

VILNIAUS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO ADMINISTRAVIMO FAKULTETAS

APSKAITA IR FINANSŲ VALDYMAS

Deimantė Morkūnaitė

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

ŠILUMOS SEKTORIAUS REGULIUOJAMOS VEIKLOS ATASKAITŲ PATIKRA: PROCESAS IR REZULTATAI	THE VERIFICATION OF REGULATORY ACTIVITY REPORTS IN THE HEATING SECTOR: PROCESS AND OUTCOMES
---	--

Darbo vadovė J. Asist. Daiva Raziūnienė

Vilnius, 2021

TURINYS

ĮVADAS	6
1. REGLAMENTAVIMO POKYČIAI REGULIUOJAMOS VEIKLOS PATIKRAI.....	9
1.1. Reguluojama veikla ir jos ataskaitų patikros pokyčiai bei priežastys	9
1.2. Tarptautinių standartų taikymas reguliuojamos veiklos ataskaitų patikrai.....	14
1.3. Reguluojamos veiklos patikros procesas	19
1.3.1. Reguluojamosios veiklos ataskaitų patikros techninė užduotis	19
1.3.2. Techninės užduoties procedūros	27
1.4. Pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys šilumos energijos gamybos apskaitą.....	35
2. REGULIUOJAMOS VEIKLOS ATASKAITŲ PATIKROS TYRIMO METODIKA	42
2.1. Pagrindiniai metodologiniai aspektai	42
2.2. Tyrimo metodai ir jų pagrindimas	43
2.3. Tyrimo organizavimas	47
3. ŠILUMOS SEKTORIAUS FAKTINIŲ PASTEBĖJIMŲ ATASKAITŲ REZULTATAI.....	50
3.1. Lietuvos šilumos sektoriaus apžvalga ir jame veikiančios reguliuojamos įmonės.....	50
3.2. Šilumos sektoriaus faktinių pastebėjimų ataskaitų analizė.....	53
3.3. Faktinių pastebėjimų ataskaitų analizės rezultatai	76
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	87
LITERATŪROS IR ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	91
SUMMARY	96
PRIEDAI.....	97
1 priedas. Nepriklausomų šilumos gamintojų sąrašas.....	97
2 priedas. Šilumos tiekėjų suskirstymas į grupes ir pogrupius	98
3 priedas. Faktinių pastebėjimų ataskaitų analizės rezultatai pagal požymius	99

LENTELIŲ IR PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

Lentelės:

- 1 lentelė.** *RAS patikros projekto TU pagrindiniai aspektai*
- 2 lentelė.** *RVA patikros formato privalumai ir trūkumai pagal tarptautinius standartus*
- 3 lentelė.** *RVA patikros reglamentavimo pokyčių palyginamoji analizė*
- 4 lentelė.** *Šalys ir jų tikslai, kuriais vadovaujasi šilumos sektoriui taikomu Aprašu*
- 5 lentelė.** *Šilumos bazinės kainos dedamosios*
- 6 lentelė.** *Dokumentų analizės metodo privalumai ir trūkumai*
- 7 lentelė.** *Duomenų palyginimo ir perkėlimo iš apskaitos registru patikrinimo rezultatai pagal požymius*
- 8 lentelė.** *Nepaskirstomos ilgalaikio turto vertės dalies išskyrimo iš įsigijimo savikainos patikrinimo rezultatai pagal požymius*
- 9 lentelė.** *Ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) apskaičiavimo patikrinimo rezultatai pagal požymius*
- 10 lentelė.** *IMNT likutinės vertės paskirstymo paslaugoms patikrinimo rezultatai pagal požymius*
- 11 lentelė.** *Duomenų perkėlimas į RVA patikrinimo rezultatai pagal požymius*
- 12 lentelė.** *Pajamų patikros rezultatai pagal požymius*
- 13 lentelė.** *Darbo užmokesčio sąnaudų patikros rezultatai pagal požymius*
- 14 lentelė.** *Sąnaudų perkėlimo ir paskirstymo į grupes ir pogrupius patikros rezultatai pagal požymius*
- 15 lentelė.** *Nepaskirstomųjų sąnaudų išskyrimo patikros rezultatai pagal požymius*
- 16 lentelė.** *Duomenų skirtinguose RVA prieduose sutapimo patikros rezultatai pagal požymius*
- 17 lentelė.** *Požymio „Nustatyti neatitikimai (skirtumai)“ analizė pagal TU procedūras*
- 18 lentelė.** *Požymio „Nustatyti neatitikimai (skirtumai)“ matrica pagal sritis ir joms priskirtus elementus*
- 19 lentelė.** *Požymio „Informavimas (aprašymas)“ analizė pagal TU procedūras*
- 20 lentelė.** *Požymio „Netinkamai atlikta procedūra“ analizė pagal TU procedūras*
- 21 lentelė.** *Požymio „Neatitikimų nenustatyta“ analizė pagal TU procedūras*
- 22 lentelė.** *Požymio „Netaikoma“ analizė pagal TU procedūras*

Paveikslai:

- 1 paveikslas.** *RVA patikros metodikos pokyčio naudos pagal grupes*
- 2 paveikslas.** *RVA patikros procesas*
- 3 paveikslas.** *TU 3.2.pr. šilumos sektoriaus sąnaudų grupavimo suvestinė*
- 4 paveikslas.** *TU pateiktų procedūrų sandara ir etapai*
- 5 paveikslas.** *TU procedūros sandaros pavyzdys: 1. Pirminė ataskaitinio laikotarpio duomenų peržiūra*
- 6 paveikslas.** *Reguliuojamų įmonių pagrindiniai reguliavimo dalykai*
- 7 paveikslas.** *Tyrimo metodika*
- 8 paveikslas.** *Empirinio tyrimo eiga*
- 9 paveikslas.** *Šilumos sektoriaus įmonių skaičius pagal parduotą šilumos kiekį per 2019 m.*
- 10 paveikslas.** *2019 m. ataskaitinio laikotarpio FP ataskaitų išleidimas pagal mėnesius*
- 11 paveikslas.** *Ištrauka iš pirminė FP ataskaitų analizės pagal įmones ir procedūras*
- 12 paveikslas.** *Ištrauka iš FP ataskaitų analizės matricos pagal procedūras*
- 13 paveikslas.** *Neatitikčių vertinimo elementai*

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

1. **Aprašas** – tai šilumos sektoriaus įmonių apskaitos atskyrimo ir sąnaudų paskirstymo reikalavimų aprašas.
2. **ATL** – apyvartiniai taršos leidimai.
3. **DSAIS** – duomenų surinkimo ir analizės informacinė sistema.
4. **FP ataskaita** – faktinių pastebėjimų ataskaita.
5. **NŠG** – nepriklausomi šilumos gamintojai.
6. **RVA patikra** – reguliuojamos veiklos ataskaitų patikra.
7. **RVA rinkinys** – tai ataskaitinio laikotarpio reguliuojamosios veiklos ataskaitų rinkinys, kurį sudaro 12 ataskaitų priedų.
8. **RAS aprašas** – tai reguliavimo apskaitos sistemos įmonės rengiamas laisvos formos aprašas.
9. **RAS turto sąrašas** – tai ataskaitinio laikotarpio RVA parengti naudotas ilgalaikio turto vienetų sąrašas, kuriame pateikiama ši ilgalaikio turto informacija: pavadinimas, inventorinis numeris, įvedimo į eksploataciją data, nusidėvėjimo pradžios data, įsigijimo vertė, suderinimo su Taryba data ir nutarimo numeris, nepaskirstomos įsigijimo vertės dalies detalizacija pagal RVA rinkinio priedus nurodytas nepaskirstomos vertės kategorijas, nusidėvėjimo normatyvas, turto pogrupis, pirminis priskyrimas, sukauptas nusidėvėjimas, likutinė vertė.
10. **Taryba** – Valstybinė energetikos reguliavimo taryba (iki 2019 m. birželio 30 d. – Valstybinė kainų ir energetikos kontrolės komisija).
11. **TU** – techninė užduotis, kurioje pateiktos procedūros reguliuojamos veiklos ataskaitų patikrai atlikti.
12. **800 TAS** – tai tarptautinis audito standartas „Specialūs svarstymai – pagal specialios paskirties tvarką sudarytų finansinių ataskaitų auditas“.
13. **4400 TSPS** – tai tarptautinių susijusių paslaugų standartas „Užduotys atlikti sutartas procedūras dėl finansinės informacijos“.

IVADAS

Pastaruoju metu energijos paklausa visame pasaulyje nuolat auga, vartotojai susiduria su augančiomis energijos kainomis, nerimą kelia ir klimato kaita, todėl įmonės susiduria su vis griežtesniais reguliavimo reikalavimais, didesne konkurencija ir didesniais suinteresuotųjų šalių reikalavimais. Šilumos ūkio sektorius yra vienas svarbiausių energetikos sektorių Lietuvoje, kuris daro įtaką šalies ekonominiam augimui ir konkurencingumui. Iki 1997 m. visas Lietuvos šilumos ūkis priklausė vienai įmonei – AB „Lietuvos Energija“, tačiau būtent 1997 m. įvyko esminių permainų, t. y. šilumos ūkis buvo atskirtas ir padalintas į įmones, kurios buvo perduotos savivaldybių valdymui. Šis atskyrimas įnešė pokyčių šilumos sektoriaus įmonių reguliavimui, tačiau ir po 24 m. sektoriaus reguliuojama veikla ir jos reglamentavimas susiduria su įvairiomis problemomis, kurios sprendžiamos tobulinant veiklos reglamentavimą ir siekiant tokių pagrindinių tikslų, kaip: mažiausiomis sąnaudomis užtikrinto patikimo ir kokybiško šilumos tiekimo jos vartotojams, pagrįstos konkurencijos sektoriuje bei ginamų šilumos vartotojų teisių bei interesų.

Lietuvoje energetikos sektoriaus apskaitos sistemą reikėtų priskirti prie vis dar intensyviai besiformuojančios, o kartu ir šio sektoriaus patikrą. Iki 2019 m. Lietuvoje energetinės įmonės buvo kontroliuojamos Valstybinės kainų ir energetikos kontrolės komisijos (VKEKK). Šių įmonių reguliuojamos veiklos ataskaitų rinkinio patikrą atlikdavo auditorius pateikdamas nepriklausomo auditoriaus išvadą. Tačiau bėgant laikui pradėta svarstyti apie reguliuojamos veiklos įmonių patikros pokyčius, siekiant įmonių sąnaudų ir apskaitos atskyrimo sistemų principų informatyvumo ir skaidrinimo. Dėl šios priežasties 2019 m. liepą buvo pristatyta techninė užduotis, kuria remiantis auditorius turėtų atlikti reguliuojamos veiklos įmonių patikrą, tai reiškia, kad auditorius vadovausis nebe Tarptautiniais audito standartais, o atliks sutartas procedūras pagal Tarptautinius susijusių paslaugų standartus ir patikros rezultatus pateiks FP ataskaitoje. Taigi nuo 2020 m. pradžios energetikos sektoriuje buvo pradėtas vykdyti naujas patikros etapas – reguliuojamos veiklos ataskaitų rinkinio patikra už 2019 m., remiantis Tarptautiniu susijusių paslaugų standartu.

Tokie Lietuvos ir užsienio mokslininkai, kaip: Mackevičius, Lakis, Rupeikienė, Kanapinskienė, Simpson, Taylor, Louwers, Strawser, Whittington ir kt., skyrė daug dėmesio finansinio audito tyrimui, t. y. jo tobulinimui, efektyvumui, remiantis pagrindinėmis audito koncepcijomis: audito reikšmingumu, audito rizika ir audito įrodymais. Tačiau ne itin daug tiriamos specifinių žinių reikalaujančios sritys, kurių atlikimui auditorius turi taikyti ne Tarptautinius audito standartus.

Energetikos sektorius apima tokias energijos rūšis ar energijos išteklius, kaip: elektros energiją, branduolinę energiją, šilumos energiją, vėsumos energiją, atsinaujinančių išteklių energiją ar gamtines dujas, kietąjį kurą, naftą, naftos produktus. Atsižvelgiant į veiklos sritis galima išskirti pagrindinius vartotojus, kuriuos domina reguliuojamos veiklos ataskaitų rinkinio patikra, jos procesas bei rezultatai, t. y.: reguliuojama įmonė, kontroliuojanti institucija (nuo 2019 m. Valstybinė energetiko reguliavimo Taryba, kuri pakeitė VKEEK), energijos išteklių vartotojai ir audito įmonė.

Pagrindinė problema su kuria susiduriama reguliuojamos veiklos šilumos sektoriuje yra reguliuojamos veiklos teikiamų paslaugų tikslus kainos apskaičiavimas. Svarbu pastebėti, kad įmonės rengiamos reguliuojamos veiklos ataskaitų rinkinys yra vienas esminių kainodaros duomenų šaltinių. Dėl šios priežasties jų patikra yra ypač svarbi, o kartu ir jos forma, koku standartu remiantis ji bus atlikta. Todėl čia atsiranda svarbus auditoriaus vaidmuo, kurio tikslas iki 2019 m. galiojusios patikros buvo pateikti nepriklausomo auditoriaus išvadą apie tris pagrindines reguliuojamo veiklos ataskaitas, o pastebėtus neatitikimus pateikti tik įmonės vadovybei apie tai neinformuojant Tarybos. Taigi, nauja reguliuojamos veiklos ataskaitų rinkinio patikros forma siekiama, kad reguliuojamos veiklos teikiamų paslaugų kaina būtų apskaičiuojama tiksliau ir jos pagrindumas būtų aiškesnis tiek Tarybai, tiek reguliuojamos veiklos paslaugų vartotojams.

Atsižvelgiant į šios temos aktualumą anksčiau išskirtiems vartotojams, jos naujumą ir siekiamus išpildyti lūkesčius, tokius kaip: skaidrumas, informatyvumas, kainų pagrindumas ir kt., tikimasi, kad pasiteisinus šiai metodikai – tai bus stiprus pagrindas spręsti ateities problemas ir specifinių sričių bei žinių reikalaujantiems auditams.

Tikslas: Ištyrus šilumos sektoriaus faktinių pastebėjimų ataskaitas, nustatyti svarbiausias tobulintinas reguliuojamos veiklos ataskaitų sritis.

Uždaviniai:

1. Nustatyti reguliuojamos veiklos ataskaitų patikros reglamentavimo pokyčius ir jų priežastis Lietuvoje.
2. Išnagrinėti reguliuojamos veiklos patikros procesą ir atliekamas procedūras.
3. Išanalizuoti pagrindinius teisės aktus, reglamentuojančius reguliuojamos šilumos sektoriaus apskaitą.
4. Atlikti šilumos sektoriaus reguliuojamos veiklos ataskaitų patikros tyrimą, išskiriant faktinių pastebėjimų ataskaitose dažniausiais pasitaikančių neatitikimų požymius.
5. Sugrupuoti faktinių pastebėjimų ataskaitoje aptiktus neatitikimus pagal požymius, siekiant nustatyti tobulintinas reguliuojamos veiklos ataskaitų sritis.

Darbo tyrimo metodai

Siekiant įgyvendinti tyrimo uždavinius pasitelkiama mokslinės lietuvių ir užsienio autorių literatūros analizės, lyginimo, grupavimo, sintezės ir apibendrinimo metodus. Empirinio tyrimo dalyje atliktas tyrimas, remiantis dokumentų (content) analizės metodu, antrinių duomenų analizės ir lyginamosios analizės metodu. Tyrimo metodų pasirinkimo pagrindimas pateiktas antrame šio magistro darbo skyriuje.

Darbo struktūra

Šis baigiamasis magistro darbas sudarytas iš: įvado, 3 pagrindinių skyrių, išvadų ir pasiūlymų, literatūros ir šaltinių sąrašo, santraukos bei priedų. Pirmame magistro darbo skyriuje atlikta literatūros analizės apžvalga, kurios metu analizuoti reguliuojamos veiklos patikros pokyčiai, jų priežastys, pats patikros procesas ir taikomi teisės aktai. Šioje dalyje išnagrinėti 1-3 uždavinys. Antrojoje dalyje pateikiamas tyrimo metodų pasirinkimo pagrindimas ir tyrimo organizavimas. Trečiojoje dalyje – atlikta šilumos sektoriaus faktinių pastebėjimų ataskaitų analizė, kurios metu identifikuotos sritys, kurioms šilumos sektoriaus įmonės turi skirti didžiausią dėmesį, siekiant išvengti neatitikimų reguliuojamos veiklos ataskaitose, kurie fiksuoti faktinių pastebėjimų ataskaitose. Ši dalis tiria 4-5 uždavinį.

Šiame darbe nagrinėjamas šilumos ūkio patikros procesas yra naujas tyrimo objektas tiek moksliniu, tiek praktiniu požiūriu. Svarbu atkreipti dėmesį, kad temos aktualumas yra tik LR suinteresuotiems asmenims, tačiau suinteresuotų asmenų skaičius yra ypač didelis dėl sektoriaus specifikos.

1. REGLAMENTAVIMO POKYČIAI REGULIUOJAMOS VEIKLOS PATIKRAI

1.1. Reguluojama veikla ir jos ataskaitų patikros pokyčiai bei priežastys

Lietuvos Respublikos energetikos įstatymas energetiką apibrėžia, kaip valstybės ūkio šaką, apimančią energetikos veiklą, kurią sudaro energijos išteklių ar energijos žvalgymą, gavybą, perdirbimą, gamybą, laikymą, transportavimą, perdavimą, skirstymą, tiekimą, prekybą, rinkodarą, energetikos objektų ir įrenginių įrengimą ir (ar) eksploatavimą. Energetikos sektorius Lietuvoje yra skirstomas į tokias sritis:

- elektros energiją;
- branduolinę energiją;
- šilumos energiją;
- vėsumos energiją;
- atsinaujinančių išteklių energiją ar gamtines dujas;
- kietąjį kurą;
- naftą;
- naftos produktus.

Šios energetikos sritys yra reguliuojamoji veikla, nes šioms veikloms veikti yra reikalingos licencijos, leidimai, atestatai ir (ar) kuriai taikomos valstybės reguliuojamos kainos.

Tvarios energijos reguliavimo ir politikos formavimo parengtame įvade į energijos reguliavimą (*ang.* Introduction to energy Regulation) teigiama, kad pagrindinis reguliuojamos veiklos infrastruktūros sektorius – tai viešųjų paslaugų sektorius, kuriam svarbu užtikrinti tinkamą konkurenciją, t. y. užkirsti kelią dominuojančios grupės augimui ar veikti vienai komunalinių paslaugų tarnybai, taip išlaikant paslaugų kainas. Ekonomine prasme teigiama, kad konkurencinėse rinkose reguliavimas turėtų būti taikomas tik tais atvejais, kai tai teikia naudą, t. y. siekiant apsaugoti paslaugų vartotoją ir aplinką, kurioje veikia paslaugų teikėjas, dėl piktnaudžiavimo. Tačiau svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad ten, kur egzistuoja konkurencija dar nereikia, kad reguliuoti jos nereikia, nes norint užtikrinti veiksmingą konkurenciją – reguliavimas padeda užtikrinti ekonominį efektyvumą ir sušvelninti rinkos trūkumus. Taigi, įvade į energijos reguliavimą taip pat yra išskiriami 5 reguliavimo motyvai:

1. Ekonominis efektyvumas (rinkos piktnaudžiavimo prevencija).
2. Vartotojų apsauga (siekiant sumažinti kainas).
3. Aplinkos apsauga (siekiant sumažinti kenksmingų teršalų kiekį).
4. Socialinis teisingumas (siekiant užtikrinti visuotinį tiekimą).

5. Tiekimo saugumas.

Energijos paklausa visame pasaulyje nuolat auga, vartotojai susiduria su aukštesnėmis kainomis, nerimą kelia ir klimato kaita, todėl įmonės susiduria su vis griežtesniais reguliavimo reikalavimais. Užsienio mokslininkai Kalantzis ir Revoltella (2019) sutinka, kad energijos auditas yra naudinga priemonė įmonei ir teigia, kad tai ypač svarbu mažoms įmonėms, siekiant įveikti informacijos kliūtis ir padidinti investicijų tikimybę, kai jos derinamos su išorės finansavimu. Pagrindinė problema su kuria susiduria Lietuvos reguliuojamos veiklos praktikai – tai reguliuojamos veiklos teikiamų paslaugų tinkamas kainos apskaičiavimas. Svarbu pastebėti, kad energetinės įmonės rengiamas reguliuojamos veiklos ataskaitų rinkinys (RVA rinkinys) yra vienas esminių kainodaros duomenų šaltinių. Taigi šios priežastys rodo, jog reguliuojamos veiklos patikra įgauna vis svarbesnį vaidmenį.

Reguliuojamos veiklos įmonių teikiamomis paslaugomis naudojasi daugybė fizinių ir juridinių asmenų. Atsižvelgiant į veiklos sritis galima išskirti pagrindinius vartotojus, kuriuos domina reguliuojamos veiklos ataskaitų rinkinio patikra (RVA patikra), jos procesas bei rezultatai:

1. Reguliuojama įmonė.
2. Kontroliuojanti institucija (Lietuvos atveju – Valstybinė energetikos reguliavimo Taryba).
3. Energijos išteklių vartotojai.
4. Audito įmonė.

Kiekvienas vartotojas turi savus, jį dominančius reguliuojamos veiklos patikros interesus, iš kurių kaip pagrindinius galima išskirti šiuos: reguliuojamos veiklos teikiamų paslaugų skaidrumas, informatyvumas, sąnaudų ir kainos pagrįstumas.

Reguliuojama veikla, jos apskaita ir patikra Lietuvoje formuojasi jau kelis dešimtmečius. Iki 2019 m. už RVA patikrą buvo atsakingos audito įmonės, kurios tai atlikdavo vadovaujantis 800 Tarptautiniu audito standartu (TAS) „Specialūs svarstymai – pagal specialios paskirties tvarką sudarytų finansinių ataskaitų auditas“. Remiantis 800 TAS – auditoriaus tikslas yra tinkamai atsižvelgti į specialius svarstymus, susijusius su: paskyrimu atlikti audito užduotį, tokios užduoties planavimu ir atlikimu bei nuomonės formavimu ir išvados dėl finansinių ataskaitų teikimu. Taigi, auditorius pateikdavo nepriklausomo auditoriaus išvadą dėl to, ar įmonės vadovybės parengtas RVA rinkinys visais reikšmingais atžvilgiais parengtas pagal Valstybinės kainų ir energetikos kontrolės komisijos (VKEKK, kuri nuo 2019 m. liepos mėn. tapo Valstybine energetikos reguliavimo taryba (Taryba)) Metodikos reikalavimus. Audito metu pastebėtus trūkumus ir (arba) rekomendacijas dėl energetikos įmonės reguliavimo apskaitos sistemos tobulinimo auditorius pateikdavo tik vadovybei raštu rekomendacijų laiške. Būtent audito išvada yra gaunamas

pakankamas užtikrinimas dėl to, ar RVA rinkinys kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytas dėl apgaulės ar klaidos.

Taryba pastebėjo, kad auditoriams atliekant RVA auditą vis dažniau pastebimi reikšmingi neatitikimai Tarybos nustatytai metodikai, kurie galimai nėra reikšmingi auditoriaus apsibrėžtam reikšmingumui. Dėl šios priežasties buvo pradėta svarstyti, ar auditoriaus atliekamas RVA auditas teikią pakankamą užtikrinimą dėl RVA rinkinio. Dėl šios priežasties buvo sukurta ir 2019 m. liepos mėn. Tarybos pristatyta nauja RVA patikros metodika. Tokie Lietuvos praktikai, kaip Grigaliūnas (2019) kartu su Taryba ir Lietuvos auditorių rūmais išskyrė šias pagrindines RVA rinkinio patikros pokyčius inicijuojančias priežastis:

- auditoriui nėra pakankamai aiškūs metodikos reikalavimai RVA rinkinio auditui atlikti;
- auditoriaus kompetencijos klausimas reguliuojamos veiklos srityje;
- per didelė erdvė auditoriaus profesiniam sprendimui;
- kokybės kontrolės nebuvimas;
- nepakankamas veiklos skaidrumas, sąnaudų ir kainos pagrįstumas.

Atliekant reguliuojamos veiklos auditą – auditoriai susidurdavo su sunkumu, kad nėra aišku, kaip turėtų būti atliekamas RVA rinkinio auditas, remiantis 800 TAS, nors LAR (Lietuvos auditorių rūmai) šio audito atlikimui buvo parengę metodines gaires. Dėl šios priežasties ypatingai svarbią vietą auditoriaus darbe užėmė profesinis auditoriaus sprendimas. Tačiau svarbu įvertinti tai, kad šiam auditui yra reikalingos specifinės žinios, t. y. atitinkama kompetencija reguliuojamos veiklos atžvilgiu, o tai gali kelti riziką, kad auditorius netinkamai neįvertins itin reikšmingus dalykus reguliuojamos veiklos patikros metu. Grigaliūnas (2019) nagrinėjo, kodėl RVA patikra gali būti nepakankama ją atliekant pagal 800 TAS ir atkreipė dėmesį į tai, kad:

- siekiant, jog tinkamai būtų suvaldytos audito rizikos reikia suprasti sektoriaus specifiką ir ataskaitų vartotojų poreikius, o tam papildomai reikia auditorių noro, laiko ir atitinkamų kompetencijų bei maksimaliai aiškaus ir tikslaus reglamentavimo, metodinės pagalbos ir tikslaus poreikių komunikavimo;
- dėl nepakankamos profesinės brandos dalis audito įmonių neinvestuoja reikiamo laiko ir nekelia kompetencijų šioje srityje;
- išorinės kokybės kontrolės nebuvimas neskatina auditorių profesinės brandos.

Analizuojant užsienio autorių literatūrą dėl specifinių sričių patikrų, Sarwoko ir Agoes (2014) ypač pabrėžė, kad svarbus gilus auditoriaus suvokimas apie tam tikrą sektorių, kuriame veikia klientas, t. y. labai svarbi ilgametė patirtis su konkrečiu klientu ar veiklos sektoriumi, jam

būdingos veiklos išmanymas, įskaitant tos pramonės specifinius apskaitos principus, verslo procesus ir rizikas ataskaitoms.

Žilienė (2019) išskyrė dar vieną RVA patikros pokyčio reikalaujančią priežastį. Ji teigia, kad energetikos kainodaros pagrindinis šaltinis yra RVA rinkinys, tačiau remiantis RVA patikrą reglamentuojančiu 800 TAS, auditoriaus nustatyti neatitikimai, kurie auditoriaus profesiniu sprendimu yra nereikšmingi, gali daryti įtaką kainodarai. Vadovaujantis 800 TAS visi neatitikimai pateikiami tik įmonės vadovybei rekomendacijų laiške, kurio turinys nepasiekia Tarybos. Tai taip pat reikėtų priskirti kaip RVA patikros pokyčio reikalaujančią priežastį.

Grigaliūnas (2019) pabrėžė kitą svarbų veiksni – tai išorinės kokybės kontrolės nebuvimą, kuris neskatina ir auditoriaus profesinės brandos, t. y. remiantis LR finansinių ataskaitų audito įstatymu, kuriame „Finansinių ataskaitų audito kokybės peržiūrų organizavimo“ dalyje teigiama, kad siekiant užtikrinti ne viešojo intereso įmonių auditorių ir audito įmonių atlikto finansinių ataskaitų audito kokybę, finansinių ataskaitų audito kokybės peržiūros organizuojamos taip, kad ne rečiau kaip kartą per 6 metus būtų patikrinti visi ne viešojo intereso įmonių auditoriai ir audito įmonės. Tačiau, kaip atliekami reguliuojamos veiklos auditai – tikrinama nebuvo.

Taryba įvertinusi visas ankščiau paminėtas priežastis nusprendė, kad nepriklausomo auditoriaus išvada remiantis 800 TAS nėra tinkama reguliuojamos veiklos patikrai, t. y. nors auditas suteikia aukščiausio lygio patikimumą, tačiau lieka nemažai erdvės profesiniams sprendimams (konkrečių procedūrų pasirinkimui, reikšmingumui ir kt.), o tai reiškia, kad aukšto lygio patikimumas gaunamas tik išpildžius daugybę sąlygų. Taigi, Taryba iškėlė naują tikslą reguliuojamos veiklos patikrai: įmonių sąnaudų ir apskaitos atskyrimo sistemų principų skaidrinimas ir jų įgyvendinimas.

Nuo 2020 m. pasikeitus RVA rinkinio patikrai atsirado paskata sukurti reguliuojamos apskaitos sistemos (RAS) patikrą, kaip išorinės kokybės kontrolės elementą. Energetikos įstatymas reguliavimo apskaitos sistemą apibrėžia kaip: reguliavimo veiklos tikslais naudojamą energetikos įmonės veiklos apskaitos, apimančios apskaitos atskyrimą ir sąnaudų paskirstymą, sistemą. Taip pat pateikia RAS patikros apibrėžtį – tai energetikos įmonei motyvuotu sprendimu nustatytą reikalavimą, auditoriaus (audito įmonės) teikiama paslauga, kurią atlikus pagal Tarybos patvirtintą techninę užduotį pateikiama reguliavimo apskaitos sistemos patikros ataskaita ir (ar) išvada. Šiuo metu (2021 m. balandžio 30 d. duomenimis) RAS patikra dar tik projektas. Pagrindiniai RAS patikros techninės užduoties (TU) aspektai pateikiami 1 lentelėje.

Reikėtų pabrėžti, kad reguliuojamos sistemos aprašo patikra ir jos TU skiriasi nuo RVA patikros ir jos TU. Kaip rodo 1 lentelė RAS patikra tampa svarbi tada, kai reikia rasti priežastis, kodėl po RVA patikros kyla pagrįstų įtarimų, kad įmonės tvarkoma reguliavimo apskaitos sistema neatitinka teisės aktuose įtvirtintų reikalavimų, ar paaiškėja aplinkybės dėl netinkamai vykdomos

reguliuojamosios veiklos. Kitas svarbus aspektas, kuriuo RAS patikra skiriasi nuo RVA patikros – tai tikslas. Remiantis RAS patikros TU – auditorius turės ne tik įvertinti RAS sistemos atitikti reikalavimams bet ir pateikti neatitikimų šalinimo ir tobulinimo rekomendacijas.

1 lentelė

RAS patikros projekto TU pagrindiniai aspektai

Elementai	Apibūdinimas
Paskirtis ir inicijavimas:	Skirta energetikos įmonių, geriamojo vandens tiekėjų, nuotekų tvarkytojų, paviršinių nuotekų tvarkytojų reguliavimo apskaitos sistemos patikrai atlikti LR energetikos įstatymo nustatytais atvejais ir tvarka. Patikra gali būti inicijuojama motyvuotu Tarybos sprendimu, jei Taryba turi informacijos, ar Tarybai kyla pagrįstų įtarimų, kad įmonės tvarkoma reguliavimo apskaitos sistema neatitinka teisės aktuose įtvirtintų reikalavimų, ar paaiškėja aplinkybės dėl netinkamai vykdomos reguliuojamosios veiklos.
Tikslai:	<ul style="list-style-type: none"> Atlikti riboto užtikrinimo patikrinimą, kurio metu, vadovaujantis nustatytais kriterijais, būtų įvertinta įmonės reguliuojamos apskaitos sistemos atitiktis taikytiniams reguliuojamąją veiklą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimams; Pateikti nustatytų neatitikimų šalinimo ir RAS tobulinimo rekomendacijas .
RAS patikrą atlieka:	tik LR finansinių ataskaitų audito įstatymo nustatyta tvarka į audito įmonių sąrašą įrašyta <u>audito įmonė</u> arba <u>auditorius</u> , kuris audito veikla verčiasi savarankiškai.
Patikra atliekama vadovaujantis:	<ul style="list-style-type: none"> LR finansinių ataskaitų audito įstatymu; 3000 TUUS („Užtikrinimo užduotys, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ir peržvalgas“); Įmonės pavirtintu reguliavimo apskaitos sistemos aprašu; RAS patikros TU; Taikytiniais teisės aktais (atsižvelgiant į sektorių, kuriame veikia Įmonė).

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Tarybos projekto nutarimu: dėl reguliavimo apskaitos sistemos patikros techninės užduoties patvirtinimo (reg. data: 2020-07-24).

Atsižvelgiant į aukščiau patektą informaciją, galima teigti, kad RAS patikra rodo, jog kuriama Lietuvos reguliuojamos veiklos patikra tobulėja, o tai tikėtina ypatingai prisidės prie energetinio sektoriaus skaidrinimo.

Taigi, reguliuojamos veikla patikra iki 2019 m. auditoriai atliko vadovaudamiesi 800 TAS, tačiau atsižvelgus į tokias pagrindines priežastis kaip: neaiškūs metodikos reikalavimai RVA auditui atlikti, auditoriaus kompetencijos klausimas reguliuojamos veiklos srityje, per didelė erdvė auditoriaus profesiniam sprendimui, kokybės kontrolės nebuvimas, nepakankamas veiklos skaidrumas, sąnaudų ir kainos pagrįstumas – Taryba nusprendė, kad reguliuojamos veiklos patikrą reikia tobulinti, siekiant įmonių sąnaudų ir apskaitos atskyrimo sistemų principų skaidrinimo ir jų įgyvendinimo. Reguluojamos veiklos tobulinimui sukurtas dar vienas išorinės kokybės kontrolės elementas RVA patikrai – RAS patikra (kuri (2021 m. balandžio 30 d. duomenimis) projekto būsenoje).

1.2. Tarptautinių standartų taikymas reguliuojamos veiklos ataskaitų patikrai

Įvertinus pagrindines priežastis, kurios vertė reguliuojamos veiklos patikrą tobulinti, Taryba nusprendė keisti patikros metodiką. Metodikos pokyčio svarstymas padėtas nuo tinkamo tarptautinio standarto pasirinkimo. Lietuvos auditorių rūmų (LAR) prezidiumo narys, auditorius Grigaliūnas (2019) LAR mokymuose pateikė svarstymą dėl RVA patikros pokyčio, siekiant pasirinkti tinkamiausią tarptautinį standartą būtent šios veiklos patikrai. Svarstymo eiga buvo pateikta atsižvelgiant į tarptautinių standartų privalumus bei trūkumus ir RVA patikros tikslus (pateikta 2 lentelėje).

2 lentelė

RVA patikros formato privalumai ir trūkumai pagal tarptautinius standartus

	Privalumai	Trūkumai	Tinkama/ netinkama
Tarptautiniai audito standartai (TAS)	<ul style="list-style-type: none"> • Suteikia aukščiausio lygio patikimumą; • Aiški, struktūriškai gerai reglamentuota paslauga 	<ul style="list-style-type: none"> • Nėra tikslios metodikos, tik gairės • Ypatingai svarbūs profesiniai sprendimai, todėl aukšto lygio patikimumas gaunamas tik išpildžius daugybę sąlygų. 	Netinkama
Tarptautiniai peržiūros užduočių standartai (TPUS)	<ul style="list-style-type: none"> • Mažesnė apimtis nei audito. • Galimai pigesnė paslauga nei auditas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mažesnis patikimumo lygis nei audite. • Dar daugiau erdvės profesiniams sprendimams (atitinkamai, kokybiškam produktui reikalinga dar didesnė profesinė branda) 	Netinkama
Tarptautiniai užtikrinimo užduočių standartai (TUUS)	-	<ul style="list-style-type: none"> • Nėra taikomas finansinei finansinės informacijos patikrai. 	Netinkama
Tarptautiniai susijusių pasaugų standartai (TSPS)	<ul style="list-style-type: none"> • Sutartų procedūrų užduotis galima labai <u>tiksliai, konkrečiai</u> ir pagal poreikius suformuoti. • Didesnis <u>aiškumas, tiek auditoriui, tiek užsakovui.</u> • Gali būti efektyvi prevencinė priemonė – Įmonės žinodamos kaip bus tikrinamos – tikėtina tam ruošis, o tai gerins ataskaitų kokybę • Sutartos procedūros beveik <u>nepalieka erdvės subjektyvumui ir profesiniam sprendimui.</u> 	<ul style="list-style-type: none"> • Sutartos procedūros neteikia užtikrinimo, kad ataskaitose neliks reikšmingų iškraipymų. • Tikėtina kils poreikis sutartų procedūrų reglamentavimo tikslinimui/ aiškinimui/ detalizavimui ir pan. 	Tinkama

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Grigaliūnu, 2019, LAR ir Tarybos atstovais, TAS, TPUS, TUUS ir TSPS

Grigaliūnui (2019), Lietuvos auditorių rūmams ir Tarybai atlikus standartų privalumų ir trūkumų analizę (2 lentelė) ir atsižvelgus į Tarybos iškeltą tikslą, kuriuo siekiama įmonių sąnaudų ir apskaitos atskyrimo sistemų principų skaidrinimas ir jų įgyvendinimo, Taryba nusprendė, kad tinkamiausias RVA patikros formatas – užduotys atlikti sutartas procedūras dėl finansinės informacijos, atliekamos vadovaujantis 4400-tuoju tarptautiniu susijusių paslaugų standartu (TSPS). Dėl galimybės tikslia suformuluoti procedūras, didesnio aiškumo auditoriams dėl RVA patikros atlikimo ir sumažinant erdvę profesiniam sprendimui.

Pasak tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos (IAASB) vadovo Van Den Hout (2019), nors 4400 TSPS buvo sukurtas jau daugiau nei prieš 20 m., jis neatsiliko nuo reikšmingų pokyčių įvykusių verslo aplinkoje. IAASB vadovo teigimu sutartos procedūros vis dar plačiai naudojamos ypač atsižvelgiant į poreikį didinti atsakomybę už gaunamą finansavimą ir dotacijas, o taip pat ir pokyčiai reglamentavime lėmė šių procedūrų paklausos augimą ypatingai tarp mažų subjektų, nes vadovai suinteresuoti ieškoti alternatyvių paslaugų auditui, dėl padidėjusių audito išimčių ribų.

4400 tarptautinių susijusių paslaugų standarto (TSPS) tikslas yra nustatyti standartus ir pateikti nuorodas apie auditoriaus profesines pareigas, atliekant finansinės informacijos sutartų procedūrų užduotį ir apie auditoriaus pateikiamos ataskaitos, susijusios su tokia užduotimi, formą ir turinį. Užduotis atlikti sutartas procedūras gali apimti tai, kad auditorius atliks tam tikras procedūras, susijusias su atskirais finansinių duomenų straipsniais, finansine ataskaita arba net visa finansine atskaitomybe.

Sutartų procedūrų užduoties tikslas pagal 4400 TSPS yra auditoriui atlikti audito pobūdžio procedūras, dėl kurių auditorius ir pateikti ataskaitą apie faktinius pastebėjimus (toliau – FP ataskaita). Taigi, auditorius įmonei pateikia tik FP ataskaitą apie faktinius sutartų procedūrų pastebėjimus, o tai reiškia, kad nepareiškiamas joks užtikrinimas, o ataskaitos naudotojai patys įvertina ir daro išvadas, vadovaudamiesi auditoriaus atliktų procedūrų aprašytais pastebėjimais ataskaitoje.

Auditorius turi būti užtikrintas, kad įmonės atstovai ir kitos nurodytos šalys, kurios gaus FP ataskaitos kopijas, aiškiai supranta užduoties sutartas procedūras ir sąlygas. Dėl šios priežasties 4400 TSPS yra išskiriami dalykai, dėl kurių turi būti susitarta:

- užduoties pobūdis, įskaitant tai, kad atliktos procedūros nebus auditas ar peržvalga ir kad atitinkamai užtikrinimas nebus pareikštas;
- finansinės informacijos, kuriai bus taikomos sutartos procedūros, nustatymas;
- konkrečių procedūrų, kurios bus taikomos, pobūdis, laikas ir apimtis;
- numatoma ataskaitos apie faktinius pastebėjimus forma ir kt.

Auditorius atliekant finansinės informacijos sutartų procedūrų užduotį turi visų pirma planuoti darbus taip, kad užduotis būtų atlikta efektyviai. Patikros metu pagal auditorius turi dokumentuoti dalykus, kurie svarbūs pateikiant įrodymus, pagrindžiančius pastebėjimus ir įrodymus pateiktus FP ataskaitoje, kad užduotis atlikta vadovaujantis šiuo TSPS ir užduoties sąlygomis. Patikra pagal 4400 TSPS turi būti atlikta pagal sutartas procedūras ir turi būti naudojami surinkti įrodymai, kaip pagrindas, parengti FP ataskaitai. Whittington ir Pany (2006) taip pat teigia, kad audito įrodymai yra visa informacija, kuria auditorius pagrindžia savo nuomonę išvadose. Taigi, nors auditorius nepateikia savo nuomonės FP ataskaitoje, tačiau audito įrodymai svarbūs, nes auditorius turi pagrįsti savo pateiktus pastebėjimus.

Atliekant sutartų procedūrų užduotį gali būti taikomos šios audito procedūros: paklausimas ir analizė, perskaičiavimas, palyginimas ar kiti kanceliariniai tikslumo patikrinimai, stebėjimas, tikrinimas ir patvirtinimų gavimas. Reikėtų išskirti dvi bene dažniausiai auditorių atliekamas procedūras – perskaičiavimą ir dokumentų tikrinimą, kurie itin svarbūs. Anot Mackevičiaus (2009), perskaičiavimas sumažina ar visiškai panaikina auditoriaus abejones dėl kliento pateiktos informacijos teisingumo, todėl procedūra naudojama, siekiant įsitikinti nuoseklumu, to paties tipo informacijos sutapimu, kai ji gauta iš skirtingų šaltinių ir atitikimu įmonės apskaitoje. Duomenų ir įrašų patikrinimą užsienio autoriai Louwers et al. (2008) išskiria dar į tokias pagrindines dalis, kaip: dokumentai parengti nepriklausomų trečiųjų šalių, klientų paruošti dokumentai, įvykusių operacijų tikrinimas. Yin (2019) analizavusi audito procedūras ir įrodymų koncepcijas, pabrėžė, kad jei audito įrodymai surenkami apklausos būdu turėtų būti rašytinė medžiaga, t. y. turėtų būti dokumentuota, nurodant apklausos elementus, turinį, metodus ir rezultatus.

Galiausiai – pateikiama FP ataskaita dėl sutartų procedūrų užduoties. Ataskaitoje turi būti pakankamai detalai aprašytas tikslas ir užduoties sutartos procedūros, kurios vartotojui leistų suprasti atlikto darbo pobūdį ir apimtį. Papildomai standarte išskiriamos dalys, kurios turi būti pateiktos FP ataskaitoje.

Mokslininkė Tamas Szora (2010) tyrinėjusi sutartų procedūrų ribotumą pagal 4400 TSPS pabrėžė, kad ypatingai svarbus aspektas, kuo auditoriaus vaidmuo skiriasi nuo to, kai jis atlieka finansinį auditą, remiantis tarptautiniais audito standartais (TAS), yra tai, kad auditorius atlikdamas sutartas procedūras atlieka tik tai, kas sutarta sutartyje (nieko nemažiau ir nedaugiau) ir nepareiškia nepriklausomo auditoriaus nuomonės dėl tikrinamų objektų, o FP ataskaitos gavėjai turi patys įvertinti ir pasidaryti savo išvadas, remiantis auditoriaus pateiktais pastebėjimais.

Tiek Lietuvoje, tiek užsienyje sutartas procedūras naudoja tokios suinteresuotosios šalys, kaip: reguliavimo institucijos, finansavimo įstaigos ir kreditoriai dėl įvairių priežasčių (pvz.: paskolai ar dotacijai gauti). Taip pat daugelis mokslininkų teigia, kad sutartos procedūros ypač naudingos, siekiant patikrinti tik tam tikrą svarbią sritį, pavyzdžiui: verslo (ar jo dalies) pirkimas

ar pardavimas, specialios paskolos, gautinų ir mokėtinų sumų procesai, darbo užmokestis, suteiktas finansavimas ir pan. Sutartų procedūrų privalumas prieš auditą ar peržiūrą yra tas, kad dažnai mažesnės sąnaudos ir pastangos.

Dėl didelės sutartų procedūrų pagal 4400 TSPS paklausos – jis buvo atnaujintas ir IAASB 2020 m. gruodžio 3 d. paskelbė persvarstyta 4400 TSPS sutartų procedūrų standartą, kuris įsigalios nuo 2022 m. sausio 1 d. IAASB pirmininkas Seidensteinas (2020) teigia, kad šis peržiūrėtas standartas atitinka tokias sąlygas, kurios susijusios tiek su finansine, tiek su ne finansine informacija, o reikalavimų ir taikymo medžiagos patobulinimas skatins nuoseklumą atliekant sutartas procedūras. Pagrindinius 4400 TSPS siūlomus pokyčius dar 2019 m. vasarį aprašė Mkololo (2019). Remiantis Mkololo (2019) ir IAASB išleistu „įvadu į peržiūrėtą ISRS 4400 sutartos procedūros“ išskiriami pagrindiniai 4400 TSPS pokyčiai:

- taikymo ir atsakomybės srityje:
 - taikomas tiek finansinei, tiek nefinansinei informacijai;
 - ataskaita skirta ne tik sutartyje nustatytoms šalims, bet platesnei vartotojų grupei;
 - ataskaitoje atsiranda aiškus tikslas;
 - sąvoka „Faktinių pastebėjimų ataskaita“ keičiama į „Pastebėjimų ataskaita“;
- nepriklausomumo reikalavimo laikymasis;
- atsiranda profesinis sprendimas;
- naujos sąlygos sutartyje priimant ir tęsiant užduotis (pvz.: aiškus sutarties tikslas, atsisakymas tęsti darbą, jei auditorius sužino aplinkybių, dėl kurių sutartos procedūros yra netinkamas iškeltam tikslui ir pan.);
- pateikiamas aprašas, kaip naudotis eksperto darbu;
- sutartų procedūrų ataskaitoje:
 - išskiriamos sutartyje numatytų šalių atsakomybės;
 - papildoma nepriklausomumo apibrėžimu;
 - nenurodoma, kam skirta ataskaita.

Atlikta palyginamoji RVA patikros pokyčio analizė (3 lentelėje), remiantis iki 2019 galiojusia RVA patikros metodika, kai auditorius rėmėsi 800 Tarptautiniu audito standartu „Specialūs svarstymai – pagal specialios paskirties tvarką sudarytų finansinių ataskaitų auditas“ ir nuo 2019 m. liepos įsigaliojusia nauja metodika, kurios metu auditorius atlikdamas RVA patikrą remiasi tarptautiniais susijusių paslaugų standartais – 4400 „Užduotys atlikti sutartas procedūras dėl finansinės informacijos“.

3 lentelė

RVA patikros reglamentavimo pokyčių palyginamoji analizė

Kriterijus	Galiojo <u>iki</u> 2019 m.	Galioja <u>nuo</u> 2019 m.
Audito standartas	800-asis TAS „Specialūs svarstymai – pagal specialios paskirties tvarką sudarytų finansinių ataskaitų auditas“	Patikros standartas: 4400-tasis TSPS „Užduotys atlikti sutartas procedūras dėl finansinės informacijos“
Audito tikslas	Pareikšti nuomonę dėl to, ar įmonės RVA visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal metodikos reikalavimus	Atlikus sutartas procedūras, pateikti FP ataskaitą , kurios rezultatus Taryba naudotų vertinant, ar įmonės RVA teikiami duomenys atitinka Tarybos nustatytus reikalavimus
Audituojamos ataskaitos	<u>3 RVA¹</u> formos. Su kitomis ataskaitomis auditorius turi susipažinti tiek, kiek, auditoriaus profesiniu vertinimu, būtina	Visas TU nurodytas <u>RVA rinkinys (1 – 12 pr.) + DSAIS²</u> formos (šilumos ir vandens sektoriuose)
Patikros procedūros	Audito procedūros: <u>gairės</u> nurodytos TAS, bet konkrečias procedūras renkasi pats auditorius	Patikros procedūros: techninėje užduotyje nurodytos <u>konkrečios procedūros</u> pagal sektorių
Rezultatai	<u>Nuomonė</u> dėl to, ar įmonės RVA visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal metodikos reikalavimus	<u>Nuomonė</u> dėl RVA <u>nepareiškiamą</u>
	Audito metu pastebėtus <u>trūkumus ir (arba) rekomendacijas</u> dėl įmonės RAS tobulinimo auditorius <u>pateikia vadovybei</u> raštu rekomendacijų laiške	Teikiama patikros ataskaita dėl faktinių pastebėjimų, nustatytų atlikus sutartas procedūras
Tarybai teikiamų duomenų apimtys	Tarybai pateikiamos RVA ir audito nuomonė, <u>be ją pagrindžiančių duomenų/</u> darbinių dokumentų	Tarybai pateikiamos RVA ir patikros ataskaita <u>su reikšmingai didesniu duomenų kiekiu</u>
Kokybės kontrolė	<u>Nėra nešališkos institucijos</u> , galinčios <u>įvertinti RVA audito kokybę</u>	Taryba turi teisę kreiptis į AVNT ³ atlikti <u>audito įmonės</u> atliktos RVA patikros <u>kokybės tyrimą</u>

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis Grigaliūnu (2019), 800 TAS, 4400 TSPS.

Taigi, remiantis 3 lentelėje pateikta reguliuojamos veiklos patikros palyginamąja pokyčių analize aišku, kad iki 2019 m. techninę specifikaciją auditui parengdavo pati audituojama įmonė, bet taikytas audito standartas leido pakankamai lanksčiai vertinti numatytus reikalavimus. Svarbiausias patikros pokytis yra tas, kad auditorius RVA rinkinį įvertindavo pateikdamas nuomonę dėl jų atitikimo nustatytiems reikalavimams, tačiau audito metu pastebėtus trūkumus pateikdavo tik įmonei rekomendacijų laiške.

Nuo 2020 m., už 2019 m. ataskaitinį laikotarpį, įmonės vietoje nepriklausomo auditoriaus išvados, teikia FP ataskaitą Tarybai, parengtą atlikus RVA patikrą, remiantis TU ir auditorių patikrintas reguliuojamosios veiklos ataskaitas už 2019 m. Taigi, Taryba gauna FP ataskaitą su konkrečiais faktiniais pastebėjimais pagal kiekvieną numatytą procedūrą TU, o tai reiškia, kad

¹ RVA rinkinio sandara detaliai aprašyta 1.4. poskyryje.

² DSAIS – Duomenų surinkimo ir analizės informacinę sistemą.

³ AVNT - audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba.

ataskaitos apimtis padidėja lyginant su prieš tai buvusia nepriklausomo auditoriaus išvada parengta pagal 800 TAS. Auditoriaus išvadoje detalūs pastebėjimai apie šilumos sektoriaus įmonę atsirasdavo tik tuo atveju, jei auditorius nustatydavo reikšmingų neatitikimų Aprašo reikalavimams. Tačiau tai padės reguliuotojui įsitikinti ūkio subjektų sąnaudų pagrįstumu, priskiriant jas reguliuojamai veiklai. Tarybos pirmininkė Inga Žilienė RVA patikros pokytį vertina taip: „Tai ženklus reguliavimo pokytis, siekiant reguliuojamų įmonių veiklos skaidrinimo. Įmonių teikiamos RVA rinkinys dažnai neužtikrina galimybės reguliuotojui įsitikinti sąnaudų pagrįstumu, kas yra būtina priimant kainodarinius sprendimus, todėl reikalinga suformuluoti aiškius reikalavimus patikrą atliekantiems nepriklausomiems auditoriams. Tai leistų užtikrinti patikros rezultatų panaudojimo rezultatyvumą“. I. Žilienė taip pat pabrėžia, kad šis išgrynintas procesas atneš naudą:

- tiek reguliuojamoms įmonėms, užtikrinant būtinųjų sąnaudų padengimą;
- tiek RVA patikrą atliekančioms audito kompanijoms;
- tiek vartotojams, garantuojant, kad už paslaugas būtų mokama būtinosiomis sąnaudomis pagrįstą kainą.

Tarybos teigimu – pasiteisinus šiai metodikai, tai duos stiprų pagrindą spręsti ateities problemas ir specifinių sričių bei žinių reikalaujantiems auditams.

Taigi, reguliuojamos veiklos patikrai Taryba nusprendė taikyti tarptautinį susijusių paslaugų standartą – 4400 „Užduotys atlikti sutartas procedūras dėl finansinės informacijos“. Šis standartas jau daugiau kaip 20 m. aktyviai naudojamas įvairioms patikroms, bet dažniausiai suteikto finansavimo ar dotacijos patikrai. Dėl didelės šio standarto naudojimo paklausos jis buvo atnaujintas. Atsižvelgiant į tai, kad iki 2019 m. RVA patikrai buvo naudojamas 800 Tarptautinis audito standartas, svarbu pastebėti, kad nuo 2019 m. bus atliktos tik TU nurodytos procedūros, Taryba gaus žymiai didesnės apimties ataskaitą, o auditorius nepareikš nuomonės dėl RVA rinkinio atitikimo nustatyti metodikai.

1.3. Reguluojamos veiklos patikros procesas

1.3.1. Reguluojamosios veiklos ataskaitų patikros techninė užduotis

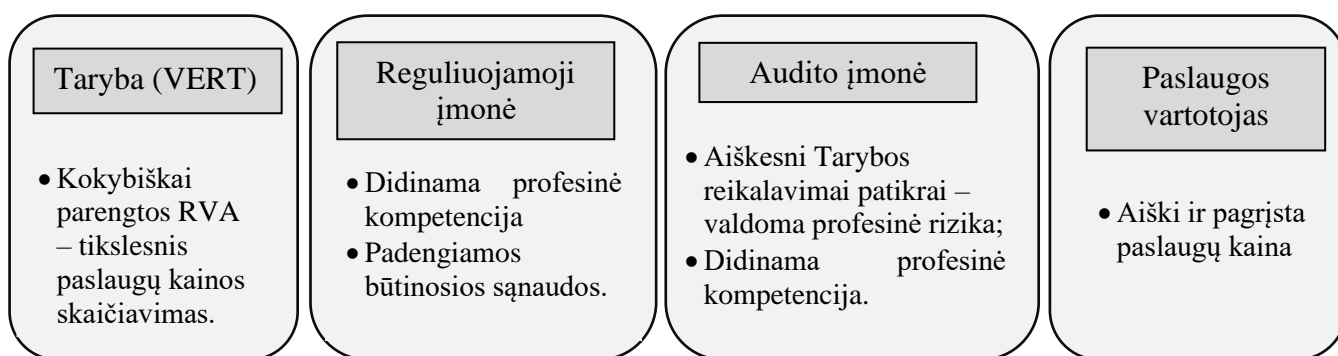
RVA patikra nuo 2019 m. atliekama vadovaujantis 4400 TSPS pagal sutartas procedūras, kurios Lietuvoje yra numatytos ir pateikiamos techninėje užduotyje. Energetikos įstatyme techninė užduotis apibrėžiama kaip: Tarybos kasmet iki kovo 31 dienos tvirtinamas ar pratęsimas galioti dokumentas, kuris yra rengiamas atskiriems energetikos sektoriams ir (ar) pagal atskiras reguliuojamas veiklas. Atliekant reguliavimo apskaitos sistemos patikrą šio įstatymo nustatytais atvejais Tarybos tvirtinamas dokumentas, kuriame nurodomi konkretūs tarptautinės

buhalterių federacijos tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos parengti ir patvirtinti tarptautiniai užtikrinimo užduočių, tarptautiniai peržiūros užduočių, tarptautiniai susijusių paslaugų standartai ir susiję praktiniai nurodymai arba tarptautiniai audito standartai, kuriais vadovaujantis turi būti atliekama energetikos įmonių RVA patikra ir (ar) RAS patikra, ir šių patikros paslaugų reikalavimai ir (ar) apimtis.

2019 m. rugsėjo 2 d. Taryba išleido nutarimą dėl reguliuojamosios veiklos ataskaitų patikros techninės užduoties patvirtinimo (Nr. O3E-386). Nauji reguliuojamos veiklos patikros reikalavimai parengti, įgyvendinant Tarybos inicijuotus finansinių ataskaitų audito įstatymo, energetikos įstatymo bei geriamojo vandens tiekimo ir nuotekų tvarkymo įstatymo pakeitimus, įsigaliojusius 2019 m. Pagal šiuos įstatymus reguliuojamos įmonės iki kiekvienų metų balandžio 30 d. privalo parengti ir pateikti Tarybai nepriklausomo auditoriaus patikrintą praėjusių metų RVA rinkinį kartu su FP ataskaita. RVA patikros techninės užduoties paskirtis: energetikos įmonių, geriamojo vandens tiekėjų, nuotekų tvarkytojų, paviršinių nuotekų tvarkytojų RVA patikrai atlikti energetikos įstatymo ir geriamojo vandens tiekimo ir nuotekų tvarkymo įstatymo nustatyta tvarka. Patikros tikslas – atlikti sutartas procedūras, kurių rezultatus Taryba naudotų vertinant ar įmonių metinio RVA rinkinio teikiami duomenys atitinka Tarybos nustatytus reikalavimus. Naujos RVA patikros metodikos pokyčio tikslą taip pat galima apibrėžti kaip – kokybiškos, tinkamai parengtos RVA, tačiau reikėtų išskirti šio pokyčio naudas pagal RVA rinkinio vartotojų grupes. Būtent tai pavaizduota 1 paveiksle.

1 paveikslas

RVA patikros metodikos pokyčio naudos pagal grupes



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis V. Grigaliūnu, 2019.

Remiantis 1 paveikslu, Tarybai pats svarbiausias aspektas yra kokybiškai parengtos ataskaitos, kurių pagrindu apskaičiuojama reguliuojamos veiklos paslaugų kaina. Remiantis TU, auditorius patikrins pagrindines ir svarbiausias sritis, aktualias teisingam RVA rinkinio

parengimui, o nustatytus net mažiausius neatitikimus ir jų įtaką kainodarai įvertins pati Taryba, t. y. auditorius nepateiks savo nuomonės FP ataskaitoje.

Taigi ir paslaugų vartotojams paslaugų kaina bus aiški ir pagrįsta. Audito įmonei bus paprasčiau ir aiškiau, kaip turi būti atlikta reguliuojamos veiklos patikra, nes TU pateikiamos procedūros, kurias reikia atlikti kartu su aprašu, kaip tai turi būti atlikta. Procedūrų atlikimo aiškumas leidžia sumažinti ir neteisingo auditoriaus profesinio sprendimo bei vertinimo riziką. Taip didės tiek audito įmonės, tiek reguliuojamos įmonės profesinė kompetencija: audito įmonės – suvokiant, kurios procedūros svarbiausios, kur ieškoma sisteminių kontrolės taškų, o reguliuojama įmonė – atidžiau peržiūri savo apskaitos atskyrimo ir sąnaudų paskirstymo reikalavimus. Būtent per reguliuojamos veiklos patikros pokyčio naudas skirtingoms grupėms, galima pagrįsti, 4400 TSPS naudingumą lyginant su prieš tai galiojusia patikros metodika, remiantis 800 TAS.

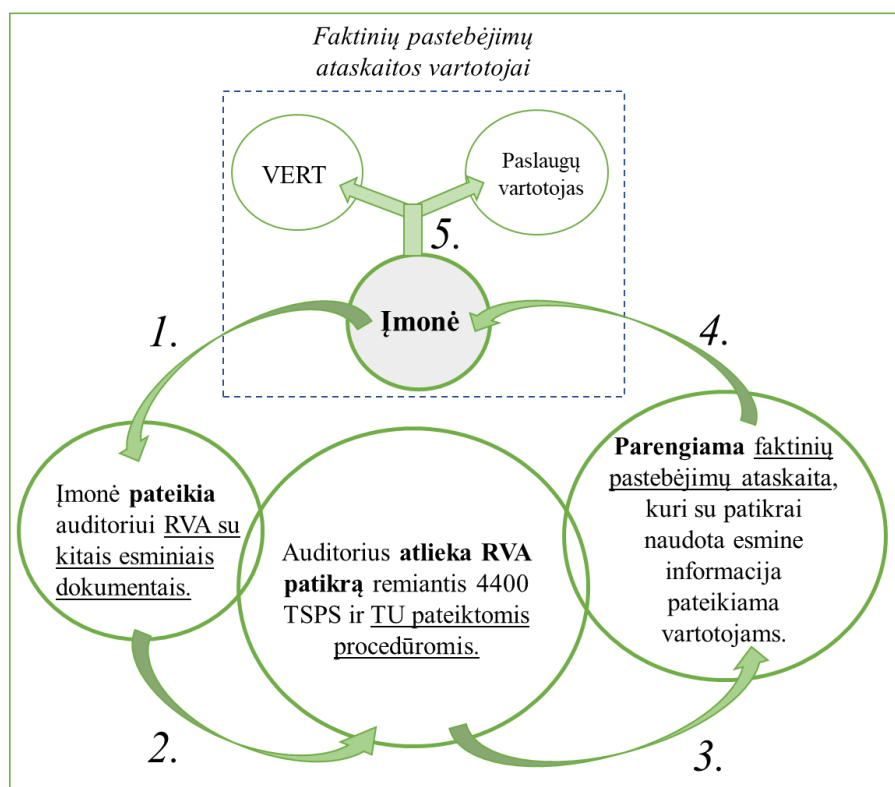
RVA patikrą gali atlikti tik Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymo nustatyta tvarka į audito įmonių sąrašą įrašyta audito įmonė arba auditorius, kuris audito veikla verčiasi savarankiškai vadovaujantis:

- tarptautinės buhalterių federacijos patvirtintame buhalterių profesionalų etikos kodekse nustatytais profesinės etikos principais ir turi būti nepriklausomu nuo įmonės;
- Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymu;
- tarptautinės buhalterių federacijos patvirtintu 4400-uoju tarptautiniu susijusių paslaugų standartu „Užduotys atlikti sutartas procedūras dėl finansinės informacijos“ (toliau – TSPS 4400);
- įmonės patvirtintu reguliavimo apskaitos sistemos laisvos formos aprašu (RAS aprašas);
- technine užduotimi (TU);
- taikytiniais teisės aktais, atsižvelgiant į sektorių, kuriame veikia įmonė.

RVA patikros procesą galima išskirti į 5 pagrindinius etapus. Būtent tai atspindi 2 paveikslas.

2 paveikslas

RVA patikros procesas



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Reguliuojamosios veiklos ataskaitų patikros techninės užduoties Tarybos nutarimo patvirtinimu, 2019.

RVA patikros TU nutarime išskirtos audito įmonės ir reguliuojamos veiklos įmonės pareigos (4 lentelė). Tai atspindi pirmąjį reguliuojamos veiklos patikros etapą, kurio metu teigiama, kad įmonė prieš patikros pradžią turi pateikti audito įmonei šiuos duomenis:

1. Ataskaitinio laikotarpio RVA.
2. Ataskaitinio DSAIS užpildytas formas (šilumos ir vandentvarkos sektorių įmonės).
3. RAS aprašą, kuriuo remiantis parengtos ataskaitinio laikotarpio RVA.
4. Individualius teisės aktus, priimtus įmonės atžvilgiu, turinčius įtakos ataskaitinio laikotarpio RVA.
5. Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto sąrašą, naudotą ataskaitinio laikotarpio RVA parengimui.
6. Užpildytus TU 3–8 priedus (atsižvelgiant į sektorių, kuriame veikia įmonė).
7. Kitą audito įmonės nurodytą informaciją, būtiną pradėti patikrą

Iš aukščiau pateiktų dokumentų, reikėtų išskirti RAS aprašą, kuris yra vienas svarbiausių įmonės dokumentų, tai laisvos formos reguliavimo apskaitos sistemos aprašas, kuriame aprašyti įmonei taikomų įstatymų, nutarimų ir kitų nuostatų adaptavimas ar reikalavimai įmonės veiklai.

Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad šis reguliuojamosios veiklos ataskaitų patikros TU Tarybos nutarimo patvirtinimas turi 8 priedus, t. y.

1. Techninė užduotis (TU) – tai procedūros, kuriomis vadovaujantis auditorius privalo atlikti visą reguliuojamos veiklos patikrą.
2. FP ataskaitos forma – auditoriaus pateikiamas pagrindinis dokumentas tikrinamai įmonei, kuriame kiekvienai TU procedūrai pateikiami pastebėjimai, kas buvo patikrinta ir kokie rezultatai gauti, jei procedūra neatlikta, paaiškinama kodėl. Įmonė šį dokumentą pateikia Tarybai.
3. Šeši sąnaudų suvestinės priedai (Nr. 3-8), kurie taikomos atskirai šiems šešioms sektoriams: šilumos, elektros, dujų, vandens, suskystintų naftos dujų (SND) ir elektros bei dujų sektoriaus sąnaudų suvestinė. Taigi, šilumos sektoriaus sąnaudų suvestinės priedo numeris yra 3.

Reguliuojama įmonė turi užpildyti jos sektoriui aktualų sąnaudų suvestinių priedą (Nr. 3-8). Kiekvieną priedą sudaro 5 ataskaitos, kurių patikrą atlieka auditorius (X rodo 3-8 priedo numerį, atitinkamai, kuriam sektoriui įmonė priklauso):

1. X.1. Darbo užmokesčio sąnaudų suvestinė.
2. X.2. Sąnaudų grupavimo suvestinė.
3. X.3. Nepaskirstomų sąnaudų suvestinė.
4. X.4. Pirminio priskyrimo suvestinė.
5. X.5. Paskirstymo kriterijų patikra.

Šie 3-8 priedai yra itin svarbūs, siekiant atskirti RVA rinkinio prieduose pateiktas sąnaudas nuo buhalterinėje apskaitoje pateiktų visų įmonės patirtų sąnaudų. Tai reiškia, kad šie priedai, kuriuos pildo įmonė yra parengti principu, kai viename stulpelyje yra pateikiamos visos buhalterinės apskaitos sąnaudos (3 paveikslo, D stulpelis), tada pateikiami stulpeliai, kuriuose įmonė gali parodyti įvairius koregavimus ir pergrupavimus (E stulpeliai) (pvz.: tokius kaip: ilgalaikio nematerialiojo ir materialiojo turto buhalterinio nusidėvėjimo eliminavimas) ir galiausiai suminis stulpelis, kuriame atsispindi sąnaudų straipsnio suma po koregavimo ir pateikiama RVA rinkinyje (F stulpelis).

3 paveikslas

TU 3.2.pr. šilumos sektoriaus sąnaudų grupavimo suvestinė

NR.	SĄNAUDŲ GRUPĖS IR POGRUPIAI	DK SĄSKAITOS (DIMENSIJOS)	DK SUMA	K1	Kn	RVA SUMA	RVA PRIEDAS
A	B	C	D	E		F	G
I.	ŠILUMOS ĮSIGIJIMO SĄNAUDOS					0	RVA 5 PR.
I.1.	Šilumos įsigijimo sąnaudos					0	
I.2.-	Kitos sąnaudos, susijusios su šilumos įsigijimu (nurodyti)					0	
II.	KURO SĄNAUDOS ENERGIJAI GAMINTI					0	
II.1.	Gamtinių dujų įsigijimo sąnaudos					0	

Šaltinis: Reguluojamosios veiklos ataskaitų patikros techninės užduoties Tarybos nutarimo patvirtinimu, 2019

Panašiu principu sudaryti ir kiti TU X.1-5 priedai. Pagrindinis ir bene svarbiausias šio atskyrimo aspektas yra tas, kad buhalterinėje apskaitoje pateiktos sąnaudos ne visais atvejais gali būti priskirtos įmonės būtinosioms sąnaudoms, kuriomis remiantis yra skaičiuojama šilumos kaina, todėl svarbu tinkamai atskirti įmonės patirtas sąnaudas, kurios yra susijusios su reguliuojamos veiklos vykdymu ir tinkamai paskirstyti tarp įmonėje išskiriamų verslo vienetų. Būtent nepaskirstomųjų sąnaudų, t. y. tų, kurios nebūtinos reguliuojamą veiklą vykdyti, detalizavimas pateikiamas TU X.3 priede. TU X.4 detalizuojamos sąnaudos pagal kategorijas: tiesioginėms, netiesioginėms, bendram veiklos palaikymui ir nepaskirstomosioms atskirai pagal pirminį jų priskyrimą. Galiausiai TU 3.5. priede patikrinami paskirstymo kriterijai, kuriais remiantis paskirstomos sąnaudos pagal konkrečias įmonės teikiamas paslaugas.

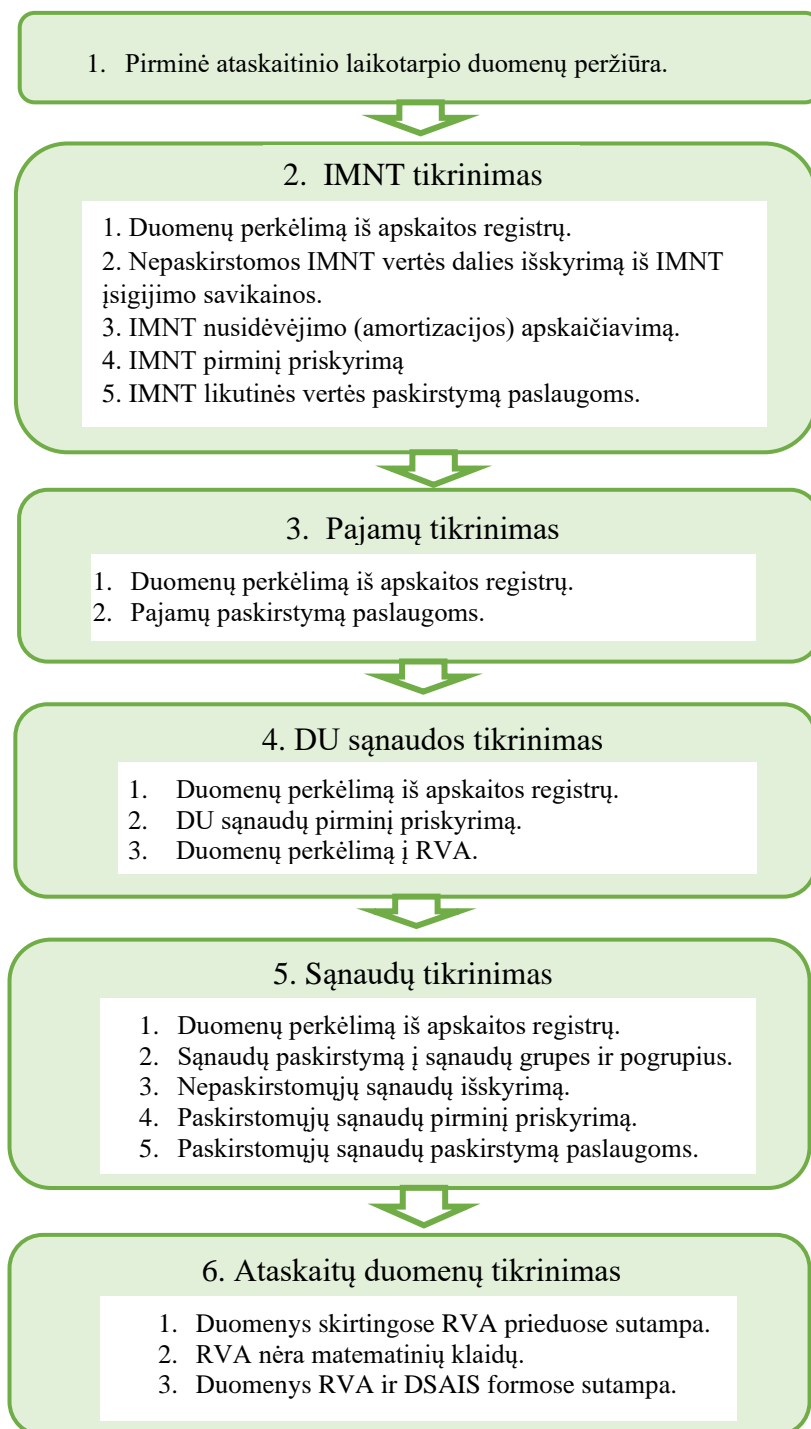
RVA patikros procesas įforminamas techninėje užduotyje, kuri sudaryta iš 6 pagrindinių dalių, o kiekvienoje jų, pateikiamos tikslios TU procedūros, kurias turi atlikti auditorius (4 paveikslas). Taigi, antrame RVA patikros etape (2 paveikslas) – auditorius atlieka TU procedūras.

TU procedūrų pobūdis ir apimtis buvo sudaroma atsižvelgiant į susijusias rizikas, t. y. kiekvienai TU pateiktai procedūrai buvo suformuotos rizikos, kuriomis remiantis ir išskiriamos šios procedūros, anot Grigaliūno (2019), siekiant:

- tikrinti sisteminius ir kontrolės taškus (tiek didesniai RVA rinkinio patikimumui, tiek prevencijai);
- tikrinti sąsajas tarp RVA rinkinio ir finansinių ataskaitų.

4 paveikslas

TU pateiktų procedūrų sandara ir etapai



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Reguluojamosios veiklos ataskaitų patikros techninės užduoties Tarybos nutarimo patvirtinimu, 2019.

TU sudaro patikros objektas, procedūra, kurią auditorius turi atlikti, apibrėžiama tikrinimo imtis, pateikiama informacija, kada ir koku atveju auditoriui reikalingi įmonės raštiški paaiškinimai (tokiu atveju pateikiami komentarai, ku vadovaujantis įmonė turėtų pateikti

paaškinimus) ir duomenų šaltiniai bei teisinis pagrindas atskirai kiekvienai reguliuojamos veiklos sričiai. 5 paveiksle pateikta pirma TU procedūra – pirminė ataskaitinio laikotarpio duomenų peržiūra. Svarbu atkreipti dėmesį, kad Taryba kasmet gali peržiūrėti ir pakoreguoti nustatytą TU.

5 paveikslas

TU procedūros sandaros pavyzdys: 1. Pirminė ataskaitinio laikotarpio duomenų peržiūra

Patikros objektas	Patikros procedūros	Duomenų šaltiniai ir teisinis pagrindas				
		Šiluma	Elektra	Dujos	Vanduo	SND
1. Pirminė ataskaitinio laikotarpio duomenų peržiūra (TU 9.1 p.p.)						
1.1. Ataskaitinio ir praėjusio ataskaitinio laikotarpio duomenų palyginimas	<p>1.1.1. Ataskaitinio ir praėjusio ataskaitinio laikotarpio duomenų palyginimas</p> <p>Kiekvienos paslaugos lygmeniu palyginti ataskaitinio laikotarpio pajamas ir sąnaudas (pagal sąnaudų grupes) su atitinkamais praėjusio ataskaitinio laikotarpio duomenimis.</p> <p>Visiems reikšmingiems³ pajamų ir sąnaudų pokyčiams pateikti įmonės paaškinimus detalizuojančius pokyčių priežastis.</p> <p>Pastaba: <i>Procedūra siekiama padėti Tarybai įvertinti ar RVA parengtos laikantis pastovumo principo.</i></p>	RVA 1,5,12 pr. ----- <i>Aprašo 7.4. p.p.</i>	RVA 1,4,5 pr. ----- <i>Aprašo 6.4. p.p.</i>	RVA 1,4,6 pr. ----- <i>Aprašo 6.4. p.p.</i>	RVA 3,4 pr. ----- <i>Aprašo 8.3. p.p.</i>	RVA 2,3,5 pr.

Šaltinis: Tarybos nutarimas dėl Reguluojamosios veiklos ataskaitų patikros techninės užduoties patvirtinimo, 1 priedas, 2019.

RVA patikros procesas, kurio metu atliekamos TU numatytos procedūros (4 paveikslas) vyksta laikantis RVA rinkinio rengimo eigos, t. y. nuo ūkinių operacijų registravimo apskaitoje, pirminio priskyrimo paslaugoms, paskirstymo kriterijaus nustatymo, paskirstymo paslaugoms ir RVA rinkinio sudarymo. Būtent patikros proceso eigos sutapimas su RVA rinkinio rengimo nuoseklu, leis aiškiai matyti kiekvienos sąnaudų grupės detalizavimą, pradedant pirminiais dokumentais. Taryba tikisi, kad ūkio subjektai, žinodami, kas bus tikrinama, iš anksto galės pasiruošti ir pateikti tvarkingas ataskaitas, kartu išvengiant interpretacijų ar žmogiškųjų klaidų.

Trečiame RVA patikros proceso etape (2 paveikslas) auditorius parengia FP ataskaitą. Auditoriui atlikus RVA patikrą – patikros rezultatai pakankamai detaliam ir išsamiam turi būti įforminti FP ataskaitoje, kuri parengta vadovaujantis TSPS 4400 reikalavimais, taigi, FP ataskaitos sandara yra analogiška TU sandarai, nes FP ataskaitoje pateikiama informacija apie tai, kaip buvo atlikta kiekviena TU pateikta procedūra, kas buvo nustatyta, kokie paaškinimai gauti ir pan.

Įmonė RVA patikros pabaigoje turi pateikti audito įmonei pasirašytą patvirtinimų laišką, kuriame patvirtinama įmonės vadovybės atsakomybė už tinkamą RVA rinkinio parengimą pagal teisės aktų reikalavimus, bei kiti dalykai, kurie, audito įmonės profesiniu vertinimu, yra svarbūs atliekant patikrą.

Audito įmonės pasirašyta FP ataskaita pateikiama įmonei (4 reguliuojamos veiklos patikros proceso etapas (2 paveikslas)) kartu su nutarimo dėl RVA patikros TU patvirtinimo nutarime pateiktais dokumentais (ataskaitinio laikotarpio RVA, RAS aprašas ir kita svarbi informacija, reikalinga patikros rezultatų vertinimui, kurią pateikti nurodyta TU 2 priede), o įmonė šią FP ataskaitą kartu su visa nutarime pateikta informacija teikia reguliuojančiai institucijai (Tarybai) bei patalpinti įmonės tinklalapyje, o jei jo neturi – tai atlieka Taryba savo tinklalapyje (5 reguliuojamos veiklos patikros proceso etapas (2 paveikslas)). Įmonės pareiga užtikrinti, kad Taryba per DSAIS teikiamų RVA rinkinio priedų duomenys atitiktų patikros metu audito įmonei pateiktus RVA rinkinio priedus, dėl kurių pateikiama FP patikros ataskaita, duomenis.

Taryba turi teisę kreiptis į įmonę ir audito įmonę dėl papildomos informacijos, paaiškinimų, susijusių su atlikta patikra, bei paaiškinimus pagrindžiančių duomenų ir dokumentų pateikimo. Audito įmonė turi pareigą dokumentuoti dalykus, kurie svarbūs pateikiant įrodymus, pagrindžiančius FP ataskaitoje pateiktus pastebėjimus, kad užduotis atlikta vadovaujantis šiuo 4400 TSPS ir TU sąlygomis.

Taigi, RVA patikrai Lietuvoje, atliekamai pagal 4400 TSPS, sutartos procedūros yra parengtos ir pateikiamos visoms reguliuojamoms veikloms viename dokumente – TU. Patikros procesą sudaro 5 etapai: įmonė auditoriui pateikia RVA rinkinį ir kitus susijusius dokumentus, auditorius atlieka TU nurodytas procedūras, parengia FP ataskaitą, ją kartu su kita svarbia informacija pateikia įmonei, o ši – visą informaciją pateikia Tarybai ir patalpina savo tinklalapyje. TU sudaro 6 pagrindinės procedūrų grupės: pirminio ataskaitinio laikotarpio duomenų peržiūra, ilgalaikio turto, pajamų, darbo užmokesčio sąnaudų, kitų sąnaudų ir ataskaitinių duomenų tikrinimas. Tai įformina RVA patikros proceso eigą. Kartu su TU yra pateikiami 3-8 priedai, kuriuos įmonės turi užpildyti atsižvelgdamos į sektorių, kuriame veikia.

1.3.2. Techninės užduoties procedūros

Siekiant atlikti TU pateiktas procedūras ir parengti FP ataskaitą – auditorius turi surinkti audito įrodymus. Auditorius privalo surinkti patikimus, tikslus, išsamius, aktualius ir tinkamus įrodymus, kad galėtų parengti pagrįstą audito ataskaitą. Zuca (2015) audito įrodymus apibūdina, kaip informacijos visumą, kuria naudojasi auditorius nuomonei susidaryti ir audito išvadoje pateikti. Nors FP ataskaitoje auditorius nepateikia savo nuomonės, tačiau privalo aprašyti, kaip atliko procedūrą ir ką nustatė, t. y. pateikti įrodymus, kuriais remiantis išvadas darys Taryba ir reguliuojamoji įmonė priimant svarbius sprendimus. Yin (2019) tyrinėjusi audito įrodymus, jų koncepcijas ir jų rinkimo technikas pabrėžė audito įrodymų pakankamumo ir tinkamumo svarbą audito išvadai parengti, nes remiantis būtent šiomis savybėmis pasižyminčiais audito įrodymais,

siekiami pagerinti audito kokybę, teikti kuo efektyvesnius pasiūlymus ir verslo sprendimus dėl įmonės veiklos.

TU pateikiama 40 procedūrų, kurių kiekviena skaidoma detaliau ir iš viso sudaro 67. Auditorius turi atlikti procedūras, remiantis nustatytu eiliškumu, kaip ir pateiks savo pastebėjimus FP ataskaitoje tokią pat tvarka, kaip atliks TU pateiktas procedūras. Reikėtų pastebėti, kad ir įmonės rengdamos RVA rinkinį – jį rengia panašia tvarka.

RVA patikra pagal TU pradeda nuo **Pirminė ataskaitinio laikotarpio duomenų peržiūros procedūros**, kurios metu atliekama ataskaitinio ir praėjusio ataskaitinio laikotarpių duomenų palyginimas, remiantis pagrindiniais RVA rinkinio priedais, kurie tiksliai nurodytos TU pagal sektorių, kuriame veikia įmonė. Visiems reikšmingiems pajamų ir sąnaudų pokyčiams įmonė turi pateikti paaiškinimus, detalizuojančius pokyčių priežastis. Reikšmingumas yra aiškiai apibrėžtas TU atsižvelgiant į sektorių, kuriame veikia įmonė. Reikšmingas pajamų ar sąnaudų pokytis šilumos sektoriuje yra 20%. Šia procedūra siekiama padėti Tarybai įvertinti ar RVA parengtos laikantis pastovumo principo.

Antrasis TU etapas yra itin svarbus Tarybai. Šio etapo metu tikrinamas **Ilgalaikis turtas**. Šios dalies patikra atliekama remiantis RAS turto sąrašu, kuriame pateikiama pagrindinė turto vienetų informacija, kaip įsigijimo vertė, data, nusidėvėjimo normatyvas ir pan. (RAS turto sąrašo apibrėžimą žr. magistro darbo santrumpų skyriuje). Ilgalaikio turto patikra pradeda nuo įsitikinimo, kad RAS turto sąrašas, kuriuo remiantis sudarytas RVA rinkinys, yra parengtas kokybiškai, t. y. duomenys iš apskaitos registrų perkelti teisingai. Tam atliekama procedūra, kurios metu patikrinama, ar bendra ilgalaikio turto įsigijimo vertės suma, sukaupto ir metinio nusidėvėjimo suma bei kiekvienos nepaskirstomo turto kategorijos įsigijimo savikaina už ataskaitinio laikotarpį sutampa RAS turto sąrašo ir RVA 2 pr. t. y. ūkio subjekto ilgalaikio turto vertės ir nusidėvėjimo (amortizacijos) ataskaitoje. Sumos privalo sutapti, nes tik tada įsitikinama, kad RAS turto sąrašas parengtas kokybiškai. Kitas žingsnis, kuris padeda įsitikinti RAS turto sąrašo pilnumu ir tikslumu – tai RAS turto sąrašo pateiktos įsigijimo savikainos patikrinimas su buhalterinės apskaitos informacija (pvz.: ilgalaikio turto būklės ataskaita, didžioji knyga, balansas ir kt.).

Nepaskirstomo **ilgalaikio turto vertės dalies išskyrimo iš ilgalaikio turto įsigijimo savikainos** procedūras Taryba vertina, kaip itin svarbias teisingam RVA rinkiniui sudaryti. Tam skirtos 8 procedūros, kurios sudarytos remiantis Aprašu, kur teigiama, kad įmonėms vykdančioms ilgalaikio turto paskirstymą paslaugoms (produktams) ir verslo vienetams, draudžiama reguliuojamų kainų verslo vienetams ir paslaugoms (produktams) priskirti ilgalaikio turto vienetų vertės dalį finansuotą: dotacijomis (subsidijomis) ir vartotojų lėšomis, apyvartinių taršos leidimų

(ATL) lėšomis, perkainota turto verte, nenaudojamo turto verte, nesuderinto turto verte, akcininkų turtiniais įnašais ilgalaikiu turtu, kito nepaskirstomo turto verte ir LRAIC⁴.

Tarybos teigimu iš šių 8 procedūrų ypatingai svarbi ir bene viena pačių svarbiausių visoje TU yra turto vertės finansuotos dotacijomis (subsidijomis) ir vartotojų lėšomis patikrinimas, nes tai vertinama, kaip bene vienintelis duomenų šaltinis šilumos kainos nustatymui, kadangi šilumos kainoje negali būti įtrauktas turtas, kuris įsigytas už dotacijas (subsидijas), t. y. už kurį jau yra gauti pinigai.

Šilumos sektoriaus įmonių turtas gali būti finansuotas ir apyvartinių taršos leidimų (ATL) lėšomis. Šis turtas įmonės RAS turto sąrašė turėtų būti priskiriamas nepaskirstomajam turtui. Dėl šios priežasties atliekama procedūra, kurios metu patikrinamas turto eliminavimas, kuris buvo finansuotas ATL lėšomis. Procedūros metu auditorius tikrina, ar ATL lėšomis finansuota turto vertė RAS turto sąrašė sutampa su įmonės pateiktomis Tarybos pažymomis.

Turto eliminavimo patikrinimo procedūra taip pat atliekama ir nenaudojamam turtui (nes negalima šio turto įtraukti į šilumos kainą), nesuderintam turtui (nes pagal Aprašą draudžiama reguliuojamų kainų verslo vienetams ir paslaugoms (produktams) priskirti ilgalaikio turto (ar jo dalies), sukurto įvykdžius investicinius projektus, teisės aktų nustatyta tvarka nesuderintus su atitinkamos savivaldybės taryba ir (arba) Komisija, verte).

Auditoriui tikrinant, ar nepaskirstomos ilgalaikio turto vertės dalies išskyrimas iš ilgalaikio turto įsigijimo savikainos yra tinkamas, patikrinama, ar bendra perkainojimo vertės suma RAS turto sąrašė sutampa su buhalterinės apskaitos informacija. Tam reikia identifikuoti, kiek perkainoto turto yra buhalterinės apskaitos turto vienetų savikainoje. Tokia pati suma turi būti buhalterinėje ir reguliacinėje apskaitoje, nes remiantis Aprašu draudžiama reguliuojamų kainų verslo vienetams ir paslaugoms (produktams) priskirti ilgalaikio turto vertės pokytį, susijusį su ilgalaikio turto perkainojimu.

Analizuojant akcininkų turtinius įnašus (ilgalaikiu turtu) apskaitos patikrinime auditorius tikrina, ar teisingai buvo eliminuota perkainojimo įtaka to turtinio įnašo ir iš neperkainotos įsigijimo vertės tinkamai išskirti turto finansavimo šaltiniai. Kaip pagrindas šiai procedūrai yra Aprašo teiginys, kad ilgalaikio turto, kuriuo didinamas įmonės įstatinis kapitalas, nudėvimoji vertė skaičiuojama iš perduoto turto buhalterinės likutinės vertės perdavimo datai eliminuojant kita įmonės nepaskirstomą turto vertę. Šiam turtui gali būti priskiriamos: kapitalizuotos išlaidos tyrimams, studijoms ir pan., prestižas, investicinis turtas, ilgalaikis materialusis ir nematerialusis turtas, kurio vertė mažesnė už Įmonės buhalterinėje apskaitoje patvirtintą minimalią ilgalaikio

⁴ LRAIC – tai ilgo laikotarpio vidutinio padidėjimo sąnaudos, aktuali procedūra elektros sektoriaus įmonėms.

turto vertę ir plėtos darbų vertę ir kt. eliminuojant šių turto vienetų likutines vertes, ar patikrinti, kad jos RAS turto sąraše būtų pateiktos prie nepaskirstomo turto.

Ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) apskaičiavimas. Taryba šią nusidėvėjimo (amortizacijos) patikrinimo procedūrą, taip pat kaip dotacijų (subsidių) patikros procedūrą, vertina, kaip vieną pačių svarbiausių visoje TU. Šia procedūra Taryba siekia įsitikinti nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudų ir turto likutinės vertės teisingumu. Procedūra susideda iš tokių dalių, kaip:

- auditorius patikrina įmonės RAS apraše pateiktą nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvų ir nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios momento atitikimą Aprašui;
- auditorius patikrina ilgalaikio turto vienetų nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvų atitikimą RAS turto sąraše ir RAS apraše;
- auditorius atlieka metinio ir sukaupto nusidėvėjimo perskaičiavimo.

Atliekant per ankstesnius laikotarpius įsigyto turto metinis ir sukauptas nusidėvėjimas perskaičiavimą (remiantis atranka) perskaičiuoto nusidėvėjimo suma patikrinama su RAS turto sąrašu, o rezultatai vertinami atsižvelgiant į reikšmingumą, kuris TU apibrėžiamas 5%, t. y. neatitikimas vertinamas kaip reikšmingas, jei perskaičiuotas, konkretaus turto vnt. metinis nusidėvėjimas skiriasi nuo RAS turto sąrašo duomenų daugiau nei 5 %. Rezultatai vertinami ilgalaikio turto grupių lygmeniu: nustčius bent vieną reikšmingą skirtumą, atlikti visų atitinkamos ilgalaikio turto grupės vienetų metinio ir sukaupto nusidėvėjimo perskaičiavimą.

Ilgalaikio turto pirminio paskyrimo patikrinimas. Procedūra skirta pirminio turto paskirties identifikavimo patikrinimui, kurios metu tikrinamas tiesiogiai, netiesiogiai ir bendram veiklos palaikymui priskirtas turtas. Patikra atliekama atrenkant, iš kiekvienos turto grupės ir kiekvieno joje veikiančio verslo vieneto, po 5 turto vienetus ir pateikiant įmonei, siekiant gauti pagrindimą, kad turtas yra naudojamas konkrečiai paslaugai nurodytoje Sistemoje teikti.

Svarbus veiksnys tas, kad šios procedūros metu auditorius nevertina gautų raštiškų paaiškinimų – tai atlieka Taryba. Auditoriaus vaidmuo šios procedūros metu yra atlikti atranką, gauti paaiškinimus ir juos pateikti kartu su FP ataskaita.

Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto likutinės vertės paskirstymo paslaugoms patikrinimas. Procedūra aktuali įmonėms, kurios turi netiesiogiai ir bendram veiklos palaikymui priskiriamo turto. Procedūra, skirta turto paskirstymo kriterijų⁵ patikrinimui ir įsitikinti ilgalaikio turto reguliuojamos vertės paskirstymo paslaugoms teisingumu. Šios procedūros metu patikrinama, ar visi turto paskirstymo paslaugoms kriterijai atitinka RAS aprašo informaciją ir ar

⁵ Paskirstymo kriterijus – pagal Aprašą, tai veiksnys, kuriuo vadovaujantis pagal priežastingumo ryšį konkrečios pajamų, sąnaudų, ilgalaikio turto sumos yra priskiriamos galutinėms paslaugoms (produktams) ir (arba) verslo vienetams. Ūkio subjekto naudojamas kriterijus turi būti ekonomiškai pagrįstas, logiškai pateisinamas ir nustatytas nediskriminaciniais pagrindais

visos naudojamos turto paskirstymo paslaugoms kriterijų reikšmės apskaičiuotos pagal RAS aprašo nuostatas.

Turto paskirstymo patikrinimas užbaigiamas procedūra, kurios metu patikrinamas turto vertės paskirstymas paslaugoms. RAS turto sąrašė atskirai tikrinamas turto priskyrimas tiesiogiai konkrečioms paslaugoms, netiesiogiai paslaugoms priskiriamas turtas, t. y., kai iš sąnaudų centrų paskirstomas paslaugoms naudojant paskirstymo kriterijų reikšmes ir pagal RAS apraše nurodytas sąnaudų centrų ir paslaugų sąsajas, bei bendram veiklos palaikymui naudojamą turtą paskirstytą paslaugoms remiantis paskirstymo kriterijų reikšmėmis.

Kogeneracinio turto paskirstymo patikrinimas. Remiantis Tarybos nutarimu dėl kogeneracinių jėgainių šilumos ir elektros energijos sąnaudų atskyrimo metodikos, kogeneracija tai šilumos ir elektros energijos gamyba bendrame technologiniame cikle. Procedūros metu reikia patikrinti, ar šilumos gamybai priskirta kogeneracinio turto dalis neviršija Kogeneracinių jėgainių šilumos ir elektros energijos sąnaudų atskyrimo metodikoje nurodytų rodiklių.

Ilgalaikio turto likutinės vertės paskirstymo paslaugoms procedūros metu auditorius atlieka turto priskyrimo kitai reguliuojamajai ir nereguliuojamajai veikloms patikrinimą, ar nėra kitos reguliuojamosios ir nereguliuojamosios veiklos paslaugų, kurioms priskirtos pajamos, bet nėra priskirta jokie turto. Jei auditorius nustato tokius atvejus – reikia paprašyti įmonės, kad juos paaiškintų ir pateikti FP ataskaitoje.

Galiausiai, paskutinioji ilgalaikio turto procedūra, **duomenų perkėlimas į RVA rinkinį**, nagrinėjantis teisingą nusidėvėjimo perkėlimą į visus RVA rinkinio priedus. Procedūros metu, auditorius turi palyginti RAS turto sąrašė nurodytą metinio nusidėvėjimo informaciją su atitinkamais RVA rinkinio duomenimis detaliausiu lygmeniu.

Pajamų patikrinimas, remiantis TU atliekamas 2 procedūroms. Visų pirma patikrinamas pajamų perkėlimo iš apskaitos registru teisingumas. Šios procedūros metu patikrinama, ar bendra pajamų suma RVA rinkinio priede, sutampa su įmonės finansinėse ataskaitose nurodyta suma. Kita procedūra patikrinamas teisingas pajamų paskirstymas paslaugoms t. y.:

- procedūros metu tikrinama, ar bendra pajamų suma RVA rinkinio priede (paslaugų ir sistemų lygmeniu) sutampa su pirminiais pajamų registravimo šaltiniais (t. y. sąskaitų išrašymo sistema, DK ir pan., o jei pirminių duomenų šaltinių informacija nėra pakankamai detali – patikrinama, ar skaičiavimai atlikti laikantis Aprašo bei RAS aprašo nuostatų).
- atliekamas reguliuojamosios veiklos turto nuomos pajamų patikrinimas, ar pajamos už reguliuojamosios veiklos turto nuomą paskirstytos tarp reguliuojamosios ir nereguliuojamosios veiklų laikantis taikytinų Aprašo nuostatų (t. y. išnuomojus reguliuojamojoje veikloje naudojamą ilgalaikį turtą, įmonė ne mažiau kaip 50 proc.

nuomos pajamų, už išnuomotą turtą, turi priskirti įmonės teikiamoms reguliuojamosioms paslaugoms, kurioms priskiriamas šis turtas).

Darbo užmokesčio sąnaudų patikrą auditorius atliko remiantis TU priedu, šilumos sektoriaus atveju TU 3.1., kuriuo remiantis patikrintas buhalterinėje apskaitoje pateiktos darbo užmokesčio sąnaudos ir jų pateikimas RVA rinkinio prieduose.

Pirminė procedūra atliekama, siekiant įsitikinti TU 3.1. pr. teisingumu, kuriuo remiantis toliau bus atliekama darbo užmokesčio sąnaudų patikra. Šios procedūros metu patikrinama, ar sutampa bendra sąnaudų suvestinės suma su DK, ir TU 3.1. pr. po koregavimų pateikta suma sutampa su RVA rinkinio prieduose pateiktomis sąnaudomis. Procedūra taip pat numato, kad auditorius turi gauti paaiškinimus visiems pateiktiems koregavimams.

Antroji darbo užmokesčio sąnaudų patikros procedūra tikrina, ar DU suvestinės TU 3.1 pr. duomenys sutampa su pirminiais sąnaudų registravimo šaltiniais (t. y. darbo užmokesčio apskaitos žiniaraščiais).

Toliau seka darbo užmokesčio paskirstymas paslaugoms tiesiogiai, netiesiogiai ir bendram veiklos palaikymui tikrinimas. Šios procedūros metu auditorius atrenka nustatyta kiekį DU (darbo užmokesčio) vienetų iš TU 3.1. suvestinės ir patikrina, ar šioms sąnaudų kategorijoms priskirtų DU vienetų suma sutampa pirminiuose sąnaudų registravimo šaltiniuose bei paprašo įmonės pagrįsti jų priskyrimą sąnaudų kategorijai.

Sekanti DU sąnaudų procedūra skirta patikrinti, ar nėra kitos reguliuojamos/nereguliuojamos veiklos paslaugų kur yra pajamos bet nėra DU sąnaudų, jei tokių atvejų nustatoma, reikalingi įmonės paaiškinimai, kodėl ta veikla gali gauti pajamas, tačiau joms uždirbti nėra reikalingi žmogiškieji išteklių. Galiausiai patikrinama ar teisingi visi DU sąnaudų duomenys perkelti į atitinkamus RVA rinkinio priedus.

Kita itin svarbi RVA patikros dalis – tai **sąnaudų patikrinimas**. Sąnaudų patikrinimas pradedama nuo TU šilumos sektoriaus sąnaudų suvestinės, t. y. TU 3.2 pr. (3 paveikslas) teisingumo patikros, kuriai skirta pirmoji procedūra. Procedūros metu siekiama įsitikinti, kad buvo perkelti visi bei teisingi duomenys į TU 3.2. pr. Tam patikrinama TU 3.2. pr. bendra suma ir jos sutapimas su RVA rinkinio konsoliduota pelno (nuostolio) ataskaitas (RVA 1 pr.), ūkio subjekto didžiosios knygos ataskaita (RVA 5 pr.), bei su buhalterinės apskaitos duomenimis, t. y. DK (didžiąja knyga).

Svarbus aspektas, kad tik tokiu, atveju, jei nenustatoma jokių skirtumų – galima atlikti toliau sekančias procedūras, kitu atveju įmonė turi atlikti šio priedo taisymus.

Toliau seka detalus TU 3.2 pr. patikrinimas, kuris susideda iš 3 dalių. Pirmosios dalies metu patikrinama TU 3.2. pr. pateiktos sąnaudos su RVA rinkinio priedu – ūkio subjekto didžiosios knygos ataskaita (RVA 5 pr.) pačiu detaliausiu lygmeniu, tada TU 3.2. pr. pateiktos DK

sąskaitos (dimensijos) palyginamos su RAS apraše pateikto sąskaitų plano sąnaudų sąskaitų numeriais ir juos atitinkančių sąnaudų grupių ir pogrupių turiniu. Trečiame etape palyginama TU 3.2. pr. pateikta buhalterinės apskaitos informacija, t. y. patikrinama ar TU 3.2 pr. pateiktos DK sąskaitos ir nurodyta suma sutampa su buhalterinės apskaitos DK pateiktais sąnaudų sąskaitų numeriais ir jiems priskirtomis sumomis.

Taigi sąnaudų grupavimo procedūra yra patikrinamas buhalterinės apskaitos informacijos teisingas perkėlimas į TU 3.2. pr. sąnaudų suvestinę, kurioje gali būti atliekami buhalterinės apskaitos koregavimai, ir juos įvertinus pateikiama suma, kuri pateikiama RVA rinkinio prieduose. Šis TU 3.2. pr. skirtas įsitikinti sąnaudų grupavimo teisingumu RVA rinkinio prieduose.

Kita labai svarbi sąnaudų procedūra, tai **nepaskirstomųjų sąnaudų identifikavimas**, kurios metu patikrinama, ar teisingai išskiriamos sąnaudos, kurios neturi būti įtraukiamos į kainos dedamųjų skaičiavimą. Nepaskirstomųjų sąnaudų patikrai įmonės užpildo TU 3.3. pr., kuriame detalizuojamos nepaskirstomosios sąnaudos, pagal savo turinį, remiantis Apraše pateiktu nepaskirstomųjų sąnaudų sąrašu (tokių kaip: baudos, delspinigiai, paramos, labdaros sąnaudos, narystės, palūkanų ir t.t.). Pirmosios procedūros metu patikrinamas šio TU 3.3. priedo sutapimas su RVA rinkiniu. Antrosios procedūros metu, patikrinamos RVA rinkinio prieduose pateiktos sąnaudos, kurios dėl viršytų apribojimų, turėtų būti priskirtos nepaskirstomosioms sąnaudoms (pvz.: remiantis Aprašo 41.6. p. reprezentacines sąnaudas, sudarančias daugiau kaip 0,1 proc. atskiro reguliuojamų kainų verslo vieneto dalies pastoviųjų sąnaudų – turi būti priskirtos nepaskirstomosioms sąnaudoms). Trečioji procedūra skirta detaliai analizuoja TU jau atrinktus RVA rinkinio priedų straipsnius, kuriuose, Tarybos manymu, dažniausiai gali būti pateikiamos nepaskirstomosios sąnaudos ir priskirtos būtinosioms reguliuojamos veiklos sąnaudoms. Dėl šios priežasties auditorius procedūros metu turi pasirinkti tuos straipsnius, kurie nurodyti TU, ir tiems, sąnaudų pogrupiams, kurie yra nepriskirti nepaskirstomosioms sąnaudoms – gauti DK įrašus ir visiems individualiai reikšmingiems (t. y. tiems, kurie sudaro daugiau nei 5 % atitinkamos DK sąskaitos bendros sumos už laikotarpį) apskaitos įrašams patikrinti ar sąnaudos neturėtų būti priskirtos nepaskirstomosioms. Tada papildomai iš individualiai nereikšmingų sąskaitos įrašų, atsitiktine tvarka, atrinkti 5 įrašus ir patikrinti, ar sąnaudos neturėtų būti priskirtos nepaskirstomosioms. Nustačius neatitikimus, atitinkamoje DK sąskaitoje auditorius turi padvigubinti tikrinimo imtį.

Pirminis sąnaudų priskyrimo patikrinimas. Šiai procedūrai naudojamas TU 3.4. pr., t. y. Šilumos sektoriaus pirminio priskyrimo suvestinė. Procedūra susideda iš 3 dalių: tikrinamas, ar suvestinės sutapimas su RVA rinkinio priedais detaliausiu lygmeniu, ar buhalterinės apskaitos duomenys pateikti suvestinėje teisingumai perkelti iš apskaitos registru, ar reikia paprašyta

įmonės, kad pateiktų paaiškinimus, jei auditoriui atlikus skaičiavimus, t. y., ar atskleisti koregavimai yra reikšmingi (TU apibrėžia reikšmingumą, kaip 10 % koreguojamos vertės).

Kitos pirminio sąnaudų priskyrimo patikrinimo procedūros metu patikrinamas tiesioginių, netiesioginių ir bendram veiklos palaikymui priskirtų sąnaudų pagrįstumas. Šios procedūros metu, auditorius gavęs DK įrašus, atrenka po 3 pasirinktoms reguliuojamos veiklos paslaugoms priskirtus tiek tiesiogiai, tiek netiesiogiai (atskirai) sąnaudų įrašus ir juos pateikia įmonei, paprašydami, kad pateiktų priskyrimo pagrindimą. Taip pat atrenkama 10 įrašų tų sąnaudų, kurios priskirtos bendram veiklos palaikymui.

Tai padeda pagrįsti, kad sąnaudos tinkamai priskirtos atskiroms reguliuojamoms veikloms vykdyti, o tai veda į teisingą reguliuojamos veiklos paslaugos kainos skaičiavimą.

Paskutinis sąnaudų patikrinimo etapas yra **paskirstomųjų sąnaudų paskirstymo paslaugoms patikrinimas**. Remiantis Aprašu netiesiogines ir bendram veiklos palaikymui priskirtas sąnaudas įmonė gali paskirstyti verslo vienetams ir paslaugoms (produktams) iš karto, naudodamas sąnaudų paskirstymo kriterijus, objektyviausiai atspindinčius priežastinį sąnaudų formavimosi ryšį, arba per tarpinius sąnaudų centrus toms paslaugoms (produktams), jų grupėms, verslo vienetams, kurios netiesiogiai bendrai lėmė tų sąnaudų atsiradimą (susiformavimą). Taigi, visų pirma patikrinamas paskirstymo kriterijus ir jo atitikimas Aprašo nuostatomis, tada patikrinamas išskirtų sąnaudų paskirstymo paslaugoms kriterijai atitinka įmonės RAS aprašo informaciją ir galiausiai jų apskaičiavimo teisingumas, remiantis RAS apraše pateiktomis nuostatomis. Toliau seka procedūra, taip pat skirta sąnaudų paskirstymo paslaugoms patikrai, kurios metu naudojamosi TU 3.5 pr., t. y., Šilumos sektoriaus paskirstymo kriterijų patikra. Šis priedas sudarytas iš A ir B dalių, A dalyje pateikiami paskirstymo kriterijai, kurie patikrinami su įmonės pateiktu paskirstymo kriterijų sąrašu, o B dalyje pateikiamas sąnaudų paskirstymas pagal įmonės verslo vienetus ir teikiamas paslaugas pritaikius A dalyje išskirtus paskirstymo kriterijus.

Paskutinėje TU dalyje **tikrinami ataskaitų duomenys** tokiais pjūviais:

- patikrinama, ar duomenys sutampa skirtinguose RVA rinkinio prieduose (atskirai turto duomenys ir sąnaudų);
- patikrinama, ar RVA rinkinyje nėra matematinių klaidų;
- patikrinama, ar RVA rinkinio duomenys sutampa su duomenų surinkimo ir analizės informacinėse sistemose (DSAIS) (tik šilumos ir vandentvarkos sektoriui taikoma procedūra).

Ypatingai svarbi paskutinioji procedūra, nes jos metu perkeliama RVA rinkinio duomenys į DSAIS ir teikiami Tarybai. Atsižvelgiant į tai, kad Taryba naudojasi DSAIS forma tolesnei duomenų analizei ir kainos dedamųjų apskaičiavimui.

Taigi, RVA patikros TU itin daug dėmesio skiria ilgalaikio turto ir sąnaudų patikrinimui, atsižvelgiant į šioms sritims taikomą procedūrų kiekį. Taryba išskiria, kad svarbiausios RVA patikros procedūros yra ilgalaikio turto įsigijimo savikainos tinkamai išskirta nepaskirstoma dalis, kai turas finansuotas būtent dotacijų (subsidijų) lėšomis ir nusidėvėjimo (amortizacijos) apskaičiavimo patikrinimas, kurių rezultatai turi žymios įtakos šilumos reguliuojamos veiklos kainų apskaičiavimo įtakai.

1.4. Pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys šilumos energijos gamybos apskaitą

Audito įmonė atlikdama RVA patikrą privalo susipažinti su pagrindiniais reguliuojamą veiklą reglamentuojančiais teisės aktais tam, kad galėtų įvertinti RVA rinkinio priedų atitikimą jiems. Todėl galima teigti, kad neatitikimas, kuris gali būti fiksuojamas FP ataskaitoje – tai RVA rinkinio prieduose pateiktų duomenų neatitikimas patikros sektoriui taikomiems teisės aktams.

Vienas pagrindinių įstatymų, kuriuo privalo vadovautis kiekviena reguliuojama įmonė – tai Lietuvos Respublikos energetikos įstatymas. Šis įstatymas nustato bendruosius energetikos veiklos Lietuvos Respublikoje tikslus, taip pat energetikos sektoriaus valstybinio valdymo, reguliavimo, priežiūros ir kontrolės teisinius pagrindus, visuomeninių santykių vykdant energetikos veiklą bendruosius kriterijus, sąlygas ir reikalavimus, pagrindines valstybės energetikos politikos kryptis. Remiantis šiuo įstatymu išskiriamos kitos energetikos sritys, kurias atskirai reglamentuoja atskiri teisės aktai (6 paveiksle).

Lietuvos Respublikos šilumos ūkio įstatymas reglamentuoja šilumos ūkio valstybinį valdymą, šilumos ūkio subjektų veiklą, jų santykius su šilumos vartotojais, tarpusavio ryšius ir atsakomybę. Auditoriui atliekant šilumos sektoriaus įmonės RVA patikrą, papildomai reikia atsižvelgti į šiuos dokumentus:

1. Valstybinės energetikos reguliavimo tarybos nutarimas dėl šilumos sektoriaus įmonių apskaitos atskyrimo ir sąnaudų paskirstymo reikalavimų aprašo patvirtinimo (Nr. O3E-470).
2. Valstybinės kainų ir energetikos kontrolės komisijos nutarimas dėl kogeneracinių jėgainių šilumos ir elektros energijos sąnaudų atskyrimo metodikos (2009 m. Liepos 22 d. Nr. O3-107), kuri nustato bendrame technologiniame šilumos ir elektros gamybos cikle susidarančių šilumos gamybos sąnaudų atskyrimo principus.
3. Valstybinė kainų ir energetikos kontrolės komisijos nutarimas dėl šilumos kainų nustatymo metodikos (Nr. O3-96), kuris reglamentuoja šilumos kainodarą. Metodikos tikslas – sudaryti prielaidas įgyvendinti Lietuvos Respublikos šilumos ūkio įstatyme nustatytus tikslus, taip pat padidinti Lietuvos šilumos ūkio investicinės aplinkos stabilumą bei šilumos kainodaros skaidrumą.

6 paveikslas

Reguliuojamų įmonių pagrindiniai reguliavimo dalykai



Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis LR energetikos įstatymu, 2020.

Vienas pačių svarbiausių reglamentavimo dokumentų RVA rinkinio sudarymui ir patikrai yra valstybinės energetikos reguliavimo tarybos nutarimas dėl **šilumos sektoriaus įmonių apskaitos atskyrimo ir sąnaudų paskirstymo reikalavimų aprašas** (toliau – Aprašas), kurį sudaro tokie 5 skyriai: bendrosios nuostatos, apskaitos atskyrimo taisyklės, sąnaudų paskirstymo taisyklės, su apskaitos atskyrimu ir sąnaudų paskirstymu susijusių reikalavimų sąvadas ir baigiamosios nuostatos.

Bendrųjų nuostatų dalyje teigiama, kad Aprašas reglamentuoja apskaitos atskyrimą, sąnaudų paskirstymą bei su apskaitos atskyrimu ir sąnaudų paskirstymu susijusius reikalavimus, kuriais privalo vadovautis 3 šalyse, kurios pateiktos 4 lentelėje.

4 lentelė

Šalys ir jų tikslai, kuriais vadovaujasi šilumos sektoriui taikomu Aprašu

Šalis:	Taikymo tikslas:
Šilumos tiekėjai, karšto vandens tiekėjai ir nepriklausomi šilumos gamintojai, kuriems taikoma privaloma šilumos gamybos <u>kainodara</u> :	<ul style="list-style-type: none">• įgyvendindami apskaitos atskyrimą ir sąnaudų paskirstymą;• informacijos teikimą reguliuojančiai institucijai.
Valstybinė energetikos reguliavimo taryba (VERT)	<ul style="list-style-type: none">• užtikrindama tinkamą įmonių apskaitos atskyrimo ir sąnaudų paskirstymo įgyvendinimą;• nustatydamą šilumos <u>kainas</u> (kainų dedamąsias) ir karšto vandens kainas (kainų dedamąsias).
Savivaldybių tarybos	nustatydamos: <ul style="list-style-type: none">• šilumos <u>kainas</u> (kainų dedamąsias), karšto vandens kainas (kainų dedamąsias);• atsiskaitomųjų karšto vandens apskaitos prietaisų aptarnavimo mokesčius;• neatsiskaitomųjų šilumos apskaitos prietaisų aptarnavimo mokesčius;• daugiabučių namų šildymo ir karšto vandens sistemų priežiūros maksimalius tarifus įstatymo nustatytais atvejais ir tvarka.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis šilumos sektoriaus įmonių apskaitos atskyrimo ir sąnaudų paskirstymo reikalavimų aprašu, 2020.

Taigi, visos šalys vadovaujasi aprašu, siekiant vieno bendro tikslo – nustatyti šilumos kainas. Papildomai šilumos tiekėjai, karšto vandens tiekėjai, nepriklausomi šilumos gamintojai ir Valstybinė energetikos reguliavimo taryba išskiria dar vieną bendrą tikslą – užtikrinti tinkamą įmonės apskaitos atskyrimą ir sąnaudų paskirstymo įgyvendinimą.

Svarbu pastebėti, kad ypatingai didelį dėmesį šiam aprašui skiria auditorius, atliekantis šilumos sektoriaus RVA patikrą. TU pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo vadovaujantis yra atliekamos procedūros, siekiant įsitikinti RVA rinkinyje pateiktos informacijos tinkamumu ir teisingumu atsižvelgiant į būtent šį Aprašą.

Bendrųjų nuostatų dalyje taip pat pateikiamos aktualios sąvokos, ir nurodoma, kad aprašas netaikomas organizuojant ir tvarkant buhalterinę apskaitą ir rengiant finansines ataskaitas Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme bei Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme nustatyta tvarka. Tai reiškia, kad Aprašu privalo vadovautis šilumos sektoriaus įmonės, tik rengiant RVA rinkinį.

Apskaitos atskyrimo taisyklių skyriuje paaiškinami apskaitos atskyrimo tikslai, t. y. atskleisti verslo vieneto, kaip santykinai atskiros įmonės verslo (veiklos) dalies, veiklos rezultatus per ataskaitinį laikotarpį, įskaitant faktiškai gautą investicijų grąžą ir atskleisti šilumos gamybos

(įsigijimo), šilumos tiekimo, karšto vandens tiekimo ir kitų įmonės vykdomų veiklų pajamų ir sąnaudų formavimasi. Šiame skyriuje didžiausias dėmesys skiriamas šioms sritims:

1. Principams, kuriais turi vadovautis įmonė, įgyvendindama apskaitos atskyrimą.
2. Verslo vienetų detalizavimui, pagal kuriuos įmonė, vykdydama apskaitos atskyrimą, ataskaitinio laikotarpio pajamas, sąnaudas ir ilgalaikį turtą privalo paskirstyti.
3. Apraše numatytoms apskaitos atskyrimo ir sąnaudų paskirstymo taisyklėms, pagal kurias Šilumos (produkto) gamybos ir Šilumos poreikio piko pajėgumų ir rezervinės galios užtikrinimo paslaugoms priskirtas ilgalaikis turtas ir su minėtomis paslaugomis susijusios sąnaudos priskiriamos vadovaujantis Šilumos gamybos ir (ar) supirkimo tvarkos ir sąlygų apraše numatytais reikalavimais šioms paslaugoms vykdyti.
4. Tvarkai, pagal kurią įmonė priskiria ilgalaikio turto vertę verslo vienetams.

Sąnaudų paskirstymo taisyklių skyrius pateikia sąnaudų grupes ir kategorijas į kurias visos įmonės patiriamos sąnaudos turi būti suskirstytos. Ypatingas dėmesys skiriamas nepaskirstomosioms sąnaudoms ir jų rūšims (apraše pateikiami 23 papunkčiai nepaskirstomųjų sąnaudų rūšių), nes įmonėms, vykdančiam sąnaudų paskirstymą, draudžiama reguliuojamų kainų verslo vienetams ir paslaugoms (produktams) priskirti nepaskirstomasias sąnaudas.

Su apskaitos atskyrimu ir sąnaudų paskirstymu susijusių reikalavimų sąvado dalyje pateikiama reikalavimai reguliavimo apskaitos sistemai, kurią turi susiformuoti ir naudoti ūkio subjektas, o jos teikiama informacija reguliuojančiajai institucijai leistų visiškai įsitikinti apskaitos atskyrimo taisyklių, nurodytų apraše, vykdymu. RAS aprašui pateikiamai tokie detalūs reikalavimai, kaip: atskleisti įmonės reguliavimo (apskaitos atskyrimo ir sąnaudų paskirstymo) apskaitoje naudojamus principus, metodus ir tvarkas, atliekant apskaitos atskyrimą, sąnaudų paskirstymą ir kt. Būtent šis aprašas yra vienas iš pagrindinių dokumentų, kuriuo vadovaujasi auditorius atliekant reguliuojamos veiklos patikrą. Taip pat pateikia dokumentų sąrašą, kurie turi būti pristatyti Tarybai už ataskaitinį laikotarpį, kartu su šiais įmonės sudarytais metinio RVA rinkinio priedais:

1. Konsoliduota pelno (nuostolių) ataskaita (RVA 1 priedas).
2. Ūkio subjekto ilgalaikio turto vertės ir nusidėvėjimo (amortizacijos) ataskaita (RVA 2 priedas).
3. Verslo vieneto ilgalaikio turto vertės ir nusidėvėjimo (amortizacijos) ataskaita (RVA 3 priedas).
4. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) skaičiavimo laikotarpių sąrašas (RVA 4 priedas).

5. Ūkio subjekto veikloje patirtų sąnaudų grupių ir kategorijų (didžiosios knygos) ataskaita (RVA 5 priedas).
6. Ūkio subjekto tiesioginių sąnaudų paskirstymo ataskaita (RVA 6 priedas).
7. Ūkio subjekto netiesioginių sąnaudų pirminio paskirstymo vidinių veiklų grupėms ataskaita (RVA 7 priedas).
8. Ūkio subjekto netiesioginių sąnaudų pagrindinių vidinių veiklų paskirstymo paslaugoms ataskaita (RVA 8 priedas).
9. Šilumos ir elektros energijos gamybos kogeneracinėse jėgainėse sąnaudų ataskaita (RVA 9 priedas).
10. Elektros energijos, pagamintos kogeneracinėse jėgainėse, sąnaudų paskirstymo ataskaita (RVA 10 priedas).
11. Ūkio subjekto bendrųjų sąnaudų paskirstymo ataskaita (RVA 11 priedas).
12. Ūkio subjekto sąnaudų paskirstymo ataskaita (RVA 12 priedas).

Šilumos sektoriaus įmonė, neteikia tiesiogiai šių ataskaitų Tarybai kartu su FP ataskaita. RVA rinkinio duomenys yra perkeltami į specialią duomenų surinkimo ir analizės informacinę sistemą (DSAIS) ir Tarybai teikiami duomenys elektroniniu būdu. Dėl šios priežasties auditorius atlikdamas TU pateiktas procedūras – visų pirma tikrina atskirus RVA rinkinio priedus, o tada 6 procedūrų etapo dalyje patikrina, ar teisingai RVA rinkinio duomenys perkeltami į DSAIS. Šioje sistemoje savo RVA rinkinio duomenis pateikia šilumos ir vandens sektoriaus įmonės.

Baigiamųjų nuostatų dalyje pateikiami duomenys, kuriais remiantis reguliuojančioji institucija vertina įmonę, nustatomas terminas, per kurį turi gauti visą reikalingą papildomą informaciją, atsakomybę už pažeistus Aprašo punktus ir metodologinės pagalbos suteikimo galimybę.

Siekiant aiškiau suvokti RVA patikros metu atliekamų TU procedūrų pagrįstumą, svarbu suprasti, kad pačios procedūros yra sudarytos RVA rinkinio rengimo principu, o jis sudaromas taip, kad juose pateikta informacija būtų tiksli kainodaros sprendimams vykdyti. Remiantis **šilumos kainų nustatymo metodika**, Šilumos bazinė kaina yra sudaryta iš pastoviosios dedamosios ir kintamosios dedamosios. Pastovioji dedamoji nustatoma ir išreiškiama kaip skaičius (ct/kWh ir Eur/mėn./kW). Kintamoji dedamoji nustatoma kaip funkcinė priklausomybė ir išreiškiama formule, kuri koreguojama kasmet, atsižvelgus į kuro struktūros pasikeitimą ir veiklos efektyvumo užduotis, nustatytas Tarybos. Reguliuojamų paslaugų (produktų) kainų (T_i) atitinkamos paslaugos (produkto) kaina baziniam laikotarpiui nustatoma pagal formulę pateiktą 5 lentelėje. Taigi, reguliuojamų paslaugų (produktų) kaina yra apskaičiuojama būtinųjų pajamų, gautinų iš reguliuojamų paslaugų (produktų) kainų, apimties (RR_i) padalinta iš reguliuojamos

paslaugos (produkto) kiekio. Būtinųjų pajamų, gautinų iš reguliuojamų paslaugų (produktų) kainų, apimtis, (RR_i) susideda iš trijų dedamųjų, t. y. kintamųjų sąnaudų (VC_i), pastoviųjų sąnaudų (FC_i) ir investicijų grąžos.

5 lentelė

Šilumos bazinės kainos dedamosios

Šilumos bazinė kaina		
$T_i = \frac{RR_i}{Q_i} = \frac{VC_i + FC_i + ROI_i}{Q_i}$		
RR_i (būtinųjų pajamų, gautinų iš reguliuojamų paslaugų (produktų) kainų, apimtis, Eur/metams):		
VC_i	FC_i	ROI_i
Kintamųjų sąnaudų , priskirtinų reguliuojamų paslaugų (produktų) kainai, apimtis 1 bazinio laikotarpio metams:	Pastoviųjų sąnaudų , priskirtinų reguliuojamų paslaugų (produktų) kainai, apimtis 1 reguliavimo periodo metams nustatoma kaip visų pastoviųjų sąnaudų, priskirtinų tai paslaugai (produktui), metinių apimčių suma:	Investicijų grąža , priskirtina paslaugai (produktui), Eur/metams
$VC_i = C_{HP,i} + C_{F,i} + C_{E,i} + C_{W,i} + C_{O,i} + C_{ATL,i}$	$FC_i = C_{DA,i} + C_{CR,i} + C_{M,i} + C_{DU,i} + C_{SI,i} + C_{T,i} + C_{O,i}$	$ROI_i = r \times (RAB_i + \Delta RAB_i);$ $ROI_{HS} = r \times FC_{HS}$
<u>Kintamos</u> sąnaudos, priskirtinos paslaugai (produktui): C_{HP,i} – šilumos aukcione supirkto šilumos kiekio sąnaudos; C_{F,i} – kuro šilumai gaminti sąnaudos; C_{E,i} – elektros energijos technologinėms reikmėms sąnaudos; C_{W,i} – vandens technologinėms reikmėms sąnaudos; C_{O,i} – kitos kintamosios sąnaudos; C_{ATL,i} – apyvartinių taršos leidimų įsigijimo sąnaudos.	<u>Pastovios</u> sąnaudos priskirtinos paslaugai (produktui), Eur/metams: C_{DA,i} – nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudos; C_{CR,i} – rezervinės galios užtikrinimo paslaugos įsigijimo iš kitų asmenų sąnaudos; C_{M,i} – einamojo remonto ir aptarnavimo sąnaudos; C_{DU,i} – darbo užmokesčio sąnaudos; C_{SI,i} – su darbo santykiais susijusių privalomųjų mokesčių įmokų sąnaudos; C_{T,i} – mokesčių sąnaudos; C_{O,i} – finansinės, administracinės, rinkodaros ir pardavimų, kitos personalo (be darbo užmokesčio ir su darbo santykiais susijusių privalomųjų mokesčių įmokų) sąnaudos ir kitos pastoviosios sąnaudos.	r – investicijų grąžos norma, RAB_i – reguliuojamo turto likutinė vertė, priskirtina reguliuojamai paslaugai (produktui); ΔRAB_i – atitinkamai paslaugai (produktui) priskirtos reguliuojamo turto likutinės vertės pokytis nuo naujų turto vienetų eksploatacijos pradžios iki einamųjų šilumos kainų dedamųjų galiojimo metų pabaigos; ROI_{HS} – investicijų grąža priskirta mažmeninio aptarnavimo paslaugai; FC_{HS} – pastoviųjų sąnaudų, priskirtinų mažmeninio aptarnavimo paslaugai, apimtis;

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis šilumos kainų nustatymo metodika

5 lentelėje pateikiamos tik pagrindinės šilumos bazinės kainos dedamosios. RVA patikros metu yra patikrinama būtinosios sąnaudos, t. y. verslo vieneto sąnaudos, būtinos saugiam ir patikimam paslaugos (produkto) teikimui mažiausiomis sąnaudomis, kurias sudaro kintamos ir pastovios sąnaudos. Šių sąnaudų grupių pagrindu sudarytas ir RVA rinkinys.

Taigi, auditoriui turi išanalizuoti šilumos sektorių reglamentuojančius teisės aktus, siekiant RVA patikros metu identifikuoti RVA rinkinio prieduose pateiktų duomenų neatitikimus sektoriui taikomiems teisės aktams. Pagrindinis reguliuojamos veiklos įstatymas – LR Energetikos įstatymas, kuriuo privalo vadovautis visuose sektoriuose veikiančios, reguliuojamą veiklą vykdančios, įmonės. Šilumos sektoriaus veiklą reglamentuoja keletas teisės aktų iš kurių svarbiausias atliekant TU pateiktas procedūras – šilumos sektoriaus įmonių apskaitos atskyrimo ir sąnaudų paskirstymo reikalavimų aprašas, nes būtent į šį aprašą pateikiamos nuorodos dėl teisinio techninėje užduotyje pateiktų procedūrų pagrindo. Šilumos kainos nustatymo metodikoje pateiktas kainos apskaičiavimui taikomi pagrindiniai rodikliai ir jų dedamosios parodo, kad būtent šių sąnaudų pagrįstumą ir priskyrimą tikrina auditorius RVA patikros metu.

2. REGULIUOJAMOS VEIKLOS ATASKAITŲ PATIKROS TYRIMO METODIKA

2.1. Pagrindiniai metodologiniai aspektai

Mokslinis tyrimas – sistemingas ir kryptingas tikrovės objektų nagrinėjimas, taikant mokslinio pažinimo priemones ir metodus, o mokslinio tyrimo pagrindas – metodologija, kurią galima apibrėžti, kaip tikrovės pažinimo teoriją nagrinėjančią mokslinio mąstymo būdą ir principus (Tamaševičius, 2015). Metodologijos pagrindas – tyrimo metodai, kurie yra įrankiai informacijos rinkimui, analizei ir vertinimui, siekiant atsakyti į iškeltą problemą ar klausimą. Anot Erlingsson ir Brysiewicz (2017) ypatingai svarbu aprašyti metodo taikymą, nes tai įrankis, padedantis suvokti savo duomenis, sumažinant didelį jų kiekį, kad būtų atskleisti pagrindiniai rezultatai. Ankstesniame šio darbo skyriuje atlikta literatūros analizė pasitelkus šiuos tyrimo metodus: mokslinės lietuvių ir užsienio atstovų literatūros analizės, lyginimo, grupavimo ir sintezės. Siekiant ištirti teorinėje dalyje pateikiamą RVA patikros naująjį taikymą procesą, remiantis 4400 TSPS, jo pagrįstumą ir naudingumą, bus atliktas empirinis tyrimas. Šiame skyriuje bus iškeltas empirinio tyrimo tikslas, uždaviniai jam įgyvendinti, pasirinkti tinkamiausi tyrimo metodai ir nustatyta tyrimo eiga.

Atliekamo empirinio tyrimo **tikslas** – ištyrus šilumos sektoriaus faktinių pastebėjimų ataskaitose pateiktus neatitikimus, išskirti reguliuojamos veiklos ataskaitų tobulintinas sritis.

Empirinio tyrimo tikslui pasiekti, keliami šie **uždaviniai**:

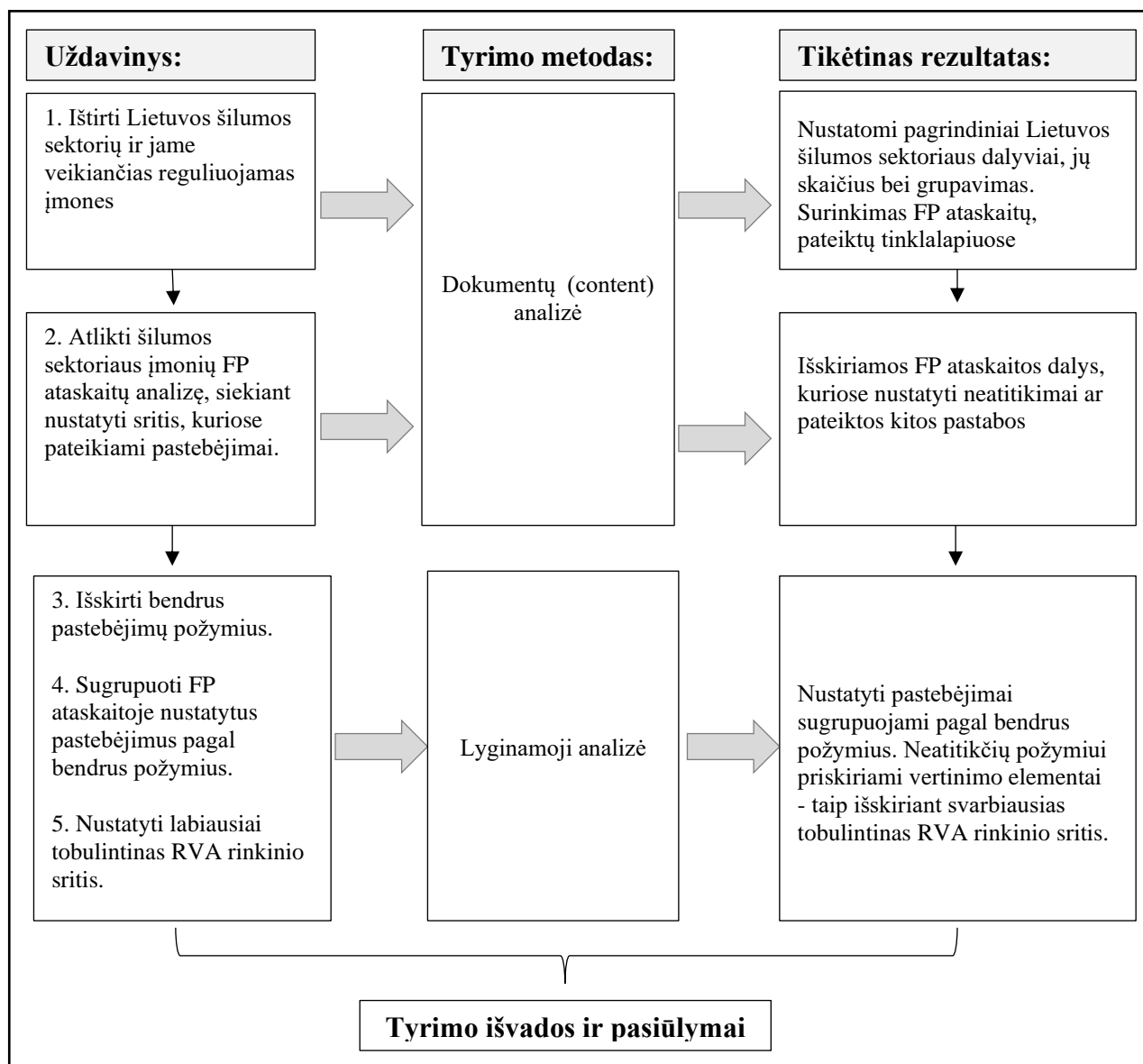
1. Ištirti Lietuvos šilumos sektorių ir jame veikiančias reguliuojamas įmones.
2. Atlikti šilumos sektoriaus įmonių faktinių pastebėjimų ataskaitų analizę, siekiant nustatyti sritis, kuriose pateikiami pastebėjimai.
3. Išskirti bendrus pastebėjimų požymius.
4. Sugrupuoti faktinių pastebėjimų ataskaitoje nustatytus pastebėjimus pagal bendrus požymius.
5. Nustatyti šilumos sektoriaus reguliuojamos veiklos ataskaitų sritis, kuriose dažniausiai fiksuojami neatitikimai.

Dauguma mokslininkų vieningai teigia, kad ypatingai svarbus aspektas yra tinkamas ir aiškiai suformuluotas tyrimo tikslas bei jam pasiekti keliami uždaviniai tam, kad pasirinkti kuo tinkamesnius tyrimo metodus, nes nuo to priklauso rezultatų patikimumas. 7 paveiksle pateikiami tyrimo uždaviniai ir metodai atskleidžia tarpusavio ryšį, todėl iškeltus uždavinius pasieksime pasirinkę būtent šiuos tyrimo metodus: dokumentų (content) analizės, palyginamosios analizės ir grupavimo. 8 paveiksle taip pat pateikiami numatomi tyrimo rezultatai, kuriuos tikimasi gauti

atlikus tyrimą. Pirmojo uždavinio gauti rezultatai svarbūs toliau sekantiems uždaviniams ir jų tyrimui. Galiausiai, atlikus tyrimą, remiantis pateiktais tyrimo metodais ir atlikus gautų rezultatų analizę bei vertinimą – bus pateikiamos tyrimo išvados ir pasiūlymai RVA patikros tobulinimui.

7 paveikslas

Tyrimo metodika



Šaltinis: sudaryta autorės

2.2. Tyrimo metodai ir jų pagrindimas

Siekiant pasirinkti tinkamiausius tyrimo metodus svarbu atsižvelgti į tyrimo tikslą ir jam keliamus uždavinius, bei tikėtinas gauti ir analizuoti dokumentus, kurių pagrindu bus atliekamas tyrimas. Atsižvelgiant į pirmąjį uždavinį, kurio metu bus tiriamas Lietuvos šilumos sektorius ir jame veikiančios reguliuojamas įmonės – bus atliekama dokumentų (content) analizė (antrinių duomenų analizė), pasitelkus Statistikos departamento, Valstybinės energetikos reguliavimo

tarybos teikiamą informaciją, įmonių tinklalapius, Nepriklausomų šilumos gamintojų asociacijų tinklalapius ir pan.

Analizuojant antrąjį uždavinį bus tiriamos FP ataskaitos. Pastaroji yra antrinis duomenų šaltinis, sudarytas auditoriaus remiantis RVA rinkiniu ir kitais su patikra susijusiais dokumentais.

Dokumentų analizės metodas – tai yra antrinių duomenų analizės metodas. Kaip ir dauguma mokslininkų Vespestad ir Clancy (2020) sutinka, kad dokumentų turinio analizės metodas – tai vienas populiariausių tyrimo metodų, kuris dažnai naudojamas kaip papildomas, bet ne pagrindinis metodas. Dokumentų turinio analizės metodą 20 amžiuje aktyviai naudojo komunikacijos specialistai ir jį taikė siekiant įvertinti straipsnio laikraščio objektyvias ypatybes. Teigiama, kad dokumentų turinio analizė atsirado, norint išvengti tradicinės dokumentų analizės metodo subjektyvumo. Šį metodą Bazerman ir Prior (2004) apibrėžia, kaip konkrečių žodžių, frazių, sąvokų ar kitos stebimos semantinės informacijos tekste nustatymas, kiekybinis įvertinimas ir analizavimas, siekiant atskleisti pagrindinę tematiką. Anot Prakapo ir Butvilo (2011) dokumentų turinio analizės esmė – ištirti dokumento tekste tam tikrus prasminius vienetus, tada skaičiuoti jų vartojimo dažnį, tirti įvairių teksto elementų ryšius tiek vieno su kitu, tiek su visa informacijos apimtimi, o tai tam tikra prasme yra netradicinė dokumentų analizė, nes matematiniai skaičiavimai taikomi rašytiniams tekstams. Pagal Tamaševičių (2015) metodas remiasi žmogaus sukurtais dalykais, skirtais informacijos perdavimui arba saugojimui – tai finansinių dokumentų, marketingo dokumentų, strateginių dokumentų ir kitų dokumentų analizė. Tai protinių, loginių išdėstymų grandinė, nukreipta analizuojamos medžiagos esmei atskleisti. Šis metodas leidžia suvokti pagrindines mintis ir idėjas, atseka šių minčių genezę, atskleidžia jų pagrindinę logiką, pasveria išplaukiančias iš to išdavas, išryškina loginius ryšius ir loginius prieštaravimus tarp jų.

Išskiriami keli dokumentų analizės metodai: tradicinis ir formalizuotas dokumentų analizės metodas (content analysis). Tradicinis – numato visą protinių operacijų įvairovę, nukreiptą į žinių interpretavimą su labai konkrečiu, tyrinėtoją dominančiu, aspektu. Jis leidžia suvokti pagrindines mintis ir idėjas, išryškina loginius ryšius ir loginius prieštaravimus tarp jų. Tačiau jos silpna vieta yra subjektyvumas. Siekiant išvengti subjektyvumo rizikos buvo sukurta formalizuota dokumentų (content) analizė. Anot Tamaševičiaus (2015) metodo esmė – suvedama į lengvai paskaičiuojamų požymių suradimą, kurie atspindėtų esmines turinio puses, nes tada kokybinis turinys tampa išmatuojamu, tampa prieinamas tikslioms skaičiavimo operacijoms, o analizės rezultatai tampa pakankamai objektyviais. Tačiau formalizuota analizė turi esminį trūkumą – ne visas dokumento turinys gali būti išmatuotas su formalizuotais rodikliais. Ji naudinga tais atvejais, kada kategorijos svarbios tyrimui, yra charakterizuojamos apibrėžtu pasirodymo dažnumu dokumentuose. Erlingsson ir Brysiewicz (2017) teigia, kad atliekant tyrimą remiantis dokumentų turinio analizės metodu svarbu išskirti požymius (kodus), pagal kuriuos bus atliekamas

tyrimas ieškant jų dokumentuose, tačiau tai nėra vienkartinis darbas – vieną kartą išskyrus tyrimui aktualius požymius, juos reikia peržiūrėti dar ir dar kartą, koreguojant ir atnaujinant, taip nuolat tikslinant ar išskirti požymiai vis dar tinka tyrimui ir iškeltiems tikslams pasiekti. Šių požymių rūšių gali būti labai daug ir pačių įvairiausių.

Autoriai, Vespestad ir Clancy (2020), analizavę dokumentų turinio analizės metodo naudojimą įvairiuose tyrimuose teigia, kad tyrėjai dažnai taiko turinio analizę kaip priemonę dedukcinio testavimo skalės sudarymui. Autoriai nustatė, kad šis tyrimo metodas nėra itin patrauklus tyrėjams, atsižvelgiant į jo taikymo dažnumą, dėl šios priežasties išskyrė šiuos dokumentų analizės metodo taikymo trūkumus:

1. Metodas vertinamas kaip pasenęs ir neįmantrus.
2. Universalumas, lankstumas ir griežtų taisyklių nebuvimas.
3. Metodologiškai šis metodas negali būti atskirai naudojamas kaip vienas atskiras metodas.

Atsižvelgiant į Vespestad ir Clancy (2020) išskirtus metodo taikymo trūkumus ir siekiant tinkamai identifikuoti metodo pasirinkimo tinkamumą empiriniam tyrimui buvo atlikta dokumentų analizės metodo privalumų ir trūkumų analizė papildomai remiantis šiais mokslininkais analizavusiais tyrimo metodus: Rupšiene (2007), Bazerman ir Prior (2004), Prakapas ir Butvilas (2011), bei Portsmouth Universiteto pateikiama metodologija skirta studentams (2012) (6 lentelėje).

6 lentelė

Dokumentų analizės metodo privalumai ir trūkumai

DOKUMENTŲ ANALIZĖS METODO	
PRIVALUMAI	TRŪKUMAI
<ul style="list-style-type: none"> • Dauguma dokumentų yra lengvai prieinami (ypač viešieji išoriniai); • Dokumentų rinkimas paprastai yra santykinai nebrangus ar net nieko nekainuojantis metodas; • Nereikia derinti duomenų rinkimo laiko, vietos ir trukmės (kaip tai daroma taikant interviu ir stebėjimo metodus); • Dokumentų analizė padeda nustatyti vertybes, interesus, pozicijas, politinę arba organizacinę atmosferą, viešąsias nuostatas, istorines tendencijas, padarinius ir pan.; • Dokumentuose dažnai fiksuojami įvairūs pokyčiai analizuojant tam tikrą periodą; 	<ul style="list-style-type: none"> • Dokumentai gali būti fragmentiški todėl sudėtinga atkurti tiriamą situaciją; • Dokumentai gali būti netikslūs ar net neteisingi, paviršutiniški; • Gali būti neaiškus dokumentų autentiškumas; • Ne visada galima gauti visus reikalingus dokumentus analizei, nes jų tiesiog nėra arba jie yra konfidencialūs; • Gali būti sunku palyginti dokumentus; • Dokumentų analizė gali užimti daug laiko; • Dokumentų vertinimas yra subjektyvus, priklauso nuo tyrėjo požiūrio.

6 lentelės tęsinys

<ul style="list-style-type: none">• Renkant dokumentus tyrėjui lengviau laikytis neįkyrumo pozicijos, ko daug sunkiau pasiekti interviu ir stebėjimo metu• Dokumentų turinio analizė suteikia nemažiau vertingos informacijos nei kiti tyrimo metodai.	
---	--

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Rupšienė (2007), Bazerman ir Prior (2004), Prakapas, Butvilas (2011), Universiteto Portsmouth (2012)

Kitas svarbus aspektas į kurį mokslininkai atkreipia tyrėjo dėmesį yra tai, kad ypatingai reikšmingas veiksnys yra tinkamas analizuojamų dokumentų kiekio pasirinkimas, taip išvengiant perteklinio darbo ir su tyrimu nesusijusios informacijos nagrinėjimo, kuri gali virsti į labai brangų tyrimą ar į suformuotą problemą neatsakančią tyrimą. Anot Yoon, K.; Hoogduin, L.; Zhang, L. (2015) dėl vis labiau tobulėjančių technologijų, didžiųjų duomenų (ang. big data) naudojimas ateityje tik augs, todėl atlikę tyrimą dėl didžiųjų duomenų naudojimo teigia, jog jau dabar svarbu atlikti daugiau tyrimų tam, kad būtų galima sukurti standartizuotą duomenų analizės sistemą, kurios tikslas būtų atrinkti aktualius duomenis iš didžiulio duomenų srauto tam, kad juos būtų galima panaudoti kuo efektyviau. Taigi labai svarbu dar tyrimo planavimo etape numatyti, kiek ir kokių dokumentų, bei kokių tikslu bus analizuojama. Tamaševičius (2015) teigia, kad atskirais atvejais būtina analizuoti visus dokumentus, o kitais atvejais parenkamas arba informacijos šaltinis arba atrenkami dokumentai. Atranka turi būti grindžiama ir ekonominiais kriterijais, sprendžiant, koks atrankos suformavimas užtikrins rezultatų patikimumą prie mažiausių sąnaudų.

Taigi, planuojami analizuoti dokumentai t. y. FP ataskaitos yra antrinis duomenų šaltinis, o šių dokumentų forma yra standartizuota, todėl objektas, kuris bus analizuojamas tyrimo metu yra dokumentų turinys. Dėl šios priežasties, antrinių duomenų analizės metodams priskiriamas dokumentų turinio analizės metodas yra tinkamiausias tyrimui atlikti. Nors yra mokslininkų, kurie teigia, kad dokumentų turinio analizė turėtų būti kaip papildomas tyrimo metodas, tačiau atsižvelgiant į tai, kad bus tiriami dokumentai, kurių patikimumo laipsnis yra aukštas, nes tai auditorių parengta ataskaita apie reguliuojamos veiklos apskaitos teisingumo pateikimą RVA rinkinyje bei nekyla jokių klausimų dėl dokumentų autentiškumo, o taip pat atsižvelgiant į tai, kad tyrimas bus atliekamas ieškant FP ataskaitoje pateiktų neatitikimų ir kitų pastebėjimų, manoma, kad tai tinkamiausias tyrimo metodas empiriniam tyrimui atlikti.

Likusiems empirinio tyrimo uždaviniams (t. y. 3-5) atlikti, siekiant nustatytus pastebėjimus sugrupuoti pagal bendrus požymius ir taip išskirti svarbiausias tobulintinas RVA rinkinio sritis planuojama pasitelkti **lyginamosios analizės metodą**. Pastarasis yra vienas dažniausiai taikomų tyrimo metodų, kai siekiame nustatyti dviejų ar daugiau objektų panašumus ir skirtumus, tada juos

lyginame, grupuojame ir vertiname tam, kad gauti bendrą skirtumą ar panašumą rezultatą. Pasak Norkaus ir Morkevičiaus (2011) dviejų ar daugiau objektų lyginimas yra elementari operacija, kurią mokslo metodologijos terminais galima apibrėžti taip: tai tokia mąstymo operacija, kai yra sugretinami:

- mažiausiai du objektai (atvejai ar stebėjimo vienetai);
- to paties požymio (atributo, kintamojo) reikšmės;
- tuo pačiu laiko momentu (tai reiškia, kad lyginama sinchroniškai) arba to paties objekto kurio nors vieno požymio reikšmės skirtingais laiko momentais (t. y. diachroniškai).

Sugretinus stebima ir konstatuojama, kad tos reikšmės yra tokios pačios arba kad jos skiriasi.

Mokslininkai analizavę tyrimo metodus Norkus ir Morkevičius (2011) pateikė paaiškinimą, kuo lyginamasis metodas skiriamas nuo lyginimo, kaip elementarios mąstymo operacijos. Lyginamasis metodas siejamas su tokiomis žvalgomosiomis ir tikrinančiosiomis tyrimo procedūromis, kai nagrinėjamas daugiau nei vienas atvejis, bet jų nėra tiek daug, kad užtektų statistiškai reikšmingoms (klasikinės statistikos prasme) išvadoms daryti. Lyginamosios perspektyvos skiriamasis bruožas – atvejų, priklausančių skirtingoms kultūroms, visuomenėms, civilizacijoms ir kitokioms socialinėms makrosistemoms, įtraukimas. Tačiau šį metodą galima taikyti ir tada, kai imtis yra pakankamai didelė. Autoriai teigia, kad nėra jokių esminių kliūčių šį metodą taikyti „etnocentriškesniuose“ (pvz.: tik su Lietuva susijusiuose) tyrimuose, kai visi tyrėjo atvejai priklauso jo paties šaliai ar kultūrai, be to, tie atvejai nebūtinai turi būti socialinės makrosistemos, tai gali būti smulkesni vienetai – partijos, vyriausybės, netgi pavieniai individai.

Taigi, atliekant, dokumentų analizės metu, surinktų duomenų vertinimą ir siekiant sugrupuoti FP ataskaitose nustatytus neatitikimus pagal bendrus požymius ir taip išskirti svarbiausias tobulintinas RVA rinkinio priedų sritis – bus pasitelktas lyginamosios analizės metodas.

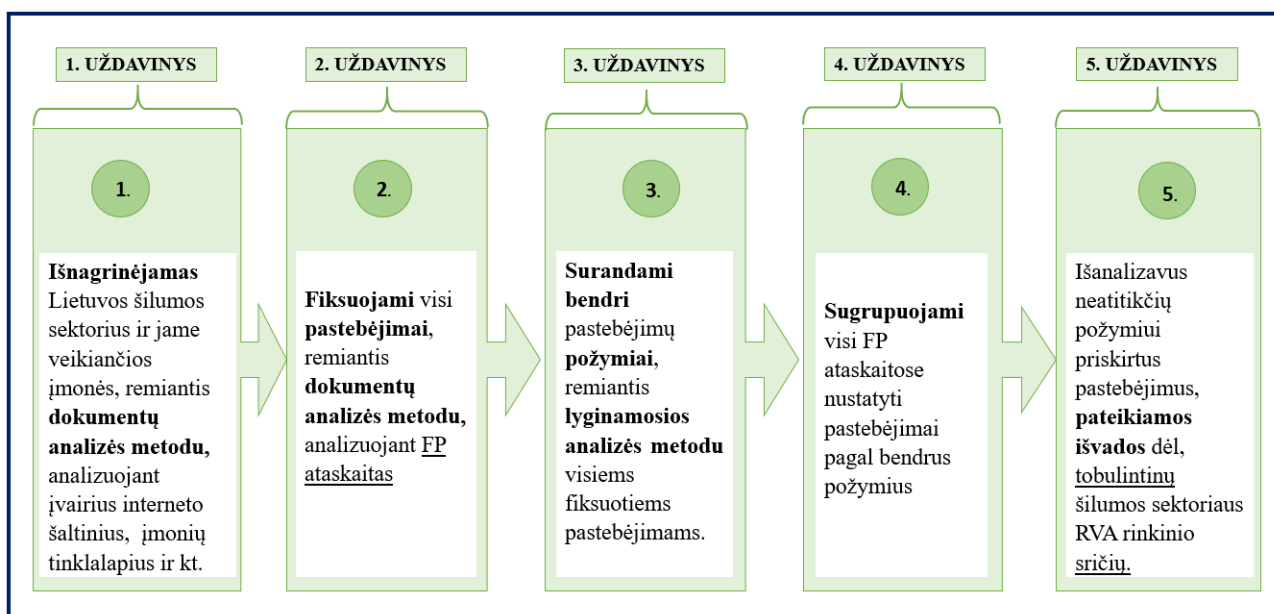
2.3. Tyrimo organizavimas

Empirinis tyrimas bus atliekamas 2021 m. sausio – balandžio mėn. Tyrimui atlikti bus pasitelkti šie tyrimo metodai: dokumentų (content) analizė ir lyginamosios analizės metodai, analizuojant auditorių parengtas šilumos sektoriaus FP ataskaitas už 2019 m. ataskaitinį laikotarpį.

8 paveiksle pateikiama empirinio tyrimo eiga, atsižvelgiant į tikslui iškeltus uždavinius. Kiekvienam uždaviniui įgyvendinti išskirti etapai (iš viso 5), kuriuose pažymimas, koks veiksmas bus atliekamas, koku metodu remiantis ir kokį dokumentą ar objektą analizuojant. Ankstesniuose etapuose gauti rezultatai bus svarbūs kitam sekančiam tyrimo etapui.

8 paveikslas

Empirinio tyrimo eiga



Šaltinis: sudaryta autorės

1 ETAPAS. Empirinis tyrimas bus pradėtas nuo šilumos sektoriaus įmonių rinkos apžvalgos Lietuvoje. Taip pat bus atliekama šilumos sektoriaus įmonių, kurių duomenys bus naudojami tyrime analizė, siekiant nustatyti pagrindinius šilumos sektoriaus dalyvius, jų skaičių, išskiriamą grupavimą bei atliekama FP ataskaitų paieška įmonių tinklalapiuose. Taigi, pirmojo etapo uždavinys bus atliekamas, remiantis dokumentų analizės metodu, pasitelkus Statistikos departamento, Tarybos teikiamą informaciją, Baltpool tinklalapį (kuriame skelbiama su šilumos gamyba ir aukcionais susijusi informacija), įmonių tinklalapius, nepriklausomų šilumos gamintojų asociacijos tinklalapį ir pan.

2 ETAPAS. Atliekant tyrimą bus tiriamos šilumos sektoriaus įmonių FP ataskaitos, kurias parengė auditoriai. Pasitelkus dokumentinės analizės tyrimą bus tirama kiekviena FP ataskaitos dalis. Pagrindinės FP ataskaitos dalys, kurios bus analizuojamos empirinio tyrimo metu:

1. Pirminė ataskaitinio laikotarpio duomenų peržiūra.
2. Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto (IMNT) tikrinimas.
3. Pajamų tikrinimas.
4. Darbo užmokesčio sąnaudų tikrinimas.
5. Sąnaudų tikrinimas.
6. Ataskaitų duomenų tikrinimas.

Kiekviena ši dalis bus analizuojama detaliai, t. y. šilumos sektoriui, remiantis TU, iš viso yra taikoma 40 procedūrų, kurias dar sudaro a) - d) dalys, taigi ir iš viso 67 procedūros. Tyrimui bus naudojama MS Excel programa, kurioje visų pirma bus aprašoma kiekvienos įmonės FP ataskaita pagal kiekvieną procedūrą. Į MS Excel dokumentą bus perkeliama esminė informacija iš FP ataskaitų – tai yra pažymima, kad jei auditorius atliko procedūrą ir pateikė pilną jos aprašymą, kuris yra tinkamas (susijęs su procedūra ir jokių skirtumų ir kitų neatitikimų nenustatyta) – tai pažymimas trumpinys N/A. Taip pat iš karto pažymima, jei auditorius pateikė pastebėjimą, kad procedūra yra netaikoma ar neaktuali tai įmonei. Visi kiti esminiai pastebėjimai buvo perkelti į MS Excel failą, atskirai pagal įmones ir detaliai pagal procedūras.

3 ETAPAS. Visi nustatyti neatitikimai (skirtumai) ar pastebėjimai FP ataskaitose bus fiksuojami, tada remiantis lyginamosios analizės metodu surandami bendri požymiai.

4 ETAPAS. Šiame etape analizuojami duomenys, kurie bus perkelti į MS Excel 2 tyrimo etape. Tačiau šiame etape analizuojama jau nebe kiekviena įmonė, o kiekviena procedūra ir jos neatitikimui (skirtumui) ar pastabai priskiriamas požymis (pvz.: sugrupuojama į tokias grupes: nustatyti skirtumai, informavimas, netinkamai atlikta procedūra ir kt.).

5 ETAPAS. Galiausiai, kai jau kiekvienai FP ataskaitos procedūrai pagal kiekvieną įmonę priskirtas požymis – bus atliekama procedūrų analizė pagal išskirtus požymius. Tai reiškia, kad kiekvienam FP ataskaitoje pateiktam procedūros neatitikimui (skirtumui) ar pastabai priskyrus požymį, susumuojamos visų požymių sumos ir šie suminiai duomenys perkeltami į bendrą procedūrų suvestinę atskirai pagal kiekvieną procedūrą ir jai priskirtą požymį. Tada analizuojamos kiekvienam požymiui priskirtos procedūros, kurioms buvo dažniausiai fiksuotas tas požymis, t. y. tiriamos pagrindinės šio priskyrimo priežastys – daugiausiai pastabų surinkusioms procedūroms pagal priskirtą požymį. Požymiui, kuris rodys neatitikimus (skirtumus) bus tiriamas didesnis kiekis procedūrų, nes tai svarbiausias požymis, kuriuo remiantis bus galima daryti išvadas, kurios šilumos sektoriaus RVA rinkinio sritys yra labiausiai tobulintinos, kadangi būtent šių sričių dalyse auditoriai fiksavo daugiausiai neatitikimų Aprašui, matematinių klaidų (skirtumų) ar pan. Tikslus analizuojamų vienetų skaičius bus nustatytas tyrimo metu, remiantis faktiniais rezultatais, atsižvelgiant į procentinę ir suminę pastebėjimų išraišką.

Tyrimo apribojimai. Įvertinus tyrimo organizavimą, metodus ir eigą reikia pažymėti, kad tyrimą galima atlikti tik už vieną ataskaitinį laikotarpį (t. y. 2019 m.) dėl naujai įsigaliojusios patikros formos nuo 2019 m., ir riboto laiko tyrimui atlikti. Taip pat dėl pirmą kartą vykdomos patikros kilo daug klausimų ir neaiškumų tiek auditoriams, tiek šilumos sektoriuje veikiančioms įmonėms, o prisidėjus dar ir COVID-19 pandemijos įtakai – daugiau kaip pusė nepriklausomų šilumos energijos gamintojų vėlavo laiku pateikti patikros rezultatus, ar iki šiol jų nepateikė (2021 m. sausio 14 d.).

3. ŠILUMOS SEKTORIAUS FAKTINIŲ PASTEBĖJIMŲ ATASKAITŲ REZULTATAI

3.1. Lietuvos šilumos sektoriaus apžvalga ir jame veikiančios reguliuojamos įmonės

Empirinis tyrimas pradėtas nuo Lietuvos šilumos ūkio sektoriaus apžvalgos. Šį sektorių sudaro tokie pagrindiniai dalyviai:

- Šilumos vartotojas – pagal Šilumos ūkio įstatymą – tai juridinis ar fizinis asmuo, kurio naudojami šildymo prietaisai nustatyta tvarka prijungti prie šilumos perdavimo tinklų ar pastatų šildymo ir karšto vandens sistemų.
- **Šilumos tiekėjai** tiekia šilumą vartotojams pagal pirkimo – pardavimo sutartis, valdo ir eksploatuoja šilumos perdavimo tinklą.
- **Nepriklausomi šilumos gamintojai (NŠG)** gamina ir parduoda šilumą šilumos tiekėjui pagal šilumos pirkimo – pardavimo sutartį, o turėdami šilumos tiekimo licenciją – ir galutiniam vartotojui.

Remiantis Tarybos ir Baltpool tinklalapiuose skelbiama informacija apie Lietuvos šilumos ūkio dalyvius buvo atlikta Lietuvos šilumos sektoriuje veikiančių įmonių analizė. Baltpool tinklalapyje skelbiama su šilumos gamyba ir aukcionais susijusi informacija. Apžvalgai atlikti buvo naudojama Tarybos tinklalapyje pateikti:

- 1.1. šilumos žemėlapiu duomenys;
- 1.2. 2019 m. NŠG gaminamos šilumos rinkos apžvalga (1 priedas);
- 1.3. šilumos tiekėjai suskirstyti į grupes ir pogrupius 2019 m. (2 priedas).

Analizuojant šilumos sektorių, reikėtų išskirti tai, kad remiantis Baltpool tinklalapyje paskelbta pagamintos šilumos kiekio ataskaita pagal šilumos tiekimo sistemas, kurių Lietuvos šilumos sektoriuje 2019 m. išskirta 22. Šioms atskirai priskiriami šilumos gamintojus. Taip pat, remiantis Lietuvos statistikos departamento duomenimis, daugiausiai šilumos pagaminama (t. y. 42 %) – katilinėse, o daugiausiai jos sunaudoja (t. y. 44 %) namų ūkiuose. Papildomai reikėtų paminėti, kad dalį pagamintos šilumos įmonės panaudoja savo reikmėms ar patirdamos nuostolius, tai sudaro 17 %, iš kurių daugiausiai sudaro transportavimo ir paskirstymo nuostoliai.

2019 m. pabaigoje, remiantis 2019 m. NŠG gaminamos šilumos rinkos apžvalga – buvo išskirti 45 nepriklausomi šilumos gamintojai (NŠG), kurie 2019 m. pardavė 35 % viso į šilumos perdavimo tinklus patiekto šilumos kiekio Tarybos licencijuojamų šilumos tiekėjų. NŠG privaloma šilumos kainodara nėra taikoma, išskyrus 3 atvejus, kai:

1. Kombinuotojo elektros energijos ir šilumos gamybos ciklo elektrinėje termofikaciniu režimu pagaminta elektros energija yra remiama viešuosius interesus atitinkančių paslaugų (VIAP) lėšomis ir (ar) fiksuoto tarifo priemonėmis.
2. Šilumos gamybos įrenginio statybai ar modernizavimui finansuoti yra pasinaudota finansine parama.
3. Pagamintos šilumos kiekis vienoje sistemoje sudaro daugiau nei 1/3 metinio šilumos kiekio.

Remiantis NŠG gaminamos šilumos rinkos apžvalga 2019 m., kurioje buvo atlikta analizė atsižvelgus į šiuos 3 kriterijus, nuo kurių priklauso, ar NŠG yra reguliuojamas. Jei NŠG yra reguliuojamas – tokiu atveju jis turi prievolę atlikti RVA patikrą. Nustatyta, kad bent vieną iš šių 3 kriterijų atitinka 27 įmonės iš 44 (60 %) NŠG, o tai reiškia, kad joms turi būti atlikta RVA patikra ir 17 nereguliuojamų NŠG. Svarbu pastebėti, kad keli NŠG yra reguliuojami ne tik pagal vieną iš trijų kriterijų, o pagal kelis ar atitinka visus 3 kriterijus. Papildomai žr. 1 priedą.

Visi reguliuojami NŠG privalo viešai savo tinklalapyje, o jei jo neturi – Tarybos tinklalapyje, pateikti FP ataskaitą su visais priedais. Iš šių 27 reguliuojamų NŠG 3 įmonės 2019 m. nutraukė savo veiklą, todėl joms RVA rinkinio patikra nebuvo atlikta. Taigi, buvo atlikta visų likusių reguliuojamų NŠG (t. y. 24) FP ataskaitų paieška įmonių ir Tarybos tinklalapiuose, kurios metu rasta (2021 m. sausio 15 d. duomenimis) 11 FP ataskaitų:

1. AB „Grigeo“;
2. UAB „Ekoresursai“;
3. UAB „ENG“ Garliavoje;
4. UAB „Fortum Klaipėda“;
5. UAB „Energijos parkas“;
6. AB „Klaipėdos energija“;
7. AB „Lifosa“;
8. UAB „Ekopartneris“;
9. UAB „Žemaitijos energija“;
10. UAB „Ukmergės katilinė“;
11. UAB „Foksita“.

Toliau bus nagrinėjamos 11 šilumos sektoriuje veikiančių reguliuojamų nepriklausomų šilumos gamintojų FP ataskaitos už 2019 m. ataskaitinį laikotarpį.

Taip pat buvo analizuoti ir Lietuvos šilumos tiekėjai. Remiantis Tarybos tinklalapyje pateiktais 2019 m. šilumos tiekėjų ir reguliuojamų NŠG suskirstymo į grupes ir pogrupius duomenimis – iš viso tokių įmonių buvo išskirta 54. Šias įmones Taryba suskirstė į 5 grupes (pagal

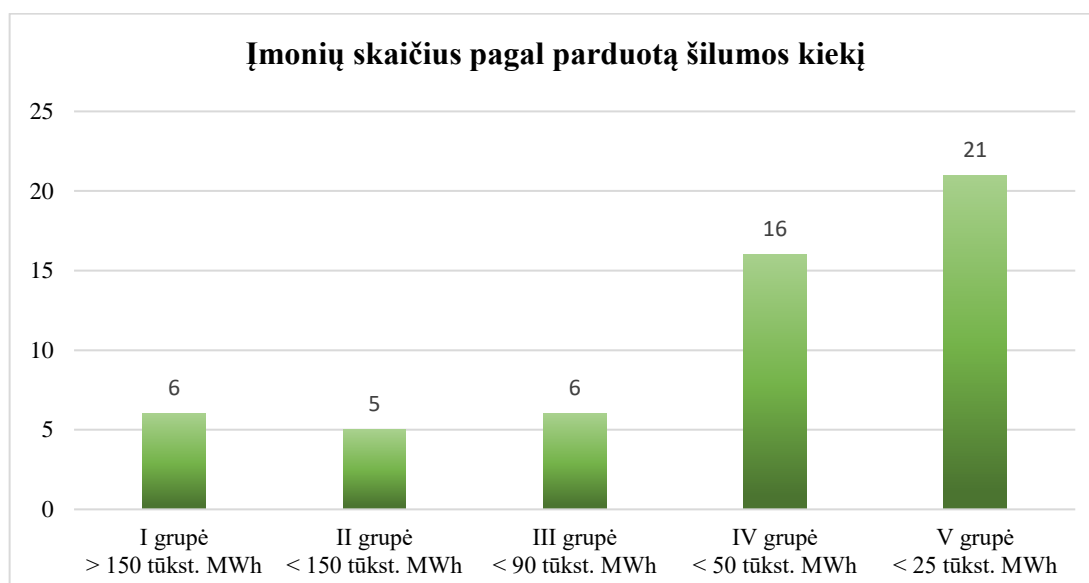
2019 m. parduotą šilumos kiekį) ir 2 pogrupius (pagal gamtinių dujų kiekį kuro struktūroje, kai gamtinės dujos sudaro daugiau nei 50 % (A pogrupis) ir kai mažiau nei 50 % (B pogrupis)). Grupės buvo padalintos pagal metinius šilumos pardavimus (MWh):

- I grupė – 150 tūkst. MWh per metus ir didesni šilumos pardavimai;
- II grupė – 150 – 90 tūkst. MWh šilumos pardavimai per metus;
- III grupė – 90 – 50 tūkst. MWh šilumos pardavimai per metus;
- IV grupė – 50 – 25 tūkst. MWh šilumos pardavimai per metus;
- V grupė – šilumos pardavimai mažesni nei 25 tūkst. MWh per metus.

Kiekvienai šiai grupei priskirtų šilumos tiekėjų ir NŠG pasiskirstymas matomas 9 paveiksle. Daugiausiai įmonių (39 %), t. y. 21 pagamina mažiau nei 25 tūkstančius MWh per metus ir yra priskiriamos V grupei. I – II grupei priskiriamų įmonių skaičius yra panašus 5-6 įmonės, tačiau jų pagaminamos šilumos kiekis reikšmingai skiriasi.

9 paveikslas

Šilumos sektoriaus įmonių skaičius pagal parduotą šilumos kiekį per 2019 m.



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Tarybos duomenimis, 2019.

Įmonės pagal pavadinimus yra pateiktos Priede Nr. 2. Analizuojant Tarybos pateiktą šilumos tiekėjų ir NŠG suskirstymo į grupes ir pogrupius 2019 m. lentelę (2 priedas), buvo nustatyta, kad priedo lentelėje pateikti 9 nepriklausimi šilumos gamintojai (kurių FP ataskaitų paieška jau atlikta (aprašyta ir aukščiau)). Taigi, toliau buvo atlikta šių 45 (54-9) įmonių FP ataskaitų paieška įmonių ir Tarybos tinklalapiuose, kurios metu rasta 41 FP ataskaita.

Remiantis Tarybos pateikta šilumos tiekėjų suskirstymo į grupes ir pogrupius 2019 m. lentele, nebus analizuojamos šių įmonių FP ataskaitos: UAB „Šilutės šilumos tinklai“, UAB

„Visagino linija“ (NŠG), AB „Simega“ (NŠG), UAB „Skuodo šiluma“, UAB „Šakių šilumos tinklai“ ir UAB „BIO zona“ (NŠG), nes šios įmonės FP ataskaitų už 2019 m. ataskaitinį laikotarpį nepateikė savo tinklalapiuose. Įmonės pagal pavadinimus yra pateiktos Priede Nr. 2., tačiau toliau šių įmonių analizuoti pagal jų pavadinimus nėra prasmės, atsižvelgiant į tyrimo tikslą, kuriuo siekiama nustatyti reguliuojamų veiklos ataskaitų labiausiai dėmesio reikalaujančias – tobulintinas sritis viso šilumos sektoriaus atžvilgiu, o ne konkrečiai tam tikrų šilumos sektoriuje veikiančių įmonių.

Taigi, tyrimo metu toliau bus **analizuojamos 52 FP ataskaitos**, kurias sudaro 11 NŠG ir 41 šilumos tiekėja.

3.2. Šilumos sektoriaus faktinių pastebėjimų ataskaitų analizė

Bendroji tyrimo informacija

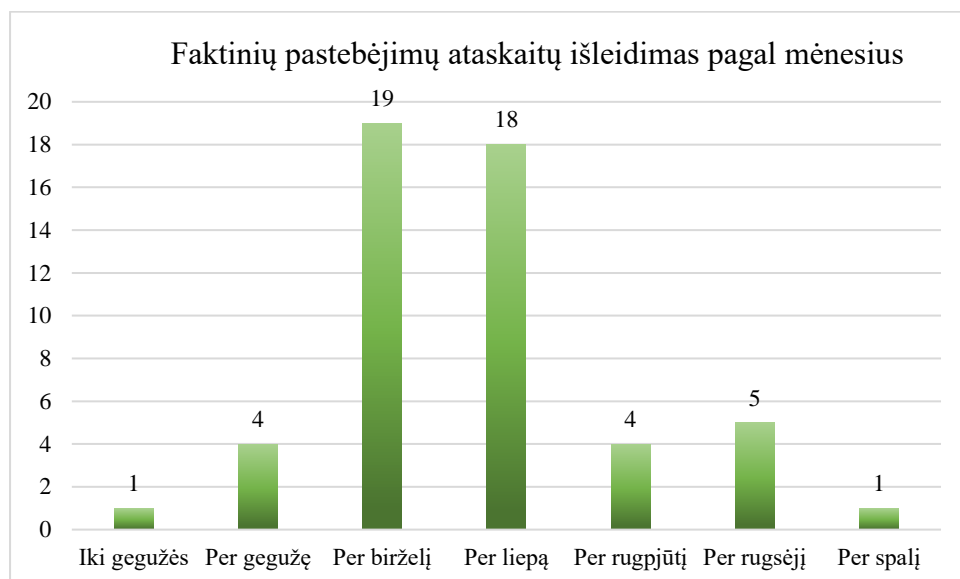
2021 m. sausio – balandžio mėn. buvo išanalizuotos 52 FP ataskaitos, iš kurių 11 NŠG ir 41 šilumos tiekėjų. 52 FP ataskaitų apimtis sudarė 695 puslapius (be paaiškinimų priedų, TU priedų ir RVA rinkinio). Išanalizuotos FP ataskaitoje pateiktos 67 procedūros, iš viso 3 484 pastebėjimai.

Šilumos sektoriaus RVA patikrą už 2019 m. ataskaitinį laikotarpį atliko 25 audito įmonės, iš kurių daugiausiai FP ataskaitų išleido: UAB „Auditas“ – 7, UAB „Ernst & Young Baltic“ – 6, UAB „Apskaitos ir mokesčių konsultacijos“ – 5, UAB „Verslo audito konsultacijos“ – 4, UAB „Audit & Accountant“ ir UAB „Analitika“ po 3 ataskaitas.

Lietuvos Respublikos Energetikos įstatyme teigiama, kad Energetikos įmonės, kurių teikiamų paslaugų kainos yra valstybės reguliuojamos, rengia RVA rinkinį ir užtikrina, kad pasibaigus kiekvieniems finansiniams metams per 4 mėnesius būtų atlikta RVA patikra dėl ataskaitų atitikties Tarybos patvirtintiems reguliavimo apskaitos sistemos reikalavimams. Taip pat pasirūpina, kad RVA patikros ataskaita būtų pateikta Tarybai bei paskelbta šių įmonių interneto svetainėse arba Tarybos interneto svetainėje (jeigu energetikos įmonės neturi savo interneto svetainės). Atlikus 52 šilumos sektoriaus įmonių FP ataskaitų analizę buvo pastebėta, kad per 4 finansinių metų mėnesius buvo išleista vos 1 FP ataskaita, daugiausiai jų už 2019 m. ataskaitinį laikotarpį buvo išleista 2020 m. birželio ir liepos mėnesį, t. y. 71 % (10 paveikslas).

10 paveikslas

2019 m. ataskaitinio laikotarpio FP ataskaitų išleidimas pagal mėnesius



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Pagal nutarimą dėl RVA patikros TU patvirtinimo – FP ataskaitoje pateiktų pastebėjimų apibūdinimas turi būti pakankamai išsamus ir detalus. Išanalizavus 52 įmonių ataskaitas pastebėta, kad ataskaitų apimtis svyruoja nuo 8 psl. iki 27 psl., neįtraukus priedų (kuriuose pateikti paaiškinimai ir kt.), TU 3 priedo ir RVA rinkinio. Auditorius, vadovaudamasis profesiniu sprendimu, pateikia tokio detalumo ataskaitą, kokios jis mano reikia, atsižvelgiant individualiai į kiekvienos šilumos sektoriaus įmonės atvejį.

Faktinių pastebėjimų ataskaitoje pateiktų pastebėjimų požymiai

Empirinis tyrimas pradėtas nuo 52 įmonių FP ataskaitų analizės tokiu pačiu detalumu, kaip pateikiama TU, t. y. pagal kiekvieną procedūrą ir jos sudedamąsias dalis. Pirminės analizės metu, į MS Excel dokumentą buvo perkeliama esminė informacija iš FP ataskaitų pagal kiekvieną įmonę (11 paveikslas).

11 paveikslas

Ištrauka iš pirminė FP ataskaitų analizės pagal įmones ir procedūras

TU Procedūros Nr.	Procedūros aprašymas	51	52
		UAB „Šilalės šilumos tinklai“	UAB „Vilniaus šilumos tinklai“
Audito įmonė		UAB „Auditas“	UAB „KPMG“
Auditorius		Ilona Matusėvičienė	Rokas Kasperavičius
Išvados data		2020-08-13	2020-07-02
FPA puslapių sk.		12	15
1. Pirminė ataskaitinio laikotarpio duomenų peržiūra			
1.1.1.	Ataskaitinio ir praėjusio ataskaitinio laikotarpio duomenų palyginimas	1 priede	3 priede
2. Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto (IMNT)			
2.1.1. a)	RAS turto sąrašo pilnumo ir tikslumo patikrinimas	Procedūra neatlikta, įmonė nepateikė RAS TS. programa automatiškai formuoja RVA.	N/A
2.1.1. b)		Nustatytas skirtumas 200 EUR, Skirtumas nepaaiškintas	N/A

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Pirminės FP ataskaitos peržiūros metu susiformavo tokie bendri pastebėjimų požymiai:

1. Neatitikimų nenustatyta;
2. Netaikoma;
3. Nebuvo atlikta procedūra – nepateiktas pastebėjimas.
4. Nėra duomenų – todėl negalima atlikti procedūros;
5. Nustatyti neatitikimai (skirtumai);
6. Netinkamai atlikta procedūrą (ne pagal TU);
7. Informavimas (aprašymas).

Galiausiai, siekiant išskirti pačius svarbiausius požymius jie buvo sugrupuoti į 5 pagrindines grupes:

1. **Nustatyti neatitikimai (skirtumai).** Šiam požymiui bus priskirti tie FP ataskaitose pateikti pastebėjimai, kuriose auditorius aprašo nustatytus skirtumus atlikęs palyginimo procedūras, numatytas TU, ar neatitikimus Aprašui. Tai pats svarbiausias požymis, kuris bus analizuojamas šiame darbe, nes jis leis identifikuoti sritis, kurioms šilumos sektoriaus įmonės turi skirti ypatingą dėmesį, siekiant, kad jų RVA rinkinys būtų parengtas teisingai.
2. **Neatitikimų nenustatyta.** Požymis bus taikomas toms FP ataskaitos procedūroms, kuriose auditorius teigia, kad jokių neatitikimų nenustatė, sumos, kurias reikia palyginti dokumentuose, numatytuose TU, sutampa. Taip pat šiam požymiui bus priskirta dalis tų pastebėjimų, kuriuos auditoriai išsamiai aprašė, kad buvo atlikta, ar pateikė pagrindžiančią informaciją iš kurios aišku, kad jokių neatitikimų nenustatyta, tačiau neparašė, kad duomenys sutampa, todėl *numanoma*, kad jokių pastabų nenustatyta.

3. **Netinkamai atlikta procedūra.** Šiam požymiui priskiriami tie pastebėjimai, kai remiantis FP ataskaitose pateiktu aprašymu procedūros yra atliktos ne pagal TU. Tuo atveju, kai auditorius atliko procedūrą, remiantis savo profesiniu sprendimu, ar pateikdamas vertinimą, kas yra tinkama, kas yra reikšmingas ir pan. Vertinimo procedūrą pagal 4400 TSPS auditorius neatlieka, tai atlieka Taryba.
4. **Netaikoma.** Šiam požymiui buvo nuspręsta priskirti didesnę įvairovę auditoriaus pastabų pateiktų FP ataskaitose, nei anksčiau išskirtiems požymiams. Požymis „Netaikoma“ – bus priskirtas tada, kai pagal TU tam tikra procedūra yra netaikoma šilumos sektoriui, taip pat, kai tam tikra procedūra netaikoma, nes įmonė neturi to (pvz.: bendram veiklos palaikymui priskirtų sąnaudų, todėl jų priskyrimo pagrindimo patikrinimas neatliekamas). Taip pat toms procedūroms, kuriose auditorius pateikia, kad negalėjo atlikti patikrinimo, nes įmonė nepateikė visų reikalingų dokumentų, kurie pagal TU pateiktą procedūrą yra reikalingi. Šis požymis ypač glaudžiai susijęs su požymiu „Neatitikimų nenustatyta“ ir „Netinkamai atlikta procedūra“. Požymis „neatitikimų nenustatyta“ dažnai pateikiamas tokiu atveju, kai auditorius pateikia pastebėjimą, kad įmonė neturi tam tikro turto ar tai kategorijai nepriskiria sąnaudų, kurias reikalauja patikrinti TU procedūra – tokiu atveju auditorius teigia, kad pastebėjimų nėra, tačiau turėtų teigti, kad netaikoma. Požymis „netinkamai atlikta procedūra“ gali būti taikomas tada, kai auditorius pateikia pastebėjimą, kad procedūra netaikoma, tačiau vertinant tai, kad procedūra yra svarbi ir ją būtina atlikti (pvz.: patikrinti, ar sąnaudų duomenys teisingai pateikiami RVA rinkinio prieduose, auditorius negali šios procedūros vertinti, kaip netaikoma įmonei, kai RVA rinkinys gautas), auditoriaus pateiktą pastebėjimą „netaikoma“ reikėtų priskirti požymiui „netinkamai atlikta procedūra“. Taigi, dėl šių priežasčių, atskirai vertinamas kiekvienas toks pastebėjimas. Tačiau pastebėjimai, kuriems taikomi šie požymiai nėra pagrindinis tyrimo objektas, todėl tyrimui neigiamos įtakos nedarys.
5. **Informavimas (aprašymas).** Šis požymis išskirtas kaip šalutinis, kai auditorius negali tiksliai atlikti procedūros, kaip nurodyta TU, todėl pateikia daugiau papildomos informacijos ar auditoriaus nuomone, svarbių aspektų apie tam tikrą procedūrą, t. y. apie tai, kaip buvo atlikta procedūra ir pan. Taip pat gali būti, kad auditorius žino papildomą svarbią informaciją, susijusią su tos procedūros tikrinamu objektu. Nors šis požymis buvo išskirtas kaip šalutinis, tačiau jis itin svarbus, nes būtent šiuo požymiu galima gauti papildomą informaciją, kurios standartizuota TU nepatikrina (t. y. susiduriama su „įgimtu“ TU apribojimu), o tai reiškia, kad tai gali padėti pagerinti TU ateityje.

3.2.1. Faktinių pastebėjimų ataskaitų analizė

FP ataskaitų analizės metu toliau analizuojami duomenys, kurie buvo sudaryti pirminės FP ataskaitose metu (11 paveikslas). Tačiau šiame analizės etape toliau analizuojama jau nebe kiekviena įmonė, o kiekviena procedūra. 12 paveiksle nurodyta dotacijomis (subsidijomis) ir vartotojų lėšomis finansuotas turto procedūros (Nr. 4) (Nr. 2.2.1. a)) ištrauka. Kiekvienos procedūros pastebėjimui priskiriamas požymis.

12 paveikslas

Ištrauka iš FP ataskaitų analizės matricos pagal procedūras

Įmonė	2.2.1. a)	N/A	Netaikoma	Neatitikimas (skirtumas)
UAB „Pakruojo šiluma“	N/A	1		
UAB „Lazdijų šiluma“	Neatlikta, nes RAS TS nėra duomenų apie bendrą turto įsigijimo vertę, finansuotą dotacijomis (subsidijomis) ir vartotojų lėšomis. Pateikimas įmonės paaiškinimas		1	
UAB „Birštono šiluma“	Susidarė skirtumas dėl apvalinimo.			1
UAB „Kazlų Rūdos šilumos tinklai“	N/A	1		
UAB „Šilumos šilumos tinklai“	Nustatytas skirtumas 313.844 EUR, (RAS TS ir RVA 2 per. < BA) Skirtumas nepaaiškintas			1
UAB „Vilniaus šilumos tinklai“	N/A	1		
	Suma:	29	15	8
		52		

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Kiekvienam procedūros pastebėjimui priskyrus požymį, susumuojamos visų požymių sumos ir suminiai duomenys perkeliama į bendrą procedūrų suvestinę pagal požymius (bendra suvestinė pateikiama Priede Nr. 3).

Pirminis ataskaitinio laikotarpio duomenų palyginimas (7 lentelė). Šilumos sektoriuje veikiančių įmonių RVA patikrą auditorius pradėjo nuo pirminė ataskaitinio laikotarpio duomenų peržiūros procedūros (**Nr. 1**), kuria siekiama įsitikinti, kad įmonė laikosi pastovumo principo rengdama ataskaitas. Auditoriai turėjo palyginti ataskaitinio ir praėjusio ataskaitinio laikotarpio pajamų ir sąnaudų pokyčius pagrindiniuose RVA rinkinio prieduose. Pokyčiams, kurie sudarė daugiau nei 20% auditoriai paprašė įmonių, kad jos pateiktų paaiškinimą, pagrindžiantį pokyčio priežastis. Atlikus 52 įmonių FP ataskaitų analizę pastebėta, kad 48 įmonių auditoriai pateikė paaiškinimus, vienos įmonės auditorius teigia, kad reikšmingų pokyčių nebuvo. Vienai įmonei ši procedūra neatlikta, nes veikla vykdoma tik nuo 2019 m. (procedūra netaikoma), dviejų įmonių

analizė pagal straipsnius neatlikta – pateiktos bendros pajamų ir sąnaudų pokyčio priežastys (tai reiškia, kad procedūra netinkamai atlikta).

7 lentelė

Duomenų palyginimo ir perkėlimo iš apskaitos registrų patikrinimo rezultatai pagal požymius

Nr.	Procedūros pavadinimas	Nustatyti neatitikimai (skirtumai)		Informavimas (Aprašymas)		Netinkamai atlikta procedūra		Neatitikimų nenustatyta		Netaikoma		IŠ VISO	
		Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%
1.	Duomenų palyginimas	-	-	-	-	2	4	49	94	1	2	52	100
2.	Duomenų perkėlimas iš apskaitos registrų	3	6	-	-	1	2	40	77	8	15	52	100
3.	Duomenų perkėlimas iš apskaitos registrų	19	37	-	-	1	2	32	62	-	-	52	100

Saltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Atliekant ataskaitinio ir praėjusio ataskaitinio laikotarpių duomenų palyginimo procedūrą auditoriai susidūrė su sunkumu, kad kartais straipsnio procentinis pokytis yra labai didelis, t. y. virš 20 %, tačiau TU neatsižvelgia į suminį pokytį, t. y. didelis procentinis pokytis gali būti nedidelis suminis pokytis (pvz.: keli šimtai eurų). Dėl šios priežasties didėja darbo apimtis tiek auditoriui, tiek Įmonei teikiant paaiškinimus, tiek Tarybai analizuojant FP ataskaitą, kurios informacija nėra svarbi ir reikšminga.

Ilgalaikio nematerialiojo ir materialiojo turto patikra pradedama nuo duomenų perkėlimo iš apskaitos registrų procedūros (Nr. 2), kuri sudaryta iš dviejų dalių (7 lentelė). Atlikus 52 įmonių RAS turto sąrašo pilnumo ir kokybiškumo patikrinimą, 8 įmonių FP ataskaitose teigiama, kad palyginus įmonių ilgalaikio turto įsigijimo vertę, sukauptą ir metinį nusidėvėjimą bei nepaskirstomo turto įsigijimo vertę RAS turto sąrašė ir ūkio subjekto ilgalaikio turto vertės ir nusidėvėjimo (amortizacijos) ataskaitoje (RVA 2 pr.) nurodyta, kad auditoriai procedūros atlikti negalėjo, nes RAS turto sąrašo įmonės nerengia, iš karto rengiamas RVA 2 pr. ar apskaitos programa automatiškai suformuoja RVA 2 pr., todėl ir RAS turto sąrašas nėra reikalingas. Trijų įmonių FP ataskaitose nustatyti nusidėvėjimo skirtumai, kurie teigiama, kad atsirado dėl skirtingais laikotarpiais įsigyto turto ir tuo metu jam taikyto nusidėvėjimo normatyvo, taip pat nusidėvėjimas buvo skaičiuojamas visiems turto vienetams, nepriklausomai ar turtas suderintas su Taryba, ar yra subsidijuotas, o gale metų subsidijuotam turtui buvo rašoma bendrovės pažyma ir nusidėvėjimas atstatomas iš sąnaudų. Vienos įmonės FP ataskaitoje aprašyta atlikta procedūra yra atlikta vadovaujantis auditoriaus profesiniu sprendimu, bet ne pagal TU reikalavimą.

Išanalizavus ilgalaikio turto įsigijimo savikainos pateikimą RAS turto sąrašė ir buhalterinės apskaitos duomenyse (duomenų perkėlimo iš apskaitos registrų antroji procedūros dalis (Nr. 3)),

nustatyta, kad 19 įmonių FP ataskaitose pateikti rezultatai apie RAS turto sąraše ir buhalterinėje informacijoje pateiktų ilgalaikio turto vienetų įsigijimų vertę nustatyti skirtumai, kurie daugeliu atveju buvo paaiškinti, t. y. jie susidarė dėl tokių priežasčių, kaip:

- RAS turto sąraše yra nurodoma nuomojamo turto vertė, kurios nėra buhalterinėje apskaitoje. Vadovaujantis Aprašo punktu: „Ūkio subjektas, skirstydamas ilgalaikio turto vertę verslo vienetams ir paslaugoms (produktams), turi paskirstyti ir koncesijos, šilumos ūkio turto nuomos būdu valdomo turto, naudojamo veikloje, vertę“. RAS turto sąraše nuomojamo turto vertė nurodoma įvertinus Įmonės Aprašo nuostatas;
- remiantis Aprašu, Įmonė, teikdama reguliuojamosios veiklos ataskaitas, nurodo tik šilumos gamybai priskirtą ilgalaikį turtą, kurio vertė apskaičiuota alternatyviu būdu;
- RAS turto sąraše metų pabaigai nėra įtrauktas turto vienetas – prestižas;
- RAS turto sąraše yra nurodomi turto vienetai, kurie įskaičiuoti į ataskaitinio laikotarpio šilumos kainą, bet buhalterinėje apskaitoje yra nurašyti arba jų nebėra atitinkamo filialo buhalteriniame turto sąraše;
- buhalterinėje apskaitoje netikslumai atsirado perklasifikuojant turtą ar dėl apvalinimo;
- klaidos dėl turto pardavimo, kurio nurašymas buhalterinėje apskaitoje atliktas, tačiau RAS turto sąraše ne;
- buhalterinėje apskaitoje nebuvo įtraukta renovacija, o RAS turto sąraše įtraukta.

Svarbus aspektas, kuris aiškiai pastebimas ir šios procedūros FP ataskaitose yra tai, kad jei turto vienetai buhalterinėje apskaitoje jau yra nudėvėti, nurašyti ar parduoti – tai šie turto vienetai turėtų būti pašalinti ir iš RVA rinkinio priedų, t. y. jų turi nebelikti ir RAS turto sąraše, kitu atveju įmonė netenka galimybės to turto vieneto likutinės vertės įsitraukti į kainą, o šiuo atveju ir netenka pajamų į kurias turi teisę.

Ši procedūra parodė, kad dažnai įmonės savo buhalterinės apskaitos informaciją netiksliai perkelia į RAS turto sąrašą ar, jei tokio nerengia – tai iš karto klaidinga informacija neretai gali būti perkeliama ir į RVA rinkinį.

Nepaskirstomos ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto vertės dalies išskyrimas iš ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto įsigijimo savikainos (8 lentelė). Šios dalies patikra pradedamas nuo bene svarbiausios procedūros TU: turto vertės finansuotos dotacijomis (subsidijomis) ir vartotojų lėšomis patikrinimas susideda iš 3 dalių. Pirmojoje dalyje buvo patikrinta ar RAS turto sąraše bendra turto įsigijimo vertė finansuota dotacijomis (subsidijomis) ir vartotojų lėšomis sutampa su buhalterinės apskaitos informacija (**Nr. 4**). Auditoriai 15 FP ataskaitose teigia, kad įmonėms negalima buvo atlikti, 7 iš jų dėl to, kad įmonės buhalterinėje apskaitoje įsigijimo savikaina nėra tokia detali, t. y. neišskiriama pagal finansavimo

šaltinius, todėl negalima palyginti su RAS turto sąrašu, o vienos iš jų įmonių RAS turto sąraše nepateikta įsigijimo vertė. FP ataskaitose 7 įmonėms iš 52 pateikti skirtumai. Dažniausiai (6 įmonėms) fiksuoti neatitikimai dėl turto nuomos, atsižvelgiant į Aprašo punktą, kuriame teigiama, kad įmonė skirstydama ilgalaikio turto vertę verslo vienetams ir paslaugoms (produktams), turi paskirstyti ir koncesijos, šilumos ūkio turto nuomos būdu valdomo turto, naudojamo veikloje vertę. Ši vertė buhalterinėje apskaitoje neparodom, tačiau ji svarbi RVA rinkinyje, nes turi būti pateikiamas faktinis investicijos dydis, t. y., kiek investuota ir kiek skirta dotacijos – būtent šiuos duomenis vertina Taryba nustatydamą šilumos kainas.

8 lentelė

Nepaskirstomos ilgalaikio turto vertės dalies išskyrimo iš įsigijimo savikainos patikrinimo rezultatai pagal požymius

Nr.	Procedūros pavadinimas	Nustatyti neatitikimai (skirtumai)		Informavimas (Aprašymas)		Netinkamai atlikta procedūra		Neatitikimų nenustatyta		Netaikoma		IŠ VISO	
		Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%
4.	Dotacijomis (subsidijomis) ir vartotojų lėšomis finansuotas turtas	7	13	-	-	-	-	30	58	15	29	52	100
5.		1	2	-	-	-	-	18	35	33	63	52	100
6.		-	-	-	-	2	4	10	19	40	77	52	100
7.	ATL finansuotas turtas	3	6	5	10	2	4	8	15	34	65	52	100
8.	Perkainotas turtas	1	2	5	10	-	-	4	8	42	81	52	100
9.		-	-	-	-	-	-	-	-	52	100	52	100
10.	Nenaudojamas turtas	4	8	7	13	-	-	15	29	26	50	52	100
11.	Nesuderintas turtas	7	13	-	-	3	6	14	27	28	54	52	100
12.	Akcininkų turiniai įnašai	-	-	-	-	-	-	2	4	50	96	52	100
13.	Kitas nepaskirstomas turtas	8	15	-	-	1	2	11	21	32	62	52	100

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Peržiūrėjus antrosios dotacijomis (subsidijomis) ir vartotojų lėšomis finansuoto turto procedūros (Nr. 5) pastebėjimus FP ataskaitose vos vienai įmonei nustatytas neatitikimas, nes įmonė įsigijo naujų turto vienetų finansuotų ES struktūrinių fondų ir dotacijų (subsidijų) lėšomis, tačiau įsigyti turto vienetai pateikti tik buhalterinėje apskaitoje, o RAS turto sąraše ne. Gautas įmonės paaiškinimas, jog projekto, kuriam per 2019 metus buvo skirta dotacija, turto vienetai ataskaitinio laikotarpio pabaigoje vis dar buvo nebaigtoje statyboje, todėl jų nėra RAS turto sąraše.

Atliekant šią dotacijomis (subsidijomis) ir vartotojų lėšomis finansuoto turto procedūrą ir auditoriui nustačius bent vieną neatitikimą, papildomai ji turi patikrinti dar 10 vnt., o pakartotinai nustačius bent vieną neatitikimą, patikrinti visus per ataskaitinį laikotarpį įsigytus turto vienetus finansuotus vartotojų lėšomis. Reikėtų įvertinti tai, kad šioje TU nėra apibrėžtas reikšmingumas

ir pagal TU nustatytas neatitikimas gali būti visiškai nereikšmingas (pvz.: keli eurai) – o siekiant preciziškai atlikti TU procedūrą – darbo apimtis gali žymiai padidėti, tačiau rezultatas, kurio metu bus nustatyti labai nežymūs neatitikimai bus nereikšmingi.

Įmonės turtas taip pat gali būti finansuotas ir apyvartiniais taršos leidimais (ATL) (**Nr. 7**). Procedūros metu auditoriai patikrino ar ATL finansuota turto vertė RAS turto sąrašė sutampa su įmonės pateiktomis Tarybos pažymomis, kurios metu nustatyta, kad 20 įmonių iš 52 (38%) turtas yra finansuojamas ATL. 3 įmonėms pateikti pastebėjimai dėl nesutapimų:

- *nereikšmingas* skirtumas (74 EUR) susidaręs dėl apvalinimo;
- RAS turto sąrašė yra turto vienetų finansuotų ATL pardavimų lėšomis, Tarybos nutarime nėra, gautas Įmonės komentaras: „Galimybės identifikuoti (189 701 tūkst. Eur) sumą iš Tarybos oficialios pažymos nėra, nes pakeitimai buvo atlikti posėdžio metu, pateikti kainų dedamųjų pokyčiai, taip pat iš Tarybos gautas specialistų Excel failas su galutiniais skaičiavimais“;
- skirtumas dėl pažymoje neeliminuojamos gautos ATL pardavimo pajamų, kurias bendrovė priskiria kaip panaudotas vykdyto projekto finansavimui;

Kitų 5 įmonių FP ataskaitoje buvo pateikti paaiškinimai (informavimas):

- dviejų įmonių dėl pažymoje minimos ATL sumos priskirtos IT vienetų įsigijimui, kurie priskirti šilumos tiekimo veiklai, t. y. neapima nereguliuojamai veiklai priskirtų turto vienetų įsigijimo finansavimui priskirtos ATL pardavimo pajamų vertės.
- vienos įmonės įsigytas turtas ATL lėšomis, tačiau nepriskirtas reguliuojamai veiklai;
- dviejų įmonių auditoriams nebuvo pateikta Tarybos pažyma, bet gauti paaiškinimai.

Atliekant nepaskirstomos ilgalaikio turto vertės dalies išskyrimas iš ilgalaikio turto įsigijimo savikainos – atliktas perkainotos turto vertės patikrinimas (**Nr. 8**), kurios metu patikrinama ar bendra perkainojimo vertės suma RAS turto sąrašė sutampa su buhalterinės apskaitos informacija. Iš 52 įmonių 1 įmonei nustatytas skirtumas – RAS turto sąrašė nėra duomenų apie turto vertės perkainavimą, o buhalterinėje apskaitoje ši informacija pateikta. 5 įmonių FP ataskaitose pateikti kiti pastebėjimas – informavimas:

- perkainoto turto vertė pateikta kaip įsigijimo vertė tiek RAS turto sąrašė, tiek buhalterinėje apskaitoje (neišskirta atskirai);
- 4 įmonių FP ataskaitose pateikiama, kad rasti turto vienetai, kurių įsigijimo savikaina metų eigoje keitėsi, tačiau gauti įmonės paaiškinimai, jog turto perkainojimo metų eigoje nebuvo, o įsigijimo vertės pokyčiai įvyko dėl nurašymų ar perklasifikavimo, kai vienas inventorinis numeris apima keletą turto vienetų.

Antroje šios procedūros dalyje (**Nr. 9**), kurioje turėtų būti tikrinamas ataskaitinį laikotarpį perkainotas turtas – nustatyta, kad visoms 52 įmonėms netaikyta, nes tokio turto ataskaitinį laikotarpį įmonės neturėjo.

Peržvelgus FP ataskaitos pastebėjimus, apie nenaudojamo turto patikrą (**Nr. 10**), kai procedūros metu buvo tikrinama, ar nenaudojamo turto įsigijimo vertė RAS turto sąrašė sutampa su buhalterinės apskaitos informacija ir Vadovybės patvirtinimais, nustatyta, kad 4 įmonių FP ataskaitose nustatyti neatitikimai:

- 429 EUR skirtumas, pateiktas paaiškinimas, kad 1 turto vienetas RVA nebuvo pažymėtas kaip nenaudojamas;
- 44511EUR skirtumas, kuris paaiškintas: skiltyje „Reguliuojamų kainų verslo vienetams ir paslaugoms (produktams) draudžiamo priskirti turto vertė 2,4“ nurodyta ir ilgalaikio turto, gauto patikėjimo teise vertė.
- 15.428,88 EUR skirtumas susidaro dėl turto vieneto, kuris nurašytas per ataskaitinį laikotarpį, todėl jo vertė laikotarpio pabaigoje neberodoma RAS turto sąrašė.
- Nenaudojamas katilinės įrenginys nebuvo priskirtas prie turto naudojamo reguliuojamoje veikloje.

Dar 7 įmonių nenaudojamo turto procedūra aprašyta informavimo pobūdžiu ir palikta vertinti Tarybai:

- Įmonės apskaitoje nėra įtraukto turto, kuris nenaudojamas Įmonės veikloje, išskyrus didelio efektyvumo termofikacinę elektrinę Pasvalyje, kuri ataskaitinį laikotarpį neveikė ir yra apskaitoma įmonės atsargose, RAS turto sąrašė nepateikiama.
- Gauti 5 Įmonių patvirtinimai, kad Įmonė nėra patvirtinusi nenaudojamo turto sąrašo. Tai pat ir pagal finansinę atskaitomybę toks turtas nėra identifikuojamas/išskiriamas.
- Pagal atskirą nenaudojamo turto sąrašą, šio turto nusidėvėjimas per metus buvo atstatytas ir laikotarpio pabaigoje visa likutinė šio turto vertė priskirta „Metinis nusidėvėjimas (draudžiamos priskirti turto vertės)“ kategorijai. Šio turto įsigijimo savikaina (bendra) sutikrinta su BA ilgalaikio turto sąrašu be išimčių.

Kita procedūra tikrinamas nesuderintas turtas (**Nr. 11**). Procedūros metu patikrintas per ataskaitinį laikotarpį suderintas turtas, t. y. jo pateikimas suderinimo nutarime ir RAS turto sąrašė. Išanalizavus 52 įmonių FP ataskaitų nesuderinto turto pastebėjimų dalis, nustatyta, kad 7 įmonėms nustatyti investicijų suderinimo pažymos ir RAS turto sąrašo skirtumai, kurioms įmonės pateikė tokius paaiškinimus:

- trijų įmonių pateiktas paaiškinimas, kad turto įsigijimo savikaina neviršija Tarybos suderintų investicijų vertės. 2 iš šių įmonių pridedamas auditoriaus pastebėjimas: 4

įsigytų turto vienetų įsigijimo vertė viršija suderintos investicijos vertę; kitos įmonės 3 turto vienetų skirtumai: 1 EUR, 314 EUR ir 6381.32 EUR;

- nustatyti skirtumų paaiškinimai pridėti FP ataskaitos priede, kuris kartu su FP ataskaita tinklalapyje nepateiktas;
- buvo įgyvendintos faktinės investicijos, kurios mažesnės ar didesnės nei planuota ir dėl to susidaro skirtumas;
- skirtumas 1449,09 EUR, kadangi investicija nebuvo įgyvendinta ir įvesta į eksploataciją;
- auditorius teigia, kad neatitikimų nenustatyta, tačiau pridėta darbo medžiaga rodo, kad RAS turto sąrašo ir pažymos duomenys skiriasi ir vos 2 turto vienetų iš 8 vertė neviršija.

Peržvelgus akcininkų turtinių įnašų (ilgalaikiu materialiuoju ir nematerialiuoju turtu) apskaitos patikrinimo procedūros pastebėjimus (**Nr. 12**), šilumos sektoriaus įmonių FP ataskaitose nustatyta, kad vos 2 įmonėms buvo taikyta ši procedūra, kurios metu patikrinta, ar tinkamai eliminuota turto perkainojimo įtaka ir neperkainotos įsigijimo vertės tinkamai išskirti turto finansavimo šaltiniai.

Galiausiai išanalizuota paskutinioji nepaskirstomos turto išskyrimo procedūra – kito nepaskirstomo turto vertės patikrinimas (**Nr. 13**), kurios metu patikrinama ar kitos anksčiau analizuotos ilgalaikio turto kategorijos tinkamai priskirtos nepaskirstomam turtui. Papildomai 8 įmonių FP ataskaitose pateikti identifikuoti skirtumai dėl ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto vertės, kuri yra mažesnė nei buhalterinėje apskaitoje patvirtinta minimali ilgalaikio turto vertė. Daugeliu atveju gauti įmonės paaiškinimai.

Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto nusidėvėjimo (amortizacijos) apskaičiavimo patikrinimas (9 lentelė). Tai itin svarbi patikros dalis reguliuojamos veiklos kainodarai. Procedūra pradedama nuo patikrinimo, ar RAS apraše nurodyti naudojami ilgalaikio turto nusidėvėjimo normatyvai ir nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios momentas atitinka Aprašo nuostatas (**Nr. 14**). Patikrinus 52 įmonių FP ataskaitas nustatyta, kad 2 įmonių RAS apraše nepateiktas nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios laikas, o 3 įmonių ilgalaikio turto investicijos nėra suderintos ir nusidėvėjimo normatyvai iš dalies skiriasi nuo Aprašo, tačiau 2 įmonės pateikė paaiškinimus, kad vykdomą šilumos gamybos veiklą planuojama vykdyti iki 2026 m., todėl visi turto vienetai iki veiklos pabaigos turi būti nudėvėti.

Nusidėvėjimo normatyvų atitikimo RAS aprašui procedūros dalyje (**Nr. 15**) auditoriai patikrino, ar RAS turto sąrašo nurodyti turto nusidėvėjimo normatyvai atitinka RAS apraše nurodytus ir nustatyta, kad 6 įmonių atsiranda skirtumai, dar 5 įmonėms pateiktas informavimas. Šiems FP ataskaitose pateiktiems neatitikimams, gauti įmonių paaiškinimai. Daugeliu atveju

neatitikimai susidarė, nes keitėsi Aprašo priedas, kuriame pateikti nusidėvėjimo normatyvai, o ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais įsigytiems turto vienetams buvo taikomi ankstesnio Aprašo galiojanti redakcija. Taigi, pastebima, kad įmonės nuolat atnaujina savo RAS aprašą, pagal galiojantį RAS aprašą, bet nepalieka įrašų apie anksčiau įsigytą turtą ir jam taikomą nusidėvėjimo normatyvą, dėl ko apskaičiuoti sukauptą nusidėvėjimą tampa sudėtinga.

9 lentelė

Ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) apskaičiavimo patikrinimo rezultatai pagal požymius

Nr.	Procedūros pavadinimas	Nustatyti neatitikimai (skirtumai)		Informavimas (Aprašymas)		Netinkamai atlikta procedūra		Neatitikimų nenustatyta		Netaikoma		IŠ VISO	
		Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%
14.	Nusidėvėjimo normatyvų atitikimas Aprašui	5	10	1	2	-	-	46	88	-	-	52	100
15.	Nusidėvėjimo normatyvų atitikimas RAS aprašui	6	12	5	10	2	4	38	73	1	2	52	100
16.	Metinis nusidėvėjimas	4	8	1	2	2	4	36	69	9	17	52	100
17.	Metinis ir sukauptas nusidėvėjimas	14	27	-	-	6	12	22	42	10	19	52	100

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Patikrinus FP ataskaitos dalyje pateiktus auditoriaus pastebėjimus apie ataskaitiniu laikotarpiu įsigytą turto vienetų nusidėvėjimo apskaičiavimą (**Nr. 16**), nustatyti 4 įmonėms neatitikimai:

- vienos įmonės 2 turto vienetai pateikiami nebaigtos statybos straipsnyje, tačiau jau naudojami, nusidėvėjimas neskaičiuojamas, kuris turėtų būti 7804 Eur. Gautas įmonės paaiškinimas, kad laukiama suderinimų dėl investicijų projekto vertės;
- vienos įmonei nustatyta, kad nusidėvėjimas skaičiuojamas, nors turtas nėra suderintas ir nusidėvėjimo sąnaudos pateikiamos prie būtinųjų sąnaudų;
- dviejų įmonių nusidėvėjimo apskaičiavime netinkamai pritaikytas nusidėvėjimo normatyvas, pateikti paaiškinimai: vienai iš jų – techninė klaida bus ištaisyta per 2020 m., kitai – dėl veiklos numatomo pabaigos laikotarpio taikomas mažesnis nusidėvėjimo normatyvas, nei pagal RAS aprašą.

Devynių įmonių FP ataskaitoje pateikta, kad nusidėvėjimas neskaičiuojamas, nes turto vienetai nėra suderinti arba procedūra netaikoma, nes ataskaitinį laikotarpį naujų turto vienetų įmonė neįsigijo.

Taip pat patikrintas ir per ankstesnius laikotarpius įsigyti turto metinis ir sukauptas nusidėvėjimas (**Nr. 17**). Procedūrą galima apibūdinti kaip bene vieną pačią sunkiausią ir

daugiausiai skirtumų ir neatitikimų aprašyta įmonių FP ataskaitose. Dažnai šių įmonių FP ataskaitoje pateikiama visa auditoriaus darbo medžiaga, t. y. įmonės turto vienetų perskaičiuotas metinis ir sukauptas nusidėvėjimas, kai FP atskaitos vartotojas pats turi patikrinti ar nustatyti skirtumai, ar skirtumas nėra reikšmingas (t. y. neviršija 5%). Šešių įmonių FP ataskaitose pateikti pastebėjimai yra ne visai tinkama šiai procedūrai, tai reiškia, kad auditorius atliko procedūrą vadovaudamasis savo profesiniu sprendimu, o ne laikydamasis TU procedūros. Dar 10 įmonių šios procedūros rašoma, kad buvo negalima atlikti dėl nepateiktos pilnos informacijos, dėl pasikeitusių galiojančių nusidėvėjimo normatyvų, dėl turto vienetų vertės didinimų ir pan. Galiausiai 14 įmonių nustatyta metinio ir sukaupto nusidėvėjimo skirtumų, kurių dažniausia priežastis besikeičiantys aprašo nusidėvėjimo normatyvai.

TU pateikiama, kad rezultatai vertinami ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto grupių lygmeniu, t. y. nustatius bent vieną reikšmingą (t. y. 5 % viršijantį) skirtumą, reikia atlikti visų atitinkamos ilgalaikio turto grupės turto vienetų metinio ir sukaupto nusidėvėjimo perskaičiavimą. Tačiau reikėtų pastebėti, kad procentinis reikšmingumas, gali būti visiškai nereikšmingas sumine prasme, t. y. tai gali sudaryti kelių Eurų, ar net kelių centų skirtumą, dėl kurio, siekiant, kad procedūra būtų atlikta preciziškai, auditorius turi atlikti viso tai grupei priskirto turto nusidėvėjimą, kurio gali būti itin daug, kas reiškia, kad auditoriaus darbo laiko sąnaudos taip pat labai išauga, o rezultatai, kuriuos jis gauna, neretai gali būti nereikšmingi sumine išraiška. Taigi, dėl šios priežasties reikėtų keisti šią TU procedūrą įvedant ir suminę reikšmingumo vertę.

Papildomai, reikėtų atsižvelgti į sukaupto ir metinio nusidėvėjimo tikrinimo procedūroje pateiktą turto vienetų atrankos tvarką, t.y., kad procedūros metu auditorius turi pasirinkti iš kiekvienos ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto grupės po 5 turto vienetus, kurių reguliuojama (Įmonės lėšomis sukurta) turto vertė didžiausia, ir po 5 vnt. atsitiktine tvarka. Tačiau žvelgiant į ateities perspektyvą ir kitų ataskaitinių laikotarpių RVA patikrą – didelė tikimybė, kad kiekvienais metais bus atsirenkami tie patys didžiausios vertės turto vienetai. Taigi, Taryba turėtų į tai atsižvelgti ir keisti TU procedūrą. Papildomai galima pridėti dar ir tai, kad 10 įmonių procedūra negalėjo būti taikoma, o 6 atlikta netinkamai rodo, kad Taryba turėtų dar kartą persvarstyti šią procedūrą (žvelgiant į sukaupto nusidėvėjimo perskaičiavimo aspektą).

Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto pirminio paskyrimo patikrinimo patikrinimas. Peržvelgus pirminio turto paskirties identifikavimo patikrinimui skirtą procedūrą (Nr. 18-20, žr. Priede Nr. 3), reikėtų pastebėti, kad šios procedūros metu gauti paaiškinimai yra pateikiami FP ataskaitos prieduose, kurie nebuvo pateikti šilumos sektoriaus įmonių tinklalapiuose kartus su FP ataskaitose. Pastebėta, kad nors pateiktus paaiškinimus turėtų vertinti tik Taryba, tačiau peržvelgus FP ataskaitas nustatyta, kad neretai auditoriai atlieka vertinimą,

teikdami, kad „įsitikinta turto vienetų priskyrimo teisingumu“, „gauti tinkami paaiškinimai“ ir pan.

Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto likutinės vertės paskirstymo paslaugoms patikrinimas (10 lentelė). Patikrinta netiesiogiai ir bendram veiklos palaikymui priskiriamo turto dalis, remiantis paskirstymo kriterijaus ir turto vertės paskirstymo procedūromis. FP ataskaitų pateiktuose pastebėjimuose apie turto paskirstymo kriterijaus atitikimą RAS aprašui – 71 % įmonei neatitikimų nenustatyta (**Nr. 21**), paskirstymo kriterijai apskaičiuoti teisingai 62 % įmonių (**Nr. 22**). FP ataskaitoje 2 įmonėms pateiktas informavimas. Vienos iš dviejų įmonių auditorius teigia, kad visos reikšmės paskaičiuotos pagal proporcingai instaliuotą šilumos ir elektros energijos galią arba priskyrimas šilumai apribotas suderintomis investicijomis.

10 lentelė

IMNT likutinės vertės paskirstymo paslaugoms patikrinimo rezultatai pagal požymius

Nr.	Procedūros pavadinimas	Nustatyti neatitikimai (skirtumai)		Informavimas (Aprašymas)		Netinkamai atlikta procedūra		Neatitikimų nenustatyta		Netaikoma		IŠ VISO	
		Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%
21.	Turto paskirstymo kriterijai: atitiktis RAS aprašui	-	-	1	2	4	8	37	71	10	19	52	100
22.	Turto paskirstymo kriterijai: apskaičiavimas	-	-	2	4	6	12	32	62	12	23	52	100
27. ⁶	Turto priskyrimo kitoms (ne)reguliuojamoms veikloms	-	-	5	10	4	8	24	46	19	37	52	100

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Siekiant užbaigti turto paskirstymo patikrinimą – atliekama turto vertės paskirstymo paslaugoms procedūra. Peržvelgus tiesiogiai paskirstomo turto procedūros (**Nr. 23**) dalies FP ataskaitos pastebėjimus, nustatyta, kad 44 įmonių (t. y. 85%) tiesiogiai priskiriamas turtas teisingai pateiktas RVA 2 pr. Netiesioginiai paslaugoms priskiriamas turtas (**Nr. 24**), t. y. kai iš sąnaudų centrų paskirstomas paslaugoms naudojant paskirstymo kriterijų reikšmės buvo patikrinta ir nustatyta, kad 28 įmonėms neatitikimų nenustatyta, tačiau 3 iš jų lyginant su aukščiau nagrinėta netiesiogiai paslaugoms priskiriamo turto paskirties identifikavimo procedūra (Nr. 18) procedūros dalyje pateiktas pastebėjimas, kad neturi netiesioginio turto, taigi procedūra turėtų būti netaikoma. Trečiojoje procedūros dalyje tikrinamas bendram veiklos palaikymui priskiriamas turtas (**Nr. 25**).

⁶ Magistro darbo tyrimo dalyje pateikiama tik svarbi tyrimo informacija, todėl procedūrų numeracija nėra ištisinė. Pilną tyrimo rezultatų dokumentą žiūrėti 3 priede.

FP ataskaitoje šioje dalyje pateikta, kad 1 įmonei nustatytas skirtumas, ir teigiama, kad ne visais atvejais ilgalaikio turto vertė priskirta pagal pirminį priskyrimą, kuriam įmonė pateikė paaiškinimą FP ataskaitos priede. Papildomai žiūrėti Priedą Nr. 3.

Kogeneracinio turto paskirstymo procedūros (**Nr. 26**) metu patikrintas kogeneracinio turto paskirstymo patikrinimas tarp šilumos gamybos verslo vienetų ir elektros energijos. Procedūros metu patikrinta, ar šilumos gamybai priskirta kogeneracinio turto dalis neviršija Kogeneracinių jėgainių šilumos ir elektros energijos sąnaudų atskyrimo metodikoje nurodytų rodiklių. Tai specifinė procedūra su kuria susiduria tik tos įmonės, kurios gamina šilumą ir elektra bendrame technologiniame cikle. Tokių įmonių ataskaitinį laikotarpį buvo 11 (21%), remiantis FP ataskaitose auditorių pateiktomis pastabomis. Papildomai žiūrėti Priedą Nr. 3.

Galiausiai atliekama paskutinioji ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto likutinės vertės paskirstymas paslaugoms procedūra (**Nr. 27**). Turto priskyrimo kitai reguliuojamajai ir nereguliuojamajai veikloms patikrinimas. Auditorius patikrinęs ar nėra kitos reguliuojamosios ir nereguliuojamosios veiklos paslaugų, kurioms priskirtos pajamos, bet nėra priskirta jokie turto. 5 įmonėms nustatyti tokie atvejai ir gauti paaiškinimai. 1 iš jų nustatytas atvejis, kai gautos pajamos, tačiau nepriskirtas turtas, gautas įmonės paaiškinimas, kad pardavimui atlikti nebuvo reikalingas ilgalaikis turtas (parduotas metalo laužas, vienkartinis sandoris). Kita iš šių įmonė gavo patalpų nuomos pajamų, gautas paaiškinimas, kad nereikalingas ilgalaikis turtas, reikalingi tik žmogiškieji išteklių nuomos pajamoms gauti. Dar vienos nereguliuojamai veiklai vykdyti priskirtos baudų ir delspinigių pajamos, šių pajamų gavimui nėra priskirta turto, gautas įmonės paaiškinimas, kad šioms pajamoms gauti nėra reikalingas turtas.

Duomenų perkėlimas į RVA rinkinį (11 lentelė). Atlikus paskutiniosios ilgalaikio turto procedūros analizę 52 FP ataskaitose nustatyta, kad auditoriams atlikus nusidėvėjimo sąnaudų perkėlimo patikrinimą detaliausiu lygmeniu RVA rinkinyje (**Nr. 28**) – 5 iš jų nustatyti skirtumai ir 3 – negalima atlikti dėl duomenų trūkumo, t. y. nepateiktas RAS turto sąrašas, įmonės tiksliai nenurodė, kurie turto vienetai priskiriami tiesiogiai verslo vienetams, kurie netiesiogiai ar bendram veiklos palaikymui. Neatitikimai (skirtumai) pateikti dėl tokių priežasčių kaip: RAS turto sąrašė pateiktų turto vienetų grupavimas neatitiko RVA rinkinyje pateikto nusidėvėjimo sąnaudų straipsnio grupavimo, turto vienetai RAS turto sąrašė priskirti vienai turto grupei (pvz.: Mašinoms ir įrengimams) ir dalis šio straipsnio nusidėvėjimo sąnaudų pateikiamos prie kito straipsnio (pvz.: Pastatų ir statinių: vamzdinių). Taip pat atsirado neatitikimų dėl turto nurašymo, aptikta programinių klaidų paskirstant turto nusidėvėjimo sąnaudas. Daugeliu atvejų gauti įmonės paaiškinimai.

11 lentelė

Duomenų perkėlimas į RVA patikrinimo rezultatai pagal požymius

Nr.	Procedūros pavadinimas	Nustatyti neatitikimai (skirtumai)		Informavimas (Aprašymas)		Netinkamai atlikta procedūra		Neatitikimų nenustatyta		Netaikoma		IŠ VISO	
		Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%
28.	Nusidėvėjimo sąnaudų perkėlimo į RVA	5	10	-	-	-	-	44	85	3	6	52	100

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Pajamų tikrinimas (12 lentelė). Atlikus FP ataskaitų analizę dėl teisingo pajamų perkėlimo iš apskaitos registrų ir tinkamo jų priskyrimo paslaugoms RVA rinkinio prieduose, nustatyta, kad daugiausiai neatitikimų, 9, yra fiksuoti atliekant pajamų sumos palyginimą RVA rinkinio prieduose ir finansinėse ataskaitose (**Nr. 29**). Tam įtakos turėjo tokie veiksniai, kaip: įmonės RVA rinkinyje nurodo tik reguliuojamoms veikloms priskirtas pajamas, o nereguliuojamai veikia priskirtų sąnaudų ne (3 įmonės), taip pat tuo atveju, kai RVA rinkinyje neparodomas nepaskirstomosios pajamos, tokios kaip palūkanos ir delspinigiai), dalis pajamų finansinėse ataskaitose yra sudengiamos ir pateikiamos kaip „Kitos veiklos rezultatai“, dažnai buhalterinės apskaitos didžiojoje knygoje pajamos pateikiamos kitu detalumu nei RVA rinkinio prieduose, tačiau tokiu atveju, neretai susiduriama su problema, kad sunku patikrinti (negalima patikrinti) detaliausiu lygmeniu, kaip pajamos iš buhalterinės apskaitos perkeliama į RVA rinkinio priedus.

12 lentelė

Pajamų patikros rezultatai pagal požymius

Nr.	Procedūros pavadinimas	Nustatyti neatitikimai (skirtumai)		Informavimas (Aprašymas)		Netinkamai atlikta procedūra		Neatitikimų nenustatyta		Netaikoma		IŠ VISO	
		Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%
29.	Pajamų perkėlimas iš apskaitos registrų	9	17	-	-	-	-	43	83	-	-	52	100
30.	Pajamų paskirstymas paslaugoms	6	12	1	2	1	2	40	77	4	8	52	100

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu.

Taip pat tikrinant pajamas fiksuoti 6 įmonių neatitikimai auditoriams atlikus patikrinamą (**Nr. 30**), kurio metu palyginama pajamų suma RVA rinkinyje (paslaugų ir sistemų lygmeniu) su pirminiais pajamų registravimo šaltiniais. Neatitikimai dažniausiai fiksuoti dėl tokių priežasčių kaip: pajamų priskyrimas ne tiems verslo vienetams, pajamų paskirstymo pagal Aprašą, kai išnuomojus reguliuojamai veiklai priskirtą turtą, dėl gautų pajamų priskirtų reguliuojamam ir

nereguliuojamam verslo vienetui. 4 įmonių FP ataskaitose teigiama, kad negauti detalūs duomenys, todėl procedūra atlikta patikrinus tik bendromis sumomis.

Atsižvelgiant į nustatytus neatitikimus reikėtų pastebėti, kad jei nustatoma, kad informacija nesutampa paslaugų lygmeniu su DK, nes dažnai įmonių DK yra nėra pritaikyta reguliuojamos veiklos teikiamų paslaugų lygmeniu, o rengiant RVA rinkinį atliekamas papildomas pajamų paskirstymas.

Darbo užmokesčio tikrinimas (13 lentelė). Atlikus 52 įmonių FP ataskaitas, darbo užmokesčio sąnaudų patikros analizę nustatyta, kad tai sritis kurioje bene daugiausiai neatitikimų ir skirtumų fiksuota. Daugiausia skirtumų fiksuota atliekant DU sąnaudų suvestinės duomenų patikrinimo procedūrą (**Nr. 35**), kurios metu auditorius palygino DU sąnaudų suvestinės buhalterinės apskaitos (BA) duomenų stulpelio bendrą sumą su pirminiais DU sąnaudų registravimo šaltiniais (t. y. darbo užmokesčio apskaitos žiniaraščiu). Procedūros metu 29 įmonių (56 %) FP ataskaitose nustatyti skirtumai daugiausiai dėl kompensacijos už nepanaudotas atostogas kaupiamų sąnaudų, kurios parodomos TU 3.1 pr., tačiau darbo užmokesčio apskaitos žiniaraščiuose nėra pateikiamos. Kitoms 13 įmonių nustatyti neatitikimai dėl kitų darbuotojams išmokamų priskaitymų, kurie DK pateikiami atskirose sąskaitose, kaip: ligos pašalpa, komandiruočių sąnaudos, mirties pašalpos, dovanos, papildomos atostogos už stažą, atostoginiai pagal kolektyvines sutartis, papildomos įmokos iš užimtumo tarnybos Sodrai už darbuotojus, kurie gavo mažesnę darbo užmokesčių nei minimalus atlyginimas ir pan. Kitose procedūros išskirti neatitikimai nustatyti dėl tų pačių priežasčių.

Kita darbo užmokesčio procedūra, kuri atlikus FP analizę žymiai išsiskiria tuo, kad šią procedūrą auditoriai suprato, atliko ar aprašė nepilnai ar netinkamai, remiantis TU pateikta. Tai DU vienetų paskirstymo paslaugoms tiesiogiai, netiesiogiai ar bendram veiklos palaikymui procedūra (**Nr. 36-38**) kurios metu auditorius turėjo patikrinti atrankos būdu iš kiekvienai sąnaudų kategorijai (tiesiogiai, netiesiogiai ar bendram veiklos palaikymui) priskirtų DU vienetų sąnaudų sumą pateiktą TU 3.1. pr. suvestinėje su buhalterinės apskaitos informacija, o tada paprašyti įmonės, kad ji pagrįstų šių atrinktų DU vienetų priskyrimą sąnaudų kategorijai. Procedūros metu a dalyje analizuojami tiesiogiai priskirti DU vienetai, b – netiesiogiai, c – bendram veiklos palaikymui. Taigi, atitinkamai 16, 19 ir 17 įmonių FP ataskaitose šią procedūrą auditorius atliko nepilnai, t. y.: gavo paaiškinimus, bet neatliko sąnaudų pateiktą TU 3.1. pr. ir buhalterinėje apskaitoje palyginimo ir atvirkščiai, taip pat pateikė pastebėjimą, kad *reikšmingų* neatitikimų nenustatyta, prašė papildomų pagrindžiančių dokumentų, gavę paaiškinimus jų nepateikė kartus su FP ataskaita, o pats įvertino „gauti *tinkami* paaiškinimai“, reikėtų prisiminti, kad to auditorius atlikdamas TU vadovaujantis 4400 TSPS daryti neturėtų. Vertinimo funkciją, kas yra tinkama ir kas yra reikšminga – atlieka Taryba.

13 lentelė

Darbo užmokesčio sąnaudų patikros rezultatai pagal požymius

Nr.	Procedūros pavadinimas	Nustatyti neatitikimai (skirtumai)		Informavimas (Aprašymas)		Netinkamai atlikta procedūra		Neatitikimų nenustatyta		Netaikoma		IŠ VISO	
		Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%
35.	DU sąnaudų suvestinės duomenų patikrinimas: su BA	29	56	-	-	1	2	22	42	-	-	52	100
36.	DU paskirstymas paslaugoms - tiesiogiai	4	8	1	2	16	31	24	46	7	13	52	100
37.	DU paskirstymas paslaugoms - netiesiogiai	3	6	-	-	19	37	16	31	14	27	52	100
38.	DU paskirstymas paslaugoms - bendram veiklos palaikymui	1	2	-	-	17	33	25	48	9	17	52	100
40.	DU sąnaudų perkėlimo į RVA patikrinimas	7	13	1	2	1	2	43	83	-	-	52	100

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Sąnaudų patikrinimas (14 lentelė). Sąnaudų patikros procedūros yra itin svarbios reguliuojamos veiklos kainodaros sprendimams, todėl joms skiriamas didelis dėmesys TU, atsižvelgiant į procedūrų kiekį. Sąnaudų patikra pradėta nuo TU priedo – 3.2. šilumos atveju, sąnaudų grupavimo suvestinės (pvz.: 3 paveikslas) patikrinimo, ar teisingai į ją perkelti duomenys iš buhalterinės apskaitos, ar pateikti buhalterinės apskaitos koregavimai ir ar po koregavimų pateikta sąnaudų suvestinės priedo suma atitinka RVA rinkinio prieduose pateiktas sumas detaliausiu lygmeniu. Atlikus šių procedūrų analizę FP ataskaitoje, nustatyta, kad daugiausiai skirtumų – 3, buvo nustatyti atliekant TU 3.2 pr. pateiktos sąnaudų informacijos palyginimą su buhalterinės apskaitos duomenimis (**Nr. 45**), dėl įmonės buhalterinėje apskaitoje pateikiamų nereguliuojamos veiklos sąnaudų, kurios TU 3.2 pr. nepateiktos. Patikrinus TU 3.2. pr. sutapimą su reguliuojamos veiklos atskaitomis (**Nr. 43**) nustatyti neatitikimai dėl sąnaudų pergrupavimo tarp sąnaudų straipsnių. Procedūra, kurios metu patikrinama ar yra reikšmingų koregavimų (**Nr. 46**) (reikšmingumas apibrėžtas TU būtent šiai procedūrai, t. y. reikšmingas koregavimas yra tas, kuris sudaro daugiau nei 10 % koreguojamos vertės) išsiskiria tuo, kad net 8 įmonių FP ataskaitoje ši procedūra buvo neaprašyta, ar ji buvo atlikta, taip pat buvo pateikta, kurie koregavimai reikšmingi, tačiau neaprašyta įmonės juos paaiškinti.

14 lentelė

Sąnaudų perkėlimo ir paskirstymo į grupes ir pogrupius patikros rezultatai pagal požymius

Nr.	Procedūros pavadinimas	Nustatyti neatitikimai (skirtumai)		Informavimas (Aprašymas)		Netinkamai atlikta procedūra		Neatitikimų nenustatyta		Netaikoma		IŠ VISO	
		Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%
42.	Sąnaudų perkėlimo patikrinimas: su BA	3	6	-	-	2	4	43	83	4	8	52	100
43.	Sąnaudų grupavimo patikrinimas: su RVA	3	6	-	-	3	6	46	88	-	-	52	100
44.	Sąnaudų grupavimo patikrinimas: su sąskaitų planu	2	1	-	-	2	4	48	92	-	-	52	100
45.	Sąnaudų grupavimo patikrinimas: su DK	2	1	1	2	2	4	47	90	-	-	52	100
46.	Sąnaudų grupavimo patikrinimas: koreg.	1	2	-	-	8	15	32	62	11	21	52	100

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Sekanti sąnaudų patikros procedūra – tai nepaskirstomųjų sąnaudų identifikavimas (15 lentelė), kurios metu patikrinama, ar teisingai išskiriamos sąnaudos, kurios neturi būti įtraukiamos į reguliuojamos veiklos bazinės kainos dedamųjų skaičiavimą. Patikrinus 52 įmonių FP ataskaitų dalį, kurioje auditoriai pateikė pastabas, nustatyta, kad neatitikimai nustatyti daugiausiai 3 įmonėse, atliekant RVA patikrą, kurios metu atsižvelgiama į Apraše pateikto nepaskirstomųjų sąnaudų sąrašą (**Nr. 48**). Fiksuoti neatitikimai, kai įmonė reguliuojamos veiklos sąnaudoms priskiria reprezentacines sąnaudas, kurios viršija Apraše numatytus rodiklius, taip pat palūkanų ir kitas finansinės veiklos sąnaudas, nesuderinto turto nusidėvėjimo sąnaudos, taip pat narystės sąnaudos.

Taip pat pastebėta, kad būtent atliekant nepaskirstomųjų sąnaudų patikros procedūrą, kurios metu buvo atrenkami TU pateikti sąnaudų pogrupiai ir tiems, kurių sąnaudos buvo nepriskirtos nepaskirstomosioms reikėjo gauti DK sąskaitų išrašus ir atlikti šių sąnaudų analizę atskirai kiekvieno įrašo, pirmojoje procedūros dalyje (**Nr. 49**) įvertinant kiekvieną reikšmingą (TU nustatytas 5% dydis) įrašą, ar jis neturėtų būti papildomai priskirtas nepaskirstomosioms sąnaudoms, o antrojoje procedūros dalyje (**Nr. 50**) iš individualiai nereikšmingų įrašų atsitiktine tvarka atrinkti 5 įrašus ir patikrinti ar sąnaudos neturėtų būti priskirtos nepaskirstomosioms. Atitinkamai pirmosios dalies procedūrą 16 įmonių auditoriai atliko neteisingai, nes ją atliko ne vadovaujantis TU pateikta procedūra, o remiantis profesiniu sprendimu, taip pat buvo atliekamas vertinimas, t. y. teigiama, kad jokių *reikšmingų* neatitikimų nenustatyta, atliekami vertinimai ir perskaičiavimai.

15 lentelė

Nepaskirstomųjų sąnaudų išskyrimo patikros rezultatai pagal požymius

Nr.	Procedūros pavadinimas	Nustatyti neatitikimai (skirtumai)		Informavimas (Aprašymas)		Netinkamai atlikta procedūra		Neatitikimų nenustatyta		Netaikoma		IŠ VISO	
		Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%
47.	Nepaskirstomųjų sąnaudų patikrinimas: su RVA	-	-	2	4	3	6	46	88	-	-	52	100
48.	Nepaskirstomųjų sąnaudų patikrinimas: su Aprašu	3	6	-	-	4	8	48	92	-	-	52	100
49.	Nepaskirstomųjų sąnaudų patikrinimas: su BA	2	4	-	-	16	31	47	90	-	-	52	100
50.	Nepaskirstomųjų sąnaudų patikrinimas: su BA	1	2	-	-	14	27	32	62	11	21	52	100

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Papildomai procedūros nepaskirstomųjų sąnaudų patikrinimo su RVA priedais (Nr. 47) pastebėjimuose pateikta, kad neatitikimų nenustatyta, tačiau nepaskirstomųjų sąnaudų patikrinimo su Aprašu procedūros metu (Nr. 48) ir nepaskirstomųjų sąnaudų patikrinimo su buhalterinės apskaitos duomenimis (Nr. 49-50) procedūros netaikomos (jos turėtų būti taikomos, arba reikalingas paaiškinimas, kodėl auditorius jų negali taikyti), auditoriai prašė pirminių dokumentų, ko TU neprašo ir pan. Tačiau reikėtų išskirti nepaskirstomųjų sąnaudų patikrinimo su Aprašu (Nr. 48) ir nepaskirstomųjų sąnaudų patikrinimo su buhalterinės apskaitos duomenimis (Nr. 49-50) procedūras, pateiktas 6 įmonių FP ataskaitos pastebėjimus, kurios nors ir priskirtos prie netinkamai atliktų procedūrų, tačiau jos yra atliktos remiantis „protingumo kriterijumi“ – auditoriai atliko procedūrą, remiantis profesiniu sprendimu (siekiant sumažinti ypač didelę tikrinimo imtį), tačiau taip procedūra buvo tik racionalizuota ir išlaikė pagrindinį šios procedūros tikslą.

Išanalizavus 52 įmonių FP ataskaitos pastebėjimus dėl pirminio sąnaudų paskirstymo patikrinimo (Nr. 51-53) nustatyta, kad neatitikimus auditoriai fiksavo, atlikdami sąnaudų suvestinės palyginimą su RVA rinkinio priedais, tačiau paaiškinimų nepateikė, arba juos pateikė prieduose, kurie kartu su FP ataskaita viešoje erdvėje nebuvo patalpinti. 2 įmonės pateikė paaiškinimą, kad skirtumas atsirado, nes įmonė įtraukė korekcijas, viena iš jų patikslino, kad skirtumas susijęs su savuose šaltiniuose pagamintos elektros energijos technologijai sąnaudų perkėlimą iš elektros gamybos verslo vieneto į šilumos gamybos verslo vienetą. Papildomai žiūrėti Priedą Nr. 3.

Svarbu atkreipti dėmesį, kad procedūra, kuria auditorius tikrino sąnaudų priskyrimo pagrindimą (Nr. 54-56), t. y. ar sąnaudos teisingai priskirtos tiesiogiai, netiesiogiai ir bendram veiklos palaikymui pagal verslo vienetus – prašant įmonės pateikti paaiškinimus (atrinktiems DK įrašams). Tačiau šios procedūros metu pastebėta, kad auditoriai neteisingai atliko šią procedūrą, nes neprašė įmonės paaiškinimų, o prašė sąskaitų faktūrų, nurašymo aktų, ko daryti nereikia, t. y. atliko procedūra ne pagal TU, o vadovaujantis profesiniu sprendimu, nepilnai atliko procedūrą (ar nepilnai aprašė), gavęs paaiškinimus *įsitikino* priskyrimo teisingumu ir paaiškinimų Tarybai nepateikė ir pan. Papildomai žiūrėti Priedą Nr. 3.

Atliekant paskutiniąsias sąnaudų patikros procedūras buvo patikrinta paskirstomųjų sąnaudų paskirstymas paslaugoms, šios procedūros metu išskirta vos keletas neatitikimų, kurie susiję su netinkamai ar nepilnai užpildytu TU 3.5 pr., t. y. šilumos sektoriaus paskirstymo kriterijaus patikra, kurio pagrindu yra atliekama sąnaudų paskirstymo paslaugoms patikrinimo procedūra (Nr. 60-61). Kogeneracinių sąnaudų paskirstymas paslaugoms procedūros metu (Nr. 62) nustatyta, kad 40 įmonių (78%) ši procedūrą buvo netaikoma ar pateikta, kad pastabų nėra, tačiau iki galo nėra aišku, ar procedūra netaikoma, nes kogeneracinių sąnaudų nėra, ar auditorius patikrino ir sąnaudos neviršija Kogeneracinių jėgainių šilumos ir elektros energijos sąnaudų atskyrimo metodikoje nurodytų rodiklių (tačiau tai nėra pagrindinis tyrimo objektas, todėl neigiamos įtakos tyrimo rezultatams šis priskyrimas neturi). Papildomai žiūrėti Priedą Nr. 3.

Ataskaitų duomenų tikrinimas (16 lentelė). Atlikus paskutinės TU FP ataskaitose pateiktų pastebėjimų analizę apie RVA patikrą, teisingą duomenų perkėlimą, matematinių klaidų identifikavimą ir šilumos sektoriui taikomą patikros procedūrą, kurios metu auditorius patikrina ar iš RVA rinkinio teisingai perkelti visi duomenys į duomenų surinkimo ir analizės informacinę sistemą (DSAIS) (Nr. 67), nustatyta, kad daugiausiai neatitikimų, t. y. 15, fiksuota atliekant procedūrą, kai atliekamas palyginimas konsoliduotos pelno (nuostolio) ataskaitos (RVA 1 pr.) ir Ūkio subjekto ilgalaikio turto vertės ir nusidėvėjimo (amortizacijos) ataskaitose (RVA 2 pr.) pateiktų turto duomenų (Nr. 63). Skirtumai fiksuoti dėl tokių priežasčių, kaip: įmonė teigia, kad skirtumas atsiranda dėl to, kad RVA 1 priede nurodoma pateikti kitas vertes, nei tos, kurios yra nurodomos RVA 2 priede; taip pat duomenys nesutampa dėl to, kad RVA 1 priede sumuojama tik reguliuojamos veiklos ilgalaikio turto likutinė vertė; ilgalaikio turto likutinė vertė RVA 1 priede nurodoma tik nereguliuojamų kainų paslaugoms, o reguliuojamų kainų paslaugoms ir produktams nurodoma svertinės likutinės vertės; skirtumas tarp viso turto likutinės vertės ir likutinės vertės pagal verslo vienetus susidaro dėl 2019 metais suderintų 2017 m. investicijų.

16 lentelė

Duomenų skirtinguose RVA prieduose sutapimo patikros rezultatai pagal požymius

Nr.	Procedūros pavadinimas	Nustatyti neatitikimai (skirtumai)		Informavimas (Aprašymas)		Netinkamai atlikta procedūra		Neatitikimų nenustatyta		Netaikoma		IŠ VISO	
		Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%
63.	Turto duomenų sutapimas skirtinguose RVA pr.	15	29	-	-	2	4	35	67	-	-	52	100
65.	Sąnaudų duomenų sutapimas skirtinguose RVA pr.	-	-	-	-	13	25	38	73	1	2	52	100
66.	Matematinės klaidos	3	6	-	-	13	25	35	67	1	2	52	100
67.	Duomenų sutapimas RVA ir DSAIS	6	12			1	2	41	79	4	8	52	100

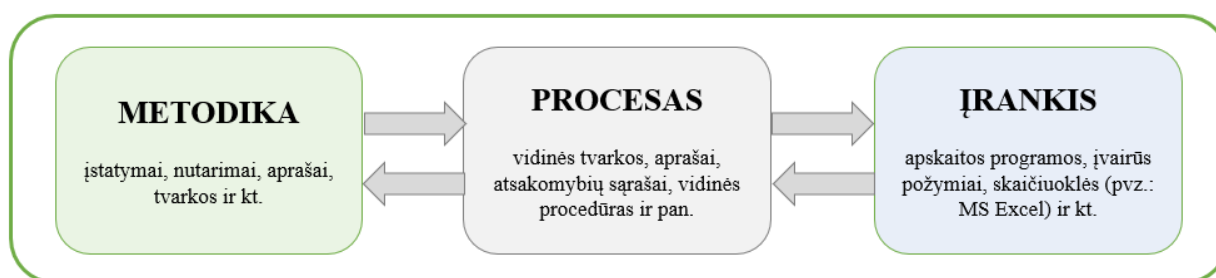
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Taip pat reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad net 13 įmonių FP ataskaitos dalį dėl RVA rinkinyje pateiktų sąnaudų duomenų tikrinimo skirtinguose prieduose ir matematinio teisingumo buvo įvertinta, kaip procedūra atlikta netinkamai, nes auditoriai teigė, kad procedūros netaiko ir sąnaudų duomenų teisingumą ir matematinės klaidas tikrina tik DSAIS sistemoje, o RVA prieduose, kaip pateikiama TU (Nr. 65), neatlieka. Taigi, toliau daugiausiai skirtumų ir neatitikimų išskiriama duomenų sutapimas RVA ir DSAIS procedūros metu (Nr. 67), kai auditoriai nustatė, kad 6 įmonių duomenys iš RVA rinkinio priedų į DSAIS buvo perkelti neteisingai. Dalis šių įmonių auditoriams teigė, kad DSAIS taisyti negali. 3 įmonėms iš 6 nustatyta, kad skirtumas atsirado dėl to, kad DSAIS nėra eilutės nepaskirstomosioms pajamoms pateikti, nereguliuojamos veiklos verslo vieneto šios įmonės neišskyrė.

Atsižvelgus į atliktą FP ataskaitoje išskirtų pastebėjimų analizę, kai pastebėjimai buvo sugrupuoti pagal požymius, vertinant požymį „nustatyti neatitikimai (skirtumai)“ – paaiškėjo, kad išskirti neatitikimai yra susiję su įmonės RAS aprašo neatitikimu Aprašui, RAS apraše nepilnai aprašytas RVA rinkinio rengimo procesas, trūksta požymių buhalterinėje apskaitoje tam, kad atskirti tam tikrą informaciją, reikalingą reguliuojamai apskaitai ir pan. Taigi, susisteminus visus šiuos neatitikimus galima išskirti 3 elementus: metodika, procesus ir įrankius, pagal kuriuos sugrupuoti visus šiuos neatitikimus (13 paveikslas).

13 paveikslas

Neatitikčių vertinimo elementai



Šaltinis: sudaryta autorės

Visų pirma įmonės tiek buhalterinė, tiek reguliuojamos veiklos apskaita yra paremta tam tikrais jai taikomais įstatymais, nutarimais ir kita informacija, kurią įmonė turi pritaikyti sau, t. y. detalizuoti ir adaptuoti nuostatų reikalavimus savo veiklai (kaip RAS aprašą) – tai galima pavadinti **metodika**. Ji skirta apskaitai ir ataskaitoms rengti. Įmonė turi laikytis metodikoje numatytų nuostatų. Tai užtikrinti privalo parengdama įmonės vidines tvarkas, aprašus, atsakomybių sąrašus, vidines procedūras ir pan. Tai reiškia, kad įmonė turi apsirašyti įmonėje veikiančius **procesus** remiantis įmonės veiklai taikoma metodika. Ir galiausiai reikalingi apskaitos **įrankiai**, kuriais remiantis bus atliekamas apskaitos tvarkymas. Šie įrankiai gali būti: informacinės sistemos, apskaitos programos, ar joje išskirti reikalingi požymiai, įvairios skaičiuoklės (pvz.: MS Excel) ir kt. Atsiradus naujiems įrankiams – turi būti pildomi ir įmonės vidiniai aprašai (procesai), o atsiradus pokyčių veiklos reglamentavime ar nepilnai parengus metodiką – ją reikia papildyti, o kartu peržiūrėti ir procesus bei įrankius, remiantis (naujomis/trūkstamomis) metodikos nuostatomis. Tai rodo, kad šie elementai betarpiškai susiję ir sudaro visumą, t. y. tarp jų vyrauja tarpusavio priklausomybė, nes tik tuo atveju, kai visi trys elementai tinkamai veikia įmonėje – jos ataskaitos gali pateikti tikrą ir teisingą vaizdą vartotojui. Galima teigti, kad vertinimo elementų tikslas yra identifikuoti sritį, kurią reikia tobulinti tam, kad neatitikimų nebeliktų.

Taigi, tyrimo metu buvo atlikta 52 įmonių FP ataskaitų analizė ir pastebėta, kad 2019 m. atlikta pirmoji RVA patikra pagal 4400 TSPS parodė, jog šilumos sektoriaus įmonių RVA rinkinyje aptinkama nemažai neatitikimų, skirtumų ir kitų auditoriaus pastebėjimų. Tyrimo metu atsižvelgus į auditoriaus pateiktų pastebėjimų turinį, buvo išskirti 5 požymiai: nustatyti neatitikimai (skirtumai), informavimas (aprašymas), netinkamai atlikta procedūra, neatitikimų nenustatyta ir netaikoma. Remiantis šiais požymiais, visi pastebėjimai buvo sugrupuoti ir išanalizuotos sritys ir procedūros, kurioms priskirti požymiai išsiskyrė savo dyžiu ar kokybiniu reikšmingumu. Susisteminius išskirtus neatitikimus, tokius kaip: neatitikimas Aprašui, trūkumai

įmonės RAS apraše, trūksta detalumo apskaitoje ir pan., buvo išskirti neatitikčių vertinimo modelio elementai: metodika, procesas ir įrankis. Tarp šių elementų vyrauja priklausomybė, kuri rodo, kad reguliuojamos veiklos apskaita tvarkoma tinkamai tik tada, kai funkcionuoja visi 3 elementai.

3.3. Faktinių pastebėjimų ataskaitų analizės rezultatai

Tyrimo metu pastebėjimai buvo sugrupuoti pagal išskirtus 5 požymius. Šioje dalyje bus analizuojami pastebėjimai atskirai pagal požymiu ir jų pasireiškimo dažnį, kuris bus pateiktas mažėjimo tvarka (17-21 lentelės). Taip pat bus atlikta požymio „nustatyti neatitikimai (skirtumai)“ analizė – jam priskiriant neatitikčių vertinimo elementą (13 paveikslas).

Pats svarbiausias požymis, kuriam buvo priskirtos FP ataskaitose pateikti auditoriaus pastebėjimai apie kiekvieną procedūrą yra „**nustatyti neatitikimai (skirtumai)**“ (17 lentelė). Iš viso analizuotos 52 įmonių FP ataskaitos, kuriose pateiktos išvados apie 67 procedūras (įskaitant kiekvienos procedūros sudedamąsias dalis a-d)), t. y. iš viso analizuota 3484 pastebėjimai. Iš jų 210 pastebėjimų tyrimo metu priskirti šiam požymiui. Tai sudaro 6% visų pastebėjimų. Šiam požymiui, kaip pačiam svarbiausiam tyrimo tikslui pasiekti, analizuoti visi neatitikimai ar skirtumai, kurių nustatyta daugiau nei 10% įmonių FP ataskaitose, pagal kiekvieną procedūrą. Taigi, iš 52 įmonių, daugiau nei 10 % sudaro 5 įmonių FP ataskaitose fiksuoti neatitikimai vienai procedūrai. 17 lentelėje įvertinti pagal elementą 148 neatitikimai, kurie sudaro 71 % visų šiam požymiui priskirtų pastebėjimų.

17 lentelėje atliktas požymio „nustatyti neatitikimai (skirtumai)“ vertinimas atlikus elemento priskyrimą, t. y. identifikuojama sritis, kurią reguliuojamos veiklos įmonė turi tobulinti, t. y. savo apskaitos tvarkymo įrankius, procesus ar metodikos žinias.

Analizuojant DU sąnaudų suvestinės duomenų patikrinimo procedūros (Nr. 35) metu aptiktų skirtumų priežastis (kurių aptikta 29), nustatyta, kad jos atsirado dėl kompensacijos už nepanaudotas atostogas kaupiamų sąnaudų, kurios parodomos TU 3.1 pr., tačiau darbo užmokesčio apskaitos žiniaraščiuose nėra pateikiamos ir pan. Šiam skirtumui reikėtų priskirti proceso elementą. Tačiau šį skirtumą nereikėtų vertinti, kaip reikšmingą neatitikimą reguliuojamų veiklos ataskaitų teisingumui, nes skirtumas atsiranda dėl TU procedūros ribotumo.

Turto duomenų perkėlimo iš apskaitos registrų procedūros metu nustatyti skirtumai (Nr. 3) yra susiję su buhalterinėje apskaitoje pateikiamo turto įsigijimo vertės perkėlimu į RAS turto sąrašą, kurio pagrindu yra rengiamas RVA rinkinys. Svarbus aspektas, kuris aiškiai pastebimas ir šios procedūros FP ataskaitos pastabose yra tai, kad jei turto vienetai buhalterinėje apskaitoje jau yra nudėvėti – tai šie turto vienetai turėtų būti pašalinti ir iš RVA rinkinio priedų. Šio pobūdžio

neatitikimui reikėtų priskirti proceso elementą, nes iš nustatytų neatitikimų pobūdžio aišku, kad įmonėje nėra periodinių RAS turto sąrašo patikrinimų su buhalterinės apskaitos duomenimis.

17 lentelė

Požymio „Nustatyti neatitikimai (skirtumai)“ analizė pagal TU procedūras

Nr. (3 priedas)	Procedūros pavadinimas	Sritis	Nustatyti neatitikimai (skirtumai)		Vertinimo elementas
			Vnt.	%	
1. (Nr. 35)	DU sąnaudų suvestinės duomenų patikrinimas: su BA	Darbo užmokestis	29	56/100	Įrankis
2. (Nr. 3)	Duomenų perkėlimas iš apskaitos registru: RAS turto sąrašo patikra	Ilgalaikis turtas	19	37/100	Procesas
3. (Nr. 63)	Turto duomenų sutapimas skirtinguose RVA prieduose	Ilgalaikis turtas	15	29/100	Metodika
4. (Nr. 17)	Metinis ir sukauptas nusidėvėjimas	Ilgalaikis turtas	14	27/100	Metodika
5. (Nr. 29)	Pajamų perkėlimo iš apskaitos registru	Pajamos	9	17/100	Įrankis
6. (Nr. 13)	Kitas nepaskirstomas turtas	Ilgalaikis turtas	8	15/100	Metodika
7. (Nr. 4)	Dotacijomis (subsidijomis) ir vartotojų lėšomis finansuotas turtas	Ilgalaikis turtas	7	13/100	Procesas
8. (Nr. 11)	Nesuderintas turtas	Ilgalaikis turtas	7	13/100	Procesas
9. (Nr. 40)	DU sąnaudų perkėlimo į RVA	Darbo užmokestis	7	13/100	Įrankis
10. (Nr. 15)	Nusidėvėjimo normatyvų atitikimas RAS aprašui	Ilgalaikis turtas	6	12/100	Metodika
11. (Nr. 30)	Pajamų paskirstymas paslaugoms	Pajamos	6	12/100	Metodika
12. (Nr. 67)	Duomenų sutapimas RVA ir DSAIS	Sąnaudos (pajamos)	6	12/100	Procesas
13. (Nr. 14)	Nusidėvėjimo normatyvų atitikimas Aprašui	Ilgalaikis turtas	5	10/100	Procesas
14. (Nr. 28)	Nusidėvėjimo sąnaudų perkėlimo į RVA	Ilgalaikis turtas	5	10/100	Įrankis
15. (Nr. 33)	DU duomenų perkėlimas į TU 3.1.	Darbo užmokestis	5	10/100	Įrankis
Iš viso:			148	71/100	

Šaltinis, sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Turto duomenų sutapimo skirtinguose RVA prieduose procedūra (Nr. 63) yra trečioji, kuriai nustatyta daugiausiai neatitikimų ar skirtumų, t. y. 15 įmonių. Procedūros metu patikrinus, ar turto duomenys sutampa konsoliduotoje pelno (nuostolio) ataskaitoje ir ūko subjekto ilgalaikio turto ataskaitoje. Šiai procedūrai Taryba turėtų skirti ypatingą dėmesį dėl įmonių atliekamų skaičiavimų teisingumo. Todėl galima priskirti metodikos elementą, nes įmonės nėra tiksliai apsiraišiusios savo RAS apraše, kaip atlieka RVA 2 priede pateikto „Verslo vieneto reguliuojamo turto vertė“, straipsnio skaičiavimus.

Metinio ir sukaupto nusidėvėjimo procedūrą (Nr. 17) galima apibūdinti kaip vieną pačių svarbiausių ir bene vieną pačių sunkiausių auditoriams, nes nustatyti neatitikimai 14 įmonių iš 52, auditoriai fiksavo skirtumus, atlikdami ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais įsigyto ilgalaikio turto metinio ir sukaupto nusidėvėjimo perskaičiavimą, remiantis RAS apraše pateiktais nusidėvėjimo normatyvais ir lyginant perskaičiuotą nusidėvėjimo sumą su pateikta RAS turto sąraše. Pagrindinė reikšmingų skirtumų priežastis – besikeičiantys Aprašo nusidėvėjimo normatyvai, taip pat Aprašo pokyčiai dėl nusidėvėjimo skaičiavimo pradžios momento. Šios priežastys yra susijusios ir su nusidėvėjimo normatyvų atitikimo RAS aprašui pateikta procedūra (Nr. 15) nusidėvėjimo normatyvų atitikimas RAS aprašui (17 lentelė), kurios metu buvo išskirtos 6 įmonės, kurioms fiksuoti neatitikimai, auditoriui atliekant nusidėvėjimo normatyvų patikrą RAS apraše ir Aprašo priede. Ypač svarbu, kad auditoriai pasiūlytų įmonėms tiksliai aprašyti sukaupto nusidėvėjimo apskaičiavimą savo RAS apraše, tai reiškia, kad šiai procedūrai reikėtų priskirti metodikos elementą. Metodika vertinama kaip pakankamai detali, jei įgalina be papildomos informacijos atlikti Įmonės apskaičiuoto turto nusidėvėjimo perskaičiavimą. Šių procedūrų grupei reikėtų priskirti Nusidėvėjimo normatyvų atitikimas Aprašui procedūrą (Nr. 14), kuriai priskirti 5 įmonės FP ataskaitose fiksuoti nustatytų neatitikimų (skirtumų) požymiai, tačiau šiuo atveju, reikėtų priskirti proceso elementą, nes šiuo atveju, svarbu, kad būtų periodiškai patikrinimas RAS turto sąrašas su Aprašo nuostatomis.

Pajamų perkėlimo iš apskaitos registru (Nr. 29) procedūros metus nustatyti skirtumai 9 įmonėms, kai atliekamas RVA rinkinio prieduose pateiktų pajamų palyginimas su įmonės finansinėmis ataskaitomis. Šio skirtumo laikyti svarbiu ir reikšmingu RVA rinkiniui nereikėtų, nes pagrindinė priežastis yra ta, kad finansinėse ataskaitose dalis pajamų yra sudengiamos ir pateikiamos kaip „Kitos veiklos rezultatai“, taip pat nepateikiamos nepaskirstomosios pajamos (pvz.: baudos ar delspinigiai) nereguliuojamam verslo vienetui. Tai nedaro įtakos RVA rinkiniui ir teikiamų paslaugų kainai, tačiau atsižvelgiant į Aprašą, įmonė privalo suformuoti tokią reguliavimo apskaitos sistemą, kuri visiškai įsitikinti apskaitos atskyrimo bei sąnaudų paskirstymo taisyklių ir Apraše nurodytų principų įgyvendinimu. Tai rodo, kad RVA rengimo metu gali būti atliekami buhalterinės apskaitos koregavimai, todėl reikėtų priskirti įrankio elementą, tam, kad identifikuoti skirtumus tarp buhalterinės ir reguliuojamos apskaitos.

17 lentelėje, pateiktos 3 procedūros, kurios susijusios su nepaskirstomos ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto vertės dalies išskyrimu iš įsigijimo savikainos (Nr. 13, 4, 11), kurioms auditoriai FP ataskaitose fiksavo neatitikimus, atitinkamai 8, 7, 7 įmonėms iš 52.

Šilumos sektoriuje veikiančios įmonės, kurių ilgalaikis turtas pateikiamas RAS turto sąraše ir nėra priskiriamas nepaskirstomam turtui, kai jo įsigijimo vertė yra mažesnė nei įmonėje nustatyta minimali ilgalaikio turto vertė (Nr. 14) – turėtų skirti daugiau dėmesio. Būtent dėl šios priežasties

8 įmonių FP ataskaitų nepriskirto turto procedūroje pateikiama auditoriaus pastaba. Auditoriai yra gavę įmonių paaiškinimų, kuriais teigiama, kad pvz.: apskaitos šilumos prietaisams yra taikoma mažesnė minimali ilgalaikio turto vertė. Tačiau auditorius turėtų pasiūlyti įmonei tai aprašyti savo RAS apraše, tai rodo, kad galima priskirti metodikos elementą.

Dotacijomis (subsidijomis) ir vartotojų lėšomis finansuoto turto patikrinimo procedūrai (Nr. 4) nustatyti 7 įmonių iš 52 FP ataskaitose pateikti skirtumai. Šios procedūros metu auditorius tikrino turto vertės finansuotos dotacijomis (subsidijomis) sutapimą buhalterinėje apskaitoje ir RAS turto sąraše. Dažniausiai fiksuoti neatitikimai dėl turto nuomos, atsižvelgiant į Aprašą, kuriame teigiama, kad įmonė skirstydama ilgalaikio turto vertę verslo vienetams ir paslaugoms (produktams), turi paskirstyti ir koncesijos, šilumos ūkio turto nuomos būdu valdomo turto, naudojamo veikloje vertę. Ši vertė buhalterinėje apskaitoje neparodom, tačiau ji svarbi RVA rinkinyje, nes turi būti pateikiamas faktinė investicijos vertė, t. y., kiek investuota ir kiek skirta dotacijos – būtent šiuos duomenis vertina Taryba nustatydamą šilumos kainas. Todėl tai reikėtų priskirti proceso elementui. Duomenys turėtų būti periodiškai tikrinami.

Nustatyti 7 įmonių FP ataskaitose išskirti neatitikimai procedūrai, kurios metu tikrinamas ataskaitinį laikotarpį suderintas turtas (Nr. 11), tačiau procedūros rezultatai rodo, kad procedūrą buvo sunku atlikti, nes gauta Tarybos pažyma su bendra suderinto turto verte, tačiau detalizacijos įmonė nepateikė. Šiems neatitikimams reikėtų priskirti proceso elementą, kurio metu įmonė turėtų priskirti atsakomybę dėl kaupiamos ir saugomos šio pobūdžio informacijos.

7 įmonių FP ataskaitose prie DU perkėlimo į RVA priedus procedūros (Nr.40) pastebėjimų pateikiami neatitikimai kai, lyginamas TU 3.1 pr. suvestinės duomenys su RVA rinkinio priedais ir skirtumai atsiranda dėl darbo užmokesčio sąnaudų priskirtų nepaskirstomosioms. Šiuo atveju auditorius turėtų atsižvelgti į tai, kad procedūra prašo patikrinti darbo užmokesčio sąnaudų perkėlimą detaliausiu lygmeniu, taigi auditorius turėtų atsižvelgti į TU 3.1. pr. stulpelį, kuriame pateikiamas pirminis darbo užmokesčio vienetų sąnaudų priskyrimas (t. y. kurios sąnaudos priskiriamos tiesiogiai, netiesiogiai, bendram veiklos palaikymui ar nepaskirstomosioms, jei pateikiamas toks priskyrimas). Atsižvelgus į pirminį priskyrimą TU 3.1. pr. ir lyginant su atskirais RVA rinkinio priedais – skirtumų atsirasti neturėtų, tokiu atveju jau galima detaliai atskirai patikrinti kiekvienos kategorijos sąnaudas RVA rinkinio prieduose. Tačiau tam atlikti įmonės turi TU 3.1. pr. tiksliai nurodyti šį priskyrimą, t. y. nustatyti požymį apskaitoje. Tai rodo, kad neefektyviai veikia įrankio elementas.

Pajamų paskirstymo paslaugoms procedūros (Nr. 30) metu nustatyti 6 įmonių neatitikimai, kurių pagrindinė priežastis, kad RAS apraše nėra aiškiai aprašytas pajamų paskirstymas, todėl reikėtų šiai procedūrai priskirti metodikos elementą.

Duomenų sutapimas RVA ir DSAIS procedūros metu (Nr. 67), auditoriams patikrinus RVA ir DSAIS sutapimą, jie pateikė tokias pagrindines neatitikimų priežastis, kaip: matematinės klaidos, pergrupavimai ir pan., o taisymų atlikti negalima. Šiai procedūrai reikėtų priskirti proceso elementą.

Nustatyti 5 neatitikimai nusidėvėjimo sąnaudų perkėlimo į RVA procedūros (Nr. 28) metu, kaip ir DU duomenų perkėlimo į TU 3.1. priedą (Nr. 33). Dažniausią priežastį auditoriai išskyrė – pergrupavimą, trūkstamo požymio apskaitoje siekiant atskirti sąnaudas ir pan. Tai rodo, kad įmonėms trūksta įrankio elemento, kad užtikrinti teisingą perkėlimą į RVA priedus.

„Nustatytų neatitikimų (skirtumų)“ požymį, galima apibendrinti susisteminant pagal sritis ir neatitikimams priskirtus elementus. 18 lentelė rodo, kad analizuotos sritys tiek pagal identifikuotus neatitikimus (skirtumus), tiek pagal dažniausiai pasireiškiančių neatitikimų procedūras – procentinė išraiška gana panaši. Daugiausiai neatitikimų fiksuota ilgalaikio turto patikrinimo srityje, t y. Išanalizavus 15 procedūrų, kurioms dažniausiai priskirtas požymis nustatyti neatitikimai (skirtumai) – 9 iš jų skirtos ilgalaikio turto patikrai ir tai sudaro 60 %. Vertinant nustatytus neatitikimus iš viso jų nustatyta 86 iš 148 analizuotų pagal sritį ir vertinimo elementą ir tai sudaro 58 %. Todėl 18 lentelėje pateikta analizė pagal procedūrų skaičių, siekiant identifikuoti svarbiausius elementus šios procedūroms.

18 lentelė

Požymio „Nustatyti neatitikimai (skirtumai)“ matrica pagal sritis ir joms priskirtus elementus

SRITYS					ELEMENTAI						Iš viso	
Pavadinimas	Pagal neatitikimus		Pagal procedūras		Metodika		Procesas		Įrankis			
	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%		
	Ilgalaikis turtas	86	58	9	60	4	80	4	80	1	20	9
Darbo užmokestis	41	28	3	20	-	-	-	-	3	60	3	20
Pajamos	15	10	2	13	1	20	-	-	1	20	2	13
Sąnaudos	6	4	1	7	-	-	1	20	-	-	1	7
Iš viso:	148	100	15	100	5	100	5	100	5	100	15	100

Šaltinis, sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu (remiantis 17lentele)

Taigi, labiausiai tobulintina šilumos sektoriaus sritis yra ilgalaikis turtas. Atsižvelgiant į ilgalaikio turto neatitikimams priskirtus elementus galima teigti, kad ypatingas dėmesys turėtų būti skirtas įmonės metodikos ir proceso elementams. Būtent šiems elementams priskirti pastebėjimai sudaro po 80 %. Darbo užmokesčio sričiai svarbiausias įrankio elementas. Pajamoms svarbus metodikos ir įrankio elementai, o sąnaudoms proceso.

Suminė X lentelės eilutė pagal elementus dar kartą įrodo, kad šie elementai yra betarpiškai susiję ir vienodai svarbūs, nes išanalizavus 15 procedūrų neatitikimus ir priskyrus elementus –

paaikškėjo, kad visi elementai vienodai reikalingi šilumos sektoriaus įmonėms, t. y. kiekvienam elementui priskirta po 5 procedūras.

Informavimas (aprašymas) – požymis yra itin svarbus, siekiant išskirti galimai TU „įgimtus“ apribojimus. 3 procedūros, kurioms auditoriai pateikė daugiausiai papildomų paaikškinimų ir faktų yra susijusios su nepaskirstomo ilgalaikio turto vertės dalies eliminavimo iš jo įsigijimo savikainos (Nr. 10, 7, 8), t. y. net 7 įmonėms auditoriai pateikė papildomus faktus dėl nenaudojamo turto vertės patikrinimo (19 lentelė). Dažniausiai teigiama, kad įmonės neturi patvirtinto savo nenaudojamo turto sąrašo. 5 įmonėms dėl turto vertės finansuotos ATL lėšomis ir 5 įmonėms dėl perkainotos turto vertės. Taip pat 5 įmonėms buvo pateikti papildomi paaikškinimai dėl ilgalaikio turto vienetų nusidėvėjimo normatyvo pateikto RAS turto sąrašo atitikimo RAS aprašui (Nr. 15). Tačiau pateikti pastebėjimai yra susiję su Aprašo pokyčiais. Nors prie dažniausiai išskiriamų informavimo ir aprašymo požymių nepateko procedūra, skirta patikrinti metinį ir sukauptą nusidėvėjimą, tačiau auditorių pateikti pastebėjimai dėl nesuderinto turto, kuriam skaičiuojamas nusidėvėjimas, o sąnaudos pateikiamos prie būtinųjų – turėtų būti priežastis Tarybai apsvarstyti papildyti šią procedūrą, kurios metu būtų patikrinama, ar nusidėvėjimas priskiriamas būtinosioms sąnaudoms tik tų turto vienetų, kurie yra suderinti.

19 lentelė

Požymio „Informavimas (aprašymas)“ analizė pagal TU procedūras

Nr.	Procedūros pavadinimas	Sritis	Informavimas (aprašymas)	
			Vnt.	%
1. (Nr. 10)	Nenaudojamas turtas	Ilgalaikis turtas	7	13/100
2. (Nr. 7)	ATL finansuotas turtas	Ilgalaikis turtas	5	10/100
3. (Nr. 8)	Perkainotas turtas	Ilgalaikis turtas	5	10/100
4. (Nr. 15)	Nusidėvėjimo normatyvų atitikimas RAS aprašui	Ilgalaikis turtas	5	10/100
5. (Nr. 27)	Turto priskyrimo kitoms (ne)reguliuojamoms veikloms	Ilgalaikis turtas	5	10/100

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Svarbu pastebėti, kad nors ir ypač naudinga papildoma, svarbi informacija, kurią auditorius glaudžiai bendradarbiaudamas su šilumos sektoriaus įmone sužino ir pateikia FP ataskaitoje, tačiau turėtų vengti pateikti perteklinę informaciją, kuri nėra svarbi t. y. pvz. jei procedūra prašo atlikti turto vienetų atranką ir perskaičiuoti jų metinį ir sukauptą nusidėvėjimą, tai nereikėtų pateikti visų atrinktų turto vienetų duomenų ir jiems perskaičiuoto nusidėvėjimo, kai jokių reikšmingų neatitikimų nenustatyta. Taip pat procedūrose, kur reikia palyginti vertes keliuose

dokumentuose, nereikėtų pateikti palyginamosios lentelės FP ataskaitoje, kai skirtumų nenustatoma.

Sekantis požymis – tai „**Netinkamai atlikta procedūra**“ – šis požymis, kuriam priskiriamas ženklus procedūrų skaičius, t. y. 263 pastebėjimai, kurie sudaro 8 % visų analizuotų pastebėjimų. Požymis analizuojamas, siekiant parengti rekomendacijas auditoriams, kad jiems taptų aiškiau, kaip teisingai atlikti šias procedūras, o Taryba gautų procedūros sukuriamus tinkamus rezultatus (20 lentelė). Daugiausiai netinkamai atliktų procedūrų yra susiję su DU vienetų paskirstymas paslaugoms – netiesiogiai ir bendram veiklos palaikymui (Nr. 36-37), t. y. atitinkamai 19 ir 17 įmonių auditoriai šią procedūrą atliko ne pagal TU. Kitos šiam požymiui priskirtos procedūros yra susijusios su nepaskirstomųjų sąnaudų tikrinimu buhalterinėje apskaitoje (Nr. 49-50), kurių atitinkamai 14 ir 16 įmonių iš 52 yra atliktos neteisingai, dažnai remiantis profesiniu auditoriaus sprendimu, ar teigiant, kad procedūra netaikoma, tačiau atsižvelgiant į kitus anksčiau aprašytus pastebėjimus dėl nepaskirstomųjų sąnaudų patikros procedūras, nėra prielaidų, dėl kurių procedūra negalėtų būti taikoma (auditorius priešasčių taip pat nenurodo). Tačiau nereikėtų vertinti vienareikšmiškai blogai procedūrų, kai jos atliktos, remiantis auditoriaus profesiniu sprendimu. Gali pasitaikyti tokių atveju, kur auditoriui dėl itin didelio kiekio duomenų sunku atlikti procedūrą pagal TU, tačiau jo pateiktas būdas, aiškiai ir tiksliai aprašant atliktą procedūrą parodys tą patį rezultatą, kaip ir Tarybos pateikta procedūra TU, o tai dar padės ir patobulinti TU procedūrą ateityje.

20 lentelė

Požymio „Netinkamai atlikta procedūra“ analizė pagal TU procedūras

Nr.	Procedūros pavadinimas	Sritis	Netinkamai atlikta procedūra	
			Vnt.	%
1. (Nr. 36)	DU vienetų paskirstymas paslaugoms - netiesiogiai	Darbo užmokestis	19	37/100
2. (Nr. 37)	DU vienetų paskirstymas paslaugoms - bendram veiklos palaikymui	Darbo užmokestis	17	33/100
3. (Nr. 35)	DU vienetų paskirstymas paslaugoms - tiesiogiai	Darbo užmokestis	16	31/100
4. (Nr. 49)	Nepaskirstomųjų sąnaudų patikrinimas: su BA	Sąnaudos (nepaskirstomosios)	16	31/100
5. (Nr. 50)		Sąnaudos (nepaskirstomosios)	14	27/100

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Atlikus FP ataskaitų analizę susiję su tuo, kad dažnai tiek auditoriai, tiek įmonės neskiria daug dėmesio toms procedūroms, kuriose reikia pateikti paaiškinimus (kaip Nr. 34-37), pagrindžiančius, turto, DU vienetų ar sąnaudų priskyrimą. Įmonės dažnai pateikia labai lakoniškus

teiginius, kad tai reikalinga paslaugai vykdyti ir viskas, kurie dažnai pateikiami visiems atrinktiems vienetams tokie patys. Auditoriai to nevertina. Tačiau tai iš ties daug svarbesnė procedūra, nei atrodo iš pirmo žvilgsnio, todėl, kad tik gavus tinkamą įmonės paaiškinimą, galima įvertinti to turto vieneto, DU vieneto ar sąnaudų pagrįstumą priskirti tai reguliuojamai veiklai vykdyti, kas reiškia, kad tos sąnaudos privalo būti įtraukiamos į tos paslaugos kainą.

Analizuojant požymį „**Neatitikimų nenustatyta**“ (21 lentelė) buvo išfiltruotos 5 FP ataskaitos procedūros, kurioms dažniausiai buvo priskirtas šis požymis. Nors duomenų palyginimas procedūros (Nr. 1) metu auditorius apskaičiuoja tik bendrus pajamų ir sąnaudų pokyčius bei pateikia įmonei, siekiant gauti reikšmingų pokyčių priežastis, o neatitikimai šioje procedūroje negali būti išskiriami, tačiau svarbu pastebėti, kad pačią procedūrą 49 įmonių auditoriai atliko tinkamai. Taip pat dažniausiai sąnaudų duomenys atitinka kitus RVA rinkinio priedus, t. y. 49 įmonių arba 94 % sąnaudų perkėlimo iš registrų patikrinimas: su RVA priedais. Galima teigti, kad įmonės gana teisingai atlieka sąnaudų paskirstymą į sąnaudų grupes ir pogrupius (48 įmonių arba 92 %), remiantis TU 3.2. pr. (t. y. Šilumos sektoriaus sąnaudų grupavimo suvestine), kuri buvo palyginta su RAS apraše pateikiamu „Sąskaitų planu“ (Nr. 44). O taip pat ir į TU 3.2. pr. suvestinę 47 įmonės (90%) teisingai perkėlė buhalterinius duomenis iš DK (Nr. 45). Ir 47 įmonių paskirstymo kriterijų sąrašas atitinka Aprašo nuostatas (Nr. 47).

21 lentelė

Požymio „Neatitikimų nenustatyta“ analizė pagal TU procedūras

Nr.	Procedūros pavadinimas	Sritis	Neatitikimų nenustatyta	
			Vnt.	%
1. (Nr. 1)	Duomenų palyginimas	Duomenų palyginimas	49	94/100
2. (Nr. 41)	Sąnaudų perkėlimo iš registrų patikrinimas: su RVA	Sąnaudų perkėlimas	49	94/100
3. (Nr. 44)	Sąnaudų grupavimo patikrinimas: su sąskaitų planu	Sąnaudų grupavimas	48	92/100
4. (Nr. 45)	Sąnaudų grupavimo patikrinimas: su DK	Sąnaudų grupavimas	47	90/100
5. (Nr. 57)	Sąnaudų paskirstymo kriterijų patikrinimas: su Aprašu	Sąnaudos (nepaskirstomosios)	47	90/100

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Toliau buvo analizuotos tos FP ataskaitų dalys, kurios 2019 m. buvo mažiausiai aktualios šilumos sektoriaus įmonėms. Tai požymis „**netaikoma**“ (22 lentelė). Pagrindinis siekis išanalizavus šiam požymiui daugiausiai priskirtų procedūrų, nustatyti, ar galima išskirti procedūrų, kurios yra nereikalingos šilumos sektoriaus įmonėms. Taigi, atlikus šiam požymiui daugiausiai priskirtų įmonių procedūrų analizę, buvo atrinktos 5, iš kurių 4 procedūros yra

susijusios su nepaskirstomo ilgalaikio turto vertės dalies eliminavimo iš jo įsigijimo savikainos (Nr. 9, 12, 8, 6). Perkainoto turto procedūra sudaryta iš dviejų dalių, kurios metu patikrinama perkainota turto vertė. Pirmoji procedūros dalis netaikoma 42 % arba 81 %, antroji netaikoma 100 %. Akcininkų turtiniai įnašų ataskaitinį laikotarpį nebuvo 96 % šilumos sektoriaus įmonių. O taip pat net 40 įmonių iš 52 (t. y. 77 %) turtas nėra finansuojamas vartotojų lėšomis. Taip pat požymiui Netaikoma priskiriama kogeneracinio turto priskyrimo patikrinimo procedūra, kurios metu nustatyta, kad 41 įmonei (79%) ji nėra aktuali.

22 lentelė

Požymio „Netaikoma“ analizė pagal TU procedūras

Nr.	Procedūros pavadinimas	Sritis	Netaikoma	
			Vnt.	%
1. (Nr. 9)	Perkainotas turtas (<i>ataskaitiniu laikotarpiu</i>)	Ilgalaikis turtas	52	100/100
2. (Nr. 12)	Akcininkų turtiniai įnašai	Ilgalaikis turtas	50	96/100
3. (Nr. 8)	Perkainotas turtas (<i>bendra suma</i>)	Ilgalaikis turtas	42	81/100
4. (Nr. 26)	Kogeneracinio turto paskirstymas	Ilgalaikis turtas	41	79/100
5. (Nr. 6)	Dotacijomis (subsidijomis) ir vartotojų lėšomis finansuotas turtas	Ilgalaikis turtas	40	77/100

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktu tyrimu

Taigi, atlikus požymio netaikoma analizę, siekiant išskirti procedūras, kurios galėtų būti netaikomos šilumos sektoriui – nustatyta, kad visos šios procedūros yra svarbios šilumos sektoriui ir jo RVA priedams. Svarbu paminėti ir tai, kad procedūrose dažnai tikrinamas, tik ataskaitinis laikotarpis, todėl jei šį ataskaitinį laikotarpį procedūra yra neaktuali, gali būti, kad kitą ataskaitinį laikotarpį ji bus svarbi (ypač procedūros dėl dotacijų paskirstymo, kurios susijusios su nepaskirstomo ilgalaikio turto vertės dalies eliminavimo patikrinimu).

Apibendrinant tyrimo rezultatus, reikėtų paminėti, kad 2019 m. atlikta RVA parodė, kad auditoriai ne visus procedūras atliko tinkamai taip, kaip nurodyta TU. Siekiant, kad FP ataskaitoje pateikti rezultatai būtų naudingi Tarybos priimamiems sprendimams, auditorius TU procedūras turėtų atlikti būtent taip, kaip nurodoma. Todėl labai svarbu išskirti, kas buvo atliekama netinkamai, siekiant kelti FP ataskaitų kokybę. Galima išskirti tokias pagrindinius dalykus, kuriuos auditoriai atliko neteisingai:

- teigė, kad skirtumai yra nereikšmingi (tačiau, kas yra reikšminga auditorius negali spręsti, išskyrus tuos atvejus, kai nustatytas tam tikras reikšmingumas atskirai kiekvienai TU procedūrai);

- atliko procedūrą remiantis auditoriaus profesiniu sprendimu, bet ne pagal TU nurodytą procedūrą ar pagal TU procedūrą, auditorius turi paprašyti įmonės pateikti paaiškinimus, tačiau jų neprašė, arba pats paaiškino, o gautų paaiškinimų nepateikia kartu su FP ataskaita ir įvertina pats, kad gauti paaiškinimai yra tinkami, nors vertinimą gali atlikti tik Taryba;
- daliai procedūrų nurodė, kad jos yra netaikomos, tačiau atsižvelgiant į kitus FP ataskaitose pateiktus pastebėjimus, turėtų būti taikomos, t. y. ypatingai svarbu, kad auditorius į dalį TU pateikiamų procedūrų žiūrėtų kaip į visumą, o ne atskirai (pvz.: procedūrų metu tikrinami atrinktų turto vienetų paskirstymo kriterijai ir jų pritaikymas šiems turto vienetams);
- FP ataskaitoje pateikiama perteklinė informacija, t. y. visa (dalis) darbo medžiagos (pvz.: visų atrinktų turto vienetų nusidėvėjimo perskaičiavimui, kartu su perskaičiavimo rezultatais, kai jie nerodo reikšmingų (pagal TU nustatytų) neatitikimų)
- pateikia atliktos procedūros aprašymą, tačiau pastebėjimų (išvadų apie rezultatus) nėra.

Atsižvelgiant į 2019 m. FP ataskaitos rezultatus, kai pirmą kartą RVA patikra Lietuvoje buvo atlikta vadovaujantis 4400 TSPS ir parengta TU – reikėtų paminėti, kad būtent TU padėjo išskirti pačias svarbiausias RVA patikros sritis ir skatino tobulinti įmonių RAS aprašą bei taisyti net smulkaus neatitikimus. Tai rodo, kad RVA patikra remiantis 4400 TSPS yra svarbus žingsnis, siekiant šilumos sektoriaus skaidrinimo. Taigi, patikrą reikėtų vertinti ir kaip naudingą, išskiriant tokius pagrindinius šios reguliuojamos veiklos patikros formos privalumus:

- Taryba gavo žymiai didesnę duomenų kiekį nei ankstesniais metais, kuriais remiantis galima toliau tobulinti tiek pačią TU, tiek konkrečiai bendrauti su šilumos sektoriaus įmone dėl nustatytų neatitikimų, tiek atsižvelgti atskirai į kiekvienos įmonės situaciją tvirtinant kainų dedamąsias;
- Taryba pati atlieka vertinimą, remiantis auditorių pateiktomis pastabomis FP ataskaitoje, taip eliminuodami riziką, kad auditoriai įvertins tam tikrą faktą neteisingai;
- auditorius tiksliai žino, ką turi atlikti ir kokia apimtimi;
- auditorius neturi atlikti vertinimo vaidmens atlikdamas procedūras, todėl pakanka minimalių žinių apie reguliuojamos veiklos sektorių ir veikimo principus, o tokiu būdu auditorius išvengia atsakomybės dėl to, ar teisingai rengiamas RVA rinkinys, kurio

pagrindu vėliau Taryba skaičiuoja kainų dedamąsias, tačiau turi atsakingai ir tiksliai atlikti TU numatytas procedūras.

Tačiau pirmą kartą atlikus šią RVA patikrą, svarbu paminėti ir tokius jos trūkumus:

- tiek auditoriai, tiek šilumos sektoriaus įmonės susidūrė su reikšmingai padidėjusia darbo apimtimi atliekant šią RVA patikrą;
- suminės reikšmingumo išraiškos nebuvimas (pasitaikė atveju, kai siekiant preciziškai atlikti procedūrą – reikia paprašyti įmonės paaiškinimo pokyčiui, kuris yra reikšmingas procentiniu dydžiu, bet nereikšmingas sumine išraiška arba auditorius turi perskaičiuoti nusidėvėjimą visos itin didelės turto grupės, jei nustatytas bent vienas reikšmingas procentinis skirtumas);
- informacijos stoka (auditoriai susidūrė su informacijos stoka, kaip atlikti TU procedūras; šilumos sektoriaus įmonės susidūrė su sunkumu užpildant TU sąnaudų suvestinės priedą (TU 3 pr.)).

Taigi, siekiant gerinti RVA rinkinį, šilumos sektoriaus įmonės turėtų skirti ypatingą dėmesį ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto pateikimui RVA rinkinyje tobulinimui. Svarbiausia RVA priedų sritys, kurioms reikalingas ypatingas dėmesys yra nepaskirstomo ilgalaikio turto vertės dalies eliminavimo iš jo įsigijimo savikainos bei nusidėvėjimo skaičiavimui (ypač nusidėvėjimo normatyvams). Taip pat atlikus daugiausiai požymiui „Nustatyti neatitikimai (skirtumai)“ priskirtų procedūrų analizę ir jas sugrupavus pagal sritis bei joms priskirtus elementus nustatyta, kad šilumos sektoriaus įmonės daugiausiai dėmesio turėtų skirti ilgalaikio turto metodikos ir proceso elementų gerinimui įmonėje. Tyrimas parodė, kad bendrai šilumos sektoriaus įmonės turi skirti vienodą dėmesį visiems 3 elementams, t. y. metodikai, procesui ir įrankiui, siekiant, kad neatitikimai vėlesnių RVA patikrų metu nebūtų nustatyti. RVA patikros rezultatai taip pat parodė, kad patikros forma, remiantis 4400 TSPS yra naudinga, tačiau tam, kad tobulinti FP ataskaitos kokybę, reikia itin kruopštaus auditorių darbo, t. y. preciziškai atliktų procedūrų. Kitas svarbus aspektas tam, kad patikros rezultatai teiktų naudingus rezultatus ateityje – Taryba turėtų tobulinti TU.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

IŠVADOS:

1. RVA patikroje 2019 m. įvyko esminių permainų. Iki 2019 m. auditorius atlikdamas reguliuojamos veiklos patikrą vadovavosi 800 TAS, tačiau tokios priežastys, kaip: neaiškūs metodikos reikalavimai RVA priedų auditui atlikti, auditoriaus kompetencijos klausimas reguliuojamos veiklos srityje, per didelė erdvė auditoriaus profesiniam sprendimui, kokybės kontrolės nebuvimas, nepakankamas veiklos skaidrumas, sąnaudų ir kainos pagrįstumas, paskatino keisti visą RVA patikros formą. Siekiant įmonių sąnaudų ir apskaitos atskyrimo sistemų principų skaidrinimo ir jų įgyvendinimo Taryba nuspręsta, kad RVA patikrai bus taikomas tarptautinis susijusių paslaugų standartas – 4400 „Užduotys atlikti sutartas procedūras dėl finansinės informacijos“. Įvykus šioms permainoms, išskiriami šie svarbiausi pokyčiai: nuo 2019 m. reguliuojamos veiklos patikros metu auditorius atlikta tik TU nurodytos procedūros, Taryba gaus žymiai didesnės apimties patikros ataskaitą, o auditorius nepareikš nuomonės dėl RVA rinkinio atitikimo nustatytai metodikai.
2. RVA patikros procesas susideda iš 5 etapų: įmonė pateikia RVA priedus ir kitus esminius dokumentus, auditorius atlieka sutartas procedūras, procedūrų rezultatai įforminami FP ataskaitoje, pateikiami įmonei, o ši – FP ataskaitą kartu su kita esmine informacija pateikia Tarybai ir paslaugų vartotojams (savo tinklalapyje). Auditorius RVA patikrą atlieka, remiantis 4400 TSPS, sutartomis procedūromis, kurios Lietuvos įmonių visoms reguliuojamoms veikloms (šilumos, elektros, dujų, vandens ir suskystintų naftos dujų (SND)) yra parengtos ir pateikiamos viename dokumente – techninėje užduotyje. TU sudaro 6 pagrindinės tikrinamos sritys: pirminių duomenų peržiūra, ilgalaikis turtas, pajamos, darbo užmokestis, sąnaudos ir teisingas duomenų perkėlimas į RVA rinkinio priedus. Šios sritys skaidomos į detalias procedūras. TU itin daug dėmesio skiriama ilgalaikio turto ir sąnaudų patikrai, nes tai itin svarbios sritys reguliuojamos veiklos kainos apskaičiavimui. RVA patikros metu, auditorius turi surinkti įrodymus dėl anksčiau pateiktų sričių teisingo pateikimo RVA rinkinyje, atsižvelgiant į nustatytus reikalavimus.
3. Atlikus pagrindinių teisės aktų, reglamentuojančių Šilumos sektoriaus apskaitą, apžvalgą, buvo nustatyta, kad pagrindinis reguliuojamos veiklos įstatymas – Lietuvos Respublikos Energetikos įstatymas, kuriuo privalo vadovautis visuose sektoriuose veikiančios, reguliuojamą veiklą vykdančios, įmonės. Šilumos sektoriaus veiklą reglamentuoja keletas teisės aktų: LR Šilumos ūkio nustatymas, Šilumos kainų nustatymo metodika ir kt., tačiau auditoriui, atliekant TU pateiktas procedūras, pats svarbiausias yra šilumos sektoriaus

įmonių apskaitos atskyrimo ir sąnaudų paskirstymo reikalavimų aprašas, nes būtent į šį Aprašą pateikiamos nuorodos TU dėl teisinio procedūrų pagrindo. Audito įmonė atlikdama RVA patikrą privalo susipažinti su pagrindiniais reguliuojamą veiklą reglamentuojančiais teisės aktais tam, kad galėtų įvertinti RVA rinkinio priedų atitikimą jiems.

4. Atlikus 52 įmonių FP ataskaitų analizę pastebima, kad 2019 m. atlikta pirmoji RVA patikra pagal 4400 TSPS parodė, kad šilumos sektoriaus įmonių RVA rinkinyje aptinkama įvairių neatitikimų, skirtumų ir kitų auditoriaus pastebėjimų. Šie pastebėjimai buvo sugrupuoti į 5 pagrindines grupes, pagal šiuos požymius: nustatyti neatitikimai (skirtumai), informavimas (aprašymas), netinkamai atlikta procedūra, neatitikimų nenustatyta ir netaikoma. Patys svarbiausi požymiai yra nustatyti neatitikimai (skirtumai) ir informavimas (aprašymas). Pastarasis – buvo išskirtas kaip šalutinis, tačiau jis itin svarbus, nes būtent šiuo požymiu galima gauti papildomą informaciją, kurios standartizuota TU nepatikrina (t. y. susiduriama su „įgimtu“ TU apribojimu). Atliekant pastebėjimų grupavimą pagal požymius, nustatyta, kad, išskirto požymio „nustatyti neatitikimai (skirtumai)“ pastebėjimus galima susisteminti pagal tokius bendrus vardiklius kaip: neatitikimas Aprašui, trūkumai įmonės RAS apraše, trūksta detalumo apskaitoje ir pan. Šiems neatitikimų pastebėjimams buvo išskirti neatitikčių vertinimo elementai: metodika, procesas ir įrankis. Elementų priskyrimo tikslas yra identifikuoti objektą, kurį reikia tobulinti tam, kad neatitikimų nebeliktų. Tarp šių elementų vyrauja betarpiška priklausomybė, kuri rodo, kad reguliuojamos veiklos apskaita tvarkoma tinkamai tik tada, kai funkcionuoja visi 3 elementai.
5. Siekiant gerinti RVA priedų kokybę, šilumos sektoriaus įmonės turėtų skirti ypatingą dėmesį ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto pateikimo tobulinimui RVA prieduose. Svarbiausios sritys yra nepaskirstomo ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto vertės dalies eliminavimas iš jo įsigijimo savikainos ir nusidėvėjimo apskaičiavimas. Atlikus daugiausiai požymiui „Nustatyti neatitikimai (skirtumai)“ priskirtų procedūrų analizę ir jas sugrupavus pagal sritis bei joms priskirtus elementus paaiškėjo, kad įmonės daugiausiai dėmesio turėtų skirti ilgalaikio turto metodikos ir proceso elementams. Tyrimo metu nustatyta, kad šilumos sektoriaus įmonės turėtų skirti vienodą dėmesį visiems 3 išskirtiems elementams (metodikai, procesui ir įrankiui), siekiant, kad neatitikimai vėlesnių RVA patikrų metu nebūtų nustatyti, o šilumos kaina būtų apskaičiuota tiksliai.

PASIŪLYMAI:

1. Šilumos sektoriaus įmonėms:

Svarbiausia sritis, kurią reikia tobulinti šilumos sektoriaus įmonėms – ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto pateikimą RVA prieduose ataskaitose ypatingą dėmesį skiriant šilumos sektoriaus įmonės metodikai ir procesui.

- 1.1. Siekiant gerinti metodiką – reikia kelti RAS aprašo kokybę jame aiškiai aprašant sukaupto ir metinio nusidėvėjimo apskaičiavimą, taikomus nusidėvėjimo normatyvus, minimalią ilgalaikio turto vertę ir pan.
- 1.2. Tobulinti įmonės procesus – nuolat atnaujinti įmonės vidinius procesus, tvarkas, periodiškai peržiūrėti duomenų perkėlimą iš buhalterinės apskaitos į reguliuojamos veiklos apskaitą, tai dokumentuojant, t. y. užpildant klausimynus, saugant kitus darbo dokumentus, įrodančius atliktą peržiūrą ir egzistuojančią kontrolę.
- 1.3. Įvesti įrankius tiek į įmonės buhalterinę apskaitą, tiek į reguliuojamos veiklos apskaitą, siekiant palengvinti RVA priedų sudarymą, t. y. svarbu įvesti atskirus požymius buhalterinėje apskaitoje, išskiriant dotacijomis (subsidijomis) finansuoto turto vertę, perkainoto turto vertę, RAS turto sąrašė išskirti nenaudojamą turtą, ir pan.

2. Valstybinei energetikos reguliavimo tarybai (Tarybai):

- 2.1. Tobulinti TU įvedant suminį reikšmingumo dydį, kartu išlaikant ir procentinį reikšmingumą.
- 2.2. Papildyti metinio ir sukaupto nusidėvėjimo procedūrą, kad auditoriai turėtų patikrinti, ar skaičiuojamas nusidėvėjimas (amortizacija) tiems turto vienetams, kurie yra suderinti (jei jų nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudos priskiriamos būtinosioms sąnaudoms). Taip pat reikėtų keisti šiai procedūrai nustatytą atrankos kriterijų „Iš kiekvienos IMNT grupės pasirinkti po 5 vnt., kurių reguliuojama (Įmonės lėšomis sukurta) įsigijimo vertė didžiausia“ nusidėvėjimo (amortizacijos) patikrinimui (tam, kad kiekvienais metais į patikrą . Papildomai nustatyti suminį reikšmingumą šiai procedūrai (siekiant išvengti perskaičiuoti visos turto grupės nusidėvėjimą, kai nustatytas skirtumas nereikšmingas suminiu dydžiu).
- 2.3. Rengti periodinius mokymus tiek auditoriams, tiek šilumos sektoriaus įmonėms, keliant jų kvalifikaciją šilumos sektoriaus įmonių apskaitos atskyrimo ir sąnaudų paskirstymo reikalavimų taikymo – taip gerinant RVA priedų kokybę.

3. Auditoriams:

- 3.1. TU numatytas procedūras atlikti preciziškai, t. y. griežtai laikantis TU nurodymų, nesivadovaujant profesiniu auditoriaus sprendimu.
- 3.2. Jei nėra galimybės atlikti procedūros tiksliai taip, kaip prašome TU – rašyti, kad negalima atlikti (taip siekiant, kad šilumos sektoriaus įmonių RVA rinkinio kokybė gerėtų).
- 3.3. Nevertinti, kas yra reikšminga, gautų paaiškinimų, neteikti savo paaiškinimų vietoje įmonės ir pan. (vertinimą pagal 4400 TSPS atliks Taryba).

LITERATŪROS IR ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

- Aukcionų ir pagamintos šilumos ataskaita (2019). Žiūrėta 2021-03-05. Prieiga internetu: https://e.baltpool.eu/heat/?ti=4963143&bp=h_export_data&oldti=9958
- Bazerman, Ch., Prior, P. (Eds.). (2004). *That writing does and how it does it. An Introduction to text and textual practices*. Žiūrėta 2020-10-01. Prieiga internetu: https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=87GRAgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA13&dq=content+analysis+method+pros+and+cons+textbook&ots=o-eazq-rWG&sig=8NMwqUSVrQagifCaXokayUCy5m4&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false
- Baxter, P., Jack, S. (2008). *Qualitative Case Study Methodology: Study Design and Implementation for Novice Researchers*. Žiūrėta 2020-10-07. Prieiga per internetu: <https://nsuworks.nova.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1573&context=tqr>
- Erlingsson, E., Brysiewicz, P. (2017). *A hands-on guide to doing content analysis*. Žiūrėta 2020-10-11. Prieiga internetu: <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S2211419X17300423?token=770AABE2258D1063F0BF10261EAF94BB04E3B16DB5D313E534DFAADCEB6E85794E1305295DDF21039CBF9DCB8CD7A79D>
- Europos Audito Rūmai. (2012). *Finansinio ir atitikties audito vadovas*. Žiūrėta 2020-09-30. Prieiga internetu: http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_LT.pdf
- Fazal, H. (2012). *What is meant by sufficient appropriate audit evidence and how is it obtained?* Žiūrėta 2020-12-01. Prieiga internetu: <http://pakaccountants.com/what-is-meant-by-sufficient-appropriate-audit-evidence-how-to-obtain/>
- Freedman, J. *Audit Procedures & Evidence*. Žiūrėta 2020-12-10. Prieiga internetu: <http://smallbusiness.chron.com/audit-procedures-evidence-58849.html>
- Grigaliūnas, V. (2019). *Reguliuojamos veiklos atskaitomybės ataskaitų patikra*. LAR mokymų medžiaga. Žiūrėta 2020-10-01. Prieiga internetu: <https://lar.lt/www/new/page.php?940>
- Hodkinson, P., Hodkinson, H. (2001) *The Strengths and Limitations of Case Study Research*. Žiūrėta 2020-10-07.
- IAASB. (2020). *IAASB enhances ISRS 4400 to respond to evolving needs of stakeholders*. Žiūrėta 2020-12-15. Prieiga internetu: https://www.iaasb.org/news-events/2020-04/iaasb-enhances-isrs-4400-respond-evolving-needs-stakeholders?utm_source=IFAC+Main+List&utm_campaign=1a3e985bfd-EMAIL_CAMPAIGN_2018_11_15_07_08_COPY_01&utm_medium=email&utm_term=0_cc08d67019-1a3e985bfd-80398665
- IAASB. (2020). *International standard on related services (ISRS) 4400 (revised)*. Žiūrėta 2020-12-01. Prieiga internetu: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-related-services-isrs-4400-revised>

- IAASB. (2020). *Introduction to ISRS 4400 (Revised) Agreed-Upon Procedures*. Žiūrėta 2020-12-15. Prieiga internetu: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISRS-4400-Revised-Fact-Sheet-final.pdf>
- IFAC. 800 Tarptautinis audito standartas. *Specialūs svarstymai - pagal specialios paskirties tvarką sudarytų finansinių ataskaitų auditas*. (2009). Žiūrėta 2020-12-15. Prieiga internetu: <https://lar.lt/www/new/page.php?279>
- IFAC. 4400 tarptautiniai susijusių paslaugų standartai (TSPS) „Užduotys atlikti sutartas procedūras dėl finansinės informacijos“ Žiūrėta 2020-12-15. Prieiga internetu: <https://lar.lt/www/new/page.php?327>
- Yin, X. (2019). *Audit Evidence Concept, Classification and Collection Techniques in China and the US*. Žiūrėta 2020-10-17. Prieiga internetu: https://globaljournals.org/GJMBR_Volume19/1-Audit-Evidence-Concept.pdf
- Yoon, K., Hoogduin, L., Zhang, L. (2015). *Big data as complementary audit evidence*. Žiūrėta 2020-10-12. Prieiga internetu: <https://doi.org/10.2308/acch-51076>.
- Kalantzis, F., Revoltella, D. (2019). *Do energy audits help SMEs to realize energy-efficiency opportunities?* Žiūrėta 2020-12-01. Prieiga internetu: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0140988319302178>
- Kardelis, K. (2002). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. (2-asis leid.). Žiūrėta 2020-10-01. Prieiga internetu: <https://verslas09.files.wordpress.com/2010/01/mtp.pdf>
- Lietuvos auditorių rūmai. (2018). *Reguliuojamos veiklos atskaitomybės ataskaitų audito metodinės gairės*. Žiūrėta 2020-12-01. Prieiga internetu: <https://lar.lt/www/new/page.php?710>
- Lietuvos auditorių rūmai. *Tarptautiniai audito standartai*. Žiūrėta 2020-12-01. Prieiga internetu: <https://lar.lt/www/new/page.php?724>
- Lietuvos auditorių rūmai. *Tarptautiniai peržiūros, užtikrinimo užduočių ir susijusių paslaugų standartai*. Žiūrėta 2020-12-01. Prieiga internetu: <https://lar.lt/www/new/page.php?327>
- Lietuvos Respublikos energetikos įstatymas (galiojanti redakcija 2020-06-01). Nr. IX-884. Valstybės žinios, 2002, Nr. 56-2224. Žiūrėta 2020-12-15. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.167899/asr>
- Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas (aktuali redakcija 2017-03-01) Nr. XIII-96. TAR, 2016. Nr. 29408. Žiūrėta 2020-06-06. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/f8a693c2c6b711e682539852a4b72dd4>
- Lietuvos Respublikos šilumos ūkio įstatymas (galiojanti redakcija 2021-01-01) IX-1565. Valstybės žinios, 2003, Nr. 51-2254. Žiūrėta 2020-06-06. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.211524/asr>
- Lietuvos statistikos departamentas. *Energijos rūšių balansai (2019)*. Žiūrėta 2021-04-01. Prieiga internetu: <https://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize#/>

- Louwers, T., Ramsay, R., Sinason, D., Strawser, J. (2008). *Auditing & assurance services*. (3-th ed.). Žiūrėta 2020-09-30.
- Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Procedūros, metodikos ir vertinimas*. TEV, Vilnius. Žiūrėta 2020-09-30.
- Mkololo, D. (2019). *ISRS 4400 (Revised) a high-level overview of the proposed changes*. Žiūrėta 2020-12-01. Prieiga internetu: <http://magazine.accountancysa.org.za/publication/?m=52861&i=565753&p=50>
- Prakapas, R., Butvilas, T. (2011). *Mokslinio tiriamojo darbo logografika studijoms*. Žiūrėta 2020-10-07. Prieiga internetu: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16931/9789955192664.pdf?sequence=1>
- Rupšienė, L. (2007). *Kokybinių tyrimų duomenų rinkimo metodologija*. Žiūrėta 2020-10-01. Prieiga internetu: https://www.researchgate.net/publication/323497804_Kokybiniu_tyrimu_duomenu_rinkimo_metodologija
- Sarwoko, A., Agoes, S. (2014). *An Empirical Analysis of Auditor's Industry Specialization, Auditor's Independence and Audit Procedures on Audit Quality: Evidence from Indonesia*. Žiūrėta 2020-10-01. Prieiga internetu: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042814058972>
- Sustainable energy regulation and policymaking training manual. (b. m.) *Introduction to energy Regulation*. Module 3. Žiūrėta 2020-10-01. Prieiga internetu: <http://africa-toolkit.reep.org/modules/Module3.pdf>
- Šiluminė technika (2020). *Lietuvos centralizuoto šilumos tiekimo sektoriaus 2019 metų apžvalga* (Nr. 2 (Nr. 79)). Žiūrėta 2021-03-05. Prieiga internetu: <https://lsta.lt/silumos-ukis/cst-sektoriaus-apzvalga/>
- Tamas Szora, A. (2010). *The limitations of the engagements to perform agreed-upon procedures regarding financial information according to ISRS 4400*. Žiūrėta 2020-12-01. Prieiga internetu: <http://feaa.ucv.ro/FPV/012-11.pdf>
- Tamaševičius, V. (2015). *TYRIMŲ METODAI*. Žiūrėta 2020-10-01.
- University of Portsmouth (2012). *Advantages & Disadvantages of Analysing Written Documents for the Purposes of Research*. Žiūrėta 2020-10-10. Prieiga per internetą http://compass.port.ac.uk/UoP/file/ef9dd79a-2a94-4795-be23-f75eb40c8a11/1/Documentary%20and%20Content%20Analysis_IMSLRN.zip/page_04.htm
- Van den Hout. J. (2019). *Seeking Feedback on Modernized AUP Standard*. Žiūrėta 2020-12-01. Prieiga internetu: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/seeking-feedback-modernized-aup-standard>

- Valstybinės energetikos reguliavimo tarybos projekto nutarimas dėl reguliavimo apskaitos sistemos patikros techninės užduoties (Registravimo data 2020-07-24) Nr. O3E-. Žiūrėta 2021-01-015. Prieiga internetu: (<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/7e1cebf2cd6f11ea8f4ce1816a470b26?positionInSearchResults=0&searchModelUUID=3d1c0e27-b1b7-40b0-ac7c-5af2eb7606fd>)
- Valstybinė kainų ir energetikos kontrolės komisija. Nutarimas dėl valstybinės kainų ir energetikos kontrolės komisijos 2014 m. Gegužės 15 d. Nutarimo nr. O3-140 „dėl energetikos įmonių reguliuojamos veiklos patikrinimų tvarkos aprašo patvirtinimo“ pakeitimo. (galiojanti redakcija 2019-06-18). Nr. O3E-. Žiūrėta 2020-12-30. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/d90452e391b811e98a8298567570d639?positionInSearchResults=0&searchModelUUID=5a50317d-ad8c-4960-aa38-76de29950f37>
- Valstybinės kainų ir energetikos kontrolės komisijos nutarimas dėl kogeneracinių jėgainių šilumos ir elektros energijos sąnaudų atskyrimo metodikos (Galiojanti redakcija 2019-01-01) Nr. O3-107. Valstybės žinios, 2009, Nr. 91-3948. Žiūrėta 2020-12-30. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.350433/asr>
- Valstybinės kainų ir energetikos kontrolės komisijos nutarimas dėl šilumos kainų nustatymo metodikos. (Galiojanti redakcija 2020-01-01). Nr. O3-96. Valstybės žinios, 2009, Nr. 92-3959. Žiūrėta 2020-12-30. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.350475/asr>
- Valstybinė energetikos reguliavimo taryba nutarimas dėl reguliuojamosios veiklos ataskaitų patikros techninės užduoties patvirtinimo (galiojanti redakcija 2020-03-14) Nr. O3E-386. TAR, 2019, Nr. 13921. Žiūrėta 2020-12-30. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/b6cfb740ce8111e9a56df936f065a619/asr>
- Valstybinė energetikos reguliavimo taryba nutarimas dėl šilumos sektoriaus įmonių apskaitos atskyrimo ir sąnaudų paskirstymo reikalavimų aprašo patvirtinimo (Galiojanti redakcija 2020-05-22) Nr. O3E-470. TAR, 2018, Nr. 22053. Žiūrėta 2020-09-30. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/c4ef64200d3d11e98a7587036366a610/asr>
- Valstybinės kainų ir energetikos kontrolės komisijos nutarimas dėl kogeneracinių jėgainių šilumos ir elektros energijos sąnaudų atskyrimo metodikos (galiojanti redakcija 2019-01-01) Nr. O3-107. Valstybės žinios, 2009, Nr. 91-3948. Žiūrėta 2020-09-30. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.350433/asr>
- Valstybinės kainų ir energetikos kontrolės komisijos nutarimas dėl šilumos kainų nustatymo metodikos (galiojanti redakcija 2021-01-01) Nr. O3-96. Valstybės žinios, 2009, Nr. 92-3959. Žiūrėta 2020-10-15. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.350475/asr>
- Valstybinė energetikos ir reguliavimo taryba (2017). *Duomenų surinkimo ir analizės informacinė sistema (DSAIS)*. Žiūrėta 2020-12-12. Prieiga internetu: <https://www.regula.lt/Puslapiai/baneriai/dsais.aspx>
- Valstybinė energetikos ir reguliavimo taryba (2020). *Metodinė pagalba šilumos sektoriaus klausimais*. Žiūrėta 2020-12-18. Prieiga internetu:

<https://www.regula.lt/Puslapiai/bendra/metodine-pagalba/silumos-sektorius/silumos-sektorius.aspx>

Valstybinė energetikos ir reguliavimo taryba (2020). *Nepriklausomi šilumos gamintojai*. Žiūrėta 2020-12-15. Prieiga internetu:

<https://www.regula.lt/siluma/Puslapiai/nepriklausomi%20silumos%20gamintojai/nepriklausomi-silumos-gamintojai.aspx>

Valstybinė energetikos ir reguliavimo taryba (2020). *Nepriklausomų šilumos gamintojų rinkos apžvalga*. Žiūrėta 2020-12-01. Prieiga internetu:

<https://www.regula.lt/siluma/Puslapiai/nepriklausomi%20silumos%20gamintojai/nepriklausomu-silumos-gamintoj-rinkos-apzvalga.aspx>

Valstybinė energetikos ir reguliavimo taryba (2019). *Šilumos tiekėjų suskirstymas į grupes ir pogrupius 2019 m.* Žiūrėta 2021-02-01. Prieiga internetu:

<https://www.regula.lt/siluma/Puslapiai/silumos-tiekeju-suskirstymas-i-grupes-ir-pogrupius-2019.aspx>

Valstybinė energetikos ir reguliavimo taryba (2019). *Šilumos žemėlapis*. Žiūrėta 2021-04-10. Prieiga internetu:

<https://www.regula.lt/siluma/Puslapiai/silumos-zemelapis/silumos-zemelapis.aspx>

Valstybinė energetikos ir reguliavimo taryba (2019). *VERT rinkos dalyviams pristatė reikalavimus reguliuojamos veiklos ataskaitų patikrai*. Žiūrėta 2020-12-12. Prieiga internetu:

<https://www.vert.lt/Puslapiai/naujienos/2019-metai/2019-liepa/2019-07-24/VERT-rinkos-dalyviams-pristate-reikalavimus-reguliuojamos-veiklos-ataskaitu-patikrai.aspx>

Vespestada, M. K., Clancyb, A. (2020). *Exploring the use of content analysis methodology in consumer research*. Žiūrėta 2020-12-01. Prieiga internetu:

<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S096969892031434X>

Whittington, O., Pany, K. (2006). *Principles of auditing & other assurance services*. (15-th ed.). Žiūrėta 2020-09-30.

Zuca, S. (2015). *Audit evidence – necessity to qualify a pertinent opinion*. Žiūrėta 2020-12-01.

Prieiga internetu: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115001264>

THE VERIFICATION OF REGULATORY ACTIVITY REPORTS IN THE HEATING SECTOR: PROCESS AND OUTCOMES

Deimantė Morkūnaitė

Master thesis

Accounting and Financial Management master study programme

Vilnius University, Faculty of Economics and Business Administration

Supervisor – asist. D. Raziūnienė

Vilnius, 2021

SUMMARY

86 pages, 22 charts, 13 pictures, 55 references.

Regulatory activity reports are the most important source to establish prices for regulated services. It shows verification importance for reports of regulatory activity.

The main purpose of this master thesis is to investigate reports of factual findings in the heating sector and to identify the most important areas for improvement in the regulatory activity reports.

The work consists of four main parts: the analysis of literature, methodology of research, the research and its results, conclusions and recommendations.

Literature analysis reviews verification of the regulatory activity reports, its changes, causes, applicable international auditing standard, international standard on related services, process of verification and legislation relevant to the verification and accounting of regulatory activity reports in the heating sector.

After the literature analysis the author has carried out the study about the 52 reports of factual findings, 67 procedures, 3484 findings in the heating sector. The study was conducted based on document content analysis and comparative analysis. All factual findings were classified by these indications: identified discrepancy, information (description), procedure was not performed correctly, not detected any discrepancies and procedure does not apply. Indication “identified discrepancy” is the most important to achieve the aim of research, as it indicates which area has the most discrepancies. Procedures which had the most discrepancies were analyzed by the following evaluation elements: tool, process and methodology. It helps to find an area for improvement in the regulatory activity reports.

The performed research revealed that the most discrepancies were found in fixed assets area, and the most important elements, which helps to avoid discrepancies is process and methodology.

The conclusions and recommendations summarize the main concepts of literature analysis as well as the results of the performed research. The author believes that the results of the study and recommendations could give useful guidelines to 3 interested parties: the companies in the heating sector, auditors and national energy regulatory council.

PRIEDAI

1 priedas. Nepriklausomų šilumos gamintojų sąrašas

1. NEPRIKLAUSOMŲ ŠILUMOS GAMINTOJŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. 2019 m. nepriklausomų šilumos gamintojų sąrašas.

Nepriklausomi šilumos gamintojai				
Eil. Nr.	Reguliuojami	Kriterijus	Eil. Nr.	Nereguliuojami
1.	AB „Grigeo“	2	1.	UAB Kauno termofikacijos elektrinė
2.	UAB „Ekoresursai“	1;2;3	2.	UAB „Lorizon Energy“
3.	UAB „ENG“ Garliavoje	3	3.	UAB „Karlių katilinė“
4.	UAB „Fortum Klaipėda“	1;3	4.	AB „Klaipėdos baldai“
5.	UAB „Biovatas“	2	5.	AB „Klaipėdos mediena“
6.	UAB „Pramonės energija“ Klaipėdoje	1	6.	UAB „Aldec General“
7.	UAB „Petrašiūnų katilinė“	2	7.	AB „Vilniaus baldai“
8.	UAB „GA Joniškis“ ²	3	8.	UAB „Miesto energija“
9.	UAB „Kurana“	2	9.	UAB „Lerenta“
10.	UAB „Energijos parkas“	2	10.	UAB „Forest Investment“
11.	UAB „Visagino linija“	2	11.	UAB „Home Group“
12.	UAB „Autoidėja“	1	12.	UAB „Biokuro energija“
13.	UAB „Roalsa“ ³	3	13.	IDEX Pakalniškių UAB ⁴
14.	AB „Klaipėdos energija“ (Klaipėdos LEZ) ⁵	2;3	14.	IDEX Zietelos UAB ⁶
15.	AB „Ignitis gamyba“ ⁷	3	15.	IDEX Paneriškių UAB ⁸
16.	AB „Lifosa“	3	16.	IDEX Biruliškių UAB ⁹
17.	UAB „Eko Termo“	3	17.	IDEX Taika UAB ¹⁰
18.	UAB „Plungės bioenergija“	3		
19.	AB „Simega“	3		
20.	UAB „Fonas“ ¹¹	2		
21.	UAB „Integates“	1		
22.	UAB „Ekopartneris“	2		
23.	UAB „Žemaitijos energija“	3		
24.	UAB „Ukmergės katilinė“	3		
25.	UAB „Bio zona“	2;3		
26.	UAB „Foksita“	1		
27.	UAB „Kirtimų katilinė“	2		
28.	IDEX Taikos elektrinė UAB ¹²	1		

*Kriterijus, pagal kurį nepriklausomas šilumos gamintojas yra reguliuojamas:

1 – kombinuotojo elektros energijos ir šilumos gamybos ciklo elektrinėje termofikaciniu režimu pagaminta elektros energija yra remiama VIAP lėšomis ir (ar) fiksuoto tarifo priemonėmis;

2 – šilumos gamybos įrenginio statybai ar modernizavimui finansuoti yra pasinaudota finansine parama;

3 – pagamintos šilumos kiekis vienoje sistemoje sudaro daugiau nei 1/3 metinio šilumos kiekio.

Šaltinis Taryba.

2 priedas. Šilumos tiekėjų suskirstymas į grupes ir pogrupius

Publikuota: 2021.01.18. Atnaujinta: 2021.01.18

ŠILUMOS TIEKĖJŲ SUSKIRSTYMAS Į GRUPES IR POGRUPIUS 2019 M.

Šilumos tiekėjų ir reguliuojamų nepriklausomų šilumos gamintojų suskirstymas į grupes pagal per 2019 metus parduotą šilumos kiekį ir į pogrupius pagal gamtinių dujų kiekį kuro struktūroje.

Grupė	A pogrupis <i>šilumos gamybos kuro struktūroje gamtinės dujos sudaro 50 proc. ir daugiau</i>	B pogrupis <i>šilumos gamybos kuro struktūroje gamtinės dujos sudaro mažiau nei 50 proc.</i>
I grupė 150 tūkst. MWh per metus ir didesni šilumos pardavimai	Nėra	AB „Vilniaus šilumos tinklai“, AB „Klaipėdos energija“, AB „Panevėžio energija“, VĮ „Visagino energija“, AB „Šiaulių energija“, AB „Kauno energija“
II grupė (150, 90] tūkst. MWh šilumos pardavimai per metus	Nėra	UAB „Jonavos šilumos tinklai“, UAB „Mažeikių šilumos tinklai“, UAB „Utenos šilumos tinklai“, UAB „Litesko“ fil. „Marijampolės šiluma“, UAB „Litesko“ fil. „Druskininkų šiluma“
III grupė (90, 50] tūkst. MWh šilumos pardavimai per metus	UAB „Elektrėnų komunalinis ūkis“	UAB „Ukmergės šiluma“, UAB „Šilutės šilumos tinklai“, UAB „Tauragės šilumos tinklai“, UAB „Palangos šilumos tinklai“, UAB „Ekopartneris“
IV grupė (50, 25] tūkst. MWh šilumos pardavimai per metus	UAB „Nemėžio komunalininkas“	UAB „Plungės šilumos tinklai“, UAB „Litesko“ fil. „Telšių šiluma“, UAB „Šalčininkų šilumos tinklai“, UAB „Kretingos šilumos tinklai“, UAB „Raseinių šilumos tinklai“, UAB „Fortum Švenčionių energija“, UAB „Kaišiadorių šiluma“, UAB „Radviliškio šiluma“, UAB „Litesko“ fil. „Vilkaviškio šiluma“, UAB „Varėnos šiluma“, UAB „Anykščių šiluma“, UAB „Žemaitijos energija“, UAB „Visagino linija“, AB „Simega“, AB „Grigeo“
V grupė šilumos pardavimai mažesni nei 25 tūkst. MWh per metus.	UAB „Nemenčinės komunalininkas“, Balterma ir ko UAB, Pravieniškų pataisos namai – atviroji kolonija	UAB „Litesko“ fil. „Biržų šiluma“, UAB „Širvintų šiluma“, UAB „Ignalinos šilumos tinklai“, UAB „Fortum Joniškio energija“, VšĮ „Velžio komunalinis ūkis“, UAB „Litesko“ fil. „Kelmės šiluma“, UAB „Molėtų šiluma“, AB „Prienu šilumos tinklai“, UAB „Pakruojo šiluma“, UAB „Skuodo šiluma“, UAB „Šakių šilumos tinklai“, UAB „ENG“, UAB „Lazdijų šiluma“, UAB „Ukmergės katilinė“, UAB „Birštono šiluma“, UAB „BIO zona“, UAB „Kazlų Rūdos šilumos tinklai“, UAB „Šilalės šilumos tinklai“

3 priedas. Faktinių pastebėjimų ataskaitų analizės rezultatai pagal požymius

Nr.	Procedūros pavadinimas	Nustatyti neatitikimai (skirtumai)		Informavimas (Aprašymas)		Netinkamai atlikta procedūra		Neatitikimų nenustatyta		Netaikoma		IŠ VISO	
		Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%	Vnt.	%
PIRMINĖ ATASKAITINIO LAIKOTARPIO DUOMENŲ PERŽIŪRA													
1.	Duomenų palyginimas	-	-	-	-	2	4	49	94	1	2	52	100
ILGALAIKIO MATERIALIOJO IR NEMATERIALIOJO TURTO PATIKRINIMAS													
2.	Duomenų perkėlimas iš apskaitos registru:	3	6	-	-	1	2	40	77	8	15	52	100
3.	RAS turto sąrašo patikra	19	37	-	-	1	2	32	62	-	-	52	100
4.	Dotacijomis (subsidijomis) ir vartotojų lėšomis finansuotas turtas	7	13	-	-	-	-	30	58	15	29	52	100
5.		1	2	-	-	-	-	18	35	33	63	52	100
6.		-	-	-	-	2	4	10	19	40	77	52	100
7.	ATL finansuotas turtas	3	6	5	10	2	4	8	15	34	65	52	100
8.	Perkainotas turtas	1	2	5	10	-	-	4	8	42	81	52	100
9.		-	-	-	-	-	-	-	-	52	100	52	100
10.	Nenaudojamas turtas	4	8	7	13	-	-	15	29	26	50	52	100
11.	Nesuderintas turtas	7	13	-	-	3	6	14	27	28	54	52	100
12.	Akcininkų turtiniai įnašai	-	-	-	-	-	-	2	4	50	96	52	100
13.	Kitas nepaskirstomas turtas	8	15	-	-	1	2	11	21	32	62	52	100
14.	Nusidėvėjimo normatyvų atitikimas Aprašui	5	10	1	2	-	-	46	88	-	-	52	100
15.	Nusidėvėjimo normatyvų atitikimas RAS aprašui	6	12	5	10	2	4	38	73	1	2	52	100
16.	Metinis nusidėvėjimas	4	8	1	2	2	4	36	69	9	17	52	100
17.	Metinis ir sukauptas nusidėvėjimas	14	27	-	-	6	12	22	42	10	19	52	100
18.	Tiesiogiai paslaugoms priskiriamo turto paskirties identifikavimas	-	-	-	-	8	15	41	79	3	6	52	100
19.	Netiesiogiai paslaugoms priskiriamo turto paskirties identifikavimas	-	-	-	-	6	12	23	44	23	44	52	100
20.	Bendram veiklos palaikymui priskiriamo turto	-	-	-	-	8	15	35	67	9	17	52	100

	paskirties identifikavimas												
21.	Turto paskirstymo kriterijai: atitiktis RAS aprašui	-	-	1	2	4	8	37	71	10	19	52	100
22.	Turto paskirstymo kriterijai: apskaičiavimas	-	-	2	4	6	12	32	62	12	23	52	100
23.	Turto vertės paskirstymas paslaugoms - tiesiogiai	-	-	-	-	-	-	44	85	8	15	52	100
24.	Turto vertės paskirstymas paslaugoms - netiesiogiai	1	2	-	-	-	-	28	54	23	44	52	100
25.	Turto vertės paskirstymas paslaugoms - bendram veiklos palaikymui	1	2	-	-	-	-	38	73	13	25	52	100
26.	Kogeneracinio turto paskirstymas	-	-	1	2	2	4	8	15	41	79	52	100
27.	Turto priskyrimo kitoms (ne)reguliuojamoms veikloms	-	-	5	10	4	8	24	46	19	37	52	100
28.	Nusidėvėjimo sąnaudų perkėlimo į RVA	5	10	-	-	-	-	44	85	3	6	52	100
PAJAMŲ TIKRINIMAS													
29.	Pajamų perkėlimo iš apskaitos registru	9	17	-	-	-	-	43	83	-	-	52	100
30.	Pajamų paskirstymas paslaugoms	6	12	1	2	1	2	40	77	4	8	52	100
31.		-	-	-	-	-	-	26	50	26	50	52	100
32.	Reguliuojamosios veiklos turto nuomos pajamos	-	-	-	-	3	6	20	38	29	56	52	100
DARBO UŽMOKESČIO SĄNAUDŲ TIKRINIMAS													
33.	DU duomenų perkėlimas į TU 3.1.	5	10	-	-	3	6	44	85	-	-	52	100
34.		1	2	2	4	8	15	19	37	22	42	52	100
35.	DU sąnaudų suvestinės duomenų patikrinimas: su BA	29	56	-	-	1	2	22	42	-	-	52	100
36.	DU vienetų paskirstymas paslaugoms - tiesiogiai	4	8	1	2	16	31	24	46	7	13	52	100
37.	DU vienetų paskirstymas paslaugoms - netiesiogiai	3	6	-	-	19	37	16	31	14	27	52	100
38.	DU vienetų paskirstymas paslaugoms -	1	2	-	-	17	33	25	48	9	17	52	100

	bendram veiklos palaikymui												
39.	DU sąnaudų priskyrimo kitai (ne)reguliuojamajai veiklai patikrinimas	-	-	-	-	2	4	28	54	22	42	52	100
40.	DU sąnaudų perkėlimo į RVA patikrinimas	7	13	1	2	1	2	43	83	-	-	52	100
SĄNAUDŲ TIKRINIMAS													
41.	Sąnaudų perkėlimo iš registrų patikrinimas: su RVA	1	2	-	-	2	4	49	94	-	-	52	100
42.	Sąnaudų perkėlimo iš registrų patikrinimas: su BA	3	6	-	-	2	4	43	83	4	8	52	100
43.	Sąnaudų grupavimo patikrinimas: su RVA	3	6	-	-	3	6	46	88	-	-	52	100
44.	Sąnaudų grupavimo patikrinimas: su sąskaitų planu	2	4	-	-	2	4	48	92	-	-	52	100
45.	Sąnaudų grupavimo patikrinimas: su DK	2	4	1	2	2	4	47	90	-	-	52	100
46.	Sąnaudų grupavimo patikrinimas: koreg.	1	2	-	-	8	15	32	62	11	21	52	100
47.	Nepaskirstomųjų sąnaudų patikrinimas: su RVA	-	-	2	4	3	6	43	83	4	8	52	100
48.	Nepaskirstomųjų sąnaudų patikrinimas: su Aprašu	3	6	-	-	4	8	41	79	4	8	52	100
49.	Nepaskirstomųjų sąnaudų patikrinimas: su BA	2	4	-	-	16	31	30	58	4	8	52	100
50.		1	2	-	-	14	27	32	62	5	10	52	100
51.	Pirminio sąnaudų priskyrimo patikrinimas: su RVA	3	6	-	-	2	4	46	88	1	2	52	100
52.	Pirminio sąnaudų priskyrimo patikrinimas: su BA	3	6	-	-	2	4	43	83	4	8	52	100
53.	Pirminio sąnaudų priskyrimo patikrinimas: koreg.	1	2	-	-	4	8	34	65	13	25	52	100
54.	Tiesioginių sąnaudų pirminis priskyrimas	-	-	-	-	7	13	36	69	9	17	52	100
55.	Netiesioginių sąnaudų pirminis priskyrimas	-	-	-	-	6	12	30	58	16	31	52	100
56.	Bendrųjų sąnaudų pirminis priskyrimas	-	-	-	-	7	13	34	65	11	21	52	100
57.	Sąnaudų paskirstymo kriterijų patikrinimas: su Aprašu	-	-	-	-	2	4	47	90	3	6	52	100

58.	Sąnaudų paskirstymo kriterijų patikrinimas: su RAS aprašu	1	2	-	-	2	4	44	85	5	10	52	100
59.	Sąnaudų paskirstymo kriterijų patikrinimas: apskaičiavimas	-	-	-	-	4	8	35	67	13	25	52	100
60.	Sąnaudų paskirstymo paslaugoms patikrinimas	1	2	-	-	2	4	41	79	8	15	52	100
61.	Kogeneracinių sąnaudų paskirstymas paslaugoms	3	6	-	-	3	6	42	81	4	8	52	100
62.	Turto duomenų sutapimas skirtinguose RVA pr.	2	4	-	-	2	4	8	15	40	77	52	100
ATASKAITŲ DUOMENŲ TIKRINIMAS													
63.	Pajamų duomenų sutapimas skirtinguose RVA pr.	15	29	-	-	2	4	35	67	-	-	52	100
64.	Sąnaudų duomenų sutapimas skirtinguose RVA pr.	-	-	-	-	4	8	9	17	39	75	52	100
65.	Matematinės klaidos	-	-	-	-	13	25	38	73	1	2	52	100
66.	Duomenų sutapimas RVA ir DSAIS	3	6	-	-	13	25	35	67	1	2	52	100
67.	Iš viso:	6	12	-	-	1	2	41	79	4	8	52	100
		210	6	41	1	263	8	2 088	60	882	25	3 484	100