

AUDITO FUNKCIJAS VYKLANČIŲ INSTITUCIJŲ ŽMOGIŠKŲJŲ IŠTEKLIŲ UGDYMO VERTINIMAS

Vilda Gižienė¹, Laura Račelienė²

¹*Kauno technologijos universitetas, Lietuva, vilda.giziene@ktu.lt*

²*Kauno technologijos universitetas, Lietuva, laura.rac@gmail.com*

crossref <http://dx.doi.org/10.5755/j01.em.17.4.3024>

Abstract

Human resources (employees) are becoming an increasingly significant warrant ensuring efficiency of the organization's activities. Institutions executing audit functions do not differ from other organizations with respect to human resources as means of ensuring the efficiency of their activities. Properly selected and trained human resources, with their respective competences and education, are the source of the organization's competitive advantages; as it is the organization's employees who are involved in the formation, implementation, management and control of the organization's strategies. The main Lithuanian audit market problems are identified in the article; analysed human resource structure and qualification.

The investigation and analysis of theoretical and methodological aspects of the assessment of human resources included application of the systemic and comparative analysis of concepts, methodologies and conclusions announced in research literature, logical generation of conclusions.

The assessment of human resources should be conducted in each organization, aiming to ensure a successful functioning of the organization. The investigation results could serve as the basis for the improvement of human resources within institutions executing audit functions.

Keywords: human resources, training, institutions executing audit functions.

JEL Classification: J24, J28, M42.

Įvadas

Nuolat besikeičiančioje aplinkoje formuojasi naujas požiūris į organizaciją. Žmogiškieji ištekliai (darbuotojai) tampa vis svarbesniu organizacijos efektyvios veiklos užtikrinimo garantu. Organizacija turi labiau nei bet kada rūpintis savo žmogiškaisiais ištekliais, užtikrinti geras darbo sąlygas, tobulėjimo galimybes (Bohlander, Snell, 2007). Atlikus mokslinės literatūros analizę (Ordoñez de Pablos, 2004, Huselid, 1995, Papšienė, Vilkaitė, 2009, Torrington, Hall, Taylor, 2005, Schuler, Jackson, 1987) pastebėta, kad žmogiškųjų išteklių valdymas turi būti suderintas su organizacijos strategija ir tikslais. Audito funkcijas vykdančios institucijos nesiskiria nuo kitų organizacijų tuo požiūriu, kad jų veiklos efektyvumą užtikrina žmogiškieji ištekliai. Tinkamai atrinkti, apmokinti, įgiję tinkamas kompetencijas ir išsilavinimą žmogiškieji ištekliai yra organizacijos konkurencinio pranašumo šaltinis, nes kuriant, įgyvendinant, valdant bei kontroliuojant pačios organizacijos strategiją dalyvauja organizacijos darbuotojai. Audito sistemos efektyvumas, tai ne kas kita kaip auditoriaus gebėjimų, t. y. žinių ir patirties komplekso naudojimas, norint pasiekti, kad auditas būtų kokybiškas bei būtų pasiekti visi tikslai (Wilborn & Karapetrovic, 2000).

Organizacijos susiduria su iššūkiais, kuriuos įveikti gali padėti tinkamai pasirinkti darbuotojai. Ilgalaike organizacijos sėkmę garantuoja joje dirbantys žmonės. Žinių vadybos sąvoką sudaro organizacijos individų ir kolektyvo narių mokymosi procesų valdymas (Ramirez, Morales & Rojas, 2011). Auditas yra vienas iš ekonominės informacijos šaltinių, kuris padeda įmonei nustatyti, ar ji dirba efektyviai ir pelningai, ar yra patikima ir stabili. Labai svarbu, kad audito funkcijas vykdančiose institucijose dirbtų ypatingai kompetentingi ir reiklūs sau bei kitiems individai, kad atsižvelgiant į aplinkos veiksnių pokyčius būtų sudarytos sąlygos tobulėjimui ir sėkmingam tiesioginių pareigų vykdymui. Žmogiškųjų išteklių ir žmogiškojo kapitalo įtaką organizacijai ir žinių valdymo ypatumus nagrinėja daug Lietuvos ir užsienio autorių (Grunde & Varnas; 2006; Kaminska, 2009; Kazlauskaitė & Buciuniene, 2008; Liepe & Sakalas, 2008; Melnikas, 2008; Sedziuviene & Vveinhardt, 2009; Du Plessis, 2007; Hung, Lok et al., 2008 ir kiti).

Tyrimo problema: kaip tinkamai įvertinti žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybes audito funkcijas vykdančiose institucijose.

Tyrimo objektas: žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybių vertinimas.

Darbo uždaviniai:

1. Atlikti audito sampratos ir audito funkcijas vykdančių institucijų analizę.
2. Nustatyti Lietuvos audito rinkos pagrindines problemas.
3. Ištirti žmogiškųjų išteklių vaidmenį audito funkcijas vykdančių institucijų veikloje.

Tiriant ir analizuojant teorinius bei metodologinius žmogiškųjų išteklių vertinimo aspektus naudota sisteminė ir lyginamoji mokslinėje literatūroje paskelbtų koncepcijų, metodologijų ir išvadų analizė, loginis išvadų generavimas.

Šiuolaikinė audito samprata bei audito funkcijas vykdančių institucijų vaidmuo

Audito svarba ir vaidmuo auga, nes nuolat auga poreikis turėti tikslią informaciją apie ūkinių subjektų veiklą. Audito būtinumą lemia rinkos santykiai. Kad auditas pateisintų visuomenės lūkesčius ir įgyvendintų savo tikslus, būtina, kad jis būtų atliktas tiksliai ir teisingai, tik tada galės atspindėti realią situaciją. Labai svarbu, kad audito funkcijas vykdančiose institucijose dirbtų kvalifikuoti darbuotojai, kurie siektų nuolat tobulėti, mokytis, bendradarbiauti tarpusavyje, keistis patirtimi ir pastoviai atnaujinti turimas žinias. Tokie darbuotojai prisidės prie audito sistemos plėtros ir modernizavimo.

Prieš pradėdant nagrinėti žmogiškųjų išteklių svarbą audito funkcijas atliekančioms institucijoms, tikslinga susipažinti su bendra audito sistema.

Audito sampratą Lietuvoje nulėmė teisinė audito ir jo taikymo bazės formavimosi aplinka ir sąlygos buvusios po Nepriklausomybės atstatymo, kurias nulėmė informacijos apie kitų šalių pasiekimus audito srityje trūkumas bei tai, kad dauguma šios teisinės bazės kūrėjų buvo finansinės srities specialistai.

Kaip savarankiškas mokslas ir praktinės veiklos sritis, auditas susiformavo dar XIX a. pradžioje. Tiriant audito kategorijos formavimąsi istorinėje perspektyvoje, nustatyta, kad auditas atsirado todėl, jog rinkos sąlygomis išsivyravo informacijos asimetriškumo problema, kai akcininkai nėra tiesioginiai įmonės darbuotojai ir negali naudotis patikima informacija. Kita svarbi aplinkybė, lėmusi audito atsiradimą, buvo vadovų nesąžiningumas. Auditas tapo priemone padedančia užtikrinti finansinės informacijos patikimumą. Išskiriamos trys pagrindinės auditoriaus atsakomybės kryptys: specifinė įmonės akcininkams, etinė auditoriaus profesijai ir neformalioji visiems finansinės informacijos vartotojams. Pradėta nagrinėti apskaitos ir audito funkcijų atskyrimo klausimus, susiformavo apskaitos ir audito funkcijų atskyrimo logika. Apskaita pirmiausia įvertina ūkines operacijas, registruoja jų duomenis, juos klasifikuoja ir sumuoja bei būna parengiama finansinė atskaitomybė. Pagrindinė audito funkcija yra patikrinti gautas finansinės atskaitomybės ataskaitas, nustatyti jų tikrumą, parengti apie tai išvadą ir pateikti užsakovui. Pasaulinėje audito praktikoje daugiausia mokslinių problemų kyla nagrinėjant auditorių ir klientų santykius, profesinę auditorių etiką, audito riziką bei įvairius audito metodikos aspektus (Užienė, Staliūnienė, 2009). Apibendrinant audito vystymosi tendencijas Užienė ir Staliūnienė (2009) teigė, kad Dodž (1992) išskyrė tris vyraujančias pasaulines audito vystymosi kryptis:

1. *Iki XX a. vidurio (pirmieji raidos dešimtmečiai).* Auditas – tik finansinių ataskaitų tikrinimas ir jų tikrumo bei tikslumo patvirtinimas.
2. *Nuo XX a. vidurio (~1969m.).* Akcentuojamas sisteminis - orientacinis audito pobūdis, daug dėmesio skiriant įmonės valdymo ir vidaus kontrolės sistemos efektyvumui užtikrinti.
3. *XX a. pab.* Pagrindinis dėmesys skiriamas galimai audito rizikai ir galimybėms ją sumažinti.

Pirmuoju audito ideologu laikomas anglų mokslininkas Lorensas Robertas Diksis, kuris kartu su amerikiečių mokslininku R. H. Montgomeriu savo darbuose daugiausia tyrė audito praktiką ir kūrė jo procedūras, bet nesuformulavo tą praktiką pagrindžiančių teorinių teiginių. Amerikiečiai R. K. Maucas ir H. A. Šarafas 1961 m. suformulavo aštuonis audito postulatus. Šis laikotarpis laikomas mokslo apie auditą pradžia. Netrukus amerikietis K. Robertsonas suformulavo devintąjį, o olandų mokslininkas T. Limpergas – dešimtąjį postulatą. Kartu su viešai skelbiama atskaitomybe atsiradęs akcinių bendrovių auditas jau po šimto metų – XX a. viduryje – turėjo savo teoriją. Nuo to laiko ši teorija plėtojama vis toliau, atsižvelgiant į pagrindinius apskaitai įtaką darančius veiksnius: kompiuterizavimą, infliacijos procesus, kuriami ir toliau tobulinami realijas atspindintys audito standartai (Kasperavičius, 2001).

Verslo ir audito aplinkos pokyčiai rodo, kad audito ataskaitos, pridedamos prie finansinės atskaitomybės, negali patenkinti finansinių ataskaitų naudotojų poreikių. Norint suprasti audito pobūdį ir svarbą, reikalingas visuotinai pripažintas apibrėžimas. Auditas skirtingai apibrėžiamas mokslinėje ir profesinėje literatūroje, oficialiose audito ataskaitose (Rezae et al. 2002).

Terminas „auditas“ kilęs iš lotynų kalbos žodžio „audit“ – „jis girdi“. Šiais laikais audito samprata suprantama daug plačiau. Auditorius privalo ne tik girdėti, bet ir suprasti, suvokti, pamatyti, jausti sudėtingas finansines situacijas. Nes dabartinis auditas – tai procesas, kuriame įmonių ataskaitos yra smulkiai tiriamos, kad auditoriai galėtų pareikšti nuomonę apie šių ataskaitų teisingumą ir tvarkingumą (J. Mackevičius, 2001). Nors auditas yra vienas iš patikimiausių bei svarbiausių informacijos šaltinių, tačiau iki šiol nėra vieningo audito apibrėžimo, todėl pasaulinėje praktikoje tokių apibrėžimų galima rasti labai įvairių (1 lentelė.).

1 lentelė. Audito apibrėžimų įvairovė

	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.
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.
Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“, 1977	Auditas – ne savitikslių, 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.
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 kokiame atveju auditas yra tikrinimas, tam tikra kontrolės forma, kurios metu tikrinami tam tikri objektai.
Kumar R., Sharma V., 2005	Ten kur baigiasi apskaita, prasideda auditas. Tai reiškia, kad auditorius pasirodo tuomet, kai buhalteris atlieka savo darbą.
200-asis tarptautinis audito standartas (TAS) „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 pareiškiamą nuomonę, ar finansinės ataskaitos pateiktos teisingai visais reikšmingais atžvilgiais, ar parodo tikrą ir teisingą vaizdą pagal taikomą tvarką.

Šaltinis: sudaryta autorių

Atlikus audito sąvokų analizę, darytina išvada, kad dauguma audito apibrėžimų yra siejami su finansinės veiklos vertinimu. Remiantis audito taikymo praktikos pagrindu ir teoriniais darbais, galima teigti, kad ši nuostata jau seniai nebeatitinka realios situacijos, nes finansinis auditas yra tik viena iš audito rūšių. Šiuolaikinė audito sąvoka yra kur kas platesnė ir jau nebetelpa į finansinio audito sampratą. Tai susiję su tuo, kad daugelyje šalių išsiplėtė audito, kaip svarbaus ir efektyvaus įmonių vadybos bei veiklos vertinimo mechanizmo, taikymo funkcijos ir vertinimo sritys, kurios, savo pasireiškimu, reikšmingumu bei sudėtingumu, neretai daug kartų lenkia finansinio audito taikymo sritį (Oržekauskas, Šmaižienė, 2009).

Audito funkcijas vykdančių institucijų veikla yra svarbi šalies vystymuisi ir augimui, padeda apsisaugoti nuo įvairių manipuliacijų, apgaulių ir finansinės atskaitomybės klastojimų ir prisideda prie ekonominio stabilumo užtikrinimo. Norint objektyviai, efektyviai ir veiksmingai atlikti auditus, reikia nuolat kelti auditorių kvalifikaciją. Nuolat kintantys mokesčių, apskaitos, audito ir įvairūs kiti įstatymai, reikalauja nuolatinio auditorių mokymosi, žinių atnaujinimo, kad sugebėtų tinkamai įvertinti įmonių bei įstaigų finansinėse ataskaitose pateikiamų duomenų teisingumą.

Lietuvoje teisę atlikti auditą turi LR Valstybės kontrolė, savivaldybių kontrolieriai ir nepriklausomos audito įmonės (Mackevičius, Pranckevičiūtė, 2007).

Savivaldybių kontrolierių vaidmuo audito funkcijas vykdančių institucijų veikloje. Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba yra savivaldybės biudžetinė įstaiga prižiūrinti, ar teisėtai, efektyviai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas bei patikėjimo teise valdomas valstybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas ir naudojami kiti piniginiai ištekliai.

LR Valstybės kontrolė pagal Valstybės kontrolės ir Vietos savivaldos įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka savivaldybių kontrolierių tarnybų atliktų auditų išorinę peržiūrą. Išorinės peržiūros tikslas – įvertinti audito institucijos audito kokybės užtikrinimo politiką ir procedūras, susijusias su bendra audito veikla, jų veiksmingumą, siekiant paskleisti geros audito praktikos pavyzdžius, nustatyti auditorių mokymo sritis, pateikti patikimą informaciją apie atliekamo audito kokybę.

Nepriklausomų audito įmonių vaidmuo audito funkcijas vykdančių institucijų veikloje. Audito rinka Lietuvoje nėra didelė, nors audito įmonių skaičius po 1997 metų pradėjo augti gana sparčiai. Lietuvos audito rūmų 2009 m. pabaigos duomenimis, į audito įmonių sąrašą įrašytos 193 įmonės ir visos šios įmonės yra registruotos Lietuvoje. Į biržos sąrašus įtrauktų bendrovių audito rinkoje pasauliniu mastu dominuoja keturios audito įmonės. Daugelyje ES valstybių narių šių audito įmonių bendra rinkos dalis, atliekant į biržos sąrašus įtrauktų bendrovių auditą, yra didesnė nei 90%, JAV – 78%. Tokia koncentracija gali lemti „sistemines rizikas“ susikaupimą, kai žlugus vienai iš ketverto įmonių gali sutrikti visos rinkos veikimas (Europos komisija, 2010). M. Ojo (2009) teigimu, turint omenyje esminį auditoriaus vaidmenį įmonių ir investuotojų santykiuose tokios įmonės žlugimas gali privesti prie finansų rinkos pasitikėjimo krizės.

LR Valstybės kontrolės vaidmuo audito funkcijas vykdančių institucijų veikloje. LR Valstybės kontrolė yra Seimui atskaitinga aukščiausioji valstybinio audito institucija, kuri savo veikloje vadovaujasi Lietuvos Respublikos Konstitucija, LR Valstybės kontrolės įstatymu bei kitais įstatymais, tarptautinėmis sutartimis, valstybinio audito reikalavimais ir kitais teisės aktais. LR Valstybės kontrolė prisideda prie Seimo parlamentinės vykdomosios valdžios priežiūros vykdymo. Valstybinis auditas yra viena iš parlamentinės kontrolės sistemos dalių. Pagrindinis Valstybės kontrolės tikslas yra skatinti viešojo sektoriaus atskaitingumą, į rezultatus ir žmonių poreikius orientuotą valdymą, finansų valdymo ir kontrolės sistemų pažangą.

Valstybinio audito mastas nustatomas valstybės kontrolieriaus tvirtinamoje metinėje valstybinio audito programoje. Kadangi LR Valstybės kontrolė negali vienu metu visose valstybės valdymo srityse atlikti valstybinių auditų, privalo atsirinkti tas sritis, kurių auditas labiausiai galėtų padėti sprendžiant aktualias valstybės valdymo problemas, užkirstų kelią neefektyviam valstybės turto naudojimui. Pavesti LR Valstybės kontrolei atlikti Valstybinio audito programoje nenumatytą valstybinį auditą išskirtinę teisę turi tik Seimas.

Atlikta LR Valstybės kontrolės, savivaldybių kontrolierių ir nepriklausomų audito įmonių veiklos bei atliekamų funkcijų analizė leidžia daryti išvadą, kad visos auditą atliekančios institucijos siekia savo veiklą vykdyti ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai. Laikosi įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimų, vykdo atskaitingumo įsipareigojimus, saugo turtą nuo praradimo, netinkamo naudojimo ir sugadinimo dėl eikvojimo, piktnaudžiavimo, netinkamo valdymo, klaidų, apgaulės ir reikalavimų nesilaikymo. Glaudus vidaus ir išorės auditorių bendradarbiavimas, galėtų pagerinti bendros finansų kontrolės efektyvumą viešajame sektoriuje.

Lietuvos audito rinkos problemos

Auditas Lietuvoje atsirado neseniai ir dabartinė sistema susiformavo labai greitai, pasinaudojus kitų šalių patirtimi. Todėl audito organizavimas ir atlikimo tvarka buvo perimta su visomis teigiamybėmis ir trūkumais.

Auditoriaus kvalifikacijos įgijimo problema. Pagal LR Audito įstatymą, asmenims siekiantiems įgyti auditoriaus vardą, būtinas aukštasis universitetinis išsilavinimas ir ne trumpesnė kaip 3 metų auditoriaus padėjėjo praktika audito įmonėje. Vadinasi auditoriaus padėjėju įmonėje gali įsidarbinti asmenys, turintys nedidelę darbo patirtį (universitetų vyresniųjų kursų studentai ar absolventai). Tačiau asmenų, turinčių labai didelę darbo patirtį, galimybės gauti auditoriaus vardą yra menkos. Vargu ar galima tikėtis, kad įmonės vyriausiasis buhalteris, turintis didelį buhalterio darbo stažą, valstybės kontrolės auditoriai, mokesčių inspekcijos inspektoriai, vidaus auditoriai, įvairūs konsultantai atsisakytų savo pareigų ir eitų dirbti auditoriaus padėjėjais tik tam, kad įgytų teisę siekti auditoriaus kvalifikacijos.

Audito įstatymo 10 straipsnyje nurodyta, kad auditoriaus padėjėjo praktikai turėtų vadovauti auditorius, turintis ne mažesnę kaip 3 metų auditoriaus darbo stažą. Jeigu auditoriui yra suteikti įgaliojimai atlikti auditą, vadinasi jo kvalifikacijos ir patyrimo pakanka, kad galėtų organizuoti ir kontroliuoti visų asmenų, dalyvaujančių atliekant auditą, darbą. Tokia tvarka gali tapti kiūtimi jauniems auditoriams steigti savo įmones, nes jie negalėtų vadovauti savo padėjėjų praktikai (V. Lakis, 2005).

Auditorių kvalifikacijos kėlimo problema. 1996-2006 m. auditorių rengimo tyrimas parodė, kad iš visų parengtų 448 auditorių net 339 arba net 75,7 proc. buvo parengti 1996-1997 metais, kai dar nebuvo parengta aukštus kvalifikacinius reikalavimus atitinkanti auditorių egzaminavimo sistema. Nors dabar ši sistema

stipriai pasikeitė, bet yra nepakankama auditorių kvalifikacijos kėlimo bei padėjėjų mokymo kokybė (J. D. Staliūnienė, 2009). Auditoriams ir jų padėjėjams yra privalomas kvalifikacijos kėlimas. Nors Audito rūmų organizuojamų auditoriaus padėjėjų mokymų kokybę dalyviai įvertina daugiau nei 4 balais iš 5, tačiau auditorių egzaminus kasmet išlaiko tik keletas pretendentų. Audito rūmų 2010 m. veiklos ataskaitoje nurodoma, kad trūksta aktyvesnio auditorių dalyvavimo kvalifikacinių atestuoto auditoriaus egzamino užduočių rengimo procese, taip pat kasmet vyksta pokyčių tarp egzaminų užduočių rengėjų ir užduočių rengimo komisijos narių, todėl ne visada pavyksta perteikti jau įgytą patirtį ir tobulinti užduočių rengimo procesą. Dar viena problema yra etikos programos temų dėstytojų trūkumas. Lietuvoje Buhalterių profesionalų etikos kodekso laikosi tik auditoriai, o specialiai paruoštų dėstytojų, galinčių vesti mokymus – nėra. Audito rūmai neturi vieningos kompiuterizuotos informacijos valdymo sistemos, todėl yra neišvengiamas darbų atlikimo vėlavimas. Audito rūmų tarptautinis bendradarbiavimas yra ribojamas skiriamu finansavimu. Tačiau bendradarbiavimas su kaimyninių šalių profesinėmis organizacijomis yra būtinas, kad būtų nuolat gaunama naujausia informacija apie teisinės aplinkos pasikeitimus, apskaitos ir audito aktualijas, ir tinkamai pasiruošti vieningos profesinių paslaugų rinkos Europos Sąjungoje pradžia.

Valstybinių auditorių atestavimo problema. Valstybės kontrolės 2011-2013 m. strateginio veiklos plano duomenimis, institucijoje šiuo metu dirba tik 6 atestuoti auditoriai. Nors ir sukurta, tačiau dėl finansinių išteklių trūkumo neįdiegta viešųjų juridinių asmenų išorės auditorių sertifikavimo sistema. Ši sistema kuri turėtų apimti valstybinių auditorių mokymą, nuolatinę kvalifikacijos kėlimą, egzaminavimą, kad būtų jiems suteikti visuotinai pripažįstami kvalifikaciją patvirtinantys sertifikatai. Kol kas valstybiniais auditoriams nėra reikalavimo išsilaikyti atestuoto auditoriaus kvalifikacinius egzaminus, todėl gali būti sunku nustatyti, ar Valstybės kontrolėje dirbantys auditoriai turi reikiamą žinių kiekį, reikalingą audito funkcijoms atlikti.

Išorės ir vidaus auditorių bendradarbiavimo problema. Galiojantys LR teisės aktai nustato, kad Finansų ministerija vertina ir prireikus tikrina, ar vidaus audito veikla atitinka jai keliamus reikalavimus, analizuoja, kaip veikia vidaus audito tarnybos viešuosiuose juridiniuose asmenyse. Todėl Vidaus auditoriai galvoja, kad jų vertinimą turi atlikti tik Finansų ministerija ir priešinasi bendradarbiavimui su išorės auditu. Žinoma, vidaus auditoriai baiminasi, kad valstybiniai auditoriai praneš apie nustatytus darbo trūkumus jų vadovybei ar išorės vartotojams, todėl nenoriai suteikia pakankamai informacijos apie savo darbą. Jei ir yra galimybė išorės auditoriams gauti pakankamai informacijos, ji mažai panaudojama, nes vidaus auditas neretai vis dar vertina dalykus, susijusius su praėjusių, o ne einamųjų metų veikla, kas reikalinga išorės auditui. Be to, vidaus auditoriai dar neretai vertina buhalterinę apskaitą, finansinę atskaitomybę ir mažai skiria dėmesio į savo organizacijos rizikos veiksmų nustatymą. Išorės auditui pateiktos veiklos audito ataskaitos nesuteikia pakankamos informacijos apie vidaus kontrolės sistemą bei klaidų atsiradimo riziką, rekomendacijų teikimą rizikai sumažinti, vidaus kontrolės vertinimą ir rekomendacijas jos tobulinimui. Taip pat reikia pripažinti, kad ir valstybiniai auditoriai atlikdami audito planavimą ne visada numato naudojimąsi vidaus auditorių darbu, jie nepakankamai derina audito darbus, t.y. neretai darbai dubliuojami. Vidaus audito tarnyboms teisės akte numatyta prievolė – Valstybės kontrolei teikti vidaus audito tarnybos metinius vidaus audito planus per 10 kalendorinių dienų po jų suderinimo su viešojo juridinio asmens vadovu, tačiau valstybiniai auditoriai pilnai neišnaudoja galimybes susipažinti su šiais planais ir nenumato galimybių pasinaudoti vidaus audito darbu (R. Rudokienė, 2009).

Nuo pasyvaus prie aktyvaus auditoriaus ugdymo. Pasyvus auditorius tenkinasi tik įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų įvertinimu už tam tikrą laikotarpį, bet nenori ar nesugeba prognozuoti įmonės veiklos perspektyvų. Labai svarbu siekti, kad auditoriai, rengdami išvadą apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, ištirtų ne tik finansinę bet ir nefinansinę informaciją, kad įgytų kuo daugiau žinių apie kliento verslą ir pateiktų konkrečių pasiūlymų įmonių veiklai gerinti. Iš auditorių reikalaujama daugiau informacijos ir pasiūlymų sudėtingiausiais įmonės veiklos organizavimo klausimais, ypač dėl įmonės finansinio gyvybingumo ir veiklos tęstinumo užtikrinimo, dėl įvairių vidaus ir išorės rizikos veiksmų mažinimo.

Audito rinkos konkurencingumo problema. Konkurencinė kova tarp auditorių - natūralus rinkos ekonomikos veiksnys. Lemiamas vaidmuo auditorių konkurencinėje kovoje yra jų profesinė kompetencija. Tyrimai rodo, kad Lietuvos audito rinkoje susiduriama su šiomis problemomis: audito paslaugų kainos mažos, audito rinka nedidelė ir galimybės jai plėstis neaiškios, mažos audito įmonės vos gyvuoja, konkursuose nugalė didelės audito įmonės, nėra garantijų, kad su audito įmonėmis klientai laiku atsiskaitys, klientai nuolat prašo sumažinti audito paslaugų kainas ir kt.

Įmonių vadovų lūkesčių ir auditorių interesų nesuderinamumo problema. Jos esmė ta, kad audituojamųjų įmonių vadovai pernelyg daug tikisi iš audito: jie norėtų, kad auditoriai kokybiškai sutvarkytų

daugelį jų finansinių, buhalterinės apskaitos, mokesčių ir kitų klausimų, ištaisytų klaidas, sutartų mažesni užmokestį ir pan. Savo ruožtu auditoriai, norėtų gauti didesnį užmokestį, jiems būtiną informaciją, turėti geras darbo sąlygas ir palankią aplinką ir kt. Tačiau kaip suderinti šiuos skirtingus įmonių vadovų ir auditorių interesus ir sumažinti jų lūkesčių spragą.

Išanalizavus Lietuvos audito rinkos problemas, nustatyta, kad egzistuoja daugybė problemų, kurios gali turėti įtakos atliekamo audito kokybei. Šių problemų priežastys yra tiek globalinės, tiek techninės ir parodo auditorių kvalifikacijos kėlimo kokybės tobulinimo reikalingumą. Visose šalyse vis plačiau kalbant apie audito efektyvumą keliama klausimai: ką reikia daryti, kokius testus, procedūras, veiksmus atlikti, kad auditas teiktų didesnę naudą klientui. W. Wilborn ir S. Karapetrovic (2000) nuomone, audito sistemos efektyvumas, tai ne kas kita kaip auditoriaus gebėjimų, t.y. žinių ir patirties kompleksu naudojimas, norint pasiekti, kad auditas būtų kokybiškas bei būtų pasiekti visi tikslai. M.C. Scott (1998) pastebi, kad profesionalių paslaugų įmonės teikdamos paslaugas turi remtis savo darbuotojų žiniomis ir sugebėjimais, o D.H. Maister (1997) nuomone audito įmonė, siekdama garantuoti kuo didesnį auditorių darbo efektyvumą, privalo rimtai įvertinti šias problemas: (1) visų lygių audito planų sudarymas, (2) rizikos įvertinimas visuose veiklos lygiuose, (3) procedūrų, kurios leistų sumažinti riziką iki priimtina žemo lygio, parinkimas, (4) žmonių, turinčių patirtį ir galinčių atlikti numatytą užduotį, paskyrimas.

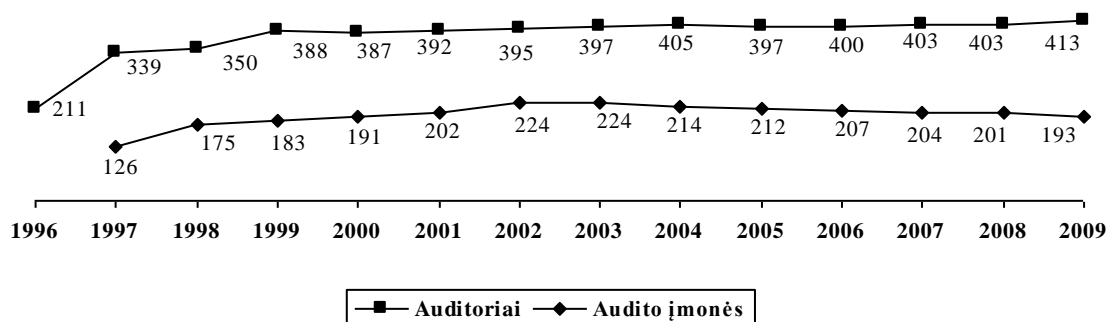
Susiklosčius dabartinei ekonominei situacijai, vis daugiau įmonių patiria finansinius sunkumus tiek privačiame, tiek valstybiniame sektoriuje. Daugėja įvairių apgaulių, mokesčių slėpimo, darbuotojams tenka vis didesnis darbo krūvis ir iš visa to kylančios problemos tik įrodo, kad situacijai pataisyti ir užtikrinti tinkamą kontrolę galėtų tinkamas viešojo ir privataus sektorių institucijų auditavimas. Bet čia susiduriame su kita problema, ar audito paslaugas teikiančių įstaigų (tiek valstybiniame, tiek privačiame sektoriuje) auditoriai turi reikiamą kompetenciją atlikti jiems pavestą darbą, t.y. auditą. Juk audito rezultatai – svarbūs ne tik audituojamai įstaigai, bet ir visai visuomenei. *Audito funkcijas atliekančių įstaigų žmogiškųjų išteklių tobulinimą įtakoja auditorių motyvacija, mokymų efektyvumas bei atliekamo darbo kokybė.*

Žmogiškųjų išteklių vaidmuo audito funkcijas vykdančių institucijų veikloje

Žmogiškieji ištekliai – tai tam tikras kompetencijas turintys organizacijos darbuotojai, kurie, priimdami ir realizuodami įvairius sprendimus, daro įtaką organizacijos veiklos efektyvumui bei pelningumui ir yra vienas iš pagrindinių veiksnių, skatinančių ekonomikos augimą. Žmogiškųjų išteklių valdymas gali padėti įmonei įgyti konkurencinį pranašumą ir prisidėti prie organizacijos problemų sprendimo. Galima išskirti tokias pagrindines žmogiškųjų išteklių sudedamąsias dalis: išsilavinimas, žinios, gebėjimai, kompetencija, darbo įgūdžiai ir patirtis, motyvacija, darbo santykiai, profesinė kvalifikacija. Žmogiškųjų išteklių valdymas ir tobulinimas yra būtinas norint sėkmingai valdyti įmonę (Duoba & Savaneviciene, 2004).

2009 m. pabaigos duomenimis Lietuvoje auditoriaus vardą, suteikiančią teisę atlikti finansinių ataskaitų auditą, turi 413 atestuotų auditorių (toliau – auditorius) ir visi jie yra Lietuvos auditorių rūmų nariai; o į audito įmonių sąrašą įrašyta 193 įmonės ir visos šios įmonės yra registruotos Lietuvoje. Lyginant su ankstesniais metais auditorių skaičius didėjo, o audito įmonių – mažėjo (

1 pav.).



1 pav. Auditorių ir audito įmonių skaičius Lietuvoje

Šaltinis: LAR audito rinkos apžvalga, 2010

2009 m. Lietuvoje atlikti 3675 metiniai auditai (**Klaida! Nerastas nuorodos šaltinis.**) bei 1508 kitokie patikrinimai. Palyginus su praėjusiu laikotarpiu, atliktų metinių auditų skaičius sumažėjo 6 proc., nors laikotarpiu nuo 2007 m. iki 2008 m. palyginus su praėjusiu laikotarpiu, padidėjo 14 proc.

Sunki ekonominė situacija šalyje ir prastesni įmonių veiklos rodikliai nulėmė mažesnę audito paslaugų paklausą. 2009 metais lyginant su ankstesniais metais auditų daugiau atlikta tik viešojo intereso įmonėse bei valstybės ir savivaldybės įmonėse. Tačiau audito įmonių, atliekančių auditą viešojo intereso įmonėse, skaičius nepadidėjo (liko dvidešimt). Taip pat sumažėjęs audito poreikis padidino audito įmonių konkurenciją, kas nulėmė audito įmonių skaičiaus mažėjimą (pasitaikė ir bankroto atvejų), 20 proc. sumažėjo mažų audito įmonių (turinčių po 1-2 auditorius) atliekamų auditų skaičius, tačiau sustiprėjo vidutinės audito įmonės (turinčios po 3 ir daugiau auditorių) ir padidėjo jų atliekamų auditų skaičius.

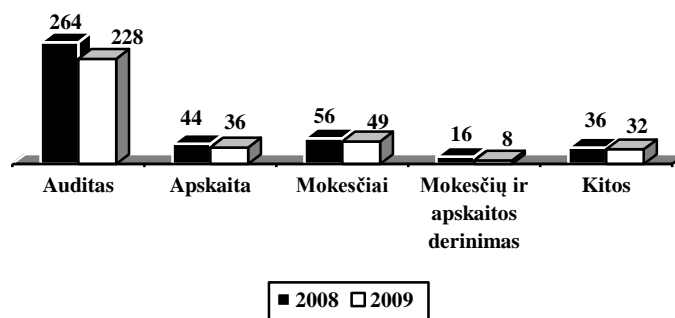
Daugiausiai metinių auditų yra atliekama uždarosiose akcinėse bendrovėse, kurioms privalomas auditas, tai sudaro 57,4 proc. visų atliktų metinių auditų 2008-2009 m. ataskaitiniu laikotarpiu bei 57,8 proc. 2007-2008 m. ataskaitiniu laikotarpiu.

Audito įmonės 2009 metais gavo 183 mln. litų pajamų, t. y. 10 proc. mažiau pajamų lyginant su praėjusiu laikotarpiu. 2009 metais lyginant su ankstesniais metais beveik per pusę sumažėjo audito įmonių pajamos iš Europos Sąjungos struktūrinių fondų projektų bei kitokių patikrinimų, tačiau išliko stabilios pajamos už apskaitos paslaugas, o audito pajamos, nežiūrint bendro atliekamų auditų skaičiaus sumažėjimo, net 4 proc. didėjo (LAR audito rinkos apžvalgos, 2009-2010).

Lietuvos auditorių rūmų narių ir auditorių padėjėjų mokymą organizuoja ir kuruoja Lietuvos audito rūmų Mokymo komitetas. Mokymo komiteto funkcijos – organizuoti ir koordinuoti auditorių kvalifikacijos kėlimą ir auditorių padėjėjų mokymą, formuoti Lietuvos audito rūmų mokymo veiklos strategiją ir kolektyviai spręsti kvalifikacijos kėlimo bei mokymo uždavinius.

2009 m. Lietuvos audito rūmai surengė 57 auditorių kvalifikacijos kėlimo kursus 41 skirtinga tema, kurių bendra trukmė buvo 353 akademinių valandų. 2008 metais lyginant su 2009 metais buvo surengta 20 auditorių kvalifikacijos kėlimo kursų daugiau, t.y. 77 auditorių kvalifikacijos kėlimo kursai, kuriuose buvo dėstoma 51 tema, o jų bendra trukmė buvo 416 akademinių valandų.

Lietuvos audito rūmų 2009 m. organizuojuose auditorių kvalifikacijos kėlimo kursuose pagal temas daugiausia dėmesio buvo skirta audito (228 val.) bei mokesčių (49 val.) disciplinų mokymams (2 pav.).



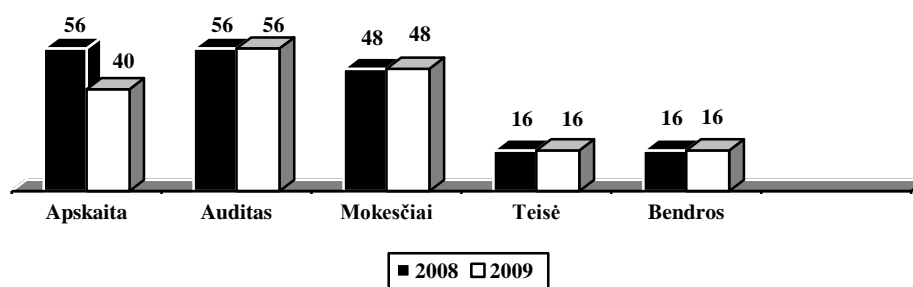
2 pav. 2008-2009 m. auditorių kvalifikacijos kėlimo kursų pasiskirstymas pagal temas (val.)

Šaltinis: LAR veiklos ataskaitos, 2009-2010

Lietuvos audito rūmai, pagal iš anksto parengtą ir patvirtintą mokymų programą, kasmet organizuoja ir auditoriaus padėjėjų mokymus. Remiantis 2009-06-29 Lietuvos auditorių rūmų prezidiumo nutarimu Nr. 12.20.1 „Dėl auditoriaus padėjėjų praktikos atlikimo tvarkos aprašo tvirtinimo“, auditoriaus padėjėjas, iki jam bus suteiktas auditoriaus vardas, per kiekvienus auditoriaus padėjėjo praktikos metus turi išklausti ne mažiau kaip 40 akademinių mokymo valandų šiose srityse: auditas, profesinė etika, apskaita, mokesčiai, teisė, informacinės technologijos, ekonomika, matematika, statistika, finansų ir veiklos valdymas.

2009 m. Lietuvos audito rūmų organizuojamuose auditoriaus padėjėjų mokymuose dalyvavo 298 auditoriaus padėjėjai. Iš viso buvo suorganizuota 18 auditoriaus padėjėjų mokymų temų. Šių temų bendra trukmė buvo 176 akademinių valandų, iš kurių didžiausias dėmesys buvo skirtas audito (56 val.) bei mokesčių (48 val.) disciplinų mokymams (

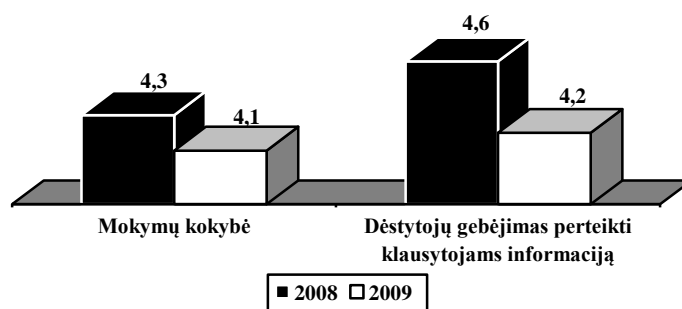
3 pav.).



3 pav. 2008-2009 m. auditorių padėjėjų mokymų pasiskirstymas pagal temas (val.)

Šaltinis: LAR veiklos ataskaitos, 2009-2010

Iš 298 mokymuose 2009 m. dalyvavusių auditoriaus padėjėjų, 56 dalyviai pareiškė nuomonę apie auditoriaus padėjėjų mokymo kokybę bei dėstytojų gebėjimą perteikti klausytojams informaciją. Apklauso dalyviai mokymų kokybę įvertino 4,10 balo, o dėstytojų gebėjimą perteikti klausytojams informaciją – 4,18 balo (min. 1 / maks. 5). 2009 m. šiuos mokymus savo kolegoms būtų rekomendavę 83,89 proc. apklaustųjų, kaip tuo tarpu 2008 m. - net 91,9 proc. apklaustųjų būtų rekomendavę šiuos mokymus.



4 pav. Auditoriaus padėjėjų mokymų kursų įvertinimas 2008-2009 m.

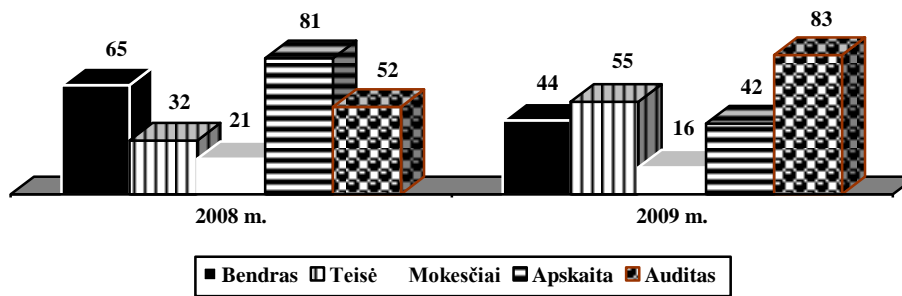
Šaltinis: LAR veiklos ataskaitos, 2009-2010

Taip pat palyginus 2008 m. auditoriaus padėjėjų mokymų kokybės vertinimus su 2009 m., pažymima, kad 2009 m. mokymų dalyviai prasčiau vertino tiek mokymų kokybę, tiek dėstytojų gebėjimą perteikti klausytojams informaciją (4 pav.).

Pagal LR Audito įstatymą Lietuvos audito rūmai rengia kvalifikacinius auditoriaus egzaminus, kurie vyksta ne rečiau kaip vieną kartą per kalendorinius metus. 2009 m. 117 kandidatų pateikė prašymus laikyti kvalifikacinius atestuoto auditoriaus egzaminus. Įvertinęs asmenų pateiktus dokumentus, Lietuvos audito rūmų direktorius, leido 116 kandidatų į auditorius laikyti 2009 m. egzaminus. Tuo tarpu, 2005 m. kvalifikacinius atestuoto auditoriaus egzaminus buvo leista laikyti tik 55 kandidatams į auditorius. Nuo 2005 m. iki 2009 m. dvigubai išaugo asmenų, kuriems leista laikyti kvalifikacinius auditoriaus egzaminus, skaičius. Tai rodo individų susidomėjimą auditu bei siekimą įgyti šią profesiją.

2009 m. 18 kandidatų į auditorius laikė bendrąjį egzaminą, 42 kandidatai – teisės egzaminą, 25 kandidatai – mokesčių egzaminą, 43 kandidatai – apskaitos egzaminą ir 24 kandidatai – audito egzaminą. Egzaminą laikusiųjų asmenų darbai vertinami pagal kvalifikacinių auditoriaus egzaminų komisijos patvirtintą vertinimo metodiką, kurioje nurodyta, kiek balų vertinama kiekviena užduotis. 2009 m. bendrąjį egzaminą iš 18 laikusiųjų kandidatų į auditorius išlaikė 8 kandidatai į auditorius (44 proc.). Teisės egzaminą išlaikė 55 proc. kandidatų, mokesčių egzaminą - 16 proc. kandidatų, apskaitos egzaminą - 42 proc. kandidatų ir audito egzaminą išlaikė 83 proc. kandidatų (5 pav.).

Iš 5 pav. galima pastebėti, kad 2008 m. ir 2009 m. kandidatai prasčiausiai išlaikė mokesčių egzaminą. 2008 m. didžiausias procentas kandidatų išlaikė apskaitos (81 proc.), o 2009 m. – audito (83 proc.) egzaminus. Tačiau vidutinis visų kvalifikacinių auditoriaus egzaminų išlaikymo procentas tiek 2008 m. (50,2 proc.), tiek 2009 m. (48 proc.) buvo labai panašus.



5 pav. Kvalifikacinių auditoriaus egzaminų išlaikymo procentas

Šaltinis: LAR veiklos ataskaitos, 2010

Atestuoto auditoriaus vardą kasmet įgyja vis mažesnis asmenų skaičius. 2008 m. - 14 kandidatų, 2009 m. - 9 kandidatams, o 2010 m. - 4 kandidatams į auditorius, išlaikiusiems egzaminus, buvo suteiktas atestuoto auditoriaus vardas.

Atlikus nepriklausomų audito įmonių veiklos bei vykdomos funkcijų tyrimą nustatyta, kad kandidatų, kuriems leista laikyti kvalifikacinius auditoriaus egzaminus, skaičius kasmet didėja, tačiau kvalifikacinius auditoriaus egzaminus išlaikiusiųjų procentas nėra didelis (vidutiniškai 48 proc.). Atestuoto auditoriaus vardą kasmet įgyja dar mažesnis asmenų skaičius. 2008-2009 m. Lietuvos audito rūmų organizuojamų auditoriaus padėjėjų mokymų kokybę dalyviai įvertina daugiau nei 4 balais iš 5. Tai rodo, kad auditoriaus padėjėjų mokymo kursų vertinimas ne visiškai atspindi realiai egzistuojančią situaciją. Kvalifikacinių auditoriaus egzaminų išlaikymo procentas parodo, kad didžioji dalis auditorių padėjėjų egzaminus ateina nepasiruošę ir neturėdami reikiamų žinių. Didžiausios žinių spragos pastebėtos mokesčių bei teisės disciplinų srityse. Todėl šių sričių dalykams, rengiant mokymus, turėtų būti skiriama daugiau dėmesio bei laiko.

LR Valstybės kontrolės žmogiškųjų išteklių potencialo analizė. Remiantis LR Valstybės kontrolės 2007-2009 m. veiklos ataskaitomis nustatyta, kad 2009 m. atlikta 71 valstybiniu auditu daugiau negu 2007 m. Per šį laikotarpį ypatingai išaugo finansinio (teisėtumo) auditų skaičius – nuo 97 auditų, atliktų 2007 m. iki 162 auditų – 2009 m. Veiklos auditų, atliekamų LR Valstybės kontrolėje, skaičius kito labai nežymiai ir 2009 m. atlikta tik 6 auditais daugiau negu 2007 m.

Per pastaruosius metus išaugo ne tik atliktų valstybinių auditų, bet ir LR Valstybės kontrolėje dirbančiųjų skaičius. Kaip rodo duomenys, pateikti 4 lentelėje, 2009 m. LR Valstybės kontrolėje dirbo dvidešimt darbuotojų daugiau nei 2007 metais. Taip pat pastebimas ir darbuotojų, tiesiogiai įgyvendinančių audito funkciją, augimas. 2009 m. LR Valstybės kontrolės tiesiogines audito funkcijas įgyvendinančių darbuotojų dirbo 17 proc. daugiau negu 2007 m.

2 lentelė. Valstybės kontrolės darbuotojų skaičiaus kaita 2007-2009 m.

Metai	Bendras darbuotojų skaičius	Darbuotojų, tiesiogiai įgyvendinančių audito funkciją, skaičius
2007	335	194
2008	344	203
2009	355	234

Šaltinis: Valstybės kontrolės veiklos ataskaitos, 2007-2009

Į valstybės tarnybą LR Valstybės kontrolėje 2009 m. pretendavo 90 kandidatų, o tai yra vidutiniškai po aštuoniolika kandidatų į vieną pareigybę (2008 m. – 5,6; 2007 m. – 4,6). Tai rodo institucijos įvaizdžio gerėjimą, taip pat susidomėjimą valstybiniu auditu bei norą dirbti šioje institucijoje.

Didėjant valstybinių auditorių skaičiui, didėja ne tik atliekamų auditų, bet ir finansinio (teisėtumo) audito metu nustatytų teisės aktų pažeidimų, skaičius. LR Valstybės kontrolėje 2009 m. buvo nustatyta 704 teisės aktų pažeidimais daugiau negu 2007 m.

Kaip teigiamą finansinio (teisėtumo) audito poveikį, skatinant finansų valdymo pažangą, galima pažymėti tai, kad per 2007-2009 m. audituoti subjektai audito metu pašalino apie 57 proc. nustatytų pažeidimų, atstatė valstybės turto už daugiau negu 93 mln. Lt. bei į valstybės biudžetą grąžino daugiau kaip 7,1 mln. Lt.

Finansinio (teisėtumo) audito metu nustatytų teisės aktų pažeidimų pašalinimas bei kitų reikšmingų klaidų ištaisymas yra efektyviausias būdas užtikrinti valstybės biudžeto asignavimų panaudojimo teisėtumą ir tinkamą valstybės turto valdymą, naudojimą ir juo disponavimą. Tai rodo valstybinių auditorių ir audituojamųjų subjektų tinkamą tarpusavio bendradarbiavimą.

Tinkamo audito proceso organizavimo, aukštos specialistų kvalifikacijos ir audito kokybės užtikrinimui, svarbu pakankamai dėmesio skirti nuolatiniam darbuotojų kvalifikacijos tobulinimui ir mokymams. Remiantis LR Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis nustatyta, kad 2007-2009 m. mokymams buvo skiriama ne mažiau nei 550 tūkst. Lt. Institucija 2007 m. daugiausia dėmesio skyrė kvalifikacijai audito srityje bei darbuotojų administraciniams gebėjimams tobulinti, kompiuteriniam raštingumui didinti ir užsienio kalbos žinioms gilinti. 2008-2009 m. daugiausia dėmesio buvo skiriama darbuotojų kvalifikacijos tobulinimo mokymams. Valstybės kontrolės 2008 m. organizuotuose mokymuose dalyvavo 313, o 2009 m. – 305 darbuotojai. Institucija per 2008 m. surengė 39 mokymo renginius daugiau negu 2007 m.

Atlikta LR Valstybės kontrolės veiklos sampratos ir vaidmens šiuolaikiniame gyvenime analizė leidžia daryti išvadą, kad nuolatinis dėmesys, skiriamas personalo ugdymo priemonių įgyvendinimui ir darbuotojų kvalifikacijos kėlimui, padeda stiprinti LR Valstybės kontrolės institucinius procesus. Institucijoje nuolat analizuojama vykdoma veikla, tobulinami audito metodai, gerinama audito ataskaitų ir išvadų kokybė, didinama valstybinių auditorių kompetencija, atsižvelgiant į nuolat kintančius poreikius, kitų šalių aukščiausiųjų audito institucijų patirtį, mokslo ir technikos pažangą. Tik tinkamai suformuotas ir nuolatos ugdomas personalas gali užtikrinti kokybiškų ir visuomenę tenkinančių rezultatų sukūrimą.

Institucija savo veikloje vadovaujasi viešumo, veiklos skaidrumo ir atvirumo politika. Todėl LR Valstybės kontrolė bendradarbiauja ir dalinasi patirtimi su tarptautinėmis audito organizacijomis, Seimu, Vyriausybe bei kitomis įstaigomis. LR Valstybės kontrolės dėka sužinoma kaip naudojamos valstybės lėšos ir kitas turtas, kaip vykdomas šalies biudžetas, ar institucijos teisėtai ir efektyviai naudoja joms patikėtą valstybės turtą bei apie teisės aktų ir kitus pažeidimus.

Išvados

- Atlikta audito sampratos ir audito funkcijas vykdančių institucijų analizė parodė, kad dauguma audito apibrėžimų yra siejami su finansinės veiklos vertinimu. Remiantis audito taikymo praktikos pagrindu ir teoriniais darbais, galima teigti, kad ši nuostata jau seniai nebeatitinka realios situacijos, nes finansinis auditas yra tik viena iš audito rūšių. Šiuolaikinė audito sąvoka yra kur kas platesnė ir jau nebetelpa į finansinio audito sampratos rėmus.
- Audito funkcijas vykdančių institucijų veikla yra svarbi šalies vystimuisi ir augimui, padeda apsisaugoti nuo įvairių manipuliacijų, apgaulių ir finansinės atskaitomybės klastojimų ir prisideda prie ekonominio stabilumo užtikrinimo. Norint objektyviai, efektyviai ir veiksmingai atlikti auditus, reikia nuolat kelti auditorių kvalifikaciją. Nuolat kintantys mokesčių, apskaitos, audito ir įvairūs kiti įstatymai, reikalauja nuolatinio auditorių mokymosi, žinių atnaujinimo, kad sugebėtų tinkamai įvertinti įmonių bei įstaigų finansinėse ataskaitose pateikiamų duomenų teisingumą.
- Atlikus tyrimus nustatyta, kad Lietuvos audito rinkoje egzistuoja nemažai problemų, kurios įtakoja atliekamo audito kokybę. Sunku nustatyti, koks yra valstybinių auditorių pasirengimo lygis. LR Valstybės kontrolėje nėra įdiegtos Valstybės kontrolės pareigūnų atestavimo sistemos. Pagal Valstybės tarnybos įstatymą, valstybės tarnautojo veiklą vertinimo komisija vertina tik tuomet, kai vadovas valstybės tarnautojo veiklą įvertina „labai gerai, patenkinamai ir nepatenkinamai“, todėl kyla rizika, kad dirbančiam tik „gerai“ darbuotojui (kuris įvykdo visus jo darbui keliamus reikalavimus), ateityje gali pritrūkti motyvacijos stengtis ir toliau dirbti našiai ir efektyviai. Didelė Valstybės kontrolės darbuotojų kaita rodo jų nepasitenkinimą institucijoje dirbamu darbu.
- Atliktas tyrimas parodė, kad tinkamo audito proceso organizavimo, aukštos specialistų kvalifikacijos ir audito kokybės užtikrinimui, svarbu pakankamai dėmesio skirti nuolatiniam darbuotojų kvalifikacijos tobulinimui ir mokymams.

Literatūra

1. Bohlander, G., & Snell, S. (2007). Human resource management. USA: South–Esetern College Publishing Thompson Learning, 27–54.

2. Dicksee, L. R. (1909) Auditing: A Practical Manual for Auditors. New York: Ronald Press Co., 17-29.
3. Duoba, D. & Savaneviciene, A. (2004). Distinctions of a Learning Process in Virtual Organizations. *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, 2(37), 63-69.
4. Du Plessis, M. (2007). The role of knowledge management in innovation. *Journal of Knowledge Management*, 11(4), 1367-3270.
5. European Commission. (2010). Green Paper Audit Policy: Lessons from the Crisis (Text with EEA Relevance). http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf
6. Grundey, D., & Varnas, D. (2006). Human capital creation, accumulation and management in Lithuania: The case of national and foreign capital enterprises. *Transformations in Business & Economics*(2), 81-105.
7. Hung, R., Lok, P., Ya-Hui Lien, B., Wu, Chi-Min (2008). Factors influencing organizational knowledge transfer: implication for corporate performance. *Journal of Knowledge Management* 12(3), 84-100.
8. Huselid, M. A. (1995). The impact of human resource management practices on turnover, productivity, and corporate financial performance. *Academy of Management Journal*, 38, 635-672.
9. Kaminska, T. (2009). The ICT Usage as an Attribute of the Knowledge-Based Economy – Poland’s Case. *Transformations in Business & Economics*, 9(3), 166-183.
10. Karapetrovic, S., & Willborn, W. (2000). Quality assurance and effectiveness of audit systems. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 17(6), 679-703.
11. Kasperavičius, R. (2001). Mautz ir Sharaf postulatai. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, Nr. 7-8, 157.
12. Kazlauskaite, R., & Buciuiniene, I. (2008). The Role of Human Resources and their Management in the Establishment of Sustainable Competitive Advantage. *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*(5), 78-84.
13. Kumar, R., & Sharma, V. (2005). Auditing: Principles and Practice. New Delhi: Prentice - Hall of India Private Limited, 4-5.
14. Lakis, V. (2005). Audito misija ir dabarties iššūkiai. *Tiltai: humanitariniai ir socialiniai mokslai*, 4, 87-91.
15. Liepe, Z., & Sakalas, A. (2008). The Three-loop Learning Model Appliance in New Product Development. *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics* (3), 73-80.
16. Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalgos (2009-2010). <http://www.lar.lt/new/search.php?r=0&t=2&q=rinkos+ap%C5%BEvalga&x=0&y=0>
17. Lietuvos auditorių rūmų 2009-2010 m. veiklos ataskaitos. <http://www.lar.lt/new/search.php?q=veiklos+ataskaita&r=0&s=Paie%C5%A1ka&in=&ex=&ep=&be=&t=2>
18. Lietuvos Respublikos audito įstatymas. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=408122
19. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2007-2009 m. veiklos ataskaitos. <http://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=9>
20. Mackevičius, J. (2001). Auditas: teorija, praktika, perspektyvos. Vilnius.
21. Mackevičius, J., & Pranckevičiūtė, L. (2007). Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas. *Pinigų studijos*. Vilnius: Lietuvos Bankas, 45.
22. Maister, D. H. (1997). Managing the professional service firm. New York: Free Press, 155-175.
23. Melnikas, B. (2008). The Knowledge-Based Economy in the European Union: Innovations, Networking and Transformation Strategies. *Transformations in Business & Economics* 7(3), 170-192
24. Ojo, M. (2009). Regulating the International Audit Market and the Removal of Barriers to Entry: The Provision of Non Audit Services by Audit Firms and the 2006 Statutory Audit Directive. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1504703
25. Ordoñez de Pablos, P. (2004). Strategic human resource management and organisational competitiveness: the importance of fit and flexibility. *International Journal Human Resources Development and Management*, 5(1), 1-15.
26. Oržekauskas, P., & Šmaižienė, I. (2009). Organizacijų valdymo ir administravimo audito modeliavimas. *Ekonomikas ir vadyba*, 14, 1163-1169.
27. Papšienė, P., & Vilkaitė, N. (2009). Į vartotojų lojalumo skatinimą orientuota žmoniškųjų išteklių vadyba. Teorinės įžvalgos. *Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai*. Kaunas : mokslo darbai, (19)4, 24–35.
28. Puškorius, S. (2004). Veiklos auditas. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas.
29. Ramirez, A.M., Morales, V.J.G. & Rojas, R.M. (2011). Knowledge Creation, Organizational Learning and Their Effects on Organizational Performance. *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, 3(22), 309-318.
30. Rezaee, Z. W. et al. (2001). Continuous auditing: The audit of the future. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 150-158.

31. Rezaee, Z. W. et al. (2002). Continuous auditing: Building automated auditing capability. *Auditing. A Journal of Practice and Theory*, 21(1), 150-152.
32. Rudokienė R. (2009). Viešojo sektoriaus išorės ir vidaus audito bendradarbiavimo galimybės ir praktika. Konferencinė medžiaga. http://www3.lrs.lt/pls/inter/w5_show?p_r=6687&p_k=1
33. Schuler, R. S., & Jackson, S. E. (1987). Linking competitive strategies with human resource management practices. *Academy of Management Executive*, 1(3), 207–219.
34. Scott, M. C. (1998). *The intellect industry – profiting and learning from professional service firms*. Chichester: Wiley, 21-35.
35. Sedziuviene, N., & Vveinhardt, J. (2009). The Paradigm of Knowledge Management in Higher Educational Institutions. *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics* (5), 79-90.
36. Spicer, E. E., & Pegler, E. C. (1911). *Practical Auditing*. London, 4-5.
37. Staliūnienė, J. D. (2009). Rizikos įžvalgos teorinis tyrimas vidaus ir išorės audito technologijoje. *Ekonomika ir vadyba*, 14, 101.
38. Tarptautiniai audito standartai. <http://www.lar.lt/new/page.php?113>
39. Torrington, D. et al. (2005). *Human resource management*. Harlow: Financial Times Prentice Hall, 25–45.
40. Užienė, L., & Staliūnienė, J. D. (2009). Intelektinio kapitalo auditas: samprata, uždaviniai ir realios galimybės. *Ekonomika ir vadyba*, 14, 124-126.