daryti, veikti). R.Laužackas remdamasis Hanndbuch kvalifikacijos termino kilmės aiškinimu teigia, kad kvalifikacija reiškia žmogaus žinias, mokėjimus, įgūdžius, nuostatas, kurie didžiaja dalimi įgaunami tam tikru išmokymo būdu⁸⁶. Lietuvos Respublikos Švietimo įstatymas kvalifikacijos konceptą apibrėžia kaip „įstatymų, Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos teisės aktų nustatyta tvarka pripažintą mokėjimą ir teisę verstis tam tikra profesine veikla“⁸⁷. Mokykliniame tarptautinių žodžių žodyne pateikiamos trys kvalifikacijos termino reikšmės: 1) tikimo, pasirengimo kuriam nors darbui laipsnis; 2) profesija, specialybė; 3) ko nors kokybės ir rūšies žymėjimas, vertinimas⁸⁸. Apibendrinat paminėtus kvalifikacijos sąvokos aiškinimus teigtina, kad kvalifikacija yra žmogaus įgytų žinių, įgūdžių, nuostatų visuma, nurodanti jo pasirengimo kuriam nors darbui laipsnį. Tuo tarpu kompetencija suprantama kaip funkcinis gebėjimas adekvačiai atlikti tam tikrą veiklą⁸⁹.

R.Laužackas ir kt. kalbėdami apie kompetencijos ir kvalifikacijos sąvokų vartojimą pabrėžia tai, kad praktikoje šios sąvokos atsiskiria tik tuomet, kai suvokiama jas išreiškiančių profesinių žinių ir gebėjimų plotmė. Pasak autorių, kalbant apie gebėjimų, reikalingų tam tikrai profesijai visumą, sakoma – kvalifikacija. Kalbant apie gebėjimą atlikti konkrečią operaciją, veiksmą ar funkciją – kompetencija⁹⁰.

⁸⁴ Laužackas, R., Dienys, V. Profesijos mokytojų strateginių kompetencijų nustatymo ir jų kvalifikacijos tobulinimo modulių rengimo metodika. Vilnius: Pedagogų profesinės raidos centras, 2004. P.5-6.

⁸⁵ Rodzevičiūtė, E. Vidurinės mokyklos mokytojo pedagoginio kompetentingumo turinio ir struktūros pagrindimas: daktaro dis. soc. mokslai: edukologija (07 S) Vilnius: VPU Laidykla, 2006. P.13.

⁸⁶ Laužackas, R. Profesinio rengimo metodologija. Kaunas: VDU leidykla, 2005, P.35.

⁸⁷ Lietuvos Respublikos švietimo įstatymas// Valstybės žinios. 2003, Nr. 63-2853.

⁸⁸ Ermanytė, I., Kažukauskaitė, O., Paulauskas, J., Pribušauskaitė, J., Žiemytė, J. Mokyklinis tarptautinių žodžių žodynas. Kaunas: Šviesa, 1998. P.227.

⁸⁹ Vaitkevičiūtė V. Tarptautinių žodžių žodynas. Vilnius: Žodynas. 1999

⁹⁰ Laužackas R., Teresevičienė M., Stasiūnaitienė E. Kompetencijų vertinimas neformaliajame ir savaiminiame mokymesi. Kaunas: VDU leidykla. 2005.

2.1.1. Kompetencijos struktūra

Kaip teigia R.Laužackas ir kt. kiekvieno žmogaus turimos kompetencijos susideda iš kelių elementų. Pirmiausia tai formaliosios kompetencijos, išreikštos valstybės pripažintais diplomais, pažymėjimais ir neformalios kompetencijos, dokumentuoti neformaliojo mokymosi rezultatai, kurios įgyjamos tobulinantis įvairiuose kursuose ir seminaruose. Labai svarbus kompetencijos sudedamasis elementas yra kompetencijos, apie kurias individas žino, bet jos nėra pripažintos ar pripažįstamos (savaiminio mokymosi metu įgytos kompetencijos). Ne mažiau svarbus sudedamasis kompetencijos elementas yra individui nežinomos jo nežinomos kompetencijos (neatskleistos, neišryškėję praktinės veiklos metu)²⁴.

A autorių pateikta kompetencijų struktūra leidžia daryti prielaidą, kad kiekvieno žmogaus turimos kompetencijos gali būti skirstomos į keturis kompetencijų elementus, kurių visuma sudaro žmogaus kompetencijų „rinkinį“.

Užsienio ir Lietuvos autorių (J.Kasiulis, V.Barvydienė, P.Jucevičienė, D.Lepaitė, R.Laužackas, A.Pearson, R.L.Barkeris ir kt.) kompetencijos termino apibrėžimuose neretai akcentuojama gebėjimų, žinių, įgūdžių, mokėjimų, nuostatų turėjimas, kurių visuma ir sudaro kompetenciją. Skaitant užsienio autorių darbus kyla problema verčiant sąvokas į Lietuvių kalbą. Kaip pavyzdį būtų gali paminėti termino *ability* vertimą. Anglų kalbos mokomajame žodyne pateikiami keli galimi žodžio *ability* vertimai: 1) sugebėjimas 2) gabumas⁹¹. Tačiau R.Laužackas, K.Pukelis straipsnyje „Kvalifikacija ir kompetencija: samprata, santykis bei struktūra profesijos mokytojo kontekste“ terminą *abilities* verčia kaip *mokėjimai*⁹². V.Šernas mokėjimo terminą apibrėžia kaip sugebėjimą tam tikromis sąlygomis atlikti tam tikrus veiksmus, kai būtina situaciją ir veiksmus įvertinti ir kryptingai valdyti judesius ir kūną. Pasak autoriaus, mokėjimai yra pagrįsti teorinėmis žiniomis, jutimine ir praktine patirtimi, automatizuotais ir sąmoningais veiksmis⁹³. Jau minėtame Anglų kalbos mokomajame žodyne pateikiami keli žodžio *mokėjimas* vertimo variantai, bet *ability*, kaip galimas termino *mokėjimas* vertimo variantas, nenurodomas⁹⁴. Aiškinamajame anglų kalbos žodyne „Oxford English Dictionary of Current English, 3rd ed.“ terminas *abilities* traktuojamas kaip pajėgumas arba sugebėjimas kažką atlikti (*the power or capacity to do something*)⁹⁵. Remiantis aptartais šaltiniais būtų galima daryti prielaidą, kad angliško termino

⁹¹ Armalytė, O., Pažūsis, L., Tekorienė, D. Anglų kalbos mokomasis žodynas. Vilnius: Alma Littera, 1999. P.7.

⁹² Laužackas, R., Pukelis, K. Kvalifikacija ir kompetencija: samprata, santykis bei struktūra profesijos mokytojo veiklos kontekste//Profesinis rengimas: tyrimai ir realijos. 2000. Nr.3, P.14.

⁹³ Šernas, V. Profesinės veiklos didaktika: profesinio rengimo tyrimai. Vilnius: Presvika, 1998. P.20.

⁹⁴ Armalytė, O., Pažūsis, L., Tekorienė, D. Anglų kalbos mokomasis žodynas. Vilnius: Alma Littera, 1999. P.886.

⁹⁵ Oxford English Dictionary of Current English, 3rd ed. England: Oxford University press. 2005

abilities vienas iš galimų lietuviškų vertinių yra *mokėjimai*. Kyla klausimas, koku atveju terminą *abilities* galima traktuoti kaip *gebėjimus* ir koku atveju – kaip *mokėjimus*. L.Jovaiša aiškindamas terminą *gebėjimas* pabrėžia, kad, kai kalbama apie gebėjimą, atsirandantį ko nors išmokus, vartojamas mokėjimo terminas⁹⁶. Galima teigti, kad tokį sąvokų aiškinimą būtina žinoti skaitant užsienio literatūrą ir siekiant išvengti sąvokų aiškinimo netikslumų.

Igūdžiai (*skill*), žinios (*knowledge*), gebėjimai (*ability*) ir nuostatos (*attitude*) kaip sudedamosios kompetencijos dalys minimos ir kituose užsienio šaltiniuose. Čia *igūdis* apibrėžiamas kaip fizinė ar protinė veikla, kuria yra paremtos su darbu susijusios veiklos. *Žinios* įvardinamos kaip faktai ir informacija, kurie reikalingi norint gerai suprasti ir pažinti, su darbine veikla susijusius terminus, simbolius ir kt. *Gebėjimas* traktuojamas kaip pajėgumas patenkinti fizinius ir/arba intelektualinius, darbinei veiklai būtinus, reikalavimus. Ketvirtasis kompetencijos komponentas yra *nuostatos*, kuri apibrėžiama kaip elgsena arba manieros būtinoms darbinei veiklai atlikti⁹⁷.

Gebėjimai. Gebėjimus, kaip vieną iš pagrindinių kompetencijos struktūrinių dalių analizuoja daugelis mokslininkų (R.L.Barkeris, R.Laužackas, V.Vaitkevičiūtė, L.Jovaiša, M.Poole, M.Warner ir kt.). Gebėjimų ir kompetencijos konceptai neretai sutapatunami, tačiau, kaip jau minėta, tai netolygios sąvokos. P.Jucevičienė ir D.Lepaitė gebėjimus apibrėžia kaip bendrąją galią atlikti tam tikrą veiklą⁹⁸. R.Laužackas gebėjimus traktuoja kaip mokymosi išlavintą atitinkamą gabumą, tam tikrų intelektualinio ir fizinio pobūdžio veiksmų atlikimą konkrečioje veiklos srityje. Autorius pabrėžia, kad gebėjimas yra išvystytas gabumas atsirandantis besimokant ar studijuojant. Gebėjimai dažniausiai pasireiškia mokymosi procese ir, perkėlus juos į tam tikrą veiklos sritį, išsivysto į tam tikrą kompetenciją⁹⁹. L.Jovaiša Enciklopediniame edukologijos žodyne terminą *gebėjimas* traktuoja kaip fizinę ar psichinę galią, tam tikrą veiksmą, veiklą, poelgį; mokėjimo prielaidą ir padarinį. Kaip teigia autorius, fizinis gebėjimo pagrindas – sveikata, psichologinis – žinios, mokėjimai, igūdžiai, socialinis – teisė veikti ir kt. Sugebėjimą autorius apibrėžia kaip vidinę individo savybę, lemiančią sėkmę kurioje nors teorinės ar praktinės veiklos srityje. Autorius pabrėžia, kad sugebėjimai vystomi užsiimant veikla, bendraujant su žmonėmis, ypač mokantis ir dirbant. Skiriami bendrieji (suvokimo, atminties, mąstymo, vaizduotės), specialieji (mokslo, meno, technikos, organizavimo) ir profesiniai (tam tikros mokslo, inžinerijos srities, pedagoginiai ir kt.) sugebėjimai¹⁰⁰.

⁹⁶ Jovaiša L. Pedagogikos terminai. Kaunas: Šviesa, 1993. P.62.

⁹⁷ Transportation Security Administration. Glossary//

<https://extranet.tsa.dot.gov/elmsgold/help/en/learner/whgdata/whlstg2.htm>; prisijungimo laikas: 2008-10-15

⁹⁸ Jucevičienė, P., Lepaitė, D. Kompetencijos sampratos erdvė//Socialiniai mokslai. 2000, Nr. 1 (22), P.44-50

⁹⁹ Laužackas, R. Profesinio rengimo terminų aiškinamasis žodynas. Kaunas. VDU. 2005. P.13.

¹⁰⁰ Jovaiša, L. Enciklopedinis edukologijos žodynas. Vilnius: Gimtasis žodis, 2007. P.80,278.

Mokėjimai. Kaip jau minėta, V.Šernas sąvoką *mokėjimas* apibrėžia kaip sugebėjimą tam tikromis sąlygomis atlikti tam tikrus veiksmus, kai būtina situaciją ir veiksmus įvertinti ir kryptingai valdyti judesius ir kūną. Mokėjimai yra pagrįsti teorinėmis žiniomis, jutimine ir praktine patirtimi, automatizuotais ir sąmoningais veiksmais. Didaktiniu požiūriu, anot V.Šerno, mokėjimas suprantamas kaip kryptinga galimybė atlikti kurią nors gamybinę operaciją, veiklos rūšį, kai nebedaromi nereikalingi judesiai, pauzės¹⁰¹. Dabartiniame Lietuvių kalbos žodyne (2000) *mokėjimas* įvardijamas kaip sugebėjimas ką daryti, išmanymas¹⁰². A.Jacikevičius teigia, kad mokėjimas yra tiesiogiai susijęs su veikla ir apibrėžiamas kaip dar neautomatizuotas, netobulas veiksmų atlikimo būdas, kurio lavinimas perauga į įgūdį¹⁰³. L.Jovaiša pateikia kelias galimas termino *mokėjimas* apibrėžtis: 1) išmokimo padarinys, pasižymintis gebėjimu tiksliai veikti; 2) pirmoji įgūdžių lavinimo fazė, kai gebama atlikti tikslus veiksmus pagal taisyklę arba instrukciją. Kaip teigia autorius, mokėjimas įgyjamas taikant žinias mąstymo, kalbėjimo procese ar praktinėje veikloje. Kai kuriems mokėjimams įgyti reikia specialių įgūdžių, o kartais pakanka nesąmoningai įsidėmėti veiksmų vaizdą.

Remiantis paminėtų autorių (V.Šerno, E.Rodzevičienės L.Jovaišos) pateikiamais termino *mokėjimas* aiškinimais, galima teigti, kad mokėjimas yra išmokimo padarinys, leidžiantis asmeniui tiksliai atlikti veiksmus pagal taisykles ar instrukcijas.

Žinios. Žinios yra viena iš kompetencijos sudedamųjų dalių. L.Jovaiša žinias apibrėžia kaip tikrovės pažinimo rezultatus, teikiančius žodinę ar simbolinę informaciją apie daiktus, reiškinius, jų savitarpio ryšius¹⁰⁴. R.Laužackas „Profesinio rengimo terminų aiškinamajame žodyne“ teigia, kad žinios yra tam tikri faktai apie mus supantį pasaulį, kurias galima skirstyti į objektyvias (mokslines), subjektyvias (literatūrinės, estetines atskiro žmogaus mintis), moralines (bendras visuomenines normatyvines nuostatas ir laikysenas). Autorius pabrėžia, kad žinios gali būti skirstomos į teorines ir praktines procedūrinės. Teorinės žinios - tai faktai apie rezultatus, ryšius, įtakas ir priklausomybes, kurios atspindi realybę. Jos gali būti deklaratyvios ir procedūrinės. Praktinės procedūrinės žinios turi euristinį charakterį (tai žinios apie metodus, planavimą, procesus ir atvejus). Mokslininkas pateikia ir profesinių žinių apibrėžimą, kuriame teigiama, kad tai yra tam tikros profesijos veiklai paaiškinti reikalingų tikrovės pažinimo faktų, aplinkybių, priklausomybių, apibendrinimų ir kt. visuma¹⁰⁵. Visais atvejais žinios apibrėžiamos kaip stabili visuma, kuri yra mokymosi, atsiminimo subjektas.

¹⁰¹ Šernas, V. Profesinės veiklos didaktika: profesinio rengimo tyrimai. Vilnius: Presvika, 1998. P.20.

¹⁰² Dabartinės lietuvių kalbos žodynas / redaktorių kolegija: Stasys Keinys (vyriausiasis redaktorius) ...[et al.] Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas. 2000

¹⁰³ Jacikevičius, A. Siela, mokslas, gyvensena. Vilnius: Žodynas, 1994

¹⁰⁴ Jovaiša, L. Enciklopedinis edukologijos žodynas. Vilnius: Gimtasis žodis, 2007. P.331.

¹⁰⁵ Laužackas R. Profesinio rengimo terminų aiškinamasis žodynas. Kaunas, VDU. 2005. P.38.

Tačiau žinios negali būti tapatinamos su supratimu. Supratimas apima gebėjimą panaudoti turimas žinias prasmingai ir yra išvystomas, kai žinios yra pritaikomos naujose situacijose. Vadinasi, žinios gali būti traktuojamos kaip nekintanti visuma, kurią galima saugoti ir prisiminti. Kaip teigia V.Šernas knygoje „Profesinės veiklos didaktika“, žinios yra informacija susijusių ar nesusijusių su asmens būsima arba esama gamybine veikla. Pasak autoriaus, teorinės žinios tai: faktai, sąvokos, dėsniai, principai, pažinimo metodai, empirinės žinios, idėjos, taisyklės ir kt.¹⁰⁶. A.Jacikevičius žinias įvardina kaip pirmąją ir elementariausią veiklos išmokymo pakopą¹⁰⁷. Pasak V.Žydžiūnaitės, asmeniui, kuris valdo tik automatinius įgūdžius ir yra sukaupęs menką žinių diapazoną, sunku rasti reikalingų žinių, nes jis neturi jokių atramos taškų, būtinų sisteminiams paieškom. Vadinasi, toks žmogus negali visapusiškai suvokti problemos, kaip ir diferencijuoti bei vertinti problemų, su kuriomis susiduria veikloje.

Įgūdžiai. Kaip teigia V.Žydžiūnaitė, žinios gali būti suprantamos kaip nekintanti visuma, kurią galima saugoti ir prisiminti, tai J.Anderson teigimu, įgūdžiai yra susiję su mąstymo operacijomis, kurios „produkuoja“ šias žinias. Galima teigti, kad įgūdžiai atlieka svarbų vaidmenį kompetencijos realizavime. Įgūdžiai apibūdinami kaip procedūrinės žinios (J.Anderson), intelektualiniai įgūdžiai (R.White, R.Mayer), mentaliniai procesai, mentalinės operacijos, kognityvios strategijos (R.Gange). Visos paminėtos sąvokos apima mąstymo procesus, kai turimos žinios yra naudojamos, transformuojamos ir papildomos. Kognityvūs įgūdžiai dažniausiai siejami su aukštesnio mąstymo lygmens reikalaujančia veikla, tokia kaip problemų vertinimas, sprendimas ir apibendrinimas bei apima analizės, sintezės ir įvertinimo procesus. Skirtingai nuo žinių, įgūdžius sunku tiesiogiai patikrinti. Vienintelis būdas, leidžiantis patikrinti įgūdžių meistriškumą, koncentruojasi į asmens veiklos elgsenos stebėjimą, kai ši veikla įtraukia konkrečius įgūdžius. Tarpusavyje neintegruotas konkrečių žinių ir įgūdžių valdymas negarantuoja efektyvios veiklos kompleksinėse aplinkose, todėl individai turi gebėti atsirinkti reikiamas žinias bei įgūdžius, sąlygojančius veiksmingą ir efektyvią veiklos elgseną. Tai reikalauja specialių gebėjimų, kurie apima specifinio konteksto charakteristikas (H.Scheeres, P.Hager)¹⁰⁸.

L.Jovaiša įgūdį įvardina kaip mąstymo ir praktinės veiklos automatizuotą veiksmą¹⁰⁹. Teigtina, kad įgūdis yra asmens puikiai išsąmonintas ir įvaldytas veiksmas, kurio atlikimas nereikalauja didelių pastangų. Minėtas autorius pabrėžia, kad įgūdžiui susidaryti reikia pratybų. Kol

¹⁰⁶ Šernas V. Profesinės veiklos didaktika: profesinio rengimo tyrimai. Vilnius: Presvika, 1998. P.20.

¹⁰⁷ Jacikevičius A. Siela, mokslas, gyvensena. Vilnius: Žodynas. 1994

¹⁰⁸ Žydžiūnaitė V. Komandinio darbo kompetencijų edukacinė diagnostika ir jų vystymo, rengiant slaugytojus, pagrindimas: daktaro dis. soc. mokslai: edukologija (07 S) Kaunas, 2003. P.28.

¹⁰⁹ Jovaiša L. Pedagogikos terminai. Kaunas: Šviesa, 1993. P.83.

jis išlavinamas, pereinama keletas fazių: nuo sąmoningos tikslingos judesių kontrolės, nereikalingų judesių ir veiksmų išnykimo iki reikiamų veiksmų automatizacijos. Psichologijos žodyne įgūdis apibrėžiamas kaip labai gerai išmoktas veiksmas, kurio elementų nebereikia sąmoningai reguliuoti ir kontroliuoti¹¹⁰. Pasak Duoblienės ir Tamošiūno, įgūdžiams būdingas bendrumas, o ypač aukštas lygis, vadinamas meistriškumu¹¹¹. A.Jacikevičius jį apibrėžia kaip tobulą veiksmų atlikimo būdą, paremtą žiniomis, mokėjimais ir įgūdžiais. Pasak autoriaus, meistriškumas pasireiškia galimybe pritaikyti turimus įgūdžius įvairiomis naujomis sąlygomis¹¹². Kaip teigia V.Šernas, įgūdžiai yra automatizuotų gamybinių ar kitų mokėjimų kompleksai, kai nebereikia tam tikros įtampos norint taisyklingai atlikti veiksmus, nebereikia ir reiklios savo veiksmų kontrolės¹¹³.

Apibendrinant atliktąją sąvokos *įgūdis* analizę, galima teigti, kad įgūdis – tai asmens puikiai įsisavintas ar išmoktas veiksmas, kurio atlikimas nereikalauja iš atlikėjo didelių pastangų ar ypatingos veiksmų kontrolės.

Nuostatos. Dabartiniame Lietuvių kalbos žodyne *nuostata* apibrėžiama kaip „susidaręs nusistatymas vienodomis aplinkybėmis elgtis vienodai ar panašiai“¹¹⁴. L.Jovaiša terminą *nuostata* aiškina kaip asmenybės parengtį įprastai reaguoti į aplinkos poveikius. Kaip teigia autorius, nuostata susiformuoja arba staiga, arba per ilgą laiką įgyjant patirties, kuri lemia vienodo įprasto atsako į aplinkos poveikius turinį ir būdus. Pedagoginiu požiūriu nuostata nėra nekintama, atvirkščiai – ją gali pakeisti kita, net priešinga, tokia pat stipri kaip ir pirmoji, nuostata (L.Jovaiša, 2007)¹¹⁵. Aiškinamajame žodyne „Random House Webster’s Electronic Dictionary and Thesaurus“ (College Edition, Version 1, 1992) *nuostata* traktuojama kaip papročių, nusiteikimų, jausmų ir pozicijų visuma¹¹⁶.

C.Stevenson pabrėžia, kad kompetencijos sudedamosios dalys keičiamos, atsižvelgiant į skirtingus kontekstus. Edukologai (P.Jucevičienė, D.Lepaitė P.Kirschner ir kt., W.Westera) sutinka, kad asmens kompetenciją apsprendžia kompetenciją sudarančių „elementų rinkinio“, t.y. žinių, vertybių, įgūdžių ir požiūrių įvaldymas bei panaudojimas įvairiomis kombinacijomis skirtingų darbinių užduočių vykdymo kontekste. Šiame apibūdinime pabrėžiami žinių ir įgūdžių elementai, kurie yra svarbūs kiekvienai veiklai.

¹¹⁰ Augis R., Kočiūnas R. Psichologijos žodynas. Vilnius. Mokslo ir enciklopedijų leidykla. 1993

¹¹¹ Rodzevičiūtė E. Vidurinės mokyklos mokytojo pedagoginio kompetentingumo turinio ir struktūros pagrindimas: daktaro dis. soc. mokslai: edukologija (07 S) Vilnius: VPU Leidykla, 2006. P.15.

¹¹² Jacikevičius A. *Siela, mokslas, gyvenimas*. Vilnius: Žodynas. 1994

¹¹³ Šernas V. 1998: Profesinės veiklos didaktika: profesinio rengimo tyrimai. Vilnius: Presvika, 1998. P. 22.

¹¹⁴ Dabartinės lietuvių kalbos žodynas / redaktorių kolegija: Stasys Keinys (vyriausiasis redaktorius) ...[et al.]. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas. 2000 .P. 445

¹¹⁵ Jovaiša L. Enciklopedinis edukologijos žodynas. Vilnius: Gimtasis žodis, 2007.P.185.

¹¹⁶ Random House Webster’s Electronic Dictionary and Thesaurus, College Edition, Version 1. 1992

R.Barnett kompetenciją sieja su iš anksto nenumatyta elgsena neapibrėžtose situacijose. Autorius remiasi operaciniu požiūriu ir teigia, kad kompetencija apima įgūdžius, pademonstruotos veiklos rezultatus ir jų (i)vertinimą bei gebėjimą įgūdžius perkelti į kitus kontekstus. Šiuo atveju gebėjimai tampa ne sudedamąja kompetencijos dalimi, o grandimi jungiančia įgūdžius ir kompetenciją. Įgūdžiai savaime nesąlygoja darbo efektyvumo, tačiau vykdomos veiklos kontekste vystomi gebėjimai apima įgūdžių realizavimą ir remiasi sąmoningų bei adekvačių sprendimų priėmimu, o ne rutininės veiklos idėja, paremta autonominiais specializuotais įgūdžiais. Pasak W.Westera, kompetencijos struktūroje gebėjimas valdyti ir taikyti kognityvių įgūdžių sandaugą užima centrinę vietą, nes juos vertinant koncentruojamasi į veiklos rezultatus¹¹⁷.

Apibendrinant galima teigti, kad kompetencija yra žmogaus kvalifikacijos bei gebėjimo veikti išraiška, sąlygota individo savybių, vertybių bei jo įgytų žinių, mokėjimų, įgūdžių, požiūrio į darbą.

2.1.2. Kompetencijos lygiai

Pasak R.Čepuko, mokslininkas M.Eraut pateikia tris požiūrius į multidisciplininį reiškinių aiškinimą. Šie požiūriai yra svarbiausia prielaida pagrindžiant kompetencijos lygius:

- Meistriško išmokimo požiūris, kuriuo apriojamas teorijos vaidmuo, pabrėžiamas asmens elgsens, labiau akcentuojama kompetencija kaip ugdymo tikslas. Dominuoja specializuoti tam tikros profesinės veiklos gebėjimai, ypač formuojant konkrečius įgūdžius. Jų ugdymas reikalauja pastovios veiklos pagal profesinės veiklos standartus;
- Bendrasis požiūris į kompetenciją, kuriuo siekiama nustatyti tobulos veiklos kokybes, t.y. tokių kokybių įvardijimas leidžia kurti jų ugdymo programas;
- Kognityvinis konstruktyvus požiūris į kompetenciją, akcentuojantis akademinį mokymą. Atsiranda santykio tarp supratimo gilumo ir ilgalaiškės veiklos problema. Čia išryškėja skirtumas tarp žmogaus galėjimo veikti ir jo konkrečios elgsenos įvairiose situacijose.

Bowden ir Marton išskyrė elgsenos, pridedamąjį, integruotą ir holistinį kompetencijos lygius. Bowden apibūdino kompetencijos lygius susiedamas juos su veiklos bei kompetencijos ugdymo lygiais¹¹⁸.

¹¹⁷ Žydžiūnaitė V. Komandinio darbo kompetencijų edukacinė diagnostika ir jų vystymo, rengiant slaugytojus, pagrindimas: daktaro dis. soc. mokslai: edukologija (07 S). Kaunas, 2003. P.28-29.

¹¹⁸ Čepukas, R. Socialinių pedagogų neuniversitetinio rengimo tendencijos ir jų vertinimas Lietuvoje: daktaro dis. soc. mokslai: edukologija (07 S). Klaipėda, 2005. P.42-43.

**Kompetencijos lygių ryšys su veiklos lygiais bei bruožais
pagal Bowden, Marton, 1997 (Čepukas, 2005)**

Kompetencijos lygiai	Bruožai	Veiklos lygis
1.Elgsenos	Elementarus elgsensy pagal darbo vietos reikalavimus	1.Darbo operacijų atlikimas
2.Sąmoningos elgsenos	Elgsio žinojimas	2.Darbo atlikimo tobulinimas
3.Integruotos elgsenos	Integruotas žinojimas, skatinantis kūrybinę veiklą	3.Darbo vidinių ir išorinių sąlygų keitimas
4.Holistinės elgsenos	Holistinė kompetencija	4. Naujo darbo sukūrimas Kvalifikacijos perkėlimas į naują veiklos situaciją

P.Jucevičienės ir D.Lepaitės teigimu, kompetencija yra hierarchinis struktūrinis darinys, todėl skirtingo lygio veiklai atlikti būtina atitinkama kompetencija. Kaip teigia autorės, kompetencijos lygis priklauso nuo tam tikros veiklos lygmens. Jos išskiria keturis skirtingo sudėtingumo veiklos lygius, kuriuos aptaria įvardindamos jų atlikimui reikalingas kompetencijas. Pasak autorių pirmasis veiklos lygis yra toks, kurio darbo operacijų atlikimui reikalinga meistriškai išmokta elgsenos lygio kompetencija, tiksliai atitinkanti darbo vietos reikalavimus ir sudaryta iš aiškiai išsiskiriančių sudedamųjų dalių. Antrąjį veiklos lygį apibūdina darbo tobulinimui reikalinga papildoma kompetencija, kuri grindžiama ne tik meistriškai išmokta elgsena, bet ir tam tikru žinojimu. Trečiojo lygio veiklos autorių yra siejamos su vidinių ir išorinių sąlygų keitimu, o joms atlikti, pasak autorių, būtina integruota (elgsenos ir žinių) kompetencija, nes tik elgsenos ir žinių integracija grindžia esminę kaitą sąlygojančią veiklą. Ketvirtasis veiklos lygis, autorių nuomone, yra susijęs su naujo darbo kūrimu ir kvalifikacijos perkėlimu į naują veiklos situaciją. Šio lygio veikloms atlikti būtina, holistinė kompetencija¹¹⁹.

R.Laužackas išskiria tris profesinių kompetencijų lygius: bendrąsias kompetencijas (plataus veikimo pločio), giminingų profesijų kompetencijas (vidutinio veikimo pločio) ir monoprofesines kompetencijas (nežymaus veikimo pločio). Bendrosios kompetencijos, autoriaus teigimu, tai tam tikri žinių, mokėjimų, sugebėjimų ir įgūdžių bei asmeninių savybių dariniai, būdingi ir pritaikomi ne kurioje nors vienoje, o daugelyje profesijų¹²⁰. Pasak R.Laužacko ir kt., plataus veikimo kompetencijas (t.y.bendrąsias) galima surasti visose arba daugumoje profesijų. Įgijęs tokias

¹¹⁹ Jucevičienė, P., Lepaitė D. Kompetencijos sampratos erdvė//Socialiniai mokslai. 2000,Nr. 1 (22), P.44-50

¹²⁰ Laužackas, R. Profesinio rengimo metodologija. Kaunas: VDU leidykla, 2005. P.39-40.

„raktines“ kompetencijas, žmogus gali sėkmingai jas pritaikyti ir kitose veiklos srityse arba profesijose¹²¹.

Giminingų profesijų kompetencijos, mokslininko nuomone, sudaro profesinės žinios ir gebėjimai, kuriuos įgijęs žmogus gali panaudoti daugelyje panašių, giminingų profesijų, sudarančių tam tikrą šeimą.

Siauro veikimo kompetencijas R.Laužackas siūlo vadinti monoprosesinėmis kompetencijomis ir traktuoti jas kaip reikalingas specifiniai veiklai atlikti (pvz.: keramikas, laikrodininkas). Šių kompetencijų galima aptikti visose profesijose, bet kuo sudėtingesnės profesijos, kuo jas sudarančių funkcijų pobūdis yra intelektualesnis, tuo jų mažiau. Kadangi specifinės kompetencijos dažniausiai reiškia nesudėtingus kognityvinio ar psichomotorinio pobūdžio mokėjimus ar įgūdžius, jų įgijimas yra paremtas ugdymo moksluose gerai žinomais trijų pakopų, demonstravimo ir kt. metodais¹²².

Apibendrinant mokslininkų pateikiamą kompetencijų grupavimą į lygius, galima teigti, kad kompetencijos lygiai yra įtakojami veiklos lygių. Kompetencijos lygis proporcingai priklausomas nuo veiklos lygio. Kuo aukštesnio lygio veikla yra atliekama, tuo daugiau ir aukštesnio lygio kompetencijų reikia tai veiklai atlikti.

2.1.3. Kompetencijų rūšys

A.Trotter, L.Ellison išskiria dvi kompetencijų rūšis. Autoriai siūlo skirti slenkstines (*threshold*) kompetencijas, kurių atlikimui tereikia minimalaus gebėjimų panaudojimo, apsprendžiamas asmens motyvų, vertybių, požiūrių, savivertės, perkeliama į darbo procesą ir nukreiptų reikiama linkme, ir išskirtines (*distinguishing*), kurios yra „raktinės“ realizuojant konkrečią darbinę veiklą, susijusios su darbuotojo elgsena ir kurių neįmanoma mechaniškai nukopijuoti ar imituoti. Tik veiklos tikslų ir prasmės supratimas įgalina asmenį jas panaudoti, nes kitoje veiklos situacijoje šios kompetencijos gali nebūti „raktinės“¹²³.

R.Laužackas pateikia L.Reetz bei U.Laura-Ernst bendrųjų kompetencijų koncepcijas. Pasak mokslininko L.Reetz bendrųjų kompetencijų apibrėžime, remiantis asmenybės teorijomis ir žmogaus veiklos sugebėjimais, akcentuojami trys tipai:

¹²¹ Laužackas, R., Teresevičienė, M., Stasiūnaitienė, E. Kompetencijų vertinimas neformaliajame ir savaiminiame mokymesi. Kaunas: VDU leidykla, 2005

¹²² Laužackas, R. Profesinio rengimo metodologija. Kaunas: VDU leidykla, 2005. P.40.

¹²³ Žydžiūnaitė, V. Komandinio darbo kompetencijų edukacinė diagnostika ir jų vystymo, rengiant slaugytojus, pagrindimas: daktaro dis. soc. mokslai: edukologija (07 S) Kaunas, 2003. P.30.

- Dalykinė ir intelektualinė kompetencija, charakterizuojama į veiklos uždavinius nukreiptais tam tikrais metodinio ir dalykinio pobūdžio žmogaus gebėjimai (problemų sprendimo gebėjimai, sprendimų priėmimo mokėjimai ir kt.);
- Socialinė kompetencija, kurią sudaro kooperatyvumas, konfliktų sprendimo ir panašūs gebėjimai;
- Asmeninė kompetencija arba žmogaus vertybinės nuostatos ir orientacijos, charakterio savybės, aktyvumas, saviugda.

Pasak Laužacko, U.Laura-Ernst bendrųjų kompetencijų koncepcija remiasi profesinio veiklumo, kuri sudaro įvairių profesiskai reikšmingų žinių, mokėjimų ir įgūdžių sąsaja, skirtumais. Atsižvelgiant į šiuos skirtumus, skiriamos trys bendrųjų kompetencijų rūšys:

- Tarpdisciplininės (tarpprofesinės) žinios (ekonomikos, vadybos, informatikos pagrindai);
- Metodiniai gebėjimai (kompiuterio valdymo pagrindai, užsienio kalbų mokėjimas);
- Asmenybiniai gebėjimai (kūrybiškumas, analitiškumas, sistemiškumas)¹²⁴.

Siekiant detalesnės kompetencijų rūšių analizės, svarbu aptarti Adamonienės ir kt. pristatytą J.Pikūno kompetencijų rūšių identifikavimą. Pastarasis autorius, pasak Adamonienės ir kt., išskiria fizinę, intelektinę, emocinę, socialinę, darbingumo, moralinę, religinę kompetencijas. *Fizinė* kompetencija atspindi fizinį žmogaus atsparumą, sveikatos lygį, higieninius pokyčius, įvairių medicinos priemonių panaudojimą sveikai gyvensenai. Ji taip pat atskleidžia gebėjimą išlaikyti atitinkamą fizinio darbo apimtį ir krūvį, mankštintis gerai fizinei būklei pasiekti bei jai kontroliuoti. Fizinė kompetencija – fizinio ugdymo, saviugdosa, prigimtinių individo sveikatos bruožų atspindys. *Intelektinė* kompetencija, autoriaus teigimu, pasireiškia gebėjimu daryti racionalius sprendimus remiantis įvairiomis prielaidomis, faktais ir loginiais dėsniais. Intelektiniai kompetencijai būdingi gebėjimai, įgyti žinių iš įvairių mokslo ir kultūros sričių, kurios žmogui yra aktualios, atskleidžia jo prigimties esmę. Adamonienės ir kt. teigimu, šią kompetenciją Pikūnas siūlo įvertinti remiantis Snyderman, Rotuman pateikiamais esminiais intelekto vertinimo kriterijais: abstrakčiu mąstymu, gebėjimu spręsti problemas, gebėjimu įgyti žinių, atmintimi, gebėjimu prisitaikyti prie aplinkos, protavimo greičiu, kalbiniais gebėjimais, matematiniais gebėjimais, bendraisiais gebėjimais ir žiniomis, kūrybiškumu. Remdamasis šiais kriterijais Pikūnas siūlo išskirti tris svarbiausius intelekto raiškos požymius¹²⁵:

- gebėjimą geriau suprasti ir vartoti abstrakcijas (idėjas, simbolius, dėsnius ir pan.)

¹²⁴ Laužackas, R. Profesinio rengimo metodologija. Kaunas: VDU leidykla, 2005. P.41-42.

¹²⁵ Adamonienė, R., Daukilas, S., Krikščiūnas, B., Maknienė, I., Palujanskienė, A. Profesinio ugdymo psichologija ir pedagogika. Utena: Utenos Indra, 2004. P.196-198.

- gebėjimą spręsti problemas, t.y. orientuotis naujose situacijose, interpretuojant žinomus reagavimo į įprastas situacijas būdus;
- gebėjimą išmokti ir panaudoti žodžiais ir kitais simboliais reiškiamas abstrakcijas.

E.Rodzevičiūtė pateikia S.B.Parry ir R.Barett kompetencijų grupavimo į rūšis galimybes. Pasak autorės, S.B.Parry išskiria dvi kompetencijų rūšis: švelniąją (*soft*) ir stipriąją (*hard*) kompetencijas. Stiprioji kompetencija atspindi specifinius gabumus, paremtus žiniomis ir įgūdžiais, o švelnioji kompetencija nurodo asmenybės bruožus bei savybes. E.Rodzevičiūtės teigimu, R.Barett išskiria edukacinę (*educational*) kompetenciją, apimančią bendras intelektines kompetencijas, ir profesinę (*vocational*) kompetenciją, kurią sudaro bendros asmeninės kompetencijos¹²⁶.

A.Stankevičienė ir L.Lobanova išskiria socialinę, profesinę, asmeninę ir vadybinę kompetencijas. Autorės, įvardindamos socialinę kompetenciją kaip individo adaptavimosi, socialinio elgesio efektyvumo gebėjimus, pabrėžia skirtingą šio termino vartoseną mokslinėje literatūroje, jų manymu nulemtą to, kokios srities specialistas kalba apie socialinę kompetenciją. Asmeninę kompetenciją A.Stankevičienė ir L.Lobanova apibrėžia kaip savo galimybių panaudojimo lygį, kurį lemia darbuotojo asmeninės savybės: individualios savybės, charakterio bruožai, psichikos ypatumai, elgsenos orientacija. Profesinė kompetencija, pasak autorių – žinios ir įgūdžiai susiję su darbuotojo specifine darbo sritimi, visos savybės, sugebėjimai ir patirtis taikomi kasdieninėje veikloje, pvz., specifinės profesinės žinios, specifinės srities procedūrų žinojimas, produktų ir paslaugų detalus žinojimas¹²⁷.

Apertųjų ir kitų autorių išskiriamos kompetencijų rūšys pateikiamos 8 lentelėje.

8 lentelė

Kompetencijų rūšys

D.Mertens (1974)	Bazinė, horizontalinė, „plačiuosius elementus“, „judriuosius faktorius“
A.Trotter, L.Ellison (2001)	Slenkstinė, išskirtinė
L.Reetz (1991)	Dalykinė ir intelektualinė, socialinė, asmeninė
U.Laura-Ernst (1990)	Tarpdisciplininės (tarprofesinės) žinios, metodiniai gebėjimai, asmenybiniai gebėjimai
J.Pikūnas (1994) ¹²⁸	Fizinė, intelektinė, emocinė, socialinė, darbingumo, moralinė, religinė
S.B.Parry (1996)	„Švelnioji“, „stiprioji“
R.Barnett (1992)	Edukacinė, profesinė
B.Bitinas (2000) ¹²⁹	Politinės ir socialinės; kompetencijos siejamos su gebėjimu gyventi multikultūrinėje visuomenėje; apimanti sakytinės bei rašytinės kalbos gebėjimus; akcentuojanti informacinius gebėjimus; nuolatinio mokymosi

¹²⁶ Rodzevičiūtė, E. Vidurinės mokyklos mokytojo pedagoginio kompetentingumo turinio ir struktūros pagrindimas: daktaro dis. soc. mokslai: edukologija (07 S) Vilnius: VPU Leidykla, 2006. P.18-19.

¹²⁷ Stankevičienė, A., Lobanova L. Personalo vadyba organizacijos sistemoje. Vilnius: Technika, 2006.

¹²⁸ Adamonienė, R., Daukilas, S., Krikščiūnas, B., Maknienė, I., Palujanskienė A. Profesinio ugdymo psichologija ir pedagogika. Utena: Utenos Indra, 2004. P.196-198.

¹²⁹ Bitinas, B.Ugdymo filosofija. Vilnius: Enciklopedija, 2000.

A.Stankevičienė, L.Lobanova (2006)	Profesinė; asmeninė; socialinė
Darbo ir organizacinė psichologija (2005)	Problemos analizės ir nuovokumo; planavimo ir organizavimo; kitų žmonių motyvavimo; laimėjimų ir energijos; atkaklumo ir atsparumo.

Kaip matyti iš pateiktos analizės, mokslinėje literatūroje aptinkama kompetencijų rūšiavimo galimybių įvairovė. Vienu autorių (J.Pikūnas) kompetencijų rūšių skirstymas pagrįstas bendrosiomis jų charakteristikomis, kitų grupavimas orientuotas į praktinę, darbinę veiklą (D.Mertens, U.Laura-Ernst), tretį (B.Bitinas) kompetencijų rūšis identifikuoja akcentuodami pedagoginę poziciją. Apibendrinant galima teigti, kad kompetencijų rūšių įvairovė susijusi su mokslo srities kontekstu, kuriame kompetencijos yra analizuojamos ir tyrinėjamos (vadyba, edukologija ir pan.).

2.2. Auditoriaus kompetencijos, jų rūšys

Literatūros šaltinių, kuriuose apžvelgiama arba vertinama atestuotų auditorių kompetencija nėra daug. Pagrindiniuose dokumentuose, taip pat, nėra išsiplėsta apibrėžiant auditoriui būtinas kompetencijas. Tačiau tai nesumenkina auditorių kompetencijos svarbos nes kaip rodo atlikta kompetencijos sampratos pažvalga, kompetencija yra bet kurios veiklos pagrindas.

LR Audito įstatymo pakeitimo įstatyme kompetencija išskiriama kaip vienas pagrindinių profesinės etikos principų, kuris galioja auditoriams bei audito įmonėms. Šiame įstatyme kompetencija traktuojama kaip reikiamų žinių ir įgūdžių turėjimas, pakankamas laiko skyrimas, audito profesionaliam atlikimui¹³⁰. Čia minimi tik du iš penkių pagrindinių elementų, kurie turėtų sudaryti auditoriaus kompetenciją, t.y. žinios, įgūdžiai. Tačiau atliktoji kompetencijos struktūros apžvalga rodo, kad kompetenciją sudarantys elementai (žinios, įgūdžiai, gebėjimai, nuostatos ir mokėjimai) yra vienodos svarbos, todėl galima būtų daryti prielaidą, kad įstatyme pateikiamas kompetencijos traktavimas nėra pakankamai išsamus. Taip pat, išskiriamos tik bendrosios žinių ir įgūdžių sąvokos, tačiau jos nėra detalizuojamos nurodant kokias konkrečiai žinias ir įgūdžius turi turėti auditorius siekiantis profesionalaus audito atlikimo. Minėtojo įstatymo 11 straipsnio 8 dalyje pateikiamos sritys, kurių žinios yra tikrinamos kvalifikacinių egzaminų metu, t.y. buhalterinės apskaitos teorijos ir principų; finansinių ataskaitų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rengimą reglamentuojančių teisės aktų; tarptautinių apskaitos standartų; finansų analizės; išlaidų ir valdymo apskaitos; rizikos valdymo ir vidaus kontrolės; audito ir profesinių įgūdžių; auditą ir auditorių veiklą reglamentuojančių teisės aktų; tarptautinių audito standartų; profesinės etikos principų ir kt. Todėl

¹³⁰ Lietuvos Respublikos Audito įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 82-3233.

būtų tikslinga manyti, kad šių žinių turėjimas įrodo auditoriaus teorinį pasirengimą tinkamai atlikti auditoriui pavestas funkcijas.

Kiek plačiau apie auditoriaus kompetenciją kalbama Auditorių profesinės etikos kodekse¹³¹. Šiame kodekse vienu iš pagrindinių audito įmonėms ir auditoriams galiojančių etikos principų nurodomas - kompetencijos ir reikiamo atidumo principas. Tikslinga plačiau apžvelgti Auditorių profesinės etikos kodekse pateikiamą kompetencijos principo detalizaciją ir remiantis ja išskirti būtinuosius auditoriaus gebėjimus, žinias, įgūdžius, nuostatas, mokėjimus. Kompetencijos elementų išskyrimas leis išsamiau suprasti nepriklausomo auditoriaus veiklos specifiką bei bus naudingas siekiant įvertinti auditorių kompetencijų ugdymą atsakingose institucijose.

9 lentelė

Nepriklausomų auditorių kompetencijos pagal kompetencijos principo elementus

Kompetencijos principo elementai	Nepriklausomų auditorių kompetenciją sudaro:
1) Auditorius turi imtis tokių užsakymų, kuriems įvykdyti yra pakankamas jo profesinis pasirengimas	<ul style="list-style-type: none"> • gebėti realiai įvertinti savo profesinio pasirengimo lygį; • turėti pakankamai žinių ir įgūdžių įvertinti užsakymo sudėtingumą;
2) Auditorius turi kruopščiai atlikti savo pareigas	<ul style="list-style-type: none"> • žinoti savo pareigas ir jas vykdyti; • žinoti galimas pareigų nevykdymo pasekmes; • gebėti savo pareigas atlikti kruopščiai; • atsakingai žiūrėti į atliekamą darbą;
3) Auditorius turi planuoti ir kontroliuoti užduoties atlikimą	<ul style="list-style-type: none"> • gebėti ir turėti pakankamai žinių parengti užduoties atlikimo planui; • gebėti planuoti laiką ir numatyti procedūrų trukmę, kad auditas būtų atliktas laiku;
4) Auditorius turi surinkti pakankamai įrodymų tam, kad atlikdamas užduotį, galėtų pateikti pagrįstas išvadas arba rekomendacijas	<ul style="list-style-type: none"> • išmanyti audito įrodymų rinkimo procedūras; • gebėti numatyti įrodymų svarbą atliekamam auditui; • gebėti analizuoti ir vertinti surinktus įrodymus audito metu; • mokėti pamatuoti įrodymų pakankamumą; • gebėti panaudoti surinktus įrodymus kuo tikslesnei išvadai parengti; • išmanyti išvadų arba rekomendacijų rengimo procedūras; • gebėti įvertinti pateikiamų išvadų ar rekomendacijų pagrįstumą; • laikytis sąžiningumo, objektyvumo, nepriklausomumo nuostatų renkant įrodymus, bei pateikiant išvadą arba rekomendacijas;
5) Auditorius neturi leisti remtis jo vardu prognozuojant ekonominius procesus taip, jog susidarytų laidavimo išpūdis dėl prognozės teisingumo	<ul style="list-style-type: none"> • žinoti savo teises;
6) Auditorius, reikšdamas savo nuomonę, turi vadovautis Lietuvos Auditorių rūmų pripažintais audito, apskaitos standartais ir kitomis normomis. Auditorius neipareigotas 7) pareikšti nuomonės, jeigu nesilaikymas įmonėje apskaitos	<ul style="list-style-type: none"> • išmanyti apskaitos standartus; • gebėti • žinoti ir būti susipažinus su dokumentais apibrėžiančiais audito atlikimo procedūras; • žinoti savo teises ir pareigas; • išmanyti apskaitos standartus ir kitas normas; • gebėti numatyti

¹³¹ Auditorių profesinės etikos kodeksas. Patvirtintas Visuotiniame Lietuvos auditorių rūmų narių susirinkime, 2000 m. birželio 16 d. // http://www.lar.lt/new/lar_files/public/auditoriu_profesines_etikos_kodeksas_20000616.pdf; prisijungimo laikas: 2008-11-23.

standartų ir kitų normų iš esmės iškreipia finansinę informaciją	
8) Profesinė kompetencija reikalauja iš auditoriaus nuolat tobulintis, įgyti naujų žinių audito, buhalterinės apskaitos, mokesčių, finansų ir kitose srityse, susijusiose su auditoriaus kvalifikacija, ir tai turi būti atliekama per visą auditoriaus aktyvios veiklos laiką	<ul style="list-style-type: none"> • gebėti objektyviai įvertinti turimas žinias; • nuolat siekti gerų veiklos rezultatų; • gebėti priimti naujoves; • nuolat sekti pokyčius audito srityje;

Šiame darbe apžvelgus „kompetencijos“ ir „kompetencijų“ sąvokų ryšį, prieita išvados, kad asmens kompetenciją sudaro mažesni komponentai – kompetencijos. Remiantis tuo, būtų galima išskirtus gebėjimus, žinias, įgūdžius, nuostatas, mokėjimus sugrupuoti išskiriant kompetencijas atskiroms veiklos funkcijoms atlikti, kurios visumoje sudaro kompetenciją reikalinga ne tik atskiroms funkcijoms, bet bendram veiklos vykdymui. Apibendrinat galima teigti, kad nepriklausomo auditoriaus kompetenciją sudaro:

- 1) Savęs ir savo galimybių vertinimo kompetencijos;
- 2) Kliento pažinimo kompetencijos;
- 3) Finansinio audito planavimo kompetencijos;
- 4) Finansinio audito įrodymų rinkimo kompetencijos;
- 5) Audito išvados ir ataskaitos rengimo kompetencijos;
- 6) Naujos informacijos kaupimo, apdorojimo ir pritaikymo kompetencijos;
- 7) Asmeninių ir profesinių gebėjimų taikymo kompetencijas;
- 8) Bendravimo ir bendradarbiavimo organizavimo kompetencijas;
- 9) Laiko ir atliekamų veiklų planavimo kompetencijos;
- 10) Nuolatinio tobulinimosi ir jo poreikio įvertinimo kompetencijos;

Išskirtosios kompetencijos apima visus nepriklausomo auditoriaus kompetenciją sudarančius 9 lentelėje apsibrėžtus elementus bei šiame darbe išskirtų nepriklausomo auditoriaus funkcijų (finansinio audito atlikimas; ekspertizių atlikimas; bankrotų administravimas; turto ir verslo vertinimas; apskaitos tvarkymas; vidaus audito atlikimas; dokumentų tvarkymas; paramos ar projektų lėšų panaudojimo tikrinimas; konsultavimas; AB ir UAB reorganizavimo sąlygų vertinimas; loterijų ar konkursų stebėjimas; bendradarbiavimas) atlikimui būtinas žinias, gebėjimus, nuostatas, įgūdžius, mokėjimus. Kaip jau minėta, asmenims vykdantiems šias funkcijas, keliami nemaži reikalavimai: kvalifikacinių egzaminų laikymas, kuriuos sudaro įvairių sričių teorija reikalinga sėkmingam auditoriaus darbui. Taip pat jiems yra privaloma 3 metų praktinio darbo

patirtis audito įmonėje¹³². Asmeniui neįvykdžiusiam šių ir kitų nustatytų reikalavimų negali būti suteiktas atestuoto auditoriaus vardas. Teigina, kad asmuo, kuriam yra suteiktas atestuoto auditoriaus vardas turi būtinuosius nepriklausomo auditoriaus kompetencijos elementus, užtikrinančius jo pasirengimą atlikti auditą.

Analogiškai reikėtų įvertinti valstybinio auditoriaus funkcijas, bei išskirti jų kompetenciją sudarančias kompetencijas. Kadangi kaip jau minėta, valstybinių auditorių kompetencijos neišskiria teisės aktai ar kiti dokumentai, todėl tikslinga būtų kompetencijas išskirti remiantis šio darbo 1.2.1 dalyje apibrėžtomis valstybinio auditoriaus funkcijomis, kurios yra:

- 1) finansinio audito atlikimas;
- 2) veiklos audito atlikimas;
- 3) praėjusių metų biudžetų vykdymo bei ateinančių metų biudžetų teisėtumo nustatymas;
- 4) ES finansinės paramos audito atlikimas;
- 5) vidaus kontrolės vertinimas;
- 6) rekomendacijų teikimas ir jų įgyvendinimo kontrolė;
- 7) informacinės sistemų audito atlikimas;
- 8) veiklos tobulinimo galimybių numatymas;
- 9) bendradarbiavimas;
- 10) visuomenės informavimas;
- 11) gerosios praktikos sklaida;

Atsižvelgiant į valstybinio auditoriaus funkcijas išskirtinos šios valstybinio auditoriaus kompetencijos:

- 1) Finansinio audito planavimo kompetencijos;
- 2) Finansinio audito įrodymų rinkimo kompetencijos;
- 3) Audito išvados ir ataskaitos rengimo kompetencijos;
- 4) Veiklos audito planavimo kompetencijos;
- 5) Veiklos audito įrodymų rinkimo kompetencijos;
- 6) Audito rekomendacijų rengimo kompetencijos;
- 7) Biudžetų vykdymo bei teisėtumo nustatymo kompetencijos;
- 8) ES finansinės paramos ypatybių išmanymo kompetencijos;
- 9) Vidaus kontrolės vertinimo kompetencijos;
- 10) Informacinių sistemų ypatybių išmanymo kompetencijos;

¹³² Lietuvos Respublikos Audito įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 82-3233.

- 11) Bendravimo ir bendradarbiavimo organizavimo kompetencijas;
- 12) Laiko ir atliekamų veiklų planavimo kompetencijos;
- 13) Nuolatinio tobulinimosi ir jo poreikio įvertinimo kompetencijos;
- 14) Dokumentų rengimo bei jų tvarkymo kompetencijos;
- 15) Atlikto audito rekomendacijų įgyvendinimo kontrolės vykdymo kompetencijos;

Kadangi valstybinis auditas nepasiriboja vien tik finansinio audito atlikimu, todėl tikėtina, kad ne kiekvienas valstybinis auditorius turi turėti visas minėtinas kompetencijas. Kompetencijos turinys priklausytų nuo to, kokį konkrečiai auditą jis atlieka bei, kokias funkcijas apibrėžia pareigybės aprašymas. 1-ojo, 2-ojo, 3-iojo, 4-ojo, 5-ojo, 6-ojo Audito departamentų, 3-iojo Audito departamento Vilniaus, Kauno, Klaipėdos, Panevėžio skyrių valstybinio auditoriaus (finansiniam (teisėtumo) auditui) pareigybės aprašymas (priedas Nr.1) auditorius vykdo šias funkcijas:

- 1) atlieka finansinį (teisėtumo) auditą pagal Valstybinio audito reikalavimus, siekdamas 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;
- 2) rengia sprendimų dėl audito metu nustatytų reikšmingų teisės aktų pažeidimų projektus ir kontroliuoja priimtų sprendimų vykdymą, siekdamas, kad būtų pašalinti audito metu nustatyti pažeidimai;
- 3) kontroliuoja, kaip vykdomos finansinio (teisėtumo) audito metu pateiktos rekomendacijos, kad jos būtų tinkamai ir laiku įgyvendintos;
- 4) nustatyta tvarka Valstybės kontrolės informacinėje sistemoje teikia ir tvarko duomenis, kad jie būtų susisteminti ir lengviau apskaitomi;
- 5) tvarko audito bylas, kad jos atitiktų keliamus reikalavimus;
- 6) prireikus dalyvauja atliekant veiklos auditą, kad būtų užtikrintas tinkamas audito tikslų įgyvendinimas;
- 7) vykdo kitus nenuolatinio pobūdžio departamento direktoriaus / skyriaus vedėjo, o atlikdamas auditą ir audito grupės vadovo pavedimus ir nurodymus, kad būtų pasiekti Valstybės kontrolės strateginiai tikslai¹³³.

Prieš apžvelgiant valstybinio auditoriaus (finansiniam (teisėtumo) auditui) pareigybės aprašymą buvo galima kelti klausimą ar visos minėtosios kompetencijos yra būtinos jo funkcijoms atlikti, dabar galima teigti, kad siekiant pareigybių aprašyme nurodomoms funkcijoms atlikti

¹³³ 1-ojo, 2-ojo, 3-iojo, 4-ojo, 5-ojo, 6-ojo Audito departamentų, 3-iojo Audito departamento Vilniaus, Kauno, Klaipėdos, Panevėžio skyrių valstybinio auditoriaus (finansiniam (teisėtumo) auditui) pareigybės aprašymas.

valstybinis auditorius turi turėti beveik visas išskirtas kompetencijas. Nors pagrindinė šio auditoriaus funkcija yra finansinio (teisėtumo) audito atlikimas, jis taip pat turi būti susipažinęs su veiklos auditu, dokumentų rengimu, vidaus kontrole ir kt.

Siekiant šio klausimo aptarties vertėtų atkreipti dėmesį į šias pareigas einančiam valstybės tarnautojui keliamus reikalavimus, nurodomus jau minėtame pareigybės aprašyme:

- 1) turėti aukštąjį universitetinį arba jam prilygintą socialinių, fizinių ar technologijos mokslų srities išsilavinimą;
- 2) būti susipažinusi su Lietuvos Respublikos Konstitucija, įstatymais, Vyriausybės nutarimais ir kitais teisės aktais, reglamentuojančiais Valstybės kontrolės veiklą, viešąjį administravimą, valstybės tarnybą, valstybės ir savivaldybių turto ir piniginių fondų valdymą, naudojimą, valstybės skolą, valstybės ir savivaldybių biudžetų sudarymą ir vykdymą, įstaigų veiklą ir atskaitomybę; departamento / skyriaus audituojamų subjektų veiklą;
- 3) būti susipažinusi su INTOSAI ir tarptautiniais audito standartais; Valstybinio audito reikalavimais, kitais finansinį (teisėtumo) auditą reglamentuojančiais teisės aktais, valstybės, komercinių ir tarnybos paslapčių saugojimo tvarka, dokumentų rengimo taisyklėmis;
- 4) sugebėti sisteminti duomenis, apibendrinti informaciją ir pateikti išvadas;
- 5) mokėti dirbti *MS Word*, *MS Excel*, *MS Outlook* programomis, naudotis interneto naršykle, teisinės bazės informacine sistema;
- 6) sklandžiai dėstyti mintis žodžiu ir raštu;
- 7) mokėti anglų, vokiečių arba prancūzų kalbą A2 lygiu¹³⁴.

Matyti, kad pateiktieji reikalavimai nenumato ypatingų reikalavimų asmeniui atliekančiam šias funkcijas, nors išskirtų kompetencijų sąrašas šias pareigas einančiam valstybės tarnautojui nėra trumpas. Čia akcentuojama asmens susipažinimas su teisės aktais, tarptautiniais standartais, gebėjimas sisteminti duomenis, apibendrinti informaciją. Tačiau susipažinimas nėra laikytinas išmanymu, o gebėjimas sisteminti duomenis neparodo asmens gebėjimų analizuoti ir vertinti audito metu surinktų įrodymų ir kt. Kyla klausimas ar atitikimas šiems reikalavimams yra pakankamas pagrindas teigti, kad asmuo atliekantis valstybinį auditą turi pakankamą kompetenciją tai atlikti.

Siekiant detaliau atskleisti numatomą problemą, vertėtų apžvelgti veiklos auditą atliekančiam asmeniui keliamus reikalavimus bei pareigybės aprašyme numatomas funkcijas. 1-ojo,

¹³⁴ 1-ojo, 2-ojo, 3-iojo, 4-ojo, 5-ojo, 6-ojo Audito departamentų, 3-iojo Audito departamento Vilniaus, Kauno, Klaipėdos, Panevėžio skyrių valstybinio auditoriaus (finansiniam (teisėtumo) auditui) pareigybės aprašymas

2-ojo, 3-iojo, 4-ojo, 5-ojo, 6-ojo Audito departamentų valstybinio auditoriaus (veiklos auditui) pareigybės aprašyme nurodomos šios funkcijos:

- 1) atlieka veiklos auditą pagal Valstybinio audito reikalavimus, siekdamas įvertinti audituojamo subjekto viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu bei atskleisti veiklos tobulinimo galimybes;
- 2) rengia sprendimų dėl audito metu nustatytų reikšmingų teisės aktų pažeidimų projektus ir kontroliuoja priimtų sprendimų vykdymą, siekdamas, kad būtų pašalinti audito metu nustatyti pažeidimai;
- 3) kontroliuoja, kaip vykdomos veiklos audito metu pateiktos rekomendacijos, kad jos būtų tinkamai ir laiku įgyvendintos;
- 4) nustatyta tvarka Valstybės kontrolės informacinėje sistemoje teikia ir tvarko duomenis, kad jie būtų susisteminti ir lengviau apskaitomi;
- 5) tvarko audito bylas, kad jos atitiktų keliamus reikalavimus;
- 6) prireikus dalyvauja atliekant finansinį (teisėtumo) auditą, kad būtų užtikrintas tinkamas audito tikslų įgyvendinimas;
- 7) vykdo kitus nenuolatinio pobūdžio departamento direktoriaus, o atlikdamas auditą ir audito grupės vadovo pavedimus ir nurodymus, kad būtų pasiekti Valstybės kontrolės strateginiai tikslai, įgyvendinti departamentui keliami uždaviniai, o pavestas auditas būtų atliktas tinkamai¹³⁵.

Valstybinių veiklos auditorių funkcijos yra panašios kaip ir finansų (teisėtumo) auditorių, tik čia pagrindinė funkcija – veiklos audito atlikimas. Tačiau veiklos auditorius savo darbe taip pat susiduria su finansiniu auditu. Remiantis tuo, galima teigti, kad beveik visos išskirtosios kompetencijos būtinos turėti ne tik valstybinį finansinį (teisėtumo) auditą, bet ir valstybinį veiklos auditą atliekantiems asmenims. Kalbant apie šias pareigas einantiems valstybės tarnautojams keliamus reikalavimus išskirtina tik keli iš jų, nes kiti yra analogiški jau minėtiems finansų (teisėtumo) auditoriui keliamiems reikalavimams. Pareigybės apraše nurodyta turėti aukštąjį universitetinį arba jam prilygintą išsilavinimą, taip pat nežymiai skiriasi dokumentai su kuriais turi būti susipažinęs veiklos auditorius: būti susipažinusi su INTOSAI ir tarptautiniais audito

¹³⁵ 1-ojo, 2-ojo, 3-iojo, 4-ojo, 5-ojo, 6-ojo Audito departamentų valstybinio auditoriaus (veiklos auditui) pareigybės aprašymas

standartais; Valstybinio audito reikalavimais, valstybės, komercinių ir tarnybos paslapčių saugojimo tvarka, dokumentų rengimo taisyklėmis¹³⁶.

Apibendrinat teigtina, kad nepriklausomų auditorių ir valstybinių auditorių funkcijos skiriasi nežymiai nes tiek vienu, tiek kitu pagrindinė veikla yra audito atlikimas. Nepriklausomų auditoriai pagrinde atlieka finansinį auditą bei kitas numatytas veiklas, o valstybiniai auditoriai valstybinį veiklos auditą, valstybinį finansų (teisėtumo) auditą, bei kitas. Kaip ir galima numatyti, šių specialistų kompetencijos turinys nėra labai skirtingas, tik valstybinių auditorių kiek platesnis atsižvelgiant į atliekamų auditų rūšis. Remiantis tuo, teigtina, kad valstybiniams auditoriams keliami reikalavimai turėtų būti ne mažesni nei nepriklausomiems auditoriams, tačiau reali situacija yra kiek kitokia. Pagal šią dieną tvarką, asmenims atliekantiems valstybinį auditą keliami reikalavimai yra kur kas mažesni nei nepriklausomiems auditoriams. Todėl galima būtų kelti klausimą ar valstybinio audito reikšmė yra mažesnė nei nepriklausomo įmonių audito? Audito ir jo istorijos apžvalga rodo, kad valstybinis auditas yra ne mažiau reikšmingas, atsižvelgiant į tai, kad jis yra svarbus visos valstybės mastu ir jo kokybiškas atlikimas yra garantas, kad mokesčių mokėtojų pinigai yra naudojami tikslingai, kad valstybės institucijos ir jų tarnautojai nepiktinaudžiauja savo padėtimi ir daug kitų.

Viena iš priežasčių, kodėl valstybiniams auditoriams keliami reikalavimai yra būtent tokie, galėtų būti per mažas Lietuvos aukštųjų mokyklų dėmesys šių specialistų rengimui. Todėl siekiant pagrįsti arba paneigti šį teiginį vertėtų apžvelgti auditorių rengimą ir jų kompetencijų ugdymą Lietuvoje.

2.3. Auditoriaus kompetencijų ugdymas Lietuvoje

Lietuvoje atestuoto auditoriaus vardas suteikiamas pagal „Atestuoto auditoriaus vardo suteikimo tvarką¹³⁷“, patvirtintą atsakingos institucijos prezidiumo. Lietuvoje atsakinga ir įgaliojimus suteikti atestuoto auditoriaus vardą turinti institucija yra Lietuvos Auditorių rūmai (toliau LAR). Pagrindinius LAR tikslus ir uždavinius apibrėžia „Lietuvos Auditorių rūmų statutą¹³⁸“. Būtų tikslinga išskirti kelis nagrinėjamam klausimui aktualius tikslus ir uždavinius nurodomus minėtame statute: tobulinti auditorių profesinę kompetenciją; siekti kokybiškų audito

¹³⁶ 1-ojo, 2-ojo, 3-iojo, 4-ojo, 5-ojo, 6-ojo Audito departamentų valstybinio auditoriaus (veiklos auditui) pareigybės aprašymas

¹³⁷ Lietuvos auditorių rūmų prezidiumo 2004 m. liepos 22 d. posėdžio protokolu Nr.13 patvirtinta „Atestuoto auditoriaus vardo suteikimo tvarka“ // <http://www.lar.lt/Docs/Vardo%20suteikimo%20tvarka.doc>; prisijungimo laikas: 2008-11-10

¹³⁸ Lietuvos auditorių rūmų statutą // http://www.lar.lt/new/lar_files/public/statutas_2008_10_13.doc; prisijungimo laikas: 2008-12-10

paslaugų teikimo; koordinuoti auditorių veiklą; kurti bei puoselėti audito profesijos tradicijas. Kaip matyti, LAR statute numatomas auditorių profesininkės kompetencijos tobulinimas, kuris yra neatsiejamas nuo auditoriaus veiklos. Tačiau šiame darbe nemažiau svarbu atskleisti kokias pradines kompetencijas turi būti įgijęs auditorius, kad jam būtų suteiktas atestuoto auditoriaus vardas ir jis galėtų atlikti teisės aktų nustatytą auditą. LAR prezidiumo patvirtinta „Atestuoto auditoriaus vardo suteikimo tvarka“ numato, kad atestato auditoriaus vardas suteikiamas asmenims, kurie:

- 1) yra sėkmingai išlaikę auditoriaus kvalifikacinius egzaminus;
- 2) pateikę prašymą suteikti auditoriaus vardą;
- 3) turi nepriekaištingą reputaciją;

Šiame darbe jau aptarta kokių sričių žinios yra tikrinamos kvalifikacinių egzaminų metu. Taip pat, asmuo norintis laikyti kvalifikacinius egzaminus, kaip nurodoma Lietuvos Respublikos Finansų ministro patvirtintame įsakyme „Egzaminų laikymo taisyklės ir mokesčio už juos dydis¹³⁹“, turi pateikti pažymą, kad atliko auditoriaus padėkojo praktiką. Lietuvos Respublikos Audito įstatymo pakeitimo įstatymo III skirsnis, 8 straipsnis nurodo, kad auditoriaus padėjėjo praktika turi trukti ne trumpiau nei 3 metus¹⁴⁰.

Kalbant apie praktiką kyla klausimas, ar tikslinga pirmiausia atlikti praktiką, o tik po jos laikyti kvalifikacinius egzaminus. Kaip asmuo neišmanydamas teorijos gali atlikti praktiką, kai paprastai pagrindinis praktikos tikslas yra teorines žinias taikyti praktikoje, ugdyti įgūdžius bei gebėjimus. Remiantis tuo teigtina, kad auditoriui, vadovaujančiam praktikai, priskiriama ne tik praktikanto supažindinimas su veikla bei jos ypatybėmis, darbo metodų taikymu, bet ir teorinių žinių perdavimas. Tačiau Lietuvos Respublikos Finansų ministro patvirtintame įsakyme „Egzaminų laikymo taisyklės ir mokesčio už juos dydis¹⁴¹“ nurodo, kad kvalifikacinių egzaminų tikslas yra įvertinti kandidatų teorines žinias ir praktinius įgūdžius. Kadangi egzaminų metu tikrinamos ne tik teorinės, bet ir praktinės žinios, todėl egzaminų laikymas neatlikus praktikos nebūtų tikslingas. Kaip galimą sprendimo variantą būtų galima siūlyti egzaminų išskaidymą į dvi dalis, t.y. dalis egzaminų, kurių metu būtų tikrinamos teorinės žinios laikomi prieš pradedant praktiką arba jos eigoje, o egzaminai, kurių metu tikrinamos teorinės žinios paremtos praktika, būtų laikomi atlikus visą 3 metų privalomąją auditoriaus padėjėjo praktiką.

¹³⁹ Lietuvos auditorių rūmų prezidiumo 2004 m. liepos 22 d. posėdžio protokolu Nr.13 patvirtinta „Atestuoto auditoriaus vardo suteikimo tvarka“ // <http://www.lar.lt/Docs/Vardo%20suteikimo%20tvarka.doc>; prisijungimo laikas: 2008-11-10

¹⁴⁰ Lietuvos Respublikos Audito įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 82-3233.

¹⁴¹ Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2007 m. vasario 15 d. įsakymas Nr. 1K-054 „Egzaminų laikymo taisyklės ir mokesčio už juos dydis“ // http://www.lar.lt/new/lar_files/public/egzaminu_laikymo_taisykles_20070215.doc; prisijungimo laikas: 2008-11-20.

Apibendrinat būtų galima išskirti du pagrindinius nepriklausomų auditorių kompetenciją auditui atlikti įrodančių veiksnius: kvalifikaciniai egzaminai ir 3 metų auditoriaus padėjėjo praktika. Tikėtina, kad asmuo išmanantis teisės aktų apibrėžtas sritis ir gebantis, mokantis tas žinias naudoti praktikoje pajėgus vykdyti visas jam priskiriamas funkcijas, o praktikos reikalavimas galėtų būti laikomas patvirtinimu, kad asmuo per 3 metų praktikos laikotarpį suformuoja būtinuosius įgūdžius veikloms atlikti. Todėl teigtina, kad asmenys, kuriems suteikiamas atestuoto auditoriaus vardas yra kompetentingi savo srities specialistai.

Pradinis auditoriaus pasirengimas yra svarbus, bet ne mažiau svarbu yra išlaikyti ir tobulinti įgytas žinias, gebėjimus, įgūdžius, visos auditoriaus veiklos metu. Šio proceso aktualumą parodo ir tai, kad LR Audito įstatymo pakeitimo įstatyme nurodoma: „Auditorius privalo nuolat kelti profesinę kvalifikaciją auditorių kvalifikacijos kėlimo kursuose (per kiekvienus vienus paskui kitus einančius trejus metus išklaudyti ne mažiau kaip 120 valandų kursų arba išeiti lygiavertį profesinės kvalifikacijos tobulinimo kursą). Auditorių kvalifikacijos kėlimo kursų turinio reikalavimus (privalomų valandų paskirstymo pagal temas ir t. t.) nustato Auditorių rūmai, suderinę su Audito ir apskaitos tarnyba. Auditorių kvalifikacijos kėlimo kursai turi būti organizuoti taip, kad užtikrintų auditoriaus teorinių žinių ir jų pritaikymo praktikoje stiprinimą pagal programas, Auditorių rūmų parengtas ir raštu suderintas su Audito ir apskaitos tarnyba“¹⁴².

Apibendrinant teigtina, kad nepriklausomų auditorių rengimui bei kvalifikacijos kėlimui yra sudaromos palankios sąlygos taip siekiant užtikrinti nepriklausomų auditorių teikiamų paslaugų kokybę.

Valstybinių auditorių rengimo analizė problematika. Kadangi šias pareigas eiti priimamiems asmenims nėra keliami konkretūs kvalifikaciniai ar atestacijos reikalavimai, todėl galima būtų manyti, kad valstybinį auditą atliekantiems asmenims specialaus pasirengimo nereikia. Tačiau šiame darbe išskirtosios valstybinių auditorių kompetencijos tai paneigia ir tik dar labiau sutvirtina nuomonę, kad valstybiniai auditoriai turi turėti pakankamai žinių, gebėjimų įgūdžių ir kitų elementų sudarančių jų profesinę kompetenciją.

Apžvelgus Lietuvos aukštųjų mokyklų internetinėse svetainėse pateikiamas studijų programas teigtina, kad tik dvi Lietuvos aukštosios universitetinės mokyklos, t.y. Vilniaus universitetas ir Mykolo Romerio universitetas, suteikia galimybę asmenims, siekiantiems savo karjerą sieti su auditive veikla, pasirinkti studijų programą ar specializaciją susietą su auditu. Vilniaus universitete asmenys siekiantys gauti išsilavinimą, kuris maksimaliai galėtų būti naudingas

¹⁴² Lietuvos Respublikos Audito įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 82-3233.

atliekant finansų auditą, gali pasirinkti apskaitos ir audito magistro studijas, Mykolo Romerio universitete, gali pasirinkti viešojo administravimo magistro studijas su veiklos audito specializacija. Kiti universitetai ir aukštosios mokyklos (Vilniaus Gedimino technikos universitetas, Lietuvos Žemės ūkio universitetas, Lietuvos Karo akademija ir kt.) atskirų sričių auditą arba audito teoriją yra įtraukę į dėstomų dalykų sąrašus. Tačiau teorinių paskaitų ir praktinių užsiėmimų, siejamų su auditu valandų ir kreditų skaičius nėra didelis, todėl būtų galima manyti, kad tai daugiau pažintinio pobūdžio užsiėmimai, kurių metu siekiama supažindinti studentus su audito svarba, procedūromis ir pan.

Siekiant detaliau apžvelgti Lietuvos aukštųjų universitetinių mokyklų indėlį į auditorių rengimą tikslinga būtų palyginti studijų dalykus, dėstomus minėtų universitetų apskaitos ir audito (Vilniaus universitetas) bei veiklos audito (Mykolo Romerio universitetas) magistro studijų metu ir numatyti kokią dalį valstybiniais auditoriams numatomų kompetencijų jie suteikia galimybę įgyti. Šiuo tikslu rengiant magistro darbą buvo atlikta minėtų universitetų minėtų studijų programų lyginamoji analizė.

10 lentelėje pateikiama Vilniaus universiteto apskaitos ir audito programos analizė. Į 10 lentelės vieną skiltį (Dėstomas dalykas) patalpinti apskaitos ir audito magistro studijų metu dėstomi dalykai, kitoje lentelės skiltyje (Ugdomos kompetencijos) išskiriamos kompetencijos, kurios kaip manoma gali būti ugdomos šių paskaitų metu. Dėstomi dalykai yra nurodyti remiantis Vilniaus universiteto, Ekonomikos katedros, Apskaitos ir audito fakulteto internetinėje svetainėje pateikta informacija¹⁴³.

10 lentelė

Studijų metu ugdomos kompetencijos (Vilniaus universitetas, Apskaita ir auditas)

	Dėstomas dalykas	Ugdomos kompetencijos
1	Auditas	Audito išvados ir ataskaitos rengimo kompetencijos; Finansinio audito planavimo kompetencijos; Finansinio audito įrodymų rinkimo kompetencijos; Audito rekomendacijų rengimo kompetencijos; Dokumentų rengimo bei jų tvarkymo kompetencijos;
2	Audito teorija ir praktika	Audito išvados ir ataskaitos rengimo kompetencijos; Finansinio audito planavimo kompetencijos; Finansinio audito įrodymų rinkimo kompetencijos; Audito rekomendacijų rengimo kompetencijos; Dokumentų rengimo bei jų tvarkymo kompetencijos;
3	Tarptautinė lyginamoji apskaita	Finansinio audito planavimo kompetencijos; Finansinio audito įrodymų rinkimo kompetencijos;
4	Valdymo apskaitos teorija ir praktika	Finansinio audito planavimo kompetencijos; Finansinio audito įrodymų rinkimo kompetencijos;

¹⁴³ Vilniaus universitetas // <http://www.ef.vu.lt/fakultetas/katedros/apskaitos-ir-audito-katedra/destomi-dalykai-aak/>; prisijungimo laikas: 2008-11-14.

		Audito rekomendacijų rengimo kompetencijos;
5	Valdymo apskaita	Finansinio audito planavimo kompetencijos; Finansinio audito įrodymų rinkimo kompetencijos;
6	Finansinė apskaita	Finansinio audito planavimo kompetencijos; Finansinio audito įrodymų rinkimo kompetencijos;
7	Finansinės apskaitos teorija ir praktika	Finansinio audito planavimo kompetencijos; Finansinio audito įrodymų rinkimo kompetencijos;
8	Finansinė ir valdymo apskaita	Finansinio audito planavimo kompetencijos; Finansinio audito įrodymų rinkimo kompetencijos;

Lentelėje matyti, kad dėstomi dalykai yra orientuoti į finansinę ir valdymo apskaitą. Finansinės apskaitos išmanymas yra viena pagrindinių sričių, kurias turi išmanyti valstybinis finansų (teisėtumo) auditorius. Neatmetama galimybė, kad paskaitų metų studentai supažindinami ir su veiklos auditu ar kitomis audito rūšimis. Tačiau to neatskleidžia internetinėje svetainėje pateiktų dėstomų dalykų pavadinimai, o išsamesni dalykų aprašai nėra talpinami. Tad būtų galima daryti prielaidą, kad Vilniaus universitetą apskaitos ir audito magistro studijas baigę asmenys yra įgiję dalį kompetencijų būtinų valstybiniam finansų (teisėtumo) auditui atlikti. Tačiau vertėtų atkreipti dėmesį į tai, kad suteikiamos tik teorinės žinios, tačiau asmuo neturi galimybės formuoti gebėjimų ir įgūdžių jas taikyti praktikoje.

Apžvelgus Vilniaus universiteto apskaitos ir audito magistro studijų metu dėstomus dalykus ir išskyrus kompetencijas, kurios kaip manoma yra ugdomos, vertėtų apžvelgti Mykolo Romerio universitete rengiamų veiklos auditorių studijuojamų dalykų sąrašą, bei išskirti kompetencijas, remiantis ta pačia išskyrimo tvarka. Į 11 lentelės vieną skiltį (Dėstomas dalykas) patalpinti veiklos audito specializacijos magistro studijų metu dėstomi dalykai, kitoje lentelės skiltyje (Ugdomos kompetencijos) išskiriamos kompetencijos.

(11) lentelė

Studijų metu ugdomos kompetencijos (Mykolo Romerio universitetas, Veiklos auditas)

	Dėstomas dalykas	Ugdomos kompetencijos
1	Veiklos audito teorija	Veiklos audito planavimo kompetencijos; Veiklos audito įrodymų rinkimo kompetencijos; Bendravimo ir bendradarbiavimo organizavimo kompetencijas; Audito išvados ir ataskaitos rengimo kompetencijos;
2	Valstybės strateginė plėtra	Bendravimo ir bendradarbiavimo organizavimo kompetencijas; Biudžetų vykdymo bei teisėtumo nustatymo kompetencijos;
3	Strateginio ir programinio valdymo teorija	Bendravimo ir bendradarbiavimo organizavimo kompetencijas; Biudžetų vykdymo bei teisėtumo nustatymo kompetencijos;
4	Sprendimų priėmimo teorija	Audito išvados ir ataskaitos rengimo kompetencijos;
5	Finansų auditas	Audito išvados ir ataskaitos rengimo kompetencijos; Finansinio audito planavimo kompetencijos; Finansinio audito įrodymų rinkimo kompetencijos; Audito rekomendacijų rengimo kompetencijos; Dokumentų rengimo bei jų tvarkymo kompetencijos;
6	Kokybės vadyba ir auditas	Vidaus kontrolės vertinimo kompetencijos; Audito išvados ir ataskaitos rengimo kompetencijos;

7	Atskirų valstybės sričių veiklos auditas	Bendravimo ir bendradarbiavimo organizavimo kompetencijas; Veiklos audito planavimo kompetencijos; Veiklos audito įrodymų rinkimo kompetencijos; Audito išvados ir ataskaitos rengimo kompetencijos;
8	Viešojo sektoriaus ekonomika	Biudžetų vykdymo bei teisėtumo nustatymo kompetencijos; Finansinio audito planavimo kompetencijos; Finansinio audito įrodymų rinkimo kompetencijos;
9	Apskaita	Finansinio audito planavimo kompetencijos; Finansinio audito įrodymų rinkimo kompetencijos;
10	Mokslinis tiriamasis darbas	Dokumentų rengimo bei jų tvarkymo kompetencijos; Audito išvados ir ataskaitos rengimo kompetencijos;

Lentelėje matyti, kas Mykolo Romerio universitete viešojo administravimo veiklos audito specializaciją pasirinkusiems studentams suteikiama pakankamai plataus spektro žinios, būtinos veiklos audito atlikimui. Atsižvelgiant į valandų skaičių, skirtų šioms sritims galima teigti, kad asmenys yra supažindinami su pagrindinėmis procedūromis, audito sistema Lietuvoje bei kitais esminiais klausimais.

Apibendrinant teigtina, kad studentai baigę minėtas magistro studijas turi pradines žinias auditinei veiklai vykdyti ir jos galėtų būti laikomos pagrindu siekiant sieti savo ateities veiklą su audito sritimi.

Kaip matyti, tik nedaugelis Lietuvos aukštųjų mokyklų tinkamai įvertina audito svarbą ir deda pastangas šių specialistų rengimui. To priežastys galėtų būti kelios:

- 1) Siekiant atestuoto auditoriaus vardo asmuo nepriklausomai nuo to, kokį išsilavinimą jis turi, privalo atitikti atestuoto auditoriaus vardo suteikimo reikalavimus: turėti ne mažiau 3 metų auditoriaus padėjėjo darbo patirtį, bei būti išlaikęs kvalifikacinius egzaminus;
- 2) Asmenis priimamiems į Valstybės kontrolės tarnautojus nėra keliami reikalavimai, kuriuose būtų nurodoma, kokį išsilavinimą asmuo turi būti įgijęs;

Teigtina, kad Lietuvos aukštosios mokyklos dėl nurodytų priežasčių gali būti nesuinteresuotos rengti veiklos ar finansų auditorius, nes šios specialybės nebūtų paklausios. Tačiau siekiant abipusės naudos LR Valstybės kontrolė bei LAR turėtų glaudžiai bendradarbiauti su Lietuvos aukštosiomis mokyklomis, užtikrinant audito specialistų rengimo sistemos tobulinimą bei asmenų priimamų dirbti į Valstybės kontrolę tinkamą pasirengimą priskiriamų funkcijų atlikimui. Tai būtų naudinga ne tik LR Valstybės kontrolei, bet ir LAR, kurių atsakomybėje yra atestacijos auditoriams suteikimas. Kaip numato LR Audito įstatymo pakeitimo įstatymo III skirsnio 11 straipsnis, „Auditoriaus vardo siekiančio asmens žinios iš šio straipsnio 9 dalies 5–8 punktuose išvardytų sričių (visų ar bet kurios iš jų) gali būti netikrinamos, jeigu asmuo yra teigiamai išlaikęs (egzamino įvertinimas – „puikiai“, „labai gerai“, „gerai“ arba „vidutiniškai“) šių sričių teorinių žinių

egzaminus pagal universitetinių studijų programas.¹⁴⁴“ Jei aukštosios mokyklos rengtų specialistus, kurių studijų programose būtų numatytų sričių dėstomi dalykai, bei laikomi egzaminai, į LAR besikreipiantys asmenys atestuoto auditoriaus vardą gauti turėtų pakankamą žinių kraitį, būtiną atestuoto auditoriaus vardui gauti. Taip pat, kalbant apie praktiką, Lietuvos aukštosios mokyklos studijų metu galėtų organizuoti studentų kaip auditorių padėjėjų praktika per visą studijų laikotarpį. Studijų metu atlikta praktika būtų įtraukiama į būtinąją 3 metų auditoriaus padėjėjo praktiką, kurią numato LR Audito įstatymas bei kiti teisės aktai.

Apibendrinant teigtina, kad auditorių rengimo sistemos efektyvinimas, bendradarbiaujant atsakingoms institucijoms, teiktų visokeriopą naudą tiek būsimiems auditoriams, tiek LAR bei Valstybės kontrolei.

¹⁴⁴ Lietuvos Respublikos Audito įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 82-3233.

3. AUDITORIAUS KOMPETENCIJŲ IR JŲ UGDYMO RAIŠKA: KOKYBINIS TYRIMAS

Siekiant atskleisti auditoriaus kompetencijų turinį ir jų ugdymo raišką 2008 metų spalio – lapkričio mėn. buvo atliktas kokybinis tyrimas – ekspertų apklausa. John'as W. Cressvell'as kokybinį tyrimą apibūdina taip: „Kokybinis tyrimas yra suvokimo procesas, kuris grindžiamas individualiomis metodologinėmis žmonių socialinių problemų tyrimo tradicijomis. Tyrėjas sukonstruoja kompleksinį holistinį paveikslą, analizuoja žodžius, išsamiai perduoda informantų požiūrius bei atlieka tyrimą natūralioje aplinkoje“¹⁴⁵. Daugelis autorių (Kardelis, 2002; Bitinas, 2006; Rupšienė, 2007) pabrėžia, kad kokybiniam tyrimui svarbiausia ne sužinoti apie reiškinių išplitimą, o suprasti savitumus: jis skirtas dėl ypatingų aplinkybių atsiradusių reikšmių, motyvų, emocijų analizei. Kokybinis tyrimas yra suvokimo procesas, kuris grindžiamas individualiomis metodologinėmis žmonių socialinių problemų tyrimo tradicijomis. Tyrėjas sukonstruoja kompleksinį, holistinį paveikslą, analizuoja žodžius, išsamiai perduoda informantų požiūrius bei atlieka tyrimą natūralioje aplinkoje. Duomenų analizei taikomas indukcinis samprotavimų metodas. Daugiausia dėmesio skiriama individualių bruožų, atskirųjų identifikavimui¹⁴⁶.

Tyrimo tikslas: atskleisti auditoriaus kompetencijų turinį ir jų ugdymo raišką.

Tyrimo objektas: Lietuvos Respublikos valstybinių ir atestuotų auditorių profesinė kompetencija.

Tyrimo metodai ir organizavimas:

- Ekspertų apklausa

Empiriniu tyrimu – ekspertų apklausa siekta patikslinti ir išplėsti šiame darbe išskirtas valstybinių ir nepriklausomų auditorių funkcijas ir kompetencijas, įvertinti Lietuvos aukštųjų mokyklų indėlį rengiant finansų ir veiklos auditorius.

Ekspertų apklausos procedūra vyko iš dalies struktūrizuoto interviu forma. Pasak L. Rupšienės, kryptingas arba iš dalies struktūruotas interviu – tai kokybiniuose tyrimuose taikomas individualus interviu iš anksto numatytomis temomis ir/ar klausimais. Tačiau tyrėja yra laisvas nukrypti nuo numatytų klausimų. Pasak autorės, pagrindinis šio metodo privalumas – gaunami išsamūs duomenys¹⁴⁷.

¹⁴⁵ Cressvell, J. W. *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing among Five Traditions*. Thousand Oaks, CA: Sage. 1998. P. 14-17.

¹⁴⁶ Kardelis, K. *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai (edukologija ir kiti socialiniai mokslai)*. Vadovėlis. 2-asis pataisytas leidimas. Kaunas: Judex. 2002

¹⁴⁷ Rupšienė, L. *Kokybinio tyrimo duomenų rinkimo metodologija*. Klaipėda, 2007. P. 135.

Ekspertų apklausos metodo taikymo žingsniai:

I. Ekspertų atrinkimo procedūra. Atrinkti trijų kategorijų asmenys, iš viso – 15 ekspertų (1 lentelė). Ekspertai atrinkti taikant kriterinės atrankos metodą. Tai toks kokybinio tyrimo metu taikomas imties sudarymo būdas, kai imties vienetai atrinkami iš generalinės aibės pagal tam tikrą tyrėjo nustatytą kriterijų (-us)¹⁴⁸. Atrinkant ekspertus buvo taikyti šie atrankos kriterijai:

- profesinė patirtis (ne mažesnis nei penkerių metų darbo stažas audito srityje);
- veiklos sektorius (viešasis, privatus),
- atliekamo audito rūšis (veiklos, finansų).

Taigi, taikant šiuos kriterijus buvo atrinkti trijų kategorijų ekspertai.

- 1) I grupė - penki valstybiniai auditoriai turintys ne mažesne nei 5 metų darbo patirtį (finansų (teisėtumo) auditui);
- 2) II grupė - penki valstybiniai auditoriai turintys ne mažesne nei 5 metų darbo patirtį (veiklos auditui);
- 3) III grupė - penki atestuoti auditoriai turintys ne mažesne nei 5 metų darbo patirtį ir šiuo metu dirbantys audito įmonėse.

1 lentelė

Informacija apie ekspertus (absoliutūs skaičiai, n=15)

Ekspertų tipai	Skaičius	Institucijos
valstybiniai auditoriai (finansų (teisėtumo) auditas)	5	Valstybės kontrolės tarnautojai
valstybiniai auditoriai (veiklos auditas)	5	Valstybės kontrolės tarnautojai
atestuoti auditoriai	5	2 „PricewaterhouseCoopers“ Lietuva auditoriai 2 „Ernst & Young“ Lietuva auditoriai 1 UAB „Audikona“ auditorius

II. Išankstinis susitarimas su ekspertais dėl interviu laiko. Su kiekvienu ekspertu interviu atliekamas atskirai, susitariama dėl duomenų fiksavimo būdo – diktofono naudojimo. Vėliau interviu duomenys analizuojami ir interpretuojami atskirai bei susistemunami.

III. Interviu pradžia. Kadangi ekspertai su klausimų teikėju buvo susipažinę, interviu metu išvengta susipažinimo su respondentais ir tyrimo tikslų aiškinimo proceso.

¹⁴⁸ Rupšienė, L. Kokybinio tyrimo duomenų rinkimo metodologija. Klaipėda 2007. P. 31

IV. Klausimų pateikimas. Klausimų eiliškumas priklausė nuo pokalbio su tiriamaisiais eigos. Užduodant klausimus interviu metu buvo vadovautasi M. Paston ir R. Berry išskirtais veiksmingo klausinėjimo bruožais:

- a. klausama aiškiai
- b. vienu metu užduodamas vienas klausimas
- c. pateikiami atviro tipo klausimai, kad respondentas savais žodžiais galėtų pateikti nuomonę
- d. laikomasi nuoseklios klausimų sekos: nuo bendro- prie savito, nuo plataus – prie siauro
- e. taikyta išklausinėjimo metodika, siekiant išgauti kaip galima detalesnės analizės ir pilnesnės respondento nuomonės
- f. interpretuoti klausimai, siekiant nustatyti, ar informantas suvokia klausimo esmę
- g. kontroliuota interviu eiga^{149 150}.

Duomenys buvo įrašomi į diktofoną.

V. Duomenų analizė bei interpretavimas. Analizuojant ekspertų apklausos rezultatus, remtasi turinio analizės metodu, t. y.: 1) skaitomi respondentų atsakymai ir išskiriami esminiai aspektai, išdiferencijuojamos kategorijos; 2) atliktas prasminių elementų identifikavimas: kategorijų turinio skaidymas, išskiriant pastarųjų elementus; 3) prasminių elementų suskirstymas į subkategorijas; 4) turinio duomenų interpretavimas.

Tyrimo rezultatai ir jų aptarimas.

Nagrinėjant valstybinių ir atestuotų auditorių veiklas ir funkcijas apibūdinančius ekspertų atsakymus, išskirtos penkios auditorių funkcijų kategorijos:

2 lentelė

Auditorių funkcijos (n=15)

Nr.	Kategorijos	Pagrindžiantys teiginiai
1	Išvados rengimas ir teikimas	Audito ataskaitos ir išvados rengimas (n=1) Išvados rengimas (n=3) Išvados pateikimas (n=1) Nuomonės apie tai pareiškimas (n=1) Atlikus auditą pateikiama išvada (n=1)
2	Rekomendacijų	Nustatytų teisės aktų pažeidimų, neatitikimų, asignavimų vadovams

¹⁴⁹ Berry R. Collecting data by in-depth interviewing. Education Line. 1999.

<http://www.leeds.ac.uk/educol/documents/000001172.htm>; prisijungimo laikas: 2008-10-12

¹⁵⁰ Patton, M. Qualitative evaluation checklist. 1990. <http://www.wmich.edu/evalctr/checklists/gec/index.html>; prisijungimo laikas: 2008-10-14

	teikimas	rekomendacijų sustiprinti arba imtis konkrečių kontrolės priemonių šalinti tuos trūkumus teikimas (n=1) Veiklos tobulinimo galimybių atskleidimas (n=1) Rekomendacijų rengimas ir jų vykdymo priežiūra (n=1) Rekomendacijų rengimas (n=2) Rekomendacijų apskaitos politikos klausimais rengimas (n=1)
3	Rekomendacijų vykdymo kontrolė	Kontroliuoti, kaip vykdomos finansinio (teisėtumo) audito metu pateiktos rekomendacijos (n=1) Pateiktų rekomendacijų vykdymo priežiūra (n=1) Rekomendacijų rengimas ir jų vykdymo priežiūra (n=1) Rekomendacijų vykdymo kontrolė(n=1)
4	Audito dokumentų tvarkymas	Nustatyta tvarka talpinti audito duomenis Valstybės kontrolės informacinėje sistemoje ir juos tvarkyti, kad audito duomenys būtų susisteminti ir lengviau apskaitomi (n=1) Dokumentų tvarkymas ir rengimas (n=1) Dokumentų rengimas (n=1) Valstybės kontrolės informacinėje sistemoje teikti ir tvarkyti duomenis, audito bylų tvarkymas (n=1) Reikiamų dokumentų rengimas (n=1)
5	Audito įrodymų rinkimas	Pakankamas įrodymų, reikalingų teisingai nuomonei apie audituojamo subjekto finansinę atskaitomybę ir teisėtą turto naudojimą pareikšti, surinkimas (n=1) Įrodymų rinkimas (n=4) Audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo vertinimas (n=2) Nepriklausomas įmonės finansinės atskaitomybės arba įmonių grupės konsoliduotos finansinės atskaitomybės tikrinimas ir įrodymų rinkimas (n=1) Oficialus nepriklausomas įmonės buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės patikrinimas (n=1)

Šeštadalis apklausoje dalyvavusių ekspertų (n=9) audito *įrodymų rinkimą* įvardino kaip vieną pagrindinių funkcijų savo darbinėje veikloje. Beveik pusė apklaustųjų (n=7) nurodė, kad viena svarbiausių funkcijų yra *išvados rengimas ir teikimas*. Ketvirtadalis (n=6) – išskyrė *rekomendacijų teikimą*. Kiek daugiau nei trečdalis respondentų (n=5) pabrėžė *audito dokumentų tvarkymo* funkciją. Mažiau nei trečdalis ekspertų įvardino *rekomendacijų teikimo* funkciją. Apklausoje dalyvavę privačiame sektoriuje dirbantys ekspertai įvardindami savo funkcijas dar išskyrė: įmonių reorganizavimo projektų vertinimą, ūkinės veiklos analizės atlikimą, atskirų balanso straipsnių įvertinimas pagal investuotojo pageidavimus.

Apibendrinat galima teigti, kad tiek valstybiniame, tiek privačiame sektoriuje auditorių atliekamos funkcijos yra vienodos, tik privataus sektoriaus auditorių veikla yra kiek platesnė siekiant patenkinti kliento poreikius. Taip pat pabrėžtina, kad dažniausiai minima funkcija yra įrodymų rinkimas. Kaip teigia D.Daujotaite, audito įrodymai yra labai svarbūs visiems audito proceso dalyviams, bet patys reikalingiausi – pačiam auditoriui, jo klientui ir tretiesiems

asmenims¹⁵¹. Ekspertų apklausos rezultatai patvirtina šį teiginį ir įrodo įrodymų rinkimo svarbą auditoriaus veikloje.

Ekspertų buvo prašoma įvardinti profesinę kompetenciją sudarančius elementus būtinus nurodytoms funkcijoms atlikti. Atsakymų į klausimą turinyje išryškėjo 14 auditoriaus kompetenciją sudarančių elementų, kuriuos galima sugrupuoti į 3 kategorijas.

3 lentelė

Kompetenciją sudarančių elementų suskirstymas į kategorijas (n=15)

Nr.	Kategorija	Turinio elementai
1	Intelektiniai /mąstymo gebėjimai (naujų idėjų konceptualizavimas; argumentuota kritika; problemų įvardijimas ir sprendimas; analizė ir interpretacija; gebėjimas savarankiškai mokytis)	Gebėti rinkti, kaupti, sisteminti informaciją (n=4) Gebėti vertinti reorganizavimo projektus (n=1) Gebėti perteikti darbo patirtį ir informaciją (n=1) Siekti naujų žinių (n=3)
2	Praktinio pobūdžio ir perkeliemieji gebėjimai (informacijos sklaida; veiksmingas dalykinis bendravimas; aktyvus dalyvavimas grupiniame darbe; pasitikėjimas savimi; darbų pristatymas grupės konferencijoje; informacijos paieška naudojant IKT; gebėjimas objektyviai vertinti kitų idėjas)	Būti susipažinus su audito standartais (n=7) Būti susipažinus su teisės aktais (n=13) Išmanyti audito reikalavimus (n=1) Gebėti siekti audito tikslų (n=1) Sugebėti planuoti ir organizuoti (n=2) Mokėti dirbti kompiuteriu (n=4) Mokėti užsienio kalbas (n=6) Bendravimo bendradarbiavimo įgūdžių turėjimas (n=7) Gebėti sklandžiai dėstyti mintis (n=4)
3	Nuostatų įgijimas (vertybinių, etinių-profesinių nuostatų teikimas ir įgijimas)	Gebėti laikytis nustatytų elgesio normų (n=4)

Pirmoji išskirta kategorija yra intelektiniai/mąstymo gebėjimai, kurią sudaro: *gebėjimas rinkti, kaupti, sisteminti informaciją; gebėjimas vertinti reorganizavimo projektus; gebėjimas perteikti darbo patirtį ir informaciją; naujų žinių siekis*. Antroji kategorija – praktinio pobūdžio ir perkeliemieji gebėjimai. Ją sudarantys elementai: *būti susipažinus su audito standartais; būti susipažinus su teisės aktais; išmanyti audito reikalavimus; gebėti siekti audito tikslų; sugebėti planuoti ir organizuoti; mokėti dirbti kompiuteriu; mokėti užsienio kalbas; bendravimo bendradarbiavimo įgūdžių turėjimas; gebėti sklandžiai dėstyti mintis*. Ne mažiau svarbi kategorija yra nuostatų įgijimas, kurios turinį atskleidžia *gebėjimo laikytis nustatytų elgesio normų* elementas.

Kaip matyti pateiktoje lentelėje, respondentai daugiausia akcentuoja antrąją kategoriją (praktinio pobūdžio ir perkeliemieji gebėjimai) sudarančius elementus. Beveik devintadalis respondentų (n=13) įvardina susipažinimą su teisės aktais, kiek mažiau nei pusė (n=7) nurodo bendravimo ir bendradarbiavimo įgūdžius bei susipažinimą su audito standartais, ketvirtadalis (n=6)

¹⁵¹ Daujotaitė, D. Finansinis auditas. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006 P.67.

– užsienio kalbos mokėjimą. Kiek mažiau nei trečdalis (n=4) apklausoje dalyvavusių ekspertų nūrėdo gebėjimą sklandžiai dėstyti mintis ir mokėti dirbti kompiuteriu.

Pirmajai kategorijai (intelektiniai/mąstymo gebėjimai) priskirtinų elementų ekspertai įvardino mažiau nei jau minėtai. Beveik trys dešimtosios (n=4) apklaustųjų nurodo, kad vykdant auditinę veiklą svarbu gebėti rinkti, kaupti, sisteminti informaciją. Kas penktas respondentas (n=3) teigia, kad naujų žinių siekimas būtinas jų veikloje. Nedidelė dalis, t.y. beveik trečdalis (n=4), apklausos dalyvių akcentavo trečiajai kategorijai (nuostatų įgijimo) priskirtą elementą – gebėjimą laikytis nustatytų elgesio normų.

Apibendrinant rezultatus galima teigti, kad valstybinių ir atestuotų auditorių profesinės kompetencijos sudedamieji elementai yra panašūs. Ekspertų apklausos rezultatai rodo, kad pirmenybę respondentai skiria praktinio pobūdžio ir perkeliamesiems gebėjimas. Šiai kategorijai priskirtus elementus būtų galima suranguoti taip:

- 1) būti susipažinus su teisės aktais;
- 2) būti susipažinus su audito standartais; bendravimo bendradarbiavimo įgūdžių turėjimas;
- 3) mokėti užsienio kalbas;
- 4) mokėti dirbti kompiuteriu;
- 5) kiti.

Remiantis šiuo rangavimu būtų galima pastebėti tai, kad pirmosiose dvejose pozicijose esantys elementai galėtų būti priskiriami prie specifinių auditoriams būtinų gebėjimų, kuriems įgyti reikia tam tikro universitetinio arba specialaus išsilavinimo. Trečiojoje ir ketvirtojoje pozicijoje esantys gebėjimai yra bendrojo pobūdžio ir juos asmenys gali įgyti su viduriniu išsilavinimu.

Teigtina, kad asmeniui norinčiam dirbti valstybinių auditoriumi arba siekiančiam atestuoto auditoriaus vardo yra būtinas tam tikras aukštasis išsilavinimas, kurio metu būtų ugdoma auditoriaus darbui būtinos kompetencijos arba papildomas/specialus pasirengimas.

Interviu metu buvo siekiama išsiaiškinti, kokį bazinį išsilavinimą turėtų turėti asmuo siekiantis dirbti Valstybės kontrolės auditoriumi arba gauti atestuoto auditoriaus vardą. Ketvirtadalis (n=12) ekspertų nuomone, auditorius nepriklausomai nuo atliekamo audito rūšies, turėtų būti baigęs ekonomikos, apskaitos ir audito ar kitą su finansais glaudžiai susijusią specialybę. Viena penktoji respondentų teigia, kad auditoriui būtinas magistro laipsnis. Gerokai mažiau respondentų (n=3) mano, kad pakanka turėti aukštąjį universitetinį socialinių, fizinių ar technologijos mokslų srities išsilavinimą.

Kaip matyti iš pateiktų apklausos rezultatų, nepriklausomai nuo sektoriaus ir atliekamo audito rūšies, ekspertų nuomone, auditoriai turėtų būti įgiję ekonomikos, apskaitos ir audito ar kitą

su finansais glaudžiai susijusią specialybę. Galima būtų teigti, kad tokia ekspertų nuomonė yra grįsta praktika, kurios metu didelį vaidmenį vaidina bazinis išsilavinimas. Ir asmuo neturintis nurodyto išsilavinimo savo, kaip auditoriaus veikloje, susiduria su įvairiais sunkumais.

Ekspertai buvo vieningi atsakydami į klausimą apie Lietuvos aukštųjų mokyklų vaidmenį auditorių rengimo procese. Visų (n=15) apklausoje dalyvavusių ekspertų atsakymuose pažymėtina, kad Lietuvos aukštųjų mokyklų auditorių rengimui skiriamas dėmesys yra nepakankamas (*Lietuvos aukštosios mokyklos nerengia valstybinių finansų auditorių; Lietuvos aukštosios mokyklos nesuteikia pakankamai žinių šiam darbui atlikti*). Ekspertų nuomonės vieningumas pateiktuju klausimu galėtų būti pagrindas teigti, kad Lietuvos aukštosios mokyklos rengiančios įvairių sričių specialistus neskiria pakankamai dėmesio viešojo sektoriaus ir privataus sektoriaus auditorių rengimui.

Interviu metu ekspertų buvo prašoma įvardinti priežastis dėl kurių, jų nuomone, Lietuvos aukštosios mokyklos neskiria pakankamai dėmesio auditorių rengimui. Atsakymų į klausimą turinyje išryškėjo 3 kategorijos: *bendradarbiavimo stoka; profesijos nepaklausumas; poreikio nematymas*.

4 lentelė

Nepakankamo dėmesio auditorių rengimui priežastys (n=13)

Nr.	Kategorijos	Pagrindžiantys teiginiai
1	Bendradarbiavimo stoka	Aukštosios mokyklos per mažai bendradarbiauja su auditoriais praktikais ir neįvertina šių specialistų rengimo poreikio (n=1) Nėra palaikomas ryšys su praktikais (n=2) Nėra abipusio bendradarbiavimo (n=1)
2	Profesijos nepaklausumas	Auditoriaus profesija nėra paklausi (n=2) Jauni specialistas nelinkę rinktis auditoriaus darbo (n=1)
3	Nemato poreikio	Aukštosios mokyklos nedaug dėmesio skiria auditorių rengimui todėl, kad už atestatų auditorių rengimą ir atestacijos suteikimą yra atsakingi LAR, o valstybiniu auditorių gali dirbti asmuo ir turintis kitą išsilavinimą (n=1) Auditoriais gali dirbti asmenys baigę kitų specialybių studijų programas (n=1) Auditorius rengia kitos atsakingos institucijos (n=2) Nebūti baigti audito siekiant atestuoto auditoriaus vardo ar norint dirbti valstybiniu auditoriumi (n=2)

Kaip matyti iš 4 lentelėje pateiktų duomenų, didžioji dalis respondentų – ketvirtadalis (n=6) – kaip pagrindinę aukštųjų mokyklų nesuinteresuotumo į savo studijų planus įtraukti auditorių rengimą priežastį nurodo poreikio nebuvimą (*„aukštosios mokyklos nedaug dėmesio skiria auditorių rengimui todėl, kad už atestatų auditorių rengimą ir atestacijos suteikimą yra atsakingi LAR, o valstybiniu auditorių gali dirbti asmuo ir turintis kitą išsilavinimą“*; *„auditoriais gali dirbti*

asmenys baigę kitų specialybių studijų programas“; „auditorius rengia kitos atsakingos institucijos“; „baigti audito nebūtina siekiant atestuoto auditoriaus vardo ar norint dirbti valstybinio auditoriumi“). Beveik trečdalis (n=4) apklausos dalyvių mano, kad bendradarbiavimo stoka yra pagrindinė priežastis lemianti susiklosčiusią situaciją. Mažą profesijos paklausą nurodo kas penktas (n=3) respondentas. Kiek daugiau nei viena dešimtoji (n=2) apklausos dalyvių šį klausimą komentuoti atsisakė („yra kaip yra“; „situacija yra tokia ir mes jos nepakeisime“).

Apklausos rezultatai rodo, kad Lietuvos aukštųjų mokyklų nepakankamą dėmesio skyrimą auditorių rengimui galėjo lemti institucijų, kuriose šie specialistai dirba, poreikio priimti į darbą kvalifikuotus kompetentingus asmenis nebuvimu arba dėl bendradarbiavimo su praktikais stokos.

Ekspertų buvo prašoma pateikti rekomendacijas aptartai situacijai gerinti. Respondentų atsakymai buvo sugrupuoti į 2 grupes, pagal pasikartojančius teiginius. Pirmajai grupei priskirti respondentų atsakymai, kuriuose akcentuojama bendradarbiavimas su praktikais ir institucijomis, kuriose dirba audito specialistai. Šiai grupei priskirtinus pasiūlymus pateikė ketvirtadalis (n=6) apklaustųjų (*Aukštosios mokyklos galėtų įtraukti auditorius praktikus į studijų programų rengimą; aukštosios mokyklos galėtų bendradarbiaudamos su Valstybės kontrole įvertinti sritis, kurioms turėtų būti skiriamas didesnis dėmesys studijų metu*). Antroji grupė – studijų metu suteikti ne tik teorines žinias, bet ugdyti praktinius įgūdžius (*aukštosios mokyklos galėtų organizuoti studentų pažintines praktikas įstaigose ir institucijose, kuriose dirba auditoriai; į studijų programas įtraukti daugiau praktinių užsiėmimų*). Daugiau dėmesio skirti praktinių įgūdžių ugdymui siūlė beveik pusė (n=7) apklausos dalyvių. Kiek daugiau nei viena dešimtoji (n=2) respondentų pasiūlymų nepateikė.

Remiantis ekspertų siūlymais teigtina, kad Lietuvos aukštosios mokyklos skiria per mažai dėmesio praktinių įgūdžių ugdymui labiau akcentuodamos teorinių žinias. Tuo tarpu ekspertų nuomone, praktiniai įgūdžiai yra ne mažiau svarbūs. Kadangi ekspertai rekomenduoja Lietuvos aukštosioms mokykloms bendradarbiauti su praktikais, tikėtina, kad jie būtų geranoriški ir aktyvus jei aukštosios mokyklos rodytų iniciatyvą ir pagelbėtų sudarant studijų programas tiek, kiek jie būtų kompetentingi ir naudingi.

Interviu metu ekspertų buvo prašoma pareikšti savo nuomone dėl Lietuvoje valstybiniais bei nepriklausomiems auditoriams keliamų ne vienodų kvalifikacinių reikalavimų ir, ar jų nuomone, turėtų būti keičiama nusistovėjusi tvarka. Į pateiktą klausimą atsisakė atsakyti kiek daugiau nei septintadalis (n=11) (valstybiniai auditoriai n=8; atestuoti auditoriai n=3) respondentų teigdami, kad nėra susipažinę su valstybiniais ar atestuotiesiems auditoriams keliamais reikalavimais. Ekspertų, atsakiusių į pateiktą klausimą, nuomonės pasiskirstė vienodai. Kiek daugiau nei viena dešimtoji (n=2) mano, kad turėtų būti keliami vienodi reikalavimai. Siekiant užtikrinti valstybinių auditorių

tinkamą pasirengimą šiam darbui turėtų būti parengtas jų sertifikavimas (*Priežastis galėtų būti dar neparengtas valstybinių auditorių sertifikavimas*). Tokia pati dalis, t.y. beveik viena dešimtoji (n=2) respondentų teigia, kad dabartinė tvarkos keisti nereikia (*dabartinė tvarka pakankamai gera; nėra tikslo ją keisti*).

Apibendrinat teigtina, kad didžioji dalis atestuotų ir valstybinių auditorių nėra susipažinę su kito sektoriaus auditoriams keliamasi kvalifikaciniais reikalavimais. Todėl būtų galima daryti prielaidą, kad Lietuvos viešasis ir privatusis sektoriai nepalaiko glaudaus bendradarbiavimo ir nesidalina teigiama praktika, nors tai galėtų būti naudinga auditorių veikloje. Kadangi ekspertų atsakiusių į pateiktą klausimą, nuomonės pasiskirstė vienodomis dalimis, todėl jie negali būti laikomi reikšmingais.

IŠVADOS

1. Atlikus literatūros šaltinių ir teisės aktų apžvalgą teigtina, kad analizuojant auditoriaus veiklos ypatumus būtina išskirti nepriklausomus/atestatus auditorius ir valstybinius auditorius, kadangi jų atliekamos funkcijos ir tikslai skiriasi. Nepriklausomų/atestuotų auditorių veikla daugiau yra orientuota į finansinio audito atlikimą, tuo tarpu, valstybinių auditorių pagrindinė veikla yra finansinio bei veiklos audito atlikimas. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolėje dirbantys auditoriai skirstomi į: finansiniam (teisėtumo) auditui atlikti bei veiklos auditui atlikti. Nepaisant to, jie turi būti susipažinę ir turėti reikiamą pasirėngimą abiejų auditų atlikimui, kadangi pareiginiai nuostatai auditoriams finansiniam (teisėtumo) auditui atlikti numato dalyvavimą veiklos audite, bei auditoriams veiklos auditui atlikti numato dalyvavimą atliekant finansinį auditą.
2. Šiandieninėje mokslinėje literatūroje kompetencijos sąvoka aptariama kaip skėtinis terminas apimantis žinias, gebėjimus įgūdžius ir nuostatas. Kompetencija apibrėžiama kaip žinių, gebėjimų ir nuostatų elementų junginys, besireiškiantis tam tikroje praktinėje veikloje. Kai gebėjimai, įgūdžiai, nuostatos kontekstualizuojami, įvertinami ir pamatuojami, susiejami su asmenybės savybėmis, vertybėmis ir požiūriais, šis sinerginis elementas yra laikytinas kompetencija. Mokslinėje edukologinėje ir vadybinėje literatūroje analizuojant kompetencijos koncertą prasminiu požiūriu, jis aptariamas kaip struktūrinis darinys, skaidytinas į atskiras dalis – kompetencijas. Mokslinėje literatūroje aptinkama kompetencijų grupavimo įvairovė: pagal bendrąsias charakteristikas, remiantis individo gebėjimais ir profesinio veiklumo skirtumais, grindžiant individo profesinę elgseną ir pabrėžiant kompetencijos holistinę idėją.

Remiantis atlikta kompetencijos sampratos analize galima teigti, kad teisės aktuose ir norminiuose dokumentuose, reglamentuojančiuose auditoriaus veiklą, kompetencijos sąvoka vartojama per siaurai ir nėra detalizuojamas jos turinys, todėl yra sudėtinga apibrėžti auditorių kompetencijas, jų turinį.
3. Lietuvoje nėra parengti valstybinių ir atestuotų/nepriklausomų auditorių kompetencijų aprašai, kurie apibrėžtų gebėjimus, žinias, įgūdžius, mokėjimus, normas būtinus šiems specialistams. Taip pat, atskleistų esminius valstybinio ir nepriklausomo audito skirtumus. Literatūros šaltinių ir teisės aktų apžvalga leidžia teigti, kad auditorių kompetencijos

Lietuvoje yra mažai nagrinėta tema. To priežastimi galėtų būti auditoriaus profesijos naujumas Lietuvoje.

4. Interviu dalyvavusių ekspertų nuomone, esminiai auditoriaus kompetenciją sudarantys elementai yra: teisės aktų išmanymas; audito standartų išmanymas ir gebėjimas juos taikyti savo veikloje. Remiantis ekspertų tyrimo rezultatais, galima daryti išvadą, kad tiek valstybinių tiek nepriklausomų auditorių veikla yra grindžiama teisės aktų, audito standartų išmanymu ir gebėjimų jais vadovautis praktinėje veikloje.
5. Remiantis atlikta valstybinių auditorių pareigybių aprašų analize, LR Valstybės tarnybos įstatymu, LR Valstybės kontrolės įstatymu, LR audito įstatymu ir kitais dokumentais teigtina, kad Lietuvoje valstybiniais ir nepriklausomiems/atestuotiems auditoriams keliami ne vienodi kvalifikaciniai reikalavimai nors jų veiklos pobūdis ir atsakomybė yra panašios. Remiantis literatūros šaltinių ir teisės aktų apžvalga teigtina, kad atestuoto auditoriaus vardui gauti keliamas 3 metų auditoriaus padėjėjo darbo reikalavimas nėra palankus asmenims turintiems didelį darbo stažą. Nusistovėjusi tvarka yra palankesnė asmenims tik baigusiems universiteto studijas arba turintiems nedidelę darbinę patirtį, kadangi asmenys turintys didelę buhalterio ar kitokio darbo patirtį nėra suinteresuoti eiti dirbti auditorių padėjėjais trejus metus.
6. Lietuvos aukštųjų mokyklų studijų programų apžvalga leidžia teigti, kad Lietuvoje yra dvi aukštosios mokyklos rengiančios veiklos arba finansų auditorius. Tačiau ekspertų nuomone, to nepakanka ir vieningai teigia, kad Lietuvos aukštosios mokyklos skiria nepakankamai dėmesio auditorių rengimui. Taip pat, apklausos dalyviai mano, kad Lietuvos aukštųjų mokyklų rengiamiems specialistams trūkta praktinio pasirengimo.

Ekspertų tyrimo duomenimis, Lietuvos aukštosios mokyklos auditorių rengimui skiria nepakankamai dėmesio dėl trijų priežasčių:

- Aukštosios mokyklos nemato tam poreikio (Aukštosios mokyklos nedaug dėmesio skiria auditorių rengimui todėl, kad už atestatų auditorių rengimą ir atestacijos suteikimą yra atsakingi LAR, o valstybinių auditorių gali dirbti asmuo ir turintis kitą išsilavinimą);
- Bendradarbiavimo stokos (Lietuvos aukštosios mokyklos nebendradarbiauja su auditoriais praktikais, todėl neįvertina būtinumo);

- Profesijos nepaklausumo (Jauni specialistai nelinkę rinktis auditoriaus darbo)
7. Atlikus teisės aktų reglamentuojančių asmenų priėmimą į Valstybės kontrolės tarnautojus auditui atlikti bei remiantis išskirtomis būtinosiomis kompetencijomis, sudarančiomis valstybinių auditorių kompetenciją, teigtina, kad asmenims priimamiems dirbti valstybiniais auditoriams keliami specialieji reikalavimai, nurodomi pareiginiuose aprašuose, neatskleidžia jų pasirengimo auditoriaus darbui atlikti.

REKOMENDACIJOS

Lietuvos Auditorių rūmams.

1. Parengti Lietuvos atestuotų auditorių kompetencijų aprašą, kuriame būtų apibrėžiamos atestuotam auditoriui būtinos turėti kompetencijos: žinios, gebėjimai, įgūdžiai, nuostatos. Šis aprašas būtų naudingas ne tik atestuotiems auditoriams, šio statuso siekiantiems asmenims, bet ir Lietuvos aukštosioms mokykloms, kurios galėtų juo remtis sudarant studijų programas ir rengiant būsimuosius auditorius;
2. LR Audito įstatyme nurodoma, kad: „Auditoriaus vardo siekiančio asmens žinios iš šio straipsnio 9 dalies 5–8 punktuose išvardytų sričių (visų ar bet kurios iš jų) gali būti netikrinamos, jeigu asmuo yra teigiamai išlaikęs (egzamino įvertinimas – „puikiai“, „labai gerai“, „gerai“ arba „vidutiniškai“) šių sričių teorinių žinių egzaminus pagal universitetinių studijų programas...“ Remiantis tuo tikslinga būtų parengti išimtis ir dėl privalomos 3 metų auditoriaus padėjėjo praktikos asmenims, turintiems ilgametę darbo patirtį srityse, kurios yra glaudžiai susijusios su audito atlikimu, pvz.: buhalteriams, mokesčių inspektoriams; valstybės kontrolės tarnautojams.

LR Valstybės kontrolei:

1. Parengti Lietuvos valstybinių auditorių kompetencijų aprašą, kuriame būtų apibrėžiamos valstybiniam auditoriui būtinos turėti kompetencijos: žinios, gebėjimai, įgūdžiai, nuostatos. Šis aprašas būtų naudingas asmenims siekiantiems susipažinti su valstybinio auditoriaus veikla, įvertinti savo turimas kompetencijas būtinas šiam darbui, taip pat, Lietuvos aukštosioms mokykloms, kurios galėtų juo remtis sudarant studijų programas ir rengiant būsimuosius auditorius.
2. Remiantis privataus sektoriaus auditorių rengimo patirtimi, parengti valstybinių auditorių sertifikavimo sistemą, kuri užtikrintų į Valstybės kontrolės tarnybą auditui atlikti priimamų asmenų teorinį ir praktinį pasirengimą priskiriamoms funkcijoms vykdyti. Tai būtų naudinga siekiant užtikrinti Lietuvoje atliekamo valstybinio audito kokybę. Tinkamas asmenų priimamų šias pareigas eiti pradinis pasirengimas, kaip manoma, palengvintų ilgą laiką

valstybiniais auditoriais dirbančių asmenų darbą, nes į komandą įsijungęs naujas darbuotojas pasižymėtų reikiamomis žiniomis ir įgūdžiais, nereikėtų skirti arba skirti mažiau laiko apmokymam ir susipažinimui su veikla. Suvienodinus viešojo ir privataus sektoriaus auditorių sertifikavimą auditorius galėtų laisvai pasirinkti sektorių, kuriame dirbti. Taip pat valstybiniai ir nepriklausomi auditoriai pereidami dirbti iš vieno sektoriaus į kitą dalintųsi gera praktika, žiniomis ir kt. Tai galėtų būtų naudingas reiškinys audito kokybės gerinimui Lietuvoje.

Lietuvos aukštosioms mokykloms:

1. Parengti bakalauro studijų programas atsižvelgiant į auditorių praktikų rekomendacijas, Valstybės kontrolės keliamus reikalavimus valstybiniams auditoriams, taip pat, atsižvelgiant į keliamus reikalavimus atestuoto auditoriaus vardui gauti. Bakalauro studijų metu studentams būtų suteikiamos būtinos žinios tiek finansiniam, tiek valstybiniam auditui atlikti. Remiantis šiame darbe pateiktais ekspertų apklausos duomenimis, į studijų programą tikslinga būtų įtraukti daugiau praktinių užsiėmimų. Taip pat, organizuoti privalomąją studentų praktiką auditą atliekančiose privataus bei viešojo sektoriaus institucijose, kurių metų studentai turėtų galimybę savo studijų metu įgytas žinias taikyti praktikoje. Atliktoji praktika būtų naudinga studentams, kurie ateityje sieks atestuoto auditoriaus vardo, nes studijų metu atliktos praktikos laikas galėtų būti sumuojamas į privalomos 3 metų auditoriaus padėjėjo praktikos laiką. Lietuvos Respublikos audito įstatyme numatoma, kad 3 metų auditoriaus padėjėjo praktika turi būti nenutrūkstama ir, kad jos negali atlikti asmenys neturintys aukštojo išsilavinimo.
2. Parengti magistro studijų programas atsižvelgiant į auditorių praktikų rekomendacijas, Valstybės kontrolės keliamus reikalavimus valstybiniams auditoriams, taip pat, atsižvelgiant į keliamus reikalavimus atestuoto auditoriaus vardui gauti. Studentams magistro studijų metu būtų sudaroma galimybė pasirinkti veiklos arba finansų audito specializacijas. Tokiu atveju studentai turėtų galimybę gilinti savo žinias pasirinktos audito rūšies srityje.

LITERATŪROS SARAŠAS

Teisės aktai, reglamentai:

1. 1-ojo, 2-ojo, 3-iojo, 4-ojo, 5-ojo, 6-ojo Audito departamentų valstybinio auditoriaus (veiklos auditui) pareigybės aprašymas.
2. 1-ojo, 2-ojo, 3-iojo, 4-ojo, 5-ojo, 6-ojo Audito departamentų, 3-iojo Audito departamento Vilniaus, Kauno, Klaipėdos, Panevėžio skyrių valstybinio auditoriaus (finansiniam (teisėtumo) auditui) pareigybės aprašymas.
3. Auditorių profesinės etikos kodeksas. Patvirtintas Visuotiniame Lietuvos auditorių rūmų narių susirinkime, 2000 m. birželio 16 d. // http://www.lar.lt/new/lar_files/public/auditoriu_profesines_etikos_kodeksas_20000616.pdf; prisijungimo laikas: 2008-10-11
4. Lietuvos auditorių rūmų prezidiumo 2004 m. liepos 22 d. posėdžio protokolu Nr.13 patvirtinta „Atestuoto auditoriaus vardo suteikimo tvarka“ // <http://www.lar.lt/Docs/Vardo%20suteikimo%20tvarka.doc>; prisijungimo laikas: 2008-11-10
5. Lietuvos auditorių rūmų statutas// http://www.lar.lt/new/lar_files/public/statutas_2008_10_13.doc; prisijungimo laikas: 2008-12-10
6. Lietuvos Respublikos Audito įstatymo 2, 5, 6, 7, 17, 18, 19, 20, 22, 26, 28, 33, 35, 37, 43, 45, 48, 53, 54 straipsnių pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2006, Nr. 17-604
7. Lietuvos Respublikos Audito įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 82-3233.
8. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2007 m. vasario 15 d. Įsakymas Nr. 1K-054 “Egzaminų laikymo taisyklės ir mokesčio už juos dydis“ // http://www.lar.lt/new/lar_files/public/egzaminu_laikymo_taisykles_20070215.doc; prisijungimo laikas: 2008-11-20.
9. Lietuvos Respublikos švietimo įstatymas// Valstybės žinios. 2003, Nr. 63-2853.
10. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė. http://www.vkontrolė.lt/veikla_raida.shtml; prisijungimo laikas: 2008-11-03
11. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas// http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=332004&p_query=&p_tr2=&p_hil=&p_sess=&p_no=1; prisijungimo laikas: 2008-12-10

12. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002 gegužės 24 d. įsakymų Nr. V-80 patvirtintas „LR valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodeksas“// http://vtek.c-i.lt/site.admin/scripts/scripts/Editor/assets/PREVENCIJA_FILES/9valstybes_kontroles_pareigu_n_%20etikos_kodeksas.doc; prisijungimo laikas: 2008-10-16.
13. Lietuvos Respublikos Valstybės tarnybos įstatymas// http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=333462&p_query=&p_tr2=, prisijungimo laikas: 2008-12-18

Kita literatūra:

14. Adamonienė, R., Daukilas, S., Krikščiūnas, B., Maknienė, I., Palujanskienė, A. Profesinio ugdymo psichologija ir pedagogika. Utena: Utenos Indra, 2004.
15. Armalytė, O., Pažūsis, L., Tekorienė, D. Anglų kalbos mokomasis žodynas. Vilnius: Alma Littera, 1999.
16. Augis, R., Kočiūnas R. Psichologijos žodynas. Vilnius. Mokslo ir enciklopedijų leidykla. 1993.
17. Barker, R.L. The social work dictionary, 3rd ed. Washington: National 6. Association of Social Workers, 1995.
18. Berry, R. Collecting data by in-depth interviewing. Education Line. 1999. <http://www.leeds.ac.uk/educol/documents/000001172.htm>; prisijungimo laikas: 2008-10-12
19. Bitinas, B. Ugdymo filosofija. Vilnius: Enciklopedija, 2000.
20. Creswell, J. W. Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing among Five Traditions. Thousand Oaks, CA: Sage. 1998.
21. Čepukas, R. Socialinių pedagogų neuniversitetinio rengimo tendencijos ir jų vertinimas Lietuvoje: daktaro dis. soc. mokslai: edukologija (07 S). Klaipėda, 2005.
22. Čiūtienė, R., Šarkiūnaitė, I. Darbuotojų kompetencija – organizacijos konkurencingumą lemiantis veiksnys// Ekonomika. 2004, Nr. 67(2),
23. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas / redaktorių kolegija: Stasys Keinys (vyriausiasis redaktorius) ...[et al.] 2000, Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas.
24. Daujotaitė, D. Finansinis auditas. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006.
25. Ermanytė, I., Kažukauskaitė, O., Paulauskas, J., Pribušauskaitė, J., Žiemytė J. Mokyklinis tarptautinių žodžių žodynas. Kaunas: Šviesa. 1998.
26. Jacikevičius, A. Siela, mokslas, gyvensena. Vilnius: Žodynas. 1994
27. Jovaiša, L. Enciklopedinis edukologijos žodynas. Vilnius: Gimtasis žodis, 2007.

28. Jovaiša, L. Pedagogikos terminai. Kaunas: Šviesa, 1993.
29. Jucevičienė, P., Brazdeikis, V. Pedago IKT kompetencijos dinamiškos struktūros pagrindimas// Socialiniai mokslai. 2003, Nr. 2 (39)
30. Jucevičienė, P., Lepaitė D. Kompetencijos sampratos erdvė//Socialiniai mokslai. 2000,Nr. 1 (22)
31. Kardelis, K. Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai (edukologija ir kiti socialiniai mokslai).Vadovėlis. 2-asis pataisytas leidimas. Kaunas: Judex. 2002
32. Lakis, V. Audito misija ir dabarties lūkesčiai// Tiltai, 2005, 4 (33).
33. Lakis, V., Mackevičius J. Rakštikas P. Auditas. Vilnius: Viltis, 1992.
34. Lakis, V., Mackevičius, J. Auditas. Vilnius, 2000.
35. Laužackas, R. Profesinio rengimo terminų aiškinamasis žodynas. Kaunas. VDU. 2005.
36. Laužackas, R. Profesinio rengimo metodologija. Kaunas: VDU leidykla, 2005,
37. Laužackas, R. Profesinio rengimo terminų aiškinamasis žodynas. Kaunas: VDU. 2005.
38. Laužackas, R., Dienys, V. Profesijos mokytojų strateginių kompetencijų nustatymo ir jų kvalifikacijos tobulinimo modulių rengimo metodika.Vilnius: Pedagogų profesinės raidos centras, 2004.
39. Laužackas, R., Pukelis, K. Kvalifikacija ir kompetencija: samprata, santykis bei struktūra profesijos mokytojo veiklos kontekste//Profesinis rengimas: tyrimai ir realijos. 2000.
40. Laužackas, R., Teresevičienė M., Stasiūnaitienė E. Kompetencijų vertinimas neformaliajame ir savaiminiame mokymesi. Kaunas: VDU leidykla. 2005.
41. Lepaitė, D. Kompetenciją plėtojančių studijų programų lygio nustatymo metodologija. Kaunas: Technologija, 2003.
42. Liebuviene, J. Vežimo automobilių transportu technologui būtinos profesinės ir bendrosios kompetencijos// <http://www.klvtk.lt/?lt=1101208772>; prisijungimo laikas: 2008-11-19
43. Mackevičius, J. Auditas :Teorija, Praktika, Perspektyvos. Vilnius, 2001.
44. Mackevičius, J. Audito teorija ir praktika. Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999.
45. Matickienė, I. Audito planavimas ir organizavimas. Kaunas: Technologija, 1997.
46. Oxford English Dictionary of Current English, 3rd ed. England: Oxford University press. 2005
47. Patton, M. Qualitative evaluation checklist. 1990.
<http://www.wmich.edu/evalctr/checklists/gec/index.html>; prisijungimo laikas: 2008-10-14
48. Petkevičiūtė, N., Kaminskytė, E. Vadybinė kompetencija teorija ir praktika// Pinigų studijos. 2003, Nr.1.
49. Puškorius, S. Veiklos auditas. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas. 2004.

50. Random House Webster's Electronic Dictionary and Thesaurus, College Edition, Version 1. 1992
51. Rodzevičiūtė, E. Vidurinės mokyklos mokytojo pedagoginio kompetentingumo turinio ir struktūros pagrindimas: daktaro dis. soc. mokslai: edukologija (07 S) Vilnius: VPU Leidykla, 2006.
52. Rupšienė, L. Kokybinio tyrimo duomenų rinkimo metodologija. Klaipėda, 2007.
53. Stankevičienė, A., Lobanova L. Personalo vadyba organizacijos sistemoje. Vilnius: Technika, 2006.
54. Šernas, V. Profesinės veiklos didaktika: profesinio rengimo tyrimai. Vilnius: Presvika, 1998.
55. Transportation Security Administration. Glossary// <https://extranet.tsa.dot.gov/elmsgold/help/en/learner/whgdata/whlstg2.htm>; prisijungimo laikas: 2008-10-15
56. Vaitkevičiūtė, V. Tarptautinių žodžių žodynas. Vilnius: Žodynas. 1999
57. Valstybės kontrolė // http://www.vkontrole.lt/veikla_kryptys.shtml; prisijungimo laikas: 2008-10-26.
58. Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymu Nr. V-15 patvirtinti „Valstybinio audito reikalavimai“ // http://www.vkontrole.lt/teisine_audito_reikalavimai.shtml; prijungimo laikas: 2008-11-17.
59. Vilniaus universitetas // <http://www.ef.vu.lt/fakultetas/katedros/apskaitos-ir-audito-katedra/destomi-dalykai-aak/>; prisijungimo laikas: 2008-11-14.
60. Žydžiūnaitė V. Komandinio darbo kompetencijų edukacinė diagnostika ir jų vystymo, rengiant slaugytojus, pagrindimas: daktaro dis. soc. mokslai: edukologija (07 S) Kaunas, 2003.

SANTRAUKA

Raktiniai žodžiai: atestuotas auditorius, valstybinis auditorius, kompetencija, ugdymas, funkcijos.

Susiklosčius ne itin palankiai dabartinei ekonominei situacijai Lietuvoje ir kitose valstybėse finansinius sunkumus patiria tiek privatus tiek viešasis sektorius. To pasakoje didėja klaidingos apskaitos vedimo, mokesčių nuslėpimo, darbuotojų nepajėgumo susidoroti su padidėjusiu darbo krūvių ir daug kitų problemų tikimybė. Viena iš priemonių taikytinų šiai situacijai valdyti ir užtikrinti tinkamą kontrolę yra tiek viešojo, tiek privataus sektorių institucijų auditavimas. Siekiant šios priemonės kokybės užtikrinimo neišvengiamai susiduriama su asmenų atliekančių auditą kompetentingumu: ar Lietuvoje audito paslaugas teikiantys atestuoti auditoriai ir valstybiniai auditoriai turi reikiamą kompetenciją atlikti jiems pavestą auditą, kurio rezultatas svarbus ne tik audituojamai įstaigai, tretiesiems asmenims, bet ir visuomenei.

Magistro baigiamojo darbo tyrimo *objektas* yra Lietuvos Respublikos valstybinių ir atestuotų auditorių profesinė kompetencija. Tuo tarpu mokslinio darbo tyrimo *dalykas* yra Lietuvos Respublikos valstybinių ir atestuotų auditorių funkcijos ir profesinės kompetencijos šioms funkcijoms atlikti ugdymas.

Magistrinį darbą sudaro trys dalys. Pirmojoje dalyje aptariama audito samprata bei auditoriaus profesinė veikla, jos ypatumai. Antrojoje darbo dalyje aptariama kompetencijos samprata, išskiriamos auditoriaus kompetencijos ir apžvelgiamas jų ugdymas Lietuvoje. Trečioji magistro baigiamojo darbo dalis skirta atlikto kokybinio tyrimo rezultatų aptarimui.

Magistriniame darbe daroma išvada, kad apibrėžtas auditoriaus profesinės kompetencijos turinys yra vienas iš veiksnių užtikrinančių kokybiškų audito paslaugų teikimą ir audito specialistų rengimo situacijos gerinimą Lietuvoje.

SUMMARY

Key words: certified auditor, state auditor, competence, training, functions.

Under the current economic situation which is not quite favourable in Lithuania and other states, financial difficulties are being undergone by both private and public sectors. As a result, the probability of leading false account, hiding taxes, the inability of employees to cope with a heavier workload and many other problems is increasing. One of the means applied to administer this situation and guarantee a proper control is audition of institutions both of public and private sectors. Seeking to guarantee the quality of this means there is an unavoidable encounter with the competence of persons completing the audition: whether certified auditors and state auditors fulfilling their obligations in Lithuania have the proper competence to carry out the audition assigned to them, the result of which is important not only to the institution under the audition, the third parties but the society as well.

The research object of this final master's work is the professional competence of certified and state auditors of the Republic of Lithuania. Whereas the research subject of scientific work is the functions of certified and state auditors of the Republic of Lithuania and training to fulfill these functions with professional competence.

The master's work consists of three parts. In the first part the conception of audition as well as auditor's professional activity, its peculiarities are discussed. In the second part of the work the conception of competence is discussed, the auditor's competences are distinguished and training of these competences in Lithuania is surveyed. The third part of the final master's work is intended for discussing the results of completed quality research.

The conclusion in the master's work is drawn that the distinguished contents of the professional competence is one of the factors, safeguarding the render of quality audition service and improving the situation of training audition specialists in Lithuania.

PATVIRTINTA
Valstybės kontrolieriaus
2007 m. liepos 5 d. įsakymu Nr. V- 127
(2007-09-27 įsakymo Nr. V-175 redakcija)
2008-07-01 įsakymo Nr. V-143 redakcija

**1-ojo, 2-ojo, 3-iojo, 4-ojo, 5-ojo, 6-ojo AUDITO DEPARTAMENTŲ,
3-iojo AUDITO DEPARTAMENTO VILNIAUS, KAUNO, KLAIPĖDOS, PANEVĖŽIO
SKYRIŲ VALSTYBINIO AUDITORIAUS
(finansiniam (teisėtumo) auditui)
PAREIGYBĖS APRAŠYMAS**

I. PAREIGYBĖS PAVADINIMAS

1. 1-ojo, 2-ojo, 3-iojo, 4-ojo, 5-ojo, 6-ojo audito departamentų, 3-iojo audito departamento Vilniaus, Kauno, Klaipėdos, Panevėžio skyrių valstybinis auditorius yra karjeros valstybės tarnautojas. **(2008-07-01 Nr. V-143)**
2. Pareigybės lygis – A.
3. Pareigybės kategorija – 10.

II. PAREIGYBĖS PASKIRTIS

4. 1-ojo, 2-ojo, 3-iojo, 4-ojo, 5-ojo, 6-ojo audito departamentų, 3-iojo audito departamento (toliau – departamentas) Vilniaus, Kauno, Klaipėdos, Panevėžio skyrių (toliau – skyrius) valstybinio auditoriaus (toliau – auditorius) pareigybė reikalinga atlikti finansinį (teisėtumo) auditą pagal Valstybinio audito reikalavimus. **(2008-07-01 Nr. V-143)**

III. ŠIAS PAREIGAS EINANČIO VALSTYBĖS TARNAUTOJO FUNKCIJOS

5. Auditorius vykdo šias funkcijas:
 - 5.1 atlieka finansinį (teisėtumo) auditą pagal Valstybinio audito reikalavimus, siekdamas 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;
 - 5.2. rengia sprendimų dėl audito metu nustatytų reikšmingų teisės aktų pažeidimų projektus ir kontroliuoja priimtų sprendimų vykdymą, siekdamas, kad būtų pašalinti audito metu nustatyti pažeidimai;
 - 5.3. kontroliuoja, kaip vykdomos finansinio (teisėtumo) audito metu pateiktos rekomendacijos, kad jos būtų tinkamai ir laiku įgyvendintos;
 - 5.4. nustatyta tvarka Valstybės kontrolės informacinėje sistemoje teikia ir tvarko duomenis, kad jie būtų susisteminti ir lengviau apskaitomi;
 - 5.5. tvarko audito bylas, kad jos atitiktų keliamus reikalavimus;
 - 5.6. prireikus dalyvauja atliekant veiklos auditą, kad būtų užtikrintas tinkamas audito tikslų įgyvendinimas;

5.7.vykdo kitus nenuolatinio pobūdžio departamento direktoriaus / skyriaus vedėjo, o atlikdamas auditą ir audito grupės vadovo pavedimus ir nurodymus, kad būtų pasiekti Valstybės kontrolės strateginiai tikslai.

6. Auditorius už funkcijų, pareigų ir pavestų užduočių netinkamą vykdymą atsako teisės aktų nustatyta tvarka.

7. Auditorius tiesiogiai atskaitingas departamento direktoriui / skyriaus vedėjui, o atlikdamas auditą – ir audito grupės vadovui.

IV. REIKALAVIMAI VALSTYBĖS TARNAUTOJUI, EINANČIAM ŠIAS PAREIGAS

8. Auditorius turi atitikti šiuos specialiuosius reikalavimus:

8.1. turėti aukštąjį universitetinį arba jam prilygintą socialinių, fizinių ar technologijos mokslų srities išsilavinimą;

8.2. būti susipažinusi su Lietuvos Respublikos Konstitucija, įstatymais, Vyriausybės nutarimais ir kitais teisės aktais, reglamentuojančiais Valstybės kontrolės veiklą, viešąjį administravimą, valstybės tarnybą, valstybės ir savivaldybių turto ir piniginių fondų valdymą, naudojimą, valstybės skolą, valstybės ir savivaldybių biudžetų sudarymą ir vykdymą, įstaigų veiklą ir atskaitomybę; departamento / skyriaus audituojamų subjektų veiklą;

8.3. būti susipažinusi su INTOSAI ir tarptautiniais audito standartais; Valstybinio audito reikalavimais, kitais finansinį (teisėtumo) auditą reglamentuojančiais teisės aktais, valstybės, komercinių ir tarnybos paslapčių saugojimo tvarka, dokumentų rengimo taisyklėmis;

8.4. sugebėti sisteminti duomenis, apibendrinti informaciją ir pateikti išvadas;

8.5. mokėti dirbti *MS Word*, *MS Excel*, *MS Outlook* programomis, naudotis interneto naršykle, teisinės bazės informacine sistema;

8.6. sklandžiai dėstyti mintis žodžiu ir raštu;

8.7. mokėti anglų, vokiečių arba prancūzų kalbą A2 lygiu. **(2007-09-27 Nr. V-175).**

Susipažinau ir sutinku:

(valstybės tarnautojo pareigos)

(parašas)

(vardas, pavardė)

(data)

PATVIRTINTA
Valstybės kontrolieriaus
2008 m. vasario 29 d. įsakymu Nr. V-45

**1-ojo, 2-ojo, 3-iojo, 4-ojo, 5-ojo, 6-ojo AUDITO DEPARTAMENTŲ
VALSTYBINIO AUDITORIAUS
(veiklos auditui)
PAREIGYBĖS APRAŠYMAS**

II. PAREIGYBĖS PAVADINIMAS

1. 1-ojo, 2-ojo, 3-iojo, 4-ojo, 5-ojo, 6-ojo audito departamentų valstybinis auditorius yra karjeros valstybės tarnautojas.
2. Pareigybės lygis – A.
3. Pareigybės kategorija – 10.

III. PASKIRTIS

4. 1-ojo, 2-ojo, 3-iojo, 4-ojo, 5-ojo, 6-ojo audito departamentų (toliau – departamentas) valstybinio auditoriaus (toliau – auditorius) pareigybė reikalinga atlikti veiklos auditą pagal Valstybinio audito reikalavimus.

III. REIKALAVIMAI VALSTYBĖS TARNAUTOJUI, EINANČIAM ČIAS PAREIGAS

5. Auditorius turi atitikti šiuos specialiuosius reikalavimus:
 - 5.1. turėti aukštąjį universitetinį arba jam prilygintą išsilavinimą;
 - 5.2. būti susipažinusi su Lietuvos Respublikos Konstitucija, įstatymais, Vyriausybės nutarimais ir kitais teisės aktais, reguliuojančiais Valstybės kontrolės veiklą, viešąjį administravimą, valstybės tarnybą, valstybės ir savivaldybių turto ir piniginių fondų valdymą, naudojimą, valstybės skolą, valstybės ir savivaldybių biudžetų sudarymą ir vykdymą, įstaigų veiklą ir atskaitomybę;
 - 5.3. būti susipažinusi su INTOSAI ir tarptautiniais audito standartais; Valstybinio audito reikalavimais, valstybės, komercinių ir tarnybos paslapčių saugojimo tvarka, dokumentų rengimo taisyklėmis;
 - 5.4. sugebėti sisteminti duomenis, apibendrinti informaciją ir pateikti išvadas;
 - 5.5. mokėti dirbti *MS Word*, *MS Excel*, *MS Outlook* programomis, naudotis interneto naršykle, teisinės bazės informacine sistema;
 - 5.6. sklandžiai dėstyti mintis žodžiu ir raštu;
 - 5.7. mokėti anglų, vokiečių arba prancūzų kalbą A2 lygiu;
 - 5.8. turėti gerus bendravimo ir bendradarbiavimo įgūdžius.

IV. ŠIAS PAREIGAS EINANČIO VALSTYBĖS TARNAUTOJO FUNKCIJOS

6. Auditorius vykdo šias funkcijas:

6.1. atlieka veiklos auditą pagal Valstybinio audito reikalavimus, siekdamas įvertinti audituojamo subjekto viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu bei atskleisti veiklos tobulinimo galimybes;

6.2. rengia sprendimų dėl audito metu nustatytų reikšmingų teisės aktų pažeidimų projektus ir kontroliuoja priimtų sprendimų vykdymą, siekdamas, kad būtų pašalinti audito metu nustatyti pažeidimai;

6.3. kontroliuoja, kaip vykdomos veiklos audito metu pateiktos rekomendacijos, kad jos būtų tinkamai ir laiku įgyvendintos;

6.4. nustatyta tvarka Valstybės kontrolės informacinėje sistemoje teikia ir tvarko duomenis, kad jie būtų susisteminti ir lengviau apskaitomi;

6.5. tvarko audito bylas, kad jos atitiktų keliamus reikalavimus;

6.6. prireikus dalyvauja atliekant finansinį (teisėtumo) auditą, kad būtų užtikrintas tinkamas audito tikslų įgyvendinimas;

6.7. vykdo kitus nenuolatinio pobūdžio departamento direktoriaus, o atlikdamas auditą ir audito grupės vadovo pavedimus ir nurodymus, kad būtų pasiekti Valstybės kontrolės strateginiai tikslai, įgyvendinti departamentui keliami uždaviniai, o pavestas auditas būtų atliktas tinkamai.

V. ŠIAS PAREIGAS EINANČIO VALSTYBĖS TARNAUTOJO PAVALDUMAS

7. Auditorius tiesiogiai pavaldus ir atskaitingas departamento direktoriui, o atlikdamas auditą ir audito grupės vadovui, jeigu yra paskirtas audito grupės nariu.

Susipažinau:

(valstybės tarnautojo pareigos)

(parašas)

(vardas, pavardė)

(data)

Asta Rusteikaitė

El.p. asta_rusteikaitė@yahoo.com ; asta_rusteikaite@post.skynet.lt

2008-12-17