

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

JUSTĖ TROBUTYTĖ

**FINANSINIS (TEISĖTUMO) AUDITAS: POVEIKIO
VALSTYBĖS FINANSŲ VALDYMO IR KONTROLĖS
SISTEMAI ANALIZĖ**

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė:

doc. dr. D. Daujotaitė

VILNIUS, 2015

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

FINANSINIS (TEISĖTUMO) AUDITAS: POVEIKIO
VALSTYBĖS FINANSŲ VALDYMO IR KONTROLĖS
SISTEMAI ANALIZĖ

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621N30005

Vadovė:

..... doc. dr. D. Daujotaitė
2015 -

Recenzentas

.....
2015 -

Atliko

FVmis3-02 gr. stud.
..... J. Trobutytė
2015 -

VILNIUS, 2015

TURINYS

LENTELĖS.....	4
PAVEIKSLAI.....	5
ĮVADAS.....	6
1. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO TEORINĖ ANALIZĖ.....	8
1.1. Finansinio (teisėtumo) audito samprata ir jos interpretacijos.....	8
1.2. Finansinio (teisėtumo) audito objektas, tikslai ir uždaviniai.....	18
1.3. Finansinio (teisėtumo) audito reglamentavimo aspektai.....	20
1.4. Finansinio (teisėtumo) audito reikšmė ir įtaka valstybės finansų valdymo sistemai.....	25
2. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO VYKDYMO METODAI.....	29
2.1. Valstybės kontrolės vaidmuo subjektų atžvilgiu.....	29
2.2. Finansinio (teisėtumo) audito proceso planavimas ir vykdymas.....	31
2.3. Finansinio (teisėtumo) audito ataskaitų, išvadų ir rekomendacijų reikšmė.....	38
3. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO POVEIKIS VALSTYBĖS FINANSŲ SISTEMAI.....	44
3.1. Finansinio (teisėtumo) audito poveikio valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai analizės tikslas ir metodai	44
3.2. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2008 – 2013 metų veiklos ataskaitų analizė.....	46
3.3. Lietuvos Respublikos kultūros ministerijoje ir Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje atliktų finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitų ir išvadų analizė 2008 – 2013 metų laikotarpiu.....	57
IŠVADOS.....	67
PASIŪLYMAI.....	70
LITERATŪRA.....	71
ANOTACIJA LIETUVIŲ KALBA.....	76
ANOTACIJA ANGLŲ KALBA.....	77
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....	78
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA.....	79
PRIEDAI.....	80

LENTELĖS

1 lentelė. Finansinio audito samprata.....	9
2 lentelė. Valstybinio audito rūšių skirstymas.....	14
3 lentelė. Valstybinio audito sistemos reglamentavimas Valstybės kontrolės įstatyme ir Valstybinio audito reikalavimuose.....	23
4 lentelė. Finansinių (teisėtumo) auditų išvadose pareikštos nuomonės.....	50
5 lentelė. Valstybinio audito nuomonės apie 2008 – 2013 metai Kultūros ministerijoje ir Socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje atliktus finansinius auditus	59
6 lentelė. Finansinio (teisėtumo) audito metu Kultūros ministerijai pateikti pastebėjimai dėl biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų 2008 – 2013 metais.....	60
7 lentelė. Finansinio (teisėtumo) audito metu Socialinės apskaitos ir darbo ministerijai pateikti pastebėjimai dėl biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų 2008 – 2013 metais.....	63

PAVEIKSLAI

1 pav. Audito klasifikacija.....	11
2 pav. Audito klasifikavimas pagal apimtį ir atlikėjus.....	13
3 pav. Valstybinio audito klasifikacija.....	15
4 pav. Finansinio (teisėtumo) audito procesai.....	32
5 pav. Valstybinio finansinio (teisėtumo) audito proceso modelis.....	36
6 pav. Tiriamosios analizės tikslas.....	45
7 pav. Valstybinių auditų mastas 2008 - 2013 metais.....	47
8 pav. Rekomendacijų įgyvendinimo lygis 2008-2013 metais, procentais.....	49
9 pav. Vidaus kontrolės vertinimas finansinių (teisėtumo) auditų metu 2008-2011 metais, procentais.....	53
10 pav. Finansinių (teisėtumo) auditų metu 2008 - 2013 metais nustatyti teisės aktų pažeidimai.....	54
11 pav. 2008 - 2013 metais į valstybės biudžetą gražintos lėšos, mln. Lt.....	55
12 pav. 2008 - 2013 metais finansinių (teisėtumo) auditų metu užregistruotas turtas, mln. Lt.....	56

ĮVADAS

Temos aktualumas. Šiandieniniame dinamiškame pasaulyje, naudojantis operatyvia informacijos sklaida, glaudžiai bendradarbiaujant ir dalijantis patirtimi su kitomis valstybėmis, kovojant su ekonominiais sunkumais, ypač po 2008 metų ekonominės krizės, kai visos galimos priemonės buvo nukreiptos į finansų sistemos stabilizavimą, vis dažniau susiduriame su informacijos vartotojų poreikiu žinoti apie vykstančias permainas ne tik verslo sektoriaus, bet ir viešojo sektoriaus valdyme. Juk kiekvienas iš mūsų norime būti užtikrinti, kad valstybės turtas, ypač finansiniai resursai, yra naudojamas veiksmingai, efektyviai ir ekonomiškai, nes nuo to priklauso mūsų, kaip piliečių, gerovė.

Didėjantys visuomenės poreikiai bei pasikeitęs požiūris į valstybės finansų valdymo sistemą, lėmė didėjančią valstybinio audito poreikį. Jo dėka, informacijos vartotojai gauna tikrą, teisingą ir nešališką nuomonę, padedančią priimti tam tikrus sprendimus dėl ekonomiško, efektyvaus, rezultatyvaus bei skaidraus finansinių ir žmogiškųjų išteklių panaudojimo. Tai pabrėžia daugelis mokslinės literatūros autorių, kaip pvz.: J. Mackevičius, D. Daujotaitė, V. Lakis, A. Katkus, L. Pranckevičiūtė, V. Giželienė, L. Račelienė ir kt. Ypač valstybinis auditas tapo aktualus šiandien, kai vyksta reikšmingi pokyčiai valstybės finansų valdymo srityje įsivedus kitą valiutą – eurą, ir sprendžiant valstybės ekonominius santykius. Lietuvoje valstybinio audito funkcijas vykdo Valstybės kontrolė – Aukščiausioji valstybinio audito institucija, kurios vaidmuo, kaip pagrindinės viešojo sektoriaus finansinio mechanizmo teisėto vykdymo užtikrintojos, tampa vis reikšmingesnis šalies vystymuisi ir augimui. Viena iš svarbiausių Valstybės kontrolės funkcijų: „valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas bei nepriklausomos nuomonės pareiškimas“ (2012 metų valstybinio audito programa). Todėl siekiant efektyviau, ekonomiškiau ir skaidriau disponuoti valstybės biudžeto lėšomis, būtina nuolat tobulinti esamą Valstybės kontrolės sistemą, kelti auditorių kvalifikaciją, semtis žinių ir patirties bendradarbiaujant su užsienio audito sistemos specialistais, rengiant auditorių konferencijas, kuriose būtų gvildenamos esamos ir galimos problemos. Tik einant į priekį, ieškant naujų ir geresnių Valstybės kontrolės sistemos efektyvinimo galimybių, valstybė gali veiksmingai ir tinkamai sutvarkyti valstybės finansų kontrolę, palaikyti socialinį stabilumą, ekonominę saugumą ir piliečių gerovę.

Problema. Ar finansinis (teisėtumo) audito vykdymas daro poveikį valstybės finansų valdymui ir kontrolės sistemai?

Objektas. Finansinis (teisėtumo) auditas.

Tikslas. Atskleisti finansinio (teisėtumo) audito esmę, išanalizuoti jo procesą ir nustatyti finansinio (teisėtumo) audito įtaką valstybės finansų valdymui ir kontrolės sistemai.

Uždaviniai:

1. Aptarti finansinio audito sampratą ir išanalizuoti auditą reglamentuojančius teisės aktus.
2. Identifikuoti finansinio (teisėtumo) audito tikslus ir uždavinius.
3. Ištirti valstybinio audito procesą ir nustatyti finansinio (teisėtumo) audito ataskaitų, išvadų ir rekomendacijų reikšmę.
4. Išanalizuoti valstybinio audito poveikį viešųjų finansų valdymui.
5. Atlikti Valstybės kontrolės atliktų finansinio (teisėtumo) auditų ataskaitų analizę, pateikti išvadas ir pasiūlymus.

Hipotezė. Finansinio (teisėtumo) audito įvertinimai ir teikiamos rekomendacijos daro teigiamą įtaką siekiant tinkamai, efektyviai ir racionaliai panaudoti valstybės lėšas.

Darbo metodai. Rašant magistro darbą ir siekiant įgyvendinti užsibrėžtą tikslą, buvo naudojami įvairūs metodai. Analizuojant įvairią mokslinę literatūrą, straipsnius, teisės aktus, metodikas, panaudotas dokumentų analizės ir apibendrinimo metodas, taip pat atlikta duomenų lyginamoji analizė.

Darbo struktūra. Magistro darbą sudaro įvadas, dėstomoji dalis, kurią sudaro trys skyriai, išvados, literatūros sąrašas.

Pirmoje dalyje nagrinėjama finansinio (teisėtumo) audito samprata, aptariami finansinį (teisėtumo) auditą reglamentuojantys teisės aktai, finansinio (teisėtumo) audito reikšmė ir įtaka valstybės finansų valdymo sistemai.

Antroje dalyje aptariamas Valstybės kontrolės vaidmuo subjektų atžvilgiu, vertinamas finansinio (teisėtumo) audito proceso planavimas ir vykdymas bei valstybinio finansinio audito metu surašomų audito ataskaitų ir išvadų reikšmė.

Empirinėje dalyje aptariama finansinio (teisėtumo) audito poveikio valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai tyrimo tikslas ir metodika, analizuojamos Valstybės kontrolės veiklos ataskaitos 2008 - 2013 metų laikotarpiu, o gauti rezultatai lyginami su Lietuvos Respublikos kultūros ministerijoje ir Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje atliktų finansinio (teisėtumo) auditų ataskaitų ir išvadų duomenimis.

Literatūra. Rašant baigiamąjį darbą daugiausiai remtasi įvairiais lietuvių autorių moksliniais darbais (J. Mackevičius, D. Daujotaitė, V. Lakis, A. Katkus, L. Pranckevičiūtė, V. Giželienė, L. Račelienė ir kt.). Taip pat nagrinėjami įvairūs teisės aktai, finansinį auditą reglamentuojantys dokumentai, metodikos ir rekomendacijos bei kita interneto svetainėse skelbiama informacija.

1. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO TEORINĖ ANALIZĖ

1.1. Finansinio (teisėtumo) audito samprata ir jos interpretacijos

Auditas – viena iš seniausių ir gana svarbių tinkamą valstybės valdymą užtikrinančių funkcijų. Vakarų Europoje valstybinio audito institucijos buvo įsteigtos gerokai anksčiau nei Lietuvoje. Jų ištakos siekia XIII–XIV a. Vienos iš pirmųjų finansų kontrolės institucijų – tai 1318 metais Paryžiuje veikę ir finansų kontrolę vykdę Apskaitos rūmai, o Jungtinėje Karalystėje – Nacionalinė audito įstaiga, paminėta 1314 metais ir Nyderlandų audito rūmai, paminėti 1386 metais (Pollitt, Summa, 1997, p. 1). Lietuvos finansų kontrolės pradžia laikomi 1591 m. (Jurgutis, 1938, p. 147), tačiau tokio audito, koks yra šiandien, poreikis pradėtas svarstyti tik po Nepriklausomybės atkūrimo kartu su buhalterinės apskaitos reglamentų projektais (Daujotaitė ir kt, 2012). Istorijos raidoje valstybinio audito institucijų funkcijos kito, o per XIII–XX a. susiformavo ir šiuo metu atlieka svarbų vaidmenį, susijusį su valstybės valdymo atskaitingumu. Todėl labai svarbu suprasti valstybinio audito reikšmę, jo paskirtį ir svarbiausia – jo naudą.

Analizuojant skirtingų autorių mokslinės literatūros darbus, sutinkame įvairius audito apibrėžimus, kuriuose, kaip teigia J. Mackevičius (2001), išryškunami vieni ar kiti jo aspektai.

J. Mackevičius ir D. Radziūnienė (2011) atsakyme į klausimą: Kas yra auditas? Akcentuoja, kad tai „nepriklausomas finansinių ataskaitų patikrinimas ir nuomonės apie jas pareiškimas“ (p. 9), ir išskiria šiuos keturis aspektus:

- „1) auditas yra patikrinimas. Tai kontrolės forma, kai tikrinami tam tikri objektai;
- 2) auditas yra nepriklausomas tikrinimas. Jį atlieka visiškai nepriklausomi nuo kieno nors valios ar įtakos atestuoti auditoriai;
- 3) auditas yra tam tikro objekto (pvz., finansinių ataskaitų, įmonės veiklos, valdymo sistemos ir kt.) tikrinimas.
- 4) auditas yra nuomonės apie tikrintą objektą pareiškimas. Ją pareiškia auditorius, atlikęs auditą“ (J. Mackevičiaus, D. Radziūnienė, 2011, p. 9).

J. Mackevičiaus (1999) manymu, audito apibrėžime turėtų atsispindėti „jo tikslai, būtinumas, objektai, rizikingumas, atlikimo metodikos ypatybės“ (p. 8) ir svarbiausi jo elementai – finansinės ataskaitos, nepriklausomas tyrimas, nuomonė, pagrįsta surinkta informacija, įstatymų ir teisės aktų reikalavimų laikymasis. Remiantis tuo, kas išdėstyta, jis siūlo tokį audito apibrėžimą: „auditas – tai nepriklausomas finansinių ataskaitų tyrimas ir objektyvios nuomonės apie jas reiškimas, remiantis bendraisiais apskaitos principais ir teisės aktais“ (J. Mackevičius, 1999, p. 8).

Vadovaujantis J. Mackevičiumi (1999) ir D. Daujotaite (2006), apibūdinant auditą būtina išskirti svarbiausias audito proceso ypatybes, t. y. *objektyvumą* (turi būti atskleista tikroji ūkio subjekto

padėtis), *įrodymų rinkimą* (informacijos rinkimas, siekiant patvirtinti arba paneigti vadovybei pateiktą finansinės atskaitomybės duomenų teisingumą) ir *metodiškumą* (tinkamos metodikos naudojimas renkant įrodymus, siekiant kokybiškumo). Autorių nuomone, šios ypatybės padeda lengviau suprasti audito esmę ir pasirinkti svarbiausius elementus audito procese. Tačiau tai tik autorių siūlymas, nes iki šiol nėra sutarta, kokie audito proceso aspektai turėtų atsispindėti audito sąvokos apibrėžime.

Siekiant giliau išanalizuoti finansinio audito sampratą yra palyginami įvairių mokslininkų siūlomi finansinio audito apibrėžimai (žr. 1 lent.).

1 lentelė. Finansinio audito samprata

	Audito apibrėžimas
Dicksee L. R. (1909)	Auditas yra apskaitos įrašų nagrinėjimas, kai siekiama nustatyti, ar šie įrašai teisingai ir aiškiai atspindi su šiuo tikslu susijusius sandorius. Auditas turi būti atliekamas siekiant įsitikinti, ar balansas yra objektyvus.
Spicer E. E.; Pegler E. C. (1911)	Auditu galima laikyti verslo knygų, sąskaitų ir kvitų patikrinimą, balanso tinkamą parengimą, siekiant suteikti teisingą informaciją apie valstybės verslo reikalus, pelną ar nuostolį per tam tikrą finansinį laikotarpį. Auditoriui turi būti pateikta išsami informacija ir neatitinkančių įrašų paaiškinimas.
Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“ (1977)	Auditas – ne savitikslė, o būtina reguliavimo sistemos dalis, kurios 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.
Robertsonas (1993)	Auditas yra procesas, sumažinantis informacinę vartotojų riziką.
Mackevičius J. (2001)	Auditas yra įmonės finansinių ataskaitų nepriklausomas patikrinimas ir nuomonės apie jas suformulavimas.
Rezaee et al. (2001)	Auditas apibrėžiamas kaip sisteminis audito įrodymų rinkimo procesas, kurio metu pareiškiamą nuomonę dėl teisingos, parengtos pagal kompiuterizuotą apskaitos sistemą, finansinės atskaitomybės pateikimo.

1 lentelės tęsinys kitame puslapyje

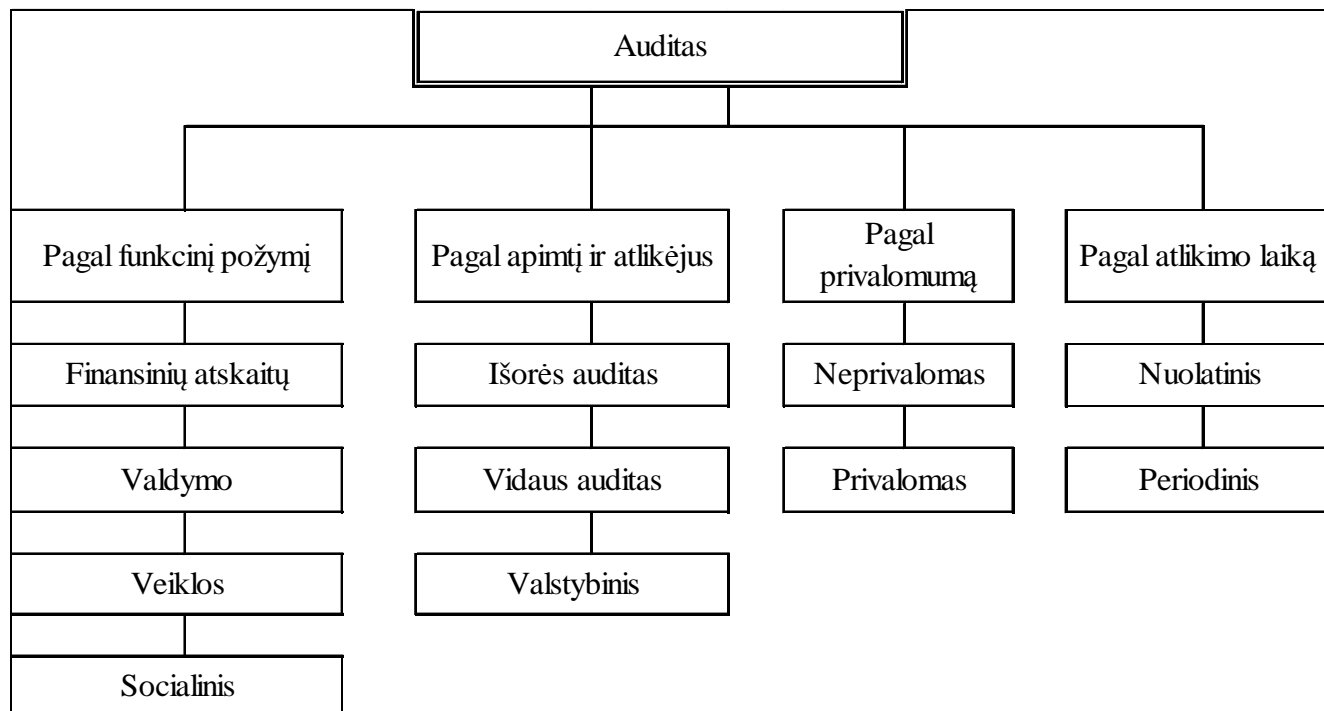
1 lentelės tęsinys

	Audito apibrėžimas
Kumar R., Sharma V. (2005)	Ten kur baigiasi apskaita, prasideda auditas. Tai reiškia, kad auditorius pasirodo tuomet, kai buhalteris atlieka savo darbą
American Accounting Association (1973)	Auditas – tai sistemingai planuojamas darbo procesas ir įrodymų įvertinimas, susijęs su ekonominių veiksmų ir įvykių sprendimais, siekiant išsiaiškinti šiuos sprendimus ir sukurti atitinkamus kriterijus bei perduoti rezultatus suinteresuotiems vartotojams.
Puškorius S., 2004	Žodis „auditas“ reiškia reviziją ir tai suprantama kaip išlaidų kontrolė. Auditas yra labai sudėtingas, jam įtakos turi daugelis veiksnių. Todėl audito apibrėžimas gali išskirti tik vieną ar kitą jo aspektą. Tačiau bet koku atveju auditas yra tikrinimas, tam tikra kontrolės forma, kurios metu tikrinami tam tikri objektai.
Tarptautinių žodžių žodynas	Auditus – ekonominės veiklos, finansinių ir buhalterinių ataskaitų, dokumentacijos tikrinimas norint nustatyti, ar visa tai atitinka tikrąją padėtį ir galiojančią tvarką (įstatymus), revizija.
Rupeikienė L. (2005)	Auditas – visada tam tikras procesas, kurio metu gaunami, kaupiami ir vertinami objektyvūs duomenys apie ekonominius veiksmus bei įvykius ir kurio metu nustatoma, ar jie atitinka tam tikrą kriterijų lygmenį, ar jo neatitinka, o rezultatas teikiamas tos informacijos naudotojams (užsakovams).
Lakis V., Mackevičius J., Rakštikas P. (1992)	Auditas – tai buhalterinės apskaitos vedimo įmonėse ir įstaigose patikrinimas patikimumo ir teisingumo požiūriu.
200-asis tarptautinis audito standartas „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal TAS“ (Lietuvos auditorių rūmai, 2009)	Audito tikslas – padidinti numatomų vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis. Tai pasiekama auditoriui pareiškus nuomonę apie tai, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Taikant daugelio rūšių bendrosios paskirties tvarką pareiškiami nuomonė, ar finansinės ataskaitos pateiktos teisingai visais reikšmingais atžvilgiais, ar parodo tikrą ir teisingą vaizdą pagal taikomą tvarką.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Gižiene V., Račeliene L., p. 1518, Lakiu V. ir kitais, p. 9, Rupeikiene L., p. 7, Tarptautiniu žodžių žodynu.

Iš 1 lentelėje pateiktų apibrėžimų galima susidaryti nuomonę, kad mokslinėje literatūroje auditas apibrėžiamas įvairiai, akcentuojant vieną ar kitą jo aspektą, o vieningo sutarimo dėl jo apibrėžimo nėra. Pasak J. Mackevičiaus (1999), vienos yra pernelyg paprastos ir neatspindi tikrosios audito reikšmės, kitos – pernelyg sudėtingos ir apima visus galimus audito proceso aspektus. Pastebima, kad dažniausiai audito apibrėžimuose naudojamas žodis „tikrinimas“. Kaip rašo J. Mackevičius knygoje „Audito teorija ir praktika“ (1999) daugelis autorių auditą tapatina su tikrinimo sąvoka, tačiau jų nuomonės išsiskiria dėl tikrinimo objekto: „ar tiriama visa įmonės veikla, ar apskaitos sistema, ar tik finansinė atskaitomybė“ (p. 267). Tikrinimo sąvoka dažniausiai suvokiama siaurąja prasme ir neatspindi tikrojo ir sudėtingo audito proceso esmės. Taip pat galima susidaryti nuomonę, kad pateiktuose apibrėžimuose auditas suprantamas daugiau kaip finansinės veiklos vertinimas, nors V. Gižienė ir L. Račelienė (2012) pabrėžia, kad „remiantis audito taikymo praktikos pagrindu ir teoriniais darbais ši nuostata jau seniai nebeatitinka realios situacijos, nes finansinis auditas yra tik viena iš audito rūšių“ (p. 1518).

Auditas yra sistemingas procesas, turintis tikslą, numatytą objektą, tyrimo metodus reikiamams įrodymams surinkti ir nešališkos nuomonės pareiškimą. Daugelis autorių (Radziūnienė, 2011, Daujotaitė, 2006, Mackevičius, 1999) auditą klasifikuoja pagal keturis požymius (žr. 1 pav.).



Šaltinis: Mackevičius, 1999, p. 38

1 pav. Audito klasifikacija

1 paveiksle pavaizduota audito klasifikacijos schema pagal funkcinį požymį, pagal apimtį ir atlikėjus, atlikimo laiką ir privalomumą. Tai keturi pagrindiniai požymiai, leidžiantys išskirti tam tikras audito procedūras ir rūšis bei joms būdingus bruožus. Todėl prieš atliekant auditą, svarbu nuspręsti,

kokiu funkciniu požymiu (*finansinių ataskaitų arba finansiniu*, kurio tikslas nustatyti, ar finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą audituojamo subjekto finansinę būklę, taip pat patikrinti, ar jos sudarytos remiantis galiojančiais apskaitos principais; *valdymo*, kuriuo siekiama patikrinti, kaip vykdoma valdymo kokybės kontrolė, ar naudojamos priemonės valdymui tobulinti; *veiklos*, kuriuo siekiama atskleisti veiklos tobulinimo galimybes, įvertinant veiklos rezultatus, materialinių, darbo ir finansinių išteklių naudojimo taupumą, ieškant galimybių kokybei gerinti bei visų rūšių išlaidoms mažinti ar *socialiniu*, kuris nėra labai paplitęs, remiantis bus atliekamas auditas (Mackevičius, 1999).

Tačiau toks audito klasifikavimas susiformavo pamažu. Anksčiau, atsižvelgiant į audito apimtį, naudojamus testus ir procedūras, buvo siūloma išskirti šias, šiandieniniame pasaulyje nepopuliarias, audito rūšis:

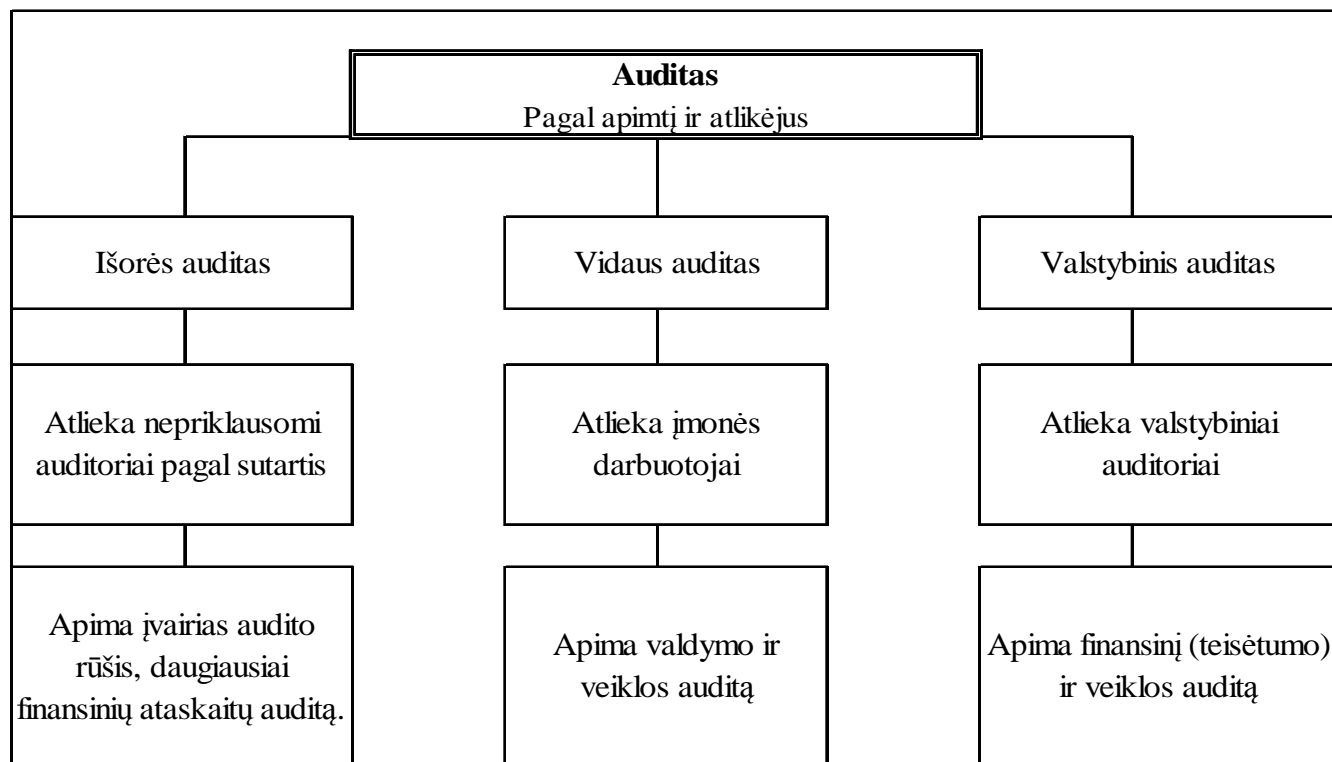
- ✓ patvirtinantį - naudojamą pirminių buhalterinių duomenų tikrumui nustatyti;
- ✓ sistemiškai orientuotą - naudojamas atsižvelgiant į vidaus kontrolės sistemos efektyvumo lygį;
- ✓ besiremiantį rizika - naudojamas tik tose srityse, kur numatoma didžiausia rizika (Mackevičius, 1999).

Analizuojant audito literatūrą galima aptikti ir tokias audito sąvokas kaip pirmasis ir pakartotinis auditas. Pasak J. Mackevičiaus (1999) pirmajam auditui priskiriamas pirmas auditoriaus apsilankymas pas klientą, t. y. auditorius klientą tikrina pirmą kartą, o šio „audito apimtis ir rizika yra didesni, nes auditoriai nėra susipažinę su kliento veiklos ypatybėmis, jo vidaus kontrolės sistema“ (p. 39) Analogiškai mąstant, pakartotinis auditas, tai jau ne pirmą kartą atliekamas auditas, kurio metu auditorius jau yra susipažinęs su kliento stipriosiomis ir silpnosiomis veiklos pusėmis.

Pagal tai, kokia audito apimtis ir atlikėjai, auditas skirstomas į išorės, vidaus ir valstybinį auditą (žr. 2 pav.). Išorės auditą atlieka nepriklausomi auditoriai pagal sutartis, o vidaus auditą – vidaus audito tarnybos darbuotojai, turintys tam tikrą profesinę kvalifikaciją. Pažymėtina ir tai, kad atliekant išorės auditą, pagrindinis dėmesys skiriamas finansinių ataskaitų auditui. Šio audito tikslas – nustatyti finansinių ataskaitų tikrumą ir pareikšti asmeninę nuomonę, surašant auditoriaus išvadą. Atliekant vidaus auditą, daugiausiai dėmesio skiriama valdymo ir veiklos politikos auditui. Vidaus audito pagrindinis tikslas, kaip teigia J. Mackevičius (1999) – „patikrinti valdymo sistemą, personalo veiksmus, atskirų padalinių veiklą“ (p. 23).

Valstybinis auditas – tai procesas, kurio tinkamas ir efektyvus vykdymas daro didelę reikšmę kiekvienos valstybės raidai. Svarbiausia – jis gerina valstybinio sektoriaus valdymo procesus, taip gerindamas valstybės biudžeto sudarymą ir vykdymą (Mackevičius, Pranckevičiūtė, 2007). Valstybinis auditas atsirado kartu su poreikiu taikyti nepriklausomas kontrolės priemones, kurios padėtų mažinti turto pasisavinimo ar iššvaistymo atvejus, užkirsti kelią galimai neteisėtai veiklai, mažinti apskaitos ir

finansinių ataskaitų duomenų iškraipymo riziką (Daujotaitė ir kt., 2012).



Šaltinis: Mackevičius, 1999, p. 40

2 pav. Audito klasifikavimas pagal apimtį ir atlikėjus

Lietuvoje Valstybinį auditą atlieka aukščiausioji valstybinio audito institucija – Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, veikianti pagal Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymą. Jame įteisinti pagrindiniai Valstybės kontrolės uždaviniai:

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

2) skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui“ (Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas, 1995, 4 str.).

Šių uždavinių atsiradimą įtakojo Lietuvos Respublikos Konstitucija, kuri įpareigoja Valstybės kontrolę prižiūrėti, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas, kaip vykdomas valstybės biudžetas, o išvadas teigti Seimui. Tokiu būdu siekiama padėti daryti teigiamą įtaką valstybės finansų valdymui, kontrolės sistemai ir viešajam valdymui, orientuotam į visuomenės poreikius (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992).

2015 m. sausio 1 d. Lietuvai tapus 19-ąja euro zonos nare ir įsigaliojus Fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstituciniam įstatymui, Valstybės kontrolei teko prisiimti dar vieną funkciją – vykdyti biudžeto politikos kontrolę. „Vykdydama naująją funkciją, Valstybės kontrolė stebės ekonominės ir

pinigų sąjungos narėms taikomų fiskalinės drausmės taisyklių laikymąsi Lietuvoje ir teisės aktuose nustatytų užduočių vykdymą“ (Valstybės kontrolės pranešimai spaudai, 2015). Tai reiškia, kad nuo šiol Valstybės kontrolė biudžeto projektą tikrins kiekviename jo etape, o ne prieš jam patenkant į Seimą. Tokiu būdu bus stiprinama valdžios sektoriaus finansų tvarumo tikslų vykdymo kontrolė (Valstybės kontrolės pranešimai spaudai, 2015).

J. Mackevičius ir L. Pranckevičiūtė (2007) teigia, kad „skirtinguose leidiniuose ir teisės aktuose valstybinio audito rūšys skiriamos nesilaikant jokių klasifikavimo požymių“ (p. 49) ir pateikia pavyzdžius, kaip užsienio šalių literatūroje skirstomos valstybinio audito rūšys. (žr. 2 lent.)

2 lentelė. Valstybinio audito rūšių skirstymas

Autorius/Veikalas	Valstybinio audito rūšys
Richard Allen ir Daniel Tommasi	Išankstinis, paskesnis, taisyklingumo, patvirtinimo, veiklos.
Limos deklaracija	finansų valdymo ir apskaitos teisėtumo, taisyklingumo, veiklos. Taip pat minimas išankstinis, paskesnis, vidaus bei išorės.
Paramos tobulinant valdymą ir administravimą organizacijos Vidurio ir Rytų Europos šalims (Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries –SIGMA) leidinyje	finansinis, taisyklingumo (atitikimo), veiklos, išankstinis ir paskesnis (dar skirstomas į teisėtumo, finansinį, veiklos).
INTOSAI audito standartuose,	Teisėtumo, veiklos.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Mackevičiumi, Pranckevičiūte, 2007, p. 50

Analizuojant mokslinę literatūrą, įsitikinta, kad valstybinis auditas skirtingų mokslininkų bei autorių skirstomas įvairiomis rūšimis. Todėl minėti autoriai pataria valstybinį auditą „klasifikuoti pagal funkciją, pagal laiką ir pagal atlikėjus (Mackevičius, Pranckevičiūtė, 2007). (žr. 3 pav.)

VALSTYBINIS AUDITAS						
PAGAL FUNKCIJĄ		PAGAL LAIKĄ		PAGAL ATLIKĖJUS		
Finansinis auditas	Veiklos auditas	Įrankstinis auditas	Paskesnis auditas	Valstybės kontrolė	Savivaldybių kontrolieriai	Nepriklausomos audito įmonės
Valstybinio audito rezultatų įforminimas (pastebėjimai, rezultatai, išvados)						
Rekomendacijos						

Šaltinis: Mackevičius, Prankevičiūtė, 2007, p. 50

3 pav. Valstybinio audito klasifikacija

Lietuvoje, vadovaujantis Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymu (1995), išskiriamos dvi valstybinio audito rūšys – finansinis (teisėtumo) ir veiklos auditai, kurie atliekami „Valstybės kontrolės audituojamuose subjektuose pagal Valstybinio audito reikalavimus“ (p. 1).

Finansinis (teisėtumo) auditas, kaip viena iš Valstybės kontrolės funkcijų įgyvendinimo priemonių, įvairiuose šaltiniuose apibūdinamas skirtingai. Lietuvos Respublikos audito įstatyme (2008) finansinių ataskaitų auditas apibrėžiamas kaip „nepriklausomas audituojamos įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvados pateikimas vadovaujantis teisės aktu, reglamentuojančiu finansinių ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais“ (Lietuvos Respublikos audito įstatymas, 1999, 2 str.). Finansų ministerijos tinklalapyje pateikiamas toks finansinių ataskaitų apibrėžimas - „nepriklausomas įmonės, įstaigos ar organizacijos finansinių ataskaitų arba konsoliduotųjų finansinių ataskaitų patikrinimas ir išvados pateikimas, kurioje nurodoma, ar finansinės ataskaitos arba konsoliduotosios finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais tikrai ir teisingai parodo organizacijos finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus“ (Lietuvos Respublikos finansų ministerijos veiklos sritys, finansinės atskaitomybės auditas). Tokio audito tikslai – nustatyti, ar:

1) „finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais teisingai parodo audituojamos įstaigos finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą;

2) metiniame pranešime (konsoliduotajame metiniame pranešime) arba įstaigos veiklos

ataskaitoje (jeigu pagal teisės aktų reikalavimus jie rengiami) pateikti finansiniai duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų (metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų) duomenis“ (Lietuvos Respublikos finansų ministerijos veiklos sritys, finansinės atskaitomybės auditas).

Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatyme (1995) finansinis (teisėtumo) auditas įvardijamas 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“ (Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas, 2 str.). Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatyme (2014) finansinis auditas apibrėžiamas 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“ (Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 2, 4, 6, 9 IR 23 straipsnių pakeitimo įstatymas, 2 str.). Akivaizdu, kad bėgant laikui, tobulėjant visuomenei, keičiantis valdžios atstovams finansinio audito apibrėžimai kinta ir įstatymuose, tačiau juose išlieka svarbiausi finansinio audito elementai - finansinė būklė, ataskaitos ir nepriklausomos nuomonės pareiškimas. Todėl finansinio audito supratimas ir jo taikymas yra panašus visose įstaigose, įmonėse ir organizacijose. Ypatingai finansiniam auditui teikiama svarbi vieta viešojo sektoriaus valdyme. Tai skatina informacijos vartotojus labiau pasitikėti valstybės finansine padėtimi, būti užtikrintiems dėl valdžios sprendimų priėmimo, socialinio stabilumo ir ekonominio saugumo. Todėl galime susidaryti nuomonę, kad informacijos vartotojai reikalauja tikslios ir teisingos informacijos apie esamą subjekto finansinę būklę, kuri yra atskleidžiama finansinio audito metu.

Besivystant ir tobulėjant visuomenei, keičiantis reikalavimams, didėjo ir organizacijų vadovų reikalavimai, todėl vien finansinio audito kaip kontrolės formos neužteko. Remiantis tik finansinio audito rezultatais buvo neįmanoma visapusiškai įvertinti vykdomos veiklos. „Tai galima aiškinti kaip objektyvų ekonomikos pokyčių veiksnį, rodantį, kad pramoninės ekonomikos epochoje suformuota tradicinė veiklos vertinimo ir kontrolės koncepcija, besiremianti apskaitos informacija ir veiklą vertinanti per finansinių rezultatų pasikeitimo prizmę, tapo nebepakankama“ (Mackevičius, Daujotaitė, 2011, p. 27). To pasekoje pradėjo formotis naujos audito rūšys, padedančios kontroliuoti ir kurti efektyvią valdymo sistemą.

XX a. II pusėje buvo pradėta plėtoti veiklos audito teorija, o vėliau ir praktika. D. Daujotaitė ir J. Mackevičius (2011) apibūdindami veiklos auditą, išskiria pirmą mokslininko Lennis Knighton 1967 metais pateiktą veiklos audito apibūdinimą, kuris skamba taip: “nepriklausomas tikrinimas, atliekamas išorės auditorių, siekiant įvertinti ir pateikti įstatymų leidėjui objektyvią informaciją apie valstybinių

institucijų vadovų atsakomybę (pareigą), t. y. ar jie patikimai, rezultatyviai ir efektyviai valdė valstybines programas“ (p. 28). „Audito standartuose“ veiklos auditas siejamas su ekonomiško, rezultatyvumo bei efektyvumo auditu, kuris apima:

- *„administracinės veiklos, atliekamos pagal protingus administravimo principus ir praktiką, ir valdymo veiklos ekonomiško auditą;*
- *įmonių, finansinių ir kitų išteklių naudojimo rezultatyvumo auditą, įskaitant informacinių sistemų, veiklos rezultatyvumo matų bei stebėjimo tvarkos ir audituojamos įstaigos procedūrų, taikomų taisant nustatytus trūkumus, tikrinimą;*
- *veiklos efektyvumo auditą vertinant, kaip audituojamoji įstaiga įgyvendina savo tikslus, ir auditą lyginant faktinį veiklos poveikį su planuotu“ (Veiklos audito įgyvendinimo rekomendacijos, 2004, p. 10).*

Veiklos audito pagrindinis ypatumas tai, kad jam nėra taikomi griežti standartai ar specifiniai reikalavimai, pvz.: formalių išvadų pateikimas, lyginant su finansiniu auditu. Tai yra daug sričių apimantis nepriklausomas tyrimas, atliekamas neperiodiškai, atviras vertinimams bei interpretacijoms. Kitaip sakant, „veiklos auditas – tai būdas mokesčių mokėtojams, finansininkams, įstatymų leidėjams, vykdomosioms institucijoms, paprastiems piliečiams ir žiniasklaidai „kontroliuoti“ įvairias valstybės veiklas ir būti informuotais apie jų valdymą bei rezultatus“ (Veiklos audito įgyvendinimo rekomendacijos, 2004, p. 11).

Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvoje egzistuoja tik dvi efektyviai vykdomos valstybinio audito rūšys, o užsienio šalyse išskiriamos net keletas, galima daryti prielaidą, kad nesvarbu kokios ir kiek valstybinio audito rūšių valstybėje taikoma, svarbiausia, kad jos būtų svarbios ir būtinos, orientuotos į vidaus kontrolės sistemą, ūkio subjekto struktūrą ir veiklą, teisinį reglamentavimą, siekiančios įvertinti veiklos efektyvumą, ekonomišumą ir rezultatyvumą.

Išanalizavus audito sampratą, galima teigti, kad auditas – tai svarbi ir būtina kontrolės priemonė, leidžianti informacijos vartotojams priimti teisingus sprendimus ir gauti patikimą informaciją. Keičiantis ekonominei ir politinei šalies raidai, didėjant visuomenės lūkesčiams ir vykstant reformoms viešajame sektoriuje, ypatingai reikšminga tapo valstybinio audito rūšis - finansinis (teisėtumo) auditas, leidžiantis veiksmingiau kontroliuoti viešųjų lėšų formavimo ir panaudojimo procesus, darantis įtaką ekonominei ir socialinei plėtrai. Jį atliekant, daugiausia dėmesio skiriama nustatyti, ar finansinė atskaitomybė teisingai parodo audituojamo subjekto finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar ji atitinka teisės aktus ir bendruosius apskaitos principus. Todėl Valstybės kontrolei, kaip nepriklausomai aukščiausiai audito institucijai, suteikta išskirtinė konstitucinė pareiga prižiūrėti ir skatinti efektyvų valstybės turto valdymą.

1.2. Finansinio (teisėtumo) audito objektas, tikslai ir uždaviniai

Finansinis auditas - tai sistemingas procesas, darantis įtaką šalies ekonomikai, suteikiantis stabilumo priimant sprendimus ir siekiantis užtikrinti efektyvų valstybės finansinio turto valdymą. Atliekant finansinį auditą, ypatingas dėmesys skiriamas finansiniams dokumentams, finansinėms ataskaitoms, teisės aktams, reglamentuojantiems subjekto veiklą, finansavimo šaltinius ir apskaitą, darbuotojų pareigybės aprašymus, vidaus kontrolę, įstaigos struktūrą, tikslus, sistemas ir programas, kuriomis vykdoma apskaita. Tokiu būdu siekiama išgryninti pagrindinį valstybinio finansinio audito tikslą, kuris padeda nustatyti ar buhalterinė apskaita vedama laikantis ją reglamentuojančių teisės aktų, standartų, o finansinė atskaitomybė teikiama tikra ir teisinga.

Analizuojant literatūros šaltinius, susiduriame su įvairiais, tačiau labai panašiais audito tikslo apibrėžimais. D. Daujotaitė (2006) pagrindinį audito tikslą aiškina taip: „pagrindinis audito tikslas - objektyviai įvertinti, ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais parodo tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę, ar ši atsakomybė parengta pagal bendrusius apskaitos principus bei galiojančius teisės aktus, ir pareikšti nuomonę apie tai“ (p. 15).

J. Mackevičius (1999) savo knygoje „Audito teorija ir praktika“ audito tikslą išreiškia kaip garantijos davimą „informacijos vartotojams, kad finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą įmonių veiklos būklę“ (p. 15). Šios garantijos davimui, auditorius turi „nustatyti, ar:

- buhalteriniai įrašai buvo daromi teisingai, tiksliai ir tvarkingai;
- finansinių ataskaitų duomenys parengti remiantis buhalteriniais dokumentais;
- buvo gauta visa būtina informacija ir reikiami paaiškinimai iš įmonės vadovybės ir darbuotojų“ (p. 15).

200-jame tarptautiniame audito standarte „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“ yra konkrečiai apibrėžti ne tik bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir paaiškintas audito pobūdis ir apimtis, bet ir apibrėžtas audito tikslas, kuris parodo siekiamybę „padidinti numatomų vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis“ kas „pasiekama auditoriui pareiškus nuomonę apie tai, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką“ (p. 4).

Valstybinio audito reikalavimuose (2002) teigiama, kad „*finansinio (teisėtumo) audito tikslas yra įvertinti audituojamo subjekto metinius (konsoliduotųjų) finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinius, nacionalinį ataskaitų rinkinį ir pareikšti nepriklausomą nuomonę, ar jie parodo tikrą ir teisingą vaizdą arba yra parengti pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką, taip pat įvertinti audituojamo subjekto lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumą ir jų naudojimą įstatymų nustatytiems tikslams ir pareikšti nepriklausomą nuomonę*“ (Valstybinio audito reikalavimai, 2012, 3 reikalavimas).

Konkretūs audito tikslai, tiesiogiai nukreipti veikimui, pateikti Lietuvos Respublikos audito įstatyme (1999), kuriais vadovaujantis auditorius žino, kad jo pareiga:

1) *„nustatyti, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais teisingai parodo audituojamo subjekto finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą;*

2) *nustatyti, ar metiniame pranešime (konsoliduotajame metiniame pranešime) arba subjekto veiklos ataskaitoje (jeigu pagal teisės aktų reikalavimus jie rengiami) pateikti finansiniai duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų (metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų) duomenis“ (3 str.).*

Atlikus audito tikslo apibrėžimo analizę, galima teigti, kad dauguma autorių ir teisės aktų, taisyklių ir reikalavimų leidėjų konkrečiai išreiškia audito tikslą ir atskleidžia jo esmę bei paskirtį, kuri įtvirtinta Valstybės kontrolės nuostatuose akcentuojant, kad „finansinio (teisėtumo) audito tikslas yra įvertinti, ar audituojamas subjektas teisingai tvarko savo finansus, ar pateikia teisingas finansines ir kitas ataskaitas, taip pat ar valstybės lėšos ir kitas turtas valdomas ir naudojamas teisėtai, taip, kaip numatyta įstatymuose“ (Valstybės kontrolės nuostatai).

Audito tikslai, be jiems pasiekti užsibrėžtų uždavinių, yra neefektyvūs ir sunkiai pasiekiami.

D. Daujotaitė (2006) pabrėžia, kad siekiant įgyvendinti pagrindinį audito tikslą, auditorius privalo įgyvendinti uždavinius įvertindamas:

- ✓ *„ar finansinė atskaitomybė – kaip visuma – atitinka jai keliamus reikalavimus ir nėra prieštaringos informacijos;*
- ✓ *ar išsamiai ir tiksliai į apskaitą įtrauktos per ataskaitinį laikotarpį įvykusios ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai;*
- ✓ *ar finansinė atskaitomybė atskleidžia tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus;*
- ✓ *ar finansinė atskaitomybė parengta vadovaujantis bendraisiais apskaitos principais ir galiojančiais teisės aktais, reglamentuojančiais buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymą;*
- ✓ *pareikšti savo nuomonę apie audituojamą finansinę atskaitomybę, vartojant frazę „visais reikšmingais atžvilgiais“ (p. 15,16).*

J. Mackevičius ir L. Pranckevičiūtė (2007) teigia, kad svarbiausi valstybinio audito uždaviniai „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“ (p. 46).

Panašiai valstybinio audito uždavinius įvardija daugelis Lietuvos autorių, išskirdami pagrindinius finansinio (teisėtumo) audito atlikimo aspektus – įvertinti ir prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas valstybės turtas. Tačiau svarbu paminėti, kad nuo 2009 metų Valstybės kontrolė,

siekdama finansinį (teisėtumo) auditą padaryti dar efektyvesnį, anksčiau minėtų uždavinių sąrašą papildė dar vienu punktu - įvertinti valstybės lėšų bei turto naudojimo ekonomiškumą, kuris anksčiau buvo daromas tik veiklos audito metu (Valstybės kontrolės nuostatai).

Galima teigti, kad pagrindinis finansinio (teisėtumo) audito tikslas siejamas su finansinių ataskaitų sudarymo teisingumu, remiantis bendraisiais apskaitos principais ir galiojančiais teisės aktais, ūkio subjekto finansinės atskaitomybės įvertinimu, išreiškiant teisingą ir nepriklausomą, apsaugotą nuo pašalinės įtakos, nuomonę apie finansinę atskaitomybę. Audito tikslai, kartu su jiems pasiekti išsikeltais uždaviniais, auditoriui nurodo krypti, padeda racionaliai paskirstyti audito atlikimui skirtą laiką, o darbus atlikti planuotai, nuosekliai ir sistemingai.

1.3. Finansinio (teisėtumo) audito reglamentavimo aspektai

Lietuvoje audito svarba ir vaidmuo nuolat auga kartu augant poreikiui turėti tikslią informaciją apie visų Lietuvos teritorijoje veikiančių ūkio subjektų veiklą. Visuomenė vis labiau įsisąmonina, kad nuo tinkamai atlikto audito priklauso ne tik verslo sėkmė, bet ir neefektyvus valstybės lėšų panaudojimo atskleidimas. Todėl tam, kad auditas pateisintų visuomenės lūkesčius, atitiktų pagrindinius savo tikslus, būtų atliktas patikimai, užtikrintai ir teisingai, būtina, kad jis būtų reglamentuotas. Tik tokiu atveju audito metu nustatyta padėtis ir pateikta nepriklausoma auditoriaus išvada galės atspindėti patikimą, teisės aktais pagrįstą informaciją.

Daugelyje šalių, kaip ir Lietuvoje, valstybinio audito sistemą reglamentuoja nacionaliniai teisės aktai ir tarptautiniai dokumentai. J. Mackevičius ir L. Prancėvičiūtė (2007) išskiria, jų nuomone, tris svarbiausius dokumentus, reglamentuojančius auditą :

- 1) Limos deklaracija dėl audito principų gairių;
- 2) Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (International Organization of Supreme Audit Institution - INTOSAI) audito standartai,
- 3) Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (European Organisation of Supreme Audit Institutions - EUROSAI) deklaracija dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo (p. 47).

Tačiau svarbu paminėti ir Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos išleistus Tarptautinius audito standartus (TAS), kuriais vadovaujantis nuo 2012 metų pirmą kartą Lietuvoje atliekami finansiniai (teisėtumo) auditai. Pereinant prie TAS taikymo, kurie „įpareigoja išlaikyti aukštą valstybinio audito kokybę ir skatina didinti valstybinio audito poveikį“ (Valstybės kontrolės veiklos ataskaita, 2012, p. 9), buvo patvirtinta nauja Valstybinio audito

reikalavimų redakcija, parengtas Finansinio ir teisėtumo audito vadovas, o auditoriams ir padalinių vadovams organizuoti Tarptautinių audito standartų mokymai (Valstybės kontrolės veiklos ataskaita, 2012). Tarptautiniuose audito standartuose yra aptariamos bendrosios nepriklausomo auditoriaus pareigos ir tikslai atliekant finansinį (teisėtumo) auditą, konkrečiai paaiškintas audito pobūdis ir apimtis, detalizuotas TAS taikymas, jo galia ir struktūra, apibrėžti reikalavimai, kuriais nustatomos bendros visiems auditams taikomos auditoriaus pareigos (200-asis TAS). TAS pritaikymas atliekant finansinį (teisėtumo) auditą, suteikė Lietuvai tarptautinį pripažinimą ir užtikrino galimybę „laiku gauti kompetentingą pagalbą iš kitų aukščiausiųjų audito institucijų ir tarptautinių organizacijų“ (Valstybės kontrolės veiklos ataskaita, 2011, p. 7). Svarbu paminėti, kad TAS taikymas suteikė galimybę patirtimi dalintis su kitomis aukščiausiosiomis audito institucijomis, atliekant bendrus tarptautinius auditus ir sprendžiant bendras šalims aktualias problemas. Tai suteikė galimybę stebėti kitų institucijų veiklos principus, sužinoti kitų šalių patirtį audituojamoje srityje, stebėti ir vertinti jų veiklos rezultatus, teikti ir gauti pasiūlymus dėl audito metodikos tobulinimo (Valstybės kontrolės veiklos ataskaita, 2011, p. 7). Visi šie Valstybės kontrolės pasiekimai dar labiau skatina pasitikėti Valstybės kontrolės veikla, jos efektyvumu ir nuolatiniu jos gerinimu, valstybės auditorių kompetencija, jų žiniomis ir patirtimi.

Limos deklaracija dėl audito principų gairių buvo priimta 1977 metais INTOSAI IX-ajame kongrese Limoje, kai po dvidešimt metų derybų Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) kongreso idėjoms pritarė visos šalys. Ši deklaracija buvo atspausdinta ir išplatinta atsižvelgiant į tai, kad „tvarkingas ir efektyvus valstybės lėšų naudojimas yra viena iš svarbiausių tinkamo valstybės finansų valdymo bei rezultatyvių valdžios institucijų sprendimų prielaidų“, todėl „siekiant šių tikslų, kiekvienoje valstybėje neišvengiamai turi funkcionuoti aukščiausioji audito institucija, kurios nepriklausomumą garantuoja įstatymas“ (Limos deklaracija, 1977).

Limos deklaracija yra svarbiausias INTOSAI dokumentas, kuriame patvirtintos ne tik bendrosios nuostatos, bet ir pagrindiniai INTOSAI kontrolės veiklos reikalavimai, t. y. šalių aukščiausiosioms audito institucijoms gana konkrečiai nurodytas audito metodų ir procedūrų taikymas, audito ataskaitų turinys ir jo teikimas parlamentui bei visuomenei, auditorių teorinis ir praktinis profesinis tobulinimasis, bendradarbiavimas. Deklaracijoje taip pat yra pabrėžtos tokių svarbių audito sričių reikšmės kaip mokesčių, viešųjų pirkimų ir viešųjų darbų, elektroninio duomenų apdorojimo įrenginių ir subsidijuojamų institucijų (Mackevičius, Pranckevičiūtė, 2007). Todėl vadovautis Limos deklaracijos reikalavimais, kurių pagrindinis tikslas – tobulinti valstybės finansų valdymo mechanizmą bei rezultatyvų valdžios institucijų sprendimų priėmimą (Limos deklaracija, 1977), yra pagrindinis INTOSAI narių veiklos principas, kurį toleruoja ir taiko išorės kontrolės srityje daugelis Europos Sąjungos šalių. Straipsnyje „Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje“ D. Daujotaitė (2002) teigia, kad „Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos

deklaracijoje (1997 m.) yra suformuluoti pagrindiniai principai, kuriais remiasi Europos Sąjungos šalys išorės kontrolės srityje dėl viešųjų finansų kontrolės. Prie šios deklaracijos prisijungė visų Europos Sąjungos šalių aukščiausios audito institucijos ir savo nacionalinėje teisėje bei praktikoje įtvirtino pagrindinius deklaracijoje suformuluotus principus, kurių svarbiausias – audito institucijų ir auditorių nepriklausomumas“ (p. 71). Šiame straipsnyje išreikšta nuomonė, tik dar kartą patvirtina Limos deklaracijos svarbą daugeliui pasaulio šalių, tame tarpe ir Lietuvai.

Didžiausią reikšmę atliekant valstybinį auditą turi INTOSAI audito standartai, kuriuos 1992 metais pirmą kartą išleido INTOSAI audito standartų komitetas. Audito standartai buvo parengti kaip rekomendacija, paaiškinanti, kaip turi būti atliekamas viešojo sektoriaus subjektų finansinis auditas, bet kartu ir neleidžianti nukrypti nuo pagrindinių audito principų. Pastebima ir tai, kad INTOSAI audito standarte teikiami minimalūs patarimai auditoriui, bet nurodytos pagrindinės procedūros, kurios turėtų būti audite.

INTOSAI audito standartų struktūrą sudaro keturios pagrindinės dalys:

- *postulatai, kuriuose nurodytos pagrindinės gairės dėl INTOSAI standartų taikymo;*
- *bendrieji audito standartai, kurie apima audito darbuotojų kompetencijos ir tobulėjimo reikalavimus;*
- *audito darbo standartai - juose nurodyta, kaip turėtų būti atliekamas auditas, taikant tikslus, sistemingus veiksmus ir priemones;*
- *audito ataskaitų standartai, kuriuose aptariamas audito nuomonės tekstas ir aiškiai pateikiama bendroji prasmė (Mackevičius, Pranckevičiūtė, 2007, p 47, Buškevičiūtė, 2008).*

Svarbu paminėti, kad INTOSAI audito standartai pateikia visapusi finansinio audito gairių rinkinį, kuriuo gali remtis visos aukščiausios audito institucijos nepriklausomai nuo institucinių aplinkybių ir audito aplinkos (INTOSAI audito standartai, 1992).

Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (EUROSAI) deklaracija priimta 1999 metais EUROSAI IV kongrese, Paryžiuje. Tuo metu vyko daug socialinių, technologinių ir politinių pokyčių, keitėsi viešojo sektoriaus valdymas, Vidurio ir Rytų Europos valstybės atnaujino nepriklausomumo ir skaidrumo poreikį. Dėl šių priežasčių EUROSAI nariai, patvirtindami savo nepriklausomumą, laikosi šių principų:

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 kontrolės institucijos nepriklausomumo, 1999).*

Pažymėtina, kad Lietuvos Respublika visateise INTOSAI nare tapo 1992 m., o nuo 1993 m. EUROSAI nare.

Toliau analizuojant finansinio audito reglamentavimą, J. Mackevičius (1999) ir D. Daujotaitė (2006) siūlo jį skirstyti į tokius aspektus: *teisinį, metodinį, valdymo*. Teisinis pagrindas yra Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas ir Auditorių profesinės etikos kodeksas, nes jie reglamentuoja „svarbiausias auditorių veiklos sritis, apibrėžia auditorių nepriklausomumą ir atsakomybę, santykius su audituojamuoju subjektu ir pan.“ (Daujotaitė, 2006, p. 32). Audito metodinį pagrindą sudaro Valstybinio audito reikalavimai ir tarptautiniai audito standartai, kurie „numato audito atlikimo metodiką, auditoriaus veiksmus įvairiais audito etapais“ (Daujotaitė, 2006, p. 32). Valdymo reglamentavimu rūpinasi Valstybės kontrolė kontroliuodama, kad visi audito valdymo sistemos elementai būtų lankstūs ir veiksmingi.

J. Mackevičius ir L. Pranckevičiūtė (2007) straipsnyje „Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas“ nemažą dėmesį skiria Lietuvos valstybinio audito reglamentavimui ir taikymo principams. Minėtame straipsnyje autoriai nurodo, kad Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė, Aukščiausioji valstybinio audito institucija, remiantis daugumos Europos Sąjungos valstybės narių tarptautiniu mastu pripažintais INTOSAI standartais ir deklaracijomis, parengė nacionalinius teisės aktus, audito atlikimo reikalavimus ir vadovus. Svarbiausiais dokumentais, reglamentuojančiais Lietuvos valstybinio audito sistemą, tapo Valstybės kontrolės įstatymas ir Valstybinio audito reikalavimai, kurių svarbiausios nuostatos pateiktos 3 lentelėje (Mackevičius, Pranckevičiūtė, 2007).

3 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.): 13-ame str. „Valstybinio audito tipai“ nurodoma, kad Valstybės kontrolė atlieka finansinį (teisėtumo) ir veiklos mastą; valstybinio audito subjektai yra valstybės institucijos ir įstaigos, savivaldybės, įmonės ir juridiniai asmenys, kuriems valstybė ar</p>	<p>Pateikiama 13 valstybinio audito reikalavimų: 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 2-u reikalavimu „Planavimas“ siekiama, kad kiekvienas auditas būtų atliekamas laiku, taupiai, veiksmingai ir kad valstybinio audito mastas kasmet būtų nustatomas audito programose 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</p>

3 lentelės tęsinys kitame puslapyje

3 lentelės tęsinys

<p>savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto 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 16-ame str. „Valstybinio audito dokumentai“ įrašyta, kad prie valstybinio audito dokumentų priskiriami darbo dokumentai, valstybinio audito ataskaita ir išvada 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 18-ame str. išvardytos valstybės kontrolieriaus ir jo pavaduotojų teisės priimant sprendimus pagal valstybinio audito ataskaitas 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 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>valdant, naudojant valstybės bei savivaldybės turta, juo disponuojant, naudojant valstybės bei savivaldybių lėšas 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 požiūriu ir atskleisti veiklos tobulinimo galimybes 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 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 7-u reikalavimu „Audito atranka“ apibrėžiamas atrankos naudojimas audito procese, atrankos būdai (statistinis ir nestatistinis), etapai (planavimas, pavyzdžių atranka, pavyzdžių tyrimas, gautų rezultatų įvertinimas) 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 9-ame reikalavime „Analitinės procedūros“ pabrėžiama, kad analitinės procedūros yra reikšmingų rodiklių ir tendencijų analizė ir kad jos gali būti naudojamos viso audito metu 10-u reikalavimu „Darbo dokumentai“ reglamentuojama darbo dokumentų rengimo, įforminimo, tvarkymo ir saugojimo tvarka 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 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 13-u reikalavimu „Audito kokybė“ reglamentuojami pagrindiniai audito kokybės valdymo principai, iš kurių svarbiausi yra audito priežiūra ir priežiūra</p>
--	---

Šaltinis: Mackevičius, Pranckevičiūtė, 2007, 47-48 psl.

Galima daryti išvadą, kad valstybinio finansinio audito atlikimas yra neatsiejamas nuo teisinio reglamentavimo, kuris padeda audito procesą atlikti teisingai ir tiksliai. Audito reglamentavimas yra naudingas visiems auditoriams ne tik rengiant audito planus ir programas, bet ir surašant audito ataskaitas ir pateikiant išvadas. Todėl labai svarbu tinkamai vadovautis Valstybinio audito

reikalavimais, vienais reikšmingiausių Lietuvos Respublikos valstybinio audito sistemos reglamentų, kuriuose aiškiai išdėstyta audito veikla nuo planavimo iki ataskaitos ir išvados surašymo, Valstybės kontrolės įstatymu, tarptautiniais audito standartais ir kitais auditą reglamentuojančiais teisės aktais ir standartais bei laikytis pagrindinių jų nuostatų.

1.4. Finansinio (teisėtumo) audito reikšmė ir įtaka valstybės finansų valdymo sistemai

Valstybinis, ypač finansinis (teisėtumo), auditas yra būtinas valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemos elementas. Tinkamai atliekamas auditas atskleidžia nukrypimus nuo nustatytų standartų ir teisės aktų, iškelia klaidas ir apgaulės, padeda institucijų, įstaigų ir įmonių vadovams priimti teisingus valdymo sprendimus, teikia naudą ir pagalbą Lietuvos Respublikos Seimui (toliau – Seimas). Valstybinis auditas leidžia kuo anksčiau ištaisyti padėtį, esant reikalui kaltus asmenis patraukti baudžiamojon atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams arba bent jau sumažintų jų galimybę. Todėl finansinis auditas yra būtina, viešųjų finansų kontrolę vykdanči, sistema.

Ekonomikos literatūroje finansų apibrėžimas interpretuojamas įvairiai. Daugelis autorių (V. Naraškevičiūtė (2003), A. Lakštutienė (2003), V. Jurgutis (1938), O. Buckiūnienė (2005) sutinka, kad „finansų“ kilmė nėra visiškai aiški, nes vieni kildina jį iš angliško žodžio „*fine* – bauda, piniginė bausmė“, kiti iš lotyniško žodžio „*finire* – baigti“ (Naraškevičiūtė ir Lakštutienė, 2003, p. 4, Buckiūnienė, 2005, p. 6) Tarptautinių žodžių žodyne (1999) teigiama, kad finansų reikšmė kilusi iš prancūziško žodžio „*finances* – piniginės lėšos, kurios yra visuma ekonominių santykių, centralizuotų ir decentralizuotų piniginių lėšų fondų sudarymo ir panaudojimo procese“ (p. 141).

Norint giliau suprasti finansų apibrėžimą, K. Levišauskienė ir G. Rūškys (2003), siūlo įvertinti jiems „būdingus ekonominius ypatumus, atskleisti jų formavimosi prielaidas bei pokyčius, įtakojusius reikšimosi mastą, būdą, formas“ (p. 9). Tačiau daugelis autorių apibūdindami finansus akcentuoja esminį jo bruožą - „finansai yra ekonominiai (ar piniginiai) santykiai, susiję su piniginių lėšų fondų formavimu ir panaudojimu“ (Buckiūnienė, 2005, p. 7). Šį bruožą išryškina V. Naraškevičiūtė ir A. Lakštutienė (2003) teigdamos, kad „finansai – tai visuma ekonominių ir piniginių santykių, susijusių su nacionalinio ir bendrojo vidaus produkto paskirstymu, perskirstymu sudarant, paskirstant ir panaudojant piniginių lėšų fondus, reikalingus visuomenės poreikiams tenkinti“ (p. 4). Panašiai finansus apibūdina V. Meidūnas ir P. Puzinauskas (2003): „finansai yra piniginiai santykiai, kurių dėka perskirstant bei paskirstant bendrąjį vidaus produktą ir nacionalines pajamas yra sudaromi ir panaudojami bendri valstybiniai (centralizuoti) ir ūkio subjektų – įmonių bei įstaigų (decentralizuoti) piniginių lėšų fondai“ (p. 9, 10). V. Kazlauskienės (2012) manymu, finansai yra mokslas, nagrinėjantis „šalies centralizuotų ir decentralizuotų piniginių fondų sudarymą, paskirstymą, panaudojimą ir

kontrolę“ (p.10). K. Levišauskienė ir G. Rūškys (2003) teigia, kad „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). Šis apibrėžimas glaudžiai siejamas su valstybės ekonominės ir socialinės raidos sistema bei jos tobulinimu. Tačiau svarbiausia, kad jame akcentuojama pagrindinė finansų funkcija - valstybės finansinių išteklių formavimas (Naraškevičiūtė ir Lakštutienė, 2003).

V. Naraškevičiūtė ir A. Lakštutienė (2003) išskiria šias, finansų esmę atskleidžiančias funkcijas:

- „Piniginių pajamų ir piniginių lėšų fondų sudarymo;
- Piniginių pajamų ir piniginių lėšų fondų panaudojimas;
- Piniginių pajamų ir piniginių lėšų fondų sudarymo ir panaudojimo kontrolės“ (p. 63).

Minimos autorės teigia, kad daugelis autorių nurodo tik dvi finansų funkcijas – *paskirstomąją*, kuri apima lėšų kaupimą ir paskirstymą aprūpinant ūkio subjektus reikiama finansiniais ištekliais, ir *kontrolės* – kurios metu nustatoma, ar „piniginiai fondai panaudojami pagal tam tikrą metodiką, reglamentuojamą veikiančių įstatymų“ (Naraškevičiūtė, Lakštutienė, 2003, p. 5). Abi šios funkcijos yra labai svarbios. Pasak V. Kazlauskienės (2012), siekiant įvertinti finansų paskirstomosios funkcijos efektyvumą, reikia atlikti kontrolės funkciją. Finansinė kontrolė, anot O. Buckiūnienės (2005), „būtina ekonominės raidos ir gerovės valstybės finansų būklės sąlyga“ (p.17), užtikrinanti veiksmingą viešųjų finansų valdymą.

Valstybės finansų sistemą sudaro visuma finansinių grandžių, kurių paskirtis - aprūpinti valstybę lėšomis, būtinomis jai vykdant ekonomines, socialines ir politines funkcijas. Tai skatina kontroliuoti kaip vykdomas finansinių lėšų surinkimas, jų paskirstymas ir panaudojimas. Todėl valstybės finansų valdyme kontrolės „funkcija pasireiškia ir planavimo, ir operatyvaus finansų valdymo metu“ (Levišauskienė ir Rūškys, 2003, p.169), siekiant „įsitikinti ar lėšos ir turtas naudojamas pagal paskirtį, nustatyti bei sutrukdyti iššvaistymą apgaule ar neteisėtą turto pasisavinimą“ (Buškevičiūtė, 2008, p. 378).

Viena iš svarbiausių viešųjų finansų kontrolės grandžių Lietuvoje – Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė – kurios svarbiausias tikslas - daryti teigiamą poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui, vykdant valstybinius auditus (Mackevičius, Pranckevičiūtė, 2007, p. 46). J. Mackevičiaus ir L. Pranckevičiūtės (2007) teigimu - „valstybinis auditas turi ypač didelę reikšmę kiekvienos valstybės raidai, jis pagerina valstybės biudžeto sudarymą ir vykdymą bei viso valstybinio sektoriaus valdymo procesus. Jo pagrindinis tikslas – padėti valstybei išmintingai valdyti ir naudoti turtą, skatinti valdymo ir kontrolės sistemų pažangą“ (p. 45). Svarbu paminėti, kad Valstybiniai auditai skatina Vyriausybės atsakomybę Seimui, Lietuvos Respublikos atsakomybę Europos Komisijai, Europos Sąjungai. Vyriausybinėms

organizacijoms auditorių teikiama informacija reikalinga valdymo politikai formuoti, veiklai reguliuoti, tinkamai paskirstyti išteklius, nustatyti apmokestinimo politiką. Valstybinio audito duomenys naudojami tobulinant valstybės biudžeto sudarymą, vykdymą ir atsiskaitymą už jo įvykdymą, taip pat tikslinant įvairių įstatymų nuostatas. Valstybinių auditų metu surinkta ir viešai skelbiama informacija svarbi visuomenei, turinčiai konstitucinę teisę gauti informaciją apie tai, kaip panaudojami jų sumokėti mokesčiai, ar tiksliai ir be nukrypimų, laikantis galiojančių įstatymų ir teisės aktų, 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 taip, kad būtų patenkinti žmonių poreikiai, ar valdininkai nesavivaliauja ir nepiktnaudžiauja jiems patikėtomis valstybės lėšomis, ar valstybės tarnautojai ir pareigūnai tinkamai atlieka jiems patikėtas funkcijas (Budbergytė, 2006, Mackevičius, 2001). Ši informacija renkama ir gaunama atliekant finansinį (teisėtumo) auditą, kurio metu daugiausia dėmesio skiriama nustatyti, ar finansinė atskaitomybė teisingai rodo audituojamo subjekto finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar ji atitinka teisės aktus ir bendruosius apskaitos principus. Tam būtina atlikti išsamų apskaitos dokumentų ir registrų auditą, kurie leidžia nustatyti, ar informacija pateikiama teisinga ir patikima, ar joje nėra klaidų ir apgaulių, ar audituojamas subjektas yra pasirengęs apskaitos politiką ir jos laikosi, ar efektyviai vykdomos vidaus kontrolės procedūros. Teigiama, kad periodiškai atliekama finansinių ataskaitų kontrolė, skatina audituojamo subjekto veiklos skaidrumą, efektyvų valstybės turto valdymą, taupų valstybės biudžeto lėšų naudojimą. Pasak J. Mackevičiaus ir L. Prancevičiūtės (2007), atliekant finansinį auditą, labai svarbios dvi funkcijos: patvirtinimo ir teisėtumo bei taisyklingumo. Patvirtinimo funkcija padeda atskleisti subjekto vidaus kontrolės trūkumus, kurie gali atsirasti dėl netinkamo vadovavimo, blogos apskaitos sistemos, turto apsaugos nebuvimo ir kt. Teisėtumo ir taisyklingumo funkcija padeda išaiškinti finansinių ataskaitų klaidas, atskleisti apgaulių atvejus. Šiandien finansinių ataskaitų auditas įgijęs didesnę reikšmę ir populiarumą. Daugelis įmonių, įstaigų ir organizacijų vadovų supranta, kad gerai atliktas auditas didina darbuotojų, partnerių ir visuomenės pasitikėjimą, garantuoja glaudesnę bendradarbiavimą siekiant numatytų tikslų, sustiprina vadovybės politikos teisingumą priimant svarbius valdymo sprendimus, sudarant naujus sandorius, užtikrina didesnę investuotojų domėjimąsi, suteikia visiems informacijos vartotojams tam tikrą garantiją, kad yra gera turto, finansų valdymo, vidaus kontrolės sistema (Mackevičius, 2009).

Aptariant finansinio audito poveikį valstybės finansų valdymui, būtina paminėti V. Jurgučio (1938) žodžius: „Beveik kiekvienas žmonijos istorijos lapas rodo didelę finansų reikšmę ekonominei, kultūrinei ir politinei tautos raidai. Todėl gal ir ne be pagrindo sakoma, kad tikroji kiekvienos tautos konstitucija yra jos finansų sutvarkymas“ (p. 5). Lietuvoje Konstitucinę pareigą atlieka Valstybės kontrolė, kuri privalo prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip

vykdomas valstybės biudžetas, garantuoti finansinės atskaitomybės vartotojams, kad finansinės ataskaitos atspindi tikrą ir teisingą subjekto finansinę būklę, arba nurodyti priežastis, dėl kurių taip nėra, ir galimą jų įtaką finansinės atskaitomybės informacijai. Kaip teigia G. Makušėvas (2006), audito paskirtis – „patvirtinti finansinės atskaitomybės teisingumą, informacijos pagrįstumą, auditoriaus pareikštą nuomonę apie subjekto parengtą finansinę atskaitomybę, o auditoriaus išvada suteikia finansinei atskaitomybei patikimumo garantiją“ (p. 388). Galime teigti, kad finansinių ataskaitų auditas yra vienas svarbiausių ir patikimiausių ekonominės informacijos šaltinių. Jis turi didelę reikšmę subjekto vidaus kontrolės sistemai stiprinti, finansinei ir valdymo apskaitai tobulinti, vidaus rezervams atskleisti, subjekto veiklos planavimui ir prognozavimui. Finansinių ataskaitų auditas tampa tam tikra garantija, jog subjektas normaliai atlieka savo veiklą, kad pasiektų numatytus tikslus. Jis apsaugo nuo įvairių manipuliacijų, apgaulių ir finansinės atskaitomybės klastojimų, prisideda prie ekonominio stabilumo užtikrinimo (Lakis, 2007). Todėl auditas svarbus ne tik konkrečiam subjektui, bet ir visos šalies ekonomikai, skatinantis ne tik subjekto veiklos skaidrumą, efektyvų valstybės turto valdymą, taupų valstybės biudžeto lėšų naudojimą, bet ir leidžia prižiūrėti ir kontroliuoti kaip naudojamas valstybės turtas, kokiems tikslams išleidžiamos valstybės biudžeto lėšos.

2. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO VYKDYMO METODAI

2.1 Valstybės kontrolės vaidmuo subjektų atžvilgiu

Valstybės kontrolė – moderni ir novatoriška aukščiausioji audito institucija. Jos veikla paremta gerąja tarptautine praktika, todėl valstybiniai auditai atliekami pagal pažangias, Tarptautinius audito standartus atitinkančias, metodikas (2011-2015 metų valstybinio audito strategija, 2011). Tai lėmė audituojamų subjektų požiūrio pasikeitimą į auditorius, kurie šiandien vertinami kaip patarėjai, o ne auditoriai. Toks nuomonės pasikeitimas, kaip pastebi Valstybės kontrolė, padeda valstybiniams auditoriams didinti kompetenciją bei gebėjimą kokybiškai atlikti auditus ir skatina audituojamų subjektų pasitikėjimą Valstybės kontrolės sistema, kurios Konstitucinė pareiga – „prižiūrėti, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas. Ši nuostata įgyvendinama atliekant nepriklausomą valstybinį auditą“ (Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2014 – 2016 metų strateginis veiklos planas).

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme sakoma, kad valstybinio finansinio audito subjektai yra tie ūkio subjektai, kuriuose Lietuvos Respublikos kontrolė atlieka valstybinį auditą. Tarptautinių žodžių žodyne, žodis „subjektas“ teisiniu požiūriu reiškia „fizinį asmenį (pilietis) arba juridinį asmenį (įstaiga, įmonė, organizacija), kurį teisės normos įgalina turėti teisių ir prisiimti pareigų“ (Tarptautinių žodžių žodynas, 2004). Abu apibrėžimai papildo vienas kitą, o Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas suformuoto požiūrio reikšmę, išskirdamas pagrindines 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“ (Valstybės kontrolės įstatymas, 1995, 15 str.).*

Vykdam valstybinį finansinį auditą, labai svarbu, kad audituojamas subjektas suprastų savo pareigas ir sudarytų visas reikiamas sąlygas, užtikrinančias valstybinio audito kokybę. Svarbu pabrėžti, kad tinkamam audito atlikimui labai svarbus yra ryšys tarp auditoriaus ir audituojamo subjekto. Bendradarbiavimas užtikrina audito efektyvumą, palengvina audito procedūrų atlikimą, nuomonės apie subjektą pareiškimą ir tinkamų pasiūlymų tolimesniam subjekto veiklos gerinimui pateikimą.

Siekiant užtikrinti valstybinio audito kryptingumą ir mastą, kasmet valstybės kontrolierius įsakymu tvirtina audito programas. „Valstybinio audito programa – tai veiklos planavimo dokumentas, kuriame pateikiami planuojami atlikti valstybiniai auditai, audituojamos institucijos, auditų laikas.“ (2014 metų Valstybinio audito programa). Tokiu būdu yra atrenkamos tik tos valstybės valdymo sritys, kurioms valstybinio audito atlikimas galėtų padėti sprendžiant iškilusias problemas ir užkirstų kelią neekonomiškam, neracionaliam ir neefektyviam valstybės turto naudojimui. Siekiant šį tikslą įgyvendinti, programa sudaroma taip, kad būtų „apimtos rizikingiausios viešojo sektoriaus veiklos sritys ir jose esamos problemos, gauta pakankamai informacijos pagrįsti Valstybės kontrolės nuomonę, pateiktą išvadose dėl valstybės ir kitų išteklių fondų, kurių ataskaitas tvirtina Seimas, atlikti Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse, Europos Sąjungos reglamentuose numatytos apimties Europos Sąjungos finansuojamų projektų, programų ir metinių išlaidų ataskaitų auditai“ (2012 metų Valstybinio audito programa).

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme yra nurodyti pagrindiniai valstybinio audito subjektai:

- *„valstybė, valstybės įstaigos ir institucijos;*
- *savivaldybės, savivaldybių įstaigos ir institucijos bei jų išteklių fondai;*
- *valstybės išteklių ir mokesčių fondai;*
- *visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip 1/2 balsų;*
- *įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto“* (Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas, 1995, 14 str.).

Be jau paminėtų subjektų Valstybės kontrolė taip pat atlieka valstybės biudžeto, Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymo valstybinį auditą. Taip pat valstybės kontrolės įstatyme numatyta, kad „valstybės kontrolė gali atlikti Lietuvos banko veiklos auditą, nepažeisdama Lietuvos banko nepriklausomų išorės auditorių veiklos“ (Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas, 1995, 14 str. 4 punktas).

Visų, aukščiau išvardintų, subjektų atžvilgiu yra pasirenkami finansiniai (teisėtumo) auditų subjektai, kurie privalo atitikti šiuos pagrindinius kriterijus:

- „Seimui pagal įstatymą privalomas pateikti ataskaitas;
- kasmet privaloma atlikti ministerijų auditus;
- valstybės institucija ar įstaiga audituojama ne rečiau kaip kartą per 5 metus;
- Seimo nutarimu pavesti atlikti privalomieji Europos Sąjungos struktūrinės paramos auditai pagal Europos Tarybos ir Europos Komisijos reglamentus“ (2012 metų Valstybinio audito programa).

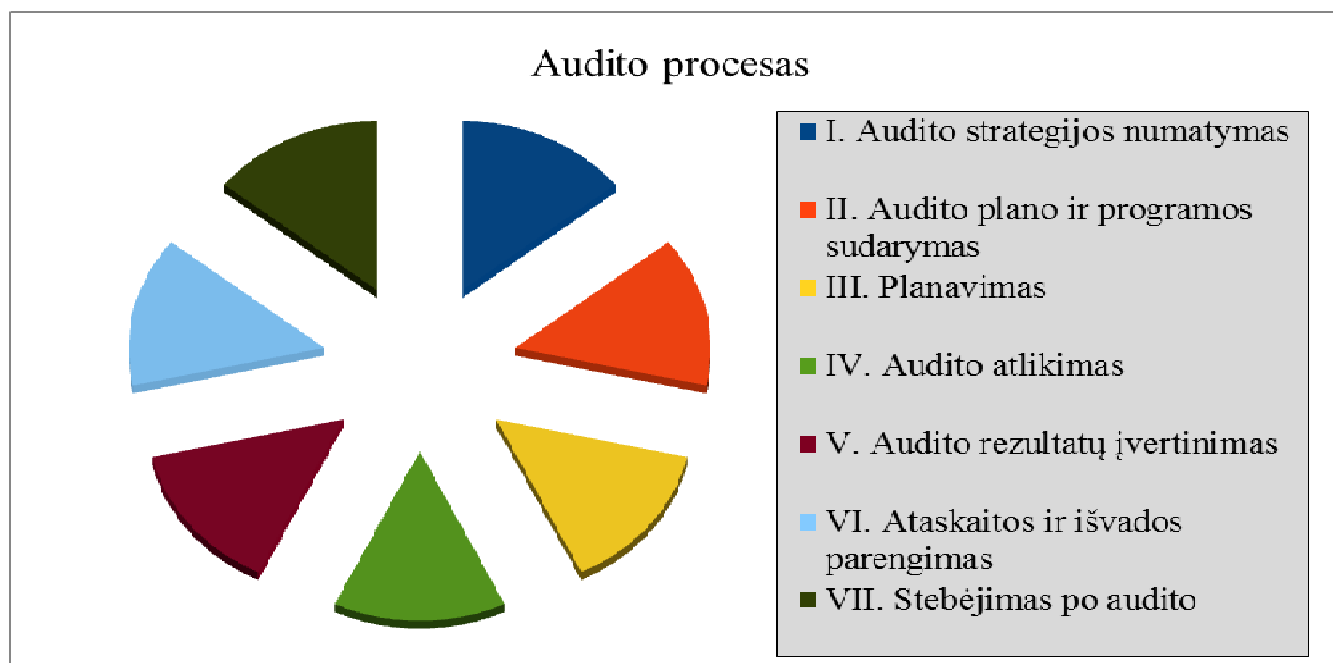
Apibendrinant galima teigti, kad Valstybės kontrolės pagrindinis uždavinys – audituoti visus subjektus, kurie disponuoja valstybės turtu, siekiant patenkinti „visuomenės lūkesčius dėl viešojo sektoriaus veiklos skaidrumo, efektyvaus valstybės turto valdymo, taupaus valstybės biudžeto lėšų naudojimo“ (2011-2015 metų Valstybinio audito strategija, 2011). Tokių subjektų, veikiančių Lietuvos Respublikos teritorijoje, yra ganėtinai daug, todėl kasmet rengiamos ir tvirtinamos audito programos pagal nustatytus kriterijus, atrenkant tik tas valstybės valdymo sritis, kurioms, valstybės kontrolieriaus manymu, labiausiai reikia padėti sprendžiant iškilusias problemas, taip užkertant kelią neefektyviam valstybės turto naudojimui.

2.2. Finansinio (teisėtumo) audito proceso planavimas ir vykdymas

Audito standartai reikalauja, kad auditas būtų atliktas veiksmingai ir efektyviai, vadovaujantis audita ir auditorių darbą reglamentuojančiais Lietuvos Respublikos teisės aktais, įvairiais norminiais dokumentais ir Tarptautiniais audito standartais. Tačiau norint pasiekti planuojamus rezultatus, pirmiausia būtina aiškiai suvokti vykdomų procesų etapus, jiems sugaištamą laiką, skiriamus išteklius ir užtikrinti, kad kiekvienas audito proceso etapas būtų sklandus, negriautų viso proceso eigos.

Audito procesas, kaip teigia I. Matickienė (1997), yra sudėtingos struktūros visuma, nuosekliai einančių audito veiklos etapų tvarka. Audito etapas - tai „tam tikras laiko tarpnis, kurio metu atliekami audito darbai“ (Kustienė, 2008, p. 12). Audito atlikimo skirstymas į etapus, garantuoja didesnę audito efektyvumą. Literatūroje aptinkamas skirtingas audito etapų, dar vadinamų žingsnių, skaičius. I. Matickienė (1997) išskiria tris finansinio (teisėtumo) audito etapus: kliento įmonės ir veiklos diagnostika arba pradinė audito stadija, procedūrų svarbiausiems audito tikslams pasiekti numatymas ir audito sprendimo priėmimas. Valstybės kontrolė pateikia penkis audito etapus: planavimas, audito atlikimas, rezultatų įvertinimas, audito ataskaitos ir išvados parengimas, stebėjimas po audito (Valstybinio audito reikalavimai, 2012). D. Daujotaitė (2006), K. Gideikienė (2012), J. Mackevičius (1999) išskiria net septynis audito etapus: strategijos nustatymas; audituojamo subjekto veiklos pažinimas; audito planų ir programų sudarymas; audito medžiagos rinkimas; tikrinimas; auditoriaus ataskaitos ir išvados parengimas; atlikto audito kontrolė. Visais trim atvejais, audito etapai parodo nuosekliai audito atlikimo procedūras, tapatinamas su audito tikslais ir uždaviniais. Svarbu paminėti, kad išskiriant audito etapus, būtina atsižvelgti į jų reikšmę audito procese ir įvertinti ribas kai vienas etapas pereina į kitą.

Vadovaujantis išanalizuota audito literatūra ir valstybinio audito reikalavimais 4 paveiksle pavaizduotas valstybinio finansinio audito proceso modelis, išskiriant pagrindinius audito etapus.



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybinio audito reikalavimais, 2012

4 pav. Finansinio (teisėtumo) audito procesai

Kaip matome, audito procesas vaizduojamas ratu, nes tai yra nenutrūkstamas procesas, kuriame kiekvienas etapas siejasi su kitu ir veda prie pagrindinio tikslo - teisingos ataskaitos ir išdavos parengimo. Todėl auditorius privalo kiekvieną audito proceso etapą suprasti, išanalizuoti ir priimti tam tikrus sprendimus.

I. Audito strategijos nustatymas.

Pirmasis audito etapas skirtas susipažinti su audituojamu subjektu, išsiaiškinti jo lūkesčius ir remiantis surinkta informacija, nustatyti audito tikslą, apimtį ir ypatybes. „Audito strategija – tai audito krypties nustatymas priklausomai nuo konkrečių tikslų“, atitinkančių audituojamo subjekto lūkesčius (Matickienė, 1997, p. 21, Kustienė, 2008, p. 16). Valstybės kontrolė šiame etape nustato valstybinio audito mastą, kuris remiasi atitinkamų metų viešojo sektoriaus rizikos veiksnių vertinimu. Ketvirtame nacionaliniame audito standarte „Audito planavimas“ yra numatytas audito strategijos rengimas, kuris apima:

- a) audito ypatybių nustatymą;
- b) išvados pateikimo tikslų nustatymą, planuojat audito laiką ir reikalingos informacijos pobūdį;
- c) svarbių veiksnių apsvarstymą ir audito proceso krypties nustatymą (4-asis nacionalinis audito standartas „Audito planavimas“).

J. Mackevičius (1999) ir A. Kustienė (2008) išskiria du kriterijus, lemiančius audito atlikimo būdą ir priemonių pasirinkimą:

- pakankamo kiekio patvirtinančių dokumentų surinkimas, auditoriaus nuomonei apie audituojamo subjekto finansinę atskaitomybę pareikšti;
- audito atlikimas siekiant kiek galima mažesnių išlaidų.

Audito strategija turi būti sudaroma atsižvelgiant į poreikį įgyvendinti audito tikslą efektyviai naudojant išteklius, tačiau nenukenčiant audito kokybei. Siekiant užtikrinti valstybinio audito kryptingumą, audito strategijos pagrindu rengiamas detalesnis audito planas ir sudaromos audito programos, skirtos įvairiems audito strategijoje nustatytiems veiksams įgyvendinti.

II. Audito plano ir programos sudarymas.

Audito planas ir programa yra detalesni už audito strategiją. Jie apima audito procedūras, kuriomis siekiama gauti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, taip sumažinant audito riziką iki priimtino lygio. Be to, audito plano ir programų sudarymas parodo, ar tinkamai parengtas ir išanalizuotas pirmasis audito proceso etapas, ir jei paaiškėja, kad atsirado nenumatytų veiksnių, audito strategija gali būti peržiūreta, papildyta ar kitaip koreguota, užtikrinant tolimesnes audito procedūras.

Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė kiekvienais metais rengia audito programas, kurios apima rizikingiausias viešojo sektoriaus veiklos sritis ir jose esamas problemas (2013 Valstybinio audito programa). Programa rengiama taip, kad auditas būtų atliktas efektyviai ir ekonomiškai, todėl svarbu tinkamai suplanuoti rizikos vertinimo procedūras, įvertinant reikšmingo iškraipymo riziką ir pasirinktą laiką ir apimtį. Tai daroma susipažystant su audituojamo subjekto aplinka, jo valdymo sistema, vykdoma veikla, vidaus kontrolės veikimo sistema. 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).

III. Planavimas.

Siekiant užtikrinti valstybinio audito kokybę, aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumą planuojant ir pasirenkant audito subjektus ir objektus, svarbu daug pastangų skirti vienam iš svarbiausių audito etapų – planavimui – daugiausiai dėmesio reikalaujančiam valstybinio audito etapui, kuriuo remiantis yra nustatoma audito apimtis, nustatytų atlikti audito testų pobūdis, laikas ir apimtis. Šiame etape vyksta nenutrūkstamas, nuolatinis procesas, užtikrinantis, kad audito metu bus atkreiptas dėmesys į svarbiausias sritis, parengta tinkama audito programa, o darbas bus atliktas laiku (Valstybinio audito reikalavimai, 2012). 300-ajame tarptautiniame audito standartuose „Finansinių ataskaitų audito planavimas“ nurodytas pagrindinis auditoriaus tikslas – suplanuoti auditą taip, kad jis būtų atliktas efektyviai ir apimtų svarbiausias sritis, identifikuojančias galimas problemas. A. Kustienės (2008) teigimu, audito planavimo tikslas „taip pasirengti auditui, kad jis būtų atliktas visapusiškai, o audito rizika būtų sumažinta iki priimtinos“ (p. 19). Dar autorė pataria planavimo

formas išskirti į strateginį (nustatomi kriterijai, kuriais remiantis priimami nauji klientai ir išlaikomi seni), taktinį (sudaromi konkretūs audito planai, paskiriamas audito vadovas) ir operatyvųjį (rengiamas vadovaujantis taktinio planavimo reikalavimais) planavimą.

Svarbu paminėti, kad nei audito literatūroje nei standartuose nėra pateikti pavyzdiniai audito planai, todėl kiekvieno audito atveju planavimo ir darbų apimtis gali skirtis. Tai priklauso nuo audituojamo subjekto dydžio, veiklos sudėtingumo, aplinkybių pasikeitimo ir t. t. A. Kustienė (2008), remdamasi J. Mackevičiumi (2001), išskiria bendriausias nuostatas audito planui sudaryti:

1. „audito planas turi būti sudarytas taip, kad auditas būtų atliktas laiku, nuosekliai ir visapusiškai;
2. audito planas turi būti išsamus, užtikrinantis, kad svarbiausioms audito sritims būtų skiriamas reikiamas dėmesys, identifikuojamos galimos problemos, o darbas nukreiptas tinkama linkme;
3. audito plane turi būti nustatyti audito atlikėjai, paskirstytos užduotys nustatant atsakomybes, numatyti audito testai ir procedūros, atrankinių tikrinimų sritys, nurodyta audito atlikimo pradžia ir pabaiga, auditoriaus išvados rengimo ir įteikimo vadovybei tvarka bei laikas;
4. siekiant efektyvaus audito atlikimo, planas turi būti aptartas ir suderintas;
5. audito planas turi būti lankstus, kad esant būtinybei ar tam tikroms aplinkybėms audito planas gali būti peržiūrimas, patikslinamas, papildomas“ (Kustienė, 2008, p. 19).

IV. Audito atlikimas.

Remiantis audito planu yra atliekamas auditas, kurio metu, kaip teigia V. Lakis (2007), visais įmanomais būdais renkama informacija ir medžiaga: tikrinami dokumentai, stebima, kaip atliekama turto inventorizacija, analizuojamos vykdomos ūkinės operacijos, bendraujama, stebima aplinka, vykdomi kiti, plane numatyti veiksmai. Kai kurie autoriai (D. Daujotaitė (2006), J. Mackevičius (1999)), audito metu renkamą informaciją skirsto į tris grupes: rašytinę, žodinę, kompiuterinę. Rašytinei informacijai priskiriami apskaitos dokumentai, registrai ir finansinės ataskaitos. Žodinė informacija gaunama bendraujant, t. y. atsakant į auditoriaus užduodamus klausimus. Kompiuterinė informacija gaunama naudojant informacines sistemas. Sujungus šias tris grupes, galima daryti išvadą, kad atlikimo etape auditorius turi susipažinti su audituojamo subjekto veikla, jos ypatumais ir taikoma apskaitos sistema, įvertinti informacinių sistemų audituojamame subjekte naudojimą, įvertinti ankstesnio audito rezultatus, įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolę, nustatyti reikšmingumą, įvertinti vidaus auditorių darbą ir jo panaudojimą (Vaitkevičiūtė, 2011).

V. Tikrinimas.

Surinkus reikiamą medžiagą, pradedamas vienas iš sunkiausių audito proceso etapų – tikrinimas. Daugelis autorių (Daujotaitė, 2006, Kustienė, 2008, Lakis, 2007, Mackevičius, 1999) išskiria natūrinį ir dokumentinį tikrinimą. Natūrinio tikrinimo metu vyksta materialiojo turto tikrinimas. Dažniausiai tai

vyksta inventorizacijos metu arba pasitelkiant turto aprašus, atsitiktiniu būdu ar pagal tam tikrą požymį, tikrinamas turto egzistavimas. Tai yra natūrinio tikrinimo esmė. Dokumentinio tikrinimo pagrindas – dokumentuose ir apskaitos registruose esamų įrašų tikrinimas, finansinių ataskaitų peržiūra. Šio tikrinimo metu, auditorius privalo įsitikinti ūkinių operacijų teisingumu ir nustatyti, ar jose nėra klaidų ir apgaulių, ar jie atspindi realią įvykusių įvykių situaciją. A. Kustienė (2008) išskiria tris dokumentinio tikrinimo rūšis:

- ✓ *formalusis* – apžvelgiami dokumentai ir įsitikinamas visų privalomų rekvizitų būvimas;
- ✓ *loginis* – dokumentai tikrinami pasitelkiant logiką, t. y. bandoma nustatyti, ar tikrai turėjo įvykti toks įvykis;
- ✓ *aritetinis* – tikrinamas aritmetinių veiksmų, matavimo vienetų ar valiutų kursų perskaičiavimo teisingumas.

Kaip matome, auditorius privalo turėti pakankamai žinių, turi sugebėti planuoti, organizuoti, atlikti, prižiūrėti ir įvertinti atliekamą darbą, taip siekdamas pagrindinio tikslo – tinkamos ataskaitos ir teisingos išvados parengimo.

VI. Ataskaitos ir išvados parengimo etapas.

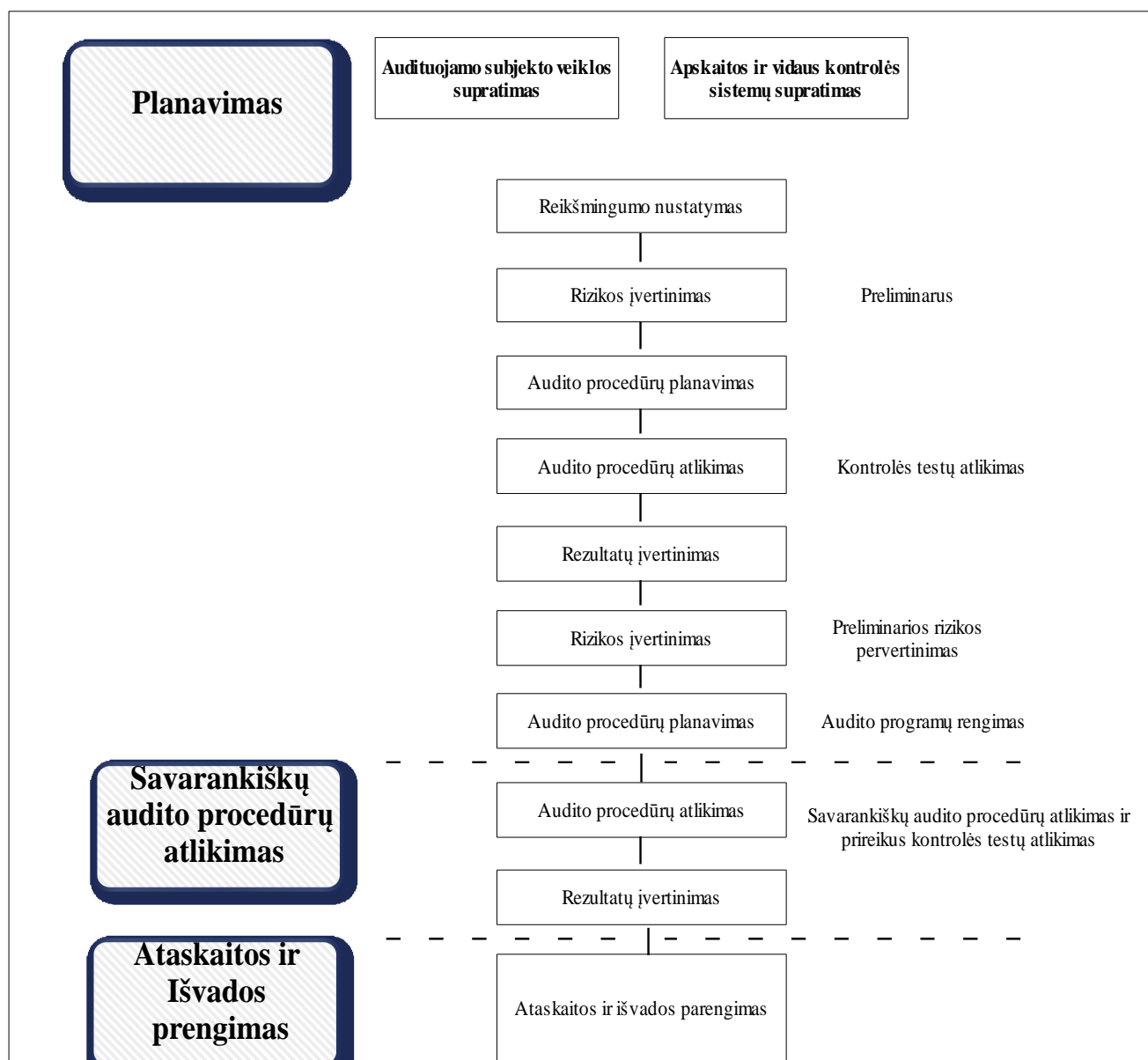
Auditas baigiamas rezultatų įforminimu. Atlikus valstybinį auditą, audituoto subjekto vadovybei pateikiama audito ataskaita ir išvada. Audito ataskaita - tai dokumentas, kuris atspindi visus ankstesniuose audito etapuose atliktus darbus, rastus įrodymus, patirtus sunkumus, galimus pavojus, įstatymų ir teisės normų faktinius pažeidimus, svarbiausias problemas, rekomendacijas (Lakis, 2007). Audito literatūroje audito ataskaita apibrėžiama kaip „įstatymu nustatytais atvejais ir tvarka kartu su auditoriaus išvada pateikiamas dokumentas, kuriame auditorius nurodo papildomą informaciją apie audito metu pastebėtus dalykus“ (Kustienė, 2008, p. 60). Tai privalomas dokumentas, nusakantis audituoto subjekto būklę (Kustienė, 2008). Atlikus auditą, reikšmingiausiu, juridinę galią turinčiu dokumentu tampa auditoriaus išvada, kurioje auditorius pareiškia savo nuomonę, ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais yra parengta, vadovaujantis įstatymais, teisės aktais, vidinės tvarkos taisyklėmis, finansinės atskaitomybės sudarymo tvarka. J. Mackevičius (1999) priduria, kad audito išvadoje turi atsispindėti auditoriaus nuomonė apie finansinių ataskaitų tikrumą ir teisingumą.

VII. Stebėjimas po audito.

Tai paskutinis audito proceso etapas. Jo tikslas stebėti, kaip pasikeitė audituojamo subjekto veikla, atlikus auditą ir pateikus išvadas. Valstybinio audito reikalavimuose teigiama, kad „auditorius privalo domėtis audituojamo subjekto veiklos pokyčiais, susijusiais su audito metu nustatytų trūkumų šalinimu, bei stebėti, kaip vykdomos audito ataskaitoje pateiktos rekomendacijos ir šalinami nurodyti veiklos trūkumai“ (Valstybinio audito reikalavimai, 2012, 12 reikalavimas, 104). Galime teigti, kad šiame etape, paskirtas atsakingu už poauditinę veiklą asmuo, turi stebėti kaip vykdomos audituotam

subjektui pateiktų pastabų ir rekomendacijų šalinamas.

Apibendrinant audito procesą, galima teigti, kad dažniausiai išskiriami septyni audito etapai: audito strategijos nustatymas, audito plano ir programos sudarymas, planavimas, ataskaitos ir išvados parengimas, stebėjimas po audito. Tačiau galimi ir kitokie požiūriai, pvz., Valstybės kontrolės audito plėtros departamento Audito metodikos ir mokymo skyriaus vedėja Audronė Vaitkevičiūtė (2011), pristatydamą finansinio (teisėtumo) audito proceso etapus išskiria tris, jos manymu, svarbiausias audito proceso dalis, kurios pavaizduotos 5 paveiksle.



Šaltinis: Vaitkevičiūtė A., 2011, „Finansinis (teisėtumo) auditas“

5 pav. Valstybinio finansinio (teisėtumo) audito proceso modelis

Kaip išsiaiškinome, strategijos, plano ar programos sudarymo etapų veiksmai yra tarpusavyje

persipynę, todėl autorė juos sujungė į vieną ir pirmą audito proceso etapą pavadino „planavimas“, kuriame vyksta duomenų apie audituojamą objektą, ūkinius įvykius ir operacijas rinkimas. Planavimo etape išskirtinis dėmesys tenka reikšmingumo nustatymui, audito procedūrų planavimui ir atlikimui, rizikos įvertinimui. Riziką sudaro bet kokio įvykio tikimybė, galinti atnešti nuostolių, pakenkti įvaizdžiui arba trukdyti siekti užsibrėžtų tikslų. Praktinio būdo, kaip būtų galima panaikinti riziką, nėra, todėl įvertinant rizikos lygį reikia nuspręsti, kokia rizika yra priimtina, reali ir kaip tą lygį palaikyti. Todėl auditorius, norėdamas išreikšti teisingą, objektyvią ir visapusę nuomonę, nors nuomonės pareiškimas yra tik viena iš aplinkybių, dažniausiai akcentuojama audito rizikos apibrėžimuose, turi įvertinti visus įmanomus variantus rizikai sumažinti. Dažniausiai skiriamos trys audito rizikos rūšys:

- Įgimta rizika;
- Kontrolės rizika;
- Neaptikimo rizika (Buškevičiūtė, 2008, Mackevičius ir kt, 2011, Daujotaitė, 2006).

Įgimta rizika siejama su reikšmingomis klaidomis finansinių ataskaitų sudaryme, ūkinių operacijų dokumentuose ir apskaitos registruose. Ši rizika jautri informacijos iškraipymams, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su informacijos iškraipymais kitose sąskaitose arba ūkinių operacijų grupėse. E. Buškevičiūtės (2008) teigimu, kontrolės rizika - „apskaitos sistemos ir vidaus kontrolės laiku nepastebėti ar nepataisyti informacijos iškraipymai, atsirandantys sąskaitų likučiuose ar ūkinių operacijų grupėse“ (p. 383). Įgimta ir kontrolės rizikos nepriklauso nuo auditoriaus, todėl auditorius privalo ištirti jų atsiradimo priežastis.

Vienintelis iš audito rizikos veiksnių, kuris priklauso nuo auditoriaus kvalifikacijos - neaptikimo rizika. Ši rizika tiesiogiai priklauso nuo auditoriaus atliekamų veiksmų ir siejama su auditoriaus atliekamais savarankiškais testais. Atsakomybei sumažinti vidaus auditorius nustato audito riziką, įvertindamas informacijos reikšmingumą. D. Daujotaitė (2006) reikšmingumą apibūdina, kaip reikšmę, „kad finansinė informacija retai būna absoliučiai teisinga, todėl turi būti nustatytas toleruotinos paklaidos slenkstis“ (p. 118). Tai reiškia, kad auditorius, remdamasis profesiniu vertinimu, turi nustatyti ribą, nuo kurios ūkiniai įvykiai tampa reikšmingi.

Įvertinus rizikos rūšis, svarbu nustatyti vidaus kontrolės rizikos lygį, įvertintą pagal nusistatytus kriterijus. Jais remiantis, rizika įvertinama kaip aukšta, vidutinė arba žema rizika. Audito rizikos lygio pasirinkimas priklauso nuo daugelio požymių, pavyzdžiui nuo profesinės kompetencijos, nuo surinkto duomenų kiekio, audito dokumentų tinkamumo ir pan. Egzistuoja taisyklė – kuo didesnis rizikos lygis, tuo kruopščiau turi būti atliekamas auditas. Todėl rizikos lygio nustatymas yra labai svarbus veiksnys, darantis įtaką tolesnėms audito procedūroms bei audito įrodymų rinkimo kruopštumui, t. y. tiesiogiai įtakoja antrą ir trečią audito etapą.

Galima teigti, kad visi valstybinio audito procesai yra savaip svarbūs, pradedant audito

strategijos pasirinkimu ir baigiant audito ataskaitos ir išvados formavimu ir pateikimu. Visi veiksmai, atliekami audito metu, palengvina auditoriui suprasti ir įvertinti subjekto veiklos teisėtumą, vidaus kontrolės sistemą, padeda rasti esamas problemas ir pasiūlo kaip jų išvengti, apsaugo subjektą nuo įvairių manipuliacijų, apgaulių ir finansinės atskaitomybės klaidų, prisideda prie ekonominio stabilumo užtikrinimo. Todėl labai svarbu tobulinti valstybinį auditą palaikančius procesus, siekiant efektyvesnio valstybinio audito atlikimo ir geresnių rezultatų.

2.3. Finansinio (teisėtumo) audito ataskaitų, išvadų ir rekomendacijų reikšmė

Paprastai finansinis (teisėtumo) auditas baigiamas auditoriui parengus raštišką audito ataskaitą ir išvadą, kurios teikiamos audituoto subjekto vadovybei ir skelbiamos viešai. Tai dokumentai turintys svarbią įrodomąją reikšmę apie audituoto subjekto veiklos ir finansinės atskaitomybės teisingumą.

Nepriklausomo audito atveju, „Audito ataskaita – įstatymu nustatytais atvejais ir tvarka kartu su auditoriaus išvada pateikiamas dokumentas, kuriame auditorius nurodo papildomą informaciją apie audito metu pastebėtus dalykus“ (Kustienė, 2008, p. 60). Dažniausiai audito ataskaita teikiama privaloma tvarka, t. y. atlikus viešojo sektoriaus finansinės atskaitomybės auditą, visuomenės intereso subjektų metinės finansinės atskaitomybės arba/ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės auditą, kitais įstatymu numatytais atvejais. Tačiau gali būti teikiama ir neprivaloma tvarka, jei ataskaitos rengimas numatytas audito atlikimo sutartyje (Kustienė, 2008). Svarbu pabrėžti, kad audito ataskaita turi būti aiški, objektyvi ir glausta, akcentuojanti pagrindinius atlikto audito rezultatus.

Tokie patys reikalavimai keliami ir valstybiniame audite. Pasak D. Daujotaitės ir kitų (2012), „kad ataskaita būtų geros kokybės, būtina aiškiai ir objektyviai išdėstyti pagrindinius, su audito klausimais susijusius nustatytus faktus bei pateikti aiškias išvadas, suteikiančias galimybę suvokti, kas, kodėl ir kaip buvo atlikta“ (p. 267). Todėl labai svarbu, kad ataskaitoje būtų „pateikiama tik kompetentinga ir tinkamais audito įrodymais paremta informacija“ (Daujotaitė ir kt, 2012, p. 270). Siekiant užtikrinti tinkamos ir kokybiškos ataskaitos parengimą, svarbiausia dėmesį sutelkti į audito ataskaitų formavimą. Audito ataskaitos turinys ir forma yra apibrėžti norminiais dokumentais. Lietuvos auditorių rūmai patvirtino pavyzdinius audito ataskaitos formos ir turinio reikalavimus (žr. 1 priedą). Minimi reikalavimai orientuoti į ataskaitas, kurios rengiamos privalomai, atsižvelgiant į tai, kad:

1. turi prasidėti įžangine dalimi;
2. turi būti nurodytos audituotos finansinės ataskaitos ir nurodyti teisės aktai, kuriais vadovaujantis jos buvo parengtos;
3. įvardytas audito ataskaitos adresatas;
4. aptariamas ataskaitos naudojimas, pabrėžiant, kad „audito ataskaitoje yra pateikti tik tie reikšmingi dalykai, kuriuos auditorius pastebėjo atlikdamas finansinių ataskaitų auditą, ir

aptariamą audito metu nustatyti audituojamos įmonės valdymui ar priežiūrai svarbūs dalykai“ (Reikalavimai audito ataskaitai, 2009, III dalis, 8.1 punktas).

Valstybinio audito reikalavimuose audito ataskaitos turinys reglamentuojamas taip, kad finansinio (teisėtumo) audito ataskaitą sudarytų: „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 ataskaitoje gali būti ir kita informacija, kurią, auditoriaus nuomone, reikia pateikti“ (Valstybinio audito reikalavimai, 2012). V. Lakio (2006) teigimu, audito ataskaitoje turi būti nurodyta visa, audito metu sukaupta informacija, o ataskaita baigiama rekomendacijų pateikimu „kaip pagerinti apskaitą, vidaus kontrolę, atkreipiamas dėmesys į galimas grėsmes“ (p. 90). Reikalavimuose audito ataskaitai (2009) yra išsamiau nurodyta, kas turėtų būti akcentuojama rengiant audito ataskaitą. Vadovaujantis minimais reikalavimais, audito ataskaitoje turėtų būti aptarta audito apimtis, aprašytos auditoriaus išvados modifikavimo priežastys, pateiktos finansinių ataskaitų tobulinimo galimybės, įvertintos audituotos finansinės ataskaitos ir vidaus kontrolė, pateikti pastebėjimai dėl specifinių reikalavimų, nustatytų atskiruose teisės aktuose laikymosi, įvardinti kiti audituojamo subjekto valdymui svarbūs ir finansinių ataskaitų audito sutartyje numatyti dalykai (Reikalavimai audito ataskaitai, 2009).

Audito ataskaitų reglamentavimas, turinio ir formos reikalavimai bei kitos, su audito ataskaita susijusios metodikos svarbios ir aktualios tiek informacijos gavėjams, kuriems bendrieji audito ataskaitos turinio ir formos reikalavimai padeda lengviau atsirinkti reikiamą informaciją ir tuo pačiu palengvina įsigilinti į audito išvadoje, kuri, anot V. Lakio (2006), daugiau skirta išorės vartotojams, pateiktus rezultatus, tiek valstybiniam auditoriams ir pačiai Valstybės kontrolei, kadangi vadovaujantis minimais dokumentais yra rašomos audito ataskaitos, kurias skelbiant viešai, jos tampa įrankiu „visuomenei įvertinti institucijos bei auditą atlikusių auditorių darbo kokybę“ (Daujotaitė ir kt., 2012, p. 270). Todėl reglamentavimu siekiama apsaugoti nuo klaidų, menkinančių ne tik audito rezultatus, bet ir jį atlikusios institucijos autoritetą (Daujotaitė ir kt., 2012).

Dar vienas svarbus argumentas, kodėl audito ataskaita turi būti reglamentuota, tai kad vadovaujantis tinkamai surašyta ir audito metu surinktų įrodymų pagrįsta audito ataskaita, valstybės auditoriai turi teisę priimdami šiuos sprendimus:

- 1) *„nurodyti 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, 1995, 18 str.).

Todėl nuolatos reikia siekti, kad audito ataskaitos atitiktų joms keliamus reikalavimus, būtų kokybiškos, informatyvios, kad jomis remiantis galima būtų įvertinti audito kokybę, susidaryti nuomonę apie auditorių kompetenciją ir pasitikėti auditorių siūlomais nustatytų pažeidimų sprendimo būdais (Daujotaitė ir kt., 2012). Svarbu paminėti, kad Valstybės kontrolė, vadovaudamasi valstybinio audito ataskaitomis, kasmet rengia Valstybės kontrolės veiklos ataskaitas, kuriose pateikiama susisteminta informacija apie ataskaitiniu laikotarpiu atliktų valstybinių auditų rezultatus. Valstybės kontrolės veiklos ataskaitose pateikiami Valstybės kontrolės strateginiai tikslai ir jų įgyvendinimas, informuojama kiek valstybinių auditų per metus buvo atlikta, kiek audituota panaudotų valstybės biudžeto asignavimų, kiek ir kokių nustatyta pažeidimų, kiek atstatyta valstybės turto, kiek grąžinta į valstybės biudžetą neteisėtai panaudotų lėšų, taip pat aprašomos institucijos veiklos tobulinimo galimybės, bendradarbiavimas ir tarptautinių ryšiai. Galima teigti, kad Valstybės kontrolės veiklos ataskaita – svarbiausios ir aktualiausios informacijos rinkinys, kuris padeda įžvelgti viešajame sektoriuje kylančias problemas ir jų dėsningumus, priimti tam tikrus sprendimus veiklos gerinimui, o svarbiausia – skatina analizuoti Valstybės kontrolės veiklos efektyvumą, mokytis iš kitų klaidų ir taip siekti geresnių veiklos rezultatų.

Vienas efektyviausių būdų, siekiant užtikrinti teigiamus pokyčius valdant, naudojant ir disponuojant valstybės turtu, naudojant valstybės finansinius išteklius bei padedant išvengti pasikartojančių klaidų – valstybinio finansinio audito metu pateikti tinkamas išvadas ir rekomendacijas, kuriomis vadovaujantis būtų galima tobulinti veiklos rezultatus. Valstybinio audito išvada – labiausiai išorės vartotojus dominantis dokumentas. „Tai yra vienas svarbiausių audito etapų, nes kokybiškos išvados yra pagrindas didinti audituojamo subjekto veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą“ (Daujotaitė ir kt., 2012, p. 267). Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatyme valstybinio audito išvada apibūdinama, kaip „Valstybės kontrolės pareigūno parengtas valstybinio audito dokumentas, kuriame, atlikus finansinį (teisėtumo) auditą, pareiškiami 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). Audito įstatyme pateikiamas trumpesnis auditoriaus išvados

apibūdinimą: „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). A. Kustienės (2008) teigimu, „auditoriaus išvada – juridinę galią turintis dokumentas, kurį auditorius surašo patikrinęs finansines ataskaitas ir kuriame, be kitų nuostatų, pateikia savo nuomonę dėl jų tikrumo ir teisingumo“ (p. 64). V. Lakis (2006) nurodo, kad „audito išvada – tai standartinis dokumentas, kuriame aprašomas audito pobūdis, atliktas darbas ir pareiškiamą nuomonę apie finansinę atskaitomybę“ (p. 67). Aptariant visus anksčiau paminėtus audito išvados apibrėžimus, galima teigti, kad visus juos vienija bendras tikslas - užtikrinti vidaus ir išorės vartotojus, kad finansinės ataskaitos atspindi tikrą ir teisingą subjekto finansinę būklę, o jei taip nėra, nurodyti priežastis ir įvertinti galimą jų įtaką finansinių ataskaitų informacijai (Kustienė, 2008). Vienodos auditoriaus išvados pateikimą skatina 700-as Tarptautinis audito standartas „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“. Jame nurodyti reikalavimai audito išvados formai ir turiniui, reglamentuojant auditoriaus išvadą sudarančius elementus. Tai sąlygoja vienodos auditoriaus išvados formavimą, skatinant patikimumą pasaulio rinkoje, ypatingai siekiant palengvinti atpažinti tuos auditus, kurie buvo atlikti remiantis visuotinai pripažintais standartais (700 TAS). A. Kustienė (2008), vadovaudamasi tarptautiniais audito standartais, skiria dešimt auditoriaus išvados elementų: pavadinimas, adresas, įžanginė pastraipa, vadovybės atsakomybė už finansinę atskaitomybę, auditoriaus pareiga, auditoriaus nuomonės pastraipa, kiti darbo rezultatų pateikimo įsipareigojimai, auditoriaus išvados data, auditoriaus adresas, auditą atlikusio auditoriaus vardas, pavardė ir parašas. Svarbiausias audito išvados elementas - auditoriaus nuomonės pastraipa - kurioje privalo būti teiginys, suteikiantis pakankamą pagrindą auditoriaus nuomonei pareikšti. Auditoriaus išvada surašoma remiantis auditoriaus ataskaitos nuostatomis ir gali būti teigiama (besąlyginė), sąlyginė, neigiama, o kai kuriais atvejais auditorius gali atsisakyti pareikšti savo nuomonę. Todėl auditoriaus išvados grupuojamos į dvi rūšis: nemodifikuotos auditoriaus išvados ir modifikuotos auditoriaus išvados (Kustienė, 2008). Auditoriui surašius išvadą, kad finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais parodo tikrą ir teisingą finansinę būklę, auditorius pareiškia besąlyginę nuomonę. „Tokios nuomonės pareiškimas taip pat parodo, kad rengiant finansinę atskaitomybę buvo atsižvelgta į visus apskaitos principų arba jų taikymo metodų pasikeitimus bei jų poveikį finansinei atskaitomybei“ (13-as NAS). Besąlyginės nuomonės pareiškimas, kai auditoriai neturi reikšmingų pastabų – gali būti tik nemodifikuotoje auditoriaus išvadoje. Modifikuota nuomonė pareiškiamą, kai yra tam tikrų dalykų, tačiau jie nedaro įtakos auditoriaus nuomonei (pridedama pabrėžimo pastraipa, išryškinanti finansinei atskaitomybei svarbias aplinkybes) ir kai įtakoja auditoriaus nuomonę (aptinkami smulkūs neatitikimai arba randamos reikšmingos klaidos). Pastarajai priskiriamos šios auditoriaus nuomonės rūšys:

- „*Sąlyginė* - pareiškiamą, kai auditoriai nustato teisės aktų pažeidimus ir/ar be tam tikrų pastabų negali pareikšti besąlyginės nuomonės.

- *Neigiama* - pareiškama, kai auditoriai nustato teisės aktų pažeidimus ir esmines klaidas, kurios daro reikšmingą įtaką audituojamo subjekto finansinėms ataskaitoms ar turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo teisėtumui.
- *Auditoriai atsisako pareikšti nuomonę*, kai audito metu negali gauti pakankamų, patikimų ir tinkamų įrodymų, taip pat ir tuo atveju, kai yra reikšmingų auditorių darbo apribojimų“ (Valstybinio audito reikalavimai, 2012).

Kiekvienu atveju, auditoriui pareiškus modifikuotą išvadą, joje privalo būti „aiškiai išdėstytos ir aprašytos visos pagrindinės priežastys ir, jei įmanoma, pateiktas išsamus jų galimo poveikio finansinei atskaitomybei aprašymas“ (Kustienė, 2008, p. 73).

Galima teigti, kad visos, aukščiau paminėtos, auditoriaus nuomonės yra svarbios, rodančios audituoto subjekto finansinės atskaitomybės teisingumą ir tikrumą. Pasak J. Mackevičiaus (2009), „auditoriaus išvada neabejotinai padidina finansinės atskaitomybės patikimumą“ (p. 282), tačiau neparodo ateities perspektyvų. Nepaisant to, jomis domisi Seimas, Vyriausybė, investuotojai, tiekėjai, finansų analitikai ir kt. Todėl labai svarbu, kad „auditorius surinktus duomenis ir argumentus interpretuotų sistemingai ir atidžiai“ (Daujotaitė ir kt., 2012, p. 291). Ši informacija suteikia galimybę teigti, kad auditoriaus išvadoje pateikti audito rezultatai yra vertinami kaip patikimiausias informacijos šaltinis išorės vartotojams, padedantis priimti tinkamus sprendimus, susijusius su audituoto subjekto veiklos ir finansinės atskaitomybės teisingumu.

Rekomendacijos – paskutinė, tačiau labai svarbi audito ataskaitos dalis, kurioje, remiantis audito rezultatais, teikiami pasiūlymai, kaip pašalinti nustatytus pažeidimus. Mokslinėje literatūroje teigiama, kad rekomendacijomis stengiamasi paveikti audituojamą subjektą imtis veiksmų, kurie padėtų pašalinti audito metu rastas klaidas ir trūkumus, skatintų tobulinti veiklą (Lakis, Nemanytė, 2014, p. 68). Pasak D. Daujotaitės ir kitų (2012), „geros rekomendacijos tampa veiksmų, užtikrinančių finansų taupymą ir/arba didinančių audituojamo subjekto veiklos efektyvumą, pagrindu“ (p. 292). Svarbiausia, kad rekomendacijos būtų aiškios, vertingos ir paremtos surinktais įrodymais. V. Lakio ir J. Nemanytės (2014) teigimu, rekomendacijos turėtų būti:

- 1) „visiškai pagrįstos audito įrodymais ir išplaukti iš išvadų;
- 2) skirtos esminėms trūkumų priežastims pašalinti;
- 3) adresuotos toms institucijoms, kurios turi įgaliojimus atlikti tobulinimo veiksmus;
- 4) glaustos, paprastos ir išsamios;
- 5) nurodančios, kokios sritys turėtų būti tobulinamos;
- 6) pozityvios savo tonu ir turiniu;
- 7) praktiškos (turėtų būti atsižvelgta į realų jų įgyvendinimo terminą);
- 8) ekonomišką, kad jų įgyvendinimo išlaidos neviršytų teikiamos naudos;
- 9) išmatuojamos, nuoseklios“ (p. 70).

Rekomendacijos yra tiesiogiai susijusios su audito metu nustatytais pažeidimais ir klaidomis vykdamas nustatytas funkcijas. Todėl labai svarbu užtikrinti pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną, taip nustatant audito rezultatyvumą. „Pagrindinis rekomendacijų įgyvendinimo stebėsenos tikslas yra iširti, ar veiklos tobulinimo rekomendacijos buvo įgyvendintos, ir jei taip, tai nustatyti, ar rekomendacijos pagerina audito subjekto valdymą ir veiklą“ (Lakis, Nemanytė, 2014, p. 71). Nuo 2011 metų, įgyvendinant 2011 – 2015 metų strateginius tikslus, Valstybės kontrolė įdiegė papildomas, teigiamus pokyčius viešajame sektoriuje užtikrinančias, priemones, kuriomis siekia, kad „valstybinio audito rekomendacijos ir jų įgyvendinimas taptų viešojo sektoriaus atskaitingumo didinimo, efektyvaus lėšų naudojimo ir turto valdymo pagrindu“ (2011-2015 metų valstybinio audito strategija). Galima daryti išvadą, kad rekomendacijos ne tik padeda efektyviau naudoti valstybės išteklius, gerinti viešojo sektoriaus vidaus kontrolės procedūras ir didinti finansinio atskaitingumo teisingumą, jos taip pat padeda nustatyti Valstybės kontrolės ir valstybės auditorių veiklos naudingumą ir efektyvumą. Todėl labai svarbu, kad teikiamos rekomendacijos būtų kokybiškos ir naudingos.

Išanalizavus audito ataskaitų, išvadų ir rekomendacijų reikšmę, galim daryti išvadą, kad audito ataskaita – pagrindinis, teisinę galią turintis dokumentas, suteikiantis patikimą informaciją audituoto subjekto vadovybei apie audito metu nustatytus finansinės atskaitomybės netikslumus, teisės aktų, nuostatų ir vidinės tvarkos reikalavimų nesilaikymo, rengiant finansinę atskaitomybę, faktus ir vidaus kontrolės sistemos trūkumus. Audito išvados – labiausiai išorės vartotojus dominantis dokumentas, kuris padeda įžvelgti viešajame sektoriuje kylančias problemas, priimti tam tikrus sprendimus dėl viešojo sektoriaus finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių ir valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo teisėtumo ir naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams teisėtumo, įvertinti ar efektyviai ir ekonomiškai naudojamos valstybės lėšos ir turtas. Rekomendacijos - tai veiksmai, skatinantys siekti geresnių veiklos rezultatų, kurių metu subjektai skatinami šalinti audito metu nustatytus pažeidimus, rasti klaidas ir trūkumus, taip siekiant užtikrinti finansų taupymą ir didinti audituojamo subjekto veiklos efektyvumą.

3. FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO POVEIKIS VALSTYBĖS FINANSŲ SISTEMAI

3.1. Finansinio (teisėtumo) audito poveikio valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai analizės tikslas ir metodai

Analizuojant finansinio (teisėtumo) audito poveikį valstybės finansų valdymui ir kontrolės sistemai buvo atlikta šešių metų (2009 m. - 2014 m.) Valstybės kontrolės veiklos ataskaitų analizė. Tyrimo rezultatai buvo lyginami su Kultūros ministerijoje ir Socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje atliktų finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitų ir išvadų analizės rezultatais. Ataskaitose sukaupta ir išvadose pateikta informacija leido objektyviai įvertinti Valstybės kontrolės veiklą, jos naudą viešojo sektoriaus valdymui, valstybės finansų sistemos gerinimui bei pateikti išvadas. Tyrimo metu buvo taikomi bendrieji ekonominiai veiklos analizės tyrimo metodai: dokumentų analizė, duomenų grupavimas, rezultatų lyginimas, eliminavimas, detalizavimas, vidutinių dydžių ir apibendrinamasis.

Veiklos analizė padeda nustatyti proceso esmę, išskiriant objekto pagrindinio prieštaravimo ypatybes ir jas tyrinėjant. Analizės būdu turima informacija nagrinėjama skaidant ją atskiramis dalimis tol, kol surandamos vienu ar kitu reiškinių priežastys. Pagrindinis analizės tikslas – išnagrinėti pasirinktus rodiklius, siekiant įvertinti subjekto veiklą ir jo įtaką kitiems subjektams. Analizės metu surinkta informacija padeda patikrinti ar praecityje priimti sprendimai tikslūs, taip pat pagrįsti esamus ir būsimus veiklos sprendimus.

Lyginamoji analizė naudojama siekiant nustatyti veiksnių tarpusavio santykį, išskiriant skirtingų objektų ar procesų skirtumus ir panašumus skirtingu laiku (R. Tidikis, 2003). Taikant lyginamosios analizės metodą, reikalinga informacija renkama atliekant duomenų analizę. Pasak R. Tidikio (2003), duomenų analizė - „mokslinio tyrimo metodas, praktiškai ar mintyse suskaidant daiktą, reiškinį, visumą į sudėtinę dalis, požymius, savybes, kurios nors dalies, kuri vėliau nagrinėjama atskirai, išskyrimas iš visumos“ (p. 375). Tiriamajame darbe lyginamosios analizės metodas buvo taikomas ne tik Valstybės kontrolės veiklos ir pasiektų rezultatų kitimo tendencijoms nustatyti analizuojamu laikotarpiu, bet ir palyginti juos su atitinkamais Kultūros ministerijos ir Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos finansinio (teisėtumo) audito ataskaitose ir išvadose pateiktais rodikliais.

Detalizavimas – padeda įvairiapusiškai įvertinti tiriamus reiškinius, nustatyti priežastis, nulėmusias rezultatus (Mackevičius ir kt, 2011).

Grupavimas – padeda nustatyti rezultatų ir grupuojamų rodiklių tarpusavio ryšį. Tai procesų ir reiškinių, priežasčių ir jas lėmusių veiksnių klasifikavimas (Mackevičius ir kt, 2011).

Vidutinių dydžių. Analizuojant šiuo būdu yra įvertinama analizuojamo subjekto veikla per ataskaitinį laikotarpį.

Eliminavimo būdas – kitaip grandinių pasikeitimų, skirtumų būdas, leidžiantis išmatuoti

kiekvieno veiksnio poveikį tiriamo rodiklio lygiui (Mackevičius ir kt, 2011).

Apibendrinimo metodas taikomas rezultatų įvertinimui, jungiant, pagal tam tikrus požymius grupuojant ir sisteminant duomenis. Apibendrinimo metodas – „mąstymo operacija ar produktas, tikrovės reiškinių, bendrųjų, esminių požymių ir savybių atspindėjimas“. (R. Tidikis, 2003, p. 387) Todėl tyrimo metu apibendrinamosios analizės būdas taikomas pateiktiems duomenims apibendrinti ir išvadoms pateikti.

Aukščiau minėti tyrimo metodai buvo taikomi, siekiant pasiekti užsibrėžtą tikslą – nustatyti finansinio (teisėtumo) poveikį valstybės finansų valdymui ir kontrolės sistemai. 6 paveiksle pavaizduoti trys etapai, kuriais vadovaujantis siekiama pasiekti užsibrėžtą tikslą.



Šaltinis: sudaryta autorės

6 pav. Tiriamosios analizės tikslas

Pirmuoju etapu, analizuojant 2008 – 2013 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitas, siekiama susipažinti su Valstybės kontrolės vykdoma veikla ir užsibrėžtų tikslų įgyvendinimu, atliekant valstybinius auditus pagal valstybės kontrolieriaus sudarytas audito programas, kuriose numatoma kur, kada ir kokie auditai bus atliekami.

Antruoju etapu siekiama nustatyti, ar Valstybės kontrolė, įgyvendindama jai pavestus uždavinius, efektyviai ir veiksmingai, atsižvelgiant į visuomenei aktualiausias valstybės turto ir finansų valdymo bei naudojimo problemas, atlieka finansinius (teisėtumo) auditus dėl šalies biudžeto įgyvendinimo, valstybės finansų naudojimo, valstybės turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo teisėtumo.

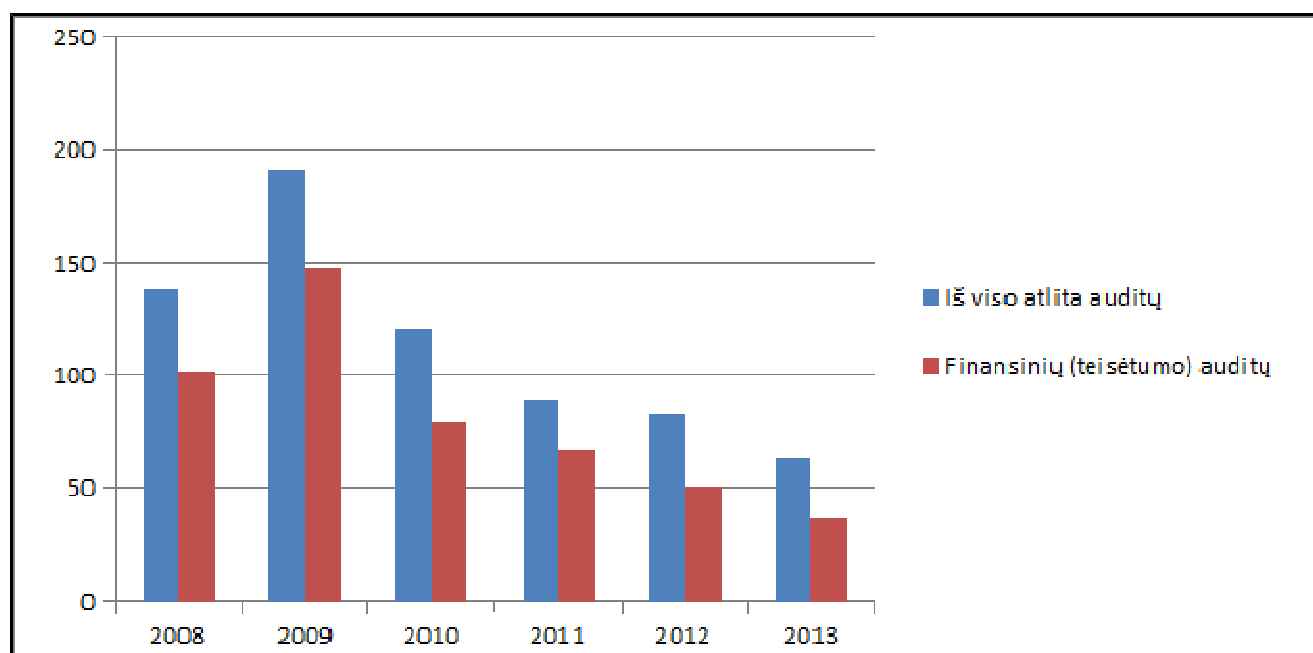
Trečiuoju etapu, siekiant užtikrinti Valstybės kontrolės veiklos efektyvumą, jos naudą viešojo sektoriaus valdymui ir tobulinimui, valstybės finansų sistemos gerinimui per viešojo sektoriaus konsoliduotų finansinių ataskaitų ir biudžeto vykdymo ataskaitų bei valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo teisėtumą ir tinkamų rekomendacijų pateikimą, atlikta Valstybinio audito ataskaitų dėl Lietuvos Respublikos kultūros ministerijoje ir Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje atliktų finansinių (teisėtumo) auditų 2008 – 2013 metais rezultatų analizė.

Remiantis pateiktais etapais, baigiamojo darbo 3.2. dalyje atlikta Valstybės kontrolės 2008 – 2013 metų veiklos ataskaitų analizė, o 3.3. dalyje – Lietuvos Respublikos kultūros ministerijoje ir Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje 2008- 2013 metais atliktų finansinio (teisėtumo) auditų ataskaitų ir išvadų analizė.

3.2. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2008 - 2013 metų veiklos ataskaitų analizė

Valstybės kontrolė yra Seimui atskaitinga institucija, padedanti jam vykdyti parlamentinę vykdomosios valdžios priežiūrą. Jos tikslas – informuoti Lietuvos piliečius apie valstybės lėšų ir kito turto naudojimą, šalies biudžeto vykdymą. Atliekant šią itin reikšmingą misiją, Valstybės kontrolė savo veikloje vadovaujasi viešumo, veiklos skaidrumo ir atvirumo politika, o ją įgyvendinant Valstybės kontrolė interneto svetainėje skelbia audito programas, audito ataskaitas ir išvadas. Skatinant visuomenę labiau pasitikėti Valstybės kontrole, kiekvienais metais pateikiamos Valstybės kontrolės veiklos ataskaitos, kuriose aptariami strateginiai tikslai, planuoti ir pasiekti rezultatai, įvertinama bendradarbiavimo ir tarptautinių ryšių nauda, taip pat aptariamas valstybės auditų mastas ir valstybės auditorių pateiktų išvadų, rekomendacijų ir pastebėjimų įtaka audituotiems subjektams.

Kiekvienais metais Valstybės kontrolė rengia ir viešai skelbia audito programas, kuriose pateikiami numatomi atlikti valstybiniai auditai, audituojamos institucijos ir auditų laikas. Programos sudaromos skiriant jas į dvi dalis: planuojami atlikti veiklos auditai ir finansiniai (teisėtumo) auditai. Pastarieji auditai atliekami aptariant svarbiausias problemas, susijusias su apskaitos tvarkymu, duomenų pateikimu finansinėse ataskaitose, įstatymų pažeidimu, veiklos tęstinumu. 7 paveiksle yra pateiktas bendras valstybinių, tame tarpe ir finansinio (teisėtumo), auditų skaičius analizuojamu laikotarpiu. (žr. 7 pav.)



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybės kontrolės 2008–2013 metų veiklos ataskaitomis

7 pav. Valstybinių auditų mastas 2008 - 2013 metais

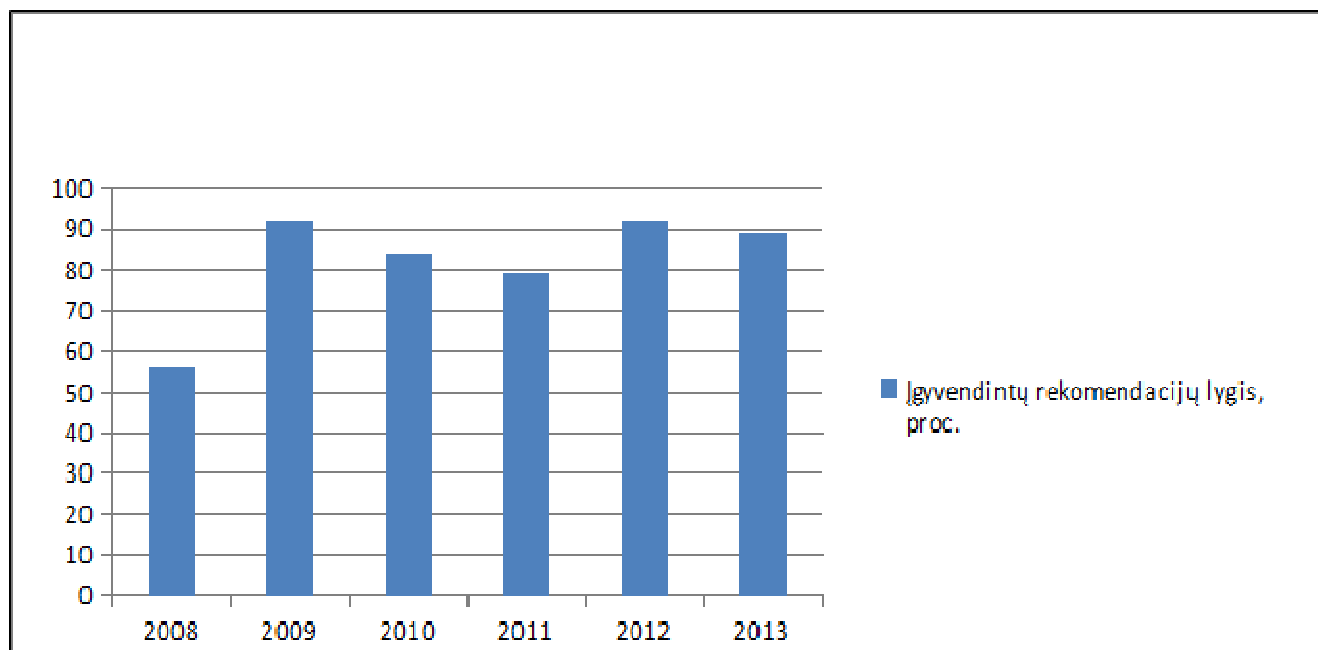
Analizuojamu laikotarpiu, t. y. 2008 - 2013 metais didžiąją valstybinių auditų dalį, vidutiniškai apie 68,57 procentų, sudarė finansiniai (teisėtumo) auditai. Nuo 2008 metų iki 2009 metų valstybinių auditų, tame tarpe ir finansinio (teisėtumo) auditų, skaičius augo. 2008 metais atlikti 138 auditai, iš jų 102 finansiniai (teisėtumo) auditai, o 2009 metais - 191, iš kurių 148 finansiniai. Pastarieji sudarė net 77 procentus visų, tais metais atliktų, valstybinių auditų. Audito skaičiaus padidėjimą lėmė vienas iš penkių pagrindinių 2009 metų iššūkių - „plėsti finansinio audito atlikimo apimtį“ ir „audituojamo subjekto finansų ir turto valdymą, naudojimą ir disponavimą jais vertinti ne tik teisėtumo ir teisingumo, bet ir ekonomiškumo bei viešojo intereso pažeidimų vertinimo požiūriais“ (2008 metų veiklos ataskaita, p. 6). Nuo 2010 metų pastebimas valstybinių auditų skaičiaus mažėjimas. 2010 metų duomenis lyginant su 2009 metais, valstybinio audito mastas sumažėjo 37,12 procentų ir siekė 120 auditų, iš kurių 80 finansinių (teisėtumo) auditų. Iš dalies tam įtakos turėjo sumažėję finansiniai ištekliai, pasirinkta audito sritis ir suplanuoti įgyvendinti siekiai. Galima daryti prielaidą, kad valstybinio audito masto pokyčiams įtakos turėjo ir 2009 metais Valstybės kontrolės organizuoti viešojo sektoriaus apskaitos mokymai, kurie leido įgyti teorinių ir praktinių standartų taikymo įgūdžių siekiant sumažinti daugelį problemų, kylančių valstybės valdymo srityse, taip pat atnaujintas Finansinio (teisėtumo) audito vadovas, patikslinta daugelis metodinių dokumentų ir rekomendacijų (2009 metų veiklos ataskaita). Turimi duomenys rodo, kad Valstybės kontrolės siekis kurti teigiamus pokyčius valstybės finansų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo srityje, o viešojo sektoriaus teigiamą požiūrį į rekomendacijas ir jų greitą įgyvendinimą, pasitvirtino – ir toliau mažėja valstybinių

auditų apimtis. 2011 metais atlikti 89 valstybiniai auditai, iš kurių 67 finansiniai, 2012 metais - 83, iš kurių 50 finansiniai, o 2013 metais valstybinių auditų kiekis visai sumažėjo ir siekė 64, iš kurių 37 finansiniai (teisėtumo) auditai.

Valstybės kontrolė, siekdama „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) kiekvienais metais stengiasi kuo daugiau audituoti panaudotų valstybės biudžeto lėšų. Išanalizavus 2008 - 2013 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitas nustatyta, kad vidutiniškai per metus audituojama apie 21 mlrd. Lt valstybės institucijų ir įstaigų panaudotų valstybės biudžeto asignavimų, t. y. vidutiniškai kasmet audituojama apie 86 procentus visų panaudotų valstybės biudžeto asignavimų. 2013 metais, nors finansinių (teisėtumo) auditų buvo atlikta mažiausiai, audituoti valstybės biudžeto asignavimai sudarė 24,9 mlrd. Lt. arba apie 93 procentus visų panaudotų valstybės biudžeto asignavimų. Todėl 2013 metais valstybės kontrolės surinkta ir susisteminta informacija yra vertingiausia, padedanti objektyviau įvertinti dažniausiai daromas klaidas, nustatyti silpniausias viešojo sektoriaus valdymo sritis ir esamas problemas. Pastebima ir tai, kad 2009 metais audituota tik 20,1 mlrd. Lt arba 81,6 % visų panaudotų valstybės biudžeto asignavimų, nors auditų skaičius buvo didžiausias. Tai dar kartą patvirtina kasmet mažėjančių auditų apimtis ir įrodo, kad Valstybės kontrolei svarbu ne auditų skaičius, bet jų kokybė ir nauda viešajam sektoriui. Valstybės kontrolės tikslą, kuo efektyviau, ekonomiškiau ir kuo daugiau audituoti panaudotų valstybės biudžeto asignavimų, rodo ir turima analizuojamo laikotarpio informacija. 2013 metus lyginant su 2012 metais, valstybės biudžeto mastas buvo panašus ir siekė 23 mlrd. Lt (92 %) visų valstybės biudžeto panaudotų asignavimų. Kitais analizuojamo laikotarpio etapais audito mastas buvo pastovus ir siekė apie 20 mlrd. Lt.

Svarbu paminėti, kad 2006 metais buvo atliktas antras Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės institucijos veiklos vertinimas (pirmasis atliktas 2000 metais) pagal Tarptautinius audito standartus. Pagrindinis ekspertų vertinimo tikslas buvo „padėti valstybės kontrolei priimti tinkamus sprendimus dėl tolimesnio institucijos darbo ir veiklos“ (SIGMA ataskaitos santrauka, 2006, p. 2), užtikrinti viešojo sektoriaus atskaitingumą teikiant aukštos kokybės audito ataskaitas (SIGMA ataskaitos santrauka. 2006). Valstybės kontrolės institucijos veiklos vertinimas buvo naudingas ne tik valstybės kontrolei, kuri atsižvelgusi į ekspertų rekomendacijas nuo 2012 metų finansinius auditus atlieka vadovaudamasi Tarptautiniais audito standartais, kurie „ne tik įpareigoja išlaikyti aukštą valstybinio audito kokybę, bet ir skatina didinti valstybinio audito poveikį“ (2012 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaita, p. 9), bet ir viešojo sektoriaus subjektams, kuriems finansinio (teisėtumo) audito metu pradėtos teikti reikšmingos rekomendacijos veiklos tobulinimui, efektyvinimui ir veiksmingumo gerinimui, esamoms ir numatomoms problemoms spręsti. Valstybės kontrolės teigimu, rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita padeda „informuoti visuomenę ir valdžios institucijas apie veiksmus, kurių

ėmėsi viešojo sektoriaus subjektai, įgyvendindami valstybinio audito rekomendacijas, taip pat priminti svarbias neįgyvendintas rekomendacijas“ (Valstybės kontrolės veiklos ataskaita, 2011, p. 9). Šie veiksmai paskatino labiau pasitikėti Valstybės kontrole. 2012 metais Valstybės kontrolės atliktos apklausos rezultatai parodė, kad „respondentai palankiausiai vertina finansinių (teisėtumo) auditų metu nustatytų pažeidimų aptarimą, nagrinėtos veiklos specifikos supratimą ir rekomendacijų reikšmingumą institucijos veiklos tobulinimui“ (Valstybės kontrolės veiklos ataskaita, 2012, p. 21). Rekomendacijų įgyvendinimo tendencijos 2008 – 2013 metais pavaizduotos 8 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2013 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis

8 pav. Rekomendacijų įgyvendinimo lygis 2008 – 2013 metais, procentais

8 paveiksle matome, kad didžiausias įgyvendintų rekomendacijų dalis buvo 2009 metais ir 2012 metais. Tuo metu valstybės auditorių pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo lygis siekė 92 procentus, kurį palyginus su 2008 metais - padidėjo 36 procentiniais punktais, o su 2011 metais - padidėjo 13 procentinių punktų. Vertinant 2013 metus, taip pat matome pakankamai aukštą įgyvendintų rekomendacijų lygį, tačiau 2013 metus lyginant su 2012 metais matomas 3 procentinių punktų sumažėjimas, t. y. įgyvendinta 89 procentai visų rekomendacijų.

Išanalizavus 8 paveiksle pateiktą informaciją, galima teigti, kad valstybinių auditorių rekomendacijos yra aktualios ir svarbios, jos padeda audituojamiems subjektams pasiekti geresnių rezultatų ir pagerinti savo veiklą (Valstybės kontrolės 2007 metų veiklos ataskaita).

Atlikus finansinį (teisėtumo) auditą, kurio „tikslas – įvertinti audituojamo subjekto finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto

valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumą ir jų naudojimą įstatymų nustatytiems tikslams bei pareikšti nepriklausomą nuomonę“ (Valstybės kontrolės 2009 metų veiklos audito ataskaita), valstybės auditoriai privalo audito išvadoje pareikšti besąlyginę, sąlyginę ar neigiamą nuomonę, taip pat turi teisę visai atsisakyti pareikšti nuomonę, vadovaujantis Valstybinio audito reikalavimais ir audito metu nustatytų klaidų reikšmingumu. Finansinio (teisėtumo) auditų išvadose išreikštų nuomonių pokyčiai 2008 - 2013 metų laikotarpiu pateikti 4 lentelėje.

4 lentelė. Finansinių (teisėtumo) auditų išvadose pareikštos nuomonės

Metai	Nuomonė	Besąlyginė	Sąlyginė	Neigiamą	Atsisakyta pareikšti nuomonę	Iš viso
		vnt	vnt	vnt	vnt	vnt
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*
2013	Dėl finansinių ataskaitų teisingumo	40	23	3	3	69
	Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo	10	22			32
Viso:	Dėl finansinių ataskaitų teisingumo	241	170	18	10	439
	Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo	113	271	12	3	399

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybės kontrolės 2008 – 2013 metų veiklos ataskaitomis

Iš 4 lentelėje pateiktų duomenų matome, kad valstybės institucijoms, įstaigoms ir savivaldybėms

pateiktose valstybinio audito išvadose dėl finansinės atskaitomybės teisingumo, o nuo 2012 metų ir dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių, daugiausiai pareikšta besąlyginių nuomonių - 241. Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo tuo pačiu laikotarpiu daugiausiai pareikšta modifikuotų (sąlyginių) nuomonių - 271. Tai rodo, kad audito metu nebuvo rasta reikšmingų teisės aktų pažeidimų ir auditoriai neturėjo reikšmingų pastabų dėl finansinių ataskaitų atskaitomybės teisingumo. Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo yra priešingai – valstybės auditoriai nustatė reikšmingų klaidų ir teisės aktų pažeidimų, dėl kurių negalėjo pareikšti besąlyginės nuomonės, todėl audito išvadose dominuoja modifikuotos – daugiausia sąlyginės nuomonės. Visu analizuojamu laikotarpiu, t. y. 2008 - 2013 metais, valstybės auditoriai neigiamą nuomonę dėl ataskaitų teisingumo pareiškė 18 kartų ir 10 kartų visai atsisakė pareikšti nuomonę. Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo auditoriai neigiamą nuomonę pareiškė 12 kartų ir 2 kartus atsisakė pareikšti nuomonę. Dažniausiai pastarosios nuomonės auditorių pareiškiamos pirmą kartą audituojant viešąjį subjektą, tačiau galima teigti, kad tam įtakos turi ir nekvalifikuotų darbuotojų veiksmai, kurių metu yra daromos reikšmingas klaidos valdant valstybės lėšas ir turtą.

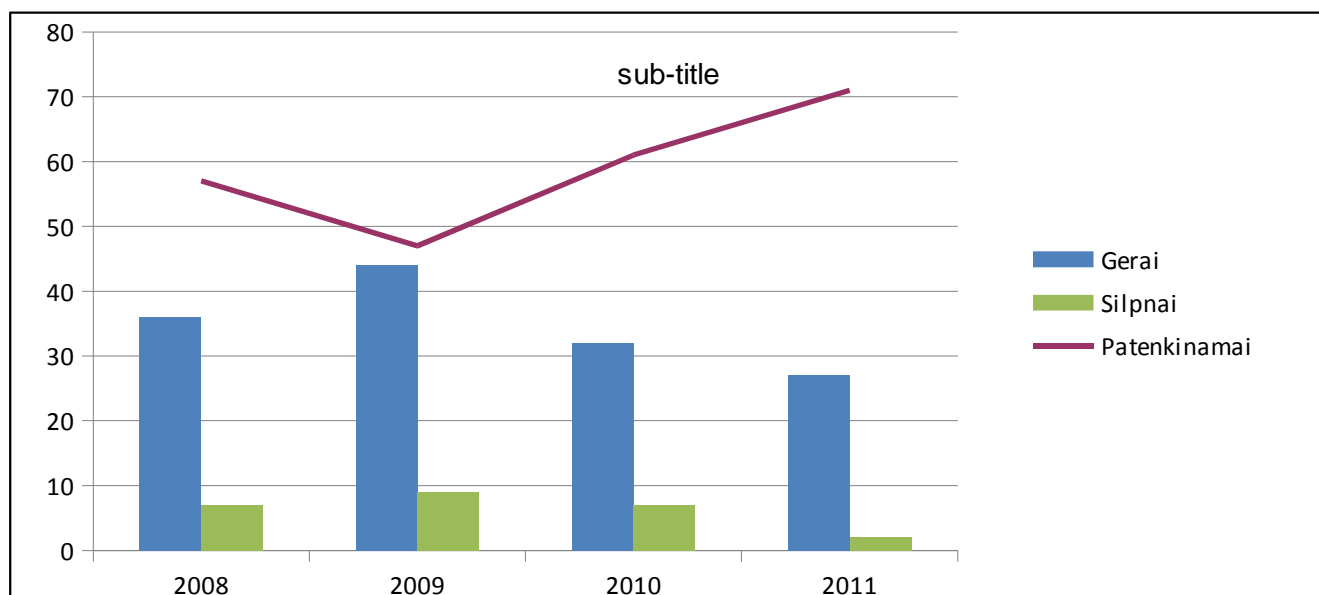
Detalizuojant 4 lentelėje pateiktą informaciją, matome, kad 2008 metais valstybinių audito išvadų pareikšta daugiausiai – 102. Dėl finansinės atskaitomybės teisingumo buvo pareikštos 52 besąlyginės, 44 – sąlyginės ir 6 – neigiamos nuomonės. Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo daugiausiai, 62 arba 61 % pareikšta sąlyginių nuomonių, besąlyginės sudarė 37 % arba buvo pareikštos 38, o 2 buvo neigiamos. Vertinant 2009 metus, matomas aiškus sąlyginės nuomonės pareiškimas dėl valstybės lėšų ir turto valdymo. 2009 metus lyginant su 2008 metais sąlyginių nuomonių 9 padaugėjo, o besąlyginių 17 sumažėjo. Tai rodo silpnąją valstybinės institucijų, įstaigų ir savivaldybių vietą, reikalaujančią pakankamai daug valstybinių auditorių dėmesio, stiprios vidaus kontrolės bei konkretaus ir aiškaus reglamentavimo. 2010 metais pastebimas sąlyginės nuomonės dominavimas tiek dėl finansinių ataskaitų rinkinių, tiek dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo. Galima daryti prielaidą, kad tam įtakos turėjo nuo 2010 metų sausio 1 d. pradėti taikyti visiškai nauji viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (toliau – VSAFAS), kurie pakeitė visą buhalterinės apskaitos organizavimo sistemą. Reikėjo iš naujo mokytis finansinės apskaitos taikymo principų, o tai įtakojo didesnę klaidų ir pažeidimų atsiradimo tikimybę, kas ir įvyko – audito išvadose pareikšta daugiau sąlyginių nuomonių. Nuo 2011 metų besąlyginių nuomonių vėl daugėja, tačiau tik dėl finansinių ataskaitų rengimo. Žinoma, kartais auditoriai priversti pareikšti neigiamą nuomonę arba atsisakyti ją pareikšti. Dažniausiai tai nutinka, kai auditorius negali gauti pakankamai patikimų ir tinkamų įrodymų arba apribojamas auditoriaus darbas.

Finansinio (teisėtumo) audito išvadose pateiktų nuomonių analizė rodo, kad konsoliduoti biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkiniai sudaromi vadovaujantis Lietuvos Respublikoje galiojančiais buhalterinę apskaitą reglamentuojančiais ir kitais, su tuo susijusiais, teisės aktais ir norminiais dokumentais. Priešingai yra su valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimu. Dauguma valstybės auditorių pastebi, kad viešojo sektoriaus subjektams vis dar sunkiai sekasi teisingai apskaityti valstybės turtą, teisėtai ir tinkamai juo naudotis ir valdyti valstybės lėšas. Todėl Valstybės kontrolė turi nuolatos tikrinti juridinių asmenų ataskaitų patikimumą ir išsamumą, padėti jiems susidoroti su iškilusiomis problemomis naudojant, valdant ir disponuojant valstybės turtu ir naudojant valstybės finansinius išteklius, teikti reikšmingas rekomendacijas taip užtikrinant subjektų veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą (Valstybės kontrolės 2011 metų veiklos audito ataskaita).

Vienas iš finansų valdymo skaidrumą ir atskaitingumą gerinančių būdų – vidaus kontrolės subjekte stiprinimas. Valstybės auditoriai suprato, kad norint sukurti skaidrų finansų valdymo ir atskaitingumo gerinimo būdą, reikia skatinti stiprinti vidaus kontrolę (Valstybės kontrolė 2011 metų veiklos audito ataskaita). „Efektyvi vidaus kontrolė – 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 išteklių apsaugą nuo praradimo, netinkamo naudojimo ir valdymo“ (Valstybės kontrolės 2009 metų veiklos audito ataskaita, p. 32). Tai paskatino kiekvieno finansinio (teisėtumo) audito metu domėtis vidaus kontrolės veiksmingumu audituojamame subjekte ir jį įvertinti. Analizuojant Valstybės kontrolės veiklos ataskaitas, pastebėta, kad iki 2011 metų valstybės auditoriai kiekvienų finansinių (teisėtumo) auditų metu vertino vidaus kontrolę audituojamame subjekte pasirinkdami vieną iš 4 kriterijų - labai gera, gera, patenkinama arba silpna. Atitinkami kriterijai buvo pasirenkami atsižvelgiant į tai, ar vidaus kontrolė užtikrina:

- „tvarkingą, etišką, taupią, rezultatyvią veiklą;
- organizacijos vadovų ir darbuotojų 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, netinkamo valdymo, klaidų ir apgaulės“ (Valstybės kontrolės 2007 metų veiklos ataskaita, p. 20).

Vidaus kontrolės vertinimo kriterijų pokyčiai 2008 - 2011 metų laikotarpiu pateikti 9 paveiksle. Nuo 2012 metų vidaus kontrolės vertinimo duomenys Valstybės veiklos ataskaitose neteikiami.

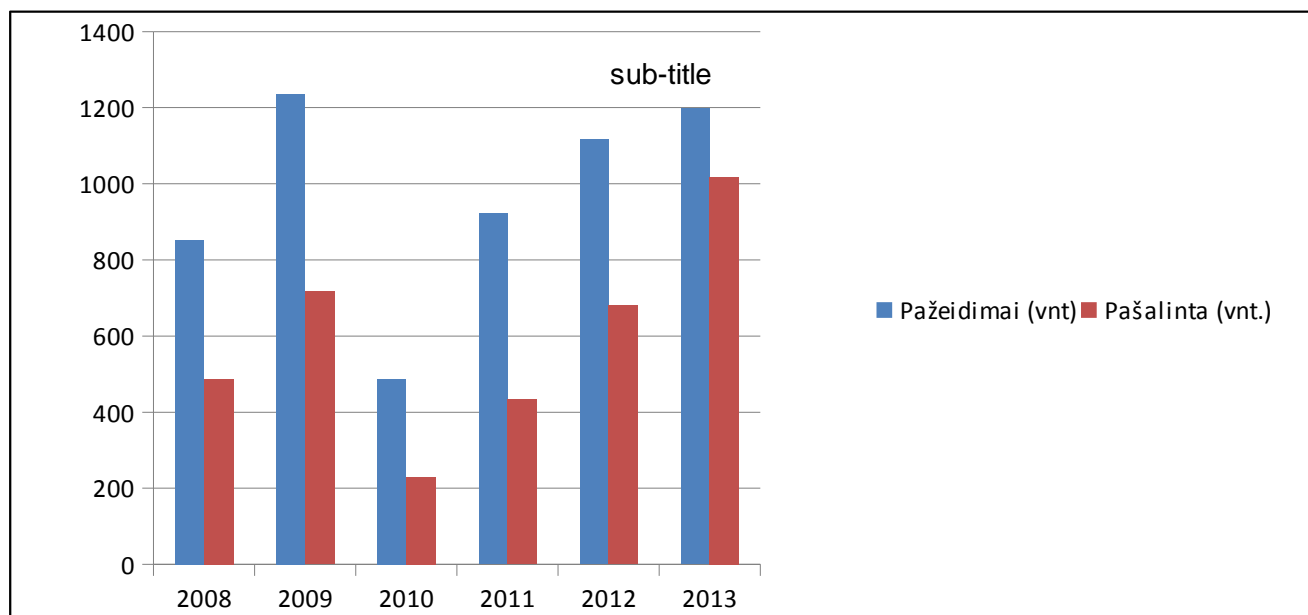


Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybės kontrolės 2008 – 2011 metų veiklos ataskaitomis

9 pav. Vidaus kontrolės vertinimas finansinių (teisėtumo) auditų metu 2008 – 2011 metais, procentais

Valstybės kontrolės 2008 – 2011 metų veiklos ataskaitų analizė parodė, kad subjektai netinkamai organizuoja vidaus kontrolę. Iš 9 paveiksle pateiktų vidaus kontrolės būklės vertinimo rezultatų matyti, kad dažniausiai valstybės auditoriai vidaus kontrolę vertina patenkinamai, rečiau – gerai. Tai reiškia, kad daugiau nei pusėje audituotų subjektų vidaus kontrolės būklė atitinka jai keliamus reikalavimus, bet negerina audito proceso kokybės, todėl subjektai vadovaujasi neveiksmingomis ir nenuosekliomis vidaus kontrolės procedūromis. Siekiant, kad vidaus kontrolė būtų efektyvi, reikia tinkamo vadovo ir darbuotojų vidaus kontrolės reikšmės suvokimo ir nuolatinio jos stiprinimo (Valstybės kontrolės 2009 metų veiklos ataskaita). Subjektų vadovai ir darbuotojai turi įsidėmėti, kad tik sukūrus efektyvią ir veiksmingą vidaus kontrolę, ji tampa naudinga, ypač siekiant išvengti klaidų atliekant ūkinės operacijas, trūkumų – apskaitant turtą, siekiant apsaugoti nuo neteisėto valstybės biudžeto asignavimų naudojimo bei neefektyvaus valstybės turto valdymo.

2008 - 2013 metų laikotarpiu valstybės auditoriai, atlikę finansinius (teisėtumo) auditus valstybės institucijose ir įstaigose, nustatė 5812 teisės aktų pažeidimų, iš kurių 3564 arba 61,32 procentai teisės aktų pažeidimų pašalinta. Valstybės auditorių teigimu, „didėjantis 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“ (Valstybės kontrolės 2008 metų veiklos ataskaita, p. 23). 10 paveiksle pavaizduoti nustatytų teisės aktų pažeidimų pokyčiai ir jų pašalinimo svyravimai laikotarpiu nuo 2008 metų iki 2013 metų.



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybės kontrolės 2008 – 2013 metų veiklos ataskaitomis

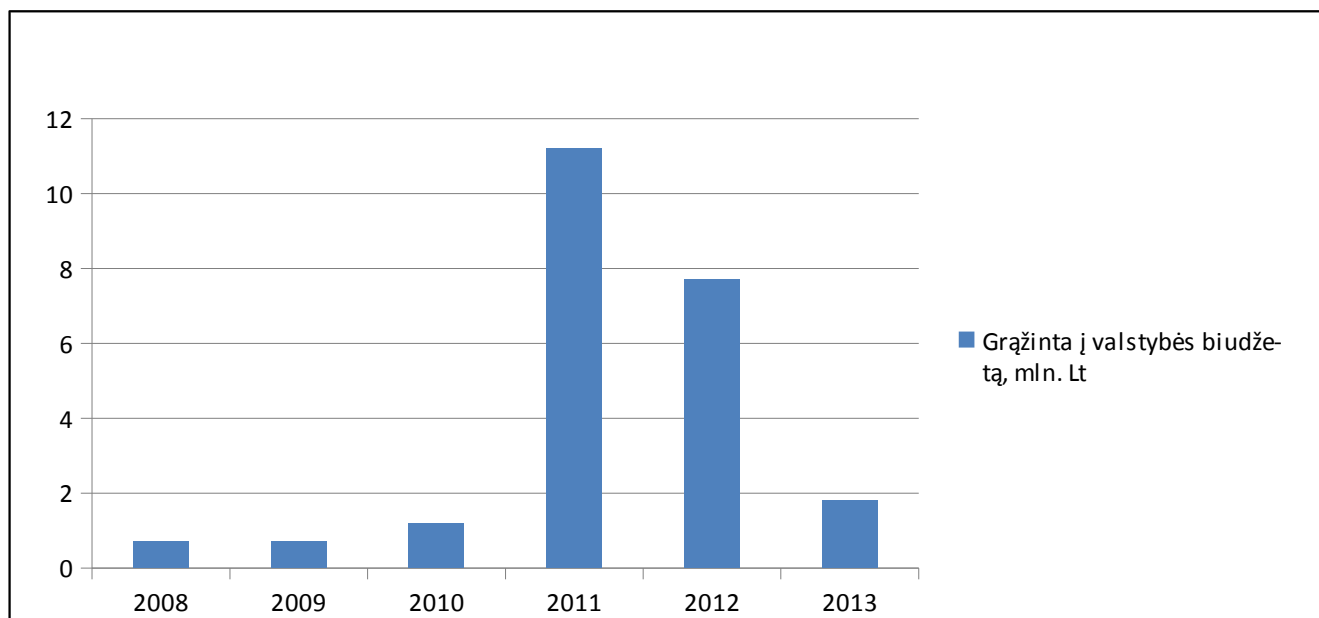
10 pav. Finansinių (teisėtumo) auditų metu 2008 - 2013 metais nustatyti teisės aktų pažeidimai

Iš 10 paveiksle pateiktų duomenų matome, kad daugiausiai, pažeidimų nustatyta 2009 metais. Tuo metu atlikta daugiausiai finansinių teisėtumo auditų (žr. 7 pav.) ir audituota 81,6 % panaudotų valstybės biudžeto asignavimų. 2009 metų duomenis lyginant su 2008 metais, nustatytų pažeidimų skaičius išaugo 384, kai tuo tarpu 2010 metais teisės aktų pažeidimų sumažėjo 748 arba 39,48 procentais ir siekė 488. Nuo 2010 metų pažeidimų skaičius palaipsniui augo ir 2013 metais pasiekė 1198. 2010 metų duomenis lyginant su 2013 m., pažeidimų skaičius išaugo daugiau nei dvigubai, t. y. valstybiniai auditoriai per tris metus nustatė dar 710 pažeidimų. Valstybės auditoriai pastebi, kad daug klaidų daroma taikant naujus VSAFAS ir dar daugiau pažeidžiant Viešųjų pirkimų įstatymą. 2010 – 2013 metų duomenų analizė patvirtina, kodėl 2010 metais ir vėlesniais laikotarpiais valstybiniai auditoriai audito išvadose daugiau pareiškė sąlyginių nuomonių (žr. 4 lentelė).

Valstybės kontrolės pareiga ne tik ieškoti ir atrasti pažeidimus, bet ir padėti juos taisyti. Valstybės auditoriai džiaugiasi, kad nustatyti teisės aktų ir standartų pažeidimai taisomi dar auditų metu. Iš 11 paveiksle pateiktos informacijos matome, kad daugiau nei pusė, vidutiniškai apie 59 %, nustatytų pažeidimų buvo ištaisyta. 2008 metais pašalinti pažeidimai sudarė 57 %, 2009 metais – 58 %, 2010 metais ir 2011 metais buvo pašalinta mažiau nei pusė arba apie 46 % pažeidimų, 2012 metais pašalintų pažeidimų dalis vėl padidėjo ir sudarė 61%. Ypatingai daug pažeidimų ištaisyta 2013 metais, kai nustatyti pažeidimai sudarė 1198, o buvo pašalinta 1018 arba apie 85 procentus rastų pažeidimų. Klaidų pašalinimas audito metu rodo tinkamą audituojamojo ir auditoriaus bendradarbiavimą, taip pat

parodo, kad Valstybės kontrolė tinkamai pasirenka valstybinių auditų strategiją, nes auditai atliekami reikiamu laiku ir efektyviausiais būdais siekiant pagrindinio tikslo – užtikrinti panaudotų valstybės biudžeto asignavimų teisėtumą ir tinkamą valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo (Valstybės kontrolės 2009 metų veiklos ataskaita).

Dėl finansinio (teisėtumo) audito metu nustatytų pažeidimų, kurie nebuvo pašalinti arba, dėl valstybės auditorių nustatytų reikšmingų teisės aktų pažeidimų, kurie dėl savo pobūdžio negali būti pašalinti, priimami sprendimai, įpareigojantys į valstybės biudžetą grąžinti priteistas sumas. Drausminės nuobaudos skatina atsakingai valdyti valstybės finansus, todėl vertinamos teigiamai. 11 paveiksle pateikta informacija, kiek į valstybės biudžetą kasmet grąžinama lėšų dėl finansinio (teisėtumo) auditų metu nustatytų reikšmingų pažeidimų.

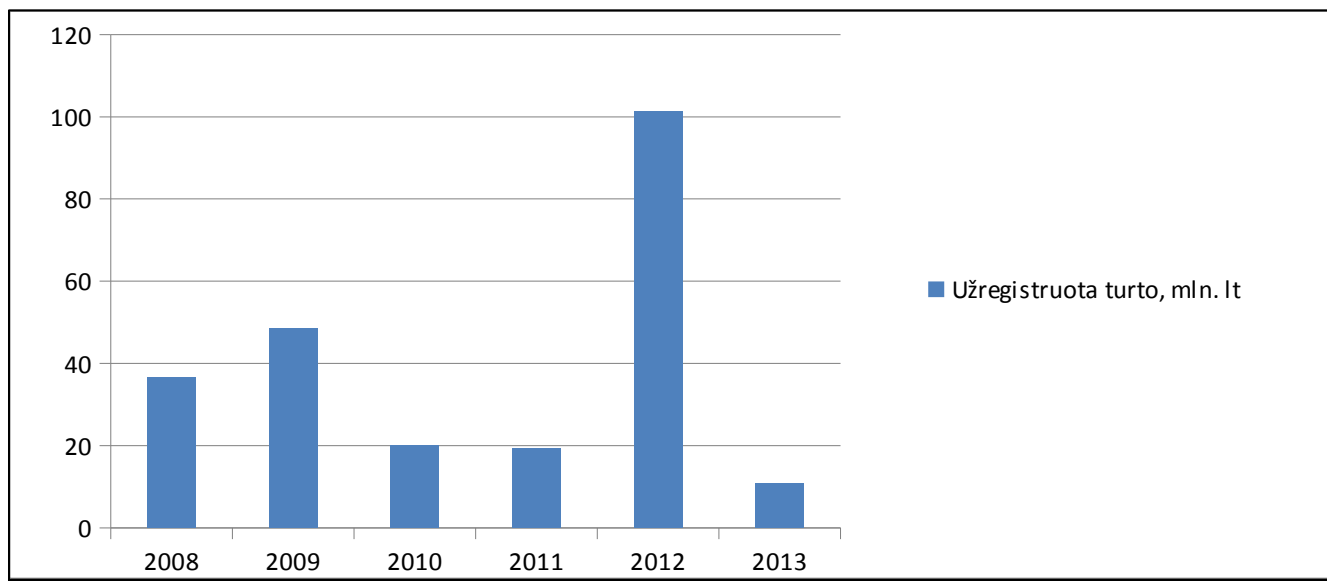


Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybės kontrolės 2008 – 2013 metų veiklos ataskaitomis

11 pav. 2008 – 2013 metais į valstybės biudžetą grąžintos lėšos, mln. Lt

Kaip matome, 2008 – 2009 metais grąžinamų į valstybės biudžetą lėšų suma buvo panaši ir sudarė apie 0,7 mln. Lt. 2010 metais ji dar labiau padidėjo ir siekė 1,2 mln. Lt arba 0,5 mln. Lt daugiau nei 2008 - 2009 metais. 2011 metais į valstybės biudžetą grąžinta suma pasiekė 11,2 mln. Lt, t. y. daugiau kaip 10 mln. Lt nei per visus praėjusius metus. 2012 metais valstybės biudžetas buvo papildytas dar 7,7 mln. Lt., o 2013 metais grąžinta suma tesudarė 1,8 mln. Lt. 11 paveiksle pateiktų duomenų analizė rodo, kad finansinio (teisėtumo) audito metu valstybės auditoriai ne tik padeda nustatyti įvykdytus pažeidimų ir juos šalinti, bet ir skatina laikytis drausmės, priimant tam tikrus sprendimus, ir atsakingai naudoti valstybės biudžeto asignavimus ir valdyti valstybės turtą.

Dar vienas teigiamas finansinio (teisėtumo) audito poveikis – valstybės turto užregistravimas valstybės institucijų ir įstaigų buhalterinėje apskaitoje.



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybės kontrolės 2008 – 2013 metų veiklos ataskaitomis

12 pav. 2008 – 2013 metais finansinių (teisėtumo) auditų metu užregistruotas turtas, mln. Lt

12 paveiksle pateikti duomenys rodo, kad viešojo sektoriaus subjektai užregistruoja ir apskaito buhalterinės apskaitos duomenų bazėje ne visą turimą ir valdomą valstybės turtą. Atlikus 2008 - 2013 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitų analizę, nustatyta, kad nemažai neužregistruoto valstybės turto finansinio (teisėtumo) audito metu buvo rasta 2008 - 2009 metais, atitinkamai 36,54 mln. Lt ir 48,4 mln. Lt. 2010 – 2011 metais neužregistruoto turto rasta mažiau - 10,1 mln. Lt ir 19,2 mln. Lt. Didžiausia neužregistruoto turto vertė, kurią viešojo sektoriaus subjektai privalėjo užregistruoti, buvo 2012 metais ir sudarė 101,4 mln. Lt arba penkis kartus daugiau nei 2011 metais (19,2 mln. Lt) ir dešimt kartų daugiau nei 2013 metais (10,8 mln. Lt).

Apibendrinant galima teigti, kad Valstybės kontrolės veiklos ataskaitų, ypač finansinio (teisėtumo) audito ataskaitų, analizė - vienas iš pagrindinių ir patikimų, apie viešųjų finansų valdymą informuojančių, šaltinių apdorojimas, kurio dėka Seimas, Vyriausybė ir piliečiai sužino, ar viešojo sektoriaus subjektai teikia patikimas ir teisės aktais vadovaujantis parengtas finansines ataskaitas, ar nėra nustatoma iššvaistymo ir neefektyvaus lėšų ir turto panaudojimo atvejų, t. y. sužino, kaip yra naudojami valstybės biudžeto asignavimai. Valstybės kontrolės ataskaitų dėka, galima sužinoti ar efektyviai veikia Valstybės kontrolė, ar buvę ir esami valdymo sprendimai yra naudingi audituotiems subjektams, taip pat leidžia nustatyti veiklos rodiklių pokyčius bei jų poveikį ne tik Valstybės

kontrolei, bet ir audituojamiems subjektams. Kaip teigiamą Valstybės kontrolės veiklos, ypač atliekant finansinį (teisėtumo) auditą, poveikį, skatinantį finansų valdymo pažangą, galima išskirti tai, kad audituoti subjektai audito metu: šalina nustatytus pažeidimus, atstato valstybės turtą, į valstybės biudžetą gražina neteisėtai panaudotas ar gautas lėšas, laiku ir greitai įgyvendina valstybės auditorių pateiktas rekomendacijas.

3.3. Lietuvos Respublikos kultūros ministerijoje ir Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje atliktų finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitų ir išvadų analizė 2008 - 2013 metų laikotarpiu

Tiriant finansinio (teisėtumo) audito poveikio valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai įgyvendinimo procesą, darbe analizuojamos 2008 – 2013 metų Lietuvos Respublikos kultūros ministerijoje ir Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje atliktų finansinio (teisėtumo) auditų ataskaitos ir išvados.

Lietuvos Respublikos kultūros ministerija pasirinkta, nes ji yra svarbi „Lietuvos Respublikos Vyriausybės institucija, formuojanti ir įgyvendinanti valstybės kultūros politiką profesionalaus bei mėgėjų meno, teatro, muzikos, dailės, kino, muziejų, bibliotekų, leidybos, autorių teisių ir gretutinių teisių bei kultūros vertybių apsaugos srityse“ (Lietuvos Respublikos kultūros ministerijos veiklos sritys). Jos misija – „sudaryti sąlygas nacionalinės kultūros tęstinumui, plėtrai ir sklaidai, laisvai visuomenės kultūros raiškai ir dalyvavimui kultūrinėje veikloje, kultūros vertybių apsaugai, formuoti ir padėti atskleisti visuomenės grupių, tautinių bendrijų dvasines ir materialines vertybes, padėti plėtoti ir ugdyti demokratinę, laisvą ir atvirą visuomenę“ (Lietuvos Respublikos kultūros ministerijos veiklos sritys). Siekdama įgyvendinti savo misiją, Ministerija vadovaujasi pagrindinėmis jai pavestomis valstybės valdymo funkcijomis „rengia kultūros sritį reglamentuojančių įstatymų ir kitų teisės aktų projektus, skirtingų meno sričių plėtros koncepcijas ir programas, koordinuoja jų įgyvendinimą, finansuoja muziejus, bibliotekas, dailės, kino, koncertines bei kitas organizacijas, svarbius meno ir kultūros projektus, koordinuoja autorių teisių ir gretutinių teisių apsaugos bei gynimo sistemos įgyvendinimą, koordinuoja valstybės politikos visuomenės informavimo srityje įgyvendinimą, užtikrina kultūros vertybių apskaitą ir apsaugą, rengia ir įgyvendina tarpvalstybinės kultūros programas, tarptautinių sutarčių projektus, inicijuoja regionų kultūros plėtros strategiją“ (Lietuvos Respublikos kultūros ministerijos veiklos sritys). Tai paskatino išsiaiškinti, kaip Lietuvos Respublikos kultūros ministerija užtikrina tinkamą valstybės finansų ir turto, ypač kultūros vertybių, valdymą bei savo tikslų įgyvendinimą, atliekant Valstybės kontrolės atliktų finansinių (teisėtumo) auditų joje ataskaitas.

Socialinės apsaugos ir darbo ministerija pasirinkta dėl jos socialinių, piliečių interesus

atstovaujančių, piliečių gerovę kuriančių ir siekiančių aprūpinti socialine apsauga gyventojus, kurie dėl savo socialinės būklės to padaryti negali, funkcijų. Socialinės apsaugos ir darbo ministerija organizuoja, koordinuoja ir kontroliuoja darbo, socialinio draudimo, socialinės paramos, šeimos ir jaunimo, socialinės integracijos, bendruomenių ir nevyriausybinių organizacijų plėtros, Europos Sąjungos, tarptautinių santykių ir valstybės paramos būstui įsigyti ar išsinuomoti politikų formavimą (Lietuvos Respublikos socialinės ir darbo ministerijos nuostatai, 2010). Todėl pagrindinės Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos veiklos sritys apima šeimą ir vaikus, socialinį draudimą, darbo rinką ir užimtumą, Europos Sąjungos paramą, socialinę integraciją, jaunimo politiką ir kitas visuomenei svarbias sritis. Siekiant išanalizuoti Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos veiklos tikslų įgyvendinimą, taip pat analizuojamos Valstybės kontrolės 2008 – 2013 metų finansinių (teisėtumo) auditų metu ministerijai pateiktos ataskaitas ir išvados.

Kaip jau minėta, valstybinio finansinio (teisėtumo) audito metu valstybės auditoriai, vadovaudamiesi valstybinio audito reikalavimais, privalo parengti audito ataskaitą ir išvadą su visais pagrindiniais rekvizitais. Audito ataskaita susideda iš trijų pagrindinių dalių: 1) įžanga; 2) audito apimtis ir metodai; 3) pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos.

Audito ataskaita pradedama įžanga, kurioje valstybės auditoriai išsikelia audito tikslus. 2008 – 2010 metų laikotarpiu tiek Kultūros ministerijoje, tiek Socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje **audito tikslas** skamba labai panašiai: „įvertinti valstybės biudžeto asignavimų planavimą teisėtumo požiūriu, finansinės atskaitomybės ir kitų ataskaitų duomenų tikrumą ir teisingumą, valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumą ir jų naudojimą įstatymų nustatytiems tikslams bei pareikšti nepriklausomą nuomonę“ (2008 – 2010 metų Valstybinio audito ataskaitos dėl atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų). Nuo 2011 metų iki dabar, pradėjus audituoti konsoliduotas finansines ir biudžeto vykdymo ataskaitas audito tikslo formuluotė šiek tiek pasikeitė. **Audito tikslu tapo** – „įvertinti audituojamo subjekto konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių ir (ar) kitų ataskaitų duomenis ir pareikšti nepriklausomą nuomonę, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę“ (2011 – 2013 metų Valstybinio audito ataskaitos dėl atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų). Audito tikslo įvardijimas rodo, kokių duomenų auditas atliekamas ir, kas turi įtakos nepriklausomo auditoriaus nuomonei.

Finansinio audito metu pasiekti rezultatai susistemunami audito išvadoje, kuri teikiama kartu su valstybinio audito ataskaita. Audito išvadoje valstybiniai auditoriai pareiškia dvi nuomones:

- 1) dėl finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio teisingumo;
- 2) dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo.

Pastebėta, kad nuo 2010 metų audito išvados pradėtos reikšti ne dėl suvestinių, o dėl konsoliduotų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo, o nuo 2012 metų,

vadovaujantis Valstybinio audito reikalavimais, Tarptautiniais audito standartais ir Tarptautiniais aukščiausiųjų audito institucijų standartais, išvadoje atskirai reiškiamos nuomonės dėl finansinių ataskaitų teisingumo ir, dėl konsoliduotų biudžeto vykdymo ataskaitų teisingumo. Valstybinių auditorių nuomonės dėl Kultūros ministerijoje ir Socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje 2008 – 2013 metais atliktų finansinių (teisėtumo) auditų rezultatų pateiktos 5 lentelėje.

5 lentelė. Valstybinio audito nuomonės apie 2008 – 2013 metai Kultūros ministerijoje ir Socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje atliktus finansinius auditus

Objektas	Metai	Dėl finansinių / biudžeto vykdymo ataskaitų teisingumo	Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo
Kultūros ministerija	2008	Sąlyginė	Sąlyginė
	2009	Sąlyginė	Sąlyginė
	2010	Besąlyginė	Sąlyginė
	2011	Sąlyginė	Sąlyginė
	2012	Sąlyginė/Besąlyginė	Sąlyginė
	2013	Sąlyginė/Besąlyginė	Sąlyginė
Socialinės apsaugos ir darbo ministerija	2008	Besąlyginė	Sąlyginė
	2009	Besąlyginė	Sąlyginė
	2010	Besąlyginė	Sąlyginė
	2011	Sąlyginė	Sąlyginė
	2012	Besąlyginė/Sąlyginė	Sąlyginė
	2013	Sąlyginė/Besąlyginė	Sąlyginė

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2013 metų Valstybinio audito išvadomis

Kaip matome, Kultūros ministerijoje, atliekant finansinio (teisėtumo) auditą, besąlyginė nuomonė dėl finansinių ataskaitų teisingumo buvo pareikšta tik vieną kartą – 2010 metais, o dėl biudžeto vykdymo ataskaitų teisingumo – du kartus – 2012 - 2013 metais. Tuo tarpu Socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje besąlyginė nuomonė dėl finansinių ataskaitų teisingumo pareikšta net keturis kartus, o dėl biudžeto vykdymo ataskaitų teisingumo – vieną kartą – 2013 metais. Tai rodo, kad Kultūros ministerijose ir jai pavaldžiose įstaigose 2010 metų ir 2012 - 2013 metų, o Socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje ir jai pavaldžiose įstaigose visu analizuojamu laikotarpiu, išskyrus 2011 metais, finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai parengti ir pateikti vadovaujantis biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos standartais ir kitais Lietuvos Respublikos teisės aktais, todėl parodo tikrą ir teisingą finansinę būklę, veiklos rezultatus, gryojo turto pokyčius ir pinigų srautus. Visais kitais atvejais pareikštos sąlyginės nuomonės, kuriomis vadovaujantis, galima daryti priedą, kad valstybės

auditoriai audito metu aptiko reikšmingų teisės aktų, standartų ar vidinės tvarkos pažeidimų, taip pat pastebėjo kitų reikšmingų pažeidimų, darančių įtaką auditoriaus nuomonės pareiškimui. Svarbu paminėti, kad abi ministerijos vadovaujasi pagrindinėmis vidaus kontrolės procedūromis, atitinkančiomis jai keliamus reikalavimus. Tačiau atlikti finansiniai auditai rodo, kad ne visose veiklos srityse veikiančiomis veiksmingai ir nuosekliai, ko pasekoje - audito išvadose pateikiama modifikuota auditoriaus nuomonė.

Dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo 2008 – 2013 metais abiejų ministerijų analizuojamose audito išvadose buvo pateiktos sąlyginės nuomonės. Tai dar kartą įrodo, kad ministerijose veikianči vidaus kontrolė neapsaugo nuo neteisėto valstybės biudžeto asignavimų naudojimo bei neefektyvaus valstybės turto valdymo. Siekiant išsiaiškinti, dėl kokių priežasčių atsirado reikšmingų klaidų ir norint gauti tinkamus audito įrodymus, auditoriai audito metu atlieka išsamius rizikos analizės, tvarkos aprašų, taisyklių, įsakymų ir kitų dokumentų peržiūrą, daro aplinkos tyrimus, rizikingiausių sričių savarankiškas audito procedūras, vertina teisės aktų laikymąsi (Valstybinio audito ataskaita dėl atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų, 2013). Atsižvelgiant į audito metu atliktas procedūras ir gautus rezultatus, surašomi pastebėjimai, daromos išvados ir teikiamos rekomendacijos. 6 lentelėje pateikti pastebėjimai dėl (konsoliduotųjų) finansinių ataskaitų rinkinio duomenų 2008 - 2013 metais atlikus finansinius (teisėtumo) auditus Lietuvos Respublikos Kultūros ministerijoje, o 7 lentelėje – Lietuvos Respublikos Socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje.

6 lentelė. Finansinio (teisėtumo) audito metu Kultūros ministerijai pateikti pastebėjimai dėl biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų 2008 – 2013 metais

Metai	<i>Pastebėjimai dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų</i>
2008	<p>Negalima patvirtinti, kad suvestiniame ministerijos Išlaidų sąmatų vykdymo 2008-12-31 balanse nurodyto ilgalaikio materialiojo turto, atsargų, pavedimų lėšų ir lėšų, gautų už prekes ir paslaugas likučio suma yra teisingos, nes Lietuvos valstybinis simfoninis orkestras neteisingai tvarkė šių sąskaitų apskaitą, neteisingai nurodė jų likučius ir neinventorizavo viso turto.</p> <p>Dalies turto nusidėvėjimas skaičiuojamas nesivadovaujant kultūros ministro įsakymu patvirtintais normatyvais</p> <p>Neteisingai tvarkoma finansavimo iš biudžeto, biudžetinių įstaigų pajamų, kompensuotų nuompinigių, atsiskaitymų už pavedimų lėšas, paslaugų teikimo išlaidų, atsiskaitymų su debitoriais ir kreditoriais ir pavedimų lėšų išlaidų sąskaitų apskaita.</p> <p>Neteisingai nurodytos kasinės ir faktinės išlaidos dėl neteisingai apskaitytų patirtų išlaidų</p> <p>Kai kuriais atvejais negalima patvirtinti ekonominės klasifikacijos straipsnių teisingumo</p> <p>Buhalterinė apskaita tvarkoma nesivadovaujant Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklėmis</p>

6 lentelės tęsinys kitame puslapyje

6 lentelės tęsinys

Metai	<i>Pastebėjimai dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų</i>
2008	Negalima patvirtinti, kad iš 289 293,5 tūkst. Lt faktinių išlaidų, pateiktų ministerijos suvestinėje Biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo 2008 m. gruodžio 31 d. ataskaitoje, 1 846,9 tūkst. Lt išlaidų buvo padaryta, nes viešosios įstaigos nepateikė faktines išlaidas pateisinančių dokumentų arba pateikė netinkamus dokumentus
2009	Neapskaityti iki 2003 įsigyti muziejiniai eksponatai
	Lietuvos valstybiniame simfoniniame orkestre, Valstybiniame jaunimo teatre ir valstybiniame dainų ir šokių ansamblyje „Lietuva“ netinkamai tvarkoma ilgalaikio turto apskaita (ilgalaikio turto išlaidos apskaitomos kitų paslaugų ir pavedimų lėšų straipsniuose
	Neteisingai nurodomos ateinančių metų išlaidos
	Biudžeto išlaidų sąmatos įvykdymo suvestinėje 2009-12-31 ataskaitoje faktinės išlaidos nurodytos 18,0 tūkst. Lt didesnės, jose apskaičius kitų juridinių asmenų (Nacionalinio dramos teatro ir Valstybinės kalbos inspekcijos) patirtas išlaidas
2010	-
2011	Ministerija 2011 metų konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinyje neatskleidė tikros turto (kilnojamųjų kultūros vertybių, t. y. 3 005,7 tūkst. Lt) finansinės būklės, nes šis turtas bus įvertintas tik iki 2020 metų
2012	Ministerijos konsoliduotojoje finansinės būklės ataskaitoje kilnojamųjų kultūros vertybių vertė nerodo tikrosios šio turto būklės, nes minėtos vertybės įstaigose įvertintos simboline vieno lito verte. Be to, nekilnojamųjų kultūros vertybių (pastatų) tikroji vertė yra netiksli, nes Lietuvos dailės muziejus nepatikslino jų tikrosios vertės ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, o Nacionalinė M. Mažvydo biblioteka netinkamai nustatė tikrąją vertę
	Ministerijos konsoliduotojoje finansinės būklės ataskaitoje ilgalaikio turto vertė didesnė, o konsoliduotojoje veiklos rezultatų ataskaitoje sąnaudos nurodytos šia suma mažesnės, nes Lietuvos dailės muziejus neteisingai apskaičiavo pastatų nusidėvėjimą
2013	Ministerijos kontroliuojamoms įstaigoms neįvertinus kilnojamųjų kultūros vertybių tikrąja verte, 2013 m. pabaigoje simboline vieno lito verte užregistruota reikšminga konsoliduotojo ilgalaikio turto dalis, t. y. 3 316, 8 tūkst. vienetų kilnojamųjų kultūros vertybių, arba 89 proc. bendro jų skaičiaus.
	Lietuvos nacionalinis dramos teatras ir Trakų istorinis muziejus netinkamai nustatė nekilnojamųjų kultūros vertybių tikrąją vertę, todėl ilgalaikio turto likutis metų pabaigoje nepagrįstai didesnis 17 786 tūkst. Lt, o tikrosios vertės rezervo likutis – 1 434 tūkst. Lt mažesnis.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2013 metų Valstybinio audito ataskaitomis ir išvadomis

Iš 6 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad Lietuvos Respublikos Kultūros ministerija 2008 metais, lyginant su visu analizuojamu laikotarpiu, sulaukė daugiausiai pastebėjimų. Didelis, tačiau nereikšmingas, pažeidimų skaičius įtakojo sąlyginę audito nuomonę (žr. 5 lentelė). Valstybės auditoriai, atlikdami 2008 metų finansinį (teisėtumo) auditą Kultūros ministerijoje nustatė, kad “ne visais atvejais kontrolės procedūros buvo nuosekliai atliekamos per visą ataskaitinį laikotarpį, be to

audito metu nustatyti reikšmingi vidaus kontrolės trūkumai naudojant biudžeto asignavimus, o tai rodo, kad vidaus kontrolės sistema veikia nepatikimai, todėl ji vertinama kaip patenkinama” (Valstybinio audito ataskaita dėl Lietuvos Respublikos kultūros ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų, 2010, p. 23, 24). 2009 metais valstybės auditoriai reikšmingų pastabų neturėjo, nes lyginant su 2008 metais pažeidimų kiekis sumažėjo. Tam įtakos turėjo teigiamas Kultūros ministerijos požiūris į praeito audito rekomendacijas, kurių dėka buvo sustiprintos vidaus kontrolės procedūros siekiant “užtikrinti, kad pavaldžios įstaigos pateiktų teisingas finansines ataskaitas, kad būtų tinkamai atsiskaitoma už panaudotus biudžeto asignavimus, kad valstybės biudžeto asignavimai būtų naudojami skaidriai ir teisėtai” (Valstybės kontrolės 2010 metų veiklos ataskaita, p. 22). Galima daryti prielaidą, kad rekomendacijų įgyvendinimas ir vidaus kontrolės sistemos tobulinimas, užtikrina iš biudžeto skirtų asignavimų panaudojimo teisėtumą ir paskatina atsakingiau vadovautis buhalterinę apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais ir norminiais dokumentais, nekartoti buvusių klaidų. Tai įrodo Kultūros ministerijos „2010 metų konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys ir kitos ataskaitos, kurios visais reikšmingais atžvilgiais parengtos ir pateiktos pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus, reglamentuojančius šių ataskaitų sudarymą“ (Lietuvos Respublikos kultūros ministerijos 2011 Valstybinio audito išvada, p. 2). 2011 - 2013 metais vėl pateiktas nedidelis pastabų kiekis, dažniausiai dėl netinkamai nustatytos kilnojamųjų ir nekilnojamųjų kultūros vertybių vertės, neteisingos turto apskaitos ir netinkamo vadovavimosi ekonominės klasifikacijos straipsniais. Minimu laikotarpiu auditorių nuomonės dėl finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų teisingumo buvo sąlyginės/besąlyginės (žr. 5 lent.) – teigiančios, kad Kultūros ministerija ir jai pavaldžios įstaigos, sudarydamos ir pateikdamos konsoliduotas finansines ir biudžeto vykdymo ataskaitas parodo tikrą ir teisingą finansinę būklę, veiklos rezultatus, grynojo turto pokyčius ir pinigų srautus (Lietuvos Respublikos kultūros ministerijos 2012 – 2014 metų Valstybinio audito išvados). Turima informacija suteikia galimybę daryti prielaidą, kad Kultūros ministerijoje, palyginti su 2008 metais, sustiprėjo vidaus kontrolės procedūros, užtikrinančios konsoliduotų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų teisingumą. Valstybinio audito ataskaitoje dėl Lietuvos Respublikos kultūros ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų (2010) yra pažymėta, kad Kultūros ministerija padarė “didelę pažangą tobulinant vidaus kontrolės sistemą ir užtikrinant, kad biudžeto asignavimai būtų naudojami teisėtai” (p. 22).

Pastebėjimų dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo rezultatai rodo, kad visu analizuojamu laikotarpiu audito nuomonės buvo sąlyginės (žr. 5 lent.). Daugiausiai pažeidimų buvo nustatyta 2008 metais, o kiekvienais kitais metais buvo nustatyta vidutiniškai apie 5 teisės aktų pažeidimus (žr. 2 priedą). Galima teigti, kad šioje srityje netinkamai sukurta ir nepatikimai veikia vidaus kontrolė, kuri auditorių vertinama kaip patenkinama. Tokiam vidaus kontrolės įvertinimui įtakos turėjo „audito metu nustatyti vidaus kontrolės trūkumai ministerijai

įgyvendinant valstybės politiką kino srityje, skiriant dalinį finansavimą kino, leidinių leidybos ir Kultūros rėmimo fondo projektams vykdyti, pastebėjimai pavaldžiose įstaigose vykdant investicinius projektus, perkant prekes ir paslaugas, naudojant asignavimus darbo užmokesčiui ir kiti nustatyti dalykai” (Valstybinio audito ataskaita dėl Lietuvos Respublikos kultūros ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų, 2011, p. 21). Daugiausiai nesilaikyta Biudžeto sandaros įstatymo, Viešųjų pirkimų įstatymo, Valstybės ir savivaldybės turto valdymo, naudojimo, disponavimo juo įstatymo ir Valstybės turto perdavimo panaudos pagrindais neatlygintinai valdyti ir naudotis tvarkos.

7 lentelė. Finansinio (teisėtumo) audito metu Socialinės apskaitos ir darbo ministerijai pateikti pastebėjimai dėl biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų 2008 – 2013 metais

	Pastebėjimai dėl konsoliduotųjų biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinių duomenų
2008	-
2009	-
2010	-
2011	Netinkamai apskaitytos patirtos išlaidos pagal ekonominės klasifikacijos straipsnius
	Nesilaikyta Buhalterinės apskaitos įstatymo, nepateikta buhalterinės apskaitos registrų ir didžiosios knygos su visų sąskaitų apyvartomis ir likučiais, neinventorizuotos gautinos sumos, neteisingai apskaitytas nuvertėjimas.
	Apskaitytas įstaigai nepriklausantis finansinis turtas ir neapskaityta dalis turimų akcijų
	Gautos pajamos pripažintos kitos veiklos pajamomis, o ne pagrindinės
	Gautinos sumos apskaitytos neturint informacijos apie visas sumokėtas baudas, gautinų sumų likučiai nesuderinti su skolininkais suderinimo aktais.
2012	Nesuplanuotos ir nenurodytos faktinės pajamų įmokos į biudžetą iš Verslumo skatinimo fondo palūkanų lėšų
	Nesuplanuotos ir į biudžetą nepervestos skolininkų ir pareiškėjų grąžintos lėšos
	Netinkamai suplanuoti vienos paskirties asignavimai panaudoti kitos paskirties išlaidoms dengti ir klaidingai apskaitytos patirtos išlaidos
2013	Nesilaikyta 12-ojo VSAFAS reikalavimų ir nekilnojamosios kultūros vertybės netinkamai priskirtos pastatams, skaičiuojant jų nusidėvėjimą

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2013 metų Valstybinio audito ataskaitomis ir išvadomis

Analizuojant Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos 2008 – 2013 metų audito ataskaitas ir išvadas, nustatyta, kad 2008 – 2010 metais auditoriai pastabų, dėl suvestinių finansinių ir kitų ataskaitų duomenų teisingumo, neturėjo. Auditoriai minimu laikotarpiu pareiškė besąlyginę nuomonę (žr. 5 lent.). Tam įtakos turėjo šioje srityje patikimai veikianti vidaus kontrolės sistema, kuri auditorių buvo vertinama kaip gera. Auditorių nuomone, „vidaus kontrolės sistema sukurta taip, kad užtikrintų pagrindinius jai keliamus tikslus, atsižvelgiant į vidaus kontrolės tikslą, veiklos riziką, vidaus kontrolės pastovumą ir jos atlikimo sąnaudas, apskaitos ir informacinę sistemą, turto apsaugos būklę ir kitus vidaus kontrolės kriterijus“ (Valstybinio audito ataskaita dėl Lietuvos Respublikos Socialinės apsaugos

ir darbo ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų, 2010, p. 12). Analizuojant 2011 - 2013 metais atliktų finansinių auditų rezultatus, matome, kad atsirado pokyčių, suteikiančių pagrindą sąlyginės nuomonės atsiradimui. 2011 metais Socialinės apsaugos ir darbo ministerijai buvo pateikti penki pastebėjimai dėl finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų teisingumo. Daugiausiai pažeidimų nustatyta dėl Buhalterinės apskaitos įstatymo nuostatų nesilaikymo. Galima daryti prielaidą, kad tam įtakos turėjo pasikeitusi viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės rengimo politika, kuri ženkliai skyrėsi nuo prieš tai buvusios. 2012 metus lyginant su 2011 metais, nustatytų pažeidimų skaičius sumažėjo ir 2013 metais auditoriai pateikė tik vieną pastebėjimą. Vertinimo rezultatai rodo, kad Socialinės apsaugos ir darbo ministerija bei jai pavaldžios įstaigos, sudarydamos ir pateikdamos konsoliduotas finansines ir biudžeto vykdymo ataskaitas parodo tikrą ir teisingą finansinę būklę, veiklos rezultatus, grynojo turto pokyčius ir pinigų srautus. Taip pat leidžia teigti, kad minimoje ministerijoje veikia ir yra tinkamai sukurtos vidaus kontrolės procedūros.

Analizuojant valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo rezultatus (žr. 3 priedą), nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2008 metų iki 2013 metų auditorių nuomonės buvo sąlyginės (žr. 5 lent.). Kiekvienais metais buvo nustatyta vidutiniškai po penkis teisės aktų pažeidimus. Daugiausiai nesilaikyta Buhalterinės apskaitos įstatymo, Biudžeto sandaros įstatymo, Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklių, Viešųjų pirkimų įstatymo. Kadangi nustatyti pažeidimai reikšmingo poveikio neturėjo, auditoriai pareiškė nuomonę, kad valstybės lėšos ir turtas buvo valdomas, naudojamas ir juo disponuojama teisėtai, įstatymų numatytiems tikslams (Valstybinio audito ataskaita dėl Lietuvos Respublikos Socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų, 2011). Tačiau įvertindami vidaus kontrolę pabrėžė, kad „nustatyti reikšmingi vidaus kontrolės trūkumai pavedimams vykdyti ir kitiems subjektams finansuoti skirtų lėšų naudojimo teisėtumo ir atsiskaitymo už jas srityje“ (p. 27). Tai reiškia, kad esančių vidaus kontrolės procedūrų, nors jos ir atitinka jai keliamus reikalavimus, nepakanka, todėl ministerija ir jai pavaldžios įstaigos turėtų jas stiprinti, atsižvelgiant į rizikingiausias sritis.

Apibendrinant (konsoliduotųjų) finansinių ataskaitų ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių bei valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo analizės rezultatus, galima teigti, kad viešojo sektoriaus subjektai dažniausiai pažeidžia teisės aktų nuostatas. Norint sumažinti pažeidimų kiekį ir mastą, išvengti pasikartojančių buhalterinės apskaitos organizavimo ir vykdymo klaidų, subjektai turėtų didesnę dėmesį skirti tiems teisės aktų pažeidimams, kurie daromi netinkamai vadovaujantis ar visai nesivadovaujant Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklių reikalavimais, Buhalterinės apskaitos įstatymu, Biudžeto sandaros įstatymu, Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais, Viešųjų pirkimų įstatymu, Valstybės lėšų, skirtų valstybės kapitalo investicijoms, planavimo, tikslinimo, naudojimo, apskaitos ir kontrolės taisyklėmis,

Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacija ir pan. Taip pat viešojo sektoriaus subjektai turėtų daugiau dėmesio skirti buhalterinės apskaitos organizavimui pagal naujus Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus, nes 2012 metais ir 2013 metais buvo nustatyta nemažai sisteminių klaidų.

Analizės rezultatus lyginant su Valstybės kontrolės veiklos ataskaitose pareikštomis nuomonėmis (žr. 4 lent.), matome, kad duomenys sutampa, t. y. besąlyginės auditoriaus nuomonės daugiau pareiškiamos dėl finansinių ataskaitų ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisėtumo, o sąlyginės – dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo. Todėl rekomenduojama viešiesiems subjektams daugiau dėmesio skirti pastarajai sričiai stiprinant vidaus kontrolės procedūras. Taip pat atsakingiau vadovautis Viešųjų pirkimų įstatymu perkant prekes ir paslaugas, nuomojant valstybės turtą, skiriant priedus ir priemokas, kultūros vertybes įvertinti tik tikrąja verte bei nustatyti papildomas vidaus kontrolės procedūras, kad apskaita būtų tvarkoma pagal VSAFAS reikalavimus.

Analizuojant audito ataskaitas labai svarbu aptarti ir išanalizuoti valstybės auditorių pateiktas rekomendacijas, kuriomis remiantis taisomos finansinio audito metu nustatytos klaidos ir pažeidimai, šalinami neatitikimai. Rekomendacijos teikiamos įvertinus šiuos pagrindinius aspektus:

1. Kokį tai turės poveikį tolesnei subjekto veiklai?
2. Ar tai pakeis nusistovėjusį subjekto veiklos modelį?
3. Ar tai turės poveikį esamiems subjekto tikslams ir iniciatyvoms?
4. Ar tai turės poveikį subjekto veiklos efektyvumui?
5. Koks geriausias būdas tai įgyvendinti?

Remiantis 2008 – 2013 metų Kultūros ministerijoje ir Socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje atliktų finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitose pateiktomis rekomendacijomis sudarytos lentelės (žr. 4 priedą ir 5 priedą). Kaip matome iš 4 ir 5 prieduose pateiktų duomenų, daugiausiai audito rekomendacijų Lietuvos Respublikos Kultūros ministerija gavo 2008 metais, o Socialinės apsaugos ir darbo ministerija – 2013 metais. Tai lėmė atitinkamais metais nustatytų pažeidimų ir pastebėjimų skaičius, kuris, kaip įsitikinome, didžiausias Kultūros ministerijoje buvo 2008 metais, o Socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje - 2013 metais. (žr. 2, 3 priedą, 6 ir 7 lent.) Kultūros ministerija mažiausiai rekomendacijų, tik dviejų, sulaukė 2013 metais, o Socialinės apsaugos ir darbo ministerija tik vienos – 2008 metais. Tai rodo ir auditorių nuomonių pasiskirstymas, kurių analizė atlikta vadovaujantis 5 lentelėje pateikta informacija. Pastebima, kad rekomendacijose dažniausiai siūloma vadovautis įstatymais, atlikti vidaus kontrolės sistemos vertinimus, kurių metu būtų nustatytos silpnos grandys kontrolės aplinkos, rizikos įvertinimo, kontrolės veikimo, komunikacijos ir stebėsenos srityse, užtikrinti nepanaudotų asignavimų grąžinimą į valstybės biudžetą, reglamentuoti vidiniais teisės dokumentais Strateginio planavimo procesus ir programų sąmatas sudaryti pagal visus ekonominės

klasifikacijos kodus ir kt. Todėl norint užtikrinti rekomendacijų vykdymą yra sudaromi rekomendacijų įgyvendinimo planai. Planuose pateikiama tik susisteminta informacija, kurios tikslas apibrėžti rekomendacijas, nustatyti subjektus, kuriems ji teikiama, nurodyti veiksmus ar priemones rekomendacijoms įgyvendinti ir nustatyti įvykdymo terminą. Taip pateikta informacija yra naudinga ne tik finansinių auditų kokybės vertinimui, bet ir audituojamo subjekto vadovybei, kuri, remiantis rekomendacijomis, gali įvertinti veiklos atitikimą teisės aktams, standartams, norminiams dokumentams, vidaus tvarkai, taip pat išmatuoti vidaus kontrolės efektyvumą, įvertinti tobulintinių sričių reikšmingumą ir reikalingumą.

Išanalizavus Lietuvos Respublikos kultūros ministerijoje ir Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje atliktų finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitas 2008 – 2013 metų laikotarpiu galima teigti, kad finansinio (teisėtumo) audito metu teikiamos rekomendacijos yra skirtos nustatytiems reikšmingiems pažeidimams pašalinti. Jos daro teigiamą įtaką tinkamam, efektyviam ir racionaliam valstybės biudžeto asignavimų panaudojimui, skatina stiprinti viešųjų subjektų vidaus kontrolės procedūras bei gerinti veiklos rezultatus. Tokiu būdu didinamas pasitikėjimas Valstybės kontrolės veikla ir atliekamo finansinio (teisėtumo) audito kokybe.

IŠVADOS

1. Mokslinėje literatūroje aptinkama įvairiai interpretuojamų audito sąvokų, kurias vienija pagrindiniai šios sąvokos elementai: finansinės atskaitomybės teisingumo patvirtinimas ir auditoriaus nuomonės apie finansinę atskaitomybę pareiškimas. Valstybinis auditas tapo svarbia ir būtina kontrolės priemone, leidžiančia informacijos vartotojams priimti teisingus sprendimus ir gauti patikimą informaciją, skatinančią veiksmingiau kontroliuoti viešųjų lėšų formavimo ir panaudojimo procesus, darančią įtaką ekonominei ir socialinei plėtrai.
2. Pagrindinis finansinio (teisėtumo) audito tikslas siejamas su finansinių ataskaitų sudarymo teisingumu, remiantis bendraisiais apskaitos principais ir galiojančiais teisės aktais, ūkio subjekto finansinės atskaitomybės įvertinimu, išreiškiant teisingą ir nepriklausomą, apsaugotą nuo pašalinės įtakos nuomonę apie finansinę atskaitomybę. Audito tikslai, kartu su jais pasiekti išsikeltais uždaviniais, auditoriui nurodo kryptį, padeda racionaliai paskirstyti audito atlikimui skirtą laiką, o darbus atlikti planuotai, nuosekliai ir sistemingai.
3. Audito poveikis valstybės finansų valdymui pasireiškia per valstybinio audito tikslus, kuriais vadovaujantis prižiūrima, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas. Finansiniu auditu siekiama tobulinti finansinę apskaitą ir valdymą, stiprinti vidaus kontrolės sistemą, apsaugoti nuo įvairių manipuliacijų, apgaulių ir finansinės atskaitomybės klastojimų taip prisidedant prie ekonominio stabilumo užtikrinimo, t. y. prižiūrint ir kontroliuojant kaip naudojamas valstybės turtas, kam išleidžiamos valstybės biudžeto lėšos atskleidžiami efektyvūs būdai optimaliems sprendimams priimti.
4. Pagrindinę viešųjų finansų valdymo kontrolę Lietuvoje atlieka Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė, kuriai, kaip nepriklausomai aukščiausiai audito institucijai, suteikta išskirtinė konstitucinė pareiga prižiūrėti ir skatinti efektyvų valstybės turto valdymą. Valstybės kontrolės pagrindinis uždavinys – audituoti visus subjektus, kurie disponuoja valstybės turtu, siekiant patenkinti visuomenės lūkesčius dėl viešojo sektoriaus veiklos skaidrumo, efektyvaus valstybės turto valdymo, taupaus valstybės biudžeto lėšų naudojimo.
5. Valstybinis finansinis auditas yra neatsiejamas nuo teisinio reglamentavimo, kuris padeda auditą atlikti teisingai ir tiksliai. Atliekant auditą svarbu tinkamai vadovautis Valstybinio audito reikalavimais - vienais reikšmingiausių Lietuvos Respublikos valstybinio audito sistemos reglamentų, Valstybės kontrolės įstatymu, tarptautiniais audito standartais ir kitais valstybinį auditą reglamentuojančiais teisės aktais ir standartais, laikytis jų pagrindinių nuostatų. Vadovaujantis auditą reglamentuojančiais dokumentais rengiami audito planai ir programos, surašomos audito ataskaitos ir pateikiamos audito išvados.
6. Valstybės kontrolės veiklos ataskaitos yra vienos pagrindinių ir patikimų informacijos

šaltinių apie viešųjų finansų valdymą. Jų dėka Seimas, Vyriausybė ir piliečiai sužino, ar viešojo sektoriaus subjektai teikia patikimas ir teisės aktais vadovaujantis parengtas finansines ataskaitas, ar nėra nustatoma iššvaistymo ir neefektyvaus lėšų ir turto panaudojimo atvejų, t. y. sužino, kaip yra naudojami valstybės biudžeto asignavimai.

7. Finansinis auditas, kurio metu gaunama patikima informacija, daranti įtaką subjektų vidaus kontrolės sistemos stiprinimui, finansinės apskaitos ir valdymo tobulinimui, atliekamas vadovaujantis pasirinktais etapais. Mokslinėje literatūroje dažniausiai išskiriami septyni audito etapai: audito strategijos nustatymas, audito plano ir programos sudarymas, planavimas, ataskaitos ir išvados parengimas, stebėjimas po audito. Visi išvardinti etapai ir juose atliekami veiksmai, palengvina įvertinti subjekto veiklos teisėtumą, vidaus kontrolės sistemą, padeda rasti esamas problemas bei suteikia galimybę apsaugoti subjektą nuo įvairių manipuliacijų, apgaulių ir finansinės atskaitomybės klastojimų. Tai skatina tobulinti valstybinį auditą palaikančius procesus, siekiant efektyvesnio valstybinio audito atlikimo ir geresnių rezultatų.
8. Tyrimo metu nustatytas nuo 2010 metų finansinių auditų skaičius mažėjimas, kai tuo metu audituojamų panaudotų valstybės biudžeto lėšų mastas augo. 2010 – 2013 metų laikotarpiu, didelį dėmesį skiriant valstybės lėšų ir turto valdymui, naudojimui ir disponavimui juo, audituota vidutiniškai 88 procentai valstybės biudžeto asignavimų. Tai rodo gerėjančią valstybinių finansinių auditų kokybę, Valstybės kontrolės veiklos efektyvumą, stinkamos strategijos pasirinkimą, aukštą auditorių kompetenciją.
9. Tyrimo metu nustatytas nuo 2010 metų augantis pažeidimų ir jų pašalinimo skaičius, t. y. nuo 2010 metų iki 2013 metų buvo nustatyti 3724 pažeidimai, iš kurių 2361 arba 63,4 procentai, pašalinti. Iš viso 2008 - 2013 metų laikotarpiu buvo nustatyti 5812 pažeidimų, iš kurių 3564 pašalinti, arba 61,32 procentai. Tai rodo gana didelį valstybinio audito efektyvumą.
10. Tyrimo rezultatai parodė, kad daugiausiai nesilaikoma Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisyklių reikalavimų, Buhalterinės apskaitos įstatymo, Biudžeto sandaros įstatymo, Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų, Viešųjų pirkimų įstatymo, Valstybės lėšų, skirtų valstybės kapitalo investicijoms, planavimo, tikslinimo, naudojimo, apskaitos ir kontrolės taisyklių, Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacijos ir pan.
11. Tyrimo metu nustatyta, kad audituojami subjektai, laiku ir greitai įgyvendina valstybės auditorių pateiktas rekomendacijas ir atstato neteisėtai panaudotas ar gautas lėšas. Tai rodo finansinio (teisėtumo) audito teigiamą poveikį valdant valstybės finansinių išteklių naudojimo efektyvumą, skatinanti finansų valdymo pažangą.

12. Atlikus 2008 – 2013 metų Lietuvos Respublikos kultūros ir Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijų finansinių (teisėtumo) audito ataskaitų analizę, nustatyta, kad joms daugiausiai sunkumų kyla valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo srityje. Visu analizuojamu laikotarpiu auditoriai pareiškė sąlyginę nuomonę.

PASIŪLYMAI

- Tobulinti audito rekomendacijų įgyvendinimo stebėsenos procesą, t. y. kasmet sudaryti dažniausiai pasitaikančių klaidų ir teisės aktų pažeidimų sąrašus kartu su taikytiniais metodais ir rekomendacijomis kaip jų išvengti. Šiuos sąrašus viešai skelbti Valstybės kontrolės internetiniame puslapyje, siekiant sustiprinti teisėtą ir efektyvų valstybės lėšų ir turto naudojimą.
- Po kiekvieno valstybinio audito teikti audituojamiems subjektams valstybės kontrolės veiklos vertinimo anketas, kuriose audituojami subjektai galėtų įvertinti valstybės auditorių kompetenciją, pateikti pasiūlymus dėl valstybės auditorių veiklos efektyvinimo galimybių, įvardinti sritis, kuriose dažniausiai susiduriama su sunkumais, ir kuriose labiausiai reikia valstybės auditorių pagalbos. Vadovaudamiesi apklausos duomenimis, valstybės auditoriai atlikdami auditus daugiau dėmesio skirs probleminėms sritims, taip užtikrindami nuolatinį Valstybės kontrolės veiklos tobulinimą ir kasmet sudaromų audito programų kokybiškumą.
- Parengti viešojo sektoriaus subjektų įgyvendinamų investicinių projektų valdymo rekomendacines metodikas, užtikrinančias skaidrų ir efektyvų valstybės biudžeto ir iš kitų šaltinių gaunamų lėšų panaudojimą, t. y. nurodyti, kad subjekto funkcijoms naudojamos lėšos, kurios turi būti padengiamos iš valstybės biudžeto, negalima dengti ir iš kitų šaltinių gaunamomis lėšomis ir atvirkščiai. Tokiu būdu siekiant užkirsti kelią iššvaistomiems finansiniams ištekliams.

LITERATŪRA

1. Buckiūnienė O. Valstybės ir tarptautiniai finansai // Mokomoji knyga. - Vilnius: Vilniaus kolegija, 2005
2. Budbergytė R. Ką žada valstybinio audito strategija. Mokesčių žinios Nr.18, 2006. Prieiga per internetą: http://www.mzinios.lt/lt/2006-05-02/straipsniai/aktualijos/ka_zada_valstybinio_audito_strategija.html, [žiūrėta 2014-06-18]
3. Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. – Kaunas: Technologija, 2008
4. Daujotaitė D. Finansinis auditas // Mokomoji knyga. – Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006.
5. Daujotaitė D. Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje // Viešoji politika ir administravimas. - Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, Nr. 2, 2002, p. 71-77. - ISSN 1648-2603. Prieiga per internetą: <http://www.mruni.eu/lt/mokslas/leidyba/leidiniai/?file=5581&id=1141>, [žiūrėta 2015-02-10]
6. Daujotaitė D. ir kt. Veiklos audito teorija ir praktika // Vadovėlis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012
7. EUROSAI: deklaracija dėl aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=36>, [žiūrėta 2014-06-22]
8. Gideikienė K. Audito pagrindai. – Šiauliai: Šiaulių valstybinė kolegija, 2012.
9. Giželienė V., Račelienė L. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo vertinimas // Economics and Management, 2012, 17 (4), p. 1516-1527. Prieiga per internetą: <http://www.eis.ktu.lt/index.php/Ekv/article/viewFile/3024/2098>, [žiūrėta 2014-06-22]
10. INTOSAI Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės. Prieiga per internetą: <http://www.intosai.org/about-us/statutes.html>, [žiūrėta 2014-06-22]
11. Jurgutis V. Finansų mokslo pagrindai. - Kaunas, 1938
12. Kazlauskienė V. Finansai. – Kaunas: Technologija, 2012
13. Kustienė A. Audito pagrindai // Mokomoji knyga. - Kauno r.: Lietuvos žemės ūkio universitetas, 2008
14. Lakis V. Audito sistema: raida ir problemos. – Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007.
15. Lakis V. Finansinės atskaitomybės audito tikslo, procedūrų, išvadų ir ataskaitų apimčių santykis // Informacijos mokslai, Nr. 37, 2006, p. 64-72. - ISSN 1392-05 61. Prieiga per internetą: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB0001:J.04~2006~1367153979821/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>, [žiūrėta 2014-06-25]
16. Lakis V., Nemanytė J. Rekomendacijų reikšmė užtikrinant veiklos audito rezultatyvumą viešajame sektoriuje// Informacijos mokslai, Nr. 67, 2014, p. 63-75. - ISSN 1392-0561. Prieiga per internetą:

<http://www.vu.lt/leidyba/lt/component/k2/item/3104-rekomendaciju-reiksme-uztikrinant-veiklos-audito-rezultatyvuma-viesajame-sektoriuje>, [žiūrėta 2015-02-05]

17. Levišauskienė K., Rūškys G. Valstybės finansai // Vadovėlis. – Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003

18. Lietuvos Respublikos audito įstatymas. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=413791&p_query=&p_tr2=2 [žiūrėta 2014-06-02]

19. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos veiklos sritys, finansinės atskaitomybės auditas. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=450783, [žiūrėta 2014-06-22]

20. Lietuvos Respublikos Konstitucija. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/home/Konstitucija/Konstitucija.htm> [žiūrėta 2014-06-20]

21. Lietuvos Respublikos kultūros ministerijos veiklos sritys. Prieiga per internetą: <http://www.lrkm.lt/index.php?2261624940>, [žiūrėta 2015-01-20]

22. Lietuvos Respublikos kultūros ministerijos 2008 – 2013 metų Valstybinio audito išvada. Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=1, [žiūrėta 2015-01-12]

23. Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos 2008 – 2013 metų Valstybinio audito išvada. Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=1, [žiūrėta 2015-01-14]

24. Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos veiklos sritys. Prieiga per internetą: <http://www.socmin.lt/lt/veikla/veiklos-sritys.html> [žiūrėta 2015-01-20]

25. Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos nuostatai. Prieiga per internetą: <http://www.socmin.lt/lt/veikla/nuostatai.html> [žiūrėta 2015-01-20]

26. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės nuostatai. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=6>, [žiūrėta 2014-06-02]

27. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=414613&p_query=&p_tr2=2 [žiūrėta 2014-06-02]

28. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus įsakymas dėl valstybinio audito reikalavimų patvirtinimo. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=225978&p_query=&p_tr2=2, [žiūrėta 2015-01-15]

29. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 2, 4, 6, 9 IR 23 straipsnių pakeitimo įstatymas. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalActPrint?documentId=de6395a06b0e11e4ac4be294a47d7c1f> [žiūrėta 2014-06-02]

30. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2014 – 2016 metų strateginis veiklos planas. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=399>, [žiūrėta 2015-02-10]

31. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas dėl Lietuvos Respublikos kultūros ministerijos nuostatų patvirtinimo. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdocl?pid=458685> [žiūrėta 2015-01-20]
32. Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. – Vilnius: Lietuvos mokslas, 1999. – 629 p.
33. Mackevičius J., Pranckevičiūtė L. Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas // Pinigų studijos, 2007, Nr.1 p. 45-61. - Prieiga per internetą: http://www.lb.lt/mackevicius_3, [žiūrėta 2014-06-20]
34. Mackevičius J. Finansinių ataskaitų auditas ir analizė // Monografija. - Vilnius, 2009
35. Mackevičius J., Raziūnienė D. Auditas. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011. – 221 p. – ISBN 978-9955-634-37-9
36. Mckevičius J. Finansinė analizė // Mokomoji knyga. - Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2011
37. Mackevičius J. Veiklos auditas: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas // Monografija – Vilnius. 2009.
38. Meidūnas V., Puzinauskas P. Lietuvos finansų sistema. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003
39. Mackevičius J., Daujotaitė D. Veiklos auditas: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas// Informacijos mokslai, Nr. 57, 2011, p. 26-38. - ISSN 1392-0561. Prieiga per internetą: <http://www.zurnalai.vu.lt/informacijos-mokslai/article/download/3136/2260>, [žiūrėta 2015-01-10]
40. Maticienė I. Audito planavimas ir organizavimas. – Kaunas: Technologija, 1997. – 139 p. – ISBN 9986-13-542-7
41. Nacionaliniai audito standartai, 4-asis NAS „Audito planavimas“. Prieiga per internetą: [lar.lt/new/request.php?435](http://www.lar.lt/new/request.php?435), [žiūrėta 2015-06-05]
42. Nacionaliniai audito standartai, 13 NAS "Auditoriaus išvada“. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?478>, [žiūrėta 2015-01-05]
43. Naraškevičiūtė V., Lakštutienė A. Valstybės finansai // Mokomoji knyga. – Kaunas: Kauno technologijos universitetas, 2003
44. Pollitt C., Summa H. Performance audit and public management reform. University of Vermont, 1997
45. Reikalavimai audito ataskaitai. Lietuvos auditorių rūmų prezidiumo nutarimas, 2009. <http://www.lar.lt/new/request.php?1513>, [žiūrėta 2015-01-20]
46. Rupeikienė L. Auditas. - Klaipėda: Vakarų Lietuvos verslo kolegija, 2005
47. SIGMA ataskaitos santrauka, 2006. Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/dokumentai/ivairus/sigma_summary_report_lt.pdf, [žiūrėta 2015-01-15]
48. Tarptautiniai audito standartai, 200-asis TAS. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?514>, [žiūrėta 2014-06-02]

49. Tarptautiniai audito standartai. 300 TAS „Finansinių ataskaitų audito planavimas“. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?514>, [žiūrėta 2014-06-04]
50. Tarptautiniai audito standartai. 700 TAS „Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas“. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?514>, [žiūrėta 2015-01-20]
51. Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija dėl audito principų gairių. Prieiga per internetą: <http://vkontrole.lt/page.aspx?id=37>, [žiūrėta 2014-06-02]
52. Tarptautinių žodžių žodynas, Kauno technikos universitetas, 1992. Prieiga per internetą: <http://www.ukc.ktu.lt/zodynas/>, [žiūrėta 2014-06-02]
53. Tidikis R. Socialinių mokslų tyrimų metodologija. – Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2003. – 628 p. – ISBN 9955-563-26-5
54. Valstybinio audito reikalavimai, patvirtinta Valstybės kontrolieriaus 2002 vasario 21 d. įsakymu Nr. V-26. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=32>, [žiūrėta 2015-01-06]
55. Valstybės kontrolės veiklos sritys. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=8>, [žiūrėta 2014-06-02]
56. Veiklos audito įgyvendinimo rekomendacijos. http://www.vkontrole.lt/INTOSAI_standartai/TAAIS_3000_LT.pdf [žiūrėta 2015-01-10]
57. Valstybės kontrolės 2007 - 2013 metų veiklos ataskaitos. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=9>, [žiūrėta 2014-10-20, 2014-12-05, 2015-01-10, 2015-01-25]
58. Valstybės kontrolės nuostatai. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=6>, [žiūrėta 2014-10-27]
59. Valstybės kontrolės pranešimai spaudai. Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/pranesimas_spaudai.aspx?id=18295, [žiūrėta 2015-01-06]
60. Valstybinio audito ataskaita dėl 2008 - 2013 metais Lietuvos Respublikos kultūros ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų. Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=1, [žiūrėta 2015-01-12]
61. Valstybinio audito ataskaita dėl 2008 - 2013 metais Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų. Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=1, [žiūrėta 2015-01-14]
62. Vaitkevičiūtė A. Finansinis (teisėtumo) auditas, 2011. Prieiga per internetą: http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/303/A.Vaitkeviciute.Finansinio_audito_pagrindai_2011_10_25.pdf, [žiūrėta 2015-01-18]
63. 2012 metų valstybinio audito programa. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=132>, [žiūrėta 2015-01-06]
64. 2013 metų valstybinio audito programa. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=337>, [žiūrėta 2015-01-06]

65. 2014 metų valstybinio audito programa. Prieiga per internetą:
<http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=397>, [žiūrėta 2015-01-06]
66. 2012 metų Valstybinio audito reikalavimai. Prieiga per internetą:
<http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=32>, [žiūrėta 2015-01-06]
67. 2011 – 2015 metų Valstybinio audito strategija. Prieiga per internetą:
<http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=49>, [žiūrėta 2014-12-06]

Trobutytė J. Finansinis (teisėtumo) auditas: poveikio valstybės finansų valdymui ir kontrolės sistemai analizė/ Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. D. Daujotaitė. - Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2015

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuotas ir įvertintas vienos iš Valstybės kontrolės atliekamų valstybinio audito rūšių – finansinio (teisėtumo) audito - poveikis valstybės finansų valdymui ir kontrolės sistemai, remiantis Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis, Valstybinio audito išvadomis bei Valstybinio audito ataskaitomis dėl finansinio (teisėtumo) audito. Pirmame skyriuje nagrinėjama valstybinio audito teorija, aptariami finansinį (teisėtumo) auditą reglamentuojantys teisės aktai ir finansinio (teisėtumo) audito reikšmė valstybės finansų valdymo sistemai. Antrame darbo skyriuje aptariamas Valstybės kontrolės vaidmuo subjektų atžvilgiu, vertinamas finansinio (teisėtumo) audito procesas bei finansinio audito metu pateikiamų audito ataskaitų ir išvadų reikšmė. Empirinėje dalyje (trečias skyrius) atliekamas tyrimas, kuriuo siekiama įvertinti Valstybės kontrolės atliekamo finansinio (teisėtumo) audito poveikį teisėtam, efektyviam ir racionaliam valstybės lėšų panaudojimui ir turto valdymui, taip pat įvertinti teikiamų rekomendacijų naudą ir įtaką viešųjų subjektų veiklos gerinimui.

Pagrindiniai žodžiai: auditas, finansinis (teisėtumo) auditas, audito proceso planavimas, audito išvados, audito ataskaitos.

Trobutyte J. Financial (legality) audit: impact on public financial management and control system / Master`s thesis of management of finance. Supervisor doc. dr. D. Daujotaite. - Vilnius: Mykolas Romeris university, Economy and financial management faculty, 2015

ANNOTATION

Master's thesis analyzed and evaluated impact of implementation of one of the National Audit Office public audit types - financial (regularity) audit - on public financial management and control system, according to the National Audit Office reports on the activities of the State auditors and the State audit reports on the financial (regularity) audit. The first chapter examines the theory of state audit, discusses the legislation of financial (regularity) audit and the significance of financial (regularity) audit to the public financial management system. The second chapter discusses the role of the National Audit Office in respect of subject of audit, evaluates the process of financial (regularity) audit and the meaning of the financial audit reports and conclusions. The empirical part (third division) conducted study to evaluate the National Audit financial (regularity) audit impact on legitimate, effective and rational use of public money and property management, as well as to assess the benefits and impact of the provided advise on improving the functioning of public entities.

Key words: audit, financial (regularity) audit, audit planning process, audit conclusions, the audit report.

Trobutytė J. Finansinis (teisėtumo) auditas: poveikio valstybės finansų valdymui ir kontrolės sistemai analizė/ Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. D. Daujotaitė. - Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2015

SANTRAUKA

Šiandieniniame dinamiškame pasaulyje vis dažniau susiduriame su informacijos vartotojų poreikiu žinoti apie vykstančias permainas ne tik verslo sektoriaus, bet ir viešojo sektoriaus valdyme. Ypatingai informacijos vartotojai siekia sužinoti kaip valdomas valstybės turtas ir finansiniai resursai. Tai lėmė didėjančią valstybinio audito, ypač finansinio (teisėtumo) audito, poreikį. Jo dėka, informacijos vartotojai gauna tikrą, teisingą ir nešališką nuomonę, padedančią priimti tam tikrus sprendimus dėl ekonomiško, efektyvaus, rezultatyvaus ir skaidraus valstybės kapitalo, finansinių ir žmogiškųjų išteklių panaudojimo, padeda atskleisti teisės aktų pažeidimus ir sukčiavimo atvejus.

Pagrindinė tyrimo problema: ar finansinis (teisėtumo) audito vykdymas daro poveikį valstybės finansų valdymui ir kontrolės sistemai? Tyrimo objektas - finansinis (teisėtumo) auditas. Magistro baigiamojo darbo tyrimo tikslas yra atskleisti finansinio (teisėtumo) audito esmę, išanalizuoti jo procesą ir nustatyti finansinio (teisėtumo) audito įtaką valstybės finansų valdymui ir kontrolės sistemai. Šiam tikslui pasiekti iškelti ir tyrimo uždaviniai:

1. Aptarti finansinio audito sampratą ir išanalizuoti auditą reglamentuojančius teisės aktus.
2. Identifikuoti finansinio (teisėtumo) audito tikslus ir uždavinius.
3. Ištirti valstybinio audito procesą ir nustatyti finansinio (teisėtumo) audito ataskaitų ir išvadų reikšmę.
4. Išanalizuoti valstybinio audito poveikį viešųjų finansų valdymui.
5. Atlikti Valstybės kontrolės atliktų finansinio (teisėtumo) auditų ataskaitų analizę.

Empirinio tyrimo metu buvo iškelta hipotezė - finansinio (teisėtumo) audito metu teikiamos rekomendacijos daro teigiamą įtaką siekiant tinkamai, efektyviai ir racionaliai panaudoti valstybės lėšas. Atliktas audito ataskaitų ir išvadų tyrimas leido patvirtinti šią hipotezę, t. y. buvo nustatyta, kad audito metu teikiamos rekomendacijos audituotiems subjektams padeda stiprinti jų sukurtas vidaus kontrolės procedūras, pagerina veiklos rezultatus, skatina atsakomybių pasidalijimą. Taip pat tyrimo metu atliktų duomenų analizė parodė, kad tinkamos rekomendacijos ne tik padeda viešajam sektoriui susitvarkyti su esamomis problemomis, bet ir skatina pasitikėjimą Valstybės kontrolės veikla ir atliekamo finansinio (teisėtumo) audito kokybe.

Magistro baigiamojo darbo pabaigoje pateikiamos išvados ir pasiūlymai, kuriais siekiama sustiprinti teisėtą ir efektyvų valstybės lėšų ir turto naudojimą, užtikrinti nuolatinę Valstybės kontrolės veiklos tobulinimą.

Trobutyte J. Financial (legality) audit: impact on public financial management and control system / Master`s thesis of management of finance. Supervisor doc. dr. D. Daujotaite. - Vilnius: Mykolas Romeris university, Economy and financial management faculty, 2015

SUMMARY

In today's dynamic world we face with a growing demand for information about ongoing changes not only in the business sector but also in public sector management. Particularly information users seeks to know about the management of public assets and financial resources. This has led to growth of requirements for public audit, particularly for financial (regularity) audit. Thanks to it, the information users receives true, fair and impartial opinion, and leads to make certain decisions for an economical, efficient, effective and transparent government capital, financial and human resources usage, helps to reveal irregularities and fraud.

The main issue: whether financial (regularity) audit implementation affects the management of public finance and the control of system? Subject - financial (regularity) audit. Master's thesis aim to reveal the financial (regularity) audit essence, to analyze process and analyze the set the influence of financial (regularity) audit to public financial management and control system. To achieve aim, the following tasks have been raised:

1. To discuss the concept of the financial audit and to analyze legislation of audit.
2. To identify the aims ir tasks of the financial (regularity) audit.
3. To investigate the process of public audit and to identify the mean of the reports and conclusions of the financial (regularity) audit.
4. To analyze the impact of public audit to the management of public finance.
5. To make the analyze of the financial (regularity) audit reports, made by the National Audit Office.

A hypothesis for the empirical study - recommendations, provided by financial (regularity) audit, makes positive influence in order to have proper, efficient and rational use of public funds. The research of audit reports and conclusions confirmed the hypothesis. It found that guidance, provided by the audit to entities, helps to strengthen their internal control procedures, to improve performance, and to promote common responsibility. Analysis of the data showed that the proper recommendations helps not only for the public sector to cope with the existing problems, but also to promote confidence in activities and the financial (regularity) audit quality, carried out by the National Audit Office.

Conclusions and recommendations aimed to strengthen legal and efficient usage of state funds and property, also to guarantee continuous improvement of the National Audit Office operational, submitted at the end of master's thesis.

(Audito ataskaitos struktūra)**AUDITO ATASKAITA**

(Atitinkamas adresatas)

- I. IŽANGINĖ 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, LAIKYMOŠI
- VIII. KITI ĮMONĖS VALDYMOI 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.

2 PRIEDAS

1 lentelė. Lietuvos Respublikos Kultūros ministerijai pateikti pastebėjimai dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumo 2008 – 2013 metais

Metai	Pastebėjimai dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumo
2008	Biudžeto asignavimai, skirti spaudiniams ir pavedimams vykdyti, naudoti ne pagal nustatytą paskirtį, taip nesivadovaujant Biudžeto sandaros įstatymu
	Biudžeto asignavimai skirti nenurodant asignavimų paskirties ir nepriskiriant jų vykdomiems projektams
	Negalime patvirtinti, kad VšĮ „Effectus Eventus“ 40,3 tūkst. Lt panaudojo teisėtai vykdant projektą, nes mokėtos didesnės sumos negu numatyta sutartyje, mokėta už paslaugas, kurios nebuvo pirktos taikant viešojo pirkimo procedūras
	Nesivadovauta Biudžeto sandaros įstatymu ir Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklėmis, nesivadovavo Buhalterinės apskaitos įstatymu
	Nesivadovaujant teisės aktais asignavimai panaudoti ateinančių metų išlaidoms dengti
	Kultūros ministerija pažeidė Biudžeto sandaros įstatymą, nes ilgalaikiam turtui įsigyti skirtus biudžeto asignavimus panaudojo ne pagal nustatytą paskirtį – juos perskirstė kitiems asignavimų valdytojams
	Ministerija neužtikrino, kad metams pasibaigus jos ir kitų subjektų disponuojamose sąskaitose esančios biudžeto lėšos būtų grąžintos į valstybės biudžetą, kaip numatyta Biudžeto sandaros įstatyme
	Ministerijai pavaldi įstaiga Lietuvos valstybinis simfoninis orkestras 379,5 tūkst. Lt panaudojo nesivadovaudama teisės aktais, nes turto rekonstrukciją ir remontą vykdė be investicinio projekto, o skirtus asignavimus naudodama kitoms reikmėms
	Neteisėtai atleidimus ir išmokėjus visas priklausančias išmokas Klaipėdos muzikinio teatro vadovei A. Nekrošienei ir Kultūros paveldo departamento prie Kultūros ministerijos direktorei D. Varnaitei, Kultūros ministerijai padaryta 246,6 tūkst. Lt žala
Negalime patvirtinti, kad visos pajamos už suteiktas paslaugas pervestos į valstybės biudžetą vadovaujantis teisės aktų nuostatomis	
2009	Pažeistas Viešųjų pirkimų įstatymas
	Neužtikrinta, kad ataskaitinio laikotarpio pabaigoje programos „Vilnius –Europos kultūros sostinė 2009“ projektų vykdytojai pagrįstų 9 568,0 tūkst. Lt gautų biudžeto asignavimų tinkamais apskaitos dokumentais
	Perkant kostiumų taisymo paslaugą netaikyta nė vieno Viešųjų pirkimų įstatyme nustatyto pirkimo būdo
	Neteisėtai panaudotos lėšos sumokėjo už eksponavimo projektą, kurio nereikėjo – firminė atributika jau buvo sukurta ir medžiaga eksponuojama
Neužtikrintas asignavimų projektams („Tarptautinis M. K. Čiurlionio pianistų ir vargonininkų konkursas“, „Lietuviškos knygos“) vykdyti naudojimas pagal paskirtį	
2010	Kultūros ministerija pažeidė finansavimo taisykles, nes vertino leidinių leidybos projektus ir skyrė jiems finansavimą iš vienos programos priemonės, nors jų paraiškos jau buvo teiktos į kitos programos priemonę
	Pažeistas Viešųjų pirkimų įstatymas, prekes ir paslaugas perkant netaikytos Viešųjų pirkimų įstatyme numatytos procedūros, keistos pirkimo sąlygos

1 lentelės tęsinys kitame puslapyje

1 lentelės tęsinys

Metai	Pastebėjimai dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumo
2010	Negalima įsitikinti, ar projektų vykdytojai iš valstybės biudžeto lėšų prekes, paslaugas ir darbus pirkė Viešųjų pirkimų įstatyme numatytais būdais, nes ministerija nereikalavo, kad projektų vykdytojai pateiktų informaciją, ar pirkimai vykdyti viešųjų pirkimų būdų
	Pažeistos Kultūros rėmimo fondo nuostatos priimant sprendimus pakeisti projektus be ekspertų išvadų
	Pažeisti teisės aktai darbuotojams išmokėjus ne kompensacijas, o sudarius nuomos sutartis dėl asmeninių instrumentų naudojimo ir parduodant ilgalaikį materialųjį
	Darbuotojams skiriami priedai nenurodant konkrečių priedų skyrimo pagrindų
2011	Ministerija, skirdama lėšas savivaldybėms investiciniams projektams vykdyti, neužtikrino savo kaip asignavimų valdytojo pareigos, nustatytos Biudžeto sandaros įstatyme, nes neturi pakankamai duomenų apie vykdomus tęstinius investicinius projektus, be to, savivaldybės biudžeto asignavimus investiciniams projektams naudojo pažeisdamos Viešųjų pirkimų įstatymą
	Nesivadovauta Biudžeto sandaros įstatymu
	Ministerija, pirkdama paslaugas, nenustatė aiškių paslaugų kainų arba kainodaros taisyklių ir taip nesivadovavo Viešųjų pirkimų įstatymu
	Pavaldžios įstaigos nuomodamos nematerialųjį valstybės turtą nesivadovavo teisės aktais
2012	Ministerija kai kuriais atvejais skyrė projektų vykdytojams didesnę dalinio finansavimo dydį, nei nurodyta finansavimo taisyklėse, arba projektai buvo įgyvendinti tik valstybės biudžeto lėšomis
	Ministerija neužtikrino, kad valstybės biudžeto asignavimai būtų naudojami teisėtai, nes įsigijo paslaugų už 472,6 tūkst. Lt nenutraukusi tarnybinių kelionių organizavimo paslaugų sutarties, kuri 2011 m. buvo sudaryta pažeidžiant Viešųjų pirkimų įstatymą
	Nepakankamai užtikrintos Biudžeto sandaros įstatyme nurodytos asignavimų valdytojo pareigos ir pažeistas Viešųjų pirkimų įstatymas
	Įsigyta paslaugų ilgesniam nei 3 metų arba neterminuotam laikotarpiui taip neužtikrintas taupus ir racionalus skirtų asignavimų naudojimas
	Sudaromose statybų rangos sutartyse pakeistos pirkimo dokumentuose nustatytos pirkimo sąlygos ir taip sudarant palankesnes sąlygas tiekėjams
	Nesivadovauta teisės aktais nuomojant nematerialųjį valstybės turtą (patalpas)
	Dalis ministerijai skirtų valstybės biudžeto lėšų panaudotos nesivadovaujant Viešųjų pirkimų įstatymu
2013	Perduotas panaudos pagrindais turtas naudojamas pažeidžiant Valstybės ir savivaldybės turto valdymo, naudojimo, disponavimo juo įstatymą ir Valstybės turto perdavimo panaudos pagrindais neatlygintinai valdyti ir naudotis tvarką
	Perkant prekes ir paslaugas nesivadovauta Viešųjų pirkimų įstatymu

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2013 metų Kultūros ministerijos valstybinio audito išvadomis

3 PRIEDAS

2 lentelė. Lietuvos Respublikos Socialinės apsaugos ir darbo ministerijai pateikti pastebėjimai dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumo 2008 – 2013 metais

Metai	Pastebėjimai dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumo
2008	Pažeistas LR Biudžeto sandaros įstatymo 5 str. 1 dalies 1 punktas
	Pažeistas LR Biudžeto sandaros įstatymo 5 str. 1 dalies 1 ir 3 punktas, LR biudžetinių įstaigų įstatymo 7 str.
	Buvo nesilaikoma LR Vyriausybės 2001 m. gegužės 14 d. nutarimu Nr. 543 patvirtintų LR valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklių 22 ir 23 punktų nuostatas.
	Nesudarė specialiosios programos sąmatos ir naudojo lėšas be nustatyta tvarka patvirtintos specialiosios programos išlaidų sąmatos.
2009	-
2010	Nesivadovauta Biudžeto sandaros įstatymu ir Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklėmis
	Sąmatoje suplanuotas fondo deficitas, nors teisės aktai nenumatė galimybės tvirtinti jo deficito
	Neužtikrintas atsiskaitymas dėl panaudotų asignavimų teisės aktų nustatyta tvarka
	Nepagrįstai panaudoti ir negrąžinti į biudžetą asignavimai
	Nesivadovauta Buhalterinės apskaitos įstatymu
2011	Nesivadovauta Biudžeto sandaros įstatymu ir Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklėmis
	Nesilaikyta Biudžeto sandaros įstatymo, Biudžetinių įstaigų įstatymo ir Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklių reikalavimų
	Nesilaikyta valstybės biudžeto lėšų naudojimą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimų
	Neužtikrintas Biudžeto sandaros įstatyme numatytas efektyvus ir rezultatyvus asignavimų naudojimas pagal nustatytus tikslus
	Nesivadovauta Viešųjų pirkimų įstatymu ir Viešojo pirkimo vertės nustatymo metodika
	Nevykdytas Biudžetinių įstaigų ir Biudžeto sandaros įstatymuose nustatytos pareigos užtikrinti racionalų ir taupų lėšų ir turto naudojimą
	Nesilaikyta Vaikų išlaikymo fondo įstatymo
2012	Duomenų bazėje nėra galimybės atskirai identifikuoti valstybės lėšomis draudžiamų dvasininkų ir vienuolių
	Neužtikrinta, kad paramos užsieniečių integracijai lėšos nebūtų naudojamos ateinančių metų išlaidoms dengti
	Nesilaikyta Biudžeto sandaros įstatymo reikalavimų dėl finansinės drausmės
	Vykdam teismų sprendimus lėšos panaudotos ne įstaigoms išlaikyti, bet už neteisėtai atleistų darbuotojų priverstines pravaikštos laiką ir kitoms teismo priteistoms sumoms sumokėti
	Pabėgėlių centras, nebūdamas viešojo administravimo subjektu pagal Viešojo administravimo įstatymą, priėmė nuostatas, kurias vykdė joms neįsigalėjus
	Buvo skiriami vykdyti projektai, nors teisės aktuose galimybė gauti biudžeto lėšų jiems nebuvo numatyti
2013	Neužtikrinta tinkama viešųjų darbų finansavimo kontrolė ir Užimtumo rėmimo įstatymo 28 str. reikalavimai

2 lentelės tęsinys kitame puslapyje

2 lentelės tęsinys

Metai	Pastebėjimai dėl valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumo
2013	Nesivadovauta Užimtumo rėmimo įstatymu ir Buhalterinės apskaitos įstatymu apmokant kelionės išlaidas politikos priemonėse dalyvavusiems asmenims
	Ne visais atvejais galima patvirtinti valstybės biudžeto lėšų teisėtą panaudojimą
	Nesivadovauta Socialinių įmonių įsakymu ir 2012-03-09 įsakymu Nr. A1-135 patvirtintu Valstybės pagalbos socialinėms įmonėms aprašu.
	Pažeistas Viešųjų pirkimų įstatyme nustatytas lygiateisiškumo, nediskriminavimo ir proporcingumo principas bei kitos nuostatos
	Nesilaikyta Biudžeto sandaros įstatyme asignavimų valdytojui nustatytos pareigos užtikrinti programų vykdymo ir paskirtų asignavimų teisėtumo
	Nesilaikyta Valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo ir Vyriausybės nutarimo „Dėl valstybės materialiojo turto nuomos“ reikalavimų turtą nuomoti viešojo konkurso būdu bei draudimo perduoti pagal panaudą gautą turtą naudoti tretiesiems asmenims
	Neužtikrinta tinkama turto inventORIZACIJA, nes negauta dalis turto inventORIZACIJOS aprašų
	Nesilaikyta Civilinio kodekso ir Vyriausybės nutarimo „Dėl tarnybinių gyvenamųjų patalpų naudojimo ir apskaitos tvarkos aprašo patvirtinimo“ reikalavimų

3 lentelė. Valstybės audito ataskaitose Lietuvos Respublikos kultūros ministerijai 2008 – 2013 metais pateiktos rekomendacijos

Metai	Rekomendacijos
2008	<p>Siekiant užtikrinti, kad pavaldžios įstaigos pateiktų teisingas finansines ataskaitas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • stebėti, kad pavaldžios įstaigos ištaisytų ataskaitoje nustatytas klaidas ir atliktų nurodytų neteisingai tvarkomų sąskaitų likučių koregavimą; • vykdyti stebėseną, nustatant procedūras, kad pavaldžios įstaigos apskaitos registrus tvarkytų taikydamos bendruosius apskaitos principus (kaupimo, palyginimo, atsargumo, periodiškumo); • vykdyti stebėseną, nustatant procedūras, kad visos gautos pajamos būtų pervestos į valstybės biudžetą; • paskirti asmenis, kurie būtų atsakingi už pavaldžių įstaigų ataskaitų duomenų teisingumą ir pateikimą ir kurie konsultuotų apskaitos tvarkymo klausimais; • užtikrinti, kad finansinė atskaitomybė būtų pateikta tiksli ir patikima, o prireikus apildomai būtų teikiami finansinės atskaitomybės duomenų paaiškinimai; • vykdyti pavaldžių įstaigų rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną, nustatant atsiskaitymo terminus; • įpareigoti koncertinę įstaigą Lietuvos simfoninį orkestrą inventorizuoti turtą, nustatant atsiskaitymo procedūras ir terminus. <p>Siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai atsiskaitoma už panaudotus biudžeto asignavimus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • paskirti atsakingus asmenis, kurie užtikrintų faktinių išlaidų pagrindimą tinkamais apskaitos dokumentais, tikrintų, ar pavedimų vykdytojai laiku pateikia pakankamą ir teisingą informaciją apie lėšų panaudojimą; • nustatyti stebėjimo procedūras, paskiriant atsakingus asmenis kontroliuoti ministerijos ir pavaldžių įstaigų lėšų panaudojimą pagal paskirtą ir patvirtintą sąmatą, įpareigoti atsakingus asmenis kontroliuoti patirtų išlaidų apskaitą; • nustatyti stebėjimo procedūras, kad valstybės biudžeto asignavimai būtų naudojami vadovaujantis teisės aktais, programų vykdymo tikslams, tik ataskaitiniais biudžetiniais metais patirtoms išlaidoms dengti ir patirtos išlaidos būtų apskaitomos pagal klasifikatorių <p>Siekiant skaidraus ir teisėto valstybės biudžeto asignavimų naudojimo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • neskirti biudžeto asignavimų viešųjų įstaigų veiklai finansuoti; • parengti ir patvirtinti kultūros projektų finansavimo ir koordinavimo tvarką • pakeisti patvirtintas dalinį finansavimą reglamentuojančias tvarkas ir taisykles, • nustatyti tvarką, pagal kurią lėšų perviršis turėtų būti grąžintas; • projektus finansuoti tik atlikus detalią išlaidų sąmatos analizę pagal visus finansavimo šaltinius; • kontroliuoti, kad projektų vykdytojai, sudarydami autorines sutartis ir pirkdami paslaugas, taikytų viešojo pirkimo procedūras, ir paskirti stebėseną vykdančius atsakingus asmenis; • biudžeto asignavimus skirti tik tiems projektams, kurie bus vykdomi ataskaitiniais metais; • biudžeto asignavimus skirti projektams, kurių turinys yra žinomas

3 lentelės tęsinys kitame puslapyje

3 lentelės tęsinys

Metai	Rekomendacijos
2008	<ul style="list-style-type: none"> • kontroliuoti, kad projekto įgyvendinimui nebūtų skirta daugiau lėšų, negu pateikta renginio sąmatoje, kad nebūtų mokama už sutartyje nenumatytus darbus arba didesnės sumos, nei numatyta sąmatoje, kad už tuos pačius darbus nebūtų mokama • du kartus, kad projekto turinį sudarantys veiksmai būtų organizuoti laiku; • užtikrinti, kad sudarant metinę finansinę atskaitomybę projektų vykdytojai būtų pateikę visus faktines išlaidas pateisinančius dokumentus, o metams pasibaigus kitų subjektų disponuojamose sąskaitose esančios biudžeto lėšos būtų gražintos į valstybės biudžetą; <p>Užtikrinti, kad biudžeto asignavimai, skirti programos „Vilnius – Europos kultūros sostinė 2009“ renginiams, būtų naudojami taupiai ir racionaliai:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tikrinti pateiktas sąmatas, kad visos išlaidos būtų priskirtos vykdomiems renginiams ir įsitikinti, kad išlaidos patirtos vykdant nurodytus renginius • tikrinti, kad faktinės išlaidos būtų pateisintos tinkamais apskaitos dokumentais, t.y. turinčiais visus privalomus rekvizitus
2009	<p>Siekiant užtikrinti, kad pavaldžios įstaigos pateiktų teisingas finansines ataskaitas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pavaldžioms įstaigoms – muziejams, teikti nurodymus, kokia verte ir principais apskaityti muziejinius eksponatus; • stebėti, kad pavaldžios įstaigos ištaisytų ataskaitoje nustatytas klaidas ir atliktų nurodytų netinkamai tvarkomų ilgalaikio turto sąskaitų likučių koregavimą; • vykdyti pavaldžių įstaigų rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną, nustatant atsiskaitymo terminus. <p>Siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai atsiskaitoma už panaudotus biudžeto asignavimus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nustatyti papildomas stebėjimo procedūras atsakingiems asmenims nurodant jų pareigas ir atsakomybę, užtikrinant, kad valstybės biudžeto asignavimai būtų naudojami vadovaujantis teisės aktais, programų vykdymo tikslams, tik ataskaitiniais biudžetinėmis metais patirtoms išlaidoms dengti ir patirtos išlaidos būtų apskaitomos pagal klasifikatorių; • kontroliuoti, kad sudarant metinę finansinę atskaitomybę projektų vykdytojai būtų pateikę visus faktines išlaidas pateisinančius dokumentus, o metams pasibaigus kitų subjektų disponuojamose sąskaitose esančios biudžeto lėšos būtų gražintos į valstybės biudžetą ir stebėseną vykdančioms asmenims nurodyti veiksmų, susijusių su pareigų vykdymu, terminus ir formą. <p>Siekiant skaidraus ir teisėto valstybės biudžeto asignavimų naudojimo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • įvertinti priežastis, lėmusias neteisėtą ir neekonomišką biudžeto asignavimų naudojimą Lietuvos valstybiniame simfoniniame orkestre; • paskirti atsakingus asmenis ir nurodyti jų pareigas, kurios užtikrintų, kad Valstybinis jaunimo teatras vykdydamas investicinį projektą biudžeto lėšas naudotų ekonomiškai ir skaidriai; • kontroliuoti, kad projektai būtų finansuoti tik ekspertams įvertinus ir pritarus jų programai ir paskirti stebėseną vykdančius asmenis; • sąmatas tikslinti projektams nesibaigus ir tik nurodžius pagrįstus motyvus.

3 lentelės tęsinys kitame puslapyje

3 lentelės tęsinys

Metai	Rekomendacijos
2010	<p><i>Siekiant užtikrinti tinkamą projektų finansavimą ir vykdymą:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • užtikrinti, kad tie patys projektai nebūtų finansuojami daugiau nei iš vienos ministerijos strateginiame plane numatytos programos priemonės • įpareigoti projektų vykdytojus teikti informaciją, kaip vykdomas finansavimo sutartyse numatytas įpareigojimas vadovautis Viešųjų pirkimų įstatymu valstybės biudžeto lėšomis perkant prekes, paslaugas ir darbus <p><i>Siekiant valstybės biudžeto asignavimus ir turtą naudoti teisėtai:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • perkant prekes ir paslaugas laikytis Viešųjų pirkimų įstatymo • skiriant priedus ir priemokas nurodyti jų skyrimo pagrindą • suteikti atsakingiems darbuotojams reikalingą informaciją, susijusią su turto, pripažinto nereikalingu arba netinkamu (negalimu) naudoti, nurašymu ir likvidavimu, siekiant užtikrinti teisėtą disponavimą turtu • peržiūrėti sudarytas judriojo ir fiksuoto ryšio paslaugų teikimo sutartis ir įpareigoti jas sutartis sudaryti ne ilgesniam kaip 3 metų laikotarpiui
2011	<ul style="list-style-type: none"> • Siekiant efektyviai įgyvendinti K. Donelaičio 300-ųjų gimimo metinių minėjimo 2010–2014 metų programą, kreiptis į Ministro Pirmininko tarnybą dėl tarpinstitucinio veiklos plano patvirtinimo; • Siekiant užtikrinti ministerijai paskirtų asignavimų efektyvų, atitinkantį programoje nustatytus tikslus ir rezultatyvų naudojimą, parengti rekomendacijas dėl valstybės stipendijų kultūros ir meno kūrėjams skyrimo kriterijų ir prioritetų; • Atlikti atsiskaitymo už skirtas dotacijas savivaldybėms, vykdančioms investicinius projektus, vidaus kontrolės sistemos vertinimą, atkreipiant dėmesį į vidaus kontrolės aplinką ir kontrolės procedūras ir nustatant silpnąsias grandis bei veiksmus jai stiprinti; • Siekiant efektyviai naudoti valstybės turtą, rekomenduojame kontroliuojamose ministerijos įstaigose atlikti nekilnojamojo turto nuomos vidaus auditą. • Siekiant, kad valstybės biudžeto lėšos būtų naudojamos efektyviai, rekomenduojame įpareigoti pavaldžių įstaigų vadovus pirmiausia naudoti įmokėtas pajamų įmokas, o paskui tik valstybės biudžeto asignavimus.
2012	<ul style="list-style-type: none"> • Siekiant užtikrinti teisėtą valstybės biudžeto lėšų, skirtų daliniam projektų finansavimui, naudojimą, finansų kontrolės taisyklėse nustatyti, kokios išlaidos sudaro bendrą įvykdyto projekto vertę, ir pavesti atsakingiems asmenims kontroliuoti įvykdyto projekto finansavimo iš valstybės biudžeto dydį; • Suderinti projektų dalinio finansavimo taisykles, kuriose skirtingai nustatyta finansavimo bazė, nuo kurios skaičiuojamas finansavimo dydis (proc.) iš valstybės biudžeto, kad atsakingi darbuotojai galėtų tinkamai atlikti kontrolės procedūras; • Nutraukti neteisėtai sudarytą tarnybinių kelionių paslaugų pirkimo sutartį; • Įvertinti nustatytus viešųjų pirkimų pažeidimus vykdant investicinius spęsti klausimą dėl asmenų, padariusių teisės aktų pažeidimus, patraukimo atsakomybėn.
2013	<ul style="list-style-type: none"> • spęsti klausimą dėl kino srities projektų administravimo, siekiant užtikrinti, kad kino politiką įgyvendintų teisės aktais nustatyta institucija Lietuvos kino centras; • organizuoti įstaigų darbuotojų, atsakingų už viešųjų pirkimų vykdymą, mokymus, padedančius užtikrinti, kad valstybės biudžeto lėšos būtų naudojamos taupiai ir racionaliai.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2013 metų Kultūros ministerijos valstybinio audito ataskaitomis

4 lentelė. Valstybės audito ataskaitose Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijai 2008 – 2013 metais pateiktos rekomendacijos

Metai	Rekomendacijos
2008	<ul style="list-style-type: none"> • Planuojant valstybės biudžeto lėšas, atsižvelgti į tai, kad Paramos fondas Europos socialinio fondo agentūra toms pačioms funkcijoms vykdyti gauna lėšas iš Europos struktūrinių ir kitų fondų
2009	<ul style="list-style-type: none"> • Parengti Socialinio dialogo programos vertinimo kriterijus kiekybine išraiška pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2007 m. liepos 11 d. nutarimo Nr. 729 IV skyriuje nustatytus kriterijus. • Nustatyti kontrolės procedūras, kurios užtikrintų, kad valstybės biudžeto lėšos, skirtos vykdyti Socialinio dialogo programą, būtų naudojamos pagal paskirtį
2010	<ul style="list-style-type: none"> • Ministro įsakymuose ir jų pagrindų sudaromose lėšų naudojimo sutartyse su savivaldybėmis numatyti nuostatas, įpareigojančias savivaldybes išmokų administravimui panaudoti ne didesnę lėšų sumą nei nustatytas procentas nuo faktiškai išmokoms panaudotų lėšų, o administravimui skirtas lėšas, viršijančias faktiškai išmokoms panaudotų lėšų atitinkamą dalį, grąžinti į biudžetą • Imtis priemonių, kad Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba grąžintų į valstybės biudžetą išmokų administravimui 2010 metais panaudotas valstybės biudžeto lėšas • Patikslinti lėšų skyrimo Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybai sutartį, joje nustatant tinkamą atsiskaitymą už išmokų administravimui panaudotas lėšas • Kartu su Vaikų išlaikymo fondo administracija inicijuoti teisės aktų pakeitimus, numatančius pareiškėjų, gaunančių išmokas vaikų išlaikymui, atsakomybę už laiku nepateiktą informaciją, svarbią išmokų iš Vaikų išlaikymo fondo nustatymui ir mokėjimui arba numatyti kitas priemones, užtikrinančias efektyvesnį šiems pareiškėjams permokėtų lėšų susigrąžinimo procesą • Stebėti pavaldžioms įstaigoms pateiktų valstybinio audito rekomendacijų įgyvendinimą
2011	<p><i>Siekiant užtikrinti teisėtą ir racionalų valstybės biudžeto lėšų naudojimą, turto valdymą ir teisingą finansinių ataskaitų sudarymą:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Pavaldžiai įstaigai Lietuvos darbo biržai asignavimus skirti pagal patvirtintas programų sąmatas • Nustatyti pavaldžioms įstaigoms pajamų pripažinimo, apskaitos, pervedimo asignavimų valdytojui ir naudojimo tvarką, siekiant tinkamai vykdyti teisės aktų reikalavimus dėl pajamų pervedimo į valstybės biudžetą ir naudojimo • Imtis priemonių, kad buhalterinei apskaitai tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms parengti Vaikų išlaikymo fondo administracijoje būtų naudojama įdiegta programinė įranga • Patikslinti Užimtumo fondo sudarymo ir vykdymo taisyklės ir užtikrinti, kad Užimtumo fondo lėšų panaudojimo ataskaitos būtų rengiamos ir tvirtinamos laiku • Inicijuoti tipinių biudžeto lėšų skyrimo savivaldybėms ir kitiems subjektams sutarčių nuostatų, užtikrinančių skirtų biudžeto lėšų laikymo, saugojimo ir naudojimo rizikos pasidalijimą bei atsakomybę, parengimą • Nustatyti rekomendacijų įgyvendinimo terminus ir vykdyti rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną • Inicijuoti teisės aktų, reglamentuojančių bendros Vaikų išlaikymo fondo sąmatos ir lėšų panaudojimo ataskaitos rengimą, pakeitimus arba ieškoti kitų būdų tinkamai atskleisti visą informaciją apie šio fondo lėšas, išlaidas, kitų su jomis susijusių sąskaitų likučius • Finansinių ataskaitų aiškinamuosiuose raštuose atskirai atskleisti informaciją apie

	<p>Užimtumo fondo dydį, jo įsipareigojimus, finansinių ataskaitų sąskaitų likučius, apyvartas, susijusias su Užimtumo fondo lėšomis, ar kitą reikšmingą su tuo susijusią informaciją</p> <p>2012 <i>Siekiant užtikrinti teisėtą ir racionalų valstybės biudžeto lėšų naudojimą:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • nustatyti duomenų teikimo reikalavimus, leidžiančius identifikuoti valstybės biudžeto lėšomis draudžiamus dvasininkus ir tik vienuolyne dirbančius vienuolius • detaliau reglamentuoti pašalpos būsto nuomai mokėjimą ir susieti jį su faktine nuomos ir komunalinių paslaugų kaina, neviršijant nustatytos maksimalios sumos • spręsti klausimą dėl Pabėgėlių priėmimo centrui užsieniečių socialinei paramai skiriamų asignavimų dydžio sumažinimo, įvertinus 2013 metų išlaidoms dengti 2012 m. panaudotas lėšas <p><i>Siekiant efektyvesnio valstybės biudžeto lėšų naudojimo:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • patikslinti projekto sąmatą pagal atskiras projekto dalis, aiškiai nustatant projekto metu privalomus atlikti darbus, surengti renginius, suteikti paslaugas ir pan., jiems skirtų lėšų dydį • nustatyti projektų vykdymo pareiškėjams pareigą teikti informaciją apie dalyvavimą visuose ministerijos organizuojamuose atrankos konkursuose ar apie iš kitų priemonių gaunamą valstybės lėšų finansavimą • numatyti būdus, leidžiančius vykdyti tinkamą projektų įgyvendinimo kontrolę, siekiant išvengti dvigubo tų pačių veiklų finansavimo • patvirtinti projektų vykdymo veiklos ataskaitų formas, suteikiančias išsamią informaciją, pakankamą projektų vykdymo kontrolei užtikrinti, įsitikinti, ar tinkamai panaudojamos projekto lėšos, įvykdytos projekto dalys ir pasiekti tikslai • patikslinti atsiskaitymo už programos vykdymą ataskaitų formas, nurodant pateikti jose privalomą informaciją, kuria remiantis būtų galima įvertinti programos tikslų, uždavinių ir laukiamų rezultatų pasiekimą, panaudojus tam skirtas biudžeto lėšas • apibrėžti vietos bendruomenių viešiesiems poreikiams tenkinti įsigyto ilgalaikio materialiojo turto valdytoją, šio turto naudojimo paskirtį ir kontrolę
<p>2013</p>	<p><i>Siekiant teisėtai ir racionaliai naudoti valstybės biudžeto ir Užimtumo fondo lėšas, skirtas aktyvios darbo rinkos politikos priemonėms įgyvendinti ir užimtumo programoms vykdyti:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • imtis priemonių, kurios užtikrintų savivaldybėms perduotas valstybinės dalyvavimo rengiant ir įgyvendinant darbo rinkos politikos priemones ir gyventojų užimtumo programas funkcijos įgyvendinimą plačiau, arba inicijuoti atitinkamų teisės aktų pakeitimą dėl minėtos funkcijos vykdymo tik atliekant viešuosius darbus • nustatyti kriterijus, pagal kuriuos rengiant viešųjų darbų programą savivaldybės savarankiškųjų funkcijų vykdymui priskirtini darbai būtų atskiriami nuo valstybinių funkcijų vykdymo darbų • detaliau apibrėžti viešuosius darbus apibūdinančius laikinumo ir socialinės naudos bendruomenei požymius • nustatyti paraiškų steigiamos darbo vietos subsidijai gauti vertinimo detalią metodiką ir vertinimo kriterijus, apsvarstyti diferencijuoto subsidijos dydžio pagal steigiamos darbo vietos pobūdį tikslingumą • svarstyti galimybę nustatyti ilgesnį nei 36 mėn. laikotarpį subsidijos lėšomis įsteigta darbo vietai išlaikyti ir jį susieti su subsidijos lėšomis įsigyto turto naudojimo tarnavimo laiku, taip pat nustatyti minimalų įsteigtos darbo vietos užimtumą • Siekiant užtikrinti lėšų naudojimo transporto kompensacijoms mokėti teisėtumą, nustatyti asmens pateikiamų duomenų apie gyvenamąją vietą ir patirtų transporto išlaidų tikrumo įvertinimo kontrolės priemones; nesant galimybių įsitikinti patiriamų transporto išlaidų patikimumu, svarstyti esamo transporto išlaidų kompensavimo būdo pakeitimo tikslingumą ir inicijuoti atitinkamus teisės aktų pakeitimus

Siekiant užtikrinti socialinių įmonių subsidijavimo pagrįstumą ir tikslingumą:

- nustatyti asistento neįgaliajam būtinumo įvertinimo kriterijus ir tvarką
- inicijuoti teisės aktų pakeitimus, kad subsidija socialinei įmonei už vieną įdarbintą neįgalųjį asmenį būtų skiriama tik pagal vieną teisės aktą, tokiu būdu užtikrinant darbdavio pareigą subsidiariai prisidėti savo lėšomis mokant atlyginimo dalį įdarbintam neįgaliajam

Siekiant užtikrinti teisėtą ir efektyvų valstybės ir savivaldybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo pavaldžiose įstaigose ir sistemiškai spręsti su tuo susijusias problemas:

- spręsti klausimą dėl neteisėtai sudarytų turto nuomos ir panaudos sutarčių nutraukimo ir naujų konkursų dėl valstybės turto nuomos skelbimo
- svarstyti galimybę teisės aktų nustatyta tvarka gyvenamąsias patalpas, kurios nėra priskirtos ir (ar) naudojamos socialinės globos įstaigose kaip tarnybinės, t. y. pagal jų paskirtį, perduoti valstybės įmonei Turto bankui arba savivaldybės nuosavybėn socialinio būsto fondui formuoti, atsižvelgiant į tai, kad biudžetinių įstaigų vykdoma veikla nėra susijusi su gyvenamųjų patalpų nuoma
- keisti neįgaliųjų aprūpinimo techninės pagalbos priemonėmis tvarką – numatyti teisės aktus atitinkantį techninės pagalbos priemonių perdavimo neįgaliesiems būdą

Siekiant užtikrinti skaidrų ir objektyvų atrankos vykdymą ir valstybės biudžeto lėšų paskirstymą:

- parengti ilgalaikę socialinių paslaugų įstaigų investicijų strategiją, nustatančią šių įstaigų optimizavimo ar plėtros planus, užtikrinančią šios srities politikos tęstinumą, kryptingas ir tikslingas valstybės investicijas, padėsiančias išspręsti globos įstaigų licencijavimo klausimus
- reglamentuoti investicijų projektų atrankos komisijos posėdžių periodiškumą ir dokumentavimą, užtikrinantį objektyvią ir atsekamą komisijos darbo eigą, priimamų sprendimų motyvavimą, ir sudarantį sąlygas atsirasti asmeninei komisijos narių atsakomybei už netinkamus, nepagrįstus ar neobjektyvius sprendimus
- nustatyti pareigą peržiūrėti ir koreguoti investicijų projektus, keičiantis jų vertei, komisijai vertinti vertės pokyčių pagrįstumą, nesiūlomų finansuoti projektų tikslingumą ir būtinybę
- svarstyti galimybę įpareigoti Jaunimo reikalų departamentą atrankos konkursus vykdyti pagal ministro patvirtintą atrankos konkursų organizavimo tvarką
- Siekiant užtikrinti teisingą duomenų pateikimą konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose, pavaldžioms įstaigoms, neteisingai įtraukusioms į apskaitą nekilnojamąsias kultūros vertybes, nurodyti jų padarytas klaidas, nustatyti terminą joms ištaisyti ir įpareigoti jas apie tai informuoti Valstybės kontrolę

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2013 metų Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos valstybinio audito ataskaitomis