



LIETUVOS RESPUBLIKOS VALSTYBĖS KONTROLĖ

VALSTYBINIO AUDITO ATASKAITA DĖL VALSTYBĖS IŽDE ATLIKTO FINANSINIO (TEISĖTUMO) AUDITO REZULTATŲ

2012 m. liepos 31 d. Nr. FA-P-60-12-55
Vilnius

Auditas atliktas, vykdant 2011-12-30 pavedimą Nr. P-60-12

Auditą atliko valstybinių auditorių grupė:

Erika Latyšovič (grupės vadovė)

Algirdas Karanauskas (nuo 2011-12-30 iki 2012-03-31)

Nijolė Norušaitienė (nuo 2012-04-04 iki 2012-07-27)

Irina Kiškina (nuo 2012-04-04 iki 2012-06-29)

Auditas pradėtas 2011-12-30

Auditas baigtas 2012-07-31

Su valstybinio audito ataskaita galima susipažinti
Valstybės kontrolės interneto puslapyje
adresu www.vkontrole.lt

TURINYS

Ižanga	3
Audito apimtis ir metodai	4
Pastebėjimai, išvados, rekomendacijos	5
1. Valstybės išdo buhalterinės apskaitos organizavimas	5
2. Informacinės sistemos, naudojamos buhalterinei apskaitai tvarkyti	6
3. Valstybės išdo finansinių ataskaitų rinkinio duomenų vertinimas	10
3.1. Pradinių likučių perkėlimas ir apskaitos duomenų inventorizacija	10
3.2. Finansinis turtas ir įsipareigojimai	11
3.2.1. Dėl amortizuotos savikainos apskaičiavimo	11
3.2.2. Dėl diskonto / premijos pripažinimo	12
3.2.3. Dėl nuosavų Vyriausybės vertybinių popierių apskaitos	13
3.2.4. Dėl finansinio turto nuvertėjimo	13
3.2.5. Dėl atskleidimo Aiškinamajame rašte	14
3.3. Finansinių išvestinių priemonių sandoriai	14
3.3.1. Dėl finansinių išvestinių priemonių apskaitos	15
3.3.2. Dėl atskleidimo Aiškinamajame rašte	17
3.4. Finansavimo sumos	17
3.4.1. Dėl finansavimo sumų derinimo	18
3.4.2. Dėl finansavimo pajamų pripažinimo	20
3.4.3. Dėl finansavimo sąnaudų pripažinimo	20
3.5. Pagrindinės ir kitos veiklos pajamos	21
3.5.1. Dėl duomenų apie pajamas patikimumo	21
3.5.2. Dėl baudų ir delspinigių pajamų apskaitos	22
3.6. Finansinės ir investicinės veiklos rezultatas	23
3.6.1. Dėl palūkanų už sąskaitų likučius pripažinimo	23
3.6.2. Dėl skolos valdymo sąnaudų	23
4. Skola valstybės vardu ir skoliniai įsipareigojimai valstybei	25
4.1. Dinamika, tendencijos, pagrindiniai rodikliai	25
4.1.1. Valstybės vardu prisiimti skoliniai įsipareigojimai	25
4.1.2. Skoliniai įsipareigojimai valstybei	26
4.1.3. Valstybės suteiktos garantijos	27
4.2. Pažanga valdant Valstybės vardu prisiimtus įsipareigojimus	28
5. Dėl vidaus kontrolės sistemos	33
6. Rekomendacijos	33
Priedai	34

IŽANGA

Remiantis Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu¹, valstybės išdas kaip išteklių fondas yra viešojo sektoriaus subjektas. Valstybės išdo kaip išteklių fondo apskaitą Finansų ministerija tvarko atskirai nuo savo kaip asignavimo valdytojos apskaitos². Vadovaujantis Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu, turi būti sudaromos atitinkamų metų pirmojo ketvirčio, pusmečio, devynių mėnesių tarpinės, o pasibaigus finansiniams metams – pagal finansinių metų paskutinės dienos duomenis metinės valstybės išdo finansinės ataskaitos. Jos sudaromos vadovaujantis Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais (VSAFAS)³.

Audito tikslas – įvertinti 2011 metų valstybės išdo finansinių ataskaitų rinkinio ir (ar) kitų ataskaitų duomenis, taip pat valstybės išdo lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę.

Audituojamas subjektas – valstybės išdas, Lukiškių g. 2, 01512 Vilnius.

Audituojamas laikotarpis – 2011 metai.

Audituojamu laikotarpiu Finansų ministerijai vadovavo ministrė Ingrida Šimonytė, valstybės išdo apskaitą tvarkė ir finansines ataskaitas rengė Valstybės išdo departamentas (direktorius Audrius Želionis).

Valstybinio audito ataskaitoje pateikiami tik audito metu atlikti ir nustatyti dalykai, o nepriklausoma nuomonė dėl ataskaitų rinkinio duomenų, fondo lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams pareiškiamą valstybinio audito išvadoje.

¹ Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, 2007-06-26 Nr. X-1212 (su pakeitimais ir papildymais), 2 str. 19 d. ir 22 d. 8 p.

² Ten pat, 4 str. 3 d.

³ Ten pat, 19 str. 1 ir 2 d., 21 str. 1 d.

AUDITO APIMTIS IR METODAI

Audito metu įvertinome valstybės išdo 2011 metų finansinių ataskaitų rinkinį, kurį sudarė:

- Finansinės būklės ataskaita pagal 2011 m. gruodžio 31 d. duomenis;
- Veiklos rezultatų ataskaita pagal 2011 m. gruodžio 31 d. duomenis;
- Pinigų srautų ataskaita pagal 2011 m. gruodžio 31 d. duomenis;
- Grynojo turto pokyčių ataskaita pagal 2011 m. gruodžio 31 d. duomenis;
- 2011 m. finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas.

Valstybės išdo finansinis turtas, kaip nurodyta Finansinės būklės ataskaitoje, 2011 m. pabaigoje sudarė 15 615,51 mln. Lt, finansiniai įsipareigojimai – 41 258,65 mln. Lt, finansavimo sumos – 1 739,14 mln. Lt, pagrindinės veiklos pajamos, kaip nurodyta Veiklos rezultatų ataskaitoje, sudarė 15 145,34 mln. Lt, pagrindinės veiklos sąnaudos – 16 803,50 mln. Lt, finansinės ir investicinės veiklos rezultatas – (419,44) mln. Lt.

Finansinis (teisėtumo) auditas atliktas pagal Valstybinio audito reikalavimus. Auditas atliktas siekiant gauti pakankamą užtikrinimą, kad ataskaitų rinkinyje nėra reikšmingų iškraipymų ir fondo lėšos ir turtas valdomi, naudojami ir disponuojama jais teisėtai. Visiškas užtikrinimas neįmanomas dėl įgimtų vidaus kontrolės apribojimų ir to fakto, kad netikrinome visų (100 proc.) ūkinių operacijų, ūkinių įvykių ir sudarytų sandorių.

Audito metu, siekiant gauti audito tikslams reikalingų įrodymų, atlikta:

- išsami rizikos analizė (audito planavimo etape), kuri leido panaudoti rizika ir reikšmingumu pagrįstą audito metodiką, audito darbą sutelkiant didžiausios rizikos srityse;
- tvarkos aprašų, taisyklių, įsakymų ir kitų dokumentų peržiūra ir kontrolės aplinkos tyrimas.

Atliktos svarbiausių audito sričių (finansinis turtas ir įsipareigojimai, finansavimo sumos, pagrindinės ir kitos veiklos pajamos, finansinės ir investicinės veiklos pajamos ir sąnaudos) savarankiškos audito procedūros. Tam buvo atrinkti visumą geriausiai reprezentavę audito pavyzdžiai. Vertindami, kaip laikomasi teisės aktų, atsižvelgėme į aplinkybes, priežastis ir pasekmes.

Audito įrodymai gauti taikant skaičiavimo, patikrinimo, paklausimo, analitinės ir kitas audito procedūras.

PASTEBĖJIMAI, IŠVADOS, REKOMENDACIJOS

1. Valstybės išdo buhalterinės apskaitos organizavimas

Valstybės išdas buhalterinei apskaitai tvarkyti naudoja du sąskaitų planus, iš kurių tik vienas yra patvirtintas įstaigos vadovo. Patvirtinto dokumento, pagal kurį būtų susietos dviejų informacinių sistemų naudojamos buhalterinės sąskaitos, nėra.

Valstybės išdui, kaip išteklių fondui, nenustatyta apskaitos registrų forma, turinys ir skaičius, taigi nesivadovaujama Buhalterinės apskaitos įstatymu.

Valstybės išdo apskaitos politikoje nenustatyti reikšmingumo kriterijus – nesivadovaujama VSAFAS-ais.

Nepatvirtinta amortizuojant ilgalaikį finansinį turtą ir ilgalaikius įsipareigojimus taikomos diskonto normos nustatymo tvarka ir išvestinių finansinių priemonių detaliosios apskaitos taisyklės.

Audito metu nustatyta, kad valstybės išdo buhalterinėje apskaitoje naudojami du sąskaitų planai – vienas, patvirtintas finansų ministro įsakymu⁴ (valstybės išdo sąskaitų planas), naudojamas registruojant ūkines operacijas Valstybės išdo finansų valdymo ir apskaitos informacinėje sistemoje, kitas nepatvirtintas sąskaitų planas naudojamas registruojant ūkines operacijas Valstybės skolos ir piniginių išteklių apskaitos sistemoje. Pažymėtina, kad nėra patvirtinto dokumento, pagal kurį būtų susietos dviejų informacinių sistemų naudojamos buhalterinės sąskaitos (plačiau žr. 1.2 poskyrį).

Valstybės išdui kaip išteklių fondui nėra nustatyta apskaitos registrų forma, turinys ir skaičius, taigi nesivadovaujama Buhalterinės apskaitos įstatymo⁵ 16 straipsnio 2 dalimi.

Atkreipiame dėmesį, kad nuo 2010 metų pradėjus buhalterinę apskaitą tvarkyti pagal VSAFAS-us, Finansų ministerijoje nebuvo peržiūrėti ir patikslinti (papildyti) Valstybės išdo departamento, departamento skyrių, dalyvaujančių organizuojant valstybės išdo apskaitą ir rengiant finansinių ataskaitų rinkinį, nuostatai, darbuotojų pareigybių aprašymai, vadovaujantiems darbuotojams nenumatytos kontrolės procedūros apskaitos organizavimo ir finansinių ataskaitų rinkinio rengimo procesuose. Pažymėtina, kad apie tai audito metu ministerija buvo informuota. Jos aiškinimu, diegiant apskaitos ir konsolidavimo sistemas ir tikrinant finansines ataskaitas, išryškėjo papildomos padalinių darbų apimtys ir funkcijos, šiuo metu Valstybės išdo departamento bei Apskaitos ir atskaitomybės, Europos Sąjungos paramos ir pinigų fondų apskaitos, Skolinių įsipareigojimų administravimo ir Finansavimo skyrių nuostatai ir specialistų pareigybių aprašymai yra tikslinami.

⁴ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2011-12-28 įsakymas Nr. 1K-433 „Dėl Valstybės išdo sąskaitų plano patvirtinimo“.

⁵ Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas, 2001-11-06 Nr. IX-574 (2012-06-29 Nr. XI-2163 redakcija).

Finansų ministro įsakymu⁶ patvirtintame Valstybės išdo buhalterinės apskaitos politikos apraše (toliau – Apskaitos politika) nenustatytas reikšmingumo kriterijus, taigi pažeistas 1-ojo VSAFAS 39 punktas⁷ – viešojo sektoriaus subjektas savo apskaitos politikoje nustato savo apskaitoje taikytiną reikšmingumo kriterijų, atsižvelgdamas ir į ūkinės operacijos ar ūkinio įvykio pobūdį, ir į sumos dydį. Reikšmingumo kriterijus gali būti nustatomas kaip absoliutus arba santykinis dydis.

Pažymime, kad valstybės išde nepatvirtinta:

- amortizuojant ilgalaikį finansinį turtą ir ilgalaikius įsipareigojimus taikomos diskonto normos nustatymo tvarka, nors tai turėjo būti padaryta vykdant Darbo vadovo „Finansinės ir investicinės veiklos pajamų ir sąnaudų apskaita valstybės išde“ 23 punktą (plačiau žr. 1.4 poskyrį).
- išvestinių finansinių priemonių detalių apskaitos taisyklės, tai turėjo būti padaryta vykdant Darbo vadovo „Finansinių ir investicinių pajamų ir sąnaudų apskaita“ 30 punktą (plačiau žr. 1.5 poskyrį).

2. Informacinės sistemos, naudojamos buhalterinei apskaitai tvarkyti

Audito metu, įvertinus valstybės išdo buhalterinei apskaitai tvarkyti naudojamų informacinių sistemų bendrąją kontrolę ir jų funkcijas, buvo nustatyti dalykai, kurie didina klaidų riziką ir atskleidžia kontrolės procedūrų trūkumus.

Valstybės išdo kaip išteklių fondo buhalterinei apskaitai tvarkyti yra naudojamos dvi informacinės sistemos – Valstybės išdo finansų valdymo ir apskaitos informacinė sistema (FVIS) ir Valstybės biudžeto ir apskaitos mokėjimų informacinės sistemos (VBAMS) posistemė Valstybės skolos ir piniginių išteklių apskaitos sistema (VSPIVS). Audito metu įvertinus sistemų bendrąją kontrolę ir funkcijas, kiek tai susiję su valstybės išdo kaip išteklių fondo buhalterine apskaita, buvo nustatyti dalykai, kurie didina klaidų riziką ir atskleidžia kontrolės procedūrų trūkumus:

1. Pastebėjimai dėl bendrosios kontrolės:

- Finansų ministerija nustatė, kad jos valdoma FVIS nėra valstybės informacinė sistema, todėl jai netaikyti Valstybės informacinių sistemų steigimo ir įteisinimo reikalavimai⁸ ir FVIS neregistruota Valstybės informacinių sistemų apskaitos kompiuteriniame žurnale, kuris pildomas Informacinės visuomenės plėtros komitete prie Susisiekimo ministerijos. 2012 metais atlikus

⁶ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2011-03-30 įsakymas Nr. 1K-114 „Dėl Valstybės išdo buhalterinės apskaitos politikos aprašo patvirtinimo“.

⁷ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007-12-28 įsakymas 1K-388 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 1-ojo standarto patvirtinimo“ (nauja redakcija 2009-01-01 Nr. 1K-476 su pakeitimais ir papildymais).

⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-04-19 nutarimu Nr. 451 patvirtintos Valstybės informacinių sistemų steigimo ir įteisinimo taisyklės.

Finansų ministerijos informacinių sistemų audita⁹ nustatyta, kad FVIS neteisingai priskirta 3 kategorijai¹⁰. FVIS – sistema skirta Finansų ministerijos teisės aktų numatyta funkcijai (valstybės išdo apskaitos tvarkymui) vykdyti, todėl turi būti traktuojama ne kaip ministerijos vidaus administravimo, o kaip valstybės informacinė sistema.

Valstybės institucijų ir įstaigų informacinių sistemų klasifikavimo pagal jose tvarkomą elektroninę informaciją gairių patvirtinimo 3.1.5 p.¹¹:

Informacinė sistema, kuri skirta valstybės piniginiams ištekliams planuoti, kaupti, išduoti, jų apskaitai tvarkyti, naudojimo kontrolei atlikti, rengti atskaitomybę ir stebėti valstybės piniginių išteklių srautus, turi būti priskirta pirmai kategorijai.

Informacinę sistemą priskyrus trečiai kategorijai, mūsų nuomone, atsiranda rizika, jog FVIS nebus taikomos priemonės, skirtos užtikrinti informacinės sistemos saugą ir veiklos tęstinumą.

- 2011 m. įgyvendinus Finansų ministerijos informacinių sistemų pakeitimus ar įdiegus naują informacinę sistemą, neatliktas informacinės sistemos rizikos vertinimas, nebuvo nuosekliai įgyvendinami ir 2009 m. nustatytų rizikų mažinimo planai¹². Nustatyti saugos trūkumai gali pasikartoti ir ateityje, nes vadovybė skiria nepakankamo dėmesio vidaus kontrolei gerinti.

- FVIS projekto vykdymo priežiūros konsultantai UAB „Ernst & Young Baltic“ parengė rekomenduojamą naudotojų rolių matricą ir aprašymą, kaip sistemoje konfigūruoti naudotojų teises¹³. Dokumentai buvo parengti su rekomendacija:

Ataskaitoje pateikta rekomendacija

Kadangi naudotojų rolės buvo nustatytos pagal su Valstybės išdo departamento vadovybe suderintą funkcijų pasidalinimą tarp departamento skyrių, dirbant su FVIS, taip pat derinant tam tikrų funkcijų vykdymą kitose informacinėse sistemose (VSPIVS), detalusis funkcijų paskirstymas konkreitiems darbuotojams **gali keistis**. Dėl šios priežasties gali atsirasti poreikis sistemoje keisti sukonfigūruotas naudotojų roles, todėl siūlome FVIS bandomosios eksploatacijos metu ar jai pasibaigus **peržiūrėti** sistemoje priskirtas naudotojų roles ir jų teises, prireikus jas pakoreguoti ir atitinkamai **atnaujinti naudotojų rolių sąrašą** ir jų teisių nustatymo dokumentą. Valstybės išdo departamento direktorius turėtų paskirti **veiklos administratorių**, kuris būtų atsakingas už naudotojų rolių keitimą FVIS.

Audito metu nustatyta, kad informacinių sistemų naudotojų rolių matrica yra pasikeitusi, tačiau pasikeitimai niekur nedokumentuoti. FVIS naudotojų rolių valdymo dokumentas neaktualios redakcijos, o tai riboja sistemos veiklos atstatymo ir audito galimybes.

- Neatnaujinti VBAMS nuostatai ir specifikacija, todėl nenustatytas VSPIVS kaip VBAMS dalies dokumentacijos aktualumas (VSPIVS specifikacija nebuvo parengta). Valstybiniai auditoriai negali remtis VBAMS dokumentacija nustatydami VSPIVS funkcijas ir ryšius.

⁹ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės valstybinio audito 2012-07-16 ataskaita Nr. VA-P-90-1-9 „Finansų ministerijos informacinių sistemų bendroji ir kūrimo kontrolė“.

¹⁰ Informacinių sistemų klasifikavimas nustatytas vidaus reikalų ministro 2007-07-11 įsakymu Nr. 1V-247 patvirtintose Valstybės institucijų ir įstaigų informacinių sistemų klasifikavimo pagal jose tvarkomą elektroninę informaciją gairėse.

¹¹ Ten pat.

¹² Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės valstybinio audito 2012-07-16 ataskaita Nr. VA-P-90-1-9 „Finansų ministerijos informacinių sistemų bendroji ir kūrimo kontrolė“.

¹³ „Naudotojų grupių ir jų teisių nustatymo atitikimo reikalavimams įvertinimo ataskaita“, 2011-02-02.

Pavyzdys

2011 m. kovo 18 d. pasirašyta VSPIVS plėtros ir palaikymo paslaugų sutartis, kurios darbai traktuojami kaip esminis informacinės sistemos pakeitimas. Valstybės informacinių sistemų steigimo ir įteisinimo taisyklėse¹⁴ bei Valstybės informacinių sistemų kūrimo metodikoje¹⁵ nustatyta, kad atliekant informacinės sistemos pakeitimus būtina keisti informacinės sistemos nuostatus ir specifikaciją, tačiau VBAMS nuostatai nesikeitė nuo 2006 m. balandžio 6 d., o informacinės sistemos specifikaciją paskutinį kartą keista 2009 m. gruodžio 23 d.

2. Pastebėjimai dėl informacinių sistemų funkcionalumo:

▪ Tvardant 2011 m. valstybės išdo apskaitą, duomenys iš / į FVIS ir iš / į VSPIVS buvo suvedami rankiniu būdu, nes dar nebuvo realizuota FVIS–VSPIVS sąveika. Finansų ministerija abiejų sistemų integraciją testavo iki 2012 m. balandžio 20 d., o integracijos faktas patvirtintas anksčiau, nei testuota (FVIS priėmimo–perdavimo aktu, pasirašytu 2011-09-27, ir VSPIVS modifikavimo darbų priėmimo–perdavimo aktu, patvirtintu 2012-02-14). Dėl rankinio didelės apimties duomenų suvedimo didėja klaidų tikimybė, tačiau VSPIVS sutarties sąlygose visiškai automatinio duomenų perdavimo nebuvo numatyta – Finansų ministerija rengdama reikalavimus integracijai nenumatė tokios būtinybės. Nuo 2012 m. išdo apskaitos duomenų eksportas vyksta pusiau automatinio būdu, t. y. eksportuoti paruoštą failą į FVIS perkelia ministerijos darbuotojas.

▪ Nerealizuoti kai kurie VSPIVS modifikavimo sutartyje nustatyti reikalavimai sistemai, pvz., nėra kontekstinės pagalbos kai kurių VSPIVS funkcijų languose.

▪ FVIS ir VSPIVS naudojami 2 sąskaitų planai, VSPIVS aptinkamos tarpinės sąskaitos, kurių nėra šiuose sąskaitų planuose, todėl padidėja klaidingų apskaitos įrašų rizika.

Pavyzdys

Audito metu vertindami finansinių išvestinių priemonių apskaitą nustatėme, kad VSPIVS naudojamos balansinės sąskaitos 7662001001, 8952001001, 8951102000, 8951202000, 7661102000, 76612002000, neįtrauktos į pateiktus sąskaitų planus.

▪ Ataskaitiniai laikotarpiai FVIS uždaromi su vėlavimais, įrašai „nerakinami“, nėra koreguojančiųjų įrašų automatinės kontrolės priemonių. Pastebėtina, kad FVIS nerealizuota automatinė kontrolės funkcija, užtikrinanti, kad būtų įgyvendintas „4 akių principas“, todėl klaidos sistemose aptinkamos atsitiktinai.

Pavyzdys

Kalbantis su Valstybės išdo departamento Finansavimo skyriaus specialistais ir Informacinių technologijų departamento direktoriaus pavaduotoju nustatyta, kad apskaitos laikotarpiai FVIS uždaromi ne laiku, pavyzdžiui, 2012-06-21 dar nebuvo uždarytas I ketvirtis, atitinkamai vėlavo 2011 metų periodo uždarymas), koreguojančius įrašus atlieka tas darbuotojas, kuris įvedė įrašą, be vadovaujančio darbuotojo leidimo.

¹⁴ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-04-19 nutarimu Nr. 451 patvirtintos Valstybės informacinių sistemų steigimo ir įteisinimo taisyklės, III¹ skyrius.

¹⁵ Informacinės visuomenės plėtros komiteto prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės direktoriaus 2004-10-15 įsakymu Nr. T-131 patvirtinta Valstybės informacinių sistemų kūrimo metodika, 50 p.

▪ VSPIVS dokumentacija neišsami, todėl pagal dokumentus nėra galimybės nustatyti, kokie sprendimai realizuoti sistemoje, padidėja sistemos kontrolės, atstatymo ir modifikavimo rizika. Audito metu nepavyko gauti įrodymų, kokios konkrečios užduotys buvo suformuluotos užsakovams dėl finansinių išvestinių priemonių tikrosios vertės apskaičiavimo. Nei pirkimo dokumentuose, nei projektinėje dokumentacijoje nepateikta apskaičiavimo formulė ir metodai, kurie naudojami tikrajai vertei nustatyti, nepateiktos rašytinės užduotys dėl tam tikrų apskaitos sričių.

▪ Apskaitos registrai VSPIVS neformuojami, tai apsunkina kontrolės galimybes.

▪ VSPIVS plėtros ir palaikymo paslaugų sutartyje Finansų ministerija nurodė, kad informacinė sistema turėtų užtikrinti valstybės išdo buhalterinės apskaitos vedimą pagal VSAFAS reikalavimus, tačiau audito metu nustatyta, kad naudojant VSPIVS 2011 metais nebuvo galimybės apskaityti dalies finansinio turto ir įsipareigojimų taip, kaip reikalauja VSAFAS, nes susiję VSPIVS pakeitimai priimti 2012-02-14.

Pavyzdys

-
- VVP apskaita su diskontu/ premija (10-asis ir 17-asis VSAFAS);
 - Nuosavų VVP, išpirktų ankščiau termino apskaita (17-asis VSAFAS);
 - Ilgalaikių gautinų sumų ir ilgalaikių įsipareigojimų amortizuota savikaina (17-asis VSAFAS);
 - Ilgalaikių finansinių išvestinių priemonių einamosios dalies apskaičiavimas (17-asis VSAFAS).
-

3. Valstybės išdo finansinių ataskaitų rinkinio duomenų vertinimas

3.1. Pradinių likučių perkėlimas ir apskaitos duomenų inventorizacija

Valstybės išdo kaip išteklių fondo apskaitos duomenys nebuvo pagrįsti turto ir įsipareigojimų inventorizavimo duomenimis, kaip to reikalauja Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas.

Valstybės išdas kaip viešojo sektoriaus subjektas pradinių sąskaitų likučių neinventorizavo. Taip buvo nesilaikyta Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo¹⁶ 19 str. 9 dalies, nurodančios apskaitos duomenis pagrįsti turto ir įsipareigojimų inventorizacijos duomenimis.

Finansų ministras įsakymu¹⁷ patvirtino Viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos sąskaitų likučių perkėlimo tvarkos aprašą, kuriuo nustatė buhalterinės apskaitos sąskaitų likučių perkėlimo iš senojo į naujojo sąskaitų plano sąskaitas tvarką. Atkreiptinas dėmesys į įsakymo 3 punktą, kad viešojo sektoriaus subjektams, išskyrus sveikatos priežiūros viešąsias įstaigas ir biudžetines įstaigas, šiuo aprašu rekomenduojama vadovautis atsižvelgiant į savo veiklos specifiką. Be to, Viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos sąskaitų likučių perkėlimo tvarkos aprašo 11 punktas nurodė, kad prieš pradėdama taikyti VSAFAS įstaiga inventorizuoja visą turtą ir įsipareigojimus pagal Inventorizacijos taisykles¹⁸, ir apskaitoje įregistruoja inventorizacijos rezultatus. Pažymėtina, kad iki 2010 m. registruojant ūkines operacijas ir ūkinius įvykius nebuvo taikomas dvejetainis įrašas¹⁹, todėl buvo ypač svarbu vadovaujantis minėto įsakymo rekomendacijomis nusistatyti tvarką (taisykles), kaip valstybės išdo sąskaitų likučius užregistruoti visus ir teisingai.

Valstybės išdas kaip išteklių fondas ne tik prieš pradėdamas taikyti VSAFAS neinventorizavo viso turto ir įsipareigojimų, bet ir 2011 metų visų apskaitos duomenų nepagrindė turto ir įsipareigojimų inventorizacijos duomenimis. Nebuvo inventorizuotas visas turtas, pavyzdžiui, savivaldybėms iš valstybės biudžeto lėšų suteiktos trumpalaikės paskolos, gautinos / mokėtinos finansavimo sumos, kitos gautinos / mokėtinos sumos.

¹⁶ Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, 2007-06-26 Nr. X-1212 (su pakeitimais ir papildymais).

¹⁷ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2009-07-10 įsakymas Nr. 1K-224 „Dėl Viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos sąskaitų likučių perkėlimo tvarkos aprašo patvirtinimo“.

¹⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999-06-03 nutarimas Nr. 719 (2010-11-03 Nr. 1549 redakcija).

¹⁹ Dvejetainis įrašas – kiekvienos ūkinės operacijos arba kiekvieno ūkinio įvykio vertė įrašoma į sąskaitos (sąskaitų) debetą, o jai lygi suma – į kitos sąskaitos (sąskaitų) kreditą.

3.2. Finansinis turtas ir įsipareigojimai

Nesilaikant 17-ojo VSAFAS dalis finansinio turto ir įsipareigojimų nebuvo įvertinami amortizuota savikaina, todėl negalime patvirtinti, kad duomenys finansinių ataskaitų rinkinyje (Finansinės būklės ataskaitoje ilgalaikis finansinis turtas ir ilgalaikiai įsipareigojimai ir Veiklos rezultatų ataskaitos finansinės ir investicinės veiklos rezultatas) yra teisingi.

Nesilaikant 11-ojo VSAFAS diskontą arba premiją už Vyriausybės vertybinius popierius sąnaudomis pripažino taikydami pinigų, o ne kaupimo principą, todėl duomenys finansinių ataskaitų rinkinyje (Finansinės būklės ataskaitoje ilgalaikiai bei trumpalaikiai finansiniai įsipareigojimai ir Veiklos rezultatų ataskaitoje finansinės ir investicinės veiklos rezultatas) yra neteisingi.

Nesilaikant 17-ojo VSAFAS, valstybės išdas supirkta Vyriausybės išleistas obligacijas (103 mln. Lt įsigijimo vertė) nurodė kaip finansinį turtą – investicijas į vidaus Vyriausybės vertybinius popierius iki išpirkimo, todėl Finansinės būklės ataskaitoje ilgalaikis finansinis turtas ir ilgalaikiai finansiniai įsipareigojimai nepagrįstai didesni.

Nesilaikant Valstybės perskolinamų paskolų ir valstybės garantuojamų paskolų grupavimo taisyklių, neapskaičiuotas paskolos ir sukauptų palūkanų 338 tūkst. Lt nuvertėjimas, todėl Finansinės būklės ataskaitos ilgalaikis finansinis turtas ir Veiklos rezultatų ataskaitos finansinės ir investicinės veiklos rezultatas didesnis 338 tūkst. Lt.

Nustatyti atvejai, kai Aiškinamojo rašto prieduose ir pastabose yra pateikta informacija apie skolinius įsipareigojimus nesivadovaujant VSAFAS.

3.2.1. Dėl amortizuotos savikainos apskaičiavimo

Nesilaikant 17-ojo VSAFAS²⁰ 20 ir 49 punktų reikalavimų, 2011 m. pabaigoje, sudarant finansines ataskaitas, finansinis turtas – iki išpirkimo termino laikomas ilgalaikis finansinis turtas (Vyriausybės vertybiniai popieriai (VVP)), po vienerių metų gautinos sumos (suteiktos paskolos) ir ilgalaikiai įsipareigojimai (išskyrus finansinius įsipareigojimus, susijusius su rinkos kainomis, ir iš suteiktų garantijų kilusius finansinius įsipareigojimus, kurie vertinami tikrąja verte) nebuvo įvertinami amortizuota savikaina. 17-ojo VSAFAS 25 ir 52 punktai nustato, kad amortizuota savikaina apskaičiuojama paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną taikant pirminio pripažinimo metu buvusių rinkos palūkanų normą, kuri vėlesniais laikotarpiais laikoma apskaičiuotų palūkanų norma, o šio standarto 29 ir 56 punktai nustato, kad, jeigu paskolos ar ne nuosavybės vertybinių popierių sutartyje numatytos palūkanų normos yra kintamos ir jos pasikeičia, amortizuota savikaina

²⁰ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-06-27 įsakymas Nr. 1K-223 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 17-ojo standarto patvirtinimo“ (2009-12-11 Nr. 1K-444 redakcija su pakeitimais ir papildymais).

paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną perskaičiuojama pritaikius naują, t. y. pasikeitusią apskaičiuotų palūkanų normą.

17-ojo VSAFAS 30 ir 53 punktuose numatyta, kad, jei taikoma apskaičiuotų palūkanų norma lygi rinkos palūkanų normai, finansinio turto ir įsipareigojimų amortizuota savikaina yra lygi jų įsigijimo savikainai. Finansų ministerijos aiškinimu, valstybė skolinasi ir paskolas suteikia pagal tuo metu rinkoje galiojančias rinkos sąlygas, todėl valstybės gautos ir suteiktos paskolos neturi būti vertinamos amortizuota savikaina. Išleistų ne nuosavybės vertybinių popierių palūkanų norma atitinka rinkos palūkanų normą, jeigu ne nuosavybės vertybiniai popieriai yra išplatinami aukciono ar kitu viešuoju būdu²¹. Atkreipiame dėmesį, kad yra suteiktų paskolų ir prisiimtų įsipareigojimų su fiksuota ir kintama palūkanų norma, be palūkanų, VVP, išleistų ne per aukcionus, o neviešu (dvišalių derybų) būdu.

Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai pagal buhalterinės apskaitos 2011-12-31 duomenis

Finansinis turtas:

Suteiktos ilgalaikės paskolos su kintama palūkanų norma – 198,8 mln. Lt;
 Suteiktos paskolos su fiksuota palūkanų norma – 6 506,25 mln. Lt
 Suteiktos ilgalaikės paskolos be palūkanų – 2 987,4 mln. Lt;
 Įsigyti VVP – 103 mln. Lt.

Finansiniai įsipareigojimai:

Užsienio paskolos su kintama ir fiksuota palūkanų norma – 4 021,0 mln. Lt;
 Užsienio VVP su kintama palūkanų norma – 169,1 mln. Lt;
 VVP, išleisti neviešu (dvišalių derybų) būdu – 79,8 mln. Lt.

Kadangi dalis valstybės išdo ilgalaikio finansinio turto (gautinos sumos – suteiktos paskolos, įsigyti VVP) ir ilgalaikių įsipareigojimų metų pabaigoje nebuvo vertinama amortizuota savikaina, todėl negalime patvirtinti, kad ilgalaikio finansinio turto ir įsipareigojimų likučiai bei finansinės ir investicinės veiklos rezultatas (pajamos/sąnaudos) yra teisingi.

3.2.2. Dėl diskonto / premijos pripažinimo

VVP vidaus ir užsienio rinkoje dažniausia išleidžiami su premija arba diskontu. Iš viso įsipareigojimų, išleidus VVP, įsigijimo savikaina 2011-12-31 sudarė 34 773 mln. Lt.

VVP įsigijimo savikaina pagal buhalterinės apskaitos duomenis 2011-12-31

Ilgalaikiai įsipareigojimai pagal vidaus VVP – 2 560 mln. Lt
 Ilgalaikių įsipareigojimų pagal vidaus VVP einamųjų metų dalis – 1 129 mln. Lt
 Ilgalaikiai įsipareigojimai pagal užsienio VVP – 26 439 mln. Lt
 Ilgalaikių įsipareigojimų pagal užsienio VVP einamųjų metų dalis – 3 651 mln. Lt
 Trumpalaikiai įsipareigojimai pagal vidaus VVP – 994 mln. Lt

11-ojo VSAFAS²² 5 punkte nustatyta, kad sąnaudos pripažįstamos ir registruojamos apskaitoje tą ataskaitinį laikotarpį, kurį jos buvo padarytos, neatsižvelgiant į pinigų išleidimo laiką. Valstybės išdas diskontą arba premiją už VVP sąnaudomis pripažino išperkant vertybinius popierius, t. y. taikydamas

²¹ 17-asis VSAFAS, 54 p.

²² Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-02-08 įsakymas Nr. 1K-059 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 11-ojo standarto patvirtinimo“ (nauja redakcija 2009-12-24 Nr. 1K-490).

pinigų, o ne kaupimo principą – nesilaikė standarto reikalavimų. Įsipareigojimų balansinė vertė kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje dėl minėtų priežasčių yra klaidinga.

Finansų ministerijos aiškinimas

2011 metais VVP diskontas ir premija buvo pripažinti sąnaudomis visomis sumomis dėl neįdiegtų amortizacijos funkcinų galimybių ir sudėtingo rankinio skaičiavimo. Nuo 2012 metų amortizacijos funkcinės galimybės veikia.

3.2.3. Dėl nuosavų Vyriausybės vertybinių popierių apskaitos

Pagal 17-ojo VSAFAS²³ 19 punkto reikalavimus, viešojo sektoriaus subjekto supirktos paties išleistos obligacijos mažina jo įsipareigojimus ir jo finansiniam turtui nepriskiriamos, todėl, valstybės išdui iki išpirkimo termino įsigijus savo išleistas Vyriausybės obligacijas, finansinėse ataskaitose turėjo būti nurodyti sumažinti obligacijų išleidimo metu pripažinti įsipareigojimai. Audito metu nustatyta, kad, pažeidžiant standarto reikalavimus, valstybės išdas supirkta Vyriausybės išleistas obligacijas (103 mln. Lt įsigijimo vertė) nurodė kaip finansinį turtą – investicijas į vidaus VVP iki išpirkimo, todėl ilgalaikis finansinis turtas ir ilgalaikiai finansiniai įsipareigojimai Finansinės būklės ataskaitoje nepagrįstai didesni.

Finansų ministerijos aiškinimas

2011 metais turto ir įsipareigojimų konsolidavimas nebuvo atliekamas dėl neįdiegtų automatizuotų apskaitos sistemų. Nuo 2012 m. turto ir įsipareigojimų konsolidavimas bus atliekamas tik ataskaitų lygiu. Apskaitos lygiu toks konsolidavimas neįmanomas, kadangi apskaitos sistemoje turi būti kaupiama pilna informacija apie turtą ir įsipareigojimus, kuri reikalinga kitoms vietos ir tarptautinėms institucijoms. Norime atkreipti dėmesį, kad 17-asis VSAFAS pateikia netikslią nuostatos formuluotę: minimas tik obligacijų konsolidavimas. Be to, standarte nėra metodiškai paaiškintas konsolidavimas, kai įsipareigojimai yra ilgalaikiai, o įsigytas turtas trumpalaikis. Dėl šios priežasties skiriasi konsoliduotinių duomenų vertės.

3.2.4. Dėl finansinio turto nuvertėjimo

Valstybės išdas pagal Apskaitos politiką gautinų sumų (suteiktų paskolų ir skolų) nuvertėjimą skaičiuoja vadovaudamasis Valstybės perskolinamų paskolų ir valstybės garantuojamų paskolų grupavimo taisyklėmis²⁴.

Nesilaikant audituojamu laikotarpiu galiojusių Valstybės perskolinamų paskolų ir valstybės garantuojamų paskolų grupavimo taisyklių 36 punkto, paskolai ir sukauptoms palūkanoms (atitinkamai 8 468 tūkst. Lt ir 264,9 tūkst. Lt) neapskaičiuotas nuvertėjimas.

²³ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-06-27 įsakymas Nr. 1K-223 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 17-ojo standarto patvirtinimo“ (2009-12-11 Nr. 1K-444 redakcija su pakeitimais ir papildymais).

²⁴ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007-03-02 įsakymas Nr. 1K-068 „Dėl Valstybės perskolinamų paskolų ir valstybės garantuojamų paskolų grupavimo taisyklių patvirtinimo“.

Paskolos nuvertėjimo apskaičiavimas

Pagal minėtų taisyklių 36 p. apskaičiuojant kiekvienos paskolos specialiųjų atidėjinių poreikį, atsižvelgiama į prievolių įvykdymo užtikrinimą. Iš paskolos likučio yra atimama galiojančios prievolės užtikrinimo priemonės vertė ar jos dalis, o gautas skirtumas dauginamas iš atitinkamos grupės specialiųjų atidėjinių normos. Paskola išduota su savivaldybės laidavimu, prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonės vertė - 8 801,5 tūkst. Lt. Pagal Taisyklių 38 p. iš paskolos likučio atimama 80 proc. nuo garantuojamos arba laiduojamos sumos, – jei už skolininką garantuoja arba laiduoja savivaldybės. Paskola priskirta padidėjusios rizikos grupei, specialiųjų atidėjinių norma – 20 procentų nuo negražintos paskolos dalies. Paskolos nuvertėjimo suma sudaro 285,4 tūkst. Lt, sukauptų palūkanų nuvertėjimas – 53,0 tūkst. Lt.

Apskaičiuotas suteiktų paskolų nuvertėjimas ir nuvertėjimo sąnaudos neteisingai sumažinti 338 tūkst. Lt suma.

3.2.5. Dėl atskleidimo Aiškinamajame rašte

Audito metu nustatyta, kad Aiškinamajame rašte nepateikta informacija apie negražintų skolinių įsipareigojimų (vidaus ir užsienio) palūkanų svertinius vidurkius, įsipareigojimus pagal sektorius ir kreditorius, taigi nesivadovauta 6-ojo VSAFAS²⁵ 35 punktu.

Aiškinamojo rašto 13 pastaboje pateikta klaidinga informacija: nurodyta, kad 98 proc. paskolų yra gauta su kintama palūkanų norma, bet iš tikrųjų jos sudaro 2 proc. visų paskolų.

Aiškinamojo rašto 23 priede „Informacija apie įsipareigojimų dalį nacionaline ir užsienio valiutomis“ pateikta klaidinga informacija apie finansinius įsipareigojimus. 17-ojo VSAFAS 96 punkte numatyta, kad viešojo sektoriaus subjektas turi pateikti mokėtinų sumų, išleistų ne nuosavybės vertybinių popierių ir gautų paskolų, denominuotų nacionaline ir užsienio valiuta, balansines vertes pagal paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos būklę, sudarydamas sąrašą pagal reikšmingas finansinio įsipareigojimo rūšis, tačiau minėtame priede finansinių įsipareigojimų rūšys nepateiktos, įtraukta tik dalis mokėtinų sumų, duomenys apie VVP pateikti nominalia verte.

3.3. Finansinių išvestinių priemonių sandoriai

Valstybės išdas buhalterinėje apskaitoje neapskaitė ir finansinėse ataskaitose neatskleidė išleisto obligacijų pardavimo pasirinkimo sandorio (opciono).

Kadangi finansinių išvestinių priemonių sandoriai – opcionai nebuvo įvertinti tikrąją verte pagal VSAFAS reikalavimus, o palūkanų normų apsikeitimo sandoriui įvertinti buvo pritaikytas neteisingas tikrosios vertės nustatymo metodas, todėl negalime patvirtinti, kad Finansinės būklės ataskaitos dalies ilgalaikio finansinio turto ir ilgalaikių įsipareigojimų duomenys bei Veiklos rezultatų ataskaitos finansinės ir investicinės veiklos rezultatas yra teisingi.

²⁵ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-08-18 įsakymas Nr. 1K-247 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 6-ojo standarto patvirtinimo“ (nauja redakcija 2011-01-31 Nr. 1K-030).

Išvestinė finansinė priemonė – finansinė priemonė, kurios vertė priklauso nuo vienos ar kelių kitų finansinių priemonių. Finansinė priemonė – sandoris, pagal kurį viena sandorio šalis įgyja finansinį turtą, o kita – finansinį įsipareigojimą arba nuosavą kapitalą²⁶. Finansų ministerija 2011 m. gruodžio 31 d. turėjo šiuos galiojančius finansinių išvestinių priemonių sandorius:

- 2 pasirinkimo (opcionų) sandorius, sudarytus likvidumo rizikai valdyti.

Bendra informacija apie opcionus

Išleistas obligacijų pardavimo pasirinkimo sandoris sudarytas 2009 m. išleisus užsienio rinkoje VVP emisiją, denominuotą eurai, nominalas 142 mln. EUR.

Įsigytas obligacijų pirkimo pasirinkimo sandoris (Bermudų) sudarytas 2008 m. pabaigoje išleisus užsienio rinkoje VVP emisiją, denominuotą eurai, nominalas 175 mln. EUR., opciono kaina – 52,5 mln. EUR.

- 20 skirtingų valiutų ir palūkanų normų apsisikeitimo sandorių, sudarytų valiutų kursų svyravimo rizikai valdyti²⁷.

Bendra informacija apie valiutų kursų apsisikeitimo sandorius

Sandoriai sudaryti išleisus VVP emisijas, denominuotas USD doleriais, siekiant apsidrausti nuo valiutų kurso svyravimo. Sandoriai sudaryti pakeisti piniginius srautus USD doleriais (bendra suma 5 750 mln. USD) į piniginius srautus Eurais (bendra suma 4 214,64 mln. EUR). Taip pat pagal sandorius apsisikeičiama palūkanų srautais, mokamų ir gaunamų palūkanų normos yra fiksuotos. Sandoriai sudaryti 2009–2011 m., jų pabaigos data svyruoja nuo 2015 iki 2021 m.

- Palūkanų normų apsisikeitimo sandoris su nestandartinėmis savybėmis, sudarytus palūkanų normos rizikai valdyti²⁸;

Bendra informacija apie palūkanų normų apsisikeitimo sandorius su nestandartinėmis savybėmis

2009 m. sudarytas kompleksinis palūkanų normų apsisikeitimo (kintamos į fiksuotos) sandoris, kuris apima palūkanų normų apsisikeitimo sandorį, atkarpą ir palūkanų normų opcioną. Sandoris sudarytas išleisus užsienyje VVP emisijas, denominuotas Eurais, bendra nominalo vertė – 162 mln. Eurų. Sandorio pabaigos data – 2015 m.

3.3.1. Dėl finansinių išvestinių priemonių apskaitos

- **Išleistas obligacijų pardavimo pasirinkimo sandoris**

Nustatyta, kad valstybės išdas neapskaitė ir finansinėse ataskaitose neatskleidė išleisto obligacijų pardavimo pasirinkimo sandorio (opciono) ir tikrosios vertės, kaip reikalauja 17-ojo VSAFAS²⁹ 74 punktą, ataskaitinio laikotarpio pabaigoje neskaičiavo. Sutartis pasirašyta 2009 m. ir galioja iki 2015 m.

Įvertinome sandorio vykdymo sąlygas ir manome, kad tikimybė, jog opcionas gali būti panaudotas (atsiras įsipareigojimas), yra tik dėl vienos sąlygos – „Obligacijos išleidėjo kredito reitingas nukrenta žemiau BBB - (Fitch), Baa3 (Moody's), BBB - (S&P)“. Kitos sąlygos iš esmės

²⁶ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-06-27 įsakymas Nr. 1K-223 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 17-ojo standarto patvirtinimo“ (2009-12-11 Nr. 1K-444 redakcija su pakeitimais ir papildymais).

²⁷ Apsikeitimo sandoris (*angl. SWAP*) – tai dviejų ar daugiau šalių įsipareigojimas apsisikeisti pinigų srautais, kylančiais iš to paties kiekio turto tam tikru metu ateityje pagal iš anksto sutartas sąlygas. Valiutų ir palūkanų normų apsisikeitimas (*angl. cross-currency SWAP; Cross Currency Interest Rate Swaps*).

²⁸ Palūkanų normų apsisikeitimo sandoriai (*angl. interest rate SWAP*).

²⁹ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-06-27 įsakymas Nr. 1K-223 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 17-ojo standarto patvirtinimo“ (2009-12-11 1K-444 redakcija su pakeitimais ir papildymais).

yra glaudžiai susijusios su kredito reitingu, tačiau jų neįmanoma pamatuoti. Todėl manome, kad šio sandorio tikrąją vertę, vadovaujantis tarptautine praktika, skaičiuoti reikia.

▪ Įsigytas obligacijų pirkimo pasirinkimo sandoris

Aiškinamajame rašte nurodyta, kad pasirinkimo sandorio (opciono) (*įsigyto obligacijų pirkimo pasirinkimo sandorio (opciono)*) tikrąją vertę laikoma opciono įsigijimo savikaina, „kadangi tikroji vertė negali būti patikimai įvertinta, nes pasirinkimo sandoris yra nestandartinis ir jo tikrosios vertės nustatymui negali būti pritaikyti VSAFAS aprašyti tikrosios vertės nustatymo būdai“. Pažymėtina, kad 17-asis VSAFAS neriboja / leidžia laisvai pasirinkti finansinės išvestinės priemonės tikrosios vertės apskaičiavimo būdus:

17-ojo VSAFAS³⁰ 78 punkto reikalavimai

Išvestinės finansinės priemonės tikroji vertė gali būti nustatoma šiais būdais:

- pagal aktyviojoje rinkoje skelbiamą rinkos kainą;
- jeigu tokiomis išvestinėmis finansinėmis priemonėmis aktyviojoje rinkoje neprekiuojama, tikroji jų vertė gali būti nustatoma remiantis *kitais tikrosios vertės nustatymo būdais*, tarp jų ir pinigų srautų metodu.

Todėl, mūsų nuomone, šį sandorį, vadovaujantis tarptautine praktika, tikrąją vertę įvertinti galima.

▪ Palūkanų normų apsikeitimo sandoris su nestandartinėmis savybėmis

Pagal valstybės išdo buhalterinės apskaitos duomenis palūkanų normų apsikeitimo sandorio tikroji vertė 2011-12-31 sudarė 0,32 mln. Lt.

Finansų ministerijos aiškinimu, sandoris vertintas taikant diskontuotų pinigų srautų metodą.

Valstybės išdo paaiškinimas

VSPIVS sistemoje naudojama standartinė grynosios dabartinės vertės (angl. *Net Present Value*) formulė. Diskonto veiksnys sistemoje apskaičiuojamas taikant etaloninių *Euribor/Libor*, *SWAP* ir *BASIS SWAP* palūkanų normų derinį. Iš šių palūkanų normų sudarytas diskontavimo kreivės naudoja tarptautiniai bankai. Į VSPIVS sistemą kreivės įkeliamos iš *Bloomberg* informacinės sistemos.

Įvertinę sutarties sąlygas manome, kad sandoris yra mišrus, kelių išvestinių finansinių priemonių junginys, kurį sudaro atkarpa³¹, palūkanų normų apsikeitimo sandoris ir palūkanų normų opcionas³². Vadovaujantis tarptautine praktika minėti finansinių išvestinių priemonių sandoriai vertinami skirtingais metodais. Dėl to abejojame, kad palūkanų normų apsikeitimo sandorio su nestandartinėmis savybėmis tikroji vertė, kuri apskaičiuota taikant tik diskontuotų pinigų srautų metodą, yra teisinga.

Pažymėtina, kad finansinių išvestinių priemonių sandorių tikrosios vertės apskaičiavimus atlieka ir finansinės institucijos, su kuriomis Finansų ministerija sudarė finansinių išvestinių priemonių sandorius. Suprasdami, kad tikrosios vertės nustatymo procesas yra sudėtingas ir reikalauja puikiai išmanyti finansų rinkas, siūlome apsvarstyti galimybę derinti savo atliktus tikrosios vertės

³⁰ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-06-27 įsakymas Nr. 1K-223 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 17-ojo standarto patvirtinimo“ (2009-12-11 1K-444 redakcija su pakeitimais ir papildymais).

³¹ Atkarpa – išvestinė priemonė, kurios vertė ir išmokos priklauso nuo palūkanų svyravimo nustatytoje ribose (angl. *Range Accrual*).

³² Palūkanų normų opcionas (angl. *Floor Option*).

apskaičiavimus su finansinėmis institucijomis. Tai galėtų būti viena kontrolės procedūrų, sudarančių sąlygas maksimaliai teisingai nustatyti turimo finansinio turto ir įsipareigojimų vertę.

3.3.2. Dėl atskleidimo Aiškinamajame rašte

Atkreipiame dėmesį, kad finansinės išvestinės priemonės atskaitinio laikotarpio tikrąją vertę sudaro ir iki atskaitinio laikotarpio sukauptos gautinos ir mokėtinos palūkanos, jei jos skaičiuojamos ir apskaitomos buhalterinėje apskaitoje atskirai. Siekiant skaidrumo ir teisingo atskleidimo bei vadovaujantis tarptautine praktika, Aiškinamajame rašte turėtų būti nurodyta, kokia yra tikroji finansinės išvestinės priemonės vertė – su iki atskaitinio laikotarpio sukauptomis palūkanomis ar be jų ir nurodyta sukauptų palūkanų suma.

Aiškinamojo rašto 21 priede „Finansinės ir investicinės veiklos pajamos ir sąnaudos“ neteisingai atskleistos palūkanų pajamos / sąnaudos ir finansinės ir investicinės veiklos kitos pajamos / sąnaudos. Nustatyta, kad realizuotos finansinių išvestinių priemonių pajamos / sąnaudos atskleistos prie kitos finansinės ir investicinės veiklos pajamų ir sąnaudų, o nerealizuotos pajamos ir sąnaudos dėl finansinių išvestinių priemonių atskleistos prie palūkanų pajamų ir sąnaudų. Mūsų nuomone, turi būti vienodas tos pačios veiklos (šiuo atveju palūkanų dėl finansinių išvestinių priemonių sandorių) vertinimas / pripažinimas ir atskleidimas – realizuotos ir nerealizuotos palūkanų pajamos ir sąnaudos dėl finansinių išvestinių priemonių pagal savo esmę turi būti atskleidžiamos prie palūkanų pajamų ir sąnaudų.

3.4. Finansavimo sumos

Gautinos finansavimo sumos, sukauptos gautinos finansavimo sumos (sukauptos finansavimo pajamos) ir grąžintinos finansavimo sumos nebuvo suderintos su finansavimo sumų gavėjais, taigi nesivadovauta 20-uoju VSAFAS, todėl negalime patvirtinti, kad Finansinės būklės ataskaitos duomenys (per vienerius metus gautinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai) yra teisingi.

Dėl, mūsų nuomone, 2010 m. nepagrįstai suformuoto atidėjinio gyventojų santaupoms atkurti ir susijusių buhalterinių įrašų duomenys 2011 m. Veiklos rezultatų ataskaitoje apie finansavimo pajamas ir sąnaudas yra klaidingi.

Valstybės išdas nesilaikė 20-ojo VSAFAS, nes nepagrįstai pripažino 272,68 mln. Lt finansavimo sąnaudų, todėl Finansinės būklės ataskaitos trumpalaikiai įsipareigojimai ir Veiklos rezultatų ataskaitoje finansavimo sąnaudos didesni minėta suma.

3.4.1. Dėl finansavimo sumų derinimo

Audito metu nustatyta, kad visi viešojo sektoriaus subjektai (išskyrus vieną) 2011 m. pažymų apie paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos finansavimo sumų gavėjo būklę valstybės išdui neteikė, o valstybės išdas, kaip finansavimo davėjas, savo apskaitos duomenų apie finansavimo būklę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nesuderino su finansavimo gavėjais, nors suderinti reikalauja 20-ojo VSASAS³³ nuostatos. Pagal standarto 20 punktą, finansavimo sumų gavėjo apskaitoje pripažintos gautinos finansavimo sumos, sukauptos gautinos finansavimo sumos (sukauptos finansavimo pajamos) ir gražintinos finansavimo sumos turi sutapti su finansavimo sumų davėjo apskaitoje pripažintomis mokėtinomis finansavimo sumomis, sukauptomis mokėtinomis finansavimo sumomis, sukauptomis mokėtinomis sumomis (sukauptomis finansavimo sąnaudomis) ir gautinomis gražintinomis finansavimo sumomis.

Finansų ministerija 2011-12-31 ministerijoms, departamentams, biudžetinėms įstaigoms – valstybės biudžeto asignavimų valdytojams raštu³⁴ nurodė prie 2011 m. finansinių ataskaitų pateikti savo ir gautas iš pavaldžių įstaigų tik pažymas apie sukauptas gautinas finansavimo sumas. Valstybės išdo apskaitoje gautinas gražintinas finansavimas nebuvo derinamas su viešojo sektoriaus subjektais, tačiau rašte Finansų ministerija informavo biudžetines įstaigas, kad tik iki kitų metų sausio 10 d. į valstybės išdo atitinkamas sąskaitas ir atitinkamu įmokos kodu gražinti ataskaitiniais metais gauti ir nepanaudoti asignavimai mažina finansavimą. Buhalteriniai įrašai apie gautinas gražintinas finansavimo sumas išdo apskaitoje 2011-12-31 buvo suformuoti pagal tai, kokios nepanaudotų asignavimų sumos buvo gražintos į valstybės išdo sąskaitas iki 2012 m. sausio 10 d. Tais atvejais, kai nepanaudoti asignavimai nebuvo gražinti iki 2012 m. sausio 10 d. arba gražinti vėliau, išdo apskaitoje gautinos gražintinos finansavimo sumos nebuvo registruotos.

Palyginus viešojo sektoriaus subjektų – finansavimų sumų gavėjų ir davėjo mokėtinų / gautinų sumų likučius, nustatyti neatitikimai:

- nustatėme atvejų, kai viešojo sektoriaus subjektai savo apskaitoje 2011-12-31 gražintinų finansavimo sumų neregistravo, nes lėšos 2011-12-30 jau buvo gražintos, bet valstybės išdo apskaitoje 2011-12-31 buvo registruotos gautinos gražintinos sumos; kai lėšos buvo gražintos 2012-01-10, bet valstybės išdo apskaitoje 2011-12-31 registruotų gautinų gražintinų sumų nebuvo registruota, nes valstybės išdas lėšas gavo 2012 metais; kai lėšos gražintos 2011-12-30, tačiau valstybės išdo apskaitoje 2011-12-31 registruota gautina gražintina suma sutapo su įstaigos apskaitoje registruota gražintina finansavimo suma.

Pavyzdžiai

Finansų ministerija kaip asignavimų valdytoja 281,86 tūkst. Lt gražintinų finansavimo sumų neregistravo, nes lėšos 2011-12-30 buvo gražintos, tačiau išdo apskaitoje 2011-12-31 registruotos gautinos gražintinos sumos.

Lietuvos mokslo taryba kaip asignavimų valdytoja 11,35 tūkst. Lt gražintinų finansavimo sumų neregistravo, nes lėšos 2011-12-30 buvo gražintos, tačiau išdo apskaitoje 2011-12-31 registruotos gautinos gražintinos sumos.

Ūkio ministerijai pavaldi įstaiga (ūkio subjekto kodas 188656261) 146,0 tūkst. Lt gražintinas finansavimo sumas valstybės biudžetui nurodo gražinusi 2011-12-30, tačiau valstybės išdo apskaitoje 2011-12-31 registruota gautina gražintina suma atitinka įstaigos apskaitoje registruotą gražintiną finansavimo sumą.

³³ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-06-09 įsakymas Nr. 1K-205 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 20-ojo standarto patvirtinimo“ (nauja redakcija 2009-12-24 Nr. 1K-475 su pakeitimais ir papildymais).

³⁴ Finansų ministerijos 2011-12-31 raštas Nr. (3.5.1-04)-6K-1113607 „Dėl 2011 metų metinio ir 2012 metų ketvirtinių biudžeto vykdymo suvestinių ataskaitų rinkinių sudarymo ir pateikimo“.

- nustatėme, kad viešojo sektoriaus subjektų apskaitoje 2011-12-31 registruotos grąžintinos finansavimo sumos nesutapo su valstybės išdo apskaitoje registruotomis gautinomis grąžintinomis sumomis ir dėl kitų nenustatytų priežasčių:

Pavyzdžiai

Susisiekimo ministerijos pavaldžios įstaigos (ūkio subjekto kodas 188781973) apskaitoje 2011-12-31 registruota grąžintina finansavimo suma yra 69,62 tūkst. Lt mažesnė negu išdo registruota gautina grąžintina finansavimo suma.

Susisiekimo ministerijos pavaldžios įstaigos (ūkio subjekto kodas 300147455) apskaitoje 2011-12-31 registruota grąžintina finansavimo suma yra 22,26 tūkst. Lt mažesnė negu išdo registruota gautina grąžintina finansavimo suma.

Vidaus reikalų ministerijos, kaip asignavimų valdytojo, apskaitoje registruotos grąžintinos sumos 2 302 tūkst. Lt (iš jų 2 238,73 tūkst. Lt Policijos departamento prie VRM netinkamai panaudotos Šengeno, Kaliningrado tranzito lėšos ir 63,32 tūkst. Lt iki 2012-01-10 grąžintos sumos) nesutampa su išdo registruotomis gautinomis grąžintinomis sumomis ir yra 351,79 tūkst. Lt didesnės.

Vidaus reikalų ministerijos pavaldžios įstaigos (ūkio subjekto kodas 188774822) apskaitoje 2011-12-31 registruotos grąžintinos sumos yra 7,08 tūkst. Lt didesnės, negu išdo apskaitoje registruota gautinų grąžintinų finansavimo sumų.

- viešojo sektoriaus subjektai pažymose valstybės išdui nurodė ne visas apskaitytas sukauptas finansavimo pajamas; viešojo sektoriaus subjektai teikė patikslintas pažymas, bet ne visas jas įvertino. Informacija, kuri buvo pateikta pažymose išdui ir viešojo sektoriaus subjektų apskaitoje, skyrėsi ir dėl kitų nenustatytų priežasčių:

Pavyzdžiai

Lietuvos mokslo taryba kaip asignavimų valdytoja 2011-12-31 sukauptų kitų finansavimo pajamų (ES SF – dotacija) apskaitė 18,88 tūkst. Lt mažiau negu išdo registruota sukauptų mokėtinų finansavimo sumų.

Lietuvos mokslo taryba paaiškino, kad sudarant Biudžeto vykdymo ataskaitas pažymoje apie sukauptas gautinas finansavimo sumas nurodė didesnę sumą, nes sukauptų mokėtinų sumų skirtumas 18,88 tūkst. Lt dėl pripažintų netinkamomis finansuoti sumų dar nebuvo žinomas. Biudžeto vykdymo ataskaita ir pažyma apie sukauptas gautinas finansavimo sumas buvo sudaryta pagal 2011 m. duomenis ir pateikta Finansų ministerijai 2012-01-17, o didžioji knyga pagal 2011 m. duomenis dar buvo koreguojama. Sudarant finansines ataskaitas 2011-12-31 didžiojoje knygoje duomenys buvo pataisyti ir ataskaita sudaryta pagal teisingus didžiosios knygos likučius – 1 806,54 tūkst. Lt.

Vidaus reikalų ministerija išdui pateiktoje pažymoje nurodė 2 439,18 tūkst. Lt mažesnę sumą negu apskaitoje registravo sukauptų sumų, todėl išdo apskaitoje 2 439,18 tūkst. Lt sumos buhalteriniai įrašai 2011-12-31 nebuvo registruoti.

Vidaus reikalų ministerijos pavaldžios įstaigos (ūkio subjektų kodai 188774822; 188778315; 188784211) apskaitoje registravo 452,29 tūkst. Lt didesnes sumas, kurios pažymoje apie sukauptas gautinas finansavimo sumas nebuvo nurodytos (398,16 tūkst. Lt; 23,56 tūkst. Lt, 30,57 tūkst. Lt), todėl valstybės išdo apskaitoje sukauptų asignavimų valdytojų pavaldžių įstaigų finansavimo sąnaudų ir sukauptų mokėtinų finansavimo sumų asignavimų valdytojų pavaldžioms įstaigoms 452,29 tūkst. Lt registruota mažiau.

Susisiekimo ministerijos pavaldžios įstaigos (juridinio asmens kodas 188647255) apskaitoje registruota 428,10 tūkst. Lt daugiau sukauptų finansavimo pajamų negu išdo registruota sukauptų finansavimo sąnaudų;

Susisiekimo ministerijos pavaldžios įstaigos (juridinio asmens kodas 188683714) apskaitoje registruota 1 909,37 tūkst. Lt mažiau sukauptų finansavimo pajamų negu išdo registruota sukauptų finansavimo sumų.

Susisiekimo ministerijos pavaldžios įstaigos (juridinio asmens kodas) 188781973 apskaitoje registruota 6,67 tūkst. Lt daugiau negu išdo registruota sukauptų finansavimo sąnaudų.

Finansų ministerijos, kaip asignavimų valdytojos, 2011-12-31 registruotos sukauptos finansavimo pajamos nesutampa su išdo apskaitoje registruotomis sukauptomis mokėtinomis sumomis kitiems asignavimų valdytojams. Nustatyti neatitikimai nuo 12,72 tūkst. Lt (išdo registruota daugiau) iki 28,31 tūkst. Lt (išdo registruota mažiau).

Palyginus **Finansų ministerijos** 2011-12-31 didžiojoje knygoje registruotas sukauptas finansavimo pajamas su išdo apskaitoje registruotais sukauptų finansavimo sąnaudų likučiais, nustatyti neatitikimai nuo 37,88 tūkst. Lt (išdo registruota daugiau) iki 33,65 tūkst. Lt (išdo registruota mažiau).

- kai kurių ministerijų pavaldžių įstaigų duomenys apie sukauptas finansavimo pajamas sumas nebuvo įtraukti į valstybės išdo buhalterinę apskaitą arba jų registruoti duomenys nesutapo:

Pavyzdžiai

Aplinkos ministerijos trijų pavaldžių įstaigų (ūkio subjektų kodai 123816152, 302471705, 193257730) buhalterinėje apskaitoje registruoti duomenys apie sukauptas finansavimo pajamas (iš viso 191,76 tūkst. Lt) neįtraukti į valstybės išdo buhalterinę apskaitą ir neregistruoti kaip sukauptos finansavimo sąnaudos.

Aplinkos ministerijos pavaldžios įstaigos (ūkio subjekto kodas 188784898) buhalterinėje apskaitoje 2011-12-31 registruota sukauptų finansavimo pajamų 68,37 tūkst. Lt daugiau, negu registruota sukauptų finansavimo sąnaudų valstybės išdo buhalterinėje apskaitoje.

Susisiekimo ministerijos pavaldžios įstaigos (ūkio subjekto kodas 300147455) buhalterinėje apskaitoje 2011-12-31 registruota sukauptų finansavimo pajamų 106,37 tūkst. Lt daugiau, negu išdo apskaitoje registruota sukauptų finansavimo sąnaudų.

Pažymėtina, kad gautinos finansavimo sumos, sukauptos gautinos finansavimo sumos (sukauptos finansavimo pajamos) ir grąžintinos finansavimo sumos nebuvo inventorizuotos, taigi pažeisti teisės aktai (plačiau žr. 1.4 poskyrį).

3.4.2. Dėl finansavimo pajamų pripažinimo

Audito metu nustatėme, kad 2010 metais savo apskaitoje atidėjinius gyventojų santaupoms atkurti buvo suformavę du atskirus finansinių ataskaitinių rinkinius rengiantys viešojo sektoriaus subjektai – valstybės išdas ir Privatizavimo fondas.

Mūsų nuomone, atidėjinyms gyventojų santaupoms atkurti valstybės išdo apskaitoje suformuotas nepagrįstai, nes dėl įvykio praeityje atsiradusi teisinė prievolė ar neatšaukiamasis pasižadėjimas padengti išlaidas, pagal teisės aktų nuostatas³⁵ buvo dengtinas iš Privatizavimo fondo. Dėl nepagrįstai suformuoto atidėjinio gyventojų santaupoms atkurti ir su tuo susijusiais buhalteriniais įrašais duomenys 2011 m. Veiklos rezultatų ataskaitoje apie finansavimo pajamas ir sąnaudas yra neteisingi – atidėjinių sąnaudos ir finansavimo pajamos mažesnės 14,12 mln. Lt suma.

3.4.3. Dėl finansavimo sąnaudų pripažinimo

Finansinio (teisėtumo) audito Aplinkos ministerijoje metu nustatyta, kad Finansinės būklės ataskaitos straipsnių „Sukauptos gautinos sumos“ ir „Finansavimo sumos iš valstybės biudžeto“ balansinės vertės ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nepagrįstai didesnės 272,68 mln. Lt³⁶. Aplinkos ministerija finansavimo pajamų šia suma nepripažino, todėl valstybės išdas, nesilaikydamas 20-ojo VSAFAS³⁷ 34 punkto, nepagrįstai pripažino finansavimo sąnaudas. Dėl to Finansinės būklės ataskaitos trumpalaikiai įsipareigojimai ir Veiklos rezultatų ataskaitoje finansavimo sąnaudos nepagrįstai didesnės 272,68 mln. Lt.

³⁵ Lietuvos Respublikos gyventojų santaupų atkūrimo įstatymas, 1997-06-05 Nr. VIII-240 (neteko galios nuo 2011-08-01, 2010-11-25 įstatymu Nr. XI-1175); Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998-02-06 nutarimas Nr. 152 „Dėl Privatizavimo fondo lėšų naudojimo ir apskaitos tvarkos patvirtinimo“.

³⁶ Valstybės kontrolės valstybinio audito 2012-07-13 ataskaita Nr. FA-P-20-3-40 „Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų“.

³⁷ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-06-09 įsakymas Nr. 1K-205 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 20-ojo standarto patvirtinimo“ (nauja redakcija 2009-12-24 Nr. 1K-475 su pakeitimais ir papildymais).

3.5. Pagrindinės ir kitos veiklos pajamos

Negalime patvirtinti, kad valstybės išdo 2011 m. Veiklos rezultatų ataskaitoje mokesčių ir socialinių įmokų pajamos ir pagrindinės veiklos kitos pajamos, Finansinės būklės ataskaitoje per vienerius metus gautinos sumos bei trumpalaikiai įsipareigojimai yra teisingi, nes reikšminga jų dalis (apie 90 proc.) valstybės išdo buhalterinėje apskaitoje registruojama remiantis VMI teikiamais duomenimis, dėl kurių teisingumo valstybinio audito išvadoje buvo atsisakyta pareikšti nuomonę.

Valstybės išdo finansinėse ataskaitose pajamos iš baudų ir delspinigių nerodo tikro ir teisingo vaizdo, nes mokesčių administratorių apskaitoje šios pajamos nurodomos skirtingai.

3.5.1. Dėl duomenų apie pajamas patikimumo

Informaciją mokesčių pajamoms apskaitoje registruoti valstybės išdas gauna iš mokesčių administratorių – Valstybinės mokesčių inspekcijos (VMI) ir Muitinės departamento prie Finansų ministerijos. Šių įstaigų mokesčių fondai kas mėnesį teikia Surinktų ir apskaičiuotų administruojamų mokesčių pajamų ataskaitas (forma A1) vadovaujantis Informacijos, reikalingos valstybės išdo finansinėms ataskaitoms parengti, pateikimo taisyklėmis³⁸. Formose A1 nurodytos VMI ir Muitinės departamento surinktų ir apskaičiuotų administruojamų mokesčių pajamų sumos yra apskaitomos valstybės išdo buhalterinėje apskaitoje ir nurodomos atitinkamo ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose.

Valstybės išdo Veiklos rezultatų ataskaitoje pagal 2011-12-31 duomenis, atitinkamai registruota 14 373,09 mln. Lt mokesčių pajamų bendrąja verte, 538,39 mln. Lt pervestinių mokesčių suma ir 13 834,69 Lt mokesčių pajamų grynąja verte.

Pagal minėtas taisykles VMI teikia Surinktų neadministruojamų įmokų pagal asignavimų valdytojus ataskaitą (formą A2), kurioje nurodomos pajamos už patalpų nuomą, pajamos už atsitiktines paslaugas ir įmokas už aukštąjį mokslą. VMI ir Muitinės departamentas teikia Surinktų neadministruojamų įmokų (baudos, sumos už konfiskuotą turtą ir kitos netesybos) pagal įmokų administratorius ataskaitą (formą A3) ir Surinktų neadministruojamų mokesčių ir kitų įmokų (kitos neadministruojamos įmokos, kurių informacija nepatenka į A2 ir A3 formas) ataskaitą (formą A4).

Pagrindinę (per 90 proc.) dalį valstybės išdo pajamų sudaro VMI mokesčių fondo surinkti mokesčiai ir kitos pajamos. VMI mokesčių fondas 2011 m. į valstybės išdą pervedė 13 314,25 mln. Lt surinktų mokesčių ir kitų įmokų. Atkreipiame dėmesį, kad VMI mokesčių fondo buhalterinę apskaitą tvarkė ir 2011 m. finansines ataskaitas teikė nesilaikydama Buhalterinės apskaitos ir Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymų reikalavimų. Auditoriams nebuvo galimybės

³⁸ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2011-02-18 įsakymu Nr. 1K-063 patvirtintos Informacijos, reikalingos Lietuvos Respublikos valstybės išdo finansinėms ataskaitoms parengti, pateikimo taisyklės.

gauti tinkamų ir pakankamų įrodymų nuomonei dėl VMI mokesčių fondo finansinių ataskaitų tikrumo ir teisingumo pagrįsti, todėl valstybinio audito išvadoje³⁹ atsisakyta pareikšti nuomonę dėl finansinių ataskaitų rinkinio duomenų.

Valstybinių auditorių atsisakymas pareikšti nuomonę dėl 2011 m. VMI mokesčių fondo finansinių ataskaitų rinkinio duomenų neišvengiamai daro įtaką ir valstybės išdo finansinių ataskaitų rinkinio duomenų teisingumui – negalime patvirtinti, kad valstybės išdo 2011 m. Veiklos rezultatų ataskaitoje mokesčių ir kitos pagrindinės veiklos pajamos, Finansinės būklės ataskaitoje per vienerius metus gautinos sumos bei sukauptos mokėtinos sumos yra teisingos, nes jie valstybės išdo buhalterinėje apskaitoje buvo registruojami remiantis VMI teikiamais duomenimis.

3.5.2. Dėl baudų ir delspinigių pajamų apskaitos

Nustatėme, kad valstybės išdo apskaitoje skirtingai nurodomos baudų ir delspinigių pajamos, kurias VMI ir Muitinės departamentas skiria už Mokesčių administravimo įstatymo pažeidimus. Baudos, kurias skiria departamentas, priskiriamos prie pagrindinės veiklos pajamų, delspinigiai – prie finansinės investicinės veiklos pajamų, o baudos ir delspinigiai, kurias skiria inspekcija – nurodomos kartu su mokesčių pajamomis ir priskiriamos prie pagrindinės veiklos pajamų. Todėl pajamos pagal rūšis valstybės išdo finansinėse ataskaitose pateikiamos netikslios ir klaidingai.

Paaiškinimai

Iš valstybės išdo paaiškinimo:

Pagal VMI išaiškinimą baudų ir delspinigių, kuriuos skiria pagal Mokesčių administravimo įstatymą, jie negali atskirti nuo mokesčių pajamų, todėl kiekvieno mokesčio pajamas nurodo A1 formoje kartu su baudų ir delspinigių pajamomis.

Iš Muitinės departamento mokesčių fondo paaiškinimo:

Iždui teikiamoje A1 formos eilutėje „Pajamos iš baudų“ nurodome baudas, skiriamas pagal Mokesčių administravimo įstatymą (139 straipsnis. Bauda už mokėtino mokesčio sumažinimą).

Atkreipiame dėmesį, kad valstybės išdas buhalterinėje apskaitoje nurodo ne visus duomenis apie baudų ir delspinigių pajamas. Minėtų Informacijos, reikalingos Valstybės išdo finansinėms ataskaitoms parengti, pateikimo taisyklių 59 punktą nustato, kad apskaičiuotų administruojamų kitų pajamų ataskaitą (formą A5) pildo kitų pajamų administratoriai (ne VMI ir MD) pagal jų administruojamas įmokas (išskyrus valstybės rinkliavas). Audito metu nustatėme, kad tokie duomenys 2011 metais valstybės išdui nebuvo teikiami.

³⁹ Valstybės kontrolės valstybinio audito 2012-06-20 išvada Nr. 9-24 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos mokesčių fonde atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų“.

3.6. Finansinės ir investicinės veiklos rezultatas

Palūkanos už bankų sąskaitų likučius ir palūkanos už finansų inžinerijos priemonės buhalterinėje apskaitoje pripažįstamos pinigų, o ne kaupimo principu, taigi nesilaikant 10-ojo VSAFAS.

Valstybės išdas, nesilaikydamas 11-ojo ir 26-ojo VSAFAS, neužregistravo dalies skolos valstybės vardu valdymo sąnaudų, dėl to Veiklos rezultatų ataskaitoje ir investicinės veiklos rezultatas nepagrįstai didesnis 2,2 mln. Lt.

Kadangi negalime patvirtinti, kad Finansų ministerija už skolų administravimą VĮ Turto bankui sumokėjo teisingą sumą (3,5 mln. Lt), todėl negalime patvirtinti ir kad valstybės išdo Veiklos rezultatų ataskaitos finansinės ir investicinės veiklos rezultatas teisingas.

3.6.1. Dėl palūkanų už sąskaitų likučius pripažinimo

Nustatyta, kad valstybės išdas buhalterinėje apskaitoje palūkanų pajamas už biudžeto, skolintų lėšų, finansų inžinerijos priemones ir biudžetinių įstaigų sąskaitų likučius apskaitė pinigų principu, taigi nesivadovavo 10-ojo VSAFAS⁴⁰ 9 punktu ir savo patvirtinta Apskaitos politika. Pažymėtina, kad 2011 m. palūkanos už skolintų lėšų sąskaitų likučius sudarė 448,5 tūkst. Lt, palūkanos už biudžeto ir biudžetinių įstaigų einamųjų sąskaitų likučius – 5,7 mln. Lt, 2011 m. įmokėtos palūkanos įgyvendinant finansų inžinerijos priemones – 24,1 mln. Lt.

Atkreipiame dėmesį, kad, vadovaujantis Vyriausybės ir Lietuvos banko valdybos nutarimu⁴¹, bankai, atliekantys komercines operacijas, apskaičiuoja palūkanas už valstybės biudžeto pajamų surenkamosiose sąskaitose ir biudžetinių įstaigų sąskaitose esančius einamuosius depozitus ir perveda jas į valstybės biudžetą. Atkreipiame dėmesį, kad biudžetinės įstaigos palūkanų už einamuosius depozitus apskaitoje neregistruoja ir nenurodo finansinėse ataskaitose. Taigi visiškai nekontroliuojama, kiek, už kurių sąskaitų likučius ir kurį laikotarpį bankai apskaičiuoja ir perveda palūkanas.

3.6.2. Dėl skolos valdymo sąnaudų

Nustatyta, kad valstybės išdas kaip išteklių fondas savo buhalterinėje apskaitoje registruoja ne visas skolos valdymo sąnaudas. Dalį jų savo buhalterinėje apskaitoje registruoja Finansų ministerija kaip asignavimų valdytoja.

Pavyzdys

Valstybės išdas buhalterinėje apskaitoje neapskaitė 1,95 mln. Lt kredito reitingo agentūroms sumokėtų mokesčių ir kitų, susijusių su skolinimusi valstybės vardu, sąnaudų bei 245 tūkst. Lt, sumokėtų AB Centriniam vertybinių popierių depozitoriumui už VVP emisijų išleidimo aukcionų organizavimą.

⁴⁰ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-04-28 įsakymas Nr. 1K-161 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 10-ojo standarto patvirtinimo“ (nauja redakcija 2010-04-26 Nr. 1K-129 su pakeitimais ir papildymais).

⁴¹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Lietuvos banko valdybos 1994-04-27 nutarimas Nr. 320 „Dėl palūkanų už Lietuvos valstybės biudžeto ir biudžetinių įstaigų sąskaitų einamuosius depozitus sąskaitose“.

Pagal 11-ąją VSAFAS⁴² sąnaudos pripažįstamos, kai „<...atliekami veiksmai vykdant priskirtas funkcijas, neatsižvelgiant į pinigų išleidimo laiką“. Vertinant apskaitos aspektu svarbu pažymėti, kad skolos valstybės vardu valdymo išlaidų planavimą, skolinimosi poreikio prognozavimą, skolinimąsi valstybės vardu ir skolinių įsipareigojimų administravimą, laisvų lėšų investavimą ir palūkanų už skolą valstybės vardu vidaus ir užsienio kreditoriams mokėjimus atlieka ne Finansų ministerija kaip asignavimų valdytoja, o Finansų ministerijos valstybės išdas kaip išteklių fondas. Pagal 26-ojo VSAFAS⁴³ 9 ir 25.2 p. į išteklių fondo finansines ataskaitas įtraukiamas tik šio fondo turtas, įsipareigojimai, finansavimo sumos, grynasis turtas, pajamos ir sąnaudos, tiesiogiai susiję su teisės aktais nustatytų fondo funkcijų atlikimu ir patvirtintų sąmatų vykdymu. Finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos apima išteklių fondų palūkanų sąnaudas, baudų ir delspinigių sąnaudas, neigiamą valiutų kursų pasikeitimo įtaką, vertybinių popierių perkainojimo nuostolį, kitas finansinės ir investicinės veiklos sąnaudas, susijusias su išteklių fondų apskaitoje registruojamu finansiniu ir investiciniu turtu bei finansiniais įsipareigojimais ir padarytas atliekant teisės aktų nustatytas funkcijas. Taigi, visas skolos valstybės vardu valdymo išlaidas turėjo apskaityti valstybės išdas kaip išteklių fondas.

Valstybiniai auditoriai, atlikdami Finansų ministerijos kaip asignavimų valdytojos finansinį (teisėtumo) auditą nustatė, kad ministerija už suteiktas skolų administravimo paslaugas VĮ Turto bankui per 2011 metus, taikydama 2010 metams patvirtintą planinį 12,26 proc. dydžio išieškotų sumų atlygį, sumokėjo 3 492,0 tūkst. Lt valstybės biudžeto lėšų. Kadangi 2011 m. nebuvo patvirtintas mokamo atlygio už skolų administravimą dydis, auditoriai negalėjo patvirtinti, kad ministerija už skolų administravimą VĮ Turto bankui sumokėjo teisingą sumą (3 492,0 tūkst. Lt)⁴⁴.

Atlygis už skolų administravimą apskaitomas valstybės išdo buhalterinėje apskaitoje kaip finansinės ir investicinės veiklos kitos sąnaudos, todėl negalime patvirtinti, kad šių sąnaudų suma yra teisinga.

⁴² Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-02-08 įsakymas Nr. 1K-059 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 11-ojo standarto patvirtinimo“ (nauja redakcija 2009-12-24 Nr. 1K-490 su pakeitimais ir papildymais).

⁴³ Patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007-12-07 įsakymu Nr. 1K-357 (2010-02-11 Nr. 1K-034 redakcija).

⁴⁴ Plačiau žiūrėti Valstybės kontrolės valstybinio audito 2012-07-13 ataskaitą Nr. FA-P-60-7-41 „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministerijoje atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų“.

4. Skola valstybės vardu ir skoliniai įsipareigojimai valstybei

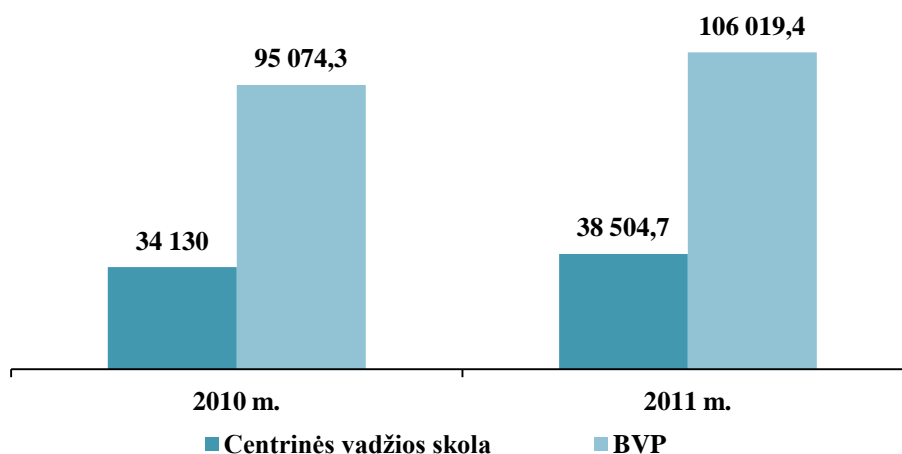
4.1. Dinamika, tendencijos, pagrindiniai rodikliai

4.1.1. Valstybės vardu prisiimti skoliniai įsipareigojimai

Pagal Valstybės skolos įstatymą⁴⁵ Finansų ministerija Vyriausybės įgaliojimu prisiima skolinius įsipareigojimus, perskolina valstybės vardu pasiskolintas lėšas, suteikia valstybės garantijas. Pagal funkcijas tai priskirta valstybės išdui, atsakingam už skolinimąsi vidaus ir užsienio rinkoje bei piniginių lėšų valdymą.

Didžiausią valstybės skolos dalį (92,3 proc.) sudarė centrinės valdžios sektoriaus skola⁴⁶; 2011 m. pabaigoje ji siekė 38 504,7 mln. Lt. Palyginti su 2010 m., ji išaugo 4 375 mln. Lt, arba 12,8 proc. Per metus skolos santykis su BVP padidėjo 0,4 proc. punkto ir 2011 m. gruodžio 31 d. sudarė 36,3 proc. nuo BVP (1 pav.).

1 pav. Centrinės valdžios sektoriaus skola ir BVP 2010–2011 m., mln. Lt



Šaltiniai: Finansų ministerija, Statistikos departamentas

Centrinės valdžios sektoriaus skolos pasiskirstymas pagal priemonių tipą (paskolos ir VVP), kreditorius (užsienio ir vidaus), skolinimosi trukmę (ilgalaikiai ir trumpalaikiai skoliniai įsipareigojimai) ir jų pokyčiai pateikiami 1 lentelėje.

Pagrindiniai skolos struktūros pasikeitimai, palyginti su 2010 metais:

- **Pagal priemonių tipą:** per 2011 m. padidėjo įsipareigojimai pagal visas priemones, paskolų dalis metų pabaigoje sudarė 4 034,3 mln. Lt, arba 10,5 proc. visos centrinės valdžios sektoriaus skolos, tačiau ir toliau dominuoja VVP – jų dalis siekia 89,5 proc.

⁴⁵ Lietuvos Respublikos valstybės skolos įstatymas, 1996-08-22 Nr. I-1508 (2010-11-23 Nr. XI-1162 redakcija).

⁴⁶ Centrinės valdžios sektorių sudaro Vyriausybės ir kiti prie šio sektoriaus priskiriami subjektai. Kitų (be Vyriausybės) centrinės valdžios sektoriaus subjektų skoliniai įsipareigojimai 2011-12-31 sudarė 12,4 mln. Lt, arba 0,003 proc. nuo visos centrinės valdžios sektoriaus skolos.

▪ **Pagal skolinimosi trukmę:** ilgalaikiai įsipareigojimai (daugiau nei 1 metų) per 2011 metus padidėjo 4 711 mln. Lt, arba 14,3 proc., ir 2011 m. pabaigoje sudarė 37 574,1 mln. Lt, jų lyginamoji dalis visoje skoloje sudarė 97,6 proc. Palyginti su 2010 metais, ilgalaikių įsipareigojimų dalis centrinės valdžios sektoriaus skolos struktūroje padidėjo 1,3 proc. punkto, o trumpalaikių įsipareigojimų dalis atitinkamai sumažėjo.

▪ **Pagal kreditorius:** vidaus skolos dalis centrinės valdžios skolos struktūroje 2011 m. sumažėjo nuo 21,4 iki 20,1 proc., atitinkamai padidėjo užsienio skolos dalis – nuo 78,6 iki 79,9 proc.

1 lentelė. Centrinės valdžios sektoriaus skola pagal priemonių tipą, įsipareigojimų trukmę ir kreditorius 2010–2011 m.

Rodiklis	2010-12-31		2011-12-31		Pokytis	
	mln. Lt	lyginamasis dydis, proc.	mln. Lt	lyginamasis dydis, proc.	mln. Lt	proc.
Pagal priemones						
Indėliai	16,5	0,05	26,2	0,07	9,7	57,2
VVP	30 094,4	88,2	34 444,2	89,5	4 349,8	14,5
Paskolos	4 018,8	11,8	4 034,3	10,5	15,5	0,4
Pagal pradinę trukmę						
Ilgalaikiai įsipareigojimai	32 863,1	96,3	37 574,1	97,6	4 711	14,3
Trumpalaikiai įsipareigojimai	1 266,6	3,7	930,6	2,4	-336	-26,5
Pagal kreditorius						
Vidaus kreditoriams	7 312,4	21,4	7 746,4	20,1	434	5,9
Užsienio kreditoriams	26 817,3	78,6	30 758,3	79,9	3 941	14,7
Iš viso valstybės skola	34 129,7	100,0	38 504,7	100,0	4 375	12,8

Šaltinis – Valstybės kontrolė

Per 2011 metus padidėjo skolinių įsipareigojimų JAV doleriais: 2010 metų pabaigoje jie sudarė 32,5 proc. centrinės valdžios sektoriaus skolos, 2011 m. gruodžio 31 d. – 39,8 proc.

Konsoliduotieji įsipareigojimai⁴⁷ tarp centrinės valdžios subjektų 2011 m. gruodžio 31 d. sudarė 250,3 mln. Lt. Jie mažino centrinės valdžios sektoriaus skolą.

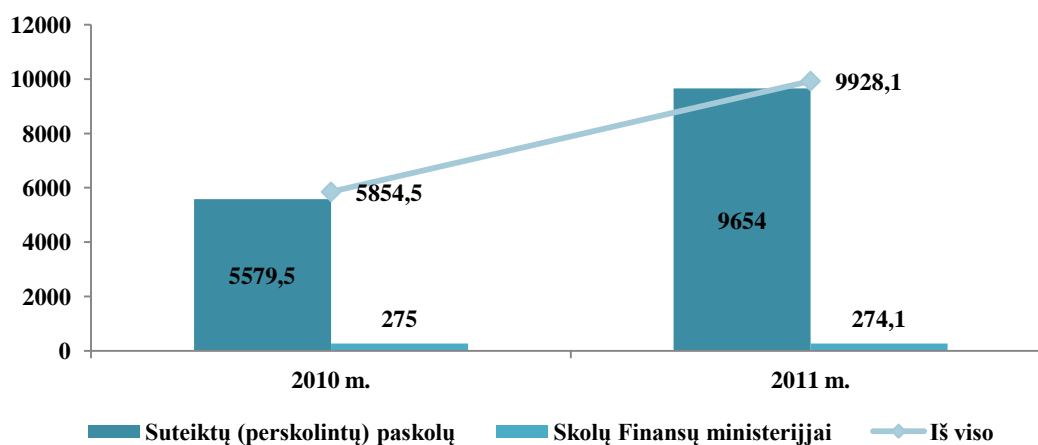
4.1.2. Skoliniai įsipareigojimai valstybei

Skolinius įsipareigojimus valstybei sudaro ūkio subjektams iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų suteiktos paskolos ir skolos pagal Finansų ministerijos kaip Vyriausybės įgalioto asmens pasirašytas sutartis su ūkio subjektais, už kuriuos sumokama įvykdžius valstybės garantinius įsipareigojimus. 2004–2008 m. naujos paskolos iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų nebuvo teikiamos, tik perskolinama pagal anksčiau pasirašytas sutartis, todėl skoliniai įsipareigojimai valstybei iki 2009 m. sausio 1 d. mažėjo.

⁴⁷ Vyriausybės vertybiniai popieriai nominalia verte, kuriuos buvo įsigiję centrinės valdžios vienetai: Finansų ministerija – 98,4 mln. Lt, VĮ Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo fondas – 92,4 mln. Lt, Licencijuotų sandėlių kompensavimo fondas – 1,7 mln. Lt, Garantinis fondas – 11,8 mln. Lt, Žemės ūkio paskolų garantijų fondas – 12,5 mln. Lt, VĮ Turto bankas – 25,1 mln. Lt, Lietuvos aplinkos apsaugos investicijų fondas – 0,02 mln. Lt, augalų, už kuriuos mokamos tiesioginės įmokos, draudimo įmokų žemės ūkio veiklos subjektams ir draudimo įmonių išlaidų dalinio kompensavimo lėšų sąskaita – 8,3 mln. Lt.

Per 2009–2011 m. laikotarpį skoliniai įsipareigojimai valstybei didėjo daugiausia dėl Finansų ministerijos iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų suteiktų paskolų Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybai (*Sodrai*) ir dėl paskolos VĮ „Indėlių ir investicijų draudimas“. Iš viso per 2011 metus *Sodrai* buvo suteikta 1 440 mln. Lt paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų (palyginimui: 2009 m. – 2 920 mln. Lt; 2010 m. – 1 660 mln. Lt). VĮ „Indėlių ir investicijų draudimas“ Lietuvos Respublikos indėlių ir (ar) įsipareigojimų investuotojams draudimo įmokų mokėjimui finansuoti suteikta 3 059,5 mln. Lt paskola. 2011 m. gruodžio 31 d. ūkio subjektams suteiktų paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų negrąžintas likutis sudarė 9 654 mln. Lt, o ūkio subjektų skolų valstybei pagal įvykdytas valstybės garantijas negrąžintas likutis – 274,1 mln. Lt. Visa ūkio subjektų skola valstybei per 2011 metus išaugo iki 9 928,1 mln. Lt, arba 69,6 proc. (2 pav.)

2 pav. Paskolų, suteiktų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų, dinamika 2010–2011, mln. Lt



Šaltinis – Finansų ministerija

4.1.3. Valstybės suteiktos garantijos

Valstybės garantija – valstybės turtinis įsipareigojimas grąžinti visą skolą arba jos dalį ir sumokėti už grąžinamą skolą ar jos dalį palūkanas vidaus arba užsienio kreditoriui už valstybės garantuojamą skolininką, jeigu šis neįvykdo paskolos sutartyje arba kituose įsipareigojamuosiuose skolos dokumentuose nustatytų įsipareigojimų arba įvykdo ne visus tokius įsipareigojimus.⁴⁸

Pradedant 2004 m. valstybė neteikė garantijų ūkio subjektams. 2004–2008 m. tik garantijų institucijos teikė valstybės garantijas kredito įstaigoms už ūkio subjektus⁴⁹, o nuo 2009 metų pradėtos

⁴⁸ Lietuvos Respublikos valstybės skolos įstatymas, 1996-08-22 Nr. I-1508 (2010-11-23 Nr. XI-1162 redakcija), 2 str. 10 d.

⁴⁹ Garantijų institucija, už kurios įsipareigojimų įvykdymą garantuoja valstybė – Vyriausybės įsteigtas Lietuvos Respublikos juridinis asmuo, kuris užtikrina kredito įstaigoms pagal garantijas juridiniams asmenims, Lietuvos Respublikoje įsteigtiems Europos Sąjungos ar Europos ekonominės erdvės valstybių narių juridinių asmenų filialams ar Lietuvos Respublikos piliečiams, ar nuolatiniams Lietuvos gyventojams teikiamų paskolų grąžinimą ir už kurio įsipareigojimų įvykdymą grąžinti visą skolą arba jos dalį ir už grąžinamą skolą ar jos dalį apmokėti palūkanas garantuoja valstybė.

teikti valstybės garantijos ir kredito įstaigoms, teikiančioms paskolas studentams⁵⁰. Negražintų paskolų su valstybės garantija studentams likutis 2011 m. pabaigoje sudarė 57,7 mln. Lt.

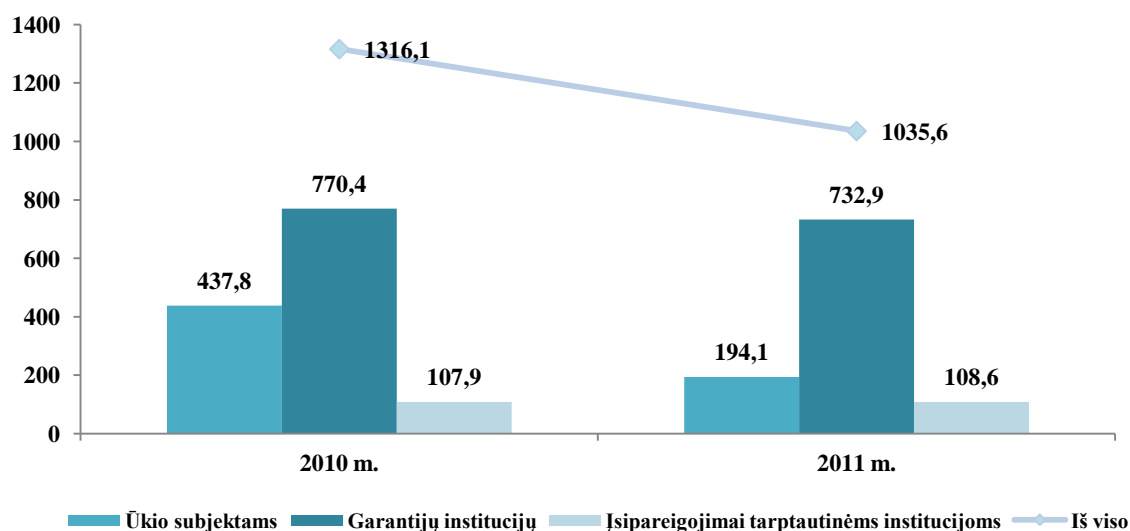
2011 metų pabaigoje skolinių įsipareigojimų, kuriems buvo suteiktos valstybės garantijos, likutis sudarė 927 mln. Lt – per metus sumažėjo 281,2 mln. Lt. Ūkio subjektams anksčiau suteiktų valstybės garantijų suma per metus sumažėjo 243,7 mln. Lt, arba 55,7 proc., tuo tarpu garantijų institucijų suteiktų garantijų suma padidėjo 37,5 mln. Lt, arba 4,9 proc.

Valstybė pagal Seimo ratifikuotus tarptautinius susitarimus 2009–2011 m. teikė garantijas tarptautinėms finansų institucijoms – Europos investicijų bankui ir Šiaurės investicijų bankui dėl minėtų institucijų iš nuosavų išteklių teikiamų paskolų ir garantijų įvairiems investicijų projektams finansuoti, Lietuvos įsipareigojimai pagal šias suteiktas garantijas 2011m. gruodžio 31 d. sudarė 108,6 mln. Lt, iš jų: įsipareigojimai proporcingai įnašui į Europos investicijų banko kapitalą – 0,9 mln. Lt, finansinės atsakomybės pagal garantiją Šiaurės investicijų bankui suma 101,8 mln. Lt ir pagal garantiją dėl aplinkosaugos projektų – 5,9 mln. Lt.

Visi valstybės garantuoti įsipareigojimai, įtraukiant ir Lietuvos įsipareigojimus dėl suteiktų garantijų tarptautinėms finansų institucijoms, 2011 m. gruodžio 31 d. sudarė 1 035,6 mln. Lt (3 pav.).

2011 metais iš viso gražinta 612,4 mln. Lt valstybės ūkio subjektams garantuotų paskolų.

3 pav. Suteiktos valstybės garantijos, 2010–2011 m., mln. Lt



Šaltinis – Finansų ministerija

4.2. Pažanga valdant Valstybės vardu prisiimtus įsipareigojimus

Atsižvelgdama į situaciją finansų rinkose ir padidėjusią riziką, Valstybės kontrolė visada ypač daug dėmesio skiria skolos valstybės vardu valdymui. Valstybės kontrolės 2009–2011 metais

⁵⁰ Vadovaujantis Lietuvos Respublikos 2009 m. valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu, 2008-12-22 Nr. XI-96 ir Vyriausybės 2009-05-27 nutarimu Nr. 480 „Dėl valstybės paskolų ir valstybės remiamų paskolų studentams suteikimo, administravimo ir gražinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“.

teikiamose išvadose dėl valstybės skolos ataskaitų buvo vertinami Vyriausybės sprendimai dėl skolinimosi vidaus ir užsienio rinkose, Vyriausybės vidutinės trukmės skolinimosi politika, valstybės piniginių išteklių valdymas. 2011 m. buvo atliktas veiklos auditas, kurio metu buvo vertinamas Vyriausybės skolinimasis vidaus rinkoje leidžiant VVP. Norime pažymėti Finansų ministerijos padarytą pažangą, valdant valstybės vardu prisiimtus įsipareigojimus. Vyriausybė ir Finansų ministerija per 2010–2011 m., atsižvelgdama į Valstybės kontrolės pateiktas rekomendacijas ir siekdamos efektyviau valdyti skolinius įsipareigojimus ir piniginius išteklius, tobulino teisės aktus, sukūrė papildomas kontrolės procedūras ir kt. (2 lentelė).

2 lentelė. Valstybės kontrolės siūlymų įgyvendinimas

Valstybės kontrolės Išvados / siūlymai	Vyriausybės / Finansų ministerijos priemonės
<i>Išvada dėl 2010 m. Valstybės skolos, suteiktų paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir suteiktų valstybės garantijų ataskaitų⁵¹</i>	
2010 m. leidžiant VVP vidaus rinkoje buvo platinami per aukcionus, neviešu (dvišalių derybų) ir sindikato būdais. Nesilaikant VVP išleidimo ir apyvartos taisyklių nuostatų informacija apie neviešu (dvišalių derybų) ir sindikato būdais išleidžiamas VVP emisijas nebuvo skelbiama prieš platinimą, jų platinimo tvarka nenustatyta. Visi vidaus rinkoje naudojami VVP platinimo būdai nustatyti VVP išleidimo ir apyvartos taisyklėse 2011 m. rugpjūčio mėn.	2011 m. rugpjūčio 17 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 907 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. gruodžio 3 d. nutarimo Nr. 1329 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės vertybinių popierių išleidimo ir apyvartos taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo, kuriame reglamentuoti ir kiti Vyriausybės vertybinių popierių (toliau — VVP) išleidimo būdai. Dvišalių derybų būdu platinamų emisijų sąlygos pagal rinkos praktiką nėra skelbiamos iš anksto. Sindikato būdu platintos emisijos sąlygos buvo skelbiamos viešai, kaip ir priimta rinkoje — platinimo metu. Suvestinius skolinimosi rezultatus, įskaitant ir skolinimosi dvišalių derybų būdu, Finansų ministerija skelbė savo interneto puslapyje kas mėnesį.
2010 m. vidaus rinkoje leidžiant Vyriausybės vertybinių popierių emisijas, denominuotas užsienio valiuta, buvo pritaikyti išankstiniai valiutos keitimo sandoriai, nesivadovaujant Finansinių paslaugų, susijusių su išvestinių finansinių priemonių taikymu, pirkimo procedūrų taisyklėmis.	Leidžiant vidaus rinkoje užsienio valiuta denominuotus VVP, Finansų ministerija 2010 m. gavo kompleksinius banko pasiūlymus dėl vertybinių popierių, denominuotų užsienio valiuta, išleidimo bei jų apdraudimo, todėl šiuos pasiūlymus nagrinėjo kaip vieną sudėtinį pasiūlymą, o ne kaip du atskirus. Atsižvelgdama į tai Finansų ministerija negalėjo taikyti Finansinių paslaugų, susijusių su išvestinių priemonių taikymu, pirkimo procedūrų taisyklių nes šios taisyklės nereglementavo tokių atvejų. Finansų ministro 2012 m. gegužės 18 d. įsakymu Nr. 1K-197 patvirtintos Finansinių priemonių naudojimo ir finansinių operacijų vykdymo taisyklės, kuriose numatytas pasiūlymų dėl išvestinių finansinių priemonių taikymo vertinimas kartu su kitais finansinių paslaugų teikėjo pateiktais finansinių paslaugų pasiūlymais, susijusiais su Vyriausybės skolinimusi, nevykdant atskiros finansinių paslaugų teikėjų atrankos dėl išvestinių finansinių priemonių taikymo.
<i>Išvada dėl 2009 m. Valstybės skolos, suteiktų paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir suteiktų valstybės garantijų ataskaitų⁵²</i>	
Siekiant geriausio sprendimo prisiimant skolinius įsipareigojimus, patikslinti Komisijos sprendimams dėl Vyriausybės skolinimosi valstybės vardu, su Vyriausybės skolinimusi valstybės vardu ir jos skolinantis prisiimtų įsipareigojimų valdymu susijusių paslaugų pirkimo, Vyriausybės skolinantis prisiimtų įsipareigojimų valdymo bei valstybės piniginių išteklių valdymo priimti darbo reglamentą: 1) nustatyti aiškius kriterijus, kokiais atvejais	Norėtume atkreipti dėmesį, kad įsakymas, kuriuo sudaryta minėta Komisija ir patvirtintas jos darbo reglamentas, yra glaudžiai susijęs su kitais teisės aktais, reglamentuojančiais procedūras skolinimosi, piniginių išteklių ir skolos valdymo bei investavimo srityse. Nusprendus iš esmės peržiūrėti Komisijai suteiktus įgaliojimus bei sprendimų priėmimo procesus ir Komisijos darbo principus įtvirtinant atskiras veiklos sritis reglamentuojančiuose įsakymuose, finansų ministro 2012 m. gegužės 18 d. įsakymu Nr. 1K-197 buvo patvirtintos Finansinių priemonių naudojimo ir finansinių operacijų vykdymo taisyklės, o šiuo metu Finansų ministerijoje yra derinami ir kiti teisės

⁵¹ 2011-09-26 Valstybės kontrolės išvada Nr. FA-P-60-3-63 „Dėl 2010 m. Valstybės skolos, suteiktų paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir suteiktų valstybės garantijų ataskaitų“.

⁵² 2010-09-30 Valstybės kontrolės išvada Nr. FA-P-700-3-80 „Dėl 2009 m. Valstybės skolos, suteiktų paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir suteiktų valstybės garantijų ataskaitų“.

<p>Komisijos posėdžiuose turi dalyvauti ekspertai; 2) įvertinti teisės aktų, kuriais Komisija vadovaujasi savo veikloje, pasikeitimus.</p>	<p>aktų projektai (finansų ministro įsakymas dėl Komisijos sudarymo ir jos darbo reglamento patvirtinimo; Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. lapkričio 20 d. nutarimu Nr. 1377 patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės vertybinių popierių išleidimo užsienio rinkose, paskolų valstybės vardu ėmimo ir kitų įsipareigojamųjų skolos dokumentų pasirašymo taisyklės; finansų ministro 2007 m. gegužės 28 d. įsakymu Nr. 1K-199 patvirtintas Vyriausybės eurokomercinių popierių pasirašymo Finansų ministerijoje procedūrą aprašas; finansų ministro 2008 m. sausio 9 d. įsakymu Nr. 1K-009 patvirtintas Laikini laisvų valstybės piniginių išteklių investavimo procedūrų aprašas; finansų ministro 2002 m. kovo 12 d. įsakymu Nr. 68a patvirtintos Pasiūlymų dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės vertybinių popierių, išleidžiamų užsienio rinkose, ir paskolų vertinimo taisyklės), kuriuose yra atsižvelgta ir į Valstybės kontrolės pastabas.</p>
<p>Tobulinant valstybės piniginių išteklių valdymą, apskaičiuoti ir pagrįsti laikotarpį, kuriam turi būti kaupiamos lėšos skolinams įsipareigojimams vykdyti; apskaičiuoti reikalingą minimalų maksimalų laikinai laisvų valstybės piniginių išteklių likutį.</p>	<p>Finansų ministro 2011 m. spalio 3 d. įsakymu Nr. 1K-324 patvirtintos Valstybės piniginių išteklių valdymo taisyklės, kuriose numatyti apribojimai dėl maksimalių ir minimalių lėšų likučių.</p>
<p>Patikslinti Finansinių paslaugų, susijusių su išvestinių finansinių priemonių taikymu, pirkimo procedūrų taisykles, įvertinus teisės aktų, kurie yra susiję ir minimi tose taisyklėse, pakeitimus.</p>	<p>Finansų ministro 2012 m. gegužės 18 d. įsakymu Nr. 1K-197 patvirtintos Finansinių priemonių naudojimo ir finansinių operacijų vykdymo taisyklės, kuriose atsižvelgta į Valstybės kontrolės pastabas. Šiuo įsakymu Finansinių paslaugų, susijusių su išvestinių finansinių priemonių taikymu, pirkimo procedūrų taisyklės pripažintos netekusios galios.</p>
<p>Valstybės skolos ataskaitose atskleisti reikšmingą informaciją apie: 1) visus skolinimosi politikos pasikeitimus ir naudojamas skolinimosi priemones; 2) finansinių išvestinių priemonių įtaką valstybės skolai; 3) savivaldybes, kurios vykdo projektus, finansuojamus iš Europos Sąjungos ir kitos tarptautinės finansinės paramos, taip pat savivaldybes, kurių investicijų projektai įtraukti į Valstybės investicijų programą, ir todėl joms gali būti nustatyti didesni, nei įstatymu nustatyti bendri visoms savivaldybėms, skolinimosi limitai.</p>	<p>Informacija pateikta 2011 metų valstybės išdo finansinių ataskaitų rinkinyje.</p>
<p>Siekiant, kad Vyriausybės vidutinės trukmės skolinimosi ir skolos valdymo strategija realiai padėtų kurti ir vykdyti efektyvią valstybės skolos valdymo politiką, ir atsižvelgiant į tarptautinę patirtį, patobulinti minėtą strategiją: 1) į esamos būklės analizę įtraukti skolos rizikų rodiklių analizę, pateikti jų pokytį per pastaruosius metus; 2) pateikti vidutinės trukmės prognozes, kaip turėtų kisti skolos struktūra, skolos valdymo išlaidos, skolinimosi rizikos rodikliai priklausomai nuo aplinkybių pasikeitimo ir strategijos pasirinkimo; 3) nustatyti aiškius ir konkrečius priemonių įgyvendinimo kriterijus.</p>	<p>2011 m. rugsėjo 28 d. priimtas Vyriausybės nutarimas Nr. 1138 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2011-2014 metų skolinimosi ir skolos valdymo gairių aprašo patvirtinimo“ atsižvelgiant į pateiktas Valstybės kontrolės pastabas.</p>
<p>Laikytis programinio biudžeto sudarymo principų ir išlaidas, kurios pagal savo esmę atitinka valstybės biudžeto asignavimus, finansuoti ne iš skolintų lėšų, o numatant asignavimus atitinkamų metų biudžeto projekte.</p>	<p>Asignavimai, kurie pagal savo kilmę atitinka biudžeto išlaidas, planuojami atitinkamų metų biudžeto asignavimuose. Kai kuriais atvejais tam tikra dalis asignavimų dėl neapibrėžtos rizikos (pavyzdžiui, siekiant apsisaugoti nuo nenumatytų pokyčių užsienio kapitalo rinkose ar kt.) gali būti numatyti finansuoti iš skolintų lėšų. Visos išlaidos yra įvertinamos skaičiuojant planuojamą valdžios sektoriaus deficitą pagal metodologiją, pagal kurią skaičiuojamas Mastroichto sutartimi nustatytas kriterijus.</p>

<i>Valstybinio audito ataskaita „Lietuvos Vyriausybė sėkmingai skolinasi vidaus rinkoje: kaip šį procesą optimizuoti ir sumažinti skolos valdymo išlaidas“⁵³</i>	
Siekiant padidinti nepriklausomumą nuo skolinimosi užsienio rinkoje Skolos valstybės vardu valdymo strategijoje kaip vieną iš pagrindinių tikslų nustatyti tikslą - plėtoti ir palaikyti efektyvią ir likvidžią VVP vidaus rinką, nustatyti detalias priemones šiam tikslui įgyvendinti ir taip didinti nepriklausomumą nuo užsienio skolos.	2011 m. rugsėjo 28 d. priimtas Vyriausybės nutarimas Nr. 1138 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2011-2014 metų skolinimosi ir skolos valdymo gairių aprašo patvirtinimo“ atsižvelgiant į pateiktas Valstybės kontrolės pastabas.
Siekiant plėtoti ir palaikyti efektyvią vidaus rinką ir išlaikyti tinkamą balansą tarp VVP aukcionų reguliarumo ir skolinimosi apimčių, planuojant metinį skolinimąsi atsižvelgti į valstybės biudžeto pajamų ir išlaidų svyravimo dinamiką.	Dar didesnis dėmesys skirtas planuojant VVP aukcionų tvarkaraštį. Tačiau, Finansų ministerijos nuomone, ir anksčiau skolinimasis buvo planuojamas apdairiai.
Siekiant pritraukti daugiau investuotojų priimant sprendimus dėl VVP išleidimo trukmių analizuoti / naudoti aukcionų vertinimo rodiklius.	Finansų ministerija, priimdama sprendimus dėl VVP trukmių, analizuoja visus veiksnius, galinčius turėti įtakos investuotojų sprendimui ir valstybės skolos valdymo kokybei, tarp kurių yra ir aukcionų vertinimo rodiklis. Finansų ministerijos interneto tinklalapyje http://www.finmin.lt/web/finmin/vyriausybes_vertybiniai_popieriai/aukcioniu_rezultatai galima rasti grafą „VVP paklausos ir išplatintos sumos santykis“.
Siekiant pritraukti investuotojus, suteikiant jiems išsamią informaciją apie aukciono vykdymą, aktyvinti, plėtoti vidaus rinką ir mažinti aukcionų atšaukimo riziką: 1) nustatyti preliminarinius metinius nuspėjamus ir reguliarius išdo vekselių ir obligacijų išleidimo tvarkaraščius ir skelbti juos viešai; 2) ketvirtiniuose VVP išleidimo tvarkaraščiuose skelbti informaciją apie pasikeitimus nuo metinio plano, argumentuotas ketvirtinio aukciono kalendoriaus pasikeitimo priežastis ir pan.; 3) sprendime išleisti VVP emisiją nurodyti jos apimtį; 4) viešai skelbti aukcionų vertinimo rodiklius ir jų analizę; 5) skelbti duomenis apie per metus papildytas emisijas.	Susitikime su aukciono dalyviais ir investuotojų atstovais 2011 m. birželio mėn. buvo išsamiai aptartos Valstybės kontrolės rekomendacijos, kaip pritraukti investuotojus, suteikiant jiems išsamią informaciją apie aukciono vykdymą, kaip aktyvinti ir plėtoti vidaus rinką. Bendru susitikimo dalyvių sprendimu nutarta neskelbti metinio aukcionų tvarkaraščio, nes planuojant finansus metų laikotarpiu yra labai ilgas ir neišvengiamai per šį laikotarpį įvyks veiksnių, lemiančių VVP išleidimo sprendimus, pokyčių, dėl ko reikės keisti aukcionų tvarkaraštį, o investuotojai ir finansų tarpininkai, planuodami savo veiklą, finansų srautus planuoja ilgiausiai trijų mėnesių laikotarpiui. Dėl to sutarta pakeisti aukcionų tvarkaraščio skelbimo tvarką, numatant viešai skelbti trijų mėnesių aukcionų planą atnaujinant jį kas mėnesį. Šis pakeitimas yra įgyvendintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2011 m. rugpjūčio 17 d. nutarime Nr. 907 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. gruodžio 3 d. nutarimo Nr. 1329 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės vertybinių popierių išleidimo ir apyvartos taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“. Atsižvelgdama į Valstybės kontrolės rekomendaciją Finansų ministerija papildė sprendimą dėl VVP išleidimo ir kartu su planuojamų išleisti VVP charakteristikomis skelbia papildomą informaciją apie VVP: pirminės emisijos data, visa emisijos suma. Taip pat tekste nurodytoje interneto svetainėje galima rasti viešai skelbiamus VVP aukcionų vertinimo rodiklius. Šių rodiklių analizę kartu su informacija apie per metus papildytas emisijas bus skelbiama Finansų ministerijos rengiamose ketvirtinėse VVP rinkos apžvalgose bei metiniuose skolos leidiniuose.
Siekiant geresnio aukciono taisyklių supratimo ir didesnio aukcionų patrauklumo, viešojoje erdvėje skelbti išsamią ir suprantamą informaciją apie aukcionų organizavimą ir reikalavimus aukciono dalyviams investuotojams ir potencialiems investuotojams/aukciono dalyviams.	Įgyvendinant šią Valstybės kontrolės rekomendaciją Finansų ministerijos interneto svetainėje pagrindiniame puslapyje atsirado nauja sritis „Norintiems investuoti“ (http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p_1_id=PUB.1.68), kur galima rasti informaciją apie visas Vyriausybės leidžiamas skolos priemones, tarp kurių yra ir išsami informacija apie VVP (http://www.finmin.lt/web/finmin/vvp/investuotojui).

⁵³ 2011-05-24 valstybinio audito ataskaita Nr. VA-P-700-1-6 „Lietuvos Vyriausybė sėkmingai skolinasi vidaus rinkoje: kaip šį procesą optimizuoti ir sumažinti skolos valdymo išlaidas“.

<p>Siekiant efektyviau valdyti, plėtoti VVP vidaus rinką ir laiku reaguoti į pasikeitimus ir rinkos dalyvių lūkesčius, ne rečiau kaip du kartus per metus rengti susitikimus su aukciono dalyviais ir potencialiais bei esamais investuotojais.</p>	<p>Susitikimo su aukciono dalyviais ir investuotojais metu sutarta rengti reguliarius susitikimus VVP rinkos situacijai aptarti. Šie susitikimai bus organizuojami kaip įprasta – metų pabaigoje ir papildomas susitikimas metų viduryje. 2012 m. gegužę–birželį, atsižvelgiant į tai, kad Finansų ministerija pirmą kartą nuo 2005 m. organizavo priešlaikinio išpirkimo aukcionus, susitikimai su aukcionų dalyviais buvo organizuoti du kartus.</p>
---	--

5. Dėl vidaus kontrolės sistemos

Audito metu analizavome vidaus kontrolės aplinką ir kontrolės procedūras, susijusias su valstybės išdo kaip išteklių fondo apskaitos tvarkymo ir finansinių ataskaitų rengimo procesais, taip pat rizikos veiksnių, galinčių turėti įtakos fondo finansinių ataskaitų duomenų patikimumui, valdymu. Apie audito metu nustatytus dalykus 2012-06-11 raštu Nr. S-(60-2441)-1339 informavome Finansų ministeriją.

Vidaus kontrolė yra dinamiškas procesas, ją būtina nuolat taikyti prie kintančių vidaus ir išorės veiksnių, todėl turi būti atliekama nuolatinė vidaus kontrolės stebėseną ir jos vertinimas, kurie užtikrintų, kad riziką mažinančios kontrolės priemonės būtų veiksmingos ir vidaus kontrolė atitiktų pasikeitusią aplinką, išteklius ir riziką.

Atsižvelgiant į audito metu nustatytus dalykus, valstybės išdo apskaitos tvarkymo ir finansinių ataskaitų rengimo vidaus kontrolė vertinama kaip silpna.

6. Rekomendacijos

Atsižvelgdami į audito metu nustatytus dalykus, rekomenduojame:

- atlikti vidaus kontrolės sistemos vertinimą, atkreipiant dėmesį į vidaus kontrolės aplinką ir kontrolės procedūras, susijusias su valstybės išdo apskaitos tvarkymo ir finansinių ataskaitų rengimo procesais, nustatant silpnąsias šios srities vidaus kontrolės grandis;
- patvirtinti valstybės išdo kaip išteklių fondo buhalterinės apskaitos registrus, paskirti asmenis, atsakingus už ūkinių operacijų registravimą patvirtintuose registruose, nustatyti buhalterinės apskaitos registrų duomenų teisingumo kontrolės procedūras;
- peržiūrėti ir patikslinti valstybės išdo apskaitos politiką ir darbų vadovus.

6-ojo audito departamento direktorius

Rimantas Sanajėvas

Vyr. valstybinė auditorė

Erika Latyšovič

Valstybinio audito ataskaitos kopija pateikta Lietuvos Respublikos Seimo Audito komitetui.

PRIEDAI

Valstybinio audito ataskaitos
„Dėl valstybės išde atlikto finansinio
(teisėtumo) audito rezultatų“
priedas

Rekomendacijų įgyvendinimo planas

Eil. Nr.	Rekomendacija	Priemonė ⁵⁴	Rekomendacijos įvykdymo terminas ⁵⁵ (data)
1.	Atlikti vidaus kontrolės sistemos vertinimą, atkreipiant dėmesį į vidaus kontrolės aplinką ir procedūras, susijusias su valstybės išdo apskaitos tvarkymo ir finansinių ataskaitų rengimo procesais, nustatant silpnąsias šios srities vidaus kontrolės grandis.	Atlikti vidaus kontrolės vertinimą ir parengti priemonių planą nustatytoms silpnosioms vidaus kontrolės grandims sustiprinti.	2012-10-31
2.	Patvirtinti valstybės išdo kaip išteklių fondo buhalterinės apskaitos registrus, paskirti asmenis, atsakingus už ūkinių operacijų registravimą patvirtintuose registruose, nustatyti buhalterinės apskaitos registrų duomenų teisingumo kontrolės procedūras.	Ministro įsakymu patvirtinti apskaitos registrus, jų formą ir turinį, paskirti atsakingus asmenis.	2012-11-31
3.	Peržiūrėti ir patikslinti valstybės išdo apskaitos politiką ir darbų vadovus.	Patikslinti valstybės išdo apskaitos politiką ir darbo vadovus: nustatyti reikšmingumo kriterijų; nustatyti tikrosios vertės apskaičiavimo metodiką; aprašyti amortizuotos savikainos nustatymą atskiroms finansinio turto ir įsipareigojimų grupėms.	2012-12-31 bei atsižvelgiant į sistemų modernizavimo eigą.

⁵⁴ Numatyta Finansų ministerijos.

⁵⁵ Numatyta Finansų ministerijos.