

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

GRAŽINA MUCHAČIOVA

VALSTYBINIO FINANSINIO AUDITO REIKŠMĖ IR
BŪTINUMAS LIETUVOJE
Magistro baigiamasis darbas

Vadovė:
doc. dr. D. Daujotaitė

VILNIUS, 2013

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

VALSTYBINIO FINANSINIO AUDITO REIKŠMĖ IR
BŪTINUMAS LIETUVOJE

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621N30005

Vadovė

..... doc. dr. D. Daujotaitė

2013 12 ...

Recenzentas

.....

2013 12

Atliko

FVmis1-01 gr. stud.

..... G. Muchačiova

2013 12 ...

VILNIUS, 2013

TURINYS

LENTELĖS	4
PAVEIKSLAI	5
ĮVADAS.....	6
1. VALSTYBINIO FINANSINIO AUDITO TEORINIAI ASPEKTAI.....	8
1.1. Valstybinio finansinio audito samprata.....	8
1.2. Valstybinio finansinio audito tikslai ir uždaviniai	14
1.3. Valstybinio finansinio audito reikšmė ir būtinumas	16
1.4. Valstybinio finansinio audito teisinis reglamentavimas.....	19
1.5. Valstybinio finansinio audito įtaka viešųjų finansų valdymui	24
2. VALSTYBINIO FINANSINIO AUDITO ĮGYVENDINIMO METODAI.....	29
2.1. Valstybinio finansinio audito subjektai.....	29
2.2. Valstybinio finansinio auditavimo procesas	31
2.3. Valstybinio finansinio audito išvadų ir ataskaitų reikšmė	37
3. VALSTYBINIO FINANSINIO AUDITO ĮGYVENDINIMO TYRIMAS	40
3.1. Tyrimo metodika	40
3.2. Valstybinio finansinio audito ataskaitų analizė.....	41
IŠVADOS.....	57
REKOMENDACIJOS.....	59
LITERATŪRA.....	60
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS	64
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....	66
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA	68
PRIEDAI.....	70

LENTELĖS

1 lentelė. Valstybinio audito sistemos reglamentavimas Valstybės kontrolės įstatyme ir valstybinio audito reikalavimuose.....	22
2 lentelė. Finansinių (teisėtumo) audito išvadose pareikštos nuomonės.....	44
3 lentelė. Auditoriaus nuomonė apie finansų ministerijoje atliktą finansinį auditą.....	49
4 lentelė. Finansinio audito metu nustatyti pažeidimai dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų.....	50
5 lentelė. Finansinio audito metu nustatyti pažeidimai dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo.....	51
6 lentelė. Valstybinio audito ataskaitose 2008 – 2012 metais pateiktos rekomendacijos.....	53

PAVEIKSLAI

1 pav. Audito klasifikacija.....	10
2 pav. Audito klasifikavimas pagal apimtį ir atlikėjus.....	11
3 pav. Valstybinio audito klasifikavimas.....	13
4 pav. Valstybės kontrolės kompetencija.....	28
5 pav. Valstybinio audito proceso etapai.....	31
6 pav. Valstybinio audito proceso modelis.....	35
7 pav. 2008 – 2012 metais atlikti valstybiniai auditai.....	41
8 pav. Valstybės kontrolės personalo kaita 2008 – 2012 metais.....	42
9 pav. Vidaus kontrolės vertinimas 2008 – 2012 metų finansinių auditų metu.....	45
10 pav. Nustatyti teisės aktų pažeidimai finansinio audito metu 2008 – 2012 metais.....	46
11 pav. 2008 – 2012 metais į valstybės biudžetą grąžintos lėšos.....	47
12 pav. 2008 – 2012 metais audito metu įgyvendintos rekomendacijos.....	55

IVADAS

Darbo aktualumas. Šiandieniniame pasaulyje vis dažniau susiduriama su sukčiavimu. Netgi valstybinės įmonės stengiasi apeiti įstatymus, įvairiais būdais klastoja finansinius duomenis, norėdamos išvengti mokesčių mokėjimo, siekdamos įvairių neteisėtų lengvatų. Todėl vis didesnė reikšmė skiriama valstybiniam finansiniam auditui, kuris gali padėti užkirsti kelią nesąžiningumui. Kiekvienam Lietuvos piliečiui, kaip tikrųjų valstybės finansinių išteklių savininkui, yra svarbu kaip naudojami piniginiai ištekliai, kas kuriama už gautas lėšas, ar valstybės išlaidos yra tinkamos, ar gerai savo darbą atlieka valstybės tarnautojai ir pareigūnai, ar pinigai panaudojami teisėtai. Šiems klausimams atsakyti reikalingas valstybinis auditas, tačiau kad vertinimas būtų tikslus, reikalinga kokybiška apskaita. Lietuvoje valstybinio finansinio audito funkciją atlieka Valstybės kontrolė – tai aukščiausioji valstybinio audito institucija Lietuvoje, kuri atlieka finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditus.

Finansinio audito metu yra įvertinama, kaip audituojamas subjektas tvarko savo finansus. Taigi atsakomi klausimai ar pateikiamos teisingos, nesuklastotos finansinės ir kitos ataskaitos, ar teisėtai naudojamos ir tvarkomos valstybės lėšos ir kitas turtas, taip kaip apibrėžta įstatymuose ir kituose finansinę apskaitą reguliuojančiuose teisės aktuose.

Tyrimo problema – kokia valstybinio finansinio audito reikšmė Lietuvoje?

Tyrimo objektas – valstybinis finansinis auditas.

Tyrimo tikslas – atskleisti valstybinio finansinio audito esmę, išanalizuoti jo procesą ir įtaką viešųjų finansų valdymui.

Siekiant tyrimo tikslo sprendžiami šie **uždaviniai**:

- 1) Išanalizuoti teorinius valstybinio finansinio audito aspektus;
- 2) Identifikuoti valstybinio finansinio audito tikslus ir uždavinius bei apibrėžti atliekamas funkcijas;
- 3) Ištirti valstybinio finansinio audito įgyvendinimo procesą.
- 4) Atlikti Valstybės kontrolės atliktų finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitų analizę, atskleisti pagrindines finansinio audito rezultatų įgyvendinimo tendencijas ir pateikti siūlymus jo tobulinimui.

Tyrimo metodai. Siekiant pateikti išsamią temos analizę darbe naudojami šie metodai:

- mokslinės literatūros apžvalga,
- teisinių dokumentų analizė,
- statistinių duomenų analizė.

Darbo struktūra. Darbą sudaro trys dalys. Pirmose dvejose dalyse aptariamais teoriniai valstybinio finansinio audito aspektai remiantis užsienio autoriais (T. Burns, H. Hendriksen, R. Copeland, P. Dasher, D. Davison, I. Gray, S. Manson, D. A. Brook), lietuvių autoriais (J. Mackevičiumi, D. Dajotaite, L. Prankevičiūte, Ž. Simonaityte, V. Lakiu, A. Katkumi), taip pat INTOSAI Limos deklaracija, tarptautiniai audito standartais, valstybės kontrolės įstatymu, valstybės kontrolieriaus patvirtintais valstybinio audito reikalavimais ir kitais norminiais teisės aktais. Trečioje dalyje aptariamais tyrimo metodais ir atliekama valstybinio finansinio audito ataskaitų analizė.

Pirmoje teorinėje darbo dalyje nagrinėjama valstybinio finansinio audito samprata, jo tikslai ir uždaviniai, apibrėžiamos atliekamos funkcijos bei įtaka viešųjų finansų valdymui. Antroje dalyje analizuojamas valstybinio finansinio audito įgyvendinimo proceso modelis ir jo reikšmė. Empirinėje dalyje aprašomi valstybinio finansinio audito įgyvendinimo tyrimo metodai ir eiga, analizuojami valstybinio finansinio audito ataskaitų duomenys ir daromos išvados. Darbo pabaigoje pateikiami svarbiausi pastebėjimai valstybinio finansinio audito tema, pateikiamos rekomendacijos, kurios gerintų valstybinio finansinio audito procesą Lietuvoje. Pateikiamas darbo metu nagrinėtos literatūros sąrašas.

1. VALSTYBINIO FINANSINIO AUDITO TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. Valstybinio finansinio audito samprata

Ekonominėje literatūroje vienos audito sąvokos nėra. Anot D. Daujotaitės (2006) „vieni autoriai pateikia išsamesnius, kiti – bendresnius, trumpesnius apibrėžimus“ (p. 10). J. Mackevičius (1999) išskiria patį bendriausią ir paprasčiausią audito apibrėžimą, tiek teorijoje, tiek praktikoje suprantamą kaip įmonės finansinės atskaitomybės patikrinimas ir nuomonės apie ją pareiškimas. Šiame apibrėžime akcentuojami šie dalykai:

- 1) auditas yra tikrinimas. Tai kontrolės forma, kurios metu tikrinami tam tikri subjektai.
- 2) auditas yra nepriklausomas tikrinimas. Šį tikrinimą nepriklausomai nuo kieno nors valios ar įtakos atlieka auditoriai.
- 3) auditas – tai finansinių ataskaitų tikrinimas. Jo metu tikrinamos įmonės tam tikro laikotarpio finansinės ataskaitos.
- 4) auditas – tai nuomonės apie finansines ataskaitas išreiškimas. Šią nuomonę išreiškia auditorius, atlikęs auditą (J. Mackevičius, 1999, p. 9).

Auditas yra labai sudėtingas ir visaapimantis procesas, jam įtakos turi daugelis veiksnių. Dėl to pats audito apibrėžimas gali akcentuoti vienokį ar kitokį aspektą. Nors dauguma autorių nurodo, kad auditas yra tikrinimas, tačiau jų nuomonės išsiskiria dėl tikrinamo objekto. Gali būti tiriama visa įmonės veikla, arba apskaitos sistema, taip pat gali būti tiriama tik finansinė atskaitomybė. Pasak J. Mackevičiaus (1999) vieni autoriai pabrėžia patikimumo ir teisingumo svarbą tikrinant audituojamus subjektus, o kiti svarbesnę dėmesį skiria sisteminiam tikrinimui, kuris turi apimti tikrinamų objektų analizę ir testavimą.

V. Lakis ir Ž. Simonaitytė (2011) auditą apibrėžia kaip procesą, kuris suvokiamas kaip finansinės atskaitomybės patikrinimas, kurio tikslas įgalinti auditorių išreikšti savo nuomonę, ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais parengta laikantis nustatytų finansinės atskaitomybės reikalavimų.

Yra autorių, kurie auditą sieja su finansine apskaita. T. Burns ir H. Hendriksen (1972) auditą išskiria kaip finansinės apskaitos rūšį. Dar kiti autoriai (R. Copeland, P. Dasher, D. Davison, 1980) teigia, jog auditas praplečia finansinės apskaitos funkcijas ir garantuoja jos rezultatų patikimumą. Apibrėžiant autorių mintis, galima daryti išvadą, kad finansinė apskaita yra pats pagrindinis audito informacijos šaltinis.

I. Gray ir S. Manson (2008) auditą apibrėžia kaip tyrimą ar teisingumo ieškojimą, tam, kad galima būtų susidaryti nuomonę apie tiesą ir teisingumą finansiniuose ir kituose dokumentuose.

Pasak autorių specialiai paruošti asmenys, kurie gali gauti tiesioginę informaciją turi užtikrinti tos informacijos patikimumą ir jos naudingumą.

Nagrinėjant auditą kaip procesą, galima remtis Amerikos apskaitos asociacijos (1973) pateiktu audito apibrėžimu: auditas – tai sisteminis įrodymų, patvirtinančių ekonominius įvykius ir veiksmus, objektyvaus gavimo ir įvertinimo procesas, siekiant nustatyti patvirtinimų ir nustatytų kriterijų atitikimo laipsnį, bei gautų rezultatų pateikimas suinteresuotiems vartotojams.

Douglas A. Brook (2011) supaprastina Amerikos apskaitos asociacijos apibrėžimą ir auditą apibūdina kaip garantinę paslaugą, kurios metu objektyviai renkami įrodymai ir jie pateikiami trečiosioms šalims.

Lietuvos Respublikos audito įstatymas (1999) audito sąvoką apibrėžia taip: „auditas – nepriklausomas audituojamos įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvados pateikimas vadovaujantis teisės aktu, reglamentuojančių finansinių ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais“.

200-ajame tarptautiniame audito standarte „Finansinių ataskaitų audito tikslas ir bendrieji principai“ pateikiamas toks audito apibrėžimas: auditas yra siekiančio arba nesiekiančio pelno ekonominio vieneto, nepaisant jo dydžio ir teisinės formos, finansinės atskaitomybės ir su ja susijusios informacijos nepriklausomas patikrinimas, siekiant pareikšti nuomonę apie tą finansinę atskaitomybę.

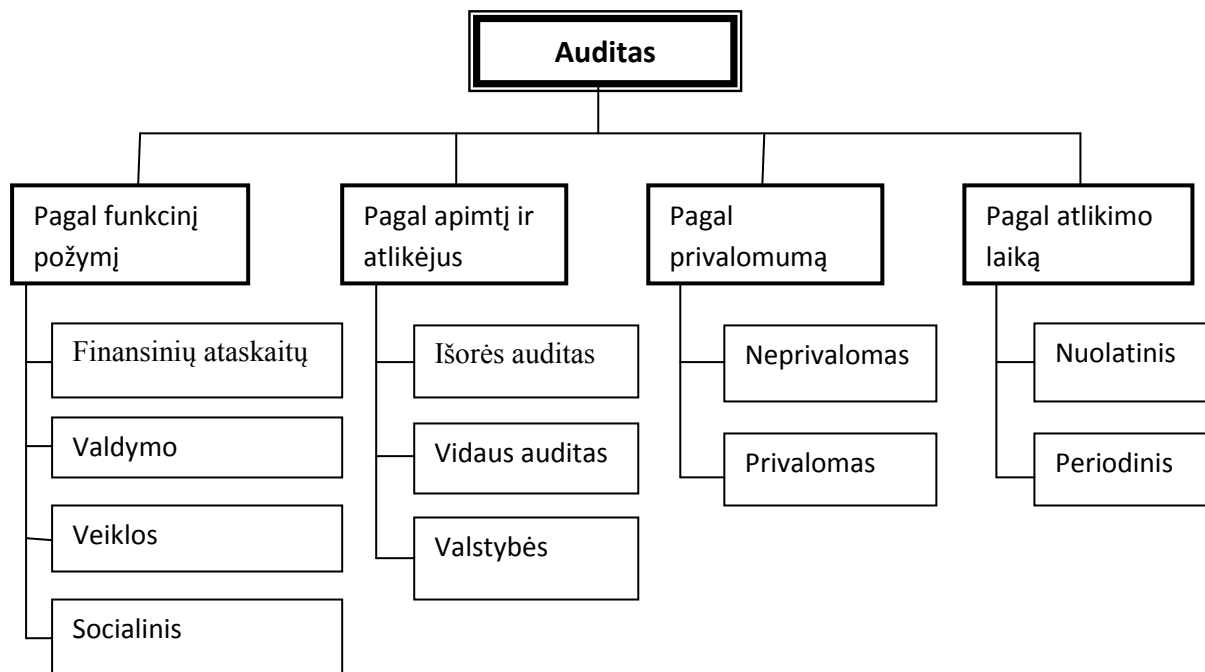
Pateikti apibrėžimai parodo, jog egzistuoja audito apibrėžimo problema. Kaip teigia J. Mackevičius (1999) daugelis apibrėžimų yra pernelyg sudėtingi ir aprėpia įvairius audito proceso aspektus. Tačiau iki šiol dar nesutariama, kokius aspektus, kuriuos reikia tikrinti ir vertinti, reikia išskirti audito apibrėžime. J. Mackevičius (1999), D. Daujotaitė (2006) išskiria svarbiausias audito proceso ypatybes – įrodymų rinkimą, metodiškumą ir objektyvumą. Įrodymų rinkimas apima reikiamos informacijos rinkimą, siekiant patvirtinti arba paneigti įmonės vadovybės pateiktą finansinės atskaitomybės duomenų teisingumą. Metodiškumo esmė yra nustatytos metodikos naudojimas renkant įrodymus, siekiant kad darbas būtų atliktas kokybiškai. Objektyvumas parodo, kad įmonės finansinės būklės įvertinimas turi būti atliktas objektyviai, t.y. turi atskleisti tikrąją įmonės padėtį.

Taip pat būtina nurodyti, kuo auditorius remiasi išreišdamas savo nuomonę. Auditorius negali remtis emocijomis, jausmais, išgyvenimais, jo nuomonė turi būti pagrindžiama tik audito metu sukaupta informacija. Yra labai svarbu, kad auditoriaus nuomonė būtų išreiškiama laikantis įstatymų ir kitų teisės aktų.

Auditas yra sisteminis procesas, kuris turi savo tikslą ir logiką. Pati audito sistema turi grįžtamuosius ryšius, o tai parodo jos daugiavariantiškumą, t.y. keičiantis tikslui, keisis procesas ir rezultatas. Daugelis autorių (D. Daujotaitė 2006; J. Mackevičius, 1999; D. Raziūnienė 2011) auditą, kaip ir daugelį kitų nagrinėjamų objektų, klasifikuoja pagal keletą požymių:

- funkcinį;

- apimtį ir atlikėjus;
- atlikimo laiką;
- privalomumą (žr. 1 pav.).



1 pav. **Audito klasifikacija**

Šaltinis: Mackevičius, 1999, p. 38

Šios audito rūšys susiformavo pamažu. Kaip teigia J. Mackevičius (1999), iš pradžių auditas buvo vertinamas labai siaurai. Buvo skiriamos tokios audito rūšys:

- 1) patvirtinantis;
- 2) sistemiškai orientuotas;
- 3) besiremiantis rizika.

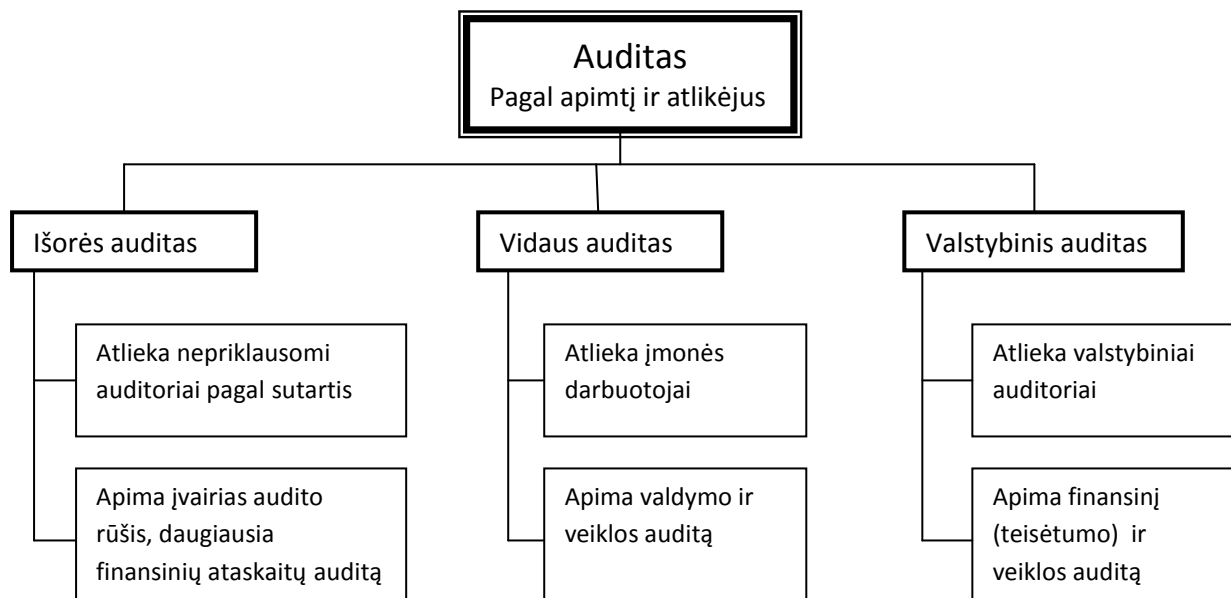
Patvirtinantis auditas naudojamas, kai reikia patikrinti buhalterinių dokumentų, apskaitos registru, atskaitomybės tikrumą. Sistemiškai orientuotas auditas atsižvelgia į vidaus kontrolės sistemą. Jeigu sistema efektyvi, tai galima pasitikėti vidaus kontrole, o jeigu neefektyvi tai klientui reikia nurodyti, kaip vidaus kontrolę patobulinti. Besiremiantis rizika auditas vykdo atranką ir smulkiai tikrina tik tas sritis, kurios yra susijusios su didžiausia rizika.

Šiandieniniame pasaulyje tokia audito rūšių klasifikacija nėra populiari.

Taip pat yra minimos pirmojo ir pakartotinio audito sąvokos. Pirmasis auditas - tai yra kai auditorius klientą tikrina pirmą kartą. Pasak J. Mackevičiaus (1999), šio „audito apimtis ir rizika yra didesnė, nes auditoriai nėra susipažinę su kliento veiklos ypatybėmis, jo vidaus kontrolės sistema“

(p. 39). Nebe pirmą kartą atliekamas auditas vadinamas pakartotiniu auditu. Auditorius, žinodamas stipriąsias ir silpnąsias kliento puses, gali jam geriau patarti. Tokia audito rūšis patogesnė tiek auditoriui, tiek klientui, tačiau geriausia auditorių kas keleri metai keisti.

Pagal tai, kokia audito apimtis ir kas jį atlieka, auditas skirstomas į išorės, vidaus ir valstybinį auditą (žr. 2 pav.)



2 pav. **Audito klasifikavimas pagal apimtį ir atlikėjus**

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis J. Mackevičiumi, 1999

Išorės auditą atlieka nepriklausomi auditoriai pagal sutartis, o vidaus auditą atlieka įmonės darbuotojai, t.y. vidaus audito tarnybos darbuotojai, kurie turi tam tikrą profesinę kvalifikaciją. Išorės auditas daugiausia dėmesio skiria finansinių ataskaitų auditui, tuo tarpu vidaus auditas apima valdymo ir veiklos auditą.

Valstybinis auditas pasak J. Mackevičiaus ir L. Pranckevičiūtės (2007) turi ypač didelę reikšmę kiekvienos valstybės raidai, jis pagerina valstybės biudžeto sudarymą ir vykdymą bei viso valstybinio sektoriaus valdymo procesus. Valstybinis auditas padeda valstybinėms institucijoms, įstaigoms ir įmonėms geriau išnaudoti savo galimybes, sėkmingai vykdyti įsipareigojimus, tobulinti finansinę sistemą, stiprinti vidaus kontrolę bei tinkamai atlikti kitas funkcijas.

Valstybinį auditą atlieka aukščiausioji valstybinio audito institucija – Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme numatyti valstybės kontrolės uždaviniai:

- „prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas;

- skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui“ (p. 2).

Valstybiniu auditu siekiama padėti Seimui vykdyti parlamentinę kontrolę, taip pat daryti teigiamą įtaką valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei viešajam valdymui, kuris turi būti orientuotas į visuomenės poreikius.

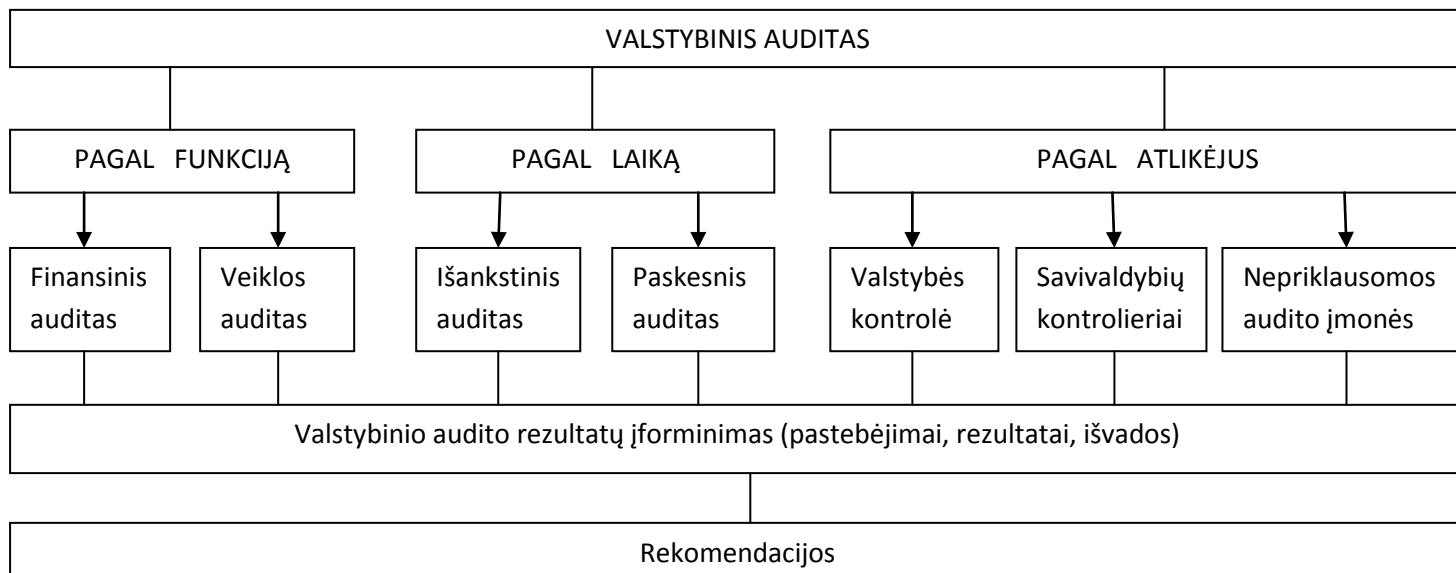
Valstybės įstaigų audito subjektai yra visos Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme nurodytos institucijos: „valstybės institucijos ir įstaigos; savivaldybės; visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip ½ balsų; įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto“ (p. 4).

Valstybinį auditą Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas apibūdina kaip veiklos ir finansinį auditą, kuris „atliekamas Valstybės kontrolės audituojamuose subjektuose pagal Valstybinio audito reikalavimus“. Valstybinio audito reikalavimai yra apibrėžti įstatymu, todėl jų privaloma laikytis. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas valstybinio audito reikalavimus apibrėžia taip – tai „taisyklių, principų ir procedūrų visuma, visais reikšmingais atvejais atitinkanti tarptautinius ir nacionalinius audito standartus ir nustatanti, kaip turi būti atliekamas auditas“ (p. 1). Valstybinis auditas išskiriamas į veiklos auditą bei finansinį auditą.

Valstybinis finansinis auditas dar kitaip vadinamas teisėtumo auditu, nes jo svarbi sritis – sandorių auditas, kuris apima teisės aktų laikymąsi. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas finansinį auditą apibrėžia kaip „audituojamo subjekto finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, metinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių, nacionalinio ataskaitų rinkinio ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas ir nepriklausomos nuomonės pareiškimas“ (p. 1).

Pasak J. Mackevičiaus ir L. Prancevičiūtės (2007) „skirtinguose leidiniuose ir teisės aktuose valstybinio audito rūšys skiriamos nesilaikant jokių klasifikavimo požymių“ (p. 49). Minėti autoriai valstybinį auditą klasifikuoja pagal tris pagrindinius požymius: pagal funkciją, pagal laiką, pagal atlikėjus (žr. 3 pav.).

J. Mackevičius (1999) išskiria dvi finansinio audito dalis – finansinių ataskaitų ir dokumentų bei apskaitos registrų auditą. Finansinių ataskaitų auditas turi užtikrinti, kad finansinės ataskaitos realiai parodytų valstybės įstaigos finansinę būklę ir ūkinės veiklos rezultatus remiantis bendraisiais apskaitos principais. Tuo tarpu dokumentų ir apskaitos registrų auditas turi nustatyti, ar informacija, kuri yra dokumentuose ir apskaitos registruose pateikiama ir tvarkoma remiantis teisės aktais. Taip pat dokumentų ir apskaitos auditas turi nustatyti ar audituojama valstybinė įstaiga yra parengusi kontrolės sistemą dokumentams ir apskaitos registrams tvarkyti.



3 pav. Valstybinio audito klasifikavimas

Šaltinis: J. Mackevičius, L. Pranckevičiūtė, 2007, p. 50

Valstybinio audito reikalavimuose yra nurodyta, kad „finansinis auditas apima: įvykusių ir finansinėse ataskaitose parodytų ūkinių operacijų vertinimą ir nuomonės dėl finansinių ataskaitų pareiškimą; biudžeto formavimo ir vykdymo proceso, vidaus kontrolės, finansų valdymo, apskaitos sistemos tyrimą, audituojamo subjekto sudarytų sutarčių ir sprendimų, susijusių su turto valdymu, naudojimu ir disponavimu juo, teisėtumo vertinimą“ (Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus įsakymas dėl valstybinio audito reikalavimų, 2006).

Atliekant finansinį auditą, būtina atlikti išsamų dokumentų ir apskaitos registų auditą. Nes, kaip teigia J. Mackevičius ir L. Pranckevičiūtė (2007), yra labai svarbu nustatyti, „ar finansinė atskaitomybė teisingai rodo audituojamo subjekto finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar ji atitinka teisės aktus ir bendruosius apskaitos principus“ (p. 50). Dokumentų ir apskaitos registų auditas leidžia įvertinti finansinės informacijos, pateikiamos dokumentuose ir apskaitos registruose, teisingumą ir patikimumą, nustatyti ar joje nėra klaidų ir apgaulių, ar audituojamoje institucijoje yra parengta apskaitos politika ir jos laikomasi, ar sukurta kontrolės sistema.

Finansinio audito metu svarbios dvi funkcijos: patvirtinimo ir teisėtumo bei taisyklingumo. Patvirtinimo funkcija padeda atskleisti įmonės vidaus kontrolės trūkumus, atsirandančius dėl netinkamo vadovavimo, blogos apskaitos sistemos, o teisėtumo ir taisyklingumo funkcija padeda išaiškinti finansinių ataskaitų klaidas, atskleisti apgaulinėjimo atvejus.

Auditas yra būtinas siekiant patikrinti apskaitos ir atskaitomybės būklę bei norint geriau jas sutvarkyti, patobulinti, mechanizuoti ir automatizuoti; atliekant ūkinės komercinės veiklos analizę ar konkretaus biznio ekspertizę; sprendžiant finansinius klausimus bankroto atveju; jungiantis arba

dalijantis įmonėms; privatizuojant turtą; siekiant efektyviau organizuoti ūkinę komercinę veiklą, tobulinti valdymo ir darbo organizavimo sistemas ir daugeliu kitų atvejų.

Kaip rodo finansų teorija ir pasaulio šalių praktika, viešųjų finansų valdymas ir kontrolė yra svarbūs visos šalies ekonomikai, jos vystymuisi, taip pat valstybės ekonominės politikos ir valstybės tikslų įgyvendinimui. D. Daujotaitė (2011) teigia, kad „Lietuvoje šis klausimas ypač svarbus tobulinant valstybės valdymą, siekiant geresnių rezultatų, siekiant vykdyti Europos Sąjungos keliamus reikalavimus bei įsisavinti ES finansinę paramą“ (p. 22).

Auditas turi didelę reikšmę netgi tada, kai jis nėra būtinas. Ūkio subjektai pasirašo įvairias turto, piniginių resursų sutartis, vykdo komercines operacijas, o jų sėkmė priklauso nuo galimybės gauti patikimą ir teisėtą finansinę informaciją. Taigi būtent finansinės informacijos patikimumas priklauso nuo atlikto audito. Kadangi įmonių savininkai bei akcininkai, kreditoriai neturi galimybės patys patikrinti, ar įmonės operacijos atliktos laikantis įstatymų ir teisingai atsispindi finansinėje atskaitomybėje, todėl šiam darbui yra skiriami kvalifikuoti profesionalūs auditoriai.

1.2. Valstybinio finansinio audito tikslai ir uždaviniai

Literatūroje pateikiami audito tikslai yra panašūs. Tiek D. Daujotaitė (2006), tiek J. Mackevičius (1999) išskiria tokį pagrindinį audito tikslą – objektyviai įvertinti, ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atvejais parodo tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę, ar ši atskaitomybė parengta laikantis bendrųjų apskaitos principų bei galiojančių teisės aktų reikalavimų, ir pareikšti nuomonę apie tai. Siekiant šio tikslo sprendžiami tokie uždaviniai:

- 1) įvertinti, ar įmonės finansinė atskaitomybė atitinka jai keliamus reikalavimus, ar išsamiai ir tiksliai į apskaitą įtrauktos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, nustatyti, ar finansinė atskaitomybė rodo tikrąją įmonės būklę ir veiklos rezultatus. Šis uždavinys nėra paprastas, jam įgyvendinti reikalinga profesinė kompetencija, taip pat geros teorinės žinios ir praktiniai įgūdžiai.
- 2) įvertinti, ar finansinės atskaitos parengtos vadovaujantis bendraisiais apskaitos principais ir galiojančiais teisės aktais, kurie reglamentuoja buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymą. Šio tikslo atlikimui auditorius turi remtis tarptautiniais ar nacionaliniais audito standartais, auditorių profesinės etikos kodeksu, įsitikinti, ar finansinėse ataskaitose nėra klaidų ir apgaulės.
- 3) Išreikšti savo asmeninę nuomonę apie audituotą finansinę atskaitomybę. Auditorius nuomonei pareikšti naudoja frazes „tikra ir teisinga“ arba „visais reikšmingais atžvilgiais“. Auditoriaus nuomonės išreiškimas yra labai svarbus finansinių ataskaitų

virtotojams. Remdamiesi auditoriaus nuomone jie sprendžia, ar finansinės ataskaitos yra patikimos, ar įmonė veikia efektyviai, ir priima atitinkamus sprendimus (D. Daujotaitė, 2006; J. Mackevičius, 1999).

Pasak J. Mackevičiaus (1999) kartais audito teorijoje minimas audito tikslas yra garantijos suteikimas informacijos virtotojams, kad finansinė atskaitomybė parodo tikrą ir teisingą įmonių veiklos būklę. Tam, kad tokia garantija galėtų būti duodama, „auditorius privalo nustatyti ar:

- 1) buhalteriniai įrašai buvo daromi teisingai, tiksliai, tvarkingai;
- 2) finansinių ataskaitų duomenys parengti remiantis buhalteriniais dokumentais;
- 3) buvo gauta visa būtina informacija ir reikiama paaiškinimai iš įmonės vadovybės ir darbuotojų“ (J. Mackevičius, 1999, p. 19).

Daug dažniau akcentuojama, kad audito tikslas yra nuomonės pareiškimas apie finansines ataskaitas. Tarptautiniuose audito standartuose suformuluotas audito tikslas yra pareikšti auditoriaus nuomonę apie finansinėse ataskaitose pateikiamą finansinę būklę, ūkinių operacijų rezultatų ir pinigų srautų teisingumą ir bendrųjų apskaitos principų laikymąsi.

Bendrieji audito tikslai nustatyti Valstybinio audito reikalavimuose, taip pat 200-ajame tarptautiniame audito standarte „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“. Pastarajame standarte audito tikslas formuluojamas taip – „padidinti numatomų virtotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis“ (p. 4). Šis tikslas pasiekiamas auditoriui pareiškus nuomonę apie tai, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Taikant įvairių rūšių bendrosios paskirties tvarką pareiškiami nuomonė, ar finansinės ataskaitos pateiktos teisingai, ar parodo tikrą ir teisingą vaizdą pagal taikomą tvarką. Auditas turi būti atliktas pagal tarptautinius audito standartus ir laikantis atitinkamų etikos reikalavimų.

Lietuvos Respublikos audito įstatymas pateikia tokius audito tikslus:

- 1) nustatyti, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais teisingai parodo audituojamos įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal teisės aktus, kurie reglamentuoja buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą;
- 2) nustatyti, ar metiniame pranešime arba įmonės veiklos ataskaitoje pateikti finansiniai duomenys atitinka finansinės atskaitomybės duomenis.

Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracijoje dėl audito principų gairių (1977) auditas apibrėžiamas ne kaip savitikslė, bet būtina reguliavimo sistemos dalis, ir išskiriamas audito tikslas – „atskleisti nukrypimus nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo principų pažeidimus, kad būtų galima kuo anksčiau pataisyti padėtį, esant reikalui patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba

imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams arba bent jau sumažintų jų atsiradimo galimybę“.

Kaip teigia D. Daujotaitė (2006) ir J. Mackevičius (1999), šie audito tikslai yra pakankamai konkretūs ir išreiškia audito esmę ir paskirtį. Be išvardintų bendrųjų audito tikslų, dar galima išskirti ir specialiuosius. Specialiaisiais audito tikslais vadinami tokie, kurie keliami atliekant konkrečių sričių auditą.

Valstybinio audito svarbiausi uždaviniai „yra prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas, daryti teigiamą poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui“ (J. Mackevičius, L. Pranckevičiūtė, 2007, p. 46).

V. Lakis (2006) apibrėždamas valstybinio finansinio audito tikslą, remiasi Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus įsakymu dėl valstybinio audito reikalavimų patvirtinimo. Jame pateiktas finansinio audito tikslas „yra įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolę, įskaitant finansų valdymą, audituojamo subjekto turto (valstybės ar savivaldybės) valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę dėl finansinių ir kitų ataskaitų tikrumo ir teisingumo“ (p. 3).

Taigi galime daryti išvadą, kad audito tikslų išskėlimas padeda auditoriui nuosekliau, planingiau ir atidžiau atlikti auditą, taip pat nurodo jo kryptis.

1.3. Valstybinio finansinio audito reikšmė ir būtinumas

Audito reikšmę ir būtinumą sąlygoja keletas priežasčių. Viena iš pagrindinių audito reikšmės ir būtinumo priežasčių, pasak D. Daujotaitės (2006) ir Douglas A. Brook (2011), yra patikimos ir teisingos finansinės apskaitos informacijos poreikis. Įmonės atlieka įvairias finansines operacijas ir sandorius, kurie reikalauja atitinkamos patikimos finansinės informacijos. Tačiau daugelis informacijos vartotojų negali prieiti prie pirminių dokumentų, neturi reikiamos kvalifikacijos ar patirties, todėl jiems telieka pasikliauti finansine atskaitomybe, kuri atspindi įmonės veiklą. Taigi informacijos vartotojams reikia patikimos informacijos, kad galėtų priimt sprendimus, tuo pačiu atsiranda ir audito poreikis. Kaip teigia D. Daujotaitė (2006) „audito specialistai, atlikdami nepriklausomą finansinės atskaitomybės įvertinimą ir pateikdami išvadą apie jos tikrumą ir teisingumą, suteikia informacijai didesnę patikimumą, mažina vartotojų informacinę riziką“ (p. 13).

Auditas plačiai naudojamas daugelio įmonių ūkinei finansinei veiklai gerinti, jis yra labai svarbus rinkos ekonomikos elementas. Dauguma autorių (pavyzdžiui, J. Mackevičius, 1999; J. Mackevičius, D. Raziūnienė, 2011) pateikia sritis, kuriose audito reikšmė ypač svarbi:

- 1) Auditas – vienas iš patikimiausių ir svarbiausių ekonominės informacijos šaltinių. Teikiama informacija yra patikima, tiksli ir ją naudoja tiek išorės, tiek vidaus informacijos vartotojai, konkrečių tikslų ir uždavinių sprendimui.
- 2) Auditas turi didelės reikšmės įmonės vidaus kontrolės sistemos stiprinimui. Jis atskleidžia silpniausius vidaus kontrolės sistemos elementus ir nurodo priemones jų gerinimui.
- 3) Auditas – svarbi vidaus rezervų atskleidimo priemonė, kuri parodo, ar įmonė taupiai naudoja turtą, ar vykdo įsipareigojimus laiku, ar laikosi finansinės drausmės ir pan. Auditas padeda įmonėms geriau panaudoti savo galimybes, visuose įmonės valdymo lygmenyse ir padaliniuose atskleisti naujus ekonominius šaltinius.
- 4) Auditas yra svarbus įmonės valdymo sistemos elementas. Jo reikšmė svarbi priimant valdymo sprendimus, stiprinant darbo drausmę, ugdant darbuotojų profesionalumą ir sąžiningumą.
- 5) Auditas reikšmingas įmonės veiklos planavimui ir prognozavimui. Jo teikiama informacija naudinga rengiant trumpalaikius ir ilgalaikius planus ir prognozes, nustatant tam tikrus dėsningumus ir tendencijas.
- 6) Auditas svarbus mažėjančių ekonominių išteklių racionaliam paskirstymui. Jeigu įmonių finansinė atskaitomybė pateikia klaidingą informaciją, tai ekonominiai ištekliai gali būti paskirstyti ne toms veiklos sritims, kurias būtina plėtoti ir kuriose jie galėtų būti efektyviai panaudojami.
- 7) Auditas padeda ugdyti žmonių objektyvumą, sąžiningumą ir pasitikėjimą. Jo paskirtis – patikrinti finansinę atskaitomybę taip, kad ji būtų patikima visiems finansinės informacijos vartotojams.

Audito reikšmė rinkos ekonomikos sąlygomis nuolat auga. J. Mackevičius (1999) mano, „kad be audito negali būti perspektyvi jokia veikla“. Nekontruojuojant veiklos susidaro didesni nuostoliai negu pažeidus kitas valdymo sistemos funkcijas. Gerai atliktas auditas atskleidžia efektyvius būdus optimaliems rezultatams pasiekti. Taigi galima teigti, kad auditas yra garantija, kad įmonė normaliai veiktų ir pasiektų savo užsibrėžtus tikslus.

Auditas yra sisteminis procesas, todėl jis turi būti atliekamas nuolat, kiekvienais metais. Jo rezultatai turi būti analizuojami, lyginami, vertinami. J. Mackevičius (1999) teigia, kad „epizodiškas, kas keleri metai atliekamas auditas netenka savo reikšmės ir naudos“ (J. Mackevičius, 1999, p. 15). Taigi tik pastovus, nuolat atliekamas auditas turės naudos ir reikšmės įmonės efektyvumui.

Auditas būtinas tada, kai yra siekiama patikrinti finansinę atskaitomybę, ar ji teisingai parengta; norint įsitikinti įmonės finansinės būklės tikrumu ir veiklos patikimumu; sprendžiant

iškilius turtinius ginčus tarp įmonių; vykdant operacijas, kurios susijusios su turto padalinimu ir naudojimu; norint užtikrinti dirbančių asmenų tarpusavio pasitikėjimą; įmonei bankrutuojant; jungiantis arba dalijantis; siekiant geriau sutvarkyti apskaitą ir vidaus kontrolę bei patobulinti valdymo sistemą (J. Mackevičius, 1999).

Ypač svarbus auditas yra tvirtinant finansinės atskaitomybės tikrumą ir teisingumą, nes finansinės atskaitomybės pateikiama informacija įvairių vidaus ir išorės vartotojų naudojama įvairiems tikslams ir įvairiais laikotarpiais.

Audito poreikis turi kilti iš kliento noro įvertinti savo veiklą ir rezultatus. Apskaitos įstatyme, Audito įstatyme ir kituose teisės aktuose nurodomos sąlygos, kurioms esant auditas yra būtinas ir privalomas. Tačiau auditas nėra būtinas visose įmonėse, bet jis turi svarbią reikšmę. Informacijos vartotojai neturi galimybės įsitikinti ar įmonės finansinėje atskaitomybėje parodyti teisingi ir realūs duomenys, taip pat jie neturi galimybės prieiti prie pirminių dokumentų, neturi reikiamos kvalifikacijos ir patirties. Todėl audito atlikimas įmonėje patvirtina informacijos vartotojams finansinės atskaitomybės tikrumą ir teisingumą. Jis būtinas, kad būtų išvengiama informacijos vartotojų apgaulinėjimo.

Valstybinis auditas yra būtinas valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemos elementas. „Tinkamai atliekamas valstybinis auditas atskleidžia nukrypimus nuo nustatytų standartų ir teisės aktų, iškelia aikštėn klaidas ir apgaulės, padeda institucijų, įstaigų ir įmonių vadovams priimti teisingus valdymo sprendimus, teikia naudą ir pagalbą Lietuvos Respublikos Seimui“ (J. Mackevičius, L. Pranckevičiūtė, 2007, p. 46-47). Atliekant valstybinį auditą galima kuo anksčiau ištaisyti padėtį, imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams arba bent jau sumažintų jų galimybę (INTOSAI Limos deklaracija dėl audito principų gairių, 1977).

Valstybinio audito reikšmė - skatinti vyriausybės atsakomybę visuomenei ir Seimui, Lietuvos Respublikos atsakomybę Europos Komisijai naudojant iš Europos Sąjungos gaunamą finansinę paramą. Visuomenė turi konstitucinę teisę gauti informaciją, o valstybės tarnautojai, kurie priima sprendimus, turi pareigą žinoti, ar teisingai skaičiuojamos valstybės gaunamos pajamos, ar visi mokesčių mokėtojai laiku vykdo savo pareigas valstybei, kaip panaudojami jų sumokėti mokesčiai, ar tiksliai, laikantis galiojančių įstatymų, naudojamos nacionalinio biudžeto lėšos, ar tikslingai, taupiai ir efektyviai naudojamos valstybės biudžeto lėšos, turtas ir kiti materialiniai ištekliai, ar valstybės biudžeto asignavimai ir kiti piniginiai fondai naudojami, kad būtų patenkinti žmonių poreikiai, ar valdininkai nepiktnaudžiauja jiems patikėtomis valstybės lėšomis, ar valstybės tarnautojai ir pareigūnai tinkamai atlieka jiems patikėtas funkcijas (J. Mackevičius, L. Pranckevičiūtė, 2007).

Valstybės kontrolės atliekamas finansinis auditas yra būtinas tose institucijose, kurios naudoja valstybės išteklius. Taip pat valstybės kontrolė audituoja valstybės piniginių fondų biudžetų vykdymą. Pagal Europos Tarybos ir Europos Komisijos reglamentus privalomas Europos Sąjungos

finansinės paramos auditas, kuris yra ypač svarbus dėl išvados pateikimo Europos Komisijai. Išvadose pateikiama nuomonė apie finansinės paramos ataskaitų tikrumą, teisingumą ir išsamumą.

Valstybinių biudžetinių įstaigų veiklai vertinti turi būti skiriama ypač daug dėmesio. Biurokratinė sistema negali pati savaime užtikrinti efektyvaus darbo, ji yra linkusi nuolat plėstis, todėl atliekamos funkcijos pradeda kartotis, kyla rizika, kad dalis jų gali būti neatliktos arba atliktos netinkamai. Todėl valstybinių organizacijų valdymo politikos formavimui, veiklos reguliavimui, tinkamam išteklių paskirstymui reikalinga patikima audituota informacija.

1.4. Valstybinio finansinio audito teisinis reglamentavimas

I. Gray ir S. Manson (2000) teigia, kad vienas svarbiausių audito reglamentavimo ir audito standartų išleidimo tikslų yra pakelti bendrą audito veiklos lygį. Audito sistemos patikimumo ir stabilumo užtikrinimui reikalingas teisinis audito reglamentavimas, kurį sudaro nacionaliniai teisės aktai ir tarptautiniai dokumentai. J. Mackevičius ir L. Pranckevičiūtė (2007) išskiria tris svarbiausius audito reglamentavimo dokumentus:

- 1) Limos deklaraciją dėl audito principų gairių,
- 2) Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (International Organization of Supreme Audit Institution – INTOSAI) audito standartus,
- 3) Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (European Organisation of Supreme Audit Institutions – EUROSAI) deklaraciją dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo.

Limos deklaracija – tai svarbiausias INTOSAI dokumentas, suteikiantis INTOSAI veiklai filosofinį ir koncepcinį pagrindą. Ši deklaracija buvo priimta IX-ajame INTOSAI kongrese 1977 metais Peru sostinėje Limoje po daugiau kaip dvidešimt metų trukusių diskusijų, todėl šiam dokumentui prigijo Limos deklaracijos pavadinimas. Limos deklaracijoje buvo patvirtinti svarbiausi INTOSAI kontrolinės veiklos reikalavimai. Vadovavimasis šioje deklaracijoje formuojamais reikalavimais, kuriuose ypač pabrėžiamas aukščiausios kontrolės institucijos autonomiškumas, nepriklausomumas ir savarankiškumas yra pagrindinis INTOSAI narių veiklos principas. Vienas iš šio dokumento tikslų – padėti tobulinti valstybinės valdžios mechanizmą valstybėms – INTOSAI narėms šiuolaikinėmis sąlygomis. Limos deklaracijoje dėl audito principų gairių kalbama ne apie naujų valstybės finansų kontrolės krypčių, formų ar metodų ruošimą. Šiame dokumente buvo siekiama oficialiai reglamentuoti pagrindinius ir svarbiausius valstybės finansų išorinės kontrolės demokratinėje valstybėje uždavinius ir principus (INTOSAI Limos deklaracija dėl audito principų gairių, 1977).

Pasak A. Katkaus (1999), ruošiant Limos deklaraciją pirmiausia buvo atsižvelgta į valstybės finansų kontrolės sistemų skirtumus, esančius skirtingose valstybėse. Taip pat atsižvelgta į skirtingų šalių finansų kontrolės iš esmės ir ją įgyvendinančių aukščiausių kontrolės institucijų užimamą ne vienodą vietą valdžių pasidalijimo sistemoje, skirtingą ir pačios finansų kontrolės išsivystymo lygį skirtingose valstybėse.

J. Mackevičius ir L. Pranckevičiūtė (2007) išskiria Limos deklaracijoje pabrėžiamą svarbių audito sričių: mokesčių, viešųjų pirkimų ir viešųjų darbų, elektroninio duomenų apdorojimo įrenginių ir subsidijuojamų institucijų audito, reikšmę. Šioms sritims Lietuvoje vis dar skiriama nepakankamai dėmesio.

Tarptautinės teisės požiūriu Limos deklaracija yra tik rekomenduojamojo pobūdžio dokumentas. Tačiau šios deklaracijos nuostatos atsispindi daugelio užsienio šalių konstitucijose ir nacionalinių aukščiausiųjų kontrolės institucijų veiklą reglamentuojančiuose įstatymuose. Limos deklaracija dėl audito principų gairių nėra didelės apimties dokumentas – jame yra 25 straipsniai, sudėti į septynis skirsnius:

- 1) Bendrosios nuostatos;
- 2) Nepriklausomumas;
- 3) AAI ryšiai su parlamentu, vyriausybe ir valstybinėmis institucijomis;
- 4) Aukščiausiosios audito institucijos įgaliojimai;
- 5) Audito metodai, auditoriai, tarptautinis pasikeitimas patirtimi;
- 6) Ataskaitų teikimas;
- 7) Aukščiausiosios audito institucijos audito įgaliojimai (INTOSAI Limos deklaracija dėl audito principų gairių, 1977).

Atliekant įvairių šalių valstybinį auditą didžiausią reikšmę turi INTOSAI audito standartai. Jie priimti 1992 metais Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos XIV kongrese, kuris vyko Vašingtone. INTOSAI audito standartai pakeitė buvusius nusistovėjusius standartus, kurie buvo efektyvūs nuo 1968 metų ir taisyti 1977 metais. INTOSAI audito standartus sudaro keturios dalys: „pagrindiniai postulatai, bendrieji audito standartai, audito darbo standartai, audito ataskaitų standartai“ (J. Mackevičius, L. Pranckevičiūtė, 2007, p. 47). INTOSAI audito standartuose įtvirtinama audito organizacijų ir auditorių nepriklausomybė, audito kompetencijos ribos ir profesiniai gebėjimai (R. Aller, D. Tommas, 2001). Audito standartai turi atitikti audito principus. Jie teikia minimalius patarimus auditoriui, taip pat padeda nulemti, sąlygoti pagrindinius audito žingsnius ir procedūras, kurios turėtų būti naudojamos audite. Audito standartai nustato kriterijus, kurie yra audito rezultatų kokybės įvertinimas. Pagrindiniuose postuluose nurodytos tik gairės dėl INTOSAI audito standartų taikymo, bendruose audito standartuose aptariama audito darbuotojų kompetencija, tobulėjimas. Audito darbo standartuose nurodoma seka tikslingų, sistemingų veiksmų ir

priemonės, kurias taikydamas auditorius turėtų atlikti auditą. Audito ataskaitų standartuose aptariamas audito nuomonės tekstas, kuriame turi būti aiškiai pateikta bendroji prasmė. Tekstas ir forma priklauso nuo konkrečios šalies teisinio reglamentavimo, tačiau auditoriaus nuomonė (sąlygiška, besąlygiška, ar auditorius atsisako pateikti nuomonę) turi būti nurodyta nedviprasmiškai (E. Buškevičiūtė, 2008).

Tarptautinės aukščiausių audito institucijų organizacijos (INTOSAI) kongresai vyksta kas trejus metus. Kongresų metu diskutuojama ir dalijamasi rekomendacijomis dažnai pasitaikančiais profesinės ir techninės reikšmės klausimais, keičiamasi idėjomis ir patirtimi. Taip pat vienas iš INTOSAI kongreso tikslų yra priimti ir redaguoti INTOSAI audito standartus, spręsti klausimus susijusius su organizacija, kurie nėra tiksliai apibrėžti audito standartuose (INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) Statutes, 2007).

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės pranešime spaudai (2010) pranešama, kad XX Tarptautinės aukščiausių audito institucijų organizacijos (INTOSAI) kongrese buvo patvirtinti atnaujinti, naujai priimti INTOSAI audito standartai (ISSAIs) ir INTOSAI gero valdymo (GOVs) principai. „Patvirtinus net 40 standartų ir GOVs, pirmąkart INTOSAI turi aiškią tarptautinių audito standartų sistemą, kurią nacionalinės aukščiausios audito institucijos (AAI) gali naudoti priklausomai nuo savo šalių specifikos“ (Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės pranešimas spaudai, 2010).

Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos EUROSAI deklaracijoje dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo, nurodyti pagrindiniai principai dėl audito institucijų nepriklausomumo, išteklių auditui atlikti pakankamumo, atskaitingumo bei ryšiai su žiniasklaida. EUROSAI deklaracija priimta 1999 metais EUROSAI IV kongrese, kuris vyko Paryžiuje. Vidurio ir Rytų Europos valstybių įsijungimas į demokratiją atnaujino nepriklausomumo ir skaidrumo poreikį, vyko daug socialinių ir politinių pokyčių, keitėsi viešojo sektoriaus valdymas. Dėl visų šių priežasčių EUROSAI nariai patvirtino principus dėl audito institucijų nepriklausomumo:

- 1) Aukščiausiosios audito institucijos privalo turėti reikalingus išteklius, kad galėtų būti pakankamai nepriklausomos.
- 2) Nepriklausomumas eina lygia greta su atskaitingumu, pasireiškiančiu įvairiais būdais, atsižvelgiant į šalies institucinę sąrangą.
- 3) Ryšiai su žiniasklaida kaip dar vienas svarbus aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo rodiklis (EUROSAI: deklaracija dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo, 1999).

J. Mackevičius (1999), D. Daujotaitė (2006) audito reglamentavimą išskiria į tris aspektus: teisinį, metodinį ir valdymo. Teisinį pagrindą sudaro Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas ir Auditorių profesinės etikos kodeksas. Šie dokumentai reglamentuoja „svarbiausias auditorių veiklos sritis, apibrėžia auditorių nepriklausomumą ir atsakomybę, santykius su audituojamu subjektu ir panašiai“ (D. Daujotaitė, 2006, 32 p.). Audito metodinį pagrindą sudaro

Valstybinio audito reikalavimai ir tarptautiniai audito standartai. Šie standartai „numato audito atlikimo metodiką, auditoriaus veiksmus įvairiais audito etapais“ (D. Daujotaitė, 2006, 32 p.). Labai svarbu, kad audito metodinė bazė būtų nuolat peržiūrima ir atnaujinama atsižvelgiant į valstybės situaciją. Lanksčios audito valdymo sistemos kūrimas yra audito valdymo pagrindas. Šią funkciją atlieka Valstybės kontrolė. Ji atstovauja valstybinių auditorių interesus, rūpinasi, kad visi audito valdymo sistemos elementai būtų veiksmingi.

J. Mackevičius, L. Pranckevičiūtė (2007) išskiria svarbiausius dokumentus, kurie reglamentuoja Lietuvos valstybinio audito sistemą. Tai Valstybės kontrolės įstatymas ir Valstybinio audito reikalavimai, kurie parengti Valstybės kontrolės, vadovaujantis tarptautiniais audito standartais ir deklaracijomis. Svarbiausias įstatymų nuostatas autoriai pateikia 1 lentelėje.

1 lentelė. Valstybinio audito sistemos reglamentavimas Valstybės kontrolės įstatyme ir valstybinio audito reikalavimuose

Valstybės kontrolės įstatymas	Valstybinio audito reikalavimai
<p>„Bendrosiose nuostatose“ pateikiamos šios su valstybiniu auditu susijusios sąvokos: valstybinis auditas, finansinis (teisėtumo) auditas, veiklos auditas, valstybinio audito ataskaita, valstybinio audito išvada</p> <p>IV sk. „Valstybinis auditas“ nurodomi Lietuvos valstybinio audito sistemą reglamentuojantys 8 straipsniai (13–20 str.):</p> <p>13-ame str. „Valstybinio audito tipai“ nurodoma, kad Valstybės kontrolė atlieka finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditą pagal Valstybinio audito reikalavimus</p> <p>14-ame str. „Valstybinio audito mastas“ nurodomi du esminiai dalykai: valstybės kontrolė kasmet audito programose nustato valstybinio audito mastą; valstybinio audito subjektai yra valstybės institucijos ir įstaigos, savivaldybės, įmonės ir juridiniai asmenys, kuriems valstybė ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto</p> <p>15-ame str. „Audituojamojo subjekto teisės ir pareigos“ nurodyta, kad audituojamas subjektas privalo sudaryti tinkamas darbo sąlygas auditoriams atlikti auditą, gauti visą reikšmingą informaciją, turi teisę susipažinti su valstybinio audito ataskaitos projektu</p> <p>16-ame str. „Valstybinio audito dokumentai“ įrašyta, kad prie valstybinio audito dokumentų priskiriami darbo dokumentai, valstybinio audito</p>	<p>Pateikiama 13 valstybinio audito reikalavimų:</p> <p>1-as reikalavimas „Pagrindinės valstybinio audito nuostatos“ apima šiuos audito principus: tarptautinių ir nacionalinių audito standartų pritaikomumo, profesionalumo, nuomonės nepriklausomumo, viešojo atskaitingumo, audituojamo subjekto atsakomybės, nuoseklaus apskaitos standartų taikymo, vidaus kontrolės, duomenų prieinamumo, audito metodų tobulinimo, viešųjų ir privačiųjų interesų konflikto vengimo</p> <p>2-u reikalavimu „Planavimas“ siekiama, kad kiekvienas auditas būtų atliekamas laiku, taupiai, veiksmingai ir kad valstybinio audito mastas kasmet būtų nustatomas audito programose</p> <p>3-ias reikalavimas „Finansinis auditas“ – tai pagrindinės nuostatos dėl finansinio audito tikslo, masto ir atlikimo. Ypač pabrėžiama nuostata, kad atliekant finansinį auditą būtina įsitikinti, ar nenusižengiama įstatymams ir kitiems teisės aktams valdant, naudojant valstybės bei savivaldybės turta, juo disponuojant, naudojant valstybės bei savivaldybių lėšas</p> <p>4-as reikalavimas „Veiklos auditas“ – tai pagrindinės nuostatos dėl veiklos audito tikslo, masto ir atlikimo. Svarbiausia nuostata – kiekvieną audituojamą subjektą būtina įvertinti ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo</p>

1 lentelės tęsinys kitame puslapyje

Valstybės kontrolės įstatymas	Valstybinio audito reikalavimai
<p>ataskaita ir išvada</p> <p>17-ame str. „Valstybinio audito rezultatai ir jų įforminimas“ pabrėžiama, kad dėl audito metu nustatytų reikšmingų teisės aktų pažeidimų priimamas administracinis aktas – sprendimas ir kad jį priima valstybės kontrolierius arba jo pavaduotojai</p> <p>18-ame str. išvardytos valstybės kontrolieriaus ir jo pavaduotojų teisės priimant sprendimus pagal valstybinio audito ataskaitas</p> <p>19-ame str. nurodoma, kad audituoto subjekto vadovai ar kiti sprendime nurodyti asmenys valstybės kontrolieriaus sprendimą gali apskųsti teismui per 20 kalendorinių dienų nuo sprendimo gavimo dienos</p> <p>20-ame str. „Sprendimų vykdymo kontrolė“ nurodoma, kad audituotas subjektas ne vėliau kaip per 30 kalendorinių dienų privalo Valstybės kontrolę informuoti apie pažeidimų pašalinimą ir siūlymų vykdymą</p>	<p>požiūriu ir atskleisti veiklos tobulinimo galimybes</p> <p>5-u reikalavimu „Vidaus kontrolės ir rizikos vertinimas“ apibūdinama vidaus kontrolės sistema, įgimta ir kontrolės rizika, nurodoma, kad finansiniam auditui turi būti nustatomas 95 procentų audito patikimumo lygis</p> <p>6-as reikalavimas „Audito įrodymai“ – tai audito įrodymams keliami reikalavimai (įrodymai turi būti pakankami, tinkami ir racionalūs), taip pat įrodymų gavimo šaltinių ir procedūrų reglamentavimas</p> <p>7-u reikalavimu „Audito atranka“ apibrėžiamas atrankos naudojimas audito procese, atrankos būdai (statistinis ir nestatistinis), etapai (planavimas, pavyzdžių atranka, pavyzdžių tyrimas, gautų rezultatų įvertinimas)</p> <p>8-ame reikalavime „Reikšmingumas“ nurodoma, kad informacija yra reikšminga, jeigu ji gali paveikti audituojamo subjekto ataskaitų vartotojų nuomones. Taip pat nurodoma, kad auditorius reikšmingumo lygį nustato pats</p> <p>9-ame reikalavime „Analitinės procedūros“ pabrėžiama, kad analitinės procedūros yra reikšmingų rodiklių ir tendencijų analizė ir kad jos gali būti naudojamos viso audito metu</p> <p>10-u reikalavimu „Darbo dokumentai“ reglamentuojama darbo dokumentų rengimo, įforminimo, tvarkymo ir saugojimo tvarka</p> <p>11-ame reikalavime „Audito ataskaita ir išvada“ nurodoma, kad veiklos audito rezultatai turi būti įforminti audito ataskaita, o finansinio audito – audito ataskaita ir išvada. Taip pat pateikiami pagrindiniai rekvizitai, kurie turi būti nurodyti audito ataskaitoje ir išvadoje</p> <p>12-ame reikalavime „Atitinkamų sričių specialistų (ekspertų) pasitelkimas, išorės auditorių darbo panaudojimas“ nurodoma, kad auditoriai gali pasitelkti atitinkamų sričių specialistus auditui atlikti ir kad būtina įvertinti jų žinias, kompetenciją ir nepriklausomumą nuo audituojamo subjekto</p> <p>13-u reikalavimu „Audito kokybė“ reglamentuojami pagrindiniai audito kokybės valdymo principai, iš kurių svarbiausi yra audito priežiūra ir peržiūra</p>

Šaltinis: J. Mackevičius, L. Pranckevičiūtė, 2007, p. 47-48

1 lentelėje palyginti Valstybės kontrolės įstatymas ir Valstybinio audito reikalavimai, išskirtos svarbiausios šių dokumentų dalys. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatyme akcentuojami valstybinio audito rezultatai, valstybės kontrolieriaus priimami sprendimai ir jų vykdymo kontrolė. Įstatyme aiškiai apibrėžti sprendimų vykdymo terminai. Valstybinio audito reikalavimai yra parengti vadovaujantis Valstybės kontrolės įstatymu, Vietos savivaldos įstatymu, Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos išleistais Tarptautiniais audito standartais, Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos INTOSAI standartais (Valstybinio audito reikalavimai, 2002). Valstybinio audito standartuose nuosekliai dėstoma valstybio audito metodika nuo audito planavimo iki audito ataskaitos ir išvados surašymo. J. Mackevičius, L. Pranckevičiūtė (2007) teigia, kad „tai vienas reikšmingiausių Lietuvos Respublikos valstybinio audito sistemos reglamentų“ (p. 48). Valstybinio audito reikalavimuose yra apibrėžiamos svarbiausios audito sąvokos, nurodomi audito tikslai. Atsižvelgdami į valstybinio audito reikalavimus auditoriai gali lengviau planuoti savo darbą.

Valstybinio finansinio audito teisinis reglamentavimas yra būtinas teisingo ir tikslaus audito atlikimui. Auditoriai privalo remtis nacionaliniais ir tarptautiniais audito standartais, laikytis jų nuostatų. Teisinis audito reglamentavimas naudingas visiems auditoriams rengiant audito planus ir programas, surašant audito ataskaitas ir pateikiant išvadas. Todėl labai svarbu tinkamai vadovautis audito standartais bei laikytis jų pagrindinių nuostatų.

1.5. Valstybinio finansinio audito įtaka viešųjų finansų valdymui

Šiandieniniame pasaulyje vis labiau pabrėžiama valstybės finansų svarba. Sukaupti finansiniai ištekliai padeda vykdyti valstybės funkcijas, todėl svarbus vaidmuo tenka teisingam ir tvarkingam viešųjų finansų valdymui. Valstybės finansai turi būti tvarkomi ypač atidžiai, turi būti kruopščiai planuojamos pajamos ir išlaidos, kontroliuojamas biudžeto plano laikymasis ir vykdymas, informuojama visuomenė apie esamą valstybės finansų būklę. Informacinę riziką sumažinti padeda auditas, jis parodo tikrus ir teisingus veiklos rezultatus. Todėl valstybinio finansinio audito įtaka viešųjų finansų valdymui yra labai reikšminga.

Literatūroje galime rasti daug žodžio „finansai“ reikšmių. Daugelio autorių nuomone, žodžio „finansai“ kilmė nėra visiškai aiški, todėl dalis autorių jį kildina iš lotynų kalbos žodžio „finire“ (baigti), o kitų nuomone, jis kilo iš anglų kalbos žodžio „fine“ (bauda). Ilgainiui žodžio prasmė susiaurėjo ir juo pradėta vadinti tik valstybės pajamas ir išlaidas (Visuotinė lietuvių enciklopedija, 2004). Bendrąją prasmę finansai yra „ekonominių santykių, susijusių su piniginių lėšų įvairių fondų sudarymu, naudojimu paskirstymu ir perskirstymu, visuma“ (Visuotinė lietuvių enciklopedija, 2004, p.

102). Finansų funkcijos susijusios su valstybės atliekamomis funkcijomis, todėl galima teigti, kad finansai yra valstybės egzistavimo bei jos funkcijų vykdymo materialinis pagrindas.

Finansų terminas vartojamas kaip platesnė sąvoka, kuri yra siejama su piniginių santykių sistema, piniginių išteklių valstybėje mobilizavimu, kad būtų galima įgyvendinti valstybės politines ir ekonomines funkcijas. Anot V. Kazlauskienės (2012), išaugus ūkinikaujančių subjektų vaidmeniui, finansų terminas buvo suprantamas ne tik kaip valstybės finansai, bet ir kaip įmonių, organizacijų finansai. Tai nulėmė dviejų finansų rūšių susiformavimą: valstybės finansų ir įmonių finansų.

Lietuvos autorių darbuose pateikiami įvairūs žodžio finansai apibrėžimai. E. Bartkus ir E. Buškevičiūtė (1993) teigia, kad „finansai yra sistema piniginių santykių, susidarančių kuriant bei paskirstant, perskirstant ar vartojant nacionalinį produktą ir jų pagrindu sukuriant finansinius išteklius, reikalingus įvairiems krašto poreikiams tenkinti“ (p. 6). O. Buckiūnienės ir kt. (2003) nuomone, finansai yra kiekvienoje valstybėje būtinų ekonominių santykių sistema, kurių turinys yra centralizuotų ir decentralizuotų piniginių lėšų fondų sudarymas ir panaudojimas. K. Levišauskaitė, G. Rūškys (2003) išskiria tokį finansų apibrėžimą: „finansai – tai piniginiai santykiai, atsirandantys bendrojo nacionalinio produkto vertės ir dalies nacionalinių pajamų paskirstymo ir perskirstymo procese, kurių tikslas ekonominių subjektų ir valstybės piniginių pajamų ir sankaupų formavimas ir jų panaudojimas gamybos plėtimui, dirbančiųjų skatinimui, visuomenės socialinių ir kitų poreikių patenkinimui“ (p. 12). V. Aleknevičienė (2005) finansus apibrėžia kaip ekonominius santykius, kurių pagalba paskirstant ir perskirstant bendrąjį vidaus produktą ir nacionalines pajamas yra sudaromi ir panaudojami decentralizuoti ir centralizuoti piniginiai fondai. Tuo siekiama vykdyti valstybės funkcijas ir užtikrinti ekonomikos plėtros sąlygas. V. Kazlauskienė (2012) finansų sąvoką konkretizuoja kaip mokslą, kuris nagrinėja „šalies centralizuotų ir decentralizuotų pinigų fondų sudarymą, paskirstymą, panaudojimą ir kontrolę“ (p. 10). Iš autorių pateikiamų finansų terminų apibūdinimų galima pastebėti, kad visi apibrėžimai siejami su valstybės piniginių išteklių kaupimu ir panaudojimu, paskirstymu.

Finansai yra mokslas apie finansinių išteklių valdymą, tačiau finansai nėra tapatūs pinigams. Finansai – tai piniginiai santykiai, kurie yra susiję su piniginių fondų formavimu ir paskirstymu, o pinigai - „tai visuotinis ekvivalentas, atsiskaitymo už prekes ir paslaugas, taip pat kaupimo priemonė, atsiradusi anksčiau nei finansai“ (V. Kazlauskienė, 2003, p. 9). Pasak V. Naraškevičiūtės, A. Lakštutienės (2003) finansai, kaip piniginiai santykiai, nuo pinigų skiriasi ir savo turiniu, ir funkcijomis. Todėl kalbant apie finansus nagrinėjami piniginiai santykiai, o ne pačios piniginės lėšos.

Finansai turi visuomeninę paskirtį, kurią atskleidžia finansų funkcijos. V. Meidūnas, P. Puzinauskas (2003) išskiria tris finansų vykdomas funkcijas:

- 1) „Piniginių pajamų ir piniginių lėšų fondų sudarymo;
- 2) Piniginių pajamų ir piniginių lėšų fondų panaudojimo;

3) Piniginių pajamų ir piniginių lėšų fondų sudarymo ir panaudojimo kontrolės“ (p. 7).

Šios funkcijos apima visą finansų procesą: piniginių išteklių rinkimas, panaudojimas, perskirstymas ir kontrolė. V. Kazlauskienė (2012) išskiria tik dvi pagrindines finansų funkcijas – paskirstomąją ir kontrolės. Šiuo atveju paskirstomoji funkcija apima piniginių pajamų ir piniginių lėšų fondų sudarymo bei panaudojimo funkcijas. Finansų paskirstomoji funkcija „pasireiškia aprūpinant kiekvieną ūkinės veiklos subjektą būtinais jam finansiniais ištekliais“ (K. Levišauskaitė, G. Rūškys, 2003, p. 15). Jie panaudojami specialios tikslinės paskirties lėšų forma. Paskirstymo funkcijos pagalba yra paskirstoma naujai sukurta vertė ir formuojamos pirminės pajamos. Finansų kontrolės funkcija apima patikrinimą, ar laikomasi įstatymų, kurie reglamentuoja finansinius santykius, ar laiku ir teisingai vykdomi finansiniai įsipareigojimai. Finansų kontrolės funkcijos pagrindą sudaro finansinių išteklių pinigine forma judėjimas. Būtent per piniginių lėšų judėjimą, visuomenė turi galimybę sekti kaip panaudojamos ir paskirstomos lėšos. V. Kazlauskienės (2012) nuomone, „jeigu kontrolės funkcija nebus atliekama, nebus galima įvertinti paskirstomosios funkcijos efektyvumo“ (p. 11). Todėl yra labai svarbu koordinuoti abi šias finansų funkcijas.

Autorių (V. Aleknevičienė, 2005, K. Levišauskaitė, G. Rūškys, 2003) nuomone, viešųjų finansų valdymas apima valstybės finansų politikos įgyvendinimą, finansinių išteklių planavimą, surinkimą, paskirstymą, naudojimą bei visų šių procesų kontrolę. Valstybės finansų valdymo objektas yra įvarūs finansiniai santykiai įvairiuose valstybės valdymo lygiuose, o subjektas – organizacinės struktūros, atliekančios administravimo funkcijas. Autoriai išskiria pagrindines tris valstybės finansų kontrolės funkcijas, kurių įvardijimai šiek tiek skiriasi. V. Aleknevičienė (2003) šias funkcijas įvardija taip:

- 1) Planavimas;
- 2) Organizavimas ir vadovavimas;
- 3) Kontrolė.

Audito reikšmė viešųjų finansų valdyme labiausiai reiškiasi kontrolės funkcijoje. „Kontrolė kaip valdymo funkcija pasireiškia ir planavimo, ir operatyvaus finansų valdymo metu“ (K. Levišauskaitė, G. Rūškys, 2003, p. 169). Todėl galima teigti, kad kontrolė pasireiškia visuose finansų valdymo procesuose. Pasak V. Aleknevičienės (2005), finansų kontrolė yra finansinės veiklos patikrinimo operacijų ir veiksmų visuma, kurios metu panaudojamos specifinės kontrolės organizavimo formos ir metodai. Atliekant kontrolę tikrinama, „ar laikomasi įstatymų reikalavimų, bendrojo vidaus produkto ir nacionalinių pajamų paskirstymo ir perskirstymo proporcijų, palyginami finansinių išteklių planiniai rodikliai su faktiniais, nustatomos faktinių rodiklių nukrypimo nuo planinių priežastys, užkertamas kelias valstybės finansų švaistymui ir numatomi efektyviausi būdai kaip finansinius išteklius surinkti, paskirstyti ir naudoti ateityje“ (V. Aleknevičienė, 2005, p. 135).

Galima teigti, kad viešųjų finansų kontrolė padeda teisingai vertinti esamą situaciją, nustatyti tam tikras neigiamas tendencijas ir išsiaiškinti jas sukėlusias priežastis.

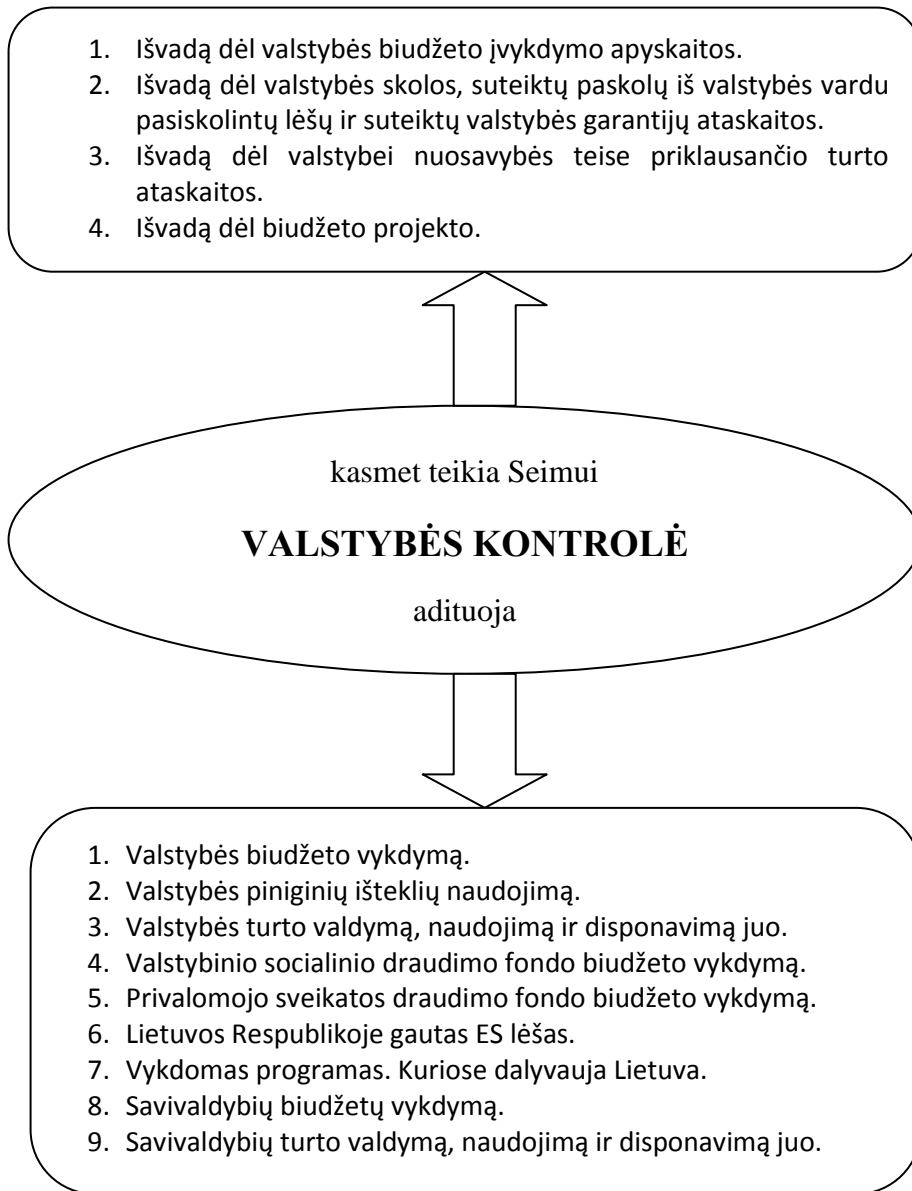
Lietuvoje finansų valdymo institucijos vykdo kontrolę planuodamos ir įgyvendindamos savo uždavinius. Visų valdymo institucijų veiklą kontroliuoja Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, kuri prižiūri, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas. Valstybės kontrolė taip pat turi užtikrinti, kad valstybinis auditas atitiktų INTOSAI organizacijos priimamus tarptautinius standartus ir įtvirtintų teigiamą vaidmenį bei poveikį valstybei ir visuomenei.

E. Buškevičiūtė (2008) teigia, kad „svarbiausias valdžios piniginių išteklių ir turto naudojimo kontrolės tikslas yra įsitikinti ar lėšos ir turtas naudojamas pagal paskirtį, nustatyti bei sutrukdyti iššvaistymą apgaule ar neteisėtą turto pasisavinimą“ (p. 378). Iššvaistymas lemia ekonominį neefektyvumą, prarandami valdžios ištekliai, tolstama nuo siekiamų tikslų, todėl atliekant valstybinį auditą yra svarbu nustatyti apgaulės ar iššvaistymo momentus visuose biudžetinių lėšų fondų sudarymo ir naudojimo etapuose. R. Aronson, E. Schwartz (2004) nuomone, valstybės lėšų apsauga nuo apgaulės ar iššvaistymo gali būti pasiekama įvairių lygių vadovų sprendimų veiksmingu kontrolės mechanizmu.

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, kaip aukščiausiaji valstybinio audito institucija, turi didelių įstatyminių prevencinių galimybių sutrukdyti neteisėtai pasisavinti valstybės turtą ar lėšas. Pasak E. Buškevičiūtės (2008), valstybinis auditas vaidina svarbų vaidmenį dėl to, kad pastoviai informuoja valstybės klausimais Seimą, Vyriausybę (sprendimų priėmėjus) ir piliečius, jog ataskaitos, kurios rodo, kaip buvo panaudoti mokesčių mokėtojų pinigai, yra teisingos ir kokybiškos, o turto ir įsipareigojimų valdymas kruopščiai kontroliuojamas valstybės. Valstybinis auditas gali nustatyti ne tik ataskaitų patikimumą, bet ir iššvaistymo, apgaulės, neefektingo lėšų valdymo bei kitas silpnas vietas.

Valstybės kontrolės kompetencija pavaizduota 4 paveiksle. Valstybinė kontrolė valstybinio audito mastą kiekvienais metais nustato valstybinio audito programose. Kaip matome paveiksle valstybės kontrolė audituoja ir savivaldybių biudžetines lėšas bei turto naudojimą. Valstybės kontrolė Seimui teikia dvi išvadas ir ataskaitą.

Apibendrinant galima teigti, kad valstybinio audito įtaka viešųjų finansų valdymui yra labai didelė. Viešųjų finansų kontrolės užtikrinimas yra svarbus visuose viešųjų finansų valdymo etapuose: nuo piniginių lėšų planavimo, surinkimo, iki paskirstymo ir panaudojimo. Valstybės kontrolė, būdama aukščiausia valstybinio audito institucija, net tik atlieka finansinių ataskaitų tikrinimą, bet ir prižiūri, kaip valstybės įstaigos laikosi finansinės drausmės. Pasak A. Katkaus (1997), kad viešųjų finansų kontrolė būtų dar efektyvesnė, valstybės kontrolė „turėtų skatinti aukščiausiasias įstatymų leidžiančiosios ir vydomosios valdžios institucijas aktyviau domėtis kontrolės reikalais ir problemomis“ (p. 163).



4 pav. Valstybės kontrolės kompetencija

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybės kontrolės įstatymu

2. VALSTYBINIO FINANSINIO AUDITO ĮGYVENDINIMO METODAI

2.1. Valstybinio finansinio audito subjektai

Tarptautinių žodžių žodyne pateikiamos kelios žodžio „subjektas“ reikšmės. Teisiniu požiūriu „subjektas“ - tai fizinis asmuo (piliėtis) arba juridinis asmuo (įstaiga, įmonė, organizacija), kurį teisės normos įgalina turėti teisių ir prisiimti pareigų (Tarptautinių žodžių žodynas, 2004). Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme nurodoma, kad valstybinio finansinio audito subjektai yra tos įmonės, įstaigos, organizacijos ir kiti juridiniai asmenys, kuriuose Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė atlieka valstybinį auditą. Taigi sugretinus šiuos du apibrėžimus, galima teigti, kad valstybės kontrolės audituojami subjektai audito proceso metu įgauna tam tikrų teisių bei turi prisiimti pareigų.

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas nustato audituojamo subjekto teises ir pareigas:

- 1) „Audituojamas subjektas turi teisę susipažinti su valstybinio audito ataskaitos projektu ir per Valstybės kontrolės nustatytą, bet ne trumpesnę kaip 7 darbo dienų terminą teikti dėl jo pastabas.
- 2) Audituojamas subjektas privalo užtikrinti teisę Valstybės kontrolės pareigūnams, įgaliotiems atlikti valstybinį auditą, laisvai patekti į patalpas, gauti dokumentus, tikrinti informacijos šaltinius ir gauti duomenis, įskaitant informaciją elektroniniu ryšiu, taip pat susitikti su audituojamo subjekto vadovais ir darbuotojais bei gauti jų raštiškus paaiškinimus.
- 3) Audituojamas subjektas privalo sudaryti tinkamas darbo sąlygas Valstybės kontrolės pareigūnams valstybiniam auditui atlikti“ (p. 5).

Audituojami subjektai turi sudaryti visas reikiamas sąlygas, kurios yra būtinos valstybiniam finansiniam auditui atlikti. Tai reiškia, kad atliekant auditą yra labai svarbus ryšys tarp auditoriaus ir audituojamo subjekto, tik taip galimas tikslus ir efektyvus audito atlikimas ir patikimos išvados surašymas, reikšmingų pastabų pateikimas. Bendradarbiavimas atliekant auditą – itin svarbi ir reikšminga šio proceso dalis, kuri duoda abipusį rezultatą: auditoriui – lengvesnį audito procedūrų atlikimą, nuomonės apie įmonę pareiškimą, o audituojamam subjektui – pastabų ir pasiūlymų gavimą, tolesniam veiklos gerinimui.

Valstybinio finansinio audito mastas kasmet nustatomas audito programose, kurias įsakymu tvirtina valstybės kontrolierius. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė negali vienu metu visose valstybės valdymo srityse atlikti valstybinių auditų, todėl privalo pasirinkti tas sritis, kurių

auditas galėtų būti labiausiai reikalingas sprendžiant aktualias valstybės valdymo problemas bei užkirstų kelią neefektyviam valstybės turto naudojimui (V. Gižienė, L. Račelienė, 2012). Kasmetinėje audito programoje taip pat išskiriami audito subjektai, kurie pasirenkami vadovaujantis tokiais pagrindiniais kriterijais:

- 1) „Seimui pagal įstatymą privalomos pateikti ataskaitos;
- 2) Kasmet privaloma atlikti ministerijų, išteklių ir mokesčių fondų auditus;
- 3) Valstybės institucija ar įstaiga audituojama ne rečiau kaip kartą per 5 metus;
- 4) Seimo nutarimu pavesti atlikti privalomieji Europos Sąjungos struktūrinės paramos auditai pagal Europos Sąjungos Tarybos ir Europos Komisijos reglamentus“ (2013 metų valstybinio audito programa).

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme yra nurodyti valstybinio audito subjektai:

- 1) Valstybės institucijos ir įstaigos;
- 2) Savivaldybės;
- 3) Visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau $\frac{1}{2}$ balsų;
- 4) Įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų ar perdavė turto.

Be minėtų subjektų valstybės kontrolė taip pat atlieka valstybės biudžeto, Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymo valstybinį auditą. Taip pat Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas numato, kad „valstybės kontrolė gali atlikti Lietuvos banko įstatyme nustatytos vykdomos veiklos, įskaitant veiklą, susijusią su finansų rinkos priežiūros atlikimu, auditą tiek, kiek tai neprieštaruja Europos Sąjungos teisės aktams ir juose įtvirtintiems Europos centrinių bankų sistemos tikslams ir uždaviniams, ir jeigu tai nepažeidžia Europos centrinių bankų sistemos konfidencialumo ir nepriklausomumo režimo“ (Valstybės kontrolės įstatymas, p. 5). Seimo nutarimu Valstybės kontrolei gali būti pavesta atlikti valstybinį auditą pagal jos kompetenciją.

Apibendrinant galima teigti, kad valstybės kontrolė audituoja visus subjektus, kurie yra susiję su valstybės lėšų ir turto naudojimu ar disponavimu juo (D. Daujotaitė, 2002). Tačiau valstybės kontrolė iš karto negali atlikti visų sričių finansinių auditų. Audituojamų subjektų mastą valstybės kontrolė nustato valstybinio audito programoje, kurią rengia kiekvienais kalendoriniais metais. Valstybinio audito programą tvirtina valstybės kontrolierius. Sudarant metų valstybinio audito programą išskiriami tie subjektai, kurie atitinka pagrindinius kriterijus, kuriais remiantis pasirenkami audituojami subjektai bei pasirenkamos sritys, kurios yra svarbiausios sprendžiant aktualias valstybės valdymo problemas.

2.2. Valstybinio finansinio auditavimo procesas

Auditas yra sudėtingas procesas, kurio metu atliekama labai daug įvairių darbų: vertinama įmonės vidaus kontrolės sistema, tikrinami dokumentai, apskaitos registrai, finansinės ataskaitos, skaičiuojamos materialinės vertybės, renkama informacija apie įmonės ūkines operacijas, organizuojamos apklausos, stebėjimai. Todėl yra svarbu, kad šie procesai būtų atliekami nuosekliai, etapais. I. Matickienė (1997) audito procesą apibūdina kaip sudėtingos struktūros visumą, dėsningai vieno paskui kitą einančių auditinės veiklos etapų tvarka. Audito etapas – tai „tam tikras tarpsnis, kurio metu atliekami audito darbai“ (J. Mackevičius, 1999, p. 162). Etapais atliekami darbai užtikrina didesnį audito efektyvumą, klaidų išvengimą.

Audito literatūroje nurodomas skirtingas audito etapų skaičius. Kai kurie autoriai (J. Mackevičius, 1999; E. Woolf, 1986) išskiria aštuonių stadijų audito veiklos chronologiją, kiti autoriai (D. Daujotaitė, 2006; K. Gideikienė, 2012) vadovaujantis požiūriu, kad etapai būtų savarankiški ir atskleistų audito nuoseklumą, skiria septynis audito proceso etapus. Kadangi audito praktikoje svarbu, kad visi etapai būtų savarankiški ir atskleistų audito sisteminį pobūdį, darbe išsamiau nagrinėjami septyni valstybinio finansinio (teisėtumo) audito etapai, sudaryti remiantis Valstybinio audito reikalavimais (žr. 5 pav.).



5 pav. Valstybinio audito proceso etapai

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybinio audito reikalavimais

Kaip matome 5 paveiksle, kiekviename audito proceso etape atliekami tam tikri darbai, keliami tikslai ir uždaviniai, daromi sprendimai.

Audito strateginio tyrimo etape atliekamas tyrimas valstybinio audito mastui nustatyti. Audito strateginio tyrimo etapo metu Valstybės kontrolė atlieka strateginį tyrimą audito mastui nustatyti valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka (Valstybinio audito reikalavimai). Konkrečių metų audito mastas turi remtis bendru viešojo sektoriaus rizikos veiksnių vertinimu. Vienas iš audito strategijos tikslų – „numatyti tokius audito atlikimo būdus ir priemones, kad būtų patenkinti audituojamo subjekto lūkesčiai“ (J. Mackevičius, 1999, p. 164). J. Mackevičius (1999) išskiria du kriterijus, kurie lemia audito atlikimo būdų ir priemonių pasirinkimą:

- 1) Reikia surinkti pakankamą kiekį patvirtinančių dokumentų, kad galima būtų pareikšti savo nuomonę apie audituojamo subjekto finansinę atskaitomybę;
- 2) Audito atlikimo išlaidos turi būti kiek galima mažesnės.

Audito atlikimo išlaidos turi būti ne didesnės, negu jo duodama nauda, todėl siekis auditą atlikti kuo geriau ir kuo mažesnėmis išlaidomis, reikalauja gero audito planavimo.

Audito programos sudarymas – svarbus audito etapas, nes programa sudaroma taip, kad būtų „apimtos rizikingiausios viešojo sektoriaus veiklos sritys ir jose esamos problemos“ (2013 metų Valstybio audito programa). Sudarant audito programą yra svarbu, kad būtų gauta pakankamai informacijos pagrįsti Valstybės kontrolės nuomonei, kuri pateikta išvadose dėl valstybės ir kitų išteklių fondų. Nuo audito programos sudarymo priklauso audito efektyvumas. J. Mackevičiaus (1999) nuomone, dar prieš planuodamas auditą, auditorius turi įgyti žinių apie audituojamo subjekto valdymo sistemą, veiklą ir įsitikinti, ar jis galės įgyti pakankamai žinių, reikalingų auditui atlikti. Auditorius turi išmanyti esmines ūkio šakos sąlygas, kurios veikia subjekto veiklą: poslinkius šakoje ir ekonomikoje, konkurencinę aplinką, įstatymų leidybos aplinką, technologijos pasikeitimus, pagrindinius ūkio šakos rizikos veiksnius. Taip pat auditorius turi išnagrinėti subjekto struktūrą ir metodus, kuriais vykdoma ir valdoma subjekto veikla. Taigi pasak K. Gideikienės (2012), „žinios apie kliento verslą bei jo aplinką ir šių žinių naudojimas padeda auditoriui pasirengti tinkamą audito planą, efektyviai atlikti auditą, tinkamai įvertinti audito įrodymus, nustatyti problemas ir įvertinti audito riziką“ (p. 70).

Audito planavimas užtikrina audito atlikimo efektyvumą. 300 tarptautiniame audito standarte „Finansinių ataskaitų audito planavimas“ auditoriui iškeliamas tikslas taip suplanuoti auditą, kad jis būtų atliekamas efektyviai. Tinkamas audito planavimas garantuoja, kad svarbiausioms audito sritims būtų skiriamas reikiamas dėmesys ir būtų numatytos galimos problemos (D. Daujotaitė, 2006). V. Lakis (2007) nurodo, kad audito planavimo tikslas yra taip pasirengti auditui, kad jis būtų atliktas visapusiškai ir išsamiai, o audito rizika būtų sumažinta iki priimtino lygio. Audito planas – „numatomų priemonių ir darbų visuma, padedanti auditą atlikti nuosekliai, objektyviai ir visapusiškai“ (J. Mackevičius, 1999, p. 167). Planas padeda apibrėžti audito tikslus, nustatyti veiklos sritis, kurias reikia

tikrinti, sutelkti dėmesį į pagrindines sritis, taip atsiribojant nuo nereikalingo darbo. Audito planas turi būti sudarytas taip, kad auditas būtų atliktas laiku, nuosekliai ir visapusiškai. Audito planas turi būti išsamus, kad būtų užtikrinamas reikiamas dėmesys svarbioms audito sritims. Audito plane turi būti numatomi audito atlikėjai, jiems paskirstomos užduotys, nustatant jų atsakomybę, taip pat turi būti numatyti audito testai ir procedūros, atrankinių tyrimų sritys. Audito plane reikia nurodyti audito atlikimo pradžią ir pabaigą, auditoriaus ataskaitos ir išvados parengimo ir įteikimo vadovybei tvarką bei laiką. Planas ir jo elementai turi būti aptariami ir suderinami su audituojamo subjekto vadovybe. Audito plano turinys ir apimtis gali skirtis, priklausomai nuo audito sudėtingumo, auditoriaus patirties. Svarbu, kad audito planas būtų lankstus, nes įmonės veikla nuolat kinta. Atsiradus tam tikroms aplinkybėms, audito planas gali būti tikslinamas bei papildomas (J. Mackevičius, 1999).

Audito atlikimo metu renkami duomenys būtini auditui atlikti. Auditorius turi surinkti tokią informaciją, kuri atitiktų audito tikslus ir leistų auditoriui gauti pakankamus, patikimus ir racionalius audito įrodymus, kad auditorius galėtų pareikšti objektyvią nuomonę apie audituojamą subjektą (K. Gideikienė, 2012). V. Lakys (2007) teigia, kad audito medžiaga renkama įvairiais būdais: dokumentų tikrinimu, turto inventorizacija, stebėjimu, paklausimu, analitinėmis procedūromis. Audito medžiaga renkama dviem etapais:

- 1) Sudarant audito planą;
- 2) Audito metu.

D. Daujotaitė (2006), J. Mackevičius (1999) audito duomenis skirsto į tris grupes: rašytinius, žodinius ir kompiuterinius. Rašytinė informacija randama apskaitos dokumentuose ir registruose, finansinėse ataskaitose. Žodinė informacija gaunama atsakymų į pateiktus klausimus forma. Kompiuterinė informacija gaunama naudojant informacines sistemas. Auditui reikiami duomenys renkami iš vidaus ir išorės šaltinių. Audito praktika rodo, kad išorės duomenys, gauti nepriklausomai nuo įmonės, yra patikimesni, negu įmonės vidaus duomenys. Dokumentuoti duomenys – patikimesni už žodinius. O duomenys, kuriuos surenka pats auditorius, yra patikimesni už kitų asmenų pateiktus duomenis.

Tikrinimas yra vienas sudėtingiausių ir daug laiko trunkančių audito etapų. Jo metu tikrinamas audituojamo subjekto materialusis turtas ir dokumentai. Dauguma autorių (D. Daujotaitė, 2006; V. Lakis, 2007; J. Mackevičius, 1999) pagal tikrinamojo objekto pobūdį skiria natūrinį ir dokumentinį tikrinimą. Natūrinis tikrinimas dar kitaip vadinamas materialaus turto tikrinimu. Atliekant natūrinį tikrinimą auditorius turi įsitikinti, ar į apskaitos sistemą įtrauktas turtas tikrai egzistuoja, nustatoma to turto būklė. Dokumentinis tikrinimas apima dokumentų ir apskaitos registrų įrašų tikrinimą, finansinių ataskaitų peržiūrą. Auditorius, atlikdamas dokumentų tikrinimą, turi įsitikinti, ar visi dokumentai ir apskaitos registrai sudaryti teisingai, ar juose nėra klaidų ir apgaulės, ar jie objektyviai atspindi įvykusių ūkinių operacijų esmę. Tikrinama ar finansinės ataskaitos parodo teisingą

audituojamo subjekto finansinę būklę. Dokumentų ir apskaitos registų tikrinimas pateikia skirtingo patikimo duomenis, kurie priklauso nuo jų pobūdžio, gavimo šaltinio ir vidaus kontrolės efektyvumo juos apdorojant (J. Mackevičius, 1999). D. Daujotaitė (2006) išskiria formalųjį, loginį ir aritmetinį dokumentų tikrinimo būdus. Atliekant formalųjį dokumentų tikrinimą, nustatomas dokumentų įforminimo teisingumas: ar yra atskaitingų asmenų parašai, ar yra visi privalomi rekvizitai ir pan. Loginis tikrinimas leidžia nustatyti, ar buvo atlikta tam tikra operacija ir kokia jos apimtis. Aritmetinis tikrinimas leidžia nustatyti aritmetinių skaičiavimų teisingumą.

J. Mackevičius (1999) išskiria dar du dokumentų tikrinimo būdus: transavimo ir skanavimo. Pirmuoju būdu auditorius atrenka pirminį dokumentą ir tikrina visas operacijas iš eilės, kad surastų galutinį buhalterinės operacijos įrašą. Transavimo būdu galima nustatyti, ar visos operacijos yra apskaitytos. Tikrinant dokumentus skanavimo būdu auditorius tiria netipinius įrašus dokumentuose. Skanavimo metu dažniausiai tiesioginė informacija neišaiškėja, tačiau jo tikslas yra rasti kažką neįprasto.

Auditoriaus ataskaitos ir išvados parengimas ir pateikimas yra vienas atsakingiausių audito etapų, kuriame apibendrinamas sudėtingas visais ankstesniais etapais atliktas auditoriaus darbas. V. Lakys (2007) teigia, kad baigdamas auditą auditorius su audituojamo subjekto vadovybe turi aptarti tokius klausimus:

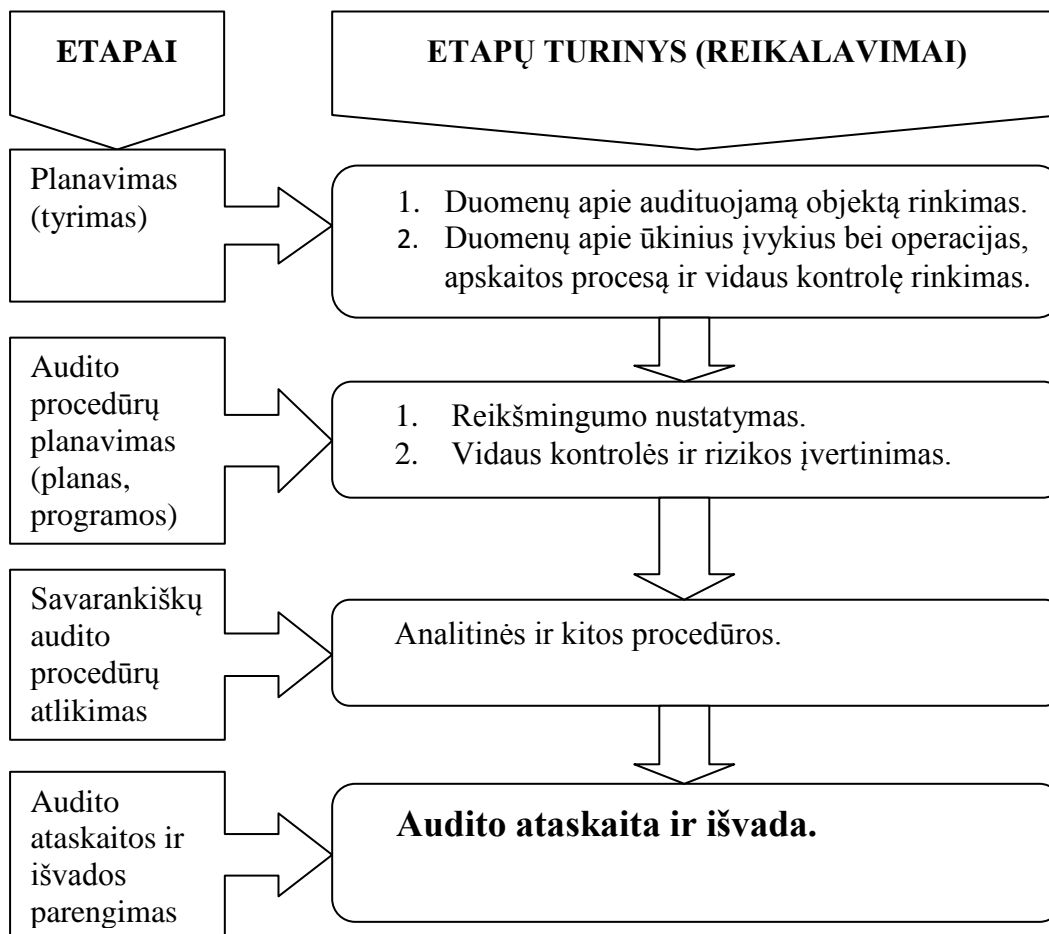
- 1) Sunkumus su kuriais susidūrė audito metu;
- 2) Nuomonių skirtumus dėl finansinės atskaitomybės;
- 3) Svarbiausias problemas, susijusias su apskaitos tvarkymu, duomenų pateikimu finansinėse ataskaitose;
- 4) Visus įstatymų ir kitų normų pažeidimų faktus, kuriuos užfiksavo;
- 5) Svarbiausius pavojus veiklos tęstinumui;
- 6) Teikiamas rekomendacijas.

Su audituoto subjekto vadovybe aptarus pastebėjimus ir rekomendacijas, yra surašoma audito išvada. „Išvadoje auditorius pareiškia nuomonę apie audituotą finansinę atskaitomybę“ (D. Daujotaitė, 2006, p. 86). Valstybio audito metu su audito išvada pateikiama ir audito ataskaita, kurioje nurodoma kokios veiklos sritys buvo patikrintos, kokie nustatyti veiklos rezultatai, kokie rasti trūkumai. Rašant audito išvadą remiamasi audito ataskaitos nuostatomis. Pasak J. Mackevičiaus (1997), audito išvadoje būtina suformuluoti auditoriaus nuomonę apie finansinių ataskaitų tikrumą ir teisingumą.

Stebėjimas po audito – tai audito kokybės gerinimo etapas. Po rekomendacijų pateikimo „auditorius privalo domėtis audituojamo subjekto veiklos pokyčiais susijusiais su audito metu nustatyty trūkumų šalinimu, bei stebėti, kaip vykdomas audito ataskaitoje pateiktos rekomendacijos ir šalinami nurodyti veiklos trūkumai“ (Valstybinio audito reikalavimai). Auditą atlikusios grupės

vadovas yra ataskingas už stebėjimo po audito etapą. Jis atsakingas už rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną ir atsiskaitymą už jų įgyvendinimo rezultatus.

Apibendrinant galima teigti, kad valstybinis auditas susideda iš septynių tarpusavyje susijusių etapų: strateginio tyrimo audito mastui nustatyti atlikimo, audito programus sudarymo, audito suplanavimo, įrodymų surinkimo ir jų vertinimo, audito ataskaitos ir išvados parengimo bei pateikimo ir stebėjimo po audito. E. Buškevičiūtė (2008) pateikia supaprastintą valstybinio audito proceso modelį (žr. 6 pav.).



6 pav. Valstybinio audito proceso modelis

Šaltinis: Buškevičiūtė E., 2008, p. 384

Modelyje nurodyti pagrindiniai valstybinio audito atlikimo etapai ir jų turinys. 6 paveiksle reikėtų išskirti vidaus kontrolės ir rizikos įvertinimo turinį ir reikšmingumo nustatymą. Kitų etapų turinys aptartas nagrinėjant septynių etapų audito proceso modelį. Reikšmingumas reiškia, kad finansinė informacija retai būna absoliučiai teisinga, todėl turi būti nustatytas toleruotinos paklaidos slenkstis. Reikšmingumo nustatymas remiasi profesionaliu auditoriaus vertinimu. Pasak D. Daujotaitės (2006), „reikšmingumas lemia audito darbo apimtį ir yra rizikos vertinimo bei darbo planavimo

pagrindas“ (p. 118). Reikšmingumas yra viena svarbiausių audito koncepcijų, kuri teigia, kad vieni dalykai finansinėse ataskaitose yra svarbesni už kitus. Teisingai įvertinęs finansinių duomenų reikšmingumą, auditorius gali nuspręsti, kokius audito testus ir procedūras naudoti, kiek ir kokių vienetų tikrinti, kokios klaidos gali daryti įtaką jo nuomonei.

D. Daujotaitė (2006), J. Mackevičius (1999) teigia, kad audito rizika susijusi su finansinės atskaitomybės reikšmingumo iškraipymo rizika ir rizika, kad auditorius nepastebės tokių iškraipymų ir pateiks neteisingą nuomonę apie audituotą finansinę atskaitomybę. Dažniausiai audito rizikos skiriamos į tris rūšis pagal priklausomybę nuo kliento ir auditoriaus:

- 1) Įgimta rizika;
- 2) Kontrolės rizika;
- 3) Neaptikimo rizika.

Įgimta rizika – tai reikšmingų klaidų tikimybė finansinėje atskaitomybeje, nepriklausomai nuo naudojamų kontrolės priemonių. Ji apima klaidas esančias ne tik buhalterinės apskaitos sistemoje, bet ir visame ekonominės informacijos sraute (J. Mackevičius, 1999). Kontrolės rizika – „apskaitos sistemos ir vidaus kontrolės laiku nepastebėti ar nepataisyti informacijos iškraipymai, atsirandantys sąskaitų likučiuose ar ūkinių operacijų grupėse“ (E. Buškevičiūtė, 2008, p. 383). Kuo blogiau sutvarkyta kontrolės sistema, tuo kontrolės rizika yra didesnė. Neaptikimo rizika – tai rizika, kai naudojami audito testai ir procedūros nepadedą aptikti klaidų ir apgaulės. Neaptikimo rizika labai priklauso nuo auditoriaus kvalifikacijos ir patirties.

Įgimta ir kontrolės rizika priklauso nuo įmonės vadovybės ir personalo, o neaptikimo rizika – nuo auditoriaus kvalifikacijos. Tačiau net jeigu auditorius yra labai kompetetingas, neaptikimo rizika negali būti lygi nuliui.

Pagal audito rizikos laipsnį autoriai dar skiria riziką į mažą, vidutinę ir didelę. Maža ir vidutinė rizikos laikomis normaliomis. Didelė audito rizika būdinga tik kai kurioms audito sritims.

Audito informacijos reikšmingumas ir audito rizika yra susiję atvirkštiniu ryšiu. Kuo aukštesnis reikšmingumo lygmuo, tuo žemesnė audito rizika ir atvirkščiai. Atsižvelgdamas į šį santykį auditorius nustato audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir kiekį.

Audito procesas yra ilgas ir sudėtingas procesas, reikalaujantis ypač gero pasirengimo ir auditoriaus kvalifikacijos. Labai svarbu, kad audito procesas būtų atliekamas nuosekliai. Todėl auditavimo procesas skirstomas į etapus, kurių kiekvieno metu atliekamos tam tikros audito procedūros. Audito etapai skirtomi nuo audito planavimo iki audito ataskaitos ir išvados parengimo, įtraukiant audito procedūras.

2.3. Valstybinio finansinio audito išvadų ir ataskaitų reikšmė

Valstybinio finansinio audito rezultatai atsispindi audito ataskaitoje ir išvadoje.

Audito išvada – tai „standartinis dokumentas, kuriame aprašomas audito pobūdis, atliktas darbas ir pareiškiamas nuomonė apie finansinę atskaitomybę“ (V. Lakis, 2006, p. 67). Audito įstatyme pateikiamas apibrėžimas, kad audito išvada – tai „dokumentas, kuriame auditorius, kitos valstybės narės auditorius arba valstybės ne narės auditorius, be kitų privalomų dalykų, pareiškia savo nuomonę apie audituotas finansines ataskaitas“ (p. 1). Valstybės kontrolės įstatymas audito išvados sąvoką apibūdina labai plačiai. Įstatyme nurodoma, kad valstybinio audito išvada – „Valstybės kontrolės pareigūno parengtas valstybinio audito dokumentas, kuriame, atlikus finansinį (teisėtumo) auditą, pareiškiamas nuomonė dėl audituoto subjekto finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, metinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių, nacionalinio ataskaitų rinkinio ir kitų ataskaitų duomenų bei valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams“ (p.1). V. Lakio (2006) nuomone, audito išvada skirta išoriniams vartotojams. Auditoriaus išvada, kuri patvirtina, jog įmonės finansinė atskaitomybė parodo tikrą ir teisingą vaizdą, yra nuoroda išoriniam vartotojui, kad auditoriaus patikrintomis finansinėmis ataskaitomis galima iš dalies tikėti.

J. Mackevičius (1999) nurodo svarbiausią audito išvados tikslą - užtikrinti finansinių ataskaitų vartotojams, kad finansinės ataskaitos atspindi tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę arba nurodyti priežastis, dėl kurių taip nėra ir galimą jų įtaką finansinių ataskaitų informacijai. Audito išvadų vienodas pateikimas, skatina patikimumą pasaulio rinkoje, todėl 700 tarptautiniame audito standarte „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“ aprašomas audito išvados pateikimo būdas ir forma. Šiuo tarptautiniu audito standartu skatinama vienodai pateikti auditoriaus išvadas, kurios vartotojui padėtų suprasti ir atpažinti neįprastas aplinkybes (700 TAS). Nustatyti reikalavimai audito išvados formai ir turiniui taip pat apibrėžti 13 nacionaliniame audito standarte „Auditoriaus išvada“. Nepaisant plačių aprašymų audito standartuose, audito išvadoje yra nurodoma tik bendra auditoriaus nuomonė, todėl iš jos negalima spręsti, kokį darbą atliko auditorius, ką rado ir kaip visa tai įvertino. Todėl pateikiant audito išvadą, dažnai pateikiama ir audito ataskaita.

Lietuvos Respublikos audito įstatyme nurodyta, kad audito įmonė įformindama audito rezultatus valstybės ir savivaldybės įmonėse, akcinėse bendrovėse ir uždarosiose akcinėse bendrovėse, kuriose valstybei arba savivaldybei nuosavybės teise priklausančios akcijos suteikia visuotiniame akcininkų susirinkime daugiau kaip 1/2 balsų, kartu su auditoriaus išvada privalo parengti audito ataskaitą, kuri kartu su auditoriaus išvada pateikiama audituojamai įmonei ir užsakovui. Valstybinio audito reikalavimuose bei valstybės kontrolės įstatyme taip pat nurodyta, kad valstybinio finansinio audito rezultatai įforminami audito ataskaita ir išvada.

Audito ataskaitos turinį ir formą nustato norminiai teisės aktai. Lietuvos auditorių rūmai yra patvirtinę reikalavimus audito ataskaitos turiniui (žr. 1 priedas). Juose nurodyta, kad ataskaitoje turėtų būti aptarti tokie dalykai: audito apimtis, auditoriaus išvada, nesutarimai su vadovybe, neatlikti siūlyti finansinės atskaitomybės reikšmingi koregavimai, abejonės dėl įmonės veiklos tęstinumo, svarbios rizikos ir neapibrėžtumai, įmonės veiklos ataskaitos ir finansinės atskaitomybės įvertinimų atitikimas, siūlymai vidaus kontrolės sistemos tobulinimui, pastabos dėl įmonės apskaitos politikos, kiti įmonės valdymui svarbūs ir audito sutartyje neaptarti dalykai (Reikalavimai audito ataskaitai, 2009). Taip pat valstybio audito ataskaitos turinį reglamentuoja valstybinio audito reikalavimai, kuriuose pabrėžiama, kad audito ataskaitoje turi būti nurodytas ataskaitos pavadinimas, data, numeris, pavedimo atlikti auditą duomenys, audito tikslai ir objektas (audituojamos sritys), bendra informacija apie audituojamą subjektą, audito apimtis ir metodai, audito metu nustatyti faktai, išvados ir rekomendacijos. Audito ataskaita turi būti aiški, objektyvi ir glausta (Valstybinio audito reikalavimai, 2004).

Kad audito ataskaita būtų informatyvi, ji turi būti išsami ir talpinti visą auditorių surinktą informaciją. V. Lakio (2006) nuomone, audito ataskaitoje turėtų būti pateikiama „bendra audituotos įmonės charakteristika, apibūdinamas auditoriaus ir įmonės darbuotojų bendradarbiavimas, patvirtinama, kad auditoriui buvo pateikti visi reikalingi duomenys ir paaiškinimai, įskaitant ir duomenis apie pobalansinius įvykius“ (p. 70). Ataskaitoje nurodomi sunkumai, su kuriais auditorius susidūrė tikrindamas finansinę atskaitomybę. „Ataskaitos pabaigoje pateikiama rekomendacijų, kaip pagerinti apskaitą, vidaus kontrolę, atkreipiamas dėmesys į galimas grėsmes“ (V. Lakis, 2006, p. 90). Audito ataskaitoje turėtų būti aprašyta visa informacija, kurią auditorius sukaupe audito metu.

Apibendrinant galima teigti, kad audito išvada padeda išoriniam vartotojui gauti informaciją apie audituojamą subjektą, jo būklę. Audituojamam subjektui audito išvada ir ataskaita reikšminga tuo, kad atsižvelgami į išvadas, rekomendacijas subjektai gali gerinti savo veiklą, kontrolės sistemą. Pagal valstybinio audito ataskaitas valstybės kontrolierius ir jo pavaduotojai gali:

- 1) „nurodyti audituotų subjektų vadovams reikšmingus teisės aktų pažeidimus ir įpareigoti juos pašalinti;
- 2) įpareigoti audituotų subjektų vadovus ar aukštesniųjų institucijų vadovus įstatymų nustatyta tvarka išieškoti valstybei, savivaldybei ar kitam juridiniam asmeniui padarytą žalą;
- 3) įpareigoti audituotų subjektų vadovus ar aukštesniųjų institucijų vadovus įstatymų nustatyta tvarka traukti asmenis tarnybos ar drausminėn atsakomybėn;
- 4) įpareigoti audituotų subjektų vadovus grąžinti į valstybės ar savivaldybių biudžetus arba atitinkamus valstybės pinigų fondus lėšas, skirtas ar panaudotas pažeidžiant įstatymus ar kitus teisės aktus;

- 5) nustačius pažeidimus, nagrinėtinus atitinkamų viešojo administravimo subjektų arba teisėsaugos institucijų, valstybinio audito dokumentus perduoti pagal kompetenciją;
- 6) teikti siūlymus valstybės ir savivaldybių kontrolės institucijoms bei viešojo administravimo subjektų vidaus audito tarnyboms atlikti tikrinimus jų kompetencijai priskirtais klausimais;
- 7) nustatyti sprendimo įvykdymo terminą“ (Valstybės kontrolės įstatymas).

3. VALSTYBINIO FINANSINIO AUDITO ĮGYVENDINIMO TYRIMAS

3.1. Tyrimo metodika

Tyrimo metu buvo atlikta penkių praėjusių metų (2008 – 2012 m.) Valstybės kontrolės veiklos ataskaitų ir Lietuvos Respublikos finansų ministerijoje atliktų finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitų ir išvadų analizė. Tyrimas atliktas naudojant dokumentų analizės, tyrimo duomenų grupavimo, apibendrinimo, lyginimo metodus. Tiriamosios Lietuvos Respublikos finansų ministerijoje atliktos finansinių auditų ataskaitos pasirinktos dėl to, kad finansų ministerija yra viena pagrindinių viešųjų finansų kontrolės funkciją atliekančių institucijų.

Dokumentų analizė – „mokslinio tyrimo metodas, praktiškai ar mintyse suskaidant daiktą, reiškinių, visumą į sudėtinės dalis, požymius, savybes, kurios nors dalies, kuri vėliau nagrinėjama atskirai, išskyrimas iš visumos“ (R. Tidikis, 2003, p. 375). Dokumentų analizės metu, įvairiais pjūviais nagrinėjamos Valstybės kontrolės veiklos ataskaitos bei Lietuvos Respublikos finansų ministerijoje atliktų finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitos ir išvados.

Lyginimo metodu siekiama pažinti veiksnių tarpusavio santykius, tikslinti socialinių dėsningumų raišką įvairiomis socialinėmis sąlygomis. Pasak R. Tidikio (2003), lyginamasis metodas naudojamas kaip informacijos analizė, atlikta su skirtingais objektais ir skirtingu laiku. Šiuo metodu siekiama nustatyti objektų, procesų skirtumus ir panašumus.

Apibendrinimo metodas nusako bendruosius teiginius, dėsningumus, principus. Šiame metode objektai jungiami, grupuojami pagal tam tikrus požymius, sisteminami duomenys. R. Tidikis (2003) pateikia tokią apibendrinimo sąvoką – tai „mąstymo operacija ar produktas, tikrovės reiškinių bendrųjų, esminių požymių ir savybių atspindėjimas“ (p. 387). Apibendrinimo metodu nagrinėjami gauti tyrimo duomenys ir daromos išvados.

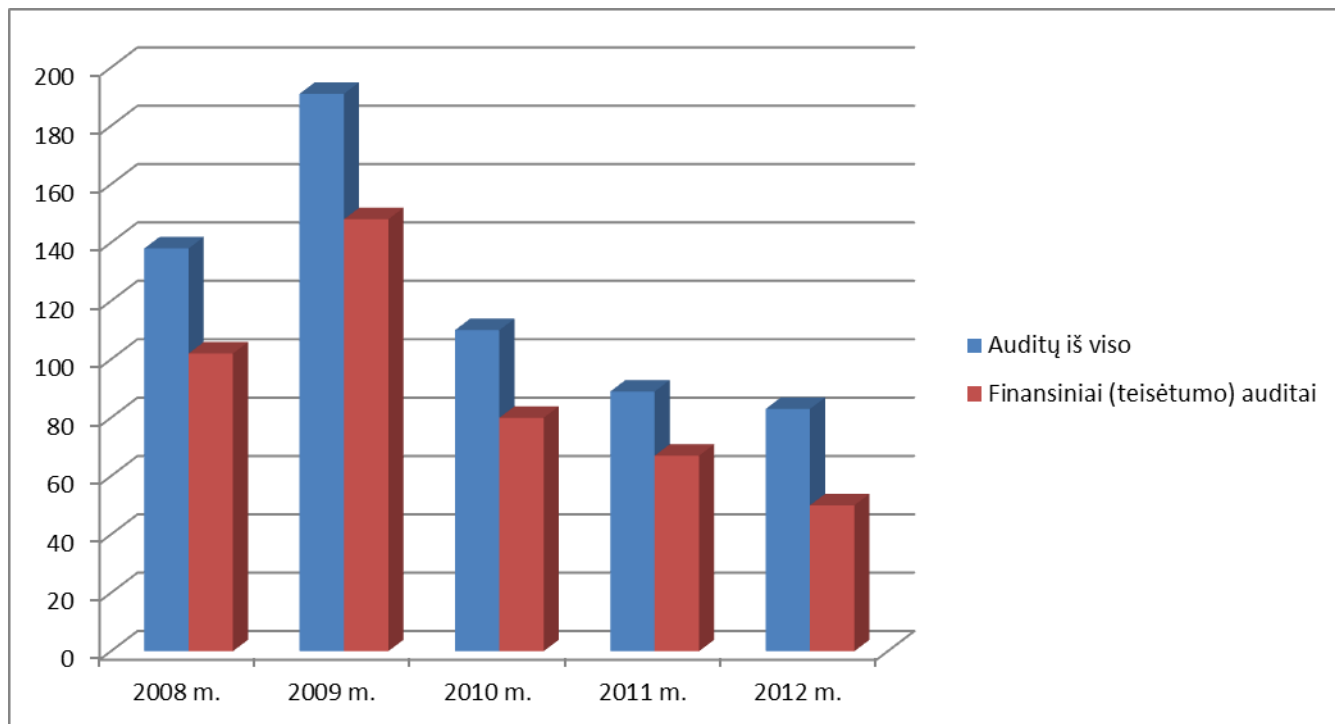
Nuolatinis Valstybės kontrolės siekis – „profesionaliai ir objektyviai įvertinti, kaip valdomas valstybės turtas ir finansai, pastebėti viešajame sektoriuje kylančias veiklos problemas ir informuoti visuomenę, ar taupiai ir efektyviai naudojami valstybės ištekliai“ (Valstybės kontrolės 2012 metų veiklos ataskaita). Šiam tikslui pasiekti yra labai svarbu, kad Valstybės kontrolė padėtų audituojamiems subjektams spręsti audito metu nustatytas veiklos problemas.

Valstybės kontrolė, vadovaudamasi įgaliojimais, kurie nustatyti Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, Lietuvos Respublikos kontrolės įstatyme ir kituose teisės aktuose, audituoja įvairias sritis: šalies biudžeto įgyvendinimą, valstybės finansų naudojimą, valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo ir kitas (Valstybės kontrolės nuostatai). Kiekvienais metais valstybės kontrolierius, atsižvelgdamas į visuomenei aktualiausias valstybės turto ir finansų valdymo ir naudojimo problemas,

sudaro audito programą, kuria vadovaujantis atliekami auditai. Programoje numatomi planuojami atlikti valstybiniai auditai, audituojamos institucijos, auditų laikas.

3.2. Valstybinio finansinio audito ataskaitų analizė

2008 - 2012 metais Valstybės kontrolė atliko 611 auditą, iš jų 447 – finansinį (teisėtumo) auditą. Atliktų auditų mastai pateikiami 7 paveiksle.

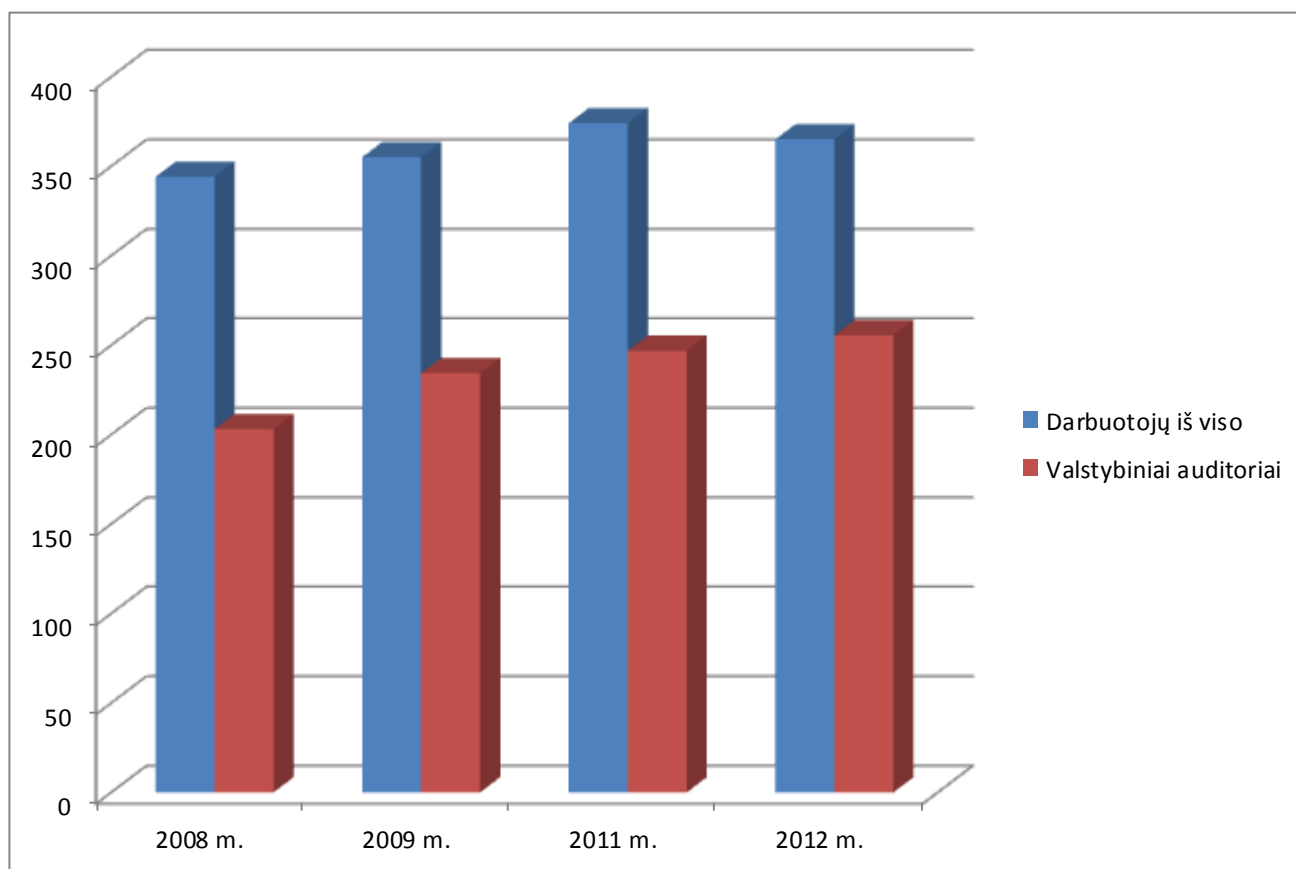


7 pav. 2008 - 2012 metais atlikti auditai

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2012 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis

Kaip matome pateiktame paveiksle, 2008 – 2009 metais atliktų auditų, tarp jų finansinių auditų, skaičius augo. Iš viso 2008 metais buvo atlikti 138 auditai, iš jų 102 finansiniai (teisėtumo) auditai, 2009 metais iš viso atlikti 191 auditai, iš kurių 148 finansiniai auditai. 2010 - 2012 metais auditų apimtys mažėjo. 2010 metais atlikti 110 auditų, iš jų 80 finansinių, 2011 metais viso 89 auditai, tarp kurių finansiniai 67 auditai, o 2012 metais atliktų auditų kiekis buvo mažiausias – 83 auditai, iš jų 50 finansinių auditų. Finansinių auditų dalis visų atliktų auditų maste 2008 – 2012 metais buvo gana pastovi ir sudarė vidutiniškai 72 % viso audito apimčių. Atsižvelgiant į turimus duomenis, galima daryti prielaidą, kad audito mastas 2010 – 2012 metais mažėjo, nes sumažėjo problemų įvairiose valstybės valdymo srityse. Stabili finansinio audito dalis, 2008 – 2012 metų audito apimtyse parodo, kad finansinis (teisėtumo) auditas yra reikšmingas ir būtinas.

Tik turėdama kompetentingą kolektyvą, Valstybės kontrolė yra pajėgi pasiekti savo tikslus. Valstybės kontrolei vadovauja valstybės kontrolierius, kurį penkeriems metams Lietuvos Respublikos Prezidento teikimu skiria seimas. Valstybės kontrolę sudaro departamentai ir skyriai, būtini valstybiniam auditui įgyvendinti. Valstybės kontrolėje 2008 metais dirbo 344 darbuotojai. Didesnę dalį jų sudarė valstybiniai auditoriai – 59%. 2009 metais darbuotojų skaičius išaugo iki 355 darbuotojų, iš kurių 66% atlieka valstybinius auditus. 2010 metų valstybės kontrolės veiklos ataskaitoje duomenys apie personalą nepateikti. 2011 metais 374 darbuotojai dirbo Valstybės kontrolėje, iš jų 66% tiesiogiai įgyvendinančių audito funkciją. 2012 metais darbuotojų skaičius buvo 365, tarp jų 70% valstybiniai auditoriai. Darbuotojų kaita 2008 – 2012 metais pavaizduota 8 paveiksle.



8 pav. Valstybės kontrolės personalo kaita 2008 – 2012 metais

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008-2012 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis

Kaip matome 8 paveiksle, Valstybės kontrolės personalo skaičius 2008 - 2011 metais didėjo, o 2012 metais šiek tiek sumažėjo. Nepaisant to, kad 2012 metais darbuotojų sumažėjo, valstybinių auditorių skaičius buvo didžiausias – 256 valstybiniai auditoriai. Lyginant su 2008 metais darbuotojų, kurie tiesiogiai įgyvendina audito funkciją padaugėjo 11%. Todėl galima daryti išvadą, kad vis daugiau personalo priimta į valstybinių auditorių pareigybes. Nauji darbuotojai įneša ne tik naujos energijos, bet ir bagažą žinių, sukauptų įvairiose privataus ir viešojo sektoriaus veiklos srityse.

Finansinių (teisėtumo) auditų metu, itin didelis dėmesys skiriamas valstybės lėšų ir turto valdymui, naudojimui, disponavimui jais teisėtumui ir jų naudojimui įstatymų nustatytais tikslais. Šiam tikslui pasiekti, kasmet siekiama audituoti kuo daugiau valstybės biudžeto lėšų. 2008 metais Valstybės kontrolė auditavo 82% valstybės biudžeto 2007 metais panaudotų asignavimų, 2009 metais finansinio (teisėtumo) audito mastas išliko toks pats – 82% valstybės biudžeto panaudotų asignavimų. 2010 metais audito mastas šiek tiek didėjo ir pasiekė 87% valstybės biudžeto lėšų. 2011 metais – 82%, o 2012 metais vėl išaugo. 2012 metais audituota beveik 92% visų valstybės biudžeto lėšų. Siekiant gerinti atliekamų finansinių (teisėtumo) auditų kokybę ir pasitikėjimą teikiamomis audito išvadomis, nuo 2012 metų auditai atliekami vadovaujantis Tarptautiniais audito standartais. „Tarptautinius audito standartus atitinkantis valstybinis auditas ne tik įpareigoja išlaikyti aukštą valstybinio audito kokybę, bet ir skatina didinti valstybinio audito poveikį“ (2012 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaita).

Atlikus finansinį (teisėtumo) auditą, auditorius išvadoje pareiškia nuomonę apie audituojamą subjektą: ar subjekto finansinės ir kitos ataskaitos parengtos laikantis teisės aktų; ar audituojamame subjekte valstybės lėšos ir turtas valdomas, naudojamas Lietuvos Respublikos teisės aktų reikalavimuose nustatyta tvarka. Auditoriaus nuomonė gali būti:

- 1) „Besąlyginė nuomonė – kai auditorius neturi reikšmingų pastabų dėl finansinių ir (ar) kitų ataskaitų, apskaitos sistemos ir teisės aktų pažeidimų, kurie keistų auditoriaus nuomonę.
- 2) Sąlyginė nuomonė – kai auditorius nustato klaidas ir teisės aktų pažeidimus ir (ar) be tam tikrų pastabų negali pareikšti besąlyginės nuomonės.
- 3) Neigiama nuomonė – auditorius nustato reikšmingas klaidas ir reikšmingus teisės aktų pažeidimus.
- 4) Atsisakoma pareikšti nuomonę – kai audito metu auditorius negali gauti pakankamų patikimų ir tinkamų įrodymų, taip pat, kai yra reikšmingų auditoriaus darbo apribojimų“ (2011 Valstybės kontrolės veiklos ataskaita).

Duomenys apie 2008 – 2012 metais finansinio (teisėtumo) audito išvadose pareikštas nuomones pateikti 2 lentelėje.

Atsižvelgiant į audito metu nustatytų klaidų reikšmingumą, auditoriai dėl 2008 – 2012 metų biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio ir kitų ataskaitų duomenų daugiausia pareiškė besąlyginių nuomonių (201). Dėl 2008 – 2012 metų valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo daugiausia pareikšta sąlyginių nuomonių (249). Tai reiškia, kad audituojamų subjektų finansinėje atskaitomybėje nenustatyta reikšmingų pastabų, kurios įtakotų auditorių pareikšti neigiamą nuomonę. Valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo atžvilgiu yra nustatyta teisės aktų pažeidimų, dėl kurių auditoriai negali pareikšti besąlyginės nuomonės. Neigiama nuomonė 2008 – 2012 metais atliktuose audituose pareikšta itin retai – 27 kartus. 2011 ir 2012 metais

auditoriaus išvadose neigiama nuomonė pareikšta tik po vieną kartą. Todėl galima teigti, kad reikšmingų klaidų, darančių reikšmingą įtaką audituojamo subjekto finansinėms ataskaitoms bei valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumui pasitaiko retai.

2 lentelė. Finansinių (teisėtumo) audito išvadose pareikštos nuomonės

Metai	Nuomonė	Besąlyginė	Sąlyginė	Neigiama	Atsisakyta pareikšti nuomonę	Iš viso
2008	Dėl finansinių ataskaitų teisingumo	52	44	6	-	102
	Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo	38	62	2	-	102
2009	Dėl finansinių ataskaitų teisingumo	51	40	5	-	96
	Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo	21	71	4	-	96
2010	Dėl finansinių ataskaitų teisingumo	31	35	2	1	69
	Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo	21	43	4	1	69
2011	Dėl finansinių ataskaitų teisingumo	41	11	1	-	53
	Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo	12	39	1	1	53
2012	Dėl finansinių ataskaitų teisingumo	26	17	1	6	50
	Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo	11	34	1	1	47*

*Nuomonė neteikta Muitinės mokesčių fondo, Valstybinės mokesčių inspekcijos mokesčių fondo ir ribotos apimties audituose

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2012 Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis

Išanalizavus finansinio (teisėtumo) audito išvadose pareikštas auditorių nuomones, galima teigti, kad jautresnė sritis yra valstybės lėšų ir turto valdymas, naudojimas ir disponavimas juo. Šioje srityje nustatoma daugiausiai teisės aktų pažeidimų. Tuo tarpu finansinė atskaitomybė audituojamuose subjektuose dažniausiai parengta ir pateikta laikantis nustatytų Lietuvos Respublikos

teisės aktų, kurie reglamentuoja biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą.

Valstybės biudžeto asignavimų panaudojimo teisėtumas ir turto naudojimo efektyvumas tiesiogiai priklauso nuo subjekte nustatytų ir atliekamų vidaus kontrolės procedūrų. Kaip teigiama 2008 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitoje, „efektyvi vidaus kontrolė – tai prevencinė priemonė, siekiant išvengti klaidų, neatitikimų, apgaulių bei užtikrinti įstaigose dirbančių asmenų atsakomybę už savo sprendimus ir veiksmus, valdant ir naudojant valstybės turtą, įstatymų ir kitų teisės aktų laikymąsi, piniginių ir materialinių išteklių apsaugą nuo praradimo, netinkamo naudojimo ir valdymo“ (p. 22). Todėl svarbu panagrinėti, kaip keitėsi vidaus kontrolės vertinimas audituojamuose subjektuose 2008 – 2011 metais (žr. 9 pav.). 2012 metų vidaus kontrolės vertinimo duomenys Valstybės kontrolės ataskaitoje nepateikiami.



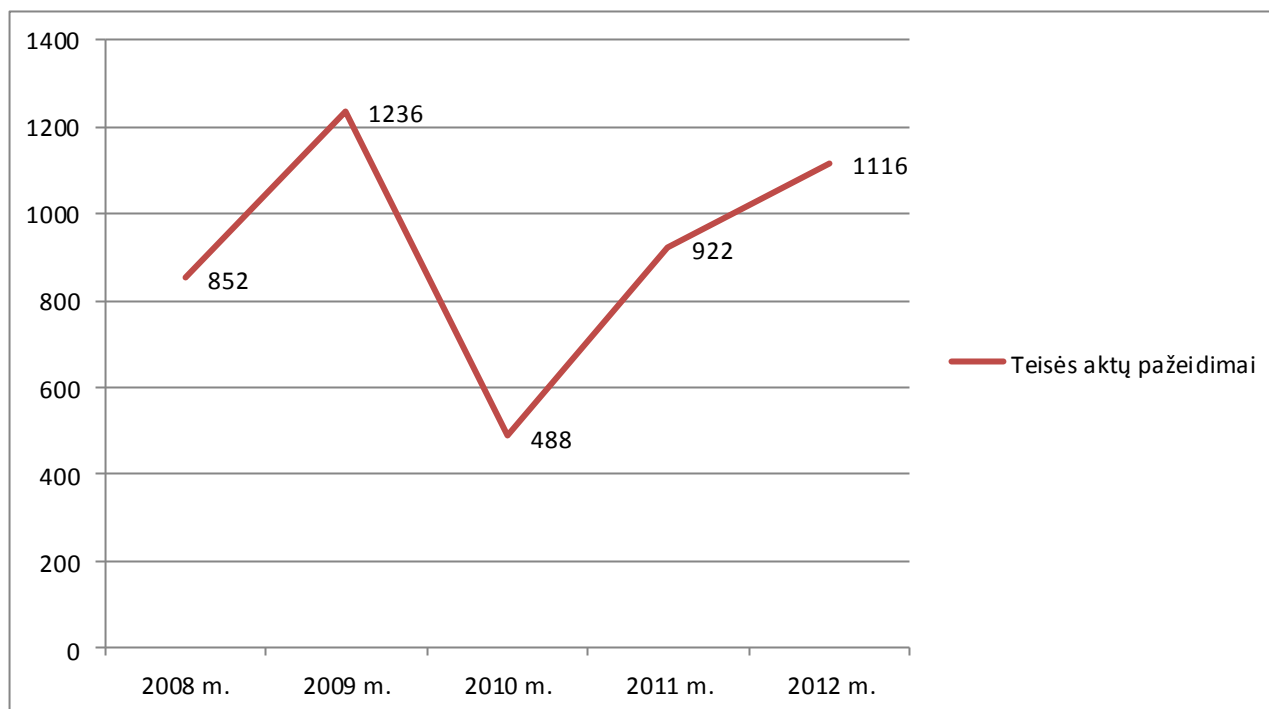
9 pav. Vidaus kontrolės vertinimas 2008 – 2011 metų finansinių auditų metu

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2011 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis

9 paveiksle pateikiami duomenys procentais, kaip finansinių (teisėtumo) auditų metu vertinama audituojamų subjektų vidaus kontrolės būklė. Kaip matome dažniausiai audituojamų subjektų būklė įvertinama patenkinamai. Vidaus kontrolė patenkinama, kai atitinka jai keliamus

reikalavimus arba atitinka su nereikšmingomis išimtimis, tačiau audito procedūros nesuteikė pakankamų įrodymų dėl vidaus kontrolės veiksmingumo ir nuoseklumo. Vidaus kontrolės būklės vertinimas rodo, kad kiekvienais metais, daugiau nei pusėje audituotų subjektų vidaus kontrolės būklė yra patenkinama arba silpna. Todėl vidaus kontrolės procedūros nesudaro galimybės išvengti klaidų ir trūkumų apskaitant turtą, tinkamai naudojant valstybės biudžeto lėšas bei sudarant finansinę atskaitomybę. Siekiant išvengti klaidų ir apgaulių yra būtina daugiau dėmesio skirti vidaus kontrolės stiprinimui.

Valstybės kontrolė, atlikus 2008 – 2012 metų finansinius (teisėtumo) auditus, nustatė 4614 teisės aktų pažeidimų. Toks didelis teisės aktų pažeidimų skaičius rodo, kad subjektų vadovybė skiria nepakankamai dėmesio ir priemonių, kurios užtikrintų teisingą finansinių ir kitų ataskaitų sudarymą, tinkamą valstybės biudžeto lėšų naudojimą. Nustatytų teisės aktų pažeidimų svyravimai 2008 – 2012 metais pavaizduoti 10 paveiksle.



10 pav. Nustatyti teisės aktų pažeidimai finansinio audito metu 2008 – 2012 metais

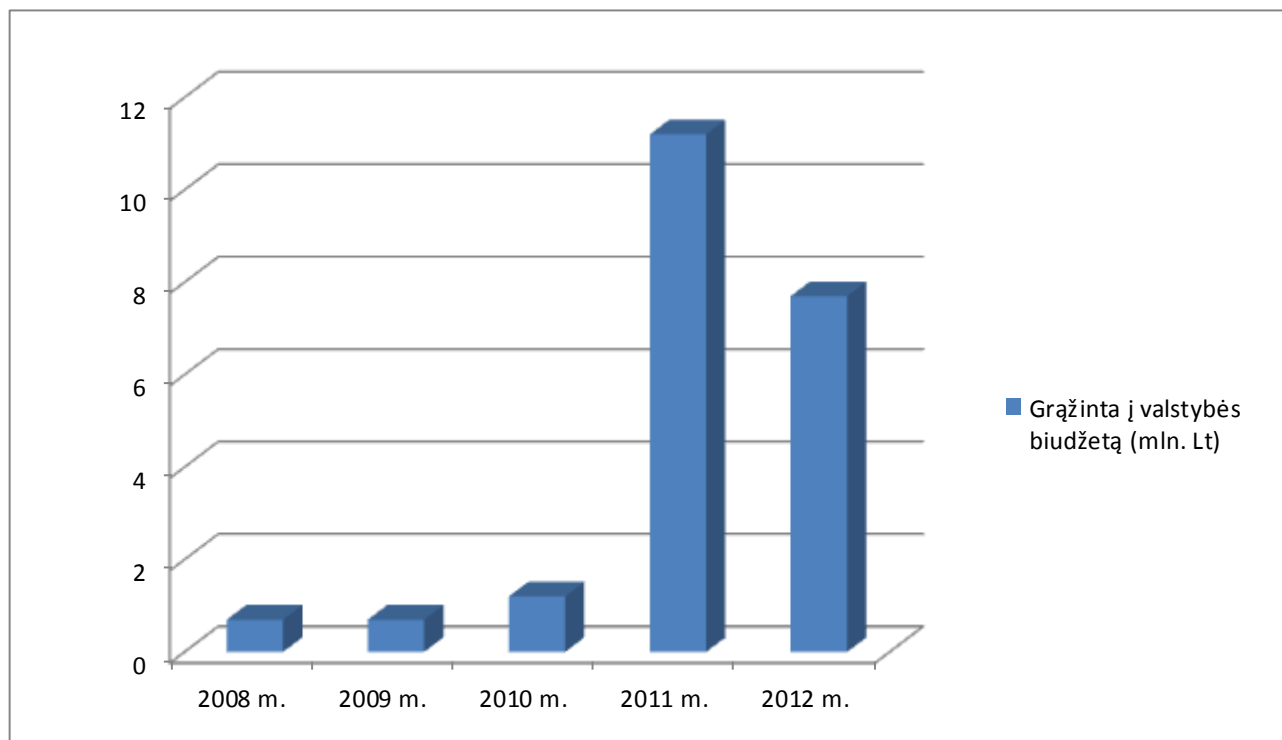
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2012 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis

10 paveiksle matome, kad didžiausias nustatytas teisės pažeidimų skaičius finansinio (teisėtumo) audito metu, buvo 2009 metais. Lyginant su 2008 metais, nustatyta 384 pažeidimais daugiau. Tuo tarpu 2010 metais, atliekant finansinius auditus, teisės pažeidimų buvo daug mažiau – 488. Galima daryti prielaidą, kad 2010 metais audituojamų subjektų vadovybė skyrė daugiau dėmesio ir priemonių vidaus kontrolės procedūroms, kurios skatina atidų ir teisingą subjektų finansinės

apskaitos tvarkymą, vadovaujantis galiojančiais teisės aktais. 2011 ir 2012 metais teisės pažeidimų kiekis vėl augo ir 2012 metais valstybiniai auditoriai jų nustatė 1116. Tai yra 17% daugiau negu 2011 metais. Nors teisės aktų pažeidimų skaičius nuolat kinta, Valstybės kontrolė atlikdama finansinius (teisėtumo) auditus, ne tik padeda taisyti vis dar pasitaikančias valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų numatytiems tikslams klaidas, bet ir skatina jų nekartoti ateityje.

Kaip teigiamą finansinio (teisėtumo) audito poveikį, skatinant finansų valdymo pažangą, galima pažymėti tai, kad audituoti subjektai 2008 – 2012 metais atliktų auditų metu pašalino maždaug pusė nustatytų pažeidimų – vidutiniškai 54%. 2008 metais pažeidimų buvo pašalinta 57%, 2009 metais – 58%. 2010 ir 2011 metais buvo pašalinta po 47% nustatytų pažeidimų, o 2012 metais pašalinta nustatytų pažeidimų dalis išaugo iki 61% ir buvo didžiausia per paskutinius penkerius metus. Reikšmingų klaidų ištaisymas audito metu – tai valstybinių auditorių tinkamo bendradarbiavimo su audituojamais subjektais reikiamu laiku rezultatas ir efektyviausias būdas užtikrinti valstybės biudžeto asignavimų panaudojimo teisėtumą ir tinkamą valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo.

Dar vienas teigiamas finansinio (teisėtumo) audito rezultatas yra į valstybės biudžetą sugrąžinama lėšų dalis. 2008 – 2012 metais grąžintos į valstybės biudžetą sumos pavaizduotos 11 paveiksle.



11 pav. 2008 – 2012 metais į valstybės biudžetą grąžintos lėšos

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2012 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis

Kaip matome 11 paveiksle, grąžintų į valstybės biudžetą pinigų suma 2008 – 2012 metais augo. 2008 ir 2009 metais finansinio (teisėtumo) audito metu į valstybės biudžetą audituoti subjektai grąžino vienodai, po 0.7 mln. Lt. 2010 metais grąžinta suma pasiekė 1.2 mln. Lt, o 2011 metais į valstybės biudžetą sugrąžinta 11.2 mln. Lt, t.y. daugiausiai per praėjusius keturis metus. 2012 metais į valstybės biudžetą sugrąžinta taip pat didelė suma – 7.7 mln Lt. Taigi galima teigti, kad valstybinis finansinis (teisėtumo) auditas padeda suvaldyti valstybės pinigus, jų judėjimą.

Toliau tiriant valstybinio finansinio audito įgyvendinimo procesą analizuojamos 2008 – 2012 metų Lietuvos Respublikos finansų ministerijoje atliktų finansinio (teisėtumo) auditų ataskaitos ir išvados. Lietuvos Respublikos finansų ministerija – vykdomosios valdžios institucija, kurios misija – kurti ir vykdyti efektyvią valstybės finansų politiką, siekiant užtikrinti šalies makroekonominį stabilumą ir ekonomikos plėtrą. Ministerijos strateginiai tikslai – formuoti fiskalinę politiką, stiprinančią pasitikėjimą makroekonominiu stabilumu, užtikrinti efektyvų ir racionalų valstybės ir Europos Sąjungos lėšų valdymą ir panaudojimą, finansų sektoriaus plėtrą bei sklandų kitų finansų srities priemonių įgyvendinimą. Todėl siekiant išanalizuoti, kaip Lietuvos Respublikos finansų ministerija siekia užsibrėžtų tikslų, verta išnagrinėti Valstybės kontrolės atlikto finansinio (teisėtumo) audito finansų ministerijoje ataskaitas.

Valstybinio audito 2008 – 2012 metų ataskaitose dėl finansų ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų yra iškeliamas tikslas, kuris kiekvienais metais formuluojamas labai panašiai. Audito tikslas – „įvertinti, audituojamo subjekto konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių ir (ar) kitų ataskaitų duomenis ir pareikšti nepriklausomą nuomonę; valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę“ (Valstybinio audito ataskaita dėl finansų ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų, 2011). Valstybinio audito 2008 – 2012 metų ataskaitose taip pat nurodomas audituojamas subjektas, audituojamas laikotarpis, kas vadovavo subjektui audituojamu laikotarpiu.

Be valstybinio audito ataskaitų pateikiamos ir Valstybinio audito išvados, kuriose yra pareiškiamas auditoriaus nuomonė apie audituojamą subjektą. Valstybiniai auditoriai pareiškia dvi nuomones - dėl finansinių ir kitų ataskaitų teisingumo ir dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo.

2008 – 2012 metais Valstybės kontrolė atlikus finansinius auditus Lietuvos Respublikos ministerijoje pateikė valstybio audito išvadas ir ataskaitas. Valstybinio audito išvadų pasiskirstymas pavaizduotas 3 lentelėje.

3 lentelė. Auditoriaus nuomonė apie finansų ministerijoje atliktą finansinį auditą

	Dėl finansinių ataskaitų teisingumo	Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo
2008	Neigiama	Sąlyginė
2009	Besąlyginė	Sąlyginė
2010	Sąlyginė	Sąlyginė
2011	Sąlyginė	Sąlyginė
2012	Sąlyginė	Sąlyginė

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2012 metų Valstybinio audito išvadomis

Kaip matome iš lentelės, valstybinio finansinio audito metu, Lietuvos Respublikos finansų ministerijoje besąlyginė nuomonė pareikšta tik vieną kartą – 2009 metais, dėl finansinių ataskaitų teisingumo. 2009 metų finansinės ir kitos ataskaitos parengtos ir pateiktos pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus, reglamentuojančius biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą ir finansinių ir kitų ataskaitų sudarymą. Visais kitais atvejais pareikšta sąlyginė arba neigiama nuomonė. Galima daryti išvadą, kad audito metu buvo pastebėta teisės aktų neatitikimo ir kitų atvejų, kurie turėjo reikšmingą įtaką auditoriaus nuomonės pareiškimui. Galima daryti prielaidą, kad Lietuvos Respublikos finansų ministerijoje trūksta vidinės kontrolės procedūrų. Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo 2008 – 2012 metais pareikšta sąlyginė nuomonė. Tai reiškia, kad finansų ministerijoje vidaus kontrolės sistema atitinka jai keliamus reikalavimus, tačiau ji nėra itin veiksminga ir nuosekli. Todėl pirmiausia reikėtų tobulinti Lietuvos Respublikos finansų ministerijos vidaus kontrolės sistemą.

Auditų metu, siekiant gauti audito tikslams reikalingų įrodymų buvo atliktos išsamios rizikos analizės, tvarkos aprašų, taisyklių, įsakymų ir kitų dokumentų peržiūros ir nuoseklių peržiūrų testai. Taip pat finansinių auditų metu atliktos svarbiausių sričių savarankiškos audito procedūros. Atlikus procedūras valstybinio audito ataskaitose dėl finansų ministerijos finansinio (teisėtumo) audito rezultatų surašyti pastebėjimai ir išvados, kuriose atskleidžiamos klaidos ir neatitikimai.

Pastebėjimai dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų 2008 – 2012 metais atliktų finansinių auditų Lietuvos Respublikos finansų ministerijoje išdėstyti 4 lentelėje.

4 lentelė. Finansinio audito metu nustatyti pažeidimai dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų

Metai	Pastebėjimai dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų
2008	<ul style="list-style-type: none"> • Finansinis turtas apskaitoje užregistruotas nesilaikant Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklių reikalavimų. • Finansų ministerija nepateikė duomenų apie dalies finansinio turto įsigijimo savikainą. • Išlaidos apskaitoje užregistruotos nesilaikant Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklių reikalavimų. • Biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo 2009 m. sausio 1 d. ataskaitos faktinės išlaidos 323 tūkst. Lt mažesnės. • Faktinės išlaidos nurašomos nesilaikant Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklių reikalavimų. • Programų išlaidos apskaitytos netinkamuose išlaidų ekonominės klasifikacijos straipsniuose. • Ministerija nesilaikė Buhalterinės apskaitos įstatymo – ne kiekvieną ūkinę operaciją ir ne kiekvieną ūkinį įvykį apskaitoje registravo darydama dvejybinių įrašų. • Gautų pajamų už patalpų nuomą apskaita buvo tvarkoma nesilaikant Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklių reikalavimų. • Nesilaikant Buhalterinės apskaitos įstatymo, turto pardavimas apskaitoje užregistruotas ne ūkinės operacijos dieną, arba iškart po to, kai buvo galimybė tai padaryti.
2009	-
2010	<ul style="list-style-type: none"> • Ministerijos patvirtinta apskaitos politika neatitinka Buhalterinės apskaitos įstatymo reikalavimų, nenustatytos apskaitos registrų formos, jų turinys ir skaičius. • Ministerija nesivadovavo Buhalterinės apskaitos įstatymo nuostatomis, nes neteisingai įformino Europos Sąjungos struktūrinės paramos vertinimo galimybių stiprinimo paslaugų (priemonių) įsigijimą. • Ministerija nesivadovavo 8-uju Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartu. • Ministerija nesivadovavo 17-uju Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartu. • Ministerija nesivadovavo Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacija.
2011	<ul style="list-style-type: none"> • Ministerija nesivadovavo Buhalterinės apskaitos įstatymu užregistruodama įsigytą turtą ir kreditinį įsiskolinimą. • Ministerija nesivadovavo 20-uju Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartu. • Ministerija nesivadovavo 11-uju Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartu. • Ministerija nesivadovavo Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacijos reikalavimais.
2012	<ul style="list-style-type: none"> • Finansų ministerija ataskaitinio laikotarpio pabaigoje buhalterinėje apskaitoje neužregistravo kitų ilgalaikių gautinų ir sukauptų gautinų sumų iš valstybės išdo ir tiek pat kitų ilgalaikių ir trumpalaikių įsipareigojimų savivaldybėms dėl mokestinių kompensacijų. • Muitinės departamentas 2012 metais gautas pajamas apskaitė nesivadovaudamas VSAFAS reikalavimais.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2012 metų Valstybinio audito ataskaitomis

Pagal 4 lentelės duomenis matome, kad 2008 metais valstybinio finansinio audito metu finansų ministerijoje nustatyta daugiausiai teisės aktų pažeidimų – 9 pastabos dėl finansinių ir kitų ataskaitų teisingumo. Daugiausia buvo nesilaikoma Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklių reikalavimų ir Buhalterinės apskaitos įstatymo. Dėl didelio pažeidimų kiekio auditoriaus nuomonė dėl finansinių ir kitų ataskaitų parengimo ir pateikimo buvo neigiama, t.y. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2008 metų finansinės ataskaitos parengtos ir pateiktos nesivadovaujant Lietuvos Respublikos teisės aktais, kurie reglamentuoja biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą. 2009 metais atliekant auditą teisės aktų pažeidimų dėl finansinių ataskaitų teisingumo nerasta. Todėl galima daryti prielaidą, kad 2008 metais pastebėti pažeidimai buvo ištaisyti ir nekartojami sekančiais metais. Galima daryti išvadą, kad 2009 metais vidaus kontrolė finansų ministerijoje buvo stipri. 2010 – 2012 metais daugiausiai nesilaikyta Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standarto ir Buhalterinės apskaitos įstatymo. Tačiau auditoriaus nuomonė dėl finansinių ir kitų ataskaitų teisingumo pastaraisiais metais buvo sąlyginė. Todėl galima daryti išvadą, kad nepaisant teisės aktų pažeidimų, 2010 – 2012 metais konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys parodo tikrą ir teisingą Finansų ministerijos ir jai pavaldžių įstaigų būklę ir veiklos rezultatus.

Valstybinio audito ataskaitoje taip pat pateikiami pastebėjimai dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo (žr. 5 lentelę).

5 lentelė. Finansinio audito metu nustatyti pažeidimai dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo

Metai	Pastebėjimai dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo
2008	<ul style="list-style-type: none"> • Ministerija nesilaikė Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo ataskaitų. • Ministerija nesilaikė Biudžeto sandaros įstatymo. • Ministerija nevykdė teisės aktų reikalavimų, nes, nepadengusi kreditinio įsiskolinimo, sutaupytus asignavimus išlaidoms skyrė investicijų projektui papildomai investuoti.
2009	<ul style="list-style-type: none"> • Ministerija nesilaikė Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklių 28 punkto. • Investicijų projektas parengtas ir teiktas nesilaikant Valstybės lėšų, skirtų valstybės kapitalo investicijoms, planavimo, tikslinimo, naudojimo, apskaitos ir kontrolės taisyklių. • Ministerija nesilaikė Viešojo pirkimo-pardavimo sutarčių kainos ir kainodaros taisyklių nustatymo metodikos.
2010	<ul style="list-style-type: none"> • Ministerija ne visais atvejais vadovavosi Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymo reikalavimais ir Viešojo pirkimo-pardavimo sutarčių kainos ir kainodaros taisyklių nustatymo metodika. • Finansų ministerijos mokymo centras nesivadovavo Valstybinės žemės perdavimo neatlygintinai naudotis taisyklėmis.

Metai	Pastebėjimai dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo
2011	<ul style="list-style-type: none"> • Ministerija pažeidė Biudžeto sandaros įstatymą. • Ministerija nesilaikė Viešųjų pirkimų įstatymo.
2012	<ul style="list-style-type: none"> • Valstybės biudžeto lėšas VMI panaudojo neekonomiškai ir neracionaliai. • Muitinės departamentas nesivadovavo Biudžeto sandaros įstatymu ir Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklėmis.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2012 metų Valstybinio audito ataskaitomis

Kaip matome 5 lentelėje 2008 – 2012 metais finansų ministerijoje atliktų finansinių auditų metu, pažeidimų dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo buvo nustatyta kiekvienais metais panašus kiekis. Visais analizuojamais metais pažeidimų mastas pasiskirstė maždaug po lygiai ir kiekvienais metais nustatyti 2 – 3 teisės aktų nesilaikymai. Tačiau visos nustatytos klaidos ir teisės aktų pažeidimai nebuvo tokie reikšmingi, kad auditorius pareikštų neigiamą nuomonę. 2008 – 2012 metais dėl valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo finansų ministerijoje auditoriai visais atvejais pareiškė sąlygines nuomones.

Atsižvelgiant į 2008 - 2012 valstybinio audito ataskaitose dėl finansų ministerijoje atliktų finansinių auditų pastebėtus pažeidimus, galima išskirti, kad finansų ministerija daugiau dėmesio turi skirti valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo sričiai. Šiai sričiai trūksta vidaus kontrolės, nes kiekvienais metais dažniausiai kartojasi tos pačios klaidos ir sąlyginė nuomonė per penkis metus nebuvo pareikšta nei vieno karto. Apibendrinant galima išskirti teisės aktus, kurių pažeidimų 2008 – 2012 metais finansų ministerijoje atliktų finansinių auditų metu nustatyta daugiausiai:

- 1) Buhalterinės apskaitos įstatymas;
- 2) Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklės;
- 3) Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai;
- 4) Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacija;
- 5) Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklės;
- 6) Biudžeto sandaros įstatymas;
- 7) Viešojo pirkimo-pardavimo sutarčių kainos ir kainodaros taisyklės;
- 8) Viešųjų pirkimų įstatymas.

Todėl finansų ministerijos vadovybė turi imtis priemonių, kad įstaigos apskaita būtų tvarkoma vadovaujantis apskaitos principais ir taisyklėmis. Taip pat svarbu nustatyti vidaus kontrolės procedūras, kurios užtikrintų buhalterinės apskaitos tvarkymą ir finansinių ataskaitų sudarymą. Kontrolės procedūrų nustatymui reikia atlikti vidaus kontrolės sistemos vertinimą, jo metu nustatyti silpniausias sritis. Be kontrolės procedūrų, ministerijos vadovybė turi užtikrinti, kad finansinių

ataskaitų duomenys būtų teisingi, kad programoms skirti asignavimai būtų naudojami teisėtai, ekonomiškai ir efektyviai.

Valstybinio audito ataskaitoje taip pat pateikiamos rekomendacijos nustatytoms klaidoms, pažeidimams ir neatitikimams pašalinti. 2008 – 2012 metų finansų ministerijoje atliktų finansinių auditų ataskaitose pateiktos rekomendacijos išvardintos 6 lentelėje.

6 lentelė. Valstybės audito ataskaitose 2008 – 2012 metais pateiktos rekomendacijos

Metai	Rekomendacijos
2008	<ul style="list-style-type: none"> • Reglamentuoti vidiniais teisės dokumentais ministerijos Strateginio planavimo procesą, apimančią strateginio plano rengimą, svarstymą, rezultatų kontrolę, atnaujinimą ir t.t. Nustatyti, kas vykdo Strateginio planavimo metodikos 49 punkte nurodytas funkcijas. • Sudaryti ministerijai pavaldžių viešųjų įstaigų, atliekančių viešojo administravimo funkcijas, programų sąmatas pagal visus ekonominės klasifikacijos kodus. • Nustatyti programų koordinatorių atsiskaitymo už programų vykdymą terminus ir ataskaitų formas. • Atnaujinti Finansų kontrolės taisykles, atsižvelgiant į ministerijos struktūros pasikeitimus. • Papildyti asmenų, kurie turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, sąrašą, įtraukiant asmenis, kuriems pagal finansų ministro 2007-12-17 įsakymą Nr. 1K-367 „Dėl dokumentų pasirašymo“ pavesta pasirašyti apskaitos dokumentus. • Tvarkyti atsiskaitymų su debitoriais ir kreditoriais registrą pildant jį pagal kiekvieną debitorių ir kreditorių, o įsiskolinimus registruoti pagal kiekvieną dokumentą. • Tvarkant ministerijos vykdomų programų išlaidų apskaitą, registruoti ministerijos įsipareigojimus vadovaujantis Buhalterinės apskaitos įstatymu ir Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklėmis. • Pasitvirtinti ministerijos lėšų reprezentacinėms išlaidoms naudojimo ir tokių lėšų apskaitos taisykles. • Patvirtinti ūkinių medžiagų išdavimo naudoti tvarką. • Pasitvirtinti inventorizacijos ministerijoje tvarką. • Imtis priemonių, kad ilgalaikio turto, programų faktinių išlaidų, atsiskaitymų su debitoriais ir kreditoriais, pajamų, kitų lėšų apskaita būtų tvarkoma vadovaujantis apskaitos principais ir taisyklėmis, nustatyti vidaus kontrolės procedūras, kurios užtikrintų tinkamą buhalterinės apskaitos tvarkymą ir finansinių ataskaitų sudarymą. • Inventorizuoti finansinį turtą ir apskaitoje jį užregistruoti įsigijimo savikaina.
2009	<ul style="list-style-type: none"> • Užtikrinti, kad Specialiosios valstybės paramos gyvenamiesiems namams, butams įsigyti finansavimo programos išlaidų poreikio planavimas būtų grindžiamas atitinkamais (realiais) skaičiavimais. • Skiriamas viešosioms įstaigoms, įgyvendinančioms Finansų politikos formavimo ir įgyvendinimo programos priemones, lėšas planuoti ir apskaityti programos sąmatoje pagal visus funkcinės ir ekonominės klasifikacijos kodus.

6 lentelės tęsinys kitame puslapyje

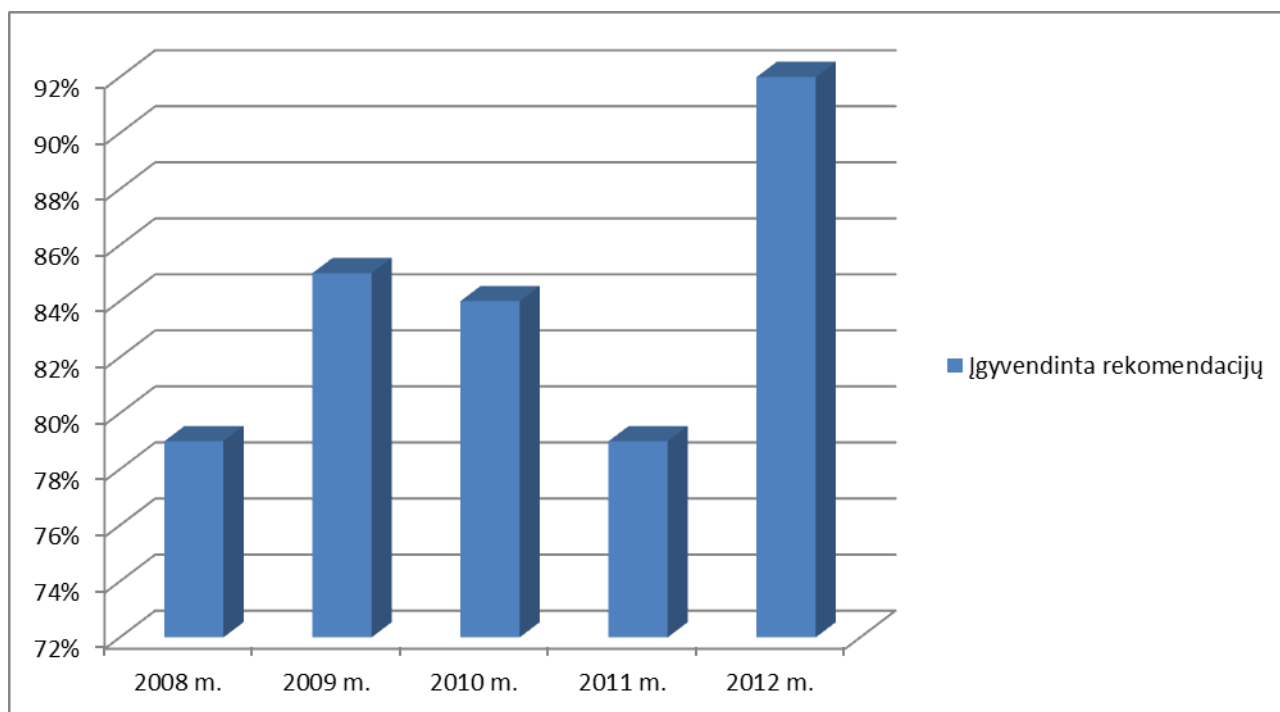
Metai	Rekomendacijos
2009	<ul style="list-style-type: none"> • Inicijuoti teisės aktų pakeitimus ar nustatyti kitas priemones siekiant užtikrinti Tarnybai teisės aktais pavestų funkcijų vykdymą. • Inventorizuoti saugiųjų dokumentų ir saugiųjų dokumentų blankų etalonus, blankų pavyzdžius, specialių medžiagų pavyzdžius, nemokamai gautus iš gamintojų, ir apskaityti juos užbalansinėse sąskaitose. • Sukurti ir įdiegti papildomas vidaus kontrolės procedūras, kurios užtikrintų „Centralizuoto informavimo apie 2007-2013 m. Europos Sąjungos struktūrinę paramą ir Europos Sąjungos struktūrinės paramos viešinimo priemonių įgyvendinimas“ projekto ekonomišką lėšų naudojimą, tinkamą buhalterinės apskaitos tvarkymą. • Nustatyti Lietuvos visuomenės informavimo kampanijos apie 2007-2013 m. Europos Sąjungos struktūrinę paramą Lietuvai parengimo ir įgyvendinimo paslaugų pirkimo-pardavimo sutarties vykdymo kontrolės procedūras.
2010	<ul style="list-style-type: none"> • Patikslinti Finansų ministerijos apskaitos politiką ir nustatyti apskaitos registru skaičių, jų formas. • Užtikrinti, kad CPVA pervestų į valstybės biudžetą sugražintus kreditus, sukauptas palūkanas, gražinamų paskolų įmokas ir kitas su tuo susijusias sumas. • Atlikti vidaus kontrolės sistemos vertinimą, kurio metu būtų nustatytos silpnos grandys šiose srityse: kontrolės aplinkos, rizkos įvertinimo, kontrolės veikimo, komunikacijos ir stebėsenos.
2011	<ul style="list-style-type: none"> • Atlikus valstybės nuosavybės įteisinimo procedūras, užtikrinti, kad į valstybės biudžetą būtų gražintos agentūros administracinio pastato ir automobilio nusidėvėjimo sąnaudoms kompensuoti panaudotos Europos Sąjungos 2007-2013 metų struktūrinės paramos lėšos. • Pakeisti Atlygio akcinei bendrovei Turto bankui už skolų administravimą ir valstybės nekilnojamojo turto atnaujinimo organizavimą ir koordinavimą apskaičiavimo taisyklės, nustatant kitą – ekonomiškai pagrįstą apmokėjimo už skolų administravimo paslaugas būdą. • Imtis priemonių, kad programai „Skolos valstybės vardu valdymas“ vykdyti patirtos sąnaudos būtų pripažįstamos ir apskaitomos teisingai. • Nustatyti ilgesnį nei vieneri metai informacinių sistemų naudingo tarnavimo laiką.
2012	<ul style="list-style-type: none"> • Užregistruoti akcinės bendrovės „Snoras“ akcijas balansinėse sąskaitose. • Atsižvelgiant į 2012 metais skirtų biudžeto lėšų naudojimo teisėtumo vertinimą, išanalizuoti 2013 metams numatytą pavaldžių įstaigų finansavimą iš valstybės biudžeto lėšų ir atitinkamai sumažinti skiriamus asignavimus.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2012 metų Valstybinio audito ataskaitomis

Valstybės kontrolė atlikus finansinius auditus finansų ministerijoje 2008 – 2012 metais pateikė rekomendacijas pažeidimams pašalinti. Kaip matome 6 lentelėje daugiausiai rekomendacijų pateikta 2008 metais. Kadangi 2008 metais buvo pareišta neigiama nuomonė dėl finansinių ataskaitų teisingumo, todėl galima daryti prielaidą, kad rekomendacijų skaičius yra didelis dėl to, kad nustatyta daug klaidų ir daug teisės aktų neatitikimo atvejų. Rekomendacijose vyravo nuostatos vadovautis

įstatymais bei nustatyti ir pasitvirtinti tvarkingai apskaitai reikalingas taisykles. 2009 metais rekomendacijų buvo pateikta šiek tiek mažiau. Dauguma 2009 metais išdėstytų rekomendacijų buvo susiję su valstybės turto ir lėšų valdymu, naudojimu ir disponavimu jais. 2010 – 2012 metais rekomendacijų buvo pateikta po kelias. Todėl galima teigti, kad vidaus kontrolė buvo stipresnė ir padaryta mažiau teisės aktų pažeidimų.

Valstybinio finansinio audito rekomendacijų įgyvendinimas yra labai svarbus ne tik pačiai institucijai, bet ir valstybei, nes jas įgyvendinant gerėja institucijos veikla, o pokyčiai turi teigiamos įtakos visai valstybei. Valstybinio audito ataskaitose pateiktų rekomendacijų įgyvendinimas yra vienas iš Valstybės kontrolės vertinimo kriterijų. Valstybės kontrolės veikla yra tuo efektyvesnė, kuo daugiau rekomendacijų yra įgyvendinamų. 2008 – 2012 metais įgyvendintų rekomendacijų mastas procentais pavaizduotas 12 paveiksle.



12 pav. 2008 – 2012 metais audito metu įgyvendintos rekomendacijos

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2012 metų Valstybės kontrolės ataskaitomis

Audituojami subjektai 2008 – 2012 metais įgyvendino daug pateiktų rekomendacijų. 2008 metais buvo įgyvendinta 79% rekomendacijų, 2009 – 85%, 2010 – 84%, 2011 – 79%, o 2012 metais net 92% įgyvendintų rekomendacijų. Toks didelis procentas įgyvendinamų rekomendacijų parodo Valstybės kontrolės veiklos efektyvumą ir veiksmingumą.

Atliktas valstybinio finansinio audito ataskaitų tyrimas parodė, kad finansiniai auditai yra labai svarbūs tiek institucijų vadovams, tiek ir valstybės piliečiams. Institucijų vadovų pasitikėjimas valstybiniais auditoriais auga, o Valstybės kontrolės išvados ir ataskaitos, rekomendacijos pateiktos

jose padeda atsakingiau valdyti valstybės turą. Kaip teigiama 2011 metų Valstybės kontrolės ataskaitoje, valstybinio audito rezultatai – „viešojo sektoriaus atskaitingumo didinimo, efektyvaus lėšų naudojimo ir turto valdymo įrankis“ (2011 metų Valstybės kontrolės ataskaita, p. 13). Be to, Valstybės kontrolės vaidmuo stiprėja, nes atliekamų finansinių auditų kokybė yra aukšta, nes juos atlieka atitinkamas kvalifikacijos ir ilgametę patirtį turintys darbuotojai, kurių tobulėjimui yra skiriamas didelis dėmesys. Aukštas audito ataskaitose pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo lygis turi teigiamos įtakos ne tik audituojamų subjektų veiklai, bet ir valstybės sritims, kurioms subjektai atstovauja.

IŠVADOS

- Ekonominėje literatūroje vienos audito sąvokos nėra. Daugelis apibrėžimų yra pernelyg sudėtingi ir aprėpia įvairius audito proceso aspektus. Apibendrintai ir paprastai audito sąvoką galima pateikti tokią - tai finansinės atskaitomybės patikrinimas ir nuomonės apie ją pareiškimas. Valstybiniu auditu siekiama padėti Seimui vykdyti parlamentinę kontrolę, taip pat daryti teigiamą įtaką valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei viešajam valdymui, kuris turi būti orientuotas į visuomenės poreikius. Valstybinis finansinis auditas dar kitaip vadinamas teisėtumo auditu, nes jo svarbi sritis – sandorių auditas, kuris apima teisės aktų laikymąsi. Finansinio audito dalys – finansinių ataskaitų ir dokumentų bei apskaitos registru auditas.
- Mokslinėje literatūroje pateikiami audito tikslai yra panašūs. Pagrindinis audito tikslas - objektyviai įvertinti, ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atvejais parodo tikrą ir teisingą audituojamo subjekto finansinę būklę, ar ši atskaitomybė parengta laikantis bendrųjų apskaitos principų bei galiojančių teisės aktų reikalavimų, ir pareikšti nuomonę apie tai. Valstybinio finansinio audito tikslas yra įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolę, įskaitant finansų valdymą, audituojamo subjekto turto valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę dėl finansinių ir kitų ataskaitų tikrumo ir teisingumo.
- Valstybinis auditas yra būtinas valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemos elementas. Viena pagrindinių audito reikšmės ir būtinumo priežasčių – patikimos ir teisingos apskaitos informacijos poreikis. Audito teikiama informacija yra tiksli ir patikima, todėl ji naudojama konkrečių tikslų ir uždavinių sprendimui. Gerai atliktas auditas atskleidžia efektyvius būdus optimaliems rezultatams pasiekti.
- Vienas svarbiausių audito reglamentavimo tikslų yra pakelti bendrą audito veiklos lygį. Audito reglamentavimą sudaro nacionaliniai teisės aktai ir tarptautiniai dokumentai. Svarbiausi dokumentai, reglamentuojantys valstybinio audito sistemą, yra Valstybės kontrolės įstatymas ir Valstybinio audito reikalavimai. Valstybinio finansinio audito teisinis reglamentavimas yra būtinas teisingo ir tikslaus audito atlikimui, todėl, atliekant auditą, labai svarbu vadovautis audito standartais ir laikytis jų pagrindinių nuostatų.
- Viešųjų finansų valdymas apima valstybės finansų politikos įgyvendinimą, finansinių išteklių planavimą, surinkimą, paskirstymą, naudojimą bei visų šių procesų kontrolę. Audito reikšmė viešųjų finansų valdyme labiausiai reiškiasi kontrolės funkcijoje, o kontrolė – tai finansinės veiklos patikrinimo operacijų ir veiksmų visuma. Valstybės kontrolė, būdama

aukščiausia valstybinio audito institucija, ne tik atlieka finansinių ataskaitų tikrinimą, bet ir prižiūri, kaip valstybės įstaigos laikosi finansinės drausmės.

- Auditas – sudėtingas procesas, kuris turi būti atliekamas nuosekliai, etapais. Etapais atliekami darbai užtikrina didesnį audito efektyvumą. Valstybinio finansinio audito procesą galima skirstyti į septynis etapus: strateginio tyrimo audito mastui nustatyti, audito programos sudarymo, audito planavimo, audito atlikimo, audito rezultatų tikrinimo ir įvertinimo, ataskaitos ir išvados parengimo bei stebėjimo po audito. Kiekviename etape auditorius atlieka tam tikras procedūras, todėl labai svarbu, kad auditorius būtų gerai pasirengęs ir turėtų reikiamą kvalifikaciją.
- Tyrimo rezultatai parodė, kad finansinių auditų skaičius paskutiniaisiais metais mažėja, o į Valstybės kontrolę priimamų auditorių skaičius didėja. Tai reiškia, kad mažėja problemų įvairiose valstybės valdymo srityse ir gerėja auditų kokybė, nes nauji darbuotojai įneša bagažą žinių, sukauptų įvairiose privataus ir viešojo sektoriaus veiklos srityse.
- Atlikus tyrimą matyti, kad finansinių auditų metu didelis dėmesys skiriamas valstybės lėšų ir turto valdymui, naudojimui, disponavimui jais teisėtumui ir jų naudojimui įstatymų nustatytais tikslais. Šiam tikslui pasiekti kasmet siekiama audituoti kuo daugiau valstybės biudžeto lėšų.
- Tyrimo metu paaiškėjo, kad kasmet į valstybės biudžetą sugrąžinama vis daugiau lėšų. Todėl galima daryti išvadą, kad valstybinis finansinis auditas padeda suvaldyti valstybės pinigų judėjimo srautus.
- Atlikus 2008 – 2012 metų finansų ministerijoje atliktų finansinių auditų ataskaitų analizę, pastebėta, kad finansų ministerijoje silpnesnė sritis yra valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumas.
- Atliktas valstybinio finansinio audito ataskaitų tyrimas parodė, kad finansinis auditas yra labai svarbus tiek institucijų vadovams, tiek ir valstybės piliečiams. Institucijų vadovų pasitikėjimas valstybiniais auditoriais auga, o Valstybės kontrolės ataskaitose pateiktos rekomendacijos padeda atsakingiau valdyti valstybės turtą.

REKOMENDACIJOS

- Atsižvelgiant į tai, kad valstybinio finansinio audito metu yra pareiškiama daug sąlyginių nuomonių ir nustatoma daug teisės aktų pažeidimų, būtina daugiau dėmesio skirti subjektų vidaus kontrolės stiprinimui. Stipri vidaus kontrolės sistema padeda išvengti klaidų ir trūkumų apskaitant turtą, tinkamai naudojant valstybės biudžeto lėšas bei sudarant finansinę atskaitomybę.
- Institucijų vadovai turi daugiau dėmesio skirti valstybės turto ir lėšų valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo užtikrinimui, nes šioje srityje, kaip rodo Valstybės kontrolės atlikti auditai, aptinkama daugiausiai teisės aktų pažeidimų.

LITERATŪRA

1. **Aleknevičienė V.** Finansai ir kreditas. – Vilnius: Enciklopedija, 2005. – 272 p. – ISBN 9986-433-35-5
2. **Aller R., Tommas D.** Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries. – Paris: OECD, 2001. – 500 p. – ISBN 92-64-18653-0
3. **Aronson J. R., Schwartz E.** Management Policies in Local Government Finance 4th Edition. – USA: International City / Country ICMA Management Association, 1996.
4. **Bartkus E., Buškevičiūtė E.** Finansai ir kreditas: Lietuvos sąlygos ir užsienio patirtis. – Kaunas: Technologija, 1993. – 86 p.
5. **Brook D. A.** Exploring the value of Financial Statement Audits // Journal of Government Financial Management, 2011, Vol. 60, Issue 1, p.38-43. – ISSN 1533-1385
6. **Buckiūnienė O., Meidūnas V., Puzinauskas P.** Lietuvos finansų sistema. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. – 167 p. – ISBN 9955-557-26-5
7. **Burns T., Hendriksen H.** An Introduction to Financial Accounting. – New York: Hill Book Company, 1972. – 598 p.
8. **Buškevičiūtė E.** Viešieji finansai. – Kaunas: Technologija, 2008. – 441 p. – ISBN 9955-25-016-X
9. **Committee on Basic Auditing Concepts.** A Statement of Basic Auditing Concepts. – Sarasota: American Accounting Association, 1973. – 58 p.
10. **Copeland R., Dasher P., Davison D.** Financial accounting. – Copyright by John Wiley and Sons, 1980.
11. **Daujotaitė D.** Finansinis auditas. – Vilnius: VVAM, 2006. – 189 p. – ISBN 9955-528-12-5
12. **Daujotaitė D.** Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje // Viešoji politika ir administravimas, 2002, p. 71-77. – ISSN 1648-2603
13. **Daujotaitė D.** Viešojo sektoriaus veiklos audito modelis // Mykolas Romeris University. Faculty of economics and finance management. - 1 elektron. opt. diskas. Vilnius : Mykolo Romerio universitetas, 2011, p. 21-27. - ISSN 2029-7378
14. **EUROSAI: deklaracija dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo,** 1999.
<http://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=36> [žiūrėta 2013-10-22]
15. **Gideikienė K.** Audito pagrindai. – Šiauliai: Šiaulių valstybinė kolegija, 2012. – 141 p. – ISBN 978-609-415-027-2
16. **Giželienė V., Račelienė L.** Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo vertinimas // Economics and Management, 2012, 17 (4), p. 1516-1527. – ISSN

- 2029-9338 <http://www.eis.ktu.lt/index.php/Ekv/article/viewFile/3024/2098> [žiūrėta 2013-11-26]
17. **Gray I., Manson S.** The Audit Process: principles, practice and cases / 4th ed., London: Thomson Learning, 2000. – 809 p. – ISBN 978-1-84480-678-2
18. **INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions).** <http://www.intosai.org/about-us/statutes.html> [žiūrėta 2013-10-22]
19. **Katkus A.** Lietuviškojo audito problemos Limos deklaracijos kontekste // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 1999, Nr.41 (89)
20. **Katkus A.** Valstybinė ekonominė kontrolė. – Vilnius: Mintis, 1997. – 301 p. – ISBN 5-417-00749-8
21. **Kazlauskienė V.** Finansai. – Kaunas: Technologija, 2012. – 142 p. – ISBN 978-609-02-0280-7
22. **Lakis V.** Audito misija ir dabarties iššūkiai // Tiltai, 2005, Nr. 4, p. 87-92.
23. **Lakis V.** Audito sistema: raida ir problemos. – Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007.
24. **Lakis V.** Audito raida Lietuvoje ir sistemos kūrimo problemos // Ekonomika: mokslo darbai, 2002, t. 58, p. 106-120. – ISSN 1392-1258
25. **Lakis V.** Finansinės atskaitomybės audito tikslo, procedūrų, išvadų ir ataskaitų apimčių santykis // Informacijos mokslai, 2006, Nr. 37, p. 64-72. – ISSN 1392-0561
26. **Lakis V, Simonaitytė Ž.** Assessment of the European Union structural assistance audit model // Ekonomika, 2011, Vol. 90(3), p. 93-103. - ISSN 1392-1258
27. **Levišauskaitė K., Rūškys G.** Valstybės finansai. – Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003. – 179 p. – ISBN 9955-530-91-X
28. **Lietuvos Respublikos audito įstatymas.**
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=413791&p_query=&p_tr2=2
[žiūrėta 2011-12-20]
29. **Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas.**
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=414613&p_query=&p_tr2=2
[žiūrėta 2011-12-15]
30. **Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus įsakymas dėl valstybinio audito reikalavimų patvirtinimo.**
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=225978&p_query=&p_tr2=2
[žiūrėta 2011-12-15]

31. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės pranešimas spaudai. Patvirtinti nauji INTOSAI standartai ir organizacijos strateginis planas 2010-12-06 http://www.vkontrolė.lt/pranesimas_spaudai.aspx?id=16298 [žiūrėta 2013-11-17]
32. Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. – Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. – 629 p. – ISBN 9986-795-05-2
33. Mackevičius J., Pranckevičiūtė L. Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas // Pinigų studijos, 2007, Nr.1 p. 45-61.
34. Mackevičius J. Originali monografija apie Lietuvos audito sistemos kūrimo problemas // Ekonomika, 2008, t. 81., p. 137-139. - ISSN 1392-1258
35. Mackevičius J., Raziūnienė D. Auditas. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011. – 221 p. – ISBN 978-9955-634-37-9
36. Matickienė I. Audito planavimas ir organizavimas. – Kaunas: Technologija, 1997. – 139 p. – ISBN 9986-13-542-7
37. Meidūnas V., Puzinauskas P. Finansai. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. – 132 p. – ISBN 9955-557-07-9
38. Naraškevičiūtė V., Lakštutienė A. Valstybės finansai. – Kaunas: Technologija, 2003. – 72 p. – ISBN 9955-09-396-X
39. Reikalavimai audito ataskaitai. Lietuvos auditorių rūmų prezidiumo nutarimas, 2009. <http://www.lar.lt/new/request.php?1513> [žiūrėta 2013-11-28]
40. Tarptautiniai audito standartai, 200-asis TAS. <http://www.lar.lt/new/page.php?514> [žiūrėta 2012-12-05]
41. Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių. <http://vkontrolė.lt/page.aspx?id=37> [žiūrėta 2012-01-02]
42. Tidikis R. Socialinių mokslų tyrimų metodologija. – Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2003. – 628 p. – ISBN 9955-563-26-5
43. Tarptautinių žodžių žodynas.
44. Valstybės kontrolės 2008 metų veiklos ataskaita. <http://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=9> [žiūrėta 2013-11-29]
45. Valstybės kontrolės 2009 metų veiklos ataskaita. <http://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=9> [žiūrėta 2013-11-29]
46. Valstybės kontrolės 2010 metų veiklos ataskaita. <http://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=9> [žiūrėta 2013-11-29]
47. Valstybės kontrolės 2011 metų veiklos ataskaita. <http://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=9> [žiūrėta 2013-11-29]

48. **Valstybės kontrolės 2012 metų veiklos ataskaita.**
<http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=9> [žiūrėta 2013-11-29]
49. **Valstybės kontrolės nuostatai.** <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=6> [žiūrėta 2013-11-27]
50. **Valstybinio audito ataskaita** dėl 2008 metais Lietuvos Respublikos finansų ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų.
http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=1 [žiūrėta 2013-11-29]
51. **Valstybinio audito ataskaita** dėl 2009 metais Lietuvos Respublikos finansų ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų.
http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=1 [žiūrėta 2013-11-29]
52. **Valstybinio audito ataskaita** dėl 2010 metais Lietuvos Respublikos finansų ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų.
http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=1 [žiūrėta 2013-11-29]
53. **Valstybinio audito ataskaita** dėl 2011 metais Lietuvos Respublikos finansų ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų.
http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=1 [žiūrėta 2013-11-29]
54. **Valstybinio audito ataskaita** dėl 2012 metais Lietuvos Respublikos finansų ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų.
http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=1 [žiūrėta 2013-11-29]
55. **Visuotinė lietuvių enciklopedija [T.] 6.** – Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2004. – 831 p. – ISBN 5-420-01545-5
56. **Woolf E.** Auditing Today 3th Edition. London: Prentice Hall International, 1986.
57. **2013 metų valstybinio audito programa.** <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=337> [žiūrėta 2013-11-26]
58. **13 NAS. Auditoriaus išvada,** 2004. <http://www.lar.lt/new/page.php?478> [žiūrėta 2013-11-28]
59. **300 TAS. Finansinių ataskaitų audito planavimas,** 2009.
<http://www.lar.lt/new/page.php?514> [žiūrėta 2013-11-24]
60. **700 TAS. Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas,** 2009.
<http://www.lar.lt/new/page.php?514> [žiūrėta 2013-11-28]

Muchačiova G. Valstybinio finansinio audito reikšmė ir būtinumas Lietuvoje / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2013. – 70 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota valstybinio finansinio audito esmė ir įgyvendinimo metodai, ištirtos valstybinio finansinio audito ataskaitos ir pateikti siūlymai kaip pagerinti finansinio audito efektyvumą. Pirmoje darbo dalyje teoriniu aspektu nagrinėjama valstybinio finansinio audito samprata, tikslai, uždaviniai, teisinis reglamentavimas, atskleidžiama audito reikšmė ir būtinumas, jo įtaka viešųjų finansų valdymui. Antroje dalyje nagrinėjami valstybinio finansinio audito įgyvendinimo metodai, audito subjektai, aiškinamasi audito ataskaitų reikšmė. Trečioje darbo dalyje pateikta atlikto tyrimo metodika, nagrinėjamos valstybinio finansinio audito ataskaitos ir daromos išvados.

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

Muchačiova G. State Financial Audit Significance and Necessity in Lithuania / Master's Work in Finance Management. Supervisor assoc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2013. – 70 p.

ANOTATION

Master's thesis analyses the essence of state financial audit and implementation methods, explore the state financial audit reports and provides suggestions how to improve the efficiency of the financial audit. The first part of the thesis analyses the theoretical aspects of public financial audit concept, objectives, targets and legal regulation. The audit disclose the significance and necessity of its impact on public finance management. The second part explains the state financial audit methods of implementation, audit entities, value of audit reports. The third part describes the methodology of the research, analyses the state financial audit reports and conclusions are drawn.

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

Muchačiova G. Valstybinio finansinio audito reikšmė ir būtinumas Lietuvoje / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2013. – 70 p.

SANTRAUKA

Šiandieniniame pasaulyje vis dažniau susiduriama su sukčiavimu. Netgi valstybinės įstaigos siekdamos įvairių neteisėtų lengvatų stengiasi apeiti įstatymus, klastoja finansinius duomenis. Todėl vis didesnė reikšmė skiriama valstybiniam finansiniam auditui, kuris gali padėti užkirsti kelią nesąžiningumui. Kiekvienam Lietuvos piliečiui, kaip tikrųjų valstybės finansinių išteklių savininkui, yra svarbu žinoti kaip naudojami piniginiai ištekliai, kas kuriama už gautas lėšas, ar pinigai panaudojami teisėtai. Finansinio audito metu yra įvertinama, kaip audituojamas subjektas tvarko savo finansus. Taigi atsakomi klausimai ar pateikiamos teisingos, nesuklastotos finansinės ir kitos ataskaitos, ar teisėtai naudojamos ir tvarkomos valstybės lėšos ir kitas turtas, taip kaip apibrėžta įstatymuose ir kituose finansinę apskaitą reguliuojančiuose teisės aktuose.

Tyrimo problema – kokia valstybinio finansinio audito reikšmė Lietuvoje?

Tyrimo tikslas - atskleisti valstybinio finansinio audito esmę, išanalizuoti jo procesą ir įtaką viešųjų finansų valdymui.

Siekiant tyrimo tikslo sprendžiami šie **uždaviniai**:

- 1) Išanalizuoti teorinius valstybinio finansinio audito aspektus;
- 2) Identifikuoti valstybinio finansinio audito tikslus ir uždavinius bei apibrėžti atliekamas funkcijas;
- 3) Ištirti valstybinio finansinio audito įgyvendinimo procesą ir pateikti siūlymus jo tobulinimui.

Siekiant pateikti išsamią temos analizę darbe naudojami šie **metodai**: mokslinės literatūros apžvalga, teisinių dokumentų analizė, statistinių duomenų analizė.

Darbe išanalizuoti valstybinio finansinio audito teoriniai aspektai ir atliktas valstybinio finansinio audito ataskaitų tyrimas. Patikimos ir teisingos finansinės apskaitos poreikis yra viena iš pagrindinių audito reikšmės ir būtinumo priežasčių. Atliktas audito ataskaitų tyrimas parodė, kad finansinio audito ataskaitose pateikiama informacija ir rekomendacijos yra svarbios ne tik išoriniams vartotojams, bet ir patiems audituojamiems subjektams. Vykdydami audito metu pateiktas rekomendacijas, jie gerina savo veiklą ir stiprina vidaus kontrolės procedūras. Atlikus tyrimą matoma tendencija, kad Valstybės kontrolės vaidmuo stiprėja, atliekamų finansinių auditų kokybė gerėja, nes juos atlieka tinkamas kvalifikacijas ir patirtį turintys auditoriai.

Darbo struktūra. Darbą sudaro trys dalys. Pirmoje dalyje nagrinėjama valstybinio finansinio audito samprata, jo tikslai ir uždaviniai, apibrėžiamos atliekamos funkcijos bei įtaka viešųjų finansų valdymui. Antroje dalyje analizuojamas valstybinio finansinio audito įgyvendinimo procesas ir jo reikšmė. Trečioje dalyje aprašomi valstybinio finansinio audito įgyvendinimo tyrimo metodai ir eiga, analizuojami valstybinio finansinio audito ataskaitų duomenys ir daromos išvados. Darbo pabaigoje pateikiami svarbiausi pastebėjimai valstybinio finansinio audito tema, pateikiami siūlymai, kurie gerintų valstybinio finansinio audito procesą Lietuvoje.

Muchačiova G. State Financial Audit Significance and Necessity in Lithuania / Master's Work in Finance Management. Supervisor assoc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2013. – 70 p.

SUMMARY

In today's world there are more and more cases of fraud. In order to receive different illegal perks even state institutions try to disobey the law, falsify financial data. For this reason the significance of state audit is increasing as it could help to prevent from dishonesty. Every Lithuanian citizen as the owner of state financial resources has to know how and where the monetary resources are used, whether the money is used lawfully. The purpose of financial audit is to evaluate how the audited entity manages its finance. So it indicates whether financial and other reports are correct and genuine, whether the state assets and other wealth are used and organized legally, according to the law and the other documents which define and regulate financial accounting.

The Problem of the Survey is the significance of state financial audit in Lithuania.

The Goal of the Survey is to reveal the main points of state financial audit and to analyse its process and influence to public finance management.

In order to implement the goal of the survey the following tasks are defined:

- 1) To analyse theoretical aspects of state financial audit;
- 2) To identify the goals and tasks of state financial audit and to describe its functions;
- 3) To investigate the process of implementing state financial audit and to submit the proposals of its improvement.

In order to submit comprehensive analysis of the topic the following methods are used: the review of scientific literature, the analysis of legal documents and the analysis of statistical data.

Theoretical aspects of state financial audit are analysed and the survey of state financial audit's reports are implemented in this thesis. The need of reliable and correct financial accounting is one of the main reason of audit's significance and necessity. The survey of audit reports has revealed that the information and recommendations which are indicated in financial audit reports are relevant not only for external users, but for audited entities as well. By implementing audit's recommendations they improve their activity and strengthen their internal control procedures. The survey reveals the tendency that the control of the State is increasing, the quality of the financial audits is getting better, because these procedures are being implemented by auditors who have appropriate qualifications and experience.

The structure of Master Thesis. The thesis consists of 3 parts. The first part reveals the conception of state financial audit, its goals and tasks, the functions and influence to public finance management. The process of the state financial audit's implementation and its importance is analysed in the second part of the thesis. In the third part the survey methods and its process are described, the data of the state financial audit reports are analysed and the main conclusions are submitted. In the end of the thesis the most important observations of the state financial audit are indicated, furthermore, it includes the proposals of improving the process of state financial audit in Lithuania.

(Audito ataskaitos struktūra)

AUDITO ATASKAITA

(Atitinkamas adresatas)

- I. ĮŽANGINĖ DALIS
- II. AUDITO APIMTIS
- III. AUDITORIAUS IŠVADOS MODIFIKAVIMO PRIEŽASČIŲ APRAŠYMAS
- IV. FINANSINĖS ATASKAITOS IR PASIŪLYMAI JŲ TOBULINIMUI
- V. ĮMONĖS METINIO PRANEŠIMO (VEIKLOS ATASKAITOS) ATITIKIMO FINANSINĖMS ATASKAITOMS ĮVERTINIMAS
- VI. VIDAUS KONTROLĖ
- VII. PASTEBĖJIMAI DĖL SPECIFINIŲ REIKALAVIMŲ, NUSTATYTŲ ATSKIRUOSE TEISĖS AKTUOSE, LAIKYMOSI
- VIII. KITI ĮMONĖS VALDYMUI SVARBŪS DALYKAI
- IX. KITI FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITO SUTARTYJE NUMATYTI DALYKAI

Data

Miestas, kuriame yra audito įmonės buveinė

Audito įmonės pavadinimas

Audito įmonės pažymėjimo Nr.

Auditą atlikusio auditoriaus vardas, pavardė ir parašas

Auditoriaus pažymėjimo Nr.