



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

Aušra Ruginytė

**VIDAUS AUDITO KOKYBĖS VERTINIMAS VIEŠUOSIUOSE
PIRKIMUOSE**

MAGISTRO DARBAS

Darbo vadovė prof. dr. Lina Dagilienė

KAUNAS, 2017

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

**VIDAUS AUDITO KOKYBĖS VERTINIMAS VIEŠUOSIUOSE
PIRKIMUOSE**

Apskaita ir auditas (kodas 621N40002)

MAGISTRO DARBAS

Darbą atliko

VMA-5 grupės studentė Aušra Ruginytė
2017 m. _____

Vadovas

prof. dr. Lina Dagilienė
2017 m. _____

Recenzentas

doc. dr. Borisas Seminogovas
2017 m. _____

KAUNAS, 2017



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

Ekonomikos ir verslo fakultetas

(Fakultetas)

Aušra Ruginytė

(Studento vardas, pavardė)

Apskaita ir auditas (kodas 621N40002)

(Studijų programos pavadinimas, kodas)

VIDAUS AUDITO KOKYBĖS VERTINIMAS VIEŠUOSIUOSE PIRKIMUOSE

AKADEMINIO SĄŽININGUMO DEKLARACIJA

2017 m. gegužės mėn. d.
Kaunas

Patvirtinu, kad mano **Aušros Ruginytės** baigiamasis magistro darbas tema „Vidaus audito kokybės vertinimas viešuosiuose pirkimuose“ yra parašytas visiškai savarankiškai, o visi pateikti duomenys ar tyrimų rezultatai yra teisingi ir gauti sąžiningai. Šiame darbe nei viena dalis nėra plagijuota nuo jokių spausdintinių ar internetinių šaltinių, visos kitų šaltinių tiesioginės ir netiesioginės citatos nurodytos literatūros nuorodose. Įstatymų nenumatytų piniginių sumų už šį darbą niekam nesu mokėjęs.

Aš suprantu, kad išaiškėjus nesąžiningumo faktui, man bus taikomos nuobaudos, remiantis Kauno technologijos universitete galiojančia tvarka.

(vardą ir pavardę įrašyti ranka)

(parašas)

Ruginytė A. (2017). Evaluation of Internal Audit Quality in Public Procurement. Master's Final Thesis in Accounting and Auditing / supervisor prof. dr. Lina Dagilienė. The School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

Social Science: 03S Management and Administration

Key words: audit quality, public procurement, internal audit, performance audit

Kaunas, 2017. 79 p.

SUMMARY

In these days public procurement gains more and more popularity in various areas of public and private sectors. Each year the amount of public procurement in Lithuania reaches around 10 thousand of purchases (www.freedata.lt). However, due to limited human resources the Public Procurement Office and other external institutions can verify only a small part of procurement. Considering the limited resources and rather large number of organizations proceeding the public procurement, contracting authorities have also to verify procurements themselves, this way preventing the chance of fraud and violations. In order to identify the operational weak points it is necessary to apply an internal audit as a qualitative assessment for the desired results. The amount of violations in procurement can be effectively reduced and efficiency of procedures can be improved by the application of internal audit, as a first in row safety and control feature, thus enhancing the reputation of public sector. Many researchers like Diamond (2013), Soh and Martinov-Bennie (2011), Dragija, Vašiček and Hladika (2011) deal with the subject of quality of audit and seek to define this concept in detail throughout its factors and their interlinkage. However there is not too much research regarding the topic of public procurement none the less related with the audit of the procurement process. Rather small in numbers attempts to shed some light on this subject have been done by Ronnback (2012), Diamond (2013), Achuora, Arasa and Ochriri (2012), Aguado-Romero, Lopez – Hernandez and Vera – Rios (2013) and others. Therefore, it is of high relevance to define the research problem, describing the issue of assuring the internal audit quality for public procurement.

The aim of this master thesis is to examine internal audit quality of the public sector, concentrating on public procurement and provide recommendations for improving the audit.

Thus, thesis **object** is quality of internal audit in public procurement.

The **tasks** are:

1. To explore theoretical aspects of audit quality.
2. To formulate research hypotheses based on quality of internal audit in public procurement.
3. To evaluate the audit quality of public procurement using survey methodology.
4. To present the recommendations for improving the quality of internal audit.

The main results. The audit of high quality can help to obtain the useful information, that assists optimizing the procedures in public organization, and justify its expectations in the society. However, it is rather complicated to define the concept of the quality of audit itself due to the factors that influence the quality and audit. In summary, it can be said that the internal audit quality - a set of internal and external characteristics, comprising auditor competence, objectivity and compliance with legislation, the level of audit reports, recommendations impact and management professionalism.

In order to identify the most influential elements of the internal audit quality in public procurement, it was necessary to test them to pass the hypotheses. These hypotheses included 3 E model's three components: economy, efficiency, effectiveness, which were detailed in the following factors: physical, human resources, management of tasks, time management, promotion, management measures and cooperation between the departments of importance. The main hypothesis included the economy, efficiency and effectiveness of the combined influence of the procurement audit quality.

The results have shown that the most important factors for the economical, efficient and effective procurement audit are supply of computer software, auditors' knowledge, the number of auditors, time management, and employees' (auditor's) financial promotion. Data analysis has shown that the factors such as employment provision of information technology equipment, training for competence gaining, manager's organizing the tasks, the audit plan execution, non-financial promotion, management measures and cooperation between departments do not make or does a marginal impact on the audit quality of public procurement.

The quality of the audit in public procurement is mostly influenced by the computer software provided to auditor, sufficient level of auditor's knowledge, adequate number of auditors for workload in office, appropriate management of timing the tasks and sufficient individual financial incentive. The identification of these factors can serve with good use as additional measure for high-end management. According to surveys results, the auditors are frequently exposed to stressful microclimate and experience the feeling of excess bureaucratic procedures and inadequacy of their managers' professionalism. It is advisable for the leadership to take account for these factors which directly affect the quality of auditors' work. The recommendations based on improving the level of these specific factors could lead to effective and efficient results. Finally, this study with its findings could be useful for designing similar research in public sector.

Turinys

ĮVADAS.....	8
1. AUDITO KOKYBĖS IR JOS VEIKSNIŲ SAMPRATA	10
1.1 Audito kokybė	10
1.2 Vidaus audito kokybė.....	15
1.3 3 E koncepcija	18
1.4 Viešojo sektoriaus vidaus auditas	19
2. TEORINIAI VIDAUS AUDITO KOKYBĖS VIEŠUOSIUOSE PIRKIMUOSE ASPEKTAI.....	22
2.1 Viešieji pirkimai	22
2.2 Vidaus audito kokybės viešajame sektoriuje tyrimai	25
2.3 3 E koncepcijos teorinės taikymo prielaidos	29
2.3.1 Veiksmingumas	34
2.3.2 Efektyvumas	37
2.3.3 Ekonomiškumas.....	40
2.3 Hipotezių formulavimas	41
3. VIDAUS AUDITO KOKYBĖS VIEŠUOSIUOSE PIRKIMUOSE TYRIMO METODIKA	45
4. VIDAUS AUDITO KOKYBĖS VIEŠUOSIUOSE PIRKIMUOSE TYRIMO REZULTATAI ...	50
4.1 Respondentų charakteristikos.....	50
4.2 Faktorinė analizė	53
4.3 Hipotezių tikrinimas	56
4.4 Neigiami veiksniai ir apibendrinančios įžvalgos	66
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS	69
LITERATŪRA.....	71
PRIEDAS	76

Paveikslų sąrašas

1 pav. 3 E koncepcijos loginis modelis (Veiklos audito vadovas, 2015, p.17).....	33
2 pav. 3 E koncepcijos loginio modelio pavyzdys (Veiklos audito vadovas, 2015, p.17).....	34
3 pav. Viešųjų pirkimų audito kokybės vertinimo taikant 3 E koncepciją modelis (sudaryta autorės) .	44
4 pav. Darbuotojų skaičiaus pasiskirstymas (sudaryta autorės).....	50
5 pav. Viešųjų juridinių asmenų pasiskirstymas pagal sritis (sudaryta autorės).....	51
6 pav. Per metus patikrinamų viešųjų pirkimų skaičius (sudaryta autorės).....	51
7 pav. Auditorių patirtis (sudaryta autorės).....	52
8 pav. Faktorinės analizės diagrama (sudaryta autorės).....	56

Lentelių sąrašas

1 lentelė. Tyrimo instrumentarijus	47
2 lentelė. Instrumentarijaus tyrimo blokų apibūdinimas	48
3 lentelė. Cronbach'o alfos koeficientų reikšmės	53
4 lentelė. Kintamųjų tarpusavio koreliacijos koeficientų matrica.....	54
5 lentelė. Išskirtų faktorių koreliacija su kintamaisiais	55
6 lentelė. Sukimo faktorių koreliacijos matrica	55
7 lentelė. H1 hipotezės kintamųjų ryšio stiprumas su audito kokybe	58
8 lentelė. H1 hipotezės regresinės lygties rezultatai	59
9 lentelė. H2 hipotezės kintamųjų ryšio stiprumas su audito kokybe	60
10 lentelė. H 2 hipotezės regresinės lygties rezultatai	61
11 lentelė. H3 hipotezės kintamųjų ryšio stiprumas su audito kokybe	62
12 lentelė. H 3 hipotezės regresinės lygties rezultatai	62
13 lentelė. H 4 hipotezės regresinės lygties rezultatai	63
14 lentelė. Hipotezių ir bendrųjų teiginių rezultatai.....	64

IVADAS

Temos aktualumas. Per pastaruosius dešimtmečius pasitaikė ne vienas skandalas (pavyzdžiui, 2001 m. bendrovės „Enron“ bankrotas, 2002 m. „Worldcom“ skandalas, 2013 m. „Ūkio banko“ žlugimas), susijęs su atliekamu auditu, taip pat buvo nemažai ekonominių nesėkmių bei krizių, sąlygojusių atidesnį ir griežtesnį finansinių paslaugų bei finansinės atskaitomybės reguliavimą. Auditas yra ta veikla, kuri užtikrina finansinį skaidrumą ir patikimumą. Tačiau auditas apima ne vien finansinių paslaugų reguliavimą ir verslo valdymą, tačiau ir viešojo sektoriaus reguliavimą bei kontrolę. Audito dėka, viešojo sektoriaus organizacijos vadovybė gali lengviau valdyti organizaciją, atsižvelgiant į auditorių pastabas, išvadas bei rekomendacijas. Auditas taip pat gali padėti užtikrinti teisingą finansinės atskaitomybės vedimą, atsakyti į klausimus apie teisingą teisės aktų laikymąsi, pateikti rekomendacijas apie viešosios organizacijos veiklą, resursų paskirstymą. Vadovybė gali pilnai remtis šiomis rekomendacijomis tik tuo atveju, jeigu auditas atliktas *kokybiškai*. Todėl yra labai svarbu išsiaiškinti kas daro įtaką kokybiško audito atlikimui. Pažymėtina, kad viešojo sektoriaus organizacijas padeda stebėti ir vertinti vidaus auditas, todėl kokybiškai atliktas vidaus auditas yra labai svarbus organizacijos veiklai.

Šiomis dienomis vis labiau populiarėjanti sritis tarp privataus ir viešojo sektorių yra viešieji pirkimai. Kasmet Lietuvoje atliktų viešųjų pirkimų skaičius sudaro vidutiniškai apie 10 tūkst. pirkimų (www.freedata.lt). Turėdama ribotus žmogiškuosius išteklius Viešųjų pirkimų tarnyba bei kitos išorės institucijos gali patikrinti tik nedidelę dalį pirkimų. Be to, pastarojo laikotarpio viešųjų pirkimų skandalai (kaip antai Krašto apsaugos Ministerijos „auksinių šaukštų“ (<http://lzinios.lt>) ar AB „Lietuvos geležinkeliai“ nepagrįstai didelės vertės pirkimai (www.15min.lt)) tik dar labiau formuoja visuomenėje susirūpinimą, jog viešųjų pirkimų kontrolė stringa ir yra neskaidri. Atsižvelgiant į ribotus išteklius ir viešuosius pirkimus vykdančių organizacijų gana didelį skaičių Lietuvoje, į pagalbą turi būti pasitelkiamos perkančiosios organizacijos, pačios tikrinamos pirkimus, tokiu būdu užkertant kelią pažeidimams. Siekiant sužinoti galimus veiklos vykdymo trūkumus, pasitelkiamas vidaus auditas, kuris turi būti atliekamas kokybiškai, siekiant gauti norimą rezultatą. Pasitelkiant kokybiškai atliekamą vidaus auditą, kaip pirmą eilę kontrolės mechanizmą, galima padėti sumažinti viešųjų pirkimų pažeidimus ir juos padaryti efektyvesnius, tuo pačiu pagerinant viešojo sektoriaus reputaciją. Taigi, susiduriant su nuolatiniais viešųjų pirkimų pažeidimais bei nepakankama jų kontrole, pirmiausia turėtų būti atsiųgžiama į perkančiųjų organizacijų vidaus auditą. Tačiau tik kokybiškai atliekant auditą galimas viešųjų pirkimų efektyvumo didinimas, todėl viena svarbiausių sričių, kurią būtina išnagrinėti sparčiai besikeičiančioje ekonomikoje yra vidaus audito kokybė viešųjų pirkimų veikloje.

Audito kokybės identifikavimo ir įvertinimo problematikos klausimas keliamas įvairiuose moksliniuose tyrimuose (Diamond, 2013; Soh ir Martinov-Bennie, 2011; Dragija, Vašiček ir Hladika, 2011), kuriuose siekiama kuo aiškiau apibrėžti šią sąvoką, išsiaiškinti audito kokybės veiksniai, jo

reikšmę ir svarbą. Tačiau viešųjų pirkimų tematika bei viešųjų pirkimų audito kokybė nagrinėta gana fragmentiškai moksliniuose straipsniuose (Ronnback, 2012, Diamond, 2013, Achuora, Arasa ir Ochriri, 2012, Aguado-Romero, Lopez – Hernandez ir Vera – Rios, 2013).

Problema. Kaip užtikrinti vidaus audito kokybę viešuosiuose pirkimuose?

Darbo tikslas. Ištirti viešojo sektoriaus vidaus audito kokybę, orientuojantis į viešųjų pirkimų auditą bei pateikti rekomendacijas tobulinimui.

Darbo objektas. Vidaus audito kokybė viešuosiuose pirkimuose.

Uždaviniai:

1. Teoriškai pagrįsti vidaus audito kokybės problematiką;
2. Suformuluoti tyrimo hipotezes, pagrindžiančias vidaus audito kokybės elementus viešuosiuose pirkimuose.
3. Remiantis sudaryta tyrimo metodika, atlikti viešojo sektoriaus viešųjų pirkimų vidaus audito kokybės vertinimo tyrimą.
4. Pateikti vidaus audito kokybės viešuosiuose pirkimuose gerinimo rekomendacijas.

Darbo metodai:

- mokslinės literatūros analizė ir sisteminimas;
- antrinių duomenų analizė;
- anketinė apklausa;
- duomenų apdorojimas ir interpretavimas SPSS statistics (*angl. Statistical Package for The Social Sciences*) programa.

1. AUDITO KOKYBĖS IR JOS VEIKSNIŲ SAMPRATA

1.1 Audito kokybė

Pradedant analizuoti temą labai svarbu susipažinti su audito bei audito kokybės sampratomis – kas iš esmės yra auditas ir kaip galima apibūdinti jo kokybę. „Auditas – tai oficiali, nepriklausoma kliento informacijos apie finansinę atskaitomybę ar kitą ekonominę veiklą realumo ir patikimumo analizė ir įvertinimas lyginant su bendraisiais apskaitos principais, standartais ir kitais norminiais dokumentais bei auditoriaus raštiškos nuomonės apie tai pateikimas“ – tokį audito apibrėžimą galima rasti autorės I. Matickienės (1997, p. 15) mokomojoje knygoje. Nors autorė I. Matickienė audito apibrėžimą pateikė dar 1997 metais, tačiau šį apibrėžimą audito sąvokai apibūdinti galima taikyti ir šiomis dienomis-tai yra tam tikro objekto *nepriklausomas patikrinimas* ir *nuomonės apie jį pareiškimas*. Dažniausiai, kalbant apie auditą, galima rasti finansinių ataskaitų audito apibrėžimą, tačiau atlikus auditą galima sužinoti ne tik apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, bet ir apie įmonės vidaus kontrolės sistemos spragas bei stiprinimo galimybes, atlikus auditą gauta informacija gali padėti priimti geresnius valdymo sprendimus, gerinti darbo organizavimą, padėti planuoti ir prognozuoti įmonės veiklą. Šiomis dienomis audito reikšmė didėja – plečiantis rinkoms, didėjant įmonių skaičiui ir norint išlikti konkurencingam ar pagerinti veiklą, audito prireikia vis didesniai juridinių asmenų skaičiui, nes jo dėka gali būti užtikrinamas veiklos rezultatų teisingumas (LAR 2015 m. audito rinkos apžvalga). Tačiau norint gauti informaciją, padedančią optimizuoti juridinio asmens veiklą, siekiant, kad auditas pateisintų visuomenės lūkesčius ir būtų naudingas, jis turi būti atliktas *kokybiškai*. Analizuojant šios sąvokos apibrėžtį, randama gana daug informacijos apie audito kokybę, kaip tinkamą finansinį auditą užtikrinantį elementą (Leventis ir Caramanis (2005); Mohamed ir Habib (2013); Al-Thuneibat, Al Issa, ir Ata Baker (2011); Causholli ir Knechel (2012) ir kt.). Atsižvelgiant į tai, kad nagrinėjant vidaus audito kokybę, jos elementus ir analizuojant skirtingų autorių apibrėžimus ir atliktus tyrimus šia tema (Diamond (2013); Soh ir Martinov-Bennie (2011); Dragija, Vašiček ir Hladika (2011) ir kt.), nėra daug atlikta, bei siekiant kuo tiksliau apibrėžti vidaus audito kokybės sąvoką, yra tikslinga paanalizuoti skirtingų autorių tiek išorės, tiek vidaus audito kokybės apibūdinimus, siekiant išsiaiškinti ar abi šias sąvokas galima apibrėžti tais pačiais kriterijais, kadangi centrinės ašys išlieka tos pačios – auditas bei kokybė.

Apibrėžti audito kokybės sąvoką nėra taip paprasta, nes terminas „audito kokybė“ neturi nuoseklaus apibrėžimo, todėl jau daugelį metų, auditą nagrinėjant teoriškai, susiduriama su problema kaip tiksliai įvertinti ir apibrėžti audito kokybę. Yra atlikta įvairių tyrimų, siekiant kuo tiksliau apibūdinti šią sąvoką, tačiau nėra tikslios vieningos autorių nuomonės kaip būtų galima apibūdinti audito kokybę. Tačiau tiriant mokslinės literatūros šaltinius, galima rasti įvairių apibrėžimų ar įžvalgų kokybės tematika, tarp kurių randama ir bendrų sąsajų. Autoriai Leventis ir Caramanis (2005), keldami šį klausimą ir tirdami išorinį auditą, stengėsi įvertinti audituojančio ir audituojamo subjektų tarpusavio

veiksnius, kurie apibrėžia audito trukmę, kas gerai apibūdina paties audito kokybę. Audito kokybė vertinta kiekybiniu rodikliu „auditavimo pastangos“ (val.) – santykiu tarp faktiško atlikto auditavimo laiko trukmės ir adekvačiai minimalaus reikalingo atlikti auditą reglamentuoto laiko trukmės. Šiam rodikliui skaičiuoti buvo sukurta regresinė tiesinė lygtis nuo daugelio kintamųjų, tokių kaip audito pobūdis, audito mokesčiai, audituojamos įmonės dukterinių įmonių skaičius ir kt. Mohamed ir Habib (2013) atliko tyrimą dėl auditorių galimos rotacijos audituojamose įmonėse poveikio audito kokybei. Kriterijai, apibrėžiantys audito kokybės sąvoką yra audito ataskaita, auditoriaus reputacija, auditoriaus patirtis, auditorių įkainis bei dar neapskaiytų pajamų vadybos lygis. Al-Thuneibat, Al Issa, ir Ata Baker (2011), bandydami atskleisti įtaką darančius veiksnius, taip pat, kaip ir Leventis ir Caramanis (2005), rėmėsi audito trukme. Darbe tikrinta hipotezė, ar taip apibrėžiama audito kokybė priklauso nuo tarpininkavimo tarp audituojančios ir audituojamos įmonių bendradarbiavimo trukmės. Pasirodo, trukmė daro neigiamą įtaką kokybei nepriklausomai nuo audituojančios įmonės dydžio. Causholli ir Knechel (2012) nagrinėjo aplinkybes, kuriomis aukštos kokybės auditas sumažina įmonės skolas. Audito kokybė darbe vertinama, kaip audituojančios įmonės priklausymas Didžiajam ketvertui. Tyrinėtas ryšys tarp audito kokybės ir paskolų palūkanų normos dydžio, atsižvelgiant į įmonės gyvavimo laiką, kai ši išleido akcijų emisiją. Pastebėta, jog įmonės amžius ir audito kokybė neigiamai koreliuoja su kredito palūkanų norma, kadangi auditavimas padeda įvertinti kapitalo riziką investuotojams. Laitinen E. K. ir Laitinen T. (2014) pažymi, jog nėra vieningos audito kokybės sampratos. Audito kokybės matas atliktame tyrime išskaičiuojamas kaip matematinis santykinis rezultatas imitaciniame tikimybiname modelyje, kuriame pasirinkti reprezentatyvūs 8 audito proceso parametrai testuojami tikimybinio medžiu. Pagrindiniai parametrai yra - auditavimo kompleksiskumas, pobūdis, būdingoji rizika, biudžeto apribojimai, auditoriaus patirtis, kompetencija ir intuicija ir kt. Modelyje susimuliuojami apskaitos netikslumai, ir tikimybiškai tikrinama, ar sumodeliuotas auditorius, charakterizuojamas pagal įvestus parametrus, gebės atrasti bent vieną netikslumą. Taip siekiama išsiaiškinti kurie modelio parametrų rinkiniai reikšminiai auditoriaus sėkmės tikimybei. Modelis sudaromas remiantis keturiais audito kokybės rodikliais: pajamomis, procesais, kontekstu ir rezultatais ir pabrėžiama, kad audito kokybė priklauso būtent nuo minėtų pagrindinių charakteristikų, į kurias įeina skirtingi veiksniai:

1. **Pajamos:** paskatinimai ir motyvacija, žinios ir patirtis;
2. **Procesai:** audito procesų sprendimai, audito atlikimas, rizikos vertinimas, auditoriaus ir kliento Santykiai, apžvalgos ir kokybės kontrolė;
3. **Rezultatai:** nepageidaujami rezultatai, bylinėjimasis, finansinių ataskaitų kokybė, savo nuožiūra sukauptos sumos, apskaitos konservatizmas, audito ataskaita;
4. **Kontekstas:** audito partnerių atlyginimai, nenormalios audito išlaidos, auditoriaus kadencija.

Šiuo atveju pajamos ir kontekstas įtakoja procesą, o procesas įtakoja rezultatus. Geros kokybės auditas – tai gerai suprojektuotas audito procesas, tinkamai motyvuoti ir kvalifikuoti auditoriai, kurie

supranta auditą ir geba tinkamai prisitaikyti prie unikalių kliento sąlygų. Įvardinti audito kokybės rodikliai turi bendrų charakteristikų ir kituose audito kokybės modeliuose. Laitinen E. K. ir Laitinen T. (2014), cituodami Francis (2011), teigia, kad audito kokybė įtakojama šešių lygių analizės (audito pajamų, audito procesų, apskaitos kompanijų, audito pramonės ir audito rinkų, įstaigų ir ekonominių audito rezultatų pasekmių). Tahinakis ir Samarinas (2015) audito kokybę nusako šiais kriterijais: audito įmonės dydis (priklauso ar ne Didžiajam ketvertui), auditoriaus profesionalumas (ekspertiškumas) audituojamos įmonės veiklos srityje ir tarpininkavimo tarp audito bei audituojamos įmonių bendradarbiavimo trukmės, kuri skirtingų autorių nuomone, skirtingai (tiek teigiamai, tiek neigiamai) daro įtaką audito kokybei. Pirmiausia, audito kokybei įtaką daro audito įmonės dydis. Kaip teigia ankstesni moksliniai tyrimai, didelės audito įmonės atskleidžia tikslesnius rezultatus, kadangi jeigu jos išvadas pateiks pagal kliento norus, paaiškėjus, tai gali žymiai labiau pakenkti jų reputacijai ir jos daugiau praras. Antras veiksnys, kuris daro įtaką audito kokybei, yra auditorių patirtis. Trečias veiksnys, kuris daro įtaką audito kokybei, yra kliento ir auditoriaus bendravimas, kliento interesų palaikymas. Kitaip tariant, jeigu auditorius ir klientas yra pažįstami/ draugai, tai gali daryti įtaką audito kokybei. Be to, tyrime nurodoma, jog didesnė priklausomybė tarp auditorių ir klientų yra tada, kai auditas atliekamas tos pačios įmonės kelerius metus iš eilės (Tahinakis ir Samarinas, 2015). Siekiant, jog auditas būtų atliktas kokybiškai, auditoriui neužtenka vien tik surasti problemą, tačiau reikia ją ir atskleisti bei, jeigu įmanoma, padėti išspręsti. Nuo auditoriaus patirties ir gebėjimų taip pat priklauso ar surasta problema bus atskleista viešai ataskaitoje, ar ji bus išsprendžiama ir tokiu būdu bus nepamiršta.

Analizuojant mokslinę literatūrą, kurioje pateikiami jau suformuluoti kokybiško audito apibrėžimai, galima rasti tokius apibrėžimus, kaip „rinkos įvertintą bendrą tikimybę, kad auditorius a) suras pažeidimus (iškraipymus) kliento apskaitos sistemoje (finansinėse ataskaitose) ir b) apie tuos pažeidimus praneš (įvardins juos auditoriaus išvadoje)“ – tokį apibrėžimą pateikia Kustienė ir Petraitienė (2012), remdamosios DeAngelo (1981). Herrbach (2005) audito kokybę apibrėžia kaip tikimybę, kad auditorius atras pažeidimus apskaitos sistemoje ir praneš apie juos. Lee, Liu ir kiti (1999) audito kokybę supranta kaip auditoriaus kvalifikuotos ataskaitos pateikimą apie finansinėse ataskaitose rastas klaidas. Tritschler (2013), remdamasis Francis apibrėžimu teigia, kad yra šeši pagrindiniai matmenys, kurie daro įtaką audito kokybei:

- **audito pradiniai įvesties duomenys** (audito tikrinimo procedūros turi užtikrinti šių duomenų integralumą, duomenų surinkimą atlieka vidaus darbuotojų komanda arba išorės įmonė),
- **audito procesas** (audito procesas yra antroji dedamoji struktūroje, tai yra auditavimo komandos nuomonės formavimo ir sprendimų priėmimo pagal audito testus, rezultatų interpretacijos pagal testavimo rezultatus bei vadybinių sprendimų, priėmimo procesas),
- **apskaitos paslaugas teikiančios įmonės,**
- **audito paslaugų teikėjai,**

- **audito rinka, institucijos,**

• **audito rezultatų pasekmės ekonomikai.** (Pirma, teikdamos auditavimo paslaugas, audito įmonės tuo pat sudaro audito rinką, kuri taip pat daro įtaką kitoms rinkoms ir ekonomikai. Antra, auditavimas vaidina svarbų vaidmenį instituciniame kontekste, kuris daro poveikį atskiriems auditoriams ir audituojančioms įmonėms. Audito ataskaita, vienintelis auditavimo tiesioginis veiklos rezultatas, daro ekonominę įtaką klientams ir finansinių duomenų naudotojams).

Audito kokybės klausimas keliamas ne tik mokslinėje literatūroje, bet ir minimas įvairių tarptautinių audito, apskaitos ir kitų organizacijų parengtuose dokumentuose, tokiuose kaip Europos Sąjungos direktyva, Tarptautinis kokybės kontrolės standartas (angl. International Standard on Quality Control 1), Tarptautinės audito ir užtikrinimo standartų tarybos dokumente (angl. A framework for audit quality of International Auditing and Assurance Standards Board), Tarptautinės aukščiausių audito institucijų organizacijos dokumentuose (angl. International Organisation of Supreme Audit Institutions). Žemiau pateikiamos išvalgos ir informacija apie audito kokybiškumo matą, pateikiamą anksčiau minėtų organizacijų dokumentuose.

Europos Sąjungos direktyva. Europos Komisija apibrėžia audito kokybę netiesiogiai, o priimdama direktyvą, kuria privalomai užtikrinama auditorių ir audituojančių įmonių veiklos kokybės sistema. Vadovaujantis Europos Sąjungos Statutine Audito direktyva, kokybės užtikrinimas turi apimti šiuos komponentus:

- (i) atitiktis taikomo audito standartams,
- (ii) reikalavimus nepriklausomumui;
- (iii) išleistų lėšų kiekis ir kokybė,
- (iv) audito mokesčiai;

(v) audito įmonės vidaus kokybės kontrolės sistema. Šis teisinis apibrėžimas identifikuoja prototipus kokybės audito dedamosioms ir sudaro pagrindą rengti ataskaitas, kurios vėliau pateikiamos priežiūros valdybai europinėse jurisdikcijose (<http://eur-lex.europa.eu>).

Tarptautinis kokybės kontrolės standartas (angl. International Standard on Quality Control 1). Šis teisės aktas reikalauja, kad audito įmonės (įskaitant ir individualiai dirbančius auditorius) turėtų sukurtą ir palaikomą kokybės kontrolės sistemą, kuri užtikrintų, kad įmonė ir jos darbuotojai atitiktų profesinius standartus bei neprieštarautų kitiems teisės aktams, bei įmonės (ar partnerių) parengta audito ataskaita būtų tinkama esamomis aplinkybėmis. Tam, kad būtų laikomasi audito kokybės, minėtame standarte išskiriamos 6 sritys, kuriose įmonės kokybės politika ir procedūros tiesiogiai daro įtaką, ir kurias reikalinga dokumentiškai apibrėžti ir supažindinti su įmonės personalu:

- Viršenybės atsakomybė už vidaus kokybę įmonėje;
- Etikos reikalavimai;
- Naujų ir esamų ryšių su klientais kūrimas ir palaikymas, bei konkrečios užduotys;

- Žmogiškieji ištekliai;
- Užduoties atlikimas;
- Stebėsena.

(www.ifac.org)

Tarptautinės audito ir užtikrinimo standartų tarybos dokumentas (angl. A framework for audit quality of International Auditing and Assurance Standards Board). Šiame dokumente audito kokybę įtakojantys veiksniai yra skirstomi taip:

1) Testuojami duomenys (šie duomenys yra skirstomi į tris grupes: „apibrėžiantys (a) auditorių vertybes, etiką ir nuomonę (b) auditorių patirtį ir žinias bei laiko sąnaudas, reikalingas atlikti užduotį (c) audito proceso ir kokybės kontrolės procedūrų efektyvumą“;

2) Rezultatas (rezultatas apibrėžiamas „dažniausiai pagal kontekstą prisilaikant teisinių reikalavimų“, rezultatui įtaką gali daryti suinteresuotosios šalys; „kai kuriems suinteresuotiems subjektams, pavyzdžiui audituojamų įmonių akcininkams, audito ataskaita yra svarbiausias rezultatas ir dėl ko yra daugmaž standartizuotos struktūros“;

3) Sąveika tarp visų suinteresuotų subjektų;

4) Kontekstiniai veiksniai.

Sąveika tarp visų suinteresuotų subjektų bei kontekstinių veiksnių įtraukia „formalią ir neformalią komunikaciją“, kuriai „įtaką daro kontekstas, kuriame atliekamas auditas. Ši sąveika leidžia egzistuoti dinaminiams ryšiams tarp duomenų ir rezultatų“, kaip elementų struktūroje (www.ifac.org).

Tarptautinės aukščiausių audito institucijų organizacijos (angl. International Organisation of Supreme Audit Institutions) nuomone, audito kokybė-tai užtikrinimas, kad nustatytos ir vykdomos procedūros atitinka audito įmonės kokybės tikslus (www.intosaijournal.org).

Apibendrinant išorinio (finansinio) audito kokybės apibūdinimus, bei įvairių autorių įžvalgas, galima teigti, kad audito kokybės sąvoka yra apibrėžiama ne vieningai ir skirtingi autoriai pateikia skirtingus apibūdinimus, tuo pačiu nėra vieningo apibrėžimo ir oficialiuose tarptautiniuose dokumentuose. Tačiau tarp daugelio atliktų tyrimų ir bandymų sukonkretinti apibrėžimą, galima rasti ir bendrų sąsajų - autoriai nemažai dėmesio skiria žmogiškiems faktoriams. Audito kokybė apibūdinama kaip rinkos įvertinta bendra tikimybė, kad auditorius suras reikšmingus iškraipymus finansinėse ataskaitose ir apie rastus reikšmingus iškraipymus praneš. Gerai atliktas auditas būna tuomet, kai jį atlieka turintis patirties auditorius, t. y. profesionalas arba ekspertas, turintis daug žinių, susidūręs su sudėtingomis situacijomis ir žinantis kaip geriausiai atlikti darbą. Išskiriama ir auditoriaus reputacija, auditorių įkainis, intuicija, auditoriaus ir kliento santykiai, kliento interesų palaikymas, kitaip tariant jeigu auditorius ir klientas yra pažįstami/ draugai, tai gali daryti įtaką audito kokybei. Tačiau be žmogišųjų faktorių pateikiama ir išorinių, tokių kaip audito įmonės dydis, įmonės spaudimas, audito trukmė, nepageidaujami rezultatai, biudžeto apribojimai, auditavimo kompleksiskumas, pobūdis,

būdingoji rizika. Taigi bandant apibrėžti šią sąvoką, pirmiausiai galima išskirti tai, jog audito kokybė yra visuma charakteristikų, priklausanti tiek nuo išorinių, tiek nuo vidinių faktorių, nulemiančių nepriekaištingą audito rezultatą. Siekiant kuo tiksliau apibrėžti vidaus audito kokybės sąvoką ir išanalizuoti ar kai kurie aukščiau minėtieji audito kokybės apibūdinimai tinkami ir vidaus audito kokybės apibūdinimui, tolimesniame skyriuje apžvelgiami tyrimai, susiję su pastarąja sąvoka.

1.2 Vidaus audito kokybė

Tam, kad būtų galima stebėti ir kontroliuoti visas organizacijos veiklos sritis, pasitelkiamas vidaus auditas. Remiantis Mackevičiumi ir Raziūniene (2011, p. 25) „vidaus auditas yra nepriklausoma kontrolės forma, veikianti įmonės viduje ir apimanti veiklos tikrinimą ir vertinimą. Pagrindinis jo tikslas – vertinti ir skatinti, kad įmonės gerintų rizikos veiksnių valdymą, vidaus kontrolę ir priežiūrą, taip pat prireikus konsultuoti įmonės vadovybę, kaip geriau pasiekti nustatytus tikslus“.

Vidaus auditas yra neatsiejama vidaus valdymo kontrolės dalis. Vidaus audito vaidmuo yra dvejopas, pirmiausia, jis veikia tam, kad būtų galima pateikti organizacijos vadovui nepriklausomą nuomonę apie vidaus veiklos patikimumą. Antra, išvados ir rekomendacijos turėtų padėti rekomendacijų pagalba siekti pagerinti organizacijos veiklos efektyvumą. Be šių funkcijų, vidaus auditas turėtų teikti konsultacijas, susijusias su rizika ir kontrole. Kaip apibrėžia Diamond (2013), vidaus auditas yra nepriklausoma, objektyvi užtikrinimo ir konsultacinė veikla kurianti pridėtinę vertę ir tobulinanti organizacijos veiklą. Jis padeda organizacijai pasiekti savo tikslus, sistemingai ir drausmingai įvertinti ir pagerinti rizikos valdymo efektyvumą, kontrolę, ir valdymo procesus (Diamond, 2013). Soh ir Martinov – Bennie (2011), tyrinėję vidaus audito funkcijos paskirtį ir atsakomybę bei veiksnius, užtikrinančius vidaus audito efektyvumą bei kokybę, teigia, kad per pastaruosius metus šių veiksmų apibrėžimas pakito. Taip nutiko dėl kintančio suvokimo apie bendrovės valdymo subjektus bei besivystančią vidaus audito įtaką, taip pat vidaus audito efektyvumą per jo dizaino, matavimo bei įvertinimo prizmę. Tyrimo rezultatai atskleidė reikšmingą vidaus audito plitimą ir iš naujo atkreipė dėmesį į vidaus audito suvokimą ir jo efektyvumą. Kita vertus, taip pat pažymima, jog vidaus audito efektyvumo vertinimo mechanizmas tuo pat metu neevoliucionavo tokiu pačiu spartumu. Atsiradęs prasilenkimas tarp vidaus audito vaidmens ir jo vertinimo metodikos sukelia sunkumų perkelti vidaus audito funkcionalumą į organizacijos analizės procesą. Dragija, Vašiček ir Hladika (2011) taip pat teigia, kad vidaus audito ir vidaus kontrolės vaidmuo išaugo. Ši plėtra prisideda prie organizacijos valdymo, kuomet vadovai, atsižvelgdami į auditorių nuomonę bei pastabas valdant veiksmingiau ir efektyviau, gali pasiekti geresnius veiklos rezultatus. Autorius Alzeban (2015) atskleidžia ir daugiadimensišką kultūros įtaką vidaus audito kokybei. Vertinant kultūrinio daugiadimensiškumo vertikaliosios pavaldumo hierarchijos lygiuose, formaliai neapibrėžtų situacijų vengimo ir individualizmo įtaką vidaus audito kokybei buvo atliktas tyrimas, kuriame dalyvavo aukštas pareigas einantys auditoriai. Pateikti

įrodymai, jog organizacijoms, kuriose vertikalioji hierarchija ir neapibrėžtų situacijų vengimas yra aukštas, yra būdinga žemesnė vidaus audito kokybė. Rezultatai taip pat atskleidžia teigiamą ryšį tarp individualizmo ir vidaus audito kokybės pažymint, jog vidaus auditas didžiaja dalimi pagrįstas individualių auditorių pasiekimais, susietais su auditavimu. Kaip teigia Chatiwong, Ussahawanitichakit ir Janjarasjit (2015), per paskutinius tris dešimtmečius, nors ir būta keleto bandymų gerinti ir vystyti vidinio audito kokybę, neišvengta ir finansinių krizių. Taip aiškiai parodoma, kad vidaus audito funkcija organizacijoje gali būti neefektyvi, kuri stokoja integralumo ir konstruktyvumo bei įšaldo strategijas, ypatingai iniciatyvumo strategiją, kuri tinka visomis sąlygomis. Iniciatyvaus vidaus audito strategija laikoma veiksmingu instrumentu, suderintu su organizacijos aplinkos kaita ir galinčiu leisti organizacijai pasiekti ilgalaikių sėkmingų tikslų. Kita vertus, straipsnio autoriai pateikia naują koncepcinį pagrindą iniciatyvaus vidaus audito strategijai su tikslu sukurti sprendimus hipotezių tikrinimui tolimesniems tyrimams. Taip pat šiuo straipsniu pagilinamas supratimas santykių tarp iniciatyvaus audito strategijos ir vidinio audito strategijos rezultatų. Vidaus audito gerinimo ir strategijos kūrimo klausimą kėlė ir Diamond (2013). Tam, kad vidaus auditas būtų atliekamas tinkamai, galima būtų apibrėžti tam tikrus veiksmus, kurių pagalba vidaus auditas gali būti atliekamas kokybiškiau ir be trūkumų, tai:

- Plėtojimas vidaus audito strategijos;
- Atsižvelgiant į strategiją, peržiūrėjimas teisinės sistemos bei finansų taisyklių;
- Pertvarkymas organizacinės struktūros, peržiūrint esamas vidaus audito operacijas bei personalo pareigų pasiskirstymą;
- Restruktūrizavimas darbo praktikos;
- Parengimas vidaus audito reglamentų, atsižvelgiant į viziją;
- Sukūrimas mokymo programos, atsižvelgiant į vidaus audito reglamentą;
- Sukūrimas personalo ugdymo bei atrankos programos.

Šie veiksmai gali padėti lengviau reguliuoti vidaus auditą, kuris apima daugelį sričių organizacijos valdyme: valdymo politika, teisės aktų laikymasis, apskaitos duomenų išsamumo ir teisingumo užtikrinimas, piniginių įplaukų apsaugos užtikrinimas, procedūrų laikymasis, kurios užtikrintų ekonomišką ir efektyvų viešųjų pirkimų vykdymą (Diamond, 2013). Aiškūs ir tinkamai parengti dokumentuoti įgaliojimai vidaus auditoriui padeda sėkmingai vykdyti darbus. Juose turėtų būti apibrėžiama aiški vidaus auditoriaus vieta organizacijoje, jo teisės, galimybė prieiti prie dokumentacijos, kita svarbi informacija. Toks vidaus auditoriaus užduočių apibrėžimas visų pirma palengvina darbą. Jeigu pareigybių sąrašas yra aiškus, neturėtų atsirasti ginčų ir dviprasmybių dėl darbinių užduočių. Antra, tai leidžia tinkamai planuoti audito darbus ir efektyviai naudoti išteklius, užkertant kelią vienam auditoriui vienu metu atlikti kelias užduotis, kas nėra efektyvu. Trečia, tai gali būti naudojama kaip valdymo priemonė kontrolei ir priežiūrai. Ketvirta, audito vadovai gali tinkamai įvertinti darbus ir suformuoti mokymų programą. Su šia nuomone iš dalies sutinka ir Mihret ir Yismaw (2007) autoriai,

nurodantys šiuos veiksnius, darančius įtaką vidaus audito efektyvumui: vadybos palaikymą, organizacinį reguliavimą, audituojamuosius atributus ir savitarpio sąveiką tarp šių faktorių. Autorė Staliūnienė (2009) pabrėžia, kad svarbiausias elementas vidaus audite yra būtent pačių auditorių kompetencija. Jos teigimu, geresnė kokybė būtų pasiekama tik orientuojantis į šią sritį, su siekiu kelti darbuotojų kvalifikacijos lygį bei organizuoti audito tęstinio mokymosi programas, užtikrinti audito specialistų kvalifikacijos kėlimo kursų organizavimą ir valdymą bei auditorių padėjėjų apmokymus, įvesti aiškius auditorių kvalifikacijos kėlimo kursų procesus ir kriterijus, parengti savianalizės testus, kad būtų galima pereiti nuo pasyvaus prie aktyvaus audito atlikėjų ugdymo. Strategiškai gerai atliekamas vidaus auditas atlieka svarbų vaidmenį užtikrinant organizacijos produktyvumą ir konkurencinį pranašumą. Naujausi tyrimai pabrėžia strateginį vidaus auditą kaip galingą priemonę veiklos vadybai, tačiau lieka neįvertintos vidinio audito praktikos įgyvendinimo, naudojant veiklos kontrolę, galimybės. Sėkmingas strateginis vidaus auditas paremtas vidaus audito profesiniu įžvalgumu, audito inovacijų pajėgumu, audito mokymosi akcentais, audito integravimo rūpinimusi ir audito dalyvių sąmoningumu. Šie elementai užtikrina geriausią audito praktiką, kokybę, efektyvumą, rezultatus, sprendimų priėmimo sėkmę ir tęstinumą. Pažymėtina, jog būsimi tyrimai perša mintį, jog bus atrasti literatūros apžvalgą atitinkančio ir apibendrinančio modelio laiko duomenų, tarpininkavimo bei valdymo kintamieji, galintys apspręsti strateginio vidaus audito sėkmingą veiklą, taip užtikrinant jo kokybę (Wimoonard, Ussahawanitichakit ir Janjarsjit, 2015). Pasak Diamond (2013), analizuojant vidaus audito kokybės sampratą svarbu paminėti ir audito komitetus, kurie padeda tinkamai vykdyti vidaus audito darbą. Audito komitetai yra vertinami kaip svarbus komponentas organizacijos valdyme. Jų tikslas yra veikti kaip vidaus audito iniciatyvinis komitetas, nustatantis problemas, jas padedantis spręsti taip pat vykdant ir prevencines programas. Audito komitetas turėtų daryti susitikimus reguliariai ir apžvelgti tokius klausimus kaip peržiūrėti vidaus audito padalinio vykdomą veiklą, ar nereikia pakoreguoti darbų, ar dėmesys sutelkiamas tinkama linkme; peržiūrėti sritis, kuriose reikalingi kontrolės ir prevencijos veiksmai; ataskaitų peržiūra, siekiant įsitikinti ar laikomasi teisės aktų įgyvendinimo. Remiantis Reichborn-Kjennerud (2015) ir Reichborn-Kjennerud ir Johnsen (2011) darbais, galima išskirti audito kokybės veiksnius: auditoriaus kompetenciją, objektyvumą, audito ataskaitų lygį, rekomendacijų poveikį ir vadybos profesionalumą. Šie veiksniai padeda sudaryti tikslesnį audito kokybės apibrėžimą. Desai, Vikram, Robin ir kiti (2010) tyrimu nagrinėja, kaip išorės auditoriai įvertina audituojamų įmonių vidaus auditorių darbą. Vidaus audito kokybė apibrėžiama kaip funkcija nuo audito procedūrų, auditorių kvalifikacijos ir auditorių objektyvumo kintamųjų. Į audito procedūrų vertinimą įeina audite naudojamų standartų pažangumas, imties pasirinkimo metodai, procedūrų išsamus dokumentavimas. Kaip pažymima, įvertinti auditoriaus kompetenciją yra lengviausia, kadangi čia didžiausią vaidmenį atlieka sertifikatai ar kiti profesionalumą įrodantys dokumentai. Sunkiausia yra įvertinti audito kokybės kriterijų

- objektyvumą, kuris taip pat yra nevienalytė sąvoka. Desai, Vikram, Robin ir kiti (2010) objektyvumą bendrąja prasme laiko auditorių ryšių su dirbama įmone deklaruojamą.

Apibendrinus galima teigti, kad vidaus audito kokybė prisideda prie organizacijos valdymo, kuomet vadovai, atsižvelgdami į auditorių nuomonę bei pastabas valdant veiksmingiau ir efektyviau gali pasiekti geresnius veiklos rezultatus, pažymima, kad vidaus auditas didžiąja dalimi pagrįstas individualių auditorių pasiekimais. Vidaus audito kokybė yra susijusi su organizacijos strategija, vidaus audito reglamentu, bei personalo ugdymu. Aiškus pareigybių sąrašas įvardijamas kaip prevencija ginčų ir dviprasmybių neatsiradimo dėl darbinių užduočių. Gana nemažai autorių išskiria, kad svarbiausias elementas vidaus audite yra būtent pačių auditorių kompetencija, audito kokybė labai glaudžiai susijusi su žmogiškaisiais faktoriais ir geresnė kokybė galėtų būti pasiekama orientuojantis į šią sritį.

Vertinant „audito kokybę“ bei „vidaus audito kokybę“, sąvokas galima apibūdinti trimis elementais:

- 1. Audito reglamentai/standartai;*
- 2. Auditoriaus kompetencija;*
- 3. Atlikto audito rezultatai.*

Tai pagrindiniai elementai, kurie tinkami apibūdinti abi sąvokas plačiąja prasme, taigi „audito kokybė“ ir „vidaus audito kokybė“ vertinamos gana panašiai, jog jas įtakoja tiek išoriniai, tiek vidiniai faktoriai, nors minėti faktoriai įvardijami skirtingai. Autoriai Kilgore, Harrison ir Radich (2014) audito kokybę vertino kaip kompleksą atributų (kintamųjų). Tiek vidaus, tiek išorės auditoriai laiko vidaus audito atributus kaip labai svarbius apsprendžiant įmonės audito kokybės vertinimą ir suvokimą.

Remiantis įvairių autorių atliktais tyrimais, galima teigti, kad vidaus audito kokybė – tai visuma išorinių ir vidinių charakteristikų, apimančių auditoriaus kompetenciją, objektyvumą, atitikimą teisės aktams, audito ataskaitų lygį, rekomendacijų poveikį ir vadybos profesionalumą.

Analizuojant vidaus audito kokybinius aspektus verta paminėti, kad vidaus auditą apima skirtingos audito rūšys. Vienos pagrindinių – veiklos, valdymo, kiek mažiau – finansinių ataskaitų auditai. Be paminėtųjų, kiek specifiskesnės audito rūšys organizacijų viduje gali būti ir informacinių sistemų, socialinis, informacijos, medicinos, komunikacijos, kt. auditai. Siekiant kryptingesnės darbo temos analizės toliau bus aptariamas veiklos auditas, analizuojant viešojo sektoriaus vidaus auditą, orientuojantis į viešųjų pirkimų sritį.

1.33 E koncepcija

Vidaus audito sistemoje svarbią vietą užima veiklos auditas. Kaip teigia Daujotaitė, Tarakavičiūtė ir Puškorius (2011), remdamiesi Mackevičiumi (2001) (p. 42), „veiklos audito įtaka organizacijos finansinei būklei, veiklos rezultatams, konkurencingumui ir veiklos tęstinumui yra didesnė negu finansinio audito“. Yra labai svarbu kuo teisingiau ir tiksliau įvertinti organizacijos pagrindinės,

finansinės ir investicinės veiklų ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą, taip sužinant jų įtaką veiklos stabilumui ir plėtrai.

Kalbant apie veiklos audito kriterijus, labai svarbu paminėti 3 E koncepciją, kuri apima tris anksčiau minėtas sampratas: *ekonomiškumą* (angl. *economy*), *efektyvumą* (angl. *efficiency*) ir *veiksmingumą* (angl. *effectiveness*). Vienas pirmųjų autorių, tyrinėjęs veiklos auditą per šias dedamąsias buvo Glynn (1985), kuris apžvelgė veiklos audito praktiką ir įgyvendinimą šešiose šalyse - Jungtinėje Karalystėje, Kanadoje, Australijoje, Naujojoje Zelandijoje, JAV ir Švedijoje. Labai panašiu metu šią sritį nagrinėjo ir autoriai Grimwood ir Tomkins (1986). Autorius Levy (1996), tyrinėjęs šią sritį pažymėjo, kad veiklos auditas turi daug spragų ir, kad reikia gerinti jo praktiką. Dažniausiai veiklos auditas nagrinėjamas per 3 E koncepciją, kuomet auditoriai taiko metodus ir priemones, siekiant įvertinti organizacijos valdymo ir veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą suvokiant tai kaip darnią visumą. Tačiau šis modulis neturi vienareikšmiško apibūdinimo, nes skirtingi autoriai šias tris sampratas interpretuoja skirtingai, nors panašumų įžvelgti galima.

Ekonomiškumas. Šis kriterijus vadinamas vienu nesudėtingiausių, kadangi jis lengvai suvokiamas, priklauso nuo mažiau veiksnių, negu likusios 3 E koncepcijos sudedamosios. Jį nesunku įvertinti kiekybiškai, veiksniai yra siejami su kaštais. Kaip teigia Daujotaitė, Tarakavičiūtė ir Puškorius (2011, p. 49), remdamiesi Puškoriumi (2004) ir Mackevičiumi (2001), ekonomiškumo sąvoka suprantama kaip „minimizavimas panaudotų išteklių, kurių reikia tam tikram rezultatui gauti, išlaikant tam tikrą rezultato kokybę“. Taigi šis kriterijus leidžia pasirinkti ekonomiškiausią arba pigiausią būdą, t. y. geriausią, siekiant išsikelti tikslo ar norimo rezultato.

Efektyvumas. Šį kriterijų galima apibūdinti kaip santykį, tarp pageidautinų veiklos rezultatų ir išteklių tiems rezultatams pasiekti. Norint išgauti kuo geresnius veiklos rezultatus ir optimalų išteklių panaudojimą, siekiama, kad išlaidos būtų kuo mažesnės, o rezultatas-kuo geresnis.

Veiksmingumas. Šis kriterijus apibūdinamas kaip nustatytų tikslų įgyvendinimo lygis, panaudojus tam tikrą išteklių kiekį. Veiksmingumas yra aukščiausio lygmens kriterijus, nes, pirma, aprėpia efektyvumo kriterijų visumą, antra, nustato kiekvieno efektyvumo kriterijaus įtaką veiklos rezultatams, trečia, svarbiausia, įvertina nustatytų tikslų pasiekimo lygį (Puškorius, 2002).

Atsižvelgus į šį 3 E modelį, jų dedamąsias, reikšmingumą ir prasmingumą galima teigti, kad vykdant veiklos auditą, kokybiškai atliktas auditas gali būti panaudojant šio modelio filosofiją. Tokiu būdu atliktas auditas gali tapti sėkmingu įrankiu organizacijos veiklos gerinimui.

1.4 Viešojo sektoriaus vidaus auditas

Viešojo sektoriaus audito užuomazgos buvo matomos dar XIII-XIV a., kuomet vyravo finansinis ir teisėtumo auditas, kitaip tariant, tradicinis atitikties auditas. Šis tradicinis atitikties auditas, atsirado tuomet, kai iškilo poreikis taikyti nepriklausomos kontrolės priemones, padedančias sumažinti turto

iššvaistymo bei pasisavinimo atvejų, užkirsti kelią įtartinais ir galimai nelegaliais veiklais, sumažinti finansinių ir apskaitos ataskaitų iškraipymo rizikos galimybę. Šiais laikais, siekiant įvertinti viešojo sektoriaus organizacijų veiklą, pasitelkiamas veiklos auditas, apimantis ne tik organizacijos finansinės srities patikrinimą, bet ir veiklos įvertinimą. Veiklos auditas yra gana svarbi priemonė, kuri padeda plėtoti demokratinius procesus visuomenėje bei užkirsti kelią įvairiems pažeidimams, pvz. korupcija. Daugumoje pasaulio šalių veiklos auditas yra naudojamas, tačiau, kaip taisyklė, įvairiais skirtingais būdais. Veiklos auditas yra sudėtingas procesas, dėl šios priežasties yra įkurtų ir tarptautinių audito organizacijų, atsakingų už bendrų audito standartų kūrimą, siekiant analizuoti praktinę patirtį ir apibendrinant sukurti suvienodintą metodologiją, metodus, modelius ir procedūras (Puškorius, 2005). Būtent šio audito užuomazgų randama tik XX a. pabaigoje, o Lietuvoje veiklos auditas oficialiai atsirado tuomet, kai įsigaliojo Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės naujos redakcijos įstatymas – 2002 m. kovo 1 d. (Daujotaitė, Tarakavičiūtė ir Puškorius, 2011). Poreikį šio audito viešajame sektoriuje atsiradimui įtakojo organizacijų veiklos efektyvumo nebuvimas, sudėtingas mechanizmas – biurokratizmas, nemokėjimas tinkamai valdyti finansinius išteklius, ko pasekoje buvo jaučiamas vis didesnis visuomenės nepasitikėjimas šiomis organizacijomis, skeptiškumas bei abejingumas. Siekiant pagerinti padėtį ir išvengti daugybės susiformavusių ar besiformuojančių problemų buvo atsižvelgta į naujus vadybos metodus, juos perkelti į viešąjį sektorį. Šiuos pokyčius stebėti ir vertinti, padeda kokybiškai atliktas vidaus auditas. Atsižvelgiant į tai, kad finansinis auditas nagrinėtas gana plačiai, veiklos audito viešojo sektoriaus organizacijose srities nagrinėjimo poreikis šiomis dienomis yra gana aktualus, todėl didesnis dėmesys darbe skiriamas kokybiškam veiklos auditui viešajame sektoriuje.

Viešojo sektoriaus vidaus audito vienas pagrindinių tikslų – pagerinimas organizacijos veiklos ir valdymo, pateikiant rekomendacijas bei išryškinant problematiškas vietas. Kadangi viešojo sektoriaus auditas lemia gerą valdymą, svarbu išlaikyti auditorių aprūpinimą reikalingais resursais reikalingu metu, suteikus jiems teisinius įgaliojimus, kad audituojama viešojo sektoriaus įstaiga galėtų atlikti tinkamai jai patikėtą visuomeninį valdymo vaidmenį. Viešojo sektoriaus auditoriams priskirtos veiklos įgaliojimai turi būti užteklinai platūs, siekiant pilnai įvertinti įstaigos visapusišką veiklą. Nors auditoriai kuria netiesioginiu būdu pridėtinę vertę vertinamojoje įstaigoje, bent mažiausiai užtikrindami visuomenę, jog valstybinė įstaiga nepriklausomu ir objektyviu vertinimu siekia savo užsibrėžtų tikslų, kiekvieno sektoriaus įstaigai yra reikalinga vidinio audito funkciją atliekanti tarnyba, turinti teisę ir įgaliojimus įvertinti esamą viešojo sektoriaus visapusę veiklą. Pilną audito atlikimą užtikrina kartu vienas kitą papildančios vidaus audito tarnyba bei išorės audito įmonė. Kai kurių mažesnių sektorių valstybinių įmonių auditą gali užtikrinti ir dėl to yra priimtinas arba tik vienas iš minėtų subjektų, arba mišrus abiem būdingų savybių turintis subjektas. Galiausiai, viešojo sektoriaus auditas sustiprina žmonių pasitikėjimą visuomeninėmis paslaugomis ir valdymu, suteikiant jo įgaliotinių atskaitomybę prieš visuomenę ir puoselėjant kertines visuotines vertybes, tuo pat užtikrinant, jog valstybiniai tarnautojai dirba skaidriai,

sąžiningai, gerbdami visuomenėje lygybę ir integralumą. Išrinkti ir paskirti visų pakopų valdininkai turėtų padėti sukurti ir palaikyti audito veiklą, kuri susijusi su svarbiausiais jų veiklos aspektais.

Achuora ir kt. (2012) teigia, jog tikslingiausia viešųjų pirkimų stebėsenos funkciją patikėti vidaus auditui. Sutinkama, kad palyginus su išorės auditu viešojo sektoriaus subjekto vidaus auditas nuolatos prisideda prie geresnės vadybos ir jos gebėjimo priimti sprendimus (tuo pačiu metu efektyviau panaudojant mokesčių mokėtojų lėšas) ir užima svarbią vietą bendradarbiaujant įgyvendinant valstybinius projektus. Tyrėjai pabrėžia, jog viešųjų pirkimų sritis labiausiai reikalauja auditavimo, kadangi valstybės resursai yra riboti, o pats pirkimų procesas yra privalomas. Atviras, skaidrus ir nešališkas procesas reikalingas sandoriams už geriausią vertę, pritraukiant kuo daugiau tiekėjų ir optimizuojant jų tarpusavio konkurenciją. Viešųjų pirkimų audito esmė yra užtikrinti, kad valstybinės lėšos bus išleistos racionaliai didžiausiai naudai gauti iš pardavėjo, įvertinant, kiek atskaitinga yra pirkimų sistema, ir kaip joje laikomasi taisyklių, numatytų įstatymais. Nurodyti viešųjų pirkimų silpnąsias puses ir parengti rekomendacijas yra taip pat audito užduotis. Viešųjų pirkimų auditas įtraukia pirkimų formavimo, sutarčių, veiklos ir pasiūlymų atmetimo auditus.

Vidaus audito padalinys, tik kokybiškai įvertindamas organizacijos veiklą, gali pateikti naudingą informaciją ir galimai sprendimus, iškilusioms problemoms spręsti organizacijos vadovybei. Kokybišką viešųjų pirkimų audito rezultatą galima pasiekti jei yra paisoma 3 E koncepcijos, kuri apima ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą.

Problema. Vieningos nuomonės dėl audito kokybės vertinimo nėra, nes kokybė yra laikoma kaip daugiadimensinis konstruktas, kuris gali būti neapibrėžiamas dėl tyrimų stokos, todėl šią sritį šiandieninėje, greitai kintančioje ekonomikoje, būtina nagrinėti. Siekiant apibrėžti šiame darbe vartojamą pagrindinę sąvoką – vidaus audito kokybę – remiantis įvairių autorių atliktais tyrimais, galima teigti, kad tai – visuma išorinių ir vidinių charakteristikų, apimančių auditoriaus kompetenciją, objektyvumą, atitikimą teisės aktams, audito ataskaitų lygį, rekomendacijų poveikį ir vadybos profesionalumą. Šiomis dienomis viešajame sektoriuje vidaus auditas įgauna vis didesnę prasmę bei svarbą, atsiranda vis daugiau audito rūšių. Viena iš svarbių veiklos audito funkcijų yra viešųjų pirkimų auditavimas, tačiau atsižvelgiant į tai, kad dėmesio šiai sričiai skiriama nedaug dėl jos specifiškumo, tyrimų šia tema nėra daug atlikta. Didėjant viešųjų pirkimų svarbai ir, norint įvertinti kaip užtikrinti kokybišką viešųjų pirkimų veiklos auditavimą, reikalingi tolimesni tyrimai.

2. TEORINIAI VIDAUS AUDITO KOKYBĖS VIEŠUOSIUOSE PIRKIMUOSE ASPEKTAI

2.1 Viešieji pirkimai

Viešųjų pirkimų taikymo sritis yra plati ir apima didelį veiklos spektrą. Visais atvejais perkančioji organizacija turi pasirinkti tiekėją ir sumokėti už pristatytas prekes, ar suteiktas paslaugas bei darbus. Daugelyje ES valstybių narių, viešieji pirkimai sudaro iki 30 proc. valstybės išlaidų (Audit of procurement, 2013). Lietuvoje viešieji pirkimai apima perkančiąsias organizacijas, kurios yra valstybės ar savivaldybės valdymo institucijos bei viešieji ar privatūs juridiniai asmenys ir verslo įmonės, kurios siūlo įsigyti savo prekes, paslaugas ar darbus. Viešųjų pirkimų tikslas yra sudaryti viešojo pirkimo – pardavimo sutartį tuo pačiu užtikrinant racionalų biudžeto lėšų naudojimą reikiamoms prekėms, paslaugoms ar darbams įsigyti bei užtikrinant jų kokybę (www.e-tar.lt).

Analizuojant viešųjų pirkimų proceso kokybę, nėra atlikta daug tyrimų šia tema. Didėjančios elektroninės komercijos politikos kontekste labai svarbu atsižvelgti į kritinius viešųjų pirkimų politikos vertinimus. Viena iš svarbesnių sričių, kuri veikia viešųjų pirkimų proceso kokybę, yra veikla elektroninėje erdvėje. Pasak autorių Erridge, Fee, McIlroy (1998), egzistuoja didelės galimybės pasiekti informaciją daugėjant elektroninių priemonių. Viešųjų pirkimų procedūros tampa veiksmingesnės, kai įmonės turi galimybę pasiekti informaciją apie pirkimus greitai, lengvai ir ekonomiškai. Autorius Ronnback (2012) išskiria visai kitus viešųjų pirkimų kokybinius aspektus – pateikia įžvalgas kaip kokybė gali būti integruojama į viešųjų pirkimų procesą bei kaip „paties įvertinimas“ gali būti naudojamas „geriausiai kokybės praktikai“. Kokybės terminas pramonėje taip pat turi įtakos trims dimensijoms: kokybės modelio pasirinkimui, svoriui tarp kokybės ir kainos bei pasiūlymų atitikimui (Ronnback, 2012).

Apžvelgus atliktus tyrimus viešųjų pirkimų kokybės tema, yra išskiriami įvairūs faktoriai, darantys tam įtaką. Tačiau viešųjų pirkimų proceso kokybei įtaką daro ir vidaus auditas. Nors daug tyrimų šia tema nėra atlikta, autoriai, minėdami teorinius vidaus audito kokybinius elementus, vieną iš jų mini ir viešųjų pirkimų vidaus auditą, vienas iš tokių autorių Diamond, (2013), kuris teigia, kad sukurta vidaus audito strategija gali padėti lengviau reguliuoti vidaus auditą, kuris apima daugelį organizacijos valdymo sričių, tarp kurių yra ir ekonomišką bei efektyvų viešųjų pirkimų vykdymo užtikrinimas.

Aukščiausiosios audito institucijos audituoja viešųjų išteklių naudojimą, tačiau jų audito įgaliojimai ir veikla skiriasi, kaip ir valstybinio biudžeto sistemų bei viešųjų pirkimų reguliavimas. Dėl šios priežasties viešųjų pirkimų auditavimas yra gana sudėtingas procesas. Patį viešųjų pirkimų procesą galima būtų suskaidyti į tris pagrindinius etapus:

1. Poreikio nustatymą;

2. Reikalingas procedūras sutarčiai sudaryti;

3. Sutarties priežiūrą iki jos įvykdymo.

Proceso auditas gali būti pradėtas, kai pirkimo procedūra yra daugiau mažiau pažengusi ar užbaigta (Audit of procurement, 2013). Autoriai Achuora, Arasa ir Ochriri (2012) savo darbe tyrė, kokie faktoriai daro įtaką viešųjų pirkimų auditui, audituojant valstybines lėšas plėtrai. Didžiausias dėmesys buvo kreipiamas į teisinės bazės, auditoriaus profesionalumo, techninio audito faktorių bei su audituojamuoju subjektu susijusių faktorių įtaką viešojo sektoriaus audito efektyvumui. Naudotas aprašomosios statistikos ir regresijos modelis minėtųjų faktorių ryšio stiprumui su efektyvumu įvertinti. Anketinė apklausa su uždariais ir atvirais klausimais panaudota duomenims surinkti. Kokybinė ir kiekybinė duomenų analizė buvo pritaikyta kurti modeliui. Respondentais buvo atsitiktine tvarka pasirinkti vadybininkai, dirbantys su valstybinėmis lėšomis ir organizuojantys viešuosius pirkimus. Apklausa buvo jų nuomonės apie vidaus audito efektyvumui įtaką darančių faktorių apibendrinimas.

Kiekvieną viešą subjektą, įskaitant viešųjų pirkimų tarnybą, reglamentuoja įstatymai. Teisės aktai numato metodus, kuriais vadovaujantis turi būti vykdoma viešųjų pirkimų veikla, pirkimų skelbimą ir jų trukmę, reikalavimus perkamų objektų techninei specifikacijai sudaryti, dokumentų priėmimą, pardavėjų apeliacijų tvarką ir t.t. Taipogi reglamentais nustatomas audito tarnybos atskirtis nuo vadybos skyriaus organizacijos viduje, įskaitant ir viešųjų pirkimų skyriaus, kurį irgi audituoja, užtikrinant nepriklausomumo principą. Vien tik efektyvi teisinė bazė turėtų padėti išvengti neskaidrių pirkimų. Auditais numatytomis įstatymuose tvarkomis tikrinami pirkimo sandoriai ir jų dokumentų suderinamumas su taisyklėmis. Teisinės viešųjų pirkimų nuostatos yra kritinis viešųjų pirkimo audito efektyvumo faktorius.

Iš visų svarbių profesinių savybių auditoriams Achuora ir kt. (2012) išskiria šias: gebėjimo išgauti ir apdoroti informaciją, profesinio apmokymo lygis, patirtis ir bendradarbiavimo savybės, šiems autoriams pritarė ir Dessalegn ir Aderajew (2007). Minimios profesinės savybės yra svarbios auditoriui vykdyti jam patikėtas užduotis laiku ir rengti veiklos ataskaitas, laikantis teisės aktų. Auditą atliekant naudojamos specializuotos procedūros, dažnai taikant mokslinę metodiką. Ir dėl šios priežasties tyrėjai išskiria šiuos pagrindinius techninius – mokslinius faktorius: naudojama procedūrų metodologija, auditavimo imčių sudarymo būdai, rizikos įvertinimas, suderinamumo su audito įstatymais laikymasis ir informacinių technologijų taikymas. Šiuo faktoriumi apibūdinama auditoriaus veiklos techninė bazė, rizikos vertinimo įrankiai, užtikrinimas, jog procedūros atliekamos metodiškai ir taupiai gauti specifinius užduočių rezultatus. Autoriai išskiria šiuos su audituojamu subjektu susijusius faktorius: organizacijos struktūra, organizacijos kultūra, informacijos valdymo ir komunikavimo technologijų įsisavinimo lygis, organizacijos vertybės, vidaus kontrolė ir veiklos duomenų saugojimo būdai. Tyrime autoriai stengėsi išsiaiškinti teisinių nuostatų sistemos ir audito efektyvumo, auditoriaus profesinių savybių ir audito

efektyvumo, audito metodinių – techninių savybių ir audito efektyvumo bei metodinių – techninių savybių ir audito efektyvumo faktorių ryšius. Duomenų analizė atskleidė, jog didžioji dauguma respondentų pritarė viešųjų pirkimų auditavimui, taip buvo įsitikinta, jog vadybininkų aukšta savimonė. Siekiant išsiaiškinti, kaip keturi apibūdinti faktoriai daro poveikį audito efektyvumui, respondentų buvo prašoma pagal svarbumą suranguoti įvairius teisės aktus, auditorių profesines savybes, audito technines – metodines savybes, audituojamo subjekto faktorius ir jų atskirus poveikius audito atžvilgiu. Visi pagrindiniai viešuosius pirkimus reglamentuojantys teisės aktai buvo pasirinkti kaip kritiniai audito efektyvumo atžvilgiu. Visos keturios profesinės savybės pasirodė esančios reikšmingos. Tarp respondentų viešųjų pirkimų imties auditui sudarymas buvo laikomas svarbiausiu iš audito techninių – metodinių faktorių. Po jo buvo išskirtas faktorius, nusakantis metodinius nurodymus laikytis reglamentų. Mažiausiai svarbos suteikta techninei auditoriaus bazei. Iš su audituojamu subjektu siejamų faktorių buvo išskirti vidaus kontrolė ir duomenų saugojimas bei prieinamumas. Koreliacijos analizė atskleidė, jog visų keturių hipotezių atmesti negalima – egzistuoja visi teigiami ryšiai tarp keturių faktorių ir audito efektyvumo. Kaip parodė tyrimas, didžiausią įtaką audito efektyvumui daro audito techniniai – metodiniai faktoriai.

Dessalegn ir Aderajew (2007) kaip vieną iš viešųjų pirkimų auditavimo elementų išskyrė sutarčių auditą, jiems pritaria ir Aguado-Romero, Lopez-Hernandez ir Vera – Rios (2013), kurie atliko viešųjų pirkimų sutarčių audito tyrimą. Autoriai pristatė įžvalgas apie viešųjų pirkimų auditą valstybės gynybos sektoriuje. Aguado-Romero, Lopez – Hernandez ir Vera – Rios (2013) literatūros lyginamosios analizės metodu išnagrinėjo valstybinių kontraktų kainodaras tokiose šalyse kaip Ispanija, Prancūzija, Norvegija ir Anglija dėl šių šalių santykinai didžiausios Europoje biudžeto dalies, skiriamos krašto apsaugai. Apibendrinus apžvalgą, galima teigti, jog kontrakto kaina yra apibrėžiama pilnosiomis užsakymo suprojektavimo, pagaminimo ir įvykdymo sąnaudomis ir pelno marža, kurioje įvertinti pagrindiniai pardavėjo rizikos faktoriai ir kuri sąlygojama derybų tarp abiejų šalių. Užtikrinant kontraktuose numatytų išlaidų ir kainų stebėsenos efektyvumą ir ekonominę naudą, pardavėjai yra įpareigoti rengti oficialias ataskaitas apie įvertintas kontrakte užsakymo sąnaudas, taikant valstybės patvirtintą išlaidų skaičiuoklę ir pateikimo taisykles, taip pat turi suteikti auditoriams nevaržomą prieigą prie dokumentacijos ir informacijos, reikalingos įvertinti apskaičiuotas ar patirtas išlaidas įgyvendinant užsakymą. Auditoriams reikalingas ir specifinis – techninis gynybos sektoriaus rinkos ir ekonominių faktorių, darančių įtaką kontrakte nurodytai kainodarai, išmanymas. Kaip pažymi tyrėjai, vis dar trūksta tyrimų, kaip galima labiau suderinti gerąją audito praktiką gynybos sektoriaus viešuosiuose pirkimuose. Ši geroji patirtis padėtų kurti ir tobulinti savo gynybos viešųjų pirkimų audito procesą kitose besivystančiose šalyse, sparčiau vystytų skaidrumą sandoriuose tarp užsakovų ir ginkluotės gamintojų, užtikrintų kontraktų kainų skaičiavimo standartizavimą. Todėl gynybos sektoriaus pirkimų audito sistema turėtų įvertinti šiuos veiksniai: laikymąsi teisės aktų, numatančių šalies gynybos užsakymų

teikimą, šalies ginkluotės gamybos pramonės charakteristikas ir kontraktų tarp valstybės ir ginkluotės gamintojo sąlygų adekvatumą ir ekonominį pagrįstumą.

Atsižvelgus į atliktus tyrimus, galima pastebėti, kad viešųjų pirkimų auditas sulaukia vis daugiau dėmesio, tyrimai dažniausiai atliekami atskiroms sritims nagrinėti. Kaip mini Aguado – Romero, Lopez – Hernandez, Vera – Rios (2013), vis dar trūksta tyrimų, kaip galima labiau suderinti gerąją audito praktiką jų tirtose gynybos sektoriaus viešuosiuose pirkimuose. Įvertinus tai, kad viešųjų pirkimų sritis yra sparčiai besiplečianti ir sulaukianti vis daugiau dėmesio, yra būtina ištirti viešųjų pirkimų kokybę sąlygojančią vieną svarbiausių veiksnių – tai vidaus audito kokybę ir jo įtaką minėtam procesui bei pateikti rekomendacijas vidaus audito kokybės gerinimui viešųjų pirkimų srityje.

2.2 Vidaus audito kokybės viešajame sektoriuje tyrimai

Autoriai Raudla, Taro ir kt. (2015) tyrė veiklos audito poveikį viešajam sektoriui, apklausdami Estijos valstybinius tarnautojus. Darbe pastebima, jog per paskutinius dešimtmečius išaugo dėmesys viešojo sektoriaus veiklos vadybai, o nesena finansų ir ekonominė krizė paskatino tik dar labiau ne tik sugriežtinti valstybinių įmonių atskaitomybę, bet ir didinti jų veiklos efektyvumą ir veiksmingumą (Raudla, Taro ir kt. 2015, remiantis Talbot, 2010). Aukščiausios audito institucijos (SAI) ėmėsi propaguoti veiklos audito praktiką, dar geriau žinomą kaip auditą, paremtą 3 E koncepcija. Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (INTOSAI) apibrėžia veiklos auditą kaip nepriklausomą ir objektyvų valdžios veiklos, sistemų, programų bei projektų vertinimą vienos ar daugiau iš trijų efektyvumo, veiksmingumo bei ekonomiškumo ypatybių atžvilgiu, siekiant paskatinti patobulinimus. Veiklos audito tendencija darosi pastebimai aiškesnė bendrame audito kontekste (Lonsdale, 2011), tačiau stebėtina, vis dar trūksta akademinių tyrimų apie naujojo veiklos audito poveikį viešajam sektoriui.

Auditas yra gerą viešąjį sektorių užtikrinančių priemonių pagrindas. Pateikdami nešališkus ir objektyvius veiklos vertinimus, ar viešieji ištekliai yra tvarkomi atsakingai, veiksmingai ir efektyviai, norint pasiekti patikimus ir gerus rezultatus, auditoriai padeda viešojo sektoriaus juridiniams asmenims pasiekti atskaitomybę ir vientisumą, tobulinti veiklą ir didinti pasitikėjimą bei reputaciją tarp visuomenės ir suinteresuotųjų šalių. Viešojo sektoriaus auditoriaus vaidmuo yra taip pat prisidėti prie atsakingo valdymo teikiant įžvalgas bei rekomendacijas, atliekant veiklos prižiūrėtojo vaidmenį. Šis prižiūrėtojo vaidmuo yra svarbus tikrinant, ar viešojo sektoriaus subjektai atlieka tai, kas jiems reikalinga daryti ir ar nėra korupcijos apraiškų. Auditorių rekomendacijos bei įžvalgos gali padėti priimti teisingus sprendimus, apimančius viešojo sektoriaus programas, politiką, funkcijas bei rezultatus. Auditoriai taipogi prie viešojo sektoriaus organizacijų veiklos gerinimo prisideda atliekant pagrindinius – finansinį bei veiklos auditus. Finansinės atskaitomybės reikalavimai, atitikties reikalavimai ir veiklos rodikliai priklauso nuo organizacijos veiklos rūšies (pvz., visuomenės sveikatos apsaugos, teisėsaugos,

nacionalinio saugumo, apsaugos ir kt.), todėl priemonės, kuriomis matuojami finansiniai ir veiklos rodikliai labai skiriasi. Dėl šios priežasties skirtingų viešojo sektoriaus organizacijų auditoriai turi turėti skirtingų tipų įgūdžių, žinių, kompetencijų ir specializacijų. Analizuojant organizacijos veiklą, viešojo sektoriaus auditoriai turi suprasti apskaitos standartus ir sistemas, kad gebėtų patikrinti finansinę atskaitomybę, programų operacijų ir jų charakteristikų matus, kad gebėtų pamatuoti valstybinių programų suderinamumą, sėkmę ar progresą, standartus ir gerąją praktiką viešojo sektoriaus valdymui ir vadybai bei vidaus kontrolę. Kai kuriais atvejais auditoriams gali būti reikalinga įvertinti jau egzistuojančių indikatorių patikimumą, taipogi jie turi gebėti matuoti charakteristikas, savarankiškai vertinti įvairių viešųjų programų pasiekimus. Taip pat auditoriai turi būti pasiruošę suformuoti rekomendacijas kaip pagerinti operacijas.

Pasirenkamo audito tipas yra apsprendžiamas audito veiklos vadovybės, taipogi visi susiję nesklandumai ar poreikiai turi būti raportuoti viršenybei. Audito veiklos apimtys priklauso nuo vadovų laidavimo ir sutikimo, kuris paprastai yra apspręstas auditą reglamentuojančių įstatymų ir audituojamos organizacijos poreikių ar rizikų, su kuriomis ji susiduria. Platus audito dėmesio centras suteikia veiklai lankstumo, panaudojant su rizikos valdymu susijusius auditavimo būdus, sutelkiant dėmesį į labiausiai nerimą ar riziką keliančias sritis, tuo pačiu taip prisidedant pasiskirstant vertę visoje organizacijoje. Tuo tarpu plačiausias audito dėmesio laukas apima ir organizacijos valdymo veiklą, kuri padeda organizacijai siekti savo prioritetinių strateginių tikslų, bei pagerina valdymo struktūrą, taip pat įskaitant ir etiką. Siauriausias audito dėmesio laukas įtraukia individualius sandorius rasti klaidoms ir netikslumams bei patikrinti, kaip laikomasi sutarties sąlygų, organizacijos politikos bei nuostatų, taisyklių ar įstatymų atitikimą. Auditoriaus darbo apimtis gali pastebimai svyruoti tarp šių kraštutinių bei įtraukia tokią veiklą kaip vidaus kontrolės, procesų apžvalgą, sisteminių silpnybių identifikavimą bei veiklos rekomendacijų parengimą. Dažniausiai reikalingas laviravimas tarp dviejų šių (plataus ir siauro) kraštutinių, siekiant sulaukti efektyvaus poveikio iš vidaus audito veiklos (Vidaus auditorių instituto gairės, 2012).

Raudla, Taro ir kiti (2015) savo atliktu tyrimu siekė atsakyti į tokius esminius klausimus, kaip veiklos auditas suvokiamas kaip palaikymas valdžios institucijų ir organizacijų atskaitingumo, ar priimamas vadovybės kaip būdas pagerinti savo organizacijos veiklą? Ar galimi abipusiai ryšiai tarp šių skirtingų audito funkcijų, kiek jos suderinamos tarpusavyje? Ar pats audituojamas subjektas suvokia veiklos audito naudą? Ar ir kokius pokyčius audituojamame subjekte paskatino veiklos auditas? Kokie faktoriai padidina suvokiamą veiklos audito naudą, o kurie paskatina pokyčius, sąlygotus audito rekomendacijomis? Siekiant atsakyti į klausimus, buvo pasitelkta anketinė apklausa, kurioje dalyvavo valstybės tarnautojai, susidūrę su veiklos auditu. Tyrimas unikalus, kadangi juo vertinti veiklos audito tarpusavio ryšiai tarp atskaitingumo ir gerinimo funkcijų. Autorių nuomone, siekiant atsakyti į klausimus, tikslingiausia abu tarpusavyje skirtingus veiklos audito poveikius, t. y. naudą ir sąlygojamus

pokyčius, nagrinėti kartu tame pačiame modelyje, nagrinėjant, ar tie patys veiksniai, kurie didina audituojamo subjekto suprantamą audito naudą, taip pat ir padeda palengvinti pokyčius organizacijoje. Autoriai taipogi aiškiai atskyrė vidinius ir išorinius veiksnius, galimai apsprendžiančius, ar veiklos auditas veda prie pokyčių, rekomenduojamų audito ataskaitoje, ir tyrė, kurie veiksniai, vidiniai ar išoriniai, yra svarbesni. Tyrėjai pastebėjo, jog egzistuoja skirtingos nuomonės apie veiklos audito funkcijų, atskaitomybės ir organizacijos veiklos rodiklių gerinimo, suderinamumą. Yra nuomonė, jog auditoriai susitelkę į atskaitomybę tuo pat metu skatina audituojamo subjekto mokymąsi iš audito pastabų, taip motyvuojant organizacinius pokyčius. Kita vertus, yra ir kita nuomonė, jog veiklos audito minėtos funkcijos, atskaitingumas ir mokymas su skatinamais pokyčiais, yra nesuderinami, kadangi auditorių koncentravimasis į organizacijos atskaitingumą bei teisinių normų bei reglamentuotų suderinamumą laikymąsi gali daryti audito procesą sudėtingą skatinti organizacijos mokymąsi. Griežtas ir kruopštus auditorių susitelkimas į organizacijos veiklos ataskaitų objektyvumą gali sukurti netgi socialinį atitolimą nuo audituojamo subjekto, o auditorių polinkis į audituojamo subjekto mokymą reikštų socialinį artumą, pasitikėjimą ir erdvę diskusijoms. Pati audito veiklos prigimtis, ypač jeigu auditu siekiama kontrolės ir kaltės už netikslumus priskyrimo konkrečiam subjektui, gali iššaukti audituojamo subjekto atsargumą ir net gynybinę bei atstumiančią reakciją, taip sumažinant galimybes mokytis. Be to, auditorių susitelkimas į procedūrų formalumą ir jų kontrolę gali riboti audituojamo subjekto polinkį į inovatyvumą, rizikų priėmimą ir eksperimentavimą, kas reikalinga sėkmingai konkuruoti sparčiai besikeičiančioje rinkoje. Iš veiklos audito poveikių, nusakančių, kiek geras pats auditas, autoriai išskiria organizacinius pokyčius, sąlygotus veiklos audito, ir audituojamos organizacijos suprantamą audito naudą. Organizaciniams pokyčiams prisikiriami, kaip potencialiai audito lemti pokyčiai, reglamentų ir teisinių įstatų modifikacijos, pokyčiai strateginiuose planuose bei veiklos, rizikos ir žmonių išteklių vadyboje, gerosios praktikos priėmimas ir personalo kaita. Audituojamos organizacijos suvokiama audito nauda laikoma kaip galimas ir tikėtinas audito poveikis. Suprantamą naudą iš esmės galima laikyti bendro audito poveikio pagrįstu rodikliu, ypač jei anketomis renkama informacija apie audituojamų respondentų nuomonę. Šio rodiklio pagrįstumas įvertinamas, palyginus respondento suprantamą naudą su realiais audito lemtais pokyčiais organizacijoje.

Autoriai Raudla ir kt. (2015), išskyrę audito poveikius, aptarė ir faktorius, darančius įtaką šiems poveikiams. Jie išskiriami į vidinius ir išorinius. Vidiniais veiksniais yra laikomi audituojamo subjekto auditorių kompetencija ir profesionalumas, audito proceso ypatybės (pvz., auditoriaus atvirumas dialogui su audituojamu subjektu) ir audito ataskaitos kokybės samprata. Pirma, pažymima, jog jeigu audituojamas subjektas laiko, kad auditorius turi pakankamai kompetencijos ir profesionalumo, jis labiau linkęs manyti, jog auditas naudingas, ir labiau tikėtina, jog audito inicijuoti pokyčiai bus įgyvendinti. Antra, jeigu audituojamo subjekto audito ataskaita yra priimama kaip geros kokybės, labiau tikėtina, kad audituojama organizacija laikys ataskaitą kaip pagrindą priimti rekomenduojamiems

pokyčiams, o patį auditą kaip labiau naudingą. Trečia, suprantama audito nauda kartu su įgyvendintais organizaciniais pokyčiais gali būti palengvinti auditorių polinkiu į dialogą ir grįžtamąjį ryšį su audituojamu subjektu per audito procedūras. Auditorių ir audituojamų subjektų tarpusavio bendravimas gali prisidėti prie aiškesnės susijusių veiklos problemų sampratos ir todėl padidinti suvokiamą audito naudą. Galop, autorių pažymima, jog juo audituojamas subjektas sutinka su audito kriterijais ir audito ataskaita, juo labiau tikėtina, kad audito nauda bus suvokiama kaip apčiuopiamesnė, kas lems didesnę pokyčių tikimybę. Pagrindiniu išoriniu veiksniu yra laikomas viešo aukšto rango atstovo ar žiniasklaidos įtraukimas į audito ataskaitos aptarimą. Laikoma, jog įtraukus politiką ir žinių atstovą į audito rezultatų diskusiją, t. y. audito ataskaitai susilaukus daugiau dėmesio, šios ataskaitos viešumas gali pagreitinti atsakomuosius valdžios veiksmus.

Gheorghiu (2012) atliktame tyrime, naudojant anketinę apklausą, respondentų buvo prašoma įvertinti, kokia apimtimi audituojama organizacija įgyvendino veiklos audito rekomendacijas bei kaip pamatuotų suprantamą audito naudą. Du penktadaliai respondentų nurodė veiklos auditą kaip naudingą, tačiau tik apie penktadalį apklaustųjų nurodė, jog veiklos auditas nulėmė organizacinius pokyčius. Tarp organizacinių pokyčių, nulemtų audito rekomendacijų, respondentai nurodė tris pagrindinius: pokyčiai strategijose, planavimo ir veiklos vadyboje; pokyčiai koordinavimo procese; pokyčiai kitose susijusiose procedūrose. Nors autorių tikėtasi, jog egzistuoja tik kompromisinis ryšys tarp pagrindinių veiklos audito funkcijų, t. y. juo daugiau veiklos auditas orientuotas į atskaitomybę, juo tikėtina mažiau jis veda prie pokyčių, tačiau atlikus tyrimą tai nepasitvirtino. Taip pat stebėtina, jog daugelis apklaustųjų tarnautojų nemanė, jog veiklos auditas panaudotas organizacijos atskaitingumui užtikrinti. Atlikus tyrimą taip pat paaiškėjo, kad audituojamo subjekto suvokiama audito nauda yra susijusi su suprantamu auditorių ekspertiskumu, aukšta audito ataskaitos kokybe ir suvokiamu auditorių atvirumu dialogui su audituojamu subjektu. Taip pat pažymima, kad audituojamo subjekto suvokiami priimti pokyčiai audituojamoje organizacijoje, remiantis veiklos audito rekomendacijomis, yra linkę būti platesnio masto juo audituojamo subjekto didesnis sutikimas su audito kriterijais ir audito ataskaitos išvadomis, juo konkretesnės rekomendacijos audito ataskaitoje bei juo daugiau audituojamas subjektas imasi organizacinių pokyčių, nulemtų audito ataskaitos rekomendacijų, juo didesnė suvokiama audito nauda. Iš vidaus veiksmų, darančių įtaką veiklos audito poveikiui, galima išskirti audituojamo subjekto suprantamą auditorių komandos kompetenciją bei audito ataskaitos kokybę. Vertinant išorinius veiksmus, pati viena žiniasklaida nėra susijusi su organizacinių pokyčių priėmimu, tačiau žiniasklaida turi svertų paskatinti politinį susidomėjimą ir taip padidinti pokyčių priėmimo tikimybę. Tiriant audito naudą, atsižvelgiama ir į parlamentinės tarybos reikalavimų ir įgyvendintų organizacinių pokyčių apimtį svarbą. Apklausa taip pat atskleidė, kodėl, respondentų nuomone, veiklos auditas gali ir nelemti pokyčių audituojamoje organizacijoje – ši jau galėjo būti susipažinusi su veikla susijusiais iššūkiais ir būti pasiruošusi susidoroti su jais. Kadangi tirti auditai truko paprastai apie metus, to galėjo užtekti, jog

planiniai pokyčiai įvyko dar iki to laiko, kol buvo pradėtas ir dar nebaigtas auditas. Kita paminėtina priežastis buvo, jog siūlomos rekomendacijos įtrauktų skirtingus valstybinius subjektus.

Auditoriai sistemiškai renka duomenis siekiant įvertinti audituojamų programų charakteristikas platesniame kontekste, negu tik finansinė ataskaita. Kadangi viešojo sektoriaus paslaugų sfera yra plati, veiklos audito tikslai taip pat skiriasi. Tolimesniuose skyriuose bus apžvelgiami atlikti tyrimai, siekiant išanalizuoti kaip galima būtų užtikrinti kokybišką viešųjų pirkimų veiklos auditavimą, kadangi viešųjų pirkimų sritis taip pat audituojama veiklos auditorių. Veiklos auditas, kaip jau minėta aukščiau, susideda iš 3 E koncepcijos, susidedančios iš *efektyvumo*, tiriančio produktyvumą, vieneto kainą ar tokius indikatorius kaip sunaudojimo tempas, neatliktų darbų bei prastovų dydžiai ar dažniai (Ar veikla maksimizuoja rezultatus išlaidų ar kitų sunaudotų išteklių atžvilgiu?); *veiksmingumo*, kuris įvertina programos pasiekimus (Ar programa pasiekė užsibrėžtus tikslus? Kokie yra programos rezultatai, tiek numatyti, tiek nenumatyti?) bei *ekonomiškumo*, tiriančio, kiek viešojo sektoriaus veikloje yra minimizuotas išteklių (pinigai, žmogiškieji ir materialūs resursai ir t.t.) sunaudojimas nuosekliai pagal programos kokybės poreikius. Pavyzdžiui, ekonomiškumo auditas gali įvertinti konkurencingų viešųjų pirkimų proceso svarumą ir pagrįstumą, užtikrinant išlaidų kontrolę.

2.33 E koncepcijos teorinės taikymo prielaidos

„3 E“ yra svarbi koncepcija, padedanti auditoriui suformuluoti savo tikslus, misiją ir apibrėžti bendrą audito kryptį. Šios koncepcijos dėka, auditorius gali apibūdinti procesus, priimti sprendimus, vertinti ir išaiškinti veiklą. Koncepcija padeda nustatyti įvairias priežastis ir pasekmes, tokiu būdu padedant organizacijai pasiekti nustatytus tikslus. Pasak autorės Gheorgeu (2015), šioje koncepcijoje ekonomiškumas susijęs su įvesties duomenimis, efektyvumas atskleidžia kaip tie įvesties duomenys padeda pasiekti tikslus, o trečioji koncepcijos dedamoji – veiksmingumas, nurodo poveikį, atsirandantį dėl pasiektų tikslų bei rezultatų.

Buvo atlikta įvairių tyrimų siekiant ištirti veiklos auditą pagal 3 E koncepciją. Autorius Glynn (1985) apžvelgė veiklos audito praktiką ir įgyvendinimą šešiose šalyse – Jungtinėje Karalystėje, Kanadoje, Australijoje, Naujojoje Zelandijoje, JAV ir Švedijoje. Tyrimo metu nustatyta, kad Jungtinėje Karalystėje auditas atliekamas per ekonomiškumo ir veiksmingumo dedamąsias, tačiau į efektyvumą nebuvo atsižvelgta. Autorius Glynn (1985) pažymi, kad skirtingose šalyse veiklos auditas buvo įgyvendinamas skirtingai. Glynn (1985) nuomonę palaikė ir autoriai Grimwood ir Tomkins (1986), kurie, tirdami veiklos auditą, naudojo atvejo analizės metodą. Pasinaudodami atvejo analize, jie patikrino, ar veiksmingumo elementai yra veiklos audito, taikyto Jungtinės Karalystės valstybiniame sektoriuje, dalimi. Rezultatai parodė, kad veiksmingumui buvo skiriamas nedidelis dėmesys. Autoriaus Levy (1996) tyrimų rezultatai atskleidė, kad auditui plečiantis buvo susiduriama su tokiomis problemomis, kaip prieštaringos ir neišsamios ataskaitos, bendro suvokimo ir koordinavimo stoka,

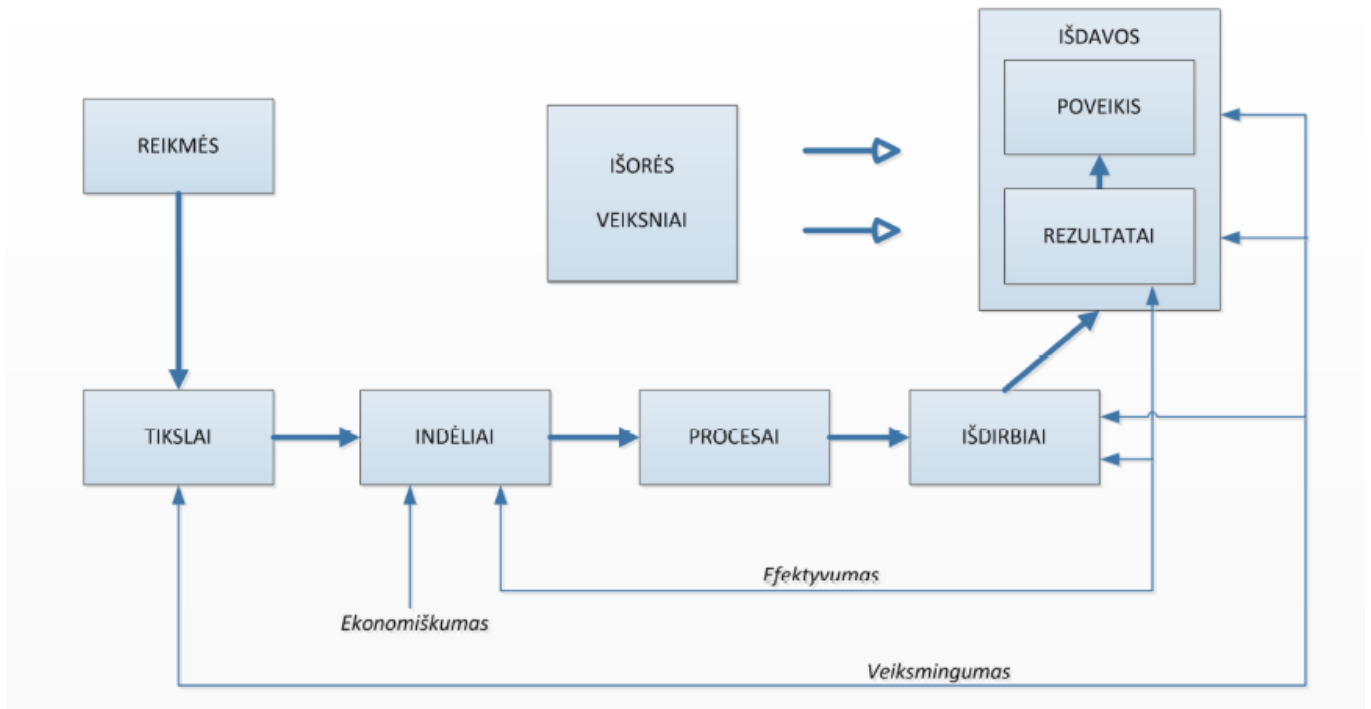
neefektyvus audito išteklių naudojimas ir patirties stoka veiklos auditavime. Analizuoju atliktus tyrimus, buvo atlikta ir tokių tyrimų, kuriuose buvo norima išsiaiškinti veiklos audito pasekmes. Morin (2001), pasitelkę atvejo analizės metodą, kėlė klausimą, ar auditoriai galėjo įtakoti viešojo sektoriaus įstaigos audito rezultatus Kanadoje. Dokumentų analizė ir interviu atskleidė, kad veiklos auditas yra naudinga priemonė, siekiant kontroliuoti viešojo sektoriaus įstaigas. Gronlund ir kiti (2011) atlikdami analizę naudojo ataskaitų analizės metodą. Buvo išanalizuota 150 audito ataskaitų iš kurių tik 18-oje buvo daugiausiai dėmesio skiriama 3 E koncepcijai. Nors atliekant įvairius tyrimus galima įžvelgti augantį supratimą apie veiklos audito atlikimo naudą, tačiau jis dar nėra pilnai įgyvendinamas, veiksmingumo elementą vis dar sunku įgyvendinti. Pendlebury ir Shreim (1990) atlikdami tyrimą, kaip respondentų tikslinę grupę pasirinko vadybininkus iš įvairių departamentų. Aptarnavimo (paslaugų) ir finansų departamentų vadybininkai pritarė, jog veiksmingumo elementai neturėtų būti audituojami, kadangi jų departamento paslaugų rezultatas nebuvo matuojamas ir veiksmingumo vertinimas yra subjektyvus jau iš savo prigimties. Be to, paslaugų vadybininkai taip pat nesutiko, jog asmeninis vertinimas yra audito sudedamoji dalis. Panašias išvadas iš savo atlikto tyrimo pateikė ir autoriai Lapsley ir Pong (2000). Autoriai naudojo anketines apklausas ir interviu. Rezultatai atskleidė, kad respondentai veiklos auditą mato kaip problematišką, sudėtingą, nepatogų, reikalaujantį patirties ir kad praktika dar neatspindi teorinio veiklos audito modelio.

Tuo tarpu autoriai Mihret ir Yismaw (2007), atlikdami tyrimą pateikė labiau pozityvius rezultatus, kuomet buvo norima sužinoti veiksmingumo elemento svarbą. Rezultatai atskleidė, kad dauguma respondentų įžvelgia veiksmingumo elemento naudą, tačiau atliekant auditą turėtų būti bendradarbiaujama su kitų sričių specialistais, tokiais kaip paslaugų specialistai ar paslaugų departamentų vadybininkai. Be to dauguma respondentų teigia, kad net jeigu jie ir nedalyvauja politikos formavime ar politinių sprendimų neįtakoja, atliekant auditą į veiksmingumo elementą vis tiek turi būti atsižvelgta. Nors respondentai ir buvo teigiamai nusiteikę veiklos audito atžvilgiu, jie pripažino, kad yra ir apribojimų jo įgyvendinamumui. Pagrindinius įžvelgtus apribojimus auditoriai įvardino galutinių rezultatų išmatuojamumo trūkumą, audituojamųjų susirūpinimą, jog auditoriai tirs jų politiką, ir galutinių tikslų aiškumo trūkumą. Tyrime buvo siekiama išsiaiškinti ir ar auditorius reiktų įtraukti į politinių sprendimų priėmimo procesą, tuo tikslu, kad būtų gerai atliktas veiklos auditas; kokios kliūtys pasitaiko, siekiant atlikti veiklos auditą; auditorių profesijos svarba tinkamam veiklos auditui atlikti, kitų profesijų svarba veiklos auditui. Taip pat autoriams buvo įdomu ištirti veiklos audito įtaką viešajam administravimui-ar jis gali pagerinti patį administravimą. Tiriant politinių sprendimų priėmimo proceso svarbą, respondentų atsakymai parodė, kad jie mano, jog yra pakankamai glaudžiai susiję su politinių sprendimų priėmimu. Taip pat buvo teigiama, kad siekiant išpildyti veiksmingumo dimensiją, turėtų būti leidžiama auditoriams paveikti politinius sprendimus. Auditoriai taip pat atskleidė, kad ne tik viešojo sektoriaus auditoriai gali būti tinkami veiklos auditui atlikti. Teigiama, kad kitų profesijų atstovai taip

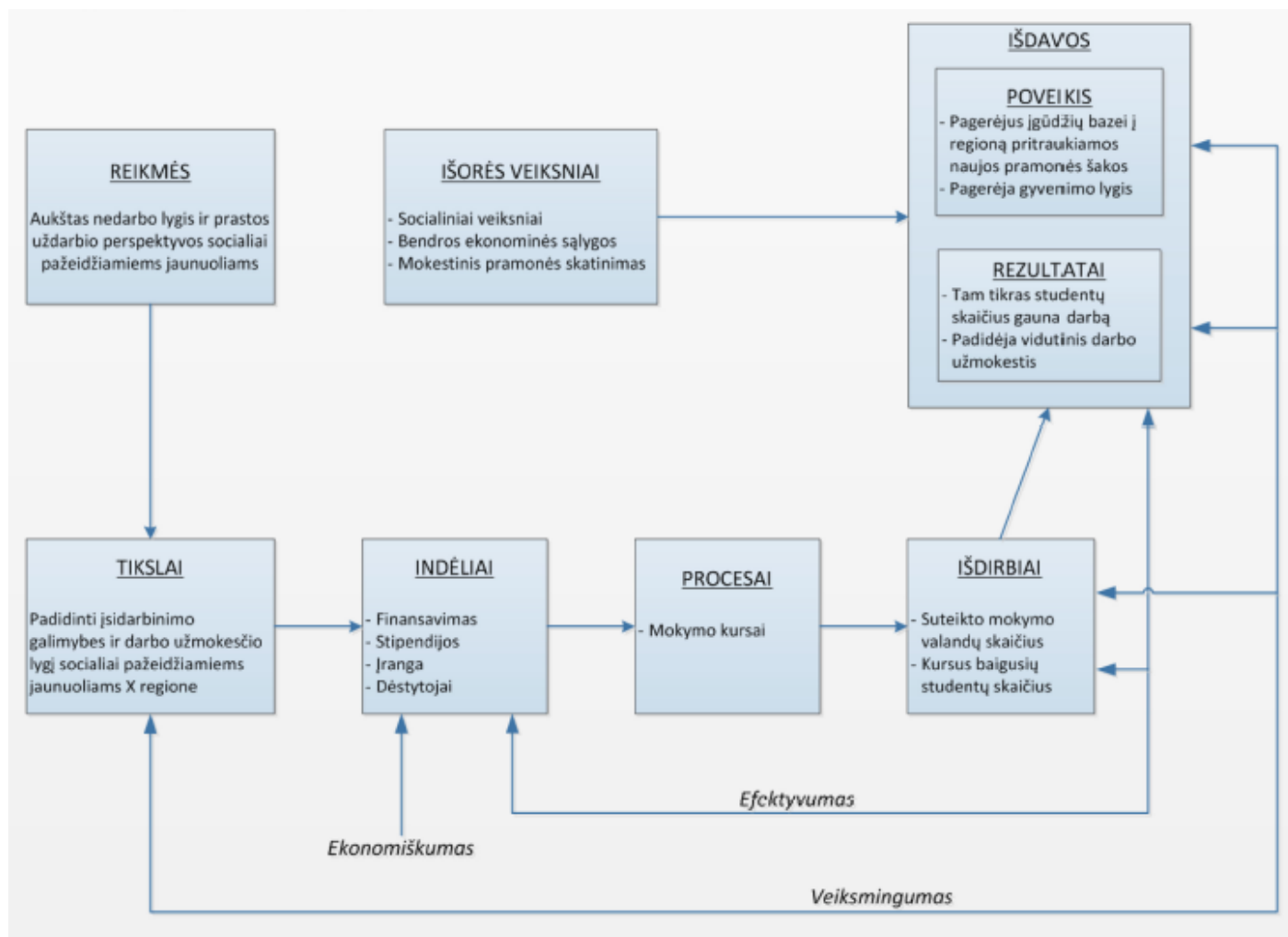
pat turėtų būti įtraukiami į veikos audito procesą. Kiti specialistai yra reikalingi dėl gana didelės veiklos audito apimties, taip pat, pagalba gali padėti pasiekti geresnį, tikslesnį ir patikimesnį audito rezultatą. Viešojo sektoriaus auditoriai yra svarbiausia profesija atliekant veiklos auditą, tačiau be jų minimos ir kiek mažiau svarbios, bet galinčios daryti įtaką auditui – tai technikos, finansų, teikiamų paslaugų specialistai. Įvertinus tai, kad tyrimo respondentai buvo auditoriai, daroma prielaida, kad patys auditoriai norėtų kitų specialistų indėlio atliekant auditą. To priežastis gali būti tai, kad auditoriai daugiausiai mokomi apskaitos ir audito, tuo tarpu kitose srityse, reikalingų vertinti organizacijos veiklą, gali būti ne tokie išsimokslinę. Vertinant viešąjį sektorių, kurio sritys yra gana įvairios (sveikatos apsaugos, transporto, švietimo, gynybos, kt.), sričių išmanymas yra labai svarbus, norint tinkamai jas įvertinti, kadangi viešasis sektorius susijęs ne tik su finansine veikla. Ne ką mažiau svarbu įvertinti ir iškeltus tikslus, uždavinius ar visi jie buvo pasiekti bei įvykdyti. Taigi auditoriams reikalinga pagalba ir iš kitų sektorių, kurie yra audituojami. Nagrinėjant veiklos audito kliūtis, tarp svarbiausių buvo minima audituojamųjų bendradarbiavimo ir atsidavimo bendram reikalui trūkumas, atliekant auditą; neadekvati vadybos pateikiama informacija; galutinio pamatuojamo rezultato trūkumas; audituojamo subjekto būtinų veiksmų nevykdymas, pagrįstų viešojo sektoriaus auditorių siūlomomis rekomendacijomis bei, kad audito procedūrose trūksta nepriklausomų iš šalies ekspertų tokių kaip inžinieriai, gydytojai, teisininkai ir pan. Kita vertus, mažiausio ir vidutiniško reikšmingumo įvertintas ribojimas, dar kitaip suprantamas kaip „antraeilis ribojimas“, buvo seminarai, bendri pasitarimai ar mokymai, neatitinkantys užimamo posto. Audituojamųjų bendradarbiavimo ir atsidavimo bendram reikalui trūkumas, atliekant auditą minimas tarp svarbiausių kliūčių, tai reiškia, kad audituojami subjektai glaudžiai nebendradarbiauja su auditoriais ar nenori bendradarbiauti. Susiklosčius tokioms aplinkybėms, patikimas auditas negali būti atliktas, su tuo sutinka ir autorius Morin (2001). Neadekvati vadybos pateikiama informacija kiek mažesnė veiklos audito kliūtis, tačiau taip pat atliekanti svarbų vaidmenį auditavime. Dalis respondentų teigė, kad tai sunkus apribojimas. Taip pat įtaką daro ir informacinių technologijų plėtra ir pažanga. Taigi tinkamas informacijos valdymas audite yra svarbus elementas, prisidedantis prie kokybiško audito atlikimo. Galutinio pamatuojamo rezultato trūkumas, kaip ir neadekvati vadybos pateikiama informacija daliai respondentų pasirodė kaip sunkus apribojimas, kuris gali reikšti, jog galimai yra nepakankamai peržiūros mechanizmų pamatuoti vyriausybės veiklas ar programas. Lapsley ir Pong (2000) teigė, jog auditoriai patyrė sunkumų formuojant nuomonę, pagrįstą kokybiniais matais, kadangi egzistuoja nuolatinis nesutarimas dėl šių matų audito komandos viduje. Galutinio pamatuojamo rezultato trūkumas; audituojamas subjektas būtinų veiksmų nevykdymas, pagrįstų viešojo sektoriaus auditorių siūlomomis rekomendacijomis – šį apribojimą nurodė kaip ketvirtą pagal svarbumą. Be to, atviruose klausimuose dalis respondentų paaiškino, jog audituojami subjektai nepaisė auditorių rekomendacijų dėl aukščiausios vadovybės įtakos. Auditoriai turi pakankamai kompetencijos, kad galėtų pateikti atitinkamas rekomendacijas pagerinti viešojo sektoriaus vadybą,

tačiau auditorių siūlymai lieka neįvertinti, nes trūkstama valdžios tarpe iniciatyvos imtis pokyčių, nukreiptų į rekomenduojamus pokyčius. Lapsley ir Pong (2000) atskleidė, jog ypatingai sudėtinga paskatinti pokyčius, o audituojamų subjektų pasiteisinimas tebuvo įsitikinimas, jog siūlymai turi greičiau tik teorinę negu praktinę vertę. Viena aišku, prastas administracijos bendradarbiavimas ir priešinimasis pokyčiams galimai trikdo veiklos auditą. Kita veiklos audito kliūtis, įvardinta kaip „audito procedūrose trūksta nepriklausomų iš šalies ekspertų tokių kaip inžinieriai, gydytojai, teisininkai ir pan.“, tyrimo metu sulaukė pritarimo šiam teiginiui. Didelė dalis respondentų sutiko, jog išorės ekspertų trūkumas gali būti traktuojamas taip pat kaip kritinis suvaržymas, kuris pabrėžia, jog veiklos audite turi būti įvertintos įvairių profesijų žmonių nuomonės. Tam yra paprasta priežastis-auditoriai negali tapti visų audituojamų sričių, ypatingai techninių, ekspertais. Tradiciškai jau taip susiklostė, jog viešojo sektoriaus auditoriai tėra vienintelė oficiali asmenų grupė, galinti atlikti veiklos auditą, neatsižvelgdami į kitų ekspertų nuomonę. Šį pastebėjimą aptarė Pendlebury ir Shreim (1990), kurie teigė, jog veiklos auditas reikalauja aukšto lygio nefinansinių sričių išmanymo (konkrečiai veiksmingumo elemento atžvilgiu) suformuoti kokybišką nuomonę. Glynn (1985) panašiai pasiūlė įtraukti su apskaita nesusijusius specialistus, kurie galėtų pagelbėti atliekant veiklos auditą, nepaisant to, jog nėra nurodymų audito komandos sudėčiai. Tiriant veiklos audito įtaką viešojo administravimo gerinimui, auditoriai iš dalies sutiko, kad auditoriams pateikus rekomendacijas audituojamiesiems, buvo imtasi priemonių, siekiant pagerinti veiklą, tokiu būdu gerinant viešąjį administravimą. Auditoriai iš dalies sutiko, kad veiklos auditas gerina ekonominius, veiksmingumo bei efektyvumo parametrus viešajame sektoriuje. Atlikus tyrimą patvirtinama, kad pašalinus veiklos audito kliūtis, neabejotinai išpildoma 3 E koncepcija. Atsižvelgiant į atliktų tyrimų tematiką, skirtingi autoriai šią 3 E koncepciją analizuoja skirtingai. Veiklos audito vadove (2015) pateikiamas 3 E koncepcijos modelis (1 pav.)

1 pav. 3 E koncepcijos loginis modelis (Veiklos audito vadovas, 2015, p.17)



Šiame modelyje galima vizualiai pamatyti kokią vietą procesuose užima kiekviena iš 3 E dedamųjų: efektyvumas, veiksmingumas ir ekonomiškumas. Kaip šis teorinis modelis gali atrodyti praktiškai pateikiama 2 paveikslėlyje.



2 pav. 3 E koncepcijos loginio modelio pavyzdys (Veiklos audito vadovas, 2015, p.17)

Pažymima, kad 3 E koncepcijos dedamosios negali būti vertinamos atskirai viena nuo kitos. Vertinant poveikius, būtina atsižvelgti į tiems efektams skirtų resursų išlaidas, ir analogiškai, vertinant ekonomiškumą, turi būti atsižvelgiama į subjektą, vartojantį resursus ir kuriantį rezultatą (Gheorgeu, 2015). Tarp atliktų tyrimų dažniausiai didesnis dėmesys skiriamas veiksmingumo dimensijai, galimai dėl jos didesnio platumo bei sudėtingumo, lyginant su efektyvumo ir ekonomiškumo dimensijų sudėtingumu. Todėl, norint sudaryti metodiką vidaus audito kokybės viešųjų pirkimų veikloje tyrimui, labai svarbu atlikti visų trijų dedamųjų analizę.

2.3.1 Veiksmingumas

Kaip teigia Har Loke, Ismail ir Abdul Hamid (2016), viešojo sektoriaus subjektams pasiekti užsibrėžtų tikslų ir rezultatų padeda veiklos auditas. Pristatant šį auditą, autoriai iškart pateikia pagrindines veiklos audito 3 E modelio dedamąsias: ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą. Iš minėtų trijų dedamųjų, veiksmingumas yra laikomas sudėtingiausiu elementu 3 E modelyje (Har Loke, Ismail ir Abdul Hamid (2016), cituodami Glendinning, 2007; Guthrie, 1987; Hossain, 2010; Pendlebury

ir Shreim, 1990). Taikant veiklos auditą yra būtina užtikrinti jo veiksmingumą tuo tikslu, kad būtų tinkamai paskirstytas metinis biudžetas. Kalbant apie viešųjų finansų valdymą, tai taip pat padeda užtikrinti viešosios įstaigos atskaitingumą bei skaidrumą. INTOSAI audito standartuose veiklos auditas taip pat apibūdinamas audituojamos organizacijos veiklos, atsižvelgiant į organizacijos užsibrėžtų tikslų pasiekimus, veiksmingumo auditu bei organizacijos veiklos faktinio poveikio palyginimo su numatytu poveikiu auditu. Puškorius (2005) veiksmingumą apibrėžia kaip tikėtinų rezultatų pasiekimą naudojant numatytus išteklius. Gheorgeu (2015) veiksmingumą apibrėžia kaip pasiekimą laukiamų rezultatų, tikslų, pavyzdžiui, ar teikiamos medicinos paslaugos pagerina visuomenės sveikatą. Veiksmingumas yra sudėtingiausia dedamoji iš 3 E koncepcijos, nes jis apima daugiausiai veiksmingumo kriterijų, taip pat jis nusako kiekvieno kriterijaus įtaką veiklos rezultatams. Veiksmingumas taip pat įvertina numatytų rezultatų pasiekimo laipsnį. Kai siekiama įvertinti efektyvumą ir veiksmingumą, yra svarbu tinkamai pasirinkti kiekybinius kriterijus, nes tai vienintelis būdas išmatuoti nustatytų tikslų pasiekimo laipsnį. Žinoma, tam tikrose situacijose tai padaryti gali būti neįmanoma, ypač jei norima įvertinti veiksmingumą, bet vertėtų mėginti tai išmatuoti pasitelkiant kiekybinius kriterijus, nors ir šie kriterijai ne visada tiksliai parodo nustatytų tikslų pasiekimo laipsnį (Puškorius, 2005).

Autoriai Dessalegn ir Aderajew (2007), siekiant iširti viešojo sektoriaus vidaus audito veiksmingumą naudojo atvejo analizės metodą. Atvejo analizei reikalingiems duomenims surinkti buvo panaudoti trys šaltiniai: klausimynas anketose auditoriams, reikalingos vidaus audito tarnybos ataskaitos ir dokumentai bei tarnybos vadovo interviu. Autoriai ištyrė, kaip audito personalas, vadovybės parama, organizacijos sankloda ir audito elementai, keturi esminiai sudedamieji faktoriai, tarpusavyje sąveikaudami daro įtaką vidaus audito veiksmingumui. Vidaus audito gebėjimas pateikti naudingus veiklos pastebėjimus ir suformuluoti rekomendacijas gali padidinti vadovybės susidomėjimą jomis. Valdžios veiksmai pasitelkus resursus ir vadybinius įgaliojimus įgyvendinti rekomendacijas yra esminis siekiant audito veiksmingumo. Be to, vidaus sankloda, kurioje vykdomas auditas, t. y. valdymo organizacija bei jos politika, nurodomos procedūros auditoriams, turėtų užtikrinti sklandų auditą, nukreiptą į naudingą veiklos stebėseną ir rekomendacijų formavimą. Taipogi audituojamos organizacijos vadybinis pajėgumas, kompetencija ir bendradarbiavimo lygis daro įtaką audito veiksmingumui. Dėl šios priežasties į vidaus audito veiksmingumą galima žiūrėti kaip į dinaminį procesą, kurį nuolat keičia sąveika tarp anksčiau minėtų faktorių. Tyrimė Dessalegn ir Aderajew (2007) pastebi vidaus audito pranašumus prieš išorės auditą atliekančias įmones – yra galimybės tikrinti didesnę dalį įrašų, informacija surenkama greičiau ir netikslumai randami dar ankstyvosiose stadijose.

Audito personalo faktorius yra svarbiausias audito veiksmingumui ir apibūdina vidaus audito tarnybos žmonių pajėgumus rasti netikslumus audituojant ir formuluoti rekomendacijas. Šiuo faktoriumi autoriai tyrė auditorių ekspertinę patirtį ir adekvatumą (koks darbo pobūdis – terminuota ar neterminuota darbo sutartis, išdirbtas metų skaičius, ar įgytas specializuotas išsilavinimas bei baigti reikalingi kursai,

kokio dažnumo personalo kaita), auditavimo veiklos apimtį (koks auditorių pasiskirstymas finansiniame, veiklos bei atitikimo teisės aktams audituose), audito planavimą (peržvelgiamas strateginis penkmečio planas, įvertinami metiniai planai bei individualūs auditorių paskyrimai), procedūrų atlikimą ir kontrolę (nagrinėjami auditorių veiklos žurnalai, tikrinamos iškeltų užduočių atlikimo apimtys ir atitikimas pagal laiko terminą). Antras pagal svarbumą audito veiksmingumui yra vadovybės paramos faktorius. Juo autorių tirta, kaip audituojamos organizacijos vadovybė reaguoja ir priima auditorių pateiktus pastebėjimus ir rekomendacijas. Organizacijos sanklodos faktoriumi tirtas vidaus audito statusas organizacijos struktūroje, audito biudžeto analizė bei kriterijai įvertinti audituojamo subjekto praktinę veiklą. Audituojamos organizacijos struktūra turėtų užtikrinti vidaus audito nepriklausomumą nuo likusios organizacijos, taip pat gerą bendradarbiavimą tarp vidaus audito tarnybos ir vadybos skyrių. Taip pat svarbi pačios tarnybos vidaus struktūra, kuri turi sudaryti sąlygas bešališkam ir nepriklausomam auditorių darbui. Aptariant organizacijos sanklodos faktorių, būtina išskirti ir dėmesį organizacijos politikai ir procedūroms, kuriomis remiantis turi būti vertinama organizacijos veikla. Paskutiniu audito elementų faktoriumi tirta, kaip gerai auditoriams yra pasiekiami reikalingi duomenys apie audituojamų subjektų veiklą ir kaip noriai ar ne organizacijoje bendradarbiaujama su auditoriais.

Rezultatų analizėje autorių didžiausias dėmesys skiriamas pastebėtiems trūkumams ir apribojimams vidaus audite. Anketinių duomenų rezultatai atkleidė, jog vidaus audito tarnyboje personalo profesinė kompetencija buvo nepakankama kokybiškam auditavimui, neskatinamas profesinis įvairiapusiškumas, sąlygojamas plataus turinio organizacijos veiklos, vyravo dažna darbuotojų kaita, kas riboja gerus auditavimo rezultatus. Taip pat daugelis auditorių turėjo pasirašę trumpalaikes terminuotas darbo sutartis, kas mažino darbuotojų motyvaciją, o tarnybos vadovybės reakcija į personalo situaciją buvo gana pasyvi. Pažymėtina, jog vidaus audito vadovas neadministravo savo padalinio biudžeto, kas ir sąlygojo sunkumus planuojant tarnybos aprūpinimą reikalingais ištekliais. Vidaus auditorių parengtos rekomendacijos nesulaukė užtektino dėmesio, tik retais atvejais tiesiogiai atsižvelgiama į jų pastabas, taip sudarant prielaidą, jog audito skyrius egzistuoja tik iš teisės aktuose reglamentuotos būtinybės. Tyrimas atskleidė, jog egzistuoja ribotas prieinamumas prie auditorių ataskaitų – jos surenkamos tik audito vadovui, o ne tiesiogiai paskirstomos organizacijos vadybininkams. Pastebėta, jog nėra reglamentuoto mechanizmo, įgalinančio pokyčius pagal pateiktas audito rekomendacijas – daugelis apklaustų auditorių išsakė nuomonę apie neadekvačią organizacijos valdžios paramą perkelti pastabas į vadybos lygmenį. Atkreiptinas dėmesys, jog dauguma respondentų į klausimą, ar buvo vestas apgaulingas auditas, atsakė teigiamai, tuo įsitikinta, jog auditorių ryšys su organizacijos vadovybe nėra glaudus, ir nesibaiminama pasekmių. Pažymėta, jog vidaus audito tarnyba nerengia strateginių planų ilgajam laikotarpiui, kas padėtų auditoriams identifikuoti ir įvertinti aukštos rizikos sritis, kurioms reikalingas padidintas atidumas. Tokių planų nebuvimas minimizuoja audito veiksmingumą, eliminuojant organizacijos valdžios galimybę parengti gerai apsvarstytą metinį vadybos planą, kuriame

numatytas tinkamas laike rizikos valdymas ir būtinųjų resursų planavimas. Išsiaiškinta, jog audito tarnybos vadovas atsiskaito prieš universiteto vadovybę tik su metiniais planais ir individualiais auditorių raportais, kai vadovo ataskaita, paremta audito tikslingumu, įgaliojimais, atsakomybe ir verte kiekvieniems metams atskirai, būtų veiksmingesnė. Atskleista, jog audito apimtis organizacijoje ribota, t. y. audituojama tik reguliari jos veikla, kai tuo tarpu specialūs projektai lieka nenagrinėti. Kiekvieno projekto unikalumas ir faktas, jog kiekvienam projektui keliama specifiniai reikalavimai, savaime nusipelno išskirtinio audito dėmesio. Rezultatai taip pat parodė, jog tarnybos vadovybė netaiko vieningos dokumentacijos modelio auditavimo procedūrose, kas pasunkina greitai ir veiksmingai apdoroti auditavimo rezultatus, o taip pat vykdyti kontrolę. Interviu atskleidė, jog tik apie 75 % audito procedūrų buvo užbaigtos per numatytą laiką, o iš tikrųjų numatytų baigtų patikrų skaičius paprastai buvo mažesnis negu raportuota vadovo ataskaitoje. Tai neskaidrios ataskaitos požymis, reikalaujantis tarnybinio patikrinimo. Taipogi, pastebėta, kad organizacijos skirtingi padaliniai skirtingai saugo, rūšiuoja ir administruoja duomenis apie ūkio operacijas. Kai kurių departamentų prasta duomenų saugojimo vadyba lėmė auditorių dideles laiko sąnaudas vien tik apdorojant duomenis.

Vis dėlto, nors ir stengiamasi tirti ir apibrėžti 3 E koncepciją ir jo dedamąsias, tarp kurių yra ir veiksmingumo dedamoji, įvertinti poveikį yra sunku. Taip yra dėl tokių priežasčių, kaip pačių tikslų abstraktus suformulavimas, kuriuos būna sunku susieti su pamatuojamais rodikliais. Atitinkamai patikrinti įgyvendinimo lygį darosi sudėtinga. Procesas apsunkinamas ir dėl pačios informacijos surinkimo sudėtingumo. Tačiau jeigu „tikslai yra konkretūs, išmatuojami, pasiekiami, svarbūs ir su laiko nuoroda (SMART) ir jei jų įgyvendinimas yra vertinamas naudojant veiklos rodiklius, ši metodika turėtų sudaryti aiškų ir tinkamą pagrindą rezultatyvumui įvertinti.“ (*Veiklos audito vadovas, 2015, p. 22*).

2.3.2 Efektyvumas

Kaip jau minėta anksčiau, veiklos auditas yra sisteminė analizė ir įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo (3 E koncepcija). Viešajam sektoriui juo siekiama teikti pasiūlymus veiklos gerinimui, todėl svarbu paanalizuoti, kokia yra vienos iš dedamųjų – efektyvumo įtaka šioje 3 E koncepcijoje.

INTOSAI audito standartuose, efektyvumas minimas kaip panaudojimas žmonių, finansinių ir kitų išteklių, įskaitant tyrinėjimo sistemas, veiklos vertinimo ir stebėsenos priemonių taikymas bei procedūrų trūkumų nustatymas. Efektyvumą galima apibrėžti siektiną geriausią santykį tarp panaudotų išteklių ir pasiektų pageidaujamų rezultatų. Puškorius (2005) efektyvumą apibrėžia kaip pageidaujamo rezultato ir jam pasiekti naudojamų išteklių santykį. Gheorgeu (2015) efektyvumą apibrėžia kaip geriausio rezultato išgavimą panaudojant gautus išteklius, stengiantis, kad ištekliams būtų išleidžiama kuo mažiau, pavyzdžiui, pacientų skaičius, tenkantis vienam dantistui. Analizuojant efektyvumą verta paminėti, kad efektyvumas yra glaudžiai susijęs su ekonomiškumu, tačiau pastaroji dedamoji yra kiek siauresnė negu

efektyvumas. Naudojami ištekliai ir jų kiekis gali būti labai skirtingi. Kiekvienas išteklius gali būti įvertinamas naudojant ekonomiškumo kriterijų. Tačiau jeigu išteklių yra gana daug, ir norima pagerinti jų efektyvumą, reikia pasirinkti kitokio pobūdžio kriterijų, kuris padėtų atlikti įvertinimą platesniu mastu, apimant visu ekonominius veiksmus. Toks kriterijus įvardijamas kaip efektyvumas. Apibūdinti šį kriterijų kaip atskirą objektą yra gana sudėtinga. Jeigu situacija yra nesudėtinga ir visi naudojami ištekliai gali būti apskaičiuojami kaip sąnaudos, tuomet efektyvumo kriterijus apims visus ekonominius veiksmus kaip bendrą sumą. Tačiau praktikoje paprastų bei nesudėtingų situacijų pasitaiko gana retai, kadangi veiklos įvertinimas reikalingas siekiant įvertinti ne tik sąnaudas, tačiau ir tokius veiksmus kaip sunaudojamas laikas, naudojama technologija, darbuotojų kvalifikacija, jų motyvacija, aplinkos veiksniai ir kt. Dauguma autorių nenustato aiškių ribų tarp ekonomiškumo, efektyvumo bei veiksmingumo, tačiau Puškorius (2005) teigia, kad tokios ribos tikrai egzistuoja. Efektyvumo kriterijus apima veiksmus, susijusius su ekonomika, bet pirmiausiai, nagrinėja platesniu mastu ir labiau išskiria veiksmų sritį, taip pat įvertina veiklos rezultatus labiau sisteminiu būdu ir šis kriterijus yra „arčiau“ nustatytų tikslų. Efektyvumas gali būti apskaičiuotas kiekybiniu būdu, tačiau tai yra sudėtingas uždavinys.

Efektyvumo svarba pasireiškia tuomet, kai atsiranda praradimai, neoptimalus indėlio ir išdirbio santykis (žemas darbo efektyvumo lygis), užduotys neatliekamos laiku ar atsiliekant, nekontroliuojami išorės veiksniai. Remiantis efektyvumo apibrėžimu, atliekant auditą svarbiausia atsižvelgti į tai, ar pasiektas geriausias santykis tarp panaudotų išteklių ir pasiektų rezultatų. Todėl nenuostabu, jog efektyvumas yra glaudžiai susijęs su našumo samprata, ir esminis keliamas klausimas yra, ar panaudojant turimus išteklius išdirbiai ar rezultatai buvo optimizuoti kiekybės, kokybės ir laiko terminų laikymosi atžvilgiu. Audito metu atsakoma į šiuos klausimus:

- ar išdirbiai ar rezultatai buvo pasiekti mažiausiomis sąnaudomis;
- ar būta trukdžių ar nereikalingo dubliavimo, kurių galima buvo išvengti.“ (Veiklos audito vadovas, 2015, p. 20)

Coleen, Waring ir Morgan (2007) teigia, kad procesai apibrėžiami kaip sistemos, etapai, užduotys ir vadybiniai sprendimai, susiję su viešųjų paslaugų suteikimu. Į procesus įtraukta ne tik veikla, susieta tiesiogiai su viešųjų paslaugų pateikimu (kaip kad stambiagabaričių atliekų išgabenimas ar policijos viešos tvarkos palaikymas), bet ir planavimas, organizavimas, stebėsena ir sprendimų priėmimas, susijęs su audituojama programa. Proceso efektyvumas techniškai yra matuojamas kaip ryšys tarp įvesties (sąnaudos) ir išvesties (rezultatai). Išvestis yra valstybės suteiktos paslaugos ar produktai. Įvestis yra išleisti ar sunaudoti resursai. Įvestis yra išmatuojama tokių vienetų kaip žmogaus darbo dienų ar valandų laikas, pamainos laikas, pilno etato laikas ar šiam laikui ekvivalenčiais vienetais. Ryšiai tarp įvesties ir išvesties yra matuojami dviejų tipų santykiais: vieneto kaina ir produktyvumas. Efektyvumas taip pat yra matuojamas per pakaitalus, pvz., panaudojimo norma arba neatliktų darbų dydžiu. Vieneto sąnaudos

yra išreiškiamos kaip įvesties, panaudotos pagaminti išvestį, dydis (pvz., kokios išlaidos, tenkančios vienam pacientui, varijuoja sveikatos sektoriuje? Ar vietinės klinikos vidutinės išlaidos vienam pacientui viršija ar yra žemiau nacionalinio sveikatos draudimo vienam pacientui vidurkio?) (Coleen, Waring ir Morgan, 2007).

Vidaus auditorių instituto praktiniame gide „Measuring internal audit effectiveness and efficiency“ (2010) pateikiamos įžvalgos, kuriose matoma dviejų dedamųjų – veiksmingumo ir efektyvumo svarba, stebint pačią vidaus audito veiklą. Vidaus auditas vaidina svarbų vaidmenį viešajame sektoriuje ir organizacijų veikloje. Kai valdymas įgyvendinamas veiksmingai, tai padeda organizacijoms pasiekti savo tikslus. Organizacijos, kurios veiksmingai naudoja vidaus auditą geba geriau identifikuoti rizikas ir procesų bei sistemų spragas, neefektyvumą ir imtis veiksmų, sprendžiančių problemas tokiu būdu užtikrinant nuolatinį tobulėjimą. Palaikyti ir sustiprinti vidaus audito patikimumą, turi būti stebimas jo veiksmingumas ir efektyvumas. Šie du kriterijai gali būti matuojami tiek kokybiškai, tiek kiekybiškai. Matuojant vidaus audito veiklą gali būti pasitelkiami šie elementai („Measuring internal audit effectiveness and efficiency“, 2010):

- Indėlis į geresnį rizikos valdymą ir kontrolės procesų gerinimą;
- Pagrindinių tikslų ir uždavinių pasiekimas;
- Audito veiklos plano pažangos stebėjimas bei vertinimas;
- Darbuotojų produktyvumo didinimas;
- Veiksmingumo didinimas audito procese;
- Didėjantis skaičius veiksmų planų procesams įgyvendinti bei patobulinti;
- Adekvatus įsipareigojimų planavimas ir priežiūra;
- Efektyvumas siekiant patenkinti suinteresuotųjų šalių poreikius;
- Audito atlikimo efektyvumas;
- Auditoriaus ir vadovybės komunikavimo aiškumas.

Kai pagrindiniai veiksmingumo ir efektyvumo matavimai ir tikslai nustatyti, stebėsenos procesas ir informacijos teikimo suinteresuotosioms šalims metodai turėtų būti įgyvendinti (pvz., formatas, laiko nustatymas, ir matavimo dydžių visuma). Vidaus audito veikloje svarbu gauti grįžtamąjį ryšį iš pagrindinių suinteresuotųjų šalių dėl audito efektyvumo, kad būtų galima įvesti pataisas, kur jos reikalingos. Bendras efektyvumo ir veiksmingumo apibūdinimas yra iki kokio lygio, įskaitant ir kokybę, yra pasiekti nustatyti tikslai. Toks pats apibūdinimas gali būti naudojamas ir vidaus audito efektyvumui ir veiksmingumui apibūdinti. Vidaus audito efektyvumas ir veiksmingumas turėtų būti stebimas ir periodiškai vertinamas kaip vidaus audito sudedamoji dalis.

2.3.3 Ekonomiškumas

Dar viena šiame darbe plačiau neaparta 3 E koncepcijos dedamoji – ekonomiškumas. Ekonomiškumas taip pat turi svarbią reikšmę minėtame modelyje, nes tik visos dedamosios kartu gali išpildyti koncepcijos esmę ir teikti pasiūlymus veiklos gerinimui. Toliau apžvelgiama ekonomiškumo įtaka 3 E koncepcijoje.

Veiklos audito vadove (2015, p. 7) ekonomiškumas apibrėžiamas kaip principas, „kuriuo nustatoma, kad įstaigos veiklos vykdymui reikalingi ištekliai turi būti pateikiami laiku, kad jie turi būti pakankamos apimties ir kokybės bei geriausios kainos.“ INTOSAI audito standartuose ekonomiškumas minimas kaip tam tikros veiklos administravimo principų bei valdymo politikos laikymasis bei įgyvendinimas. Puškorius (2005) ekonomiškumą apibrėžia kaip išteklių minimizavimą siekiant pasiekti tam tikrus rezultatus, kai šio rezultato kokybė yra ne mažesnė nei nustatyta. Ekonomiškumo kriterijus reiškia, kad bet koks rezultatas gali būti palyginamas pagal sunaudojamų išteklių kiekį, jeigu rezultato kokybė yra priimtina. Taip pat yra būtina rinktis pigiausią būdą norint pasiekti užsibrėžtą konkretų rezultatą. Gheorgeu (2015) ekonomiškumą apibrėžia kaip įsigijimą reikiamų išteklių mažiausiomis sąnaudomis, t. y. išleidžiant kuo mažiau pinigų. Pavyzdžiui, ar visuomeninio pastato statyba baigta numatytu laiku mažiausiomis sąnaudomis. Kaip jau minėta anksčiau, ekonomiškumas ir efektyvumas yra glaudžiai susiję, tačiau ekonomiškumo dedamoji yra kiek siauresnė negu efektyvumas. Apskritai, ekonomiškumas yra pats paprasčiausias iš visos 3 E koncepcijos. Jis priklauso nuo mažesnio kiekio įvairių veiksmų negu efektyvumas ar veiksmingumas, taip pat šis kriterijus gali būti pakankamai lengvai įvertinamas kiekybiniu būdu (Puškorius, 2005).

Ekonomiškumo svarba pasireiškia tuomet, kai norima sumažinti sąnaudas tam tikriems rezultatams pasiekti. Tokios situacijos gali pasireikšti, kai atsiranda išeikvojimai, permokėjimai ar neprotingas didelių sumų švaistymas, kuomet tam pačiam rezultatui gauti galima būtų išleisti mažiau. Atliekant auditą ekonomiškumui patikrinti yra siekiama nustatyti, ar įgyvendinant užsibrėžtus tikslus yra pasirinkti geriausiai tinkantys ir mažiausiai sąnaudų reikalaujantys ištekliai. Siekiant nustatytų tikslų, audito metu turi būti atsakoma į šiuos klausimus:

- ar audituojama organizacija įsigyja tinkamos rūšies ir kokybės bei reikalingą kiekį išteklių už mažiausią prieinamą kainą;
- ar audituojama organizacija valdo savo išteklius stengdamasi minimizuoti bendrąsias sąnaudas;
- ar galima buvo sandorį parengti ir įgyvendinti kitokiu būdu, sumažinant jo sąnaudas.

Pažymėtina, kad tiriant ekonomiškumo dedamąją, auditoriams tenka susidurti ir su prekių, paslaugų ar darbų viešųjų pirkimų sutarčių nagrinėjimu. Ekonomiškumo dedamoji padeda nustatyti ar „viešųjų pirkimų procedūra leido pasiekti geriausią kokybės ir kainos santykį.“ (Veiklos audito vadovas, 2015, p. 19). Tam, kad būtų lengviau suprasti šios dedamosios apibūdinimą ir įgyvendinimą praktikoje,

Veiklos audito vadove (2015, p. 19) pateikiamas pavyzdys, kas gali būti tiriama viešųjų pirkimų audite - „pavyzdžiui, bus tiriama, kaip buvo parengti detalieji naudotojo reikalavimai, pagal kuriuos nustatomi prekių, darbų ir paslaugų viešųjų pirkimų sutarčių tikslai, kaip apsprendžiama reikalaujamoji būtinų išdirbių kokybė ir kaip parengiamas pageidaujamas prekių, darbų ir paslaugų pristatymo grafikas. Auditoriai taip pat dažnai nagrinės, kaip parengiami ir kaip taikomi atrankos ir sutarčių skyrimo kriterijai.“.

Coleen, Waring ir Morgan (2007), aiškindami ekonomiškumo dedamąją, pažymi, kad tai priklauso nuo finansinių ir fizinių išteklių naudojimo. Finansiniai ištekliai matuojami piniginiiais vienetais ir fiziniai ištekliai, pavyzdžiui personalo, įrangos ar pastato ploto. Tikėtinas veiklos rezultatas atsižvelgiant į sąnaudas, vadinamas ekonomiškumu. Jis apibūdinamas kaip viešojo sektoriaus organizacijos sąnaudų sumažinimo lūkesčių patenkinimas. Vertinant ekonomiškumą, auditas gali būti orientuotas į finansinių, fizinių išteklių panaudojimą arba abiejų išteklių naudojimą. Audituojamas ekonomiškumas, panaudojant finansinius išteklius, reiškia mažiausios ar priimtina protingos pagal programos kokybės poreikius pinigų konkretiems resursams kaip personalui, nekilnojamam turtui ar įrangai įsigyti, sumos apibrėžtumą. Kai programoms panaudotos skolintos lėšos, galima įvertinti finansinių išlaidų ekonomiškumą. Pridėtinės išlaidos taip pat gali būti įvertintos palyginant jas su panašių programų išlaidomis.

Vertinant ekonomiškumą, panaudojant fizinius išteklius, įtraukiamas ir, pvz., darbinės vietos optimalus išnaudojimas, pasitelkiant kvadratinio metro, tenkančio vienam darbuotojui per pilną darbo laiką, ekvivalentą, lyginant jį su rekomenduojamomis normomis, standartais ar kitomis operacijomis. Išlaidos, tenkančios įrangai, taip pat gali būti vertinamos – ar įrangos sąnaudos tiesiogiai susietos su programos veikla? Ar įrangos specifiškai atitinka programos poreikius, ar nepermokėta už įrangą? (Coleen ir kt., 2007).

2.3 Hipotezių formulavimas

Apibendrinant teorinę dalį ir siekiant atlikti viešojo sektoriaus vidaus audito kokybės vertinimo tyrimą orientuojantis į viešųjų pirkimų veiklos auditą, bus remiamasi 3 E koncepcija. 3 E koncepcija paremtas atliekamas vidaus auditas gali tapti sėkmingu įrankiu viešojo sektoriaus organizacijos veiklos gerinimui, į kurią įeina ir viešųjų pirkimų veikla. Atsižvelgus į 3 E koncepciją, jų dedamąsias, reikšmingumą ir prasmingumą galima teigti, kad vykdant veiklos auditą, kokybiškai ir teisingai atliktas auditas gali būti panaudojant būtent šios koncepcijos filosofiją. Pažymėtina, kad atliekant tyrimų apžvalgą 3 E koncepcijos tematika, daugumoje tyrimų vertinama ar organizacijos veikla yra vykdoma ekonomiškai, efektyviai bei veiksmingai, tačiau dar gana mažai dėmesio skiriama paties audito veiklai, atsižvelgiant į 3 E koncepciją. Vidaus auditas vaidina svarbų vaidmenį valstybinių institucijų ir organizacijų veikloje. Kai valdymas įgyvendinamas veiksmingai, tai padeda organizacijoms pasiekti

savo tikslus. Palaikyti ir sustiprinti vidaus audito patikimumą, turi būti stebimas jo veiksmingumas, efektyvumas (Measuring internal audit effectiveness and efficiency, 2010). Apibendrinus teorinius 3 E koncepcijos taikymo argumentus, šiame darbe 3 E koncepcija bus originaliai pritaikyta vidaus audito kokybės viešuosiuose pirkimuose vertinimui. Tyrimui atlikti darbe formuluojamos keturios pagrindinės teorinės hipotezės.

Ekonomiškumas

H1: Ekonomiškas viešųjų pirkimų auditas yra kokybiškas. Siekiant šią hipotezę lengviau patikrinti, išskiriamos detalesnės hipotezės, apimančios fizinius (H1.1) bei žmonių (H1.2) išteklius:

H1.1: Yra teigiamas ryšys tarp fizinių išteklių ir viešųjų pirkimų audito kokybės

H1.1.1 Darbo vietos aprūpinimas informacinių technologijų įranga ir inventoriumi daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

H1.1.2 Darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

H1.2: Yra teigiamas ryšys tarp žmonių išteklių ir viešųjų pirkimų audito kokybės

H1.2.1 Audito tarnyboje/skyriuje esantis auditorių skaičius daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

H1.2.2 Kvalifikacijos kėlimo kursai, stažuotės daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

H1.2.3 Auditoriaus teisinės žinios daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

Efektyvumas

H2: Efektyvus viešųjų pirkimų auditas yra kokybiškas. Išskiriamos detalesnės hipotezės, apimančios užduočių vadybą (H2.1) ir laiko planavimą (H2.2):

H2.1: Yra teigiamas ryšys tarp efektyvios užduočių vadybos ir viešųjų pirkimų audito kokybės

H2.1.1 Audito tarnybos/skyriaus vadovo darbo užduočių efektyvus paskirstymas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

H2.1.2 Viešųjų pirkimų audito atlikimas per numatytą trukmę daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

H2.2: Auditoriaus efektyvaus laiko planavimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

Veiksmingumas

H3: Veiksmingas viešųjų pirkimų auditas yra kokybiškas. Išskiriamos detalesnės hipotezės, apimančios skatinimo priemonės (H3.1), vadybines priemonės (H3.2) bei padalinių bendradarbiavimą audituojant (H3.3):

H3.1: Yra teigiamas ryšys tarp auditoriaus skatinimo priemonių ir viešųjų pirkimų audito kokybės

H3.1.1 Auditoriaus finansinis skatinimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

H3.1.2 Auditoriaus nefinansinis skatinimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

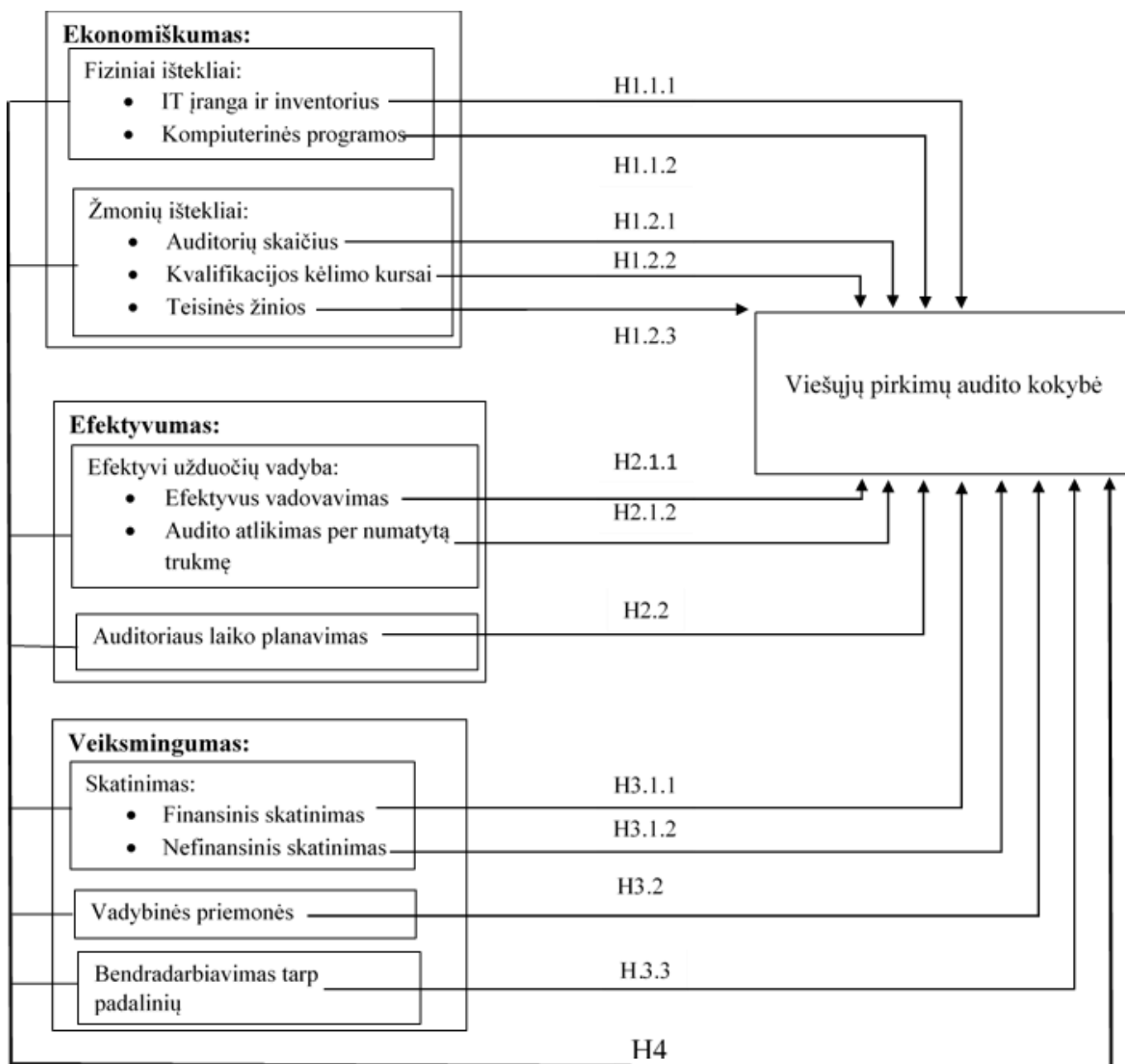
H3.2 Vadybinės priemonės (susirinkimai, pokalbiai su vadovu ir pan.) daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

H3.3 Įstaigos/organizacijos padalinių bendradarbiavimas audituojant daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

3 E (Ekonomiškumas, efektyvumas ir veiksmingumas)

H4: Ekonomiškumas, efektyvumas ir veiksmingumas kartu daro įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

Suformuluotas tyrimo hipotezes galima apibendrinti pateikiamu modeliu.



3 pav. Viešųjų pirkimų audito kokybės vertinimo taikant 3 E koncepciją modelis (sudaryta autorės)

3. VIDAUS AUDITO KOKYBĖS VIEŠUOSIUOSE PIRKIMUOSE TYRIMO METODIKA

Empirinio tyrimo tikslas – remiantis 3 E koncepcija ištirti vidaus audito kokybės veiksnius, orientuojantis į viešųjų pirkimų veiklos auditą.

Pasiekti tikslui iškeliami tokie **uždaviniai**:

1. Išanalizuoti respondentų charakteristikas;
2. Atlikti faktorinę analizę siekiant patikrinti 3 E modelio tinkamumą ir patikrinti hipotezes;
3. Atskleisti neigiamus veiksnius;
4. Pateikti tyrimo rezultatus ir rekomendacijas.

Tyrimo metodo pasirinkimas. Pasiekti tyrimo tikslą bei atliepti uždavinius bus atliekamas kiekybinis tyrimas, kurio paskirtis yra statistiškai pagrįsti tiriamo reiškinių ryšius, bei patikrinti iškeltas hipotezes. Kiekybinis tyrimas pasirinktas, nes yra struktūrizuotas, rezultatai išreiškiami skaičiais, todėl patogiu daryti statistiškai reikšmingas išvadas apie tiriamą reiškinį. Empiriniam tyrimui atlikti naudojamas anketinės apklausos metodas. Remiantis išsikeltu tikslu bei V. Dikčiumi (2006), anketinės apklausos metodas tyrimui yra pats tinkamiausias, nes dažniausiai apklausos būdu gaunama informacijos apie respondentų nuomones. Taip pat šis metodas leidžia gilintis ir dažnai surasti atsakymą į priežastinio ryšio klausimą „kodėl“, tačiau kartu leidžia atsakyti į klausimą „kaip“ ir „kas“ (Pranulis, 2007, 130 p.). Remiantis Pranuliu (1998, 89 p.) naudojant anketą surenkama daug originalios pirminės informacijos. Naudojama anoniminė (bevardė) anketa, kuomet atsakęs asmuo lieka nežinomas. Asmenų vardų ir pavardžių duomenys nedarė jokios įtakos tyrimui. Siekiant, kad tyrimas nereikalautų daug lėšų ir leistų pasiekti daug respondentų vienu metu bus naudojama elektroninė apklausos forma. Anketą sudaro 13 klausimų, kurie susiję su tirama problema, klausimai yra standartizuoti ir leis atlikti išsamią duomenų analizę. Gautiems duomenimis apdoroti buvo naudojama SPSS programa.

Tyrimo objektas - Vidaus audito kokybė viešuosiuose pirkimuose.

Tyrimo imtis. Tikslinė grupė šiame tyrimo yra viešųjų juridinių asmenų vidaus auditoriai. Tuo tikslu, kad būtų galima apskaičiuoti tiriamąją imtį ir viešai prieinamuose informacijos šaltiniuose neradus tikslios informacijos apie bendrą viešųjų įstaigų vidaus auditorių skaičių bei įstaigų sąrašą, kuriame būtų nurodyta įstaigos, kuriose veikia vidaus auditas, buvo kreiptasi į tokias tarnybas, kaip Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė bei Lietuvos statistikos departamentas. Tiek iš Lietuvos

Respublikos valstybės kontrolės, tiek iš Lietuvos statistikos departamento gavus atsakymą, jog tokios informacijos jie neturi bei tikslių sąrašų neformuoja, buvo remiamasi antriniais duomenų šaltiniais.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo (2013) 6 straipsniu, vidaus audito tarnybos turi būti įsteigtos Respublikos Prezidento institucijoje, Seimo kanceliarijoje, Vyriausybės kanceliarijoje, ministerijose, apskričių viršininkų ir savivaldybių administracijose bei viešuosiuose juridiniuose asmenyse, jeigu juose patvirtinta ne mažiau kaip 200 pareigybių (etatų), įskaitant jiems pavaldžių arba jų valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų patvirtintas pareigybes (etatus). Remiantis Lietuvos Respublikos finansų ministerijos metine vidaus audito tarnybų veikimo 2015 metais viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita (2016), 2015 metais veikė 165 įstaigos, kuriuose įsteigtos vidaus audito tarnybos. Remiantis Dikčiumi (2003, p. 130), kai turimos mažos visumos (iki 50 000 narių), tuomet imties dydžiui apskaičiuoti naudojama ši formulė:

$$n = \frac{p(1-p)}{\left(\frac{e}{z}\right)^2 + \frac{p(1-p)}{N}}$$

n – reikiamas imties dydis;

z – standartinės paklaidos dydžio vienetai esant normaliam pasiskirstymui, kuris atitiks norimą patikimumo laipsnį;

p – visumos proporcijos, kurios atitinka tyrėją dominančias charakteristikas;

e – atrankos klaida (maksimalus skirtumas tarp imties ir visumos proporcijų);

N- visumos dydis.

Reikšmės:

z – 1,96

p – 0,5

e – 0,1

N – 165

Remiantis anksčiau pateikta formule, imties dydis turėtų būti 60 viešųjų juridinių asmenų, kuriuose veikia vidaus audito tarnybos.

Tyrimui aktualūs vidaus auditoriai, kurie vykdo viešųjų pirkimų auditą. Surinkti kontaktiniams duomenims naudojami perkančiųjų organizacijų sąrašai, patvirtinti Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2015 m. gegužės 7 d. įsakymu Nr. 4-307 (2015). Šie sąrašai nurodo viešuosius juridinius asmenis, kurie vykdo viešuosius pirkimus.

Tyrimo instrumentarijus. Tyrimo anketą sudaro 13 klausimų (žr. PRIEDAS). Klausimai yra uždarojo tipo, kuomet respondentai galėjo pasirinkti vieną ar kelis iš galimų atsakymo variantų. Trejuose klausimuose respondentai vietoj pateikiamų, galėjo pasirinkti savo variantą, įrašant subjektyvų atsakymą. Trejuose klausimuose buvo naudojama Likerto tipo skalė, kuomet respondentai turėjo pažymėti nuo „Visiškai nesutinku“ iki „Visiškai sutinku“.

1 lentelė. Tyrimo instrumentarijus

Tyrimo blokai	Ką siekiama atskleisti?	Klausimai
Respondentų charakteristikos	Siekiama surinkti kuo tikslesnę informaciją apie respondentus, jų patirtį, viešųjų juridinių asmenų veiklos sritį, dydį, viešųjų pirkimų auditavimo mastą.	Ar Jūsų įstaigoje/organizacijoje yra įsteigta vidaus audito tarnyba/skyrius? Kiek darbuotojų dirba Jūsų organizacijoje? Kokioje srityje veikia Jūsų organizacija? Ar Jūsų audito tarnybos/skyriaus auditoriai vykdo viešųjų pirkimų auditą? Kokia Jūsų darbo audito srityje patirtis? Kokia Jūsų darbo viešųjų pirkimų audito srityje patirtis? Ar esate kursuose, mokymuose ir pan. kėlę kompetenciją viešųjų pirkimų srityje? Kiek vidutiniškai per metus patikrinate viešųjų pirkimų?
Ekonomiškumas	Siekiama sužinoti aprūpinimo inventoriumi, žmonių ištekliais bei jų žinių ir apmokymų įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei. <u>Tikrinama hipotezė:</u> <i>H1: Ekonomiškas viešųjų pirkimų auditas yra kokybiškas</i>	Pasirinkimas teiginių, atspindinčių ekonomiškumo svarbą viešųjų pirkimų audito kokybei (pasirenkant atsakymą nuo „Visiškai nesutinku“ iki „Visiškai sutinku“).
Efektyvumas	Siekiama sužinoti ar galima pagerinti rezultatyvumą, nepadidinus sąnaudų. <u>Tikrinama hipotezė:</u> <i>H2: Efektyvus viešųjų pirkimų auditas yra kokybiškas</i>	Pasirinkimas teiginių, atspindinčių efektyvumo svarbą viešųjų pirkimų audito kokybei (pasirenkant atsakymą nuo „Visiškai nesutinku“ iki „Visiškai sutinku“).

Veiksmingumas	Siekiama sužinoti kokių imamasi priemonių pagerinti rezultatus. <i>Tikrinama hipotezė:</i> <i>H3: Veiksmingas viešųjų pirkimų auditas yra kokybiškas</i>	Pasirinkimas teiginių, atspindinčių veiksmingumo svarbą viešųjų pirkimų audito kokybei (pasirenkant atsakymą nuo „Visiškai nesutinku“ iki „Visiškai sutinku“).
Viešųjų pirkimų audito kokybės įvertinimas	Siekiama išsiaiškinti, kaip patys auditoriai įvertina viešųjų pirkimų audito kokybę.	Apibendrinę Jūsų audito tarnybos/skyriaus vadovavimo profesionalumą, atitikimą teisės aktams, ataskaitų lygį, rekomendacijų poveikį audituojamo subjekto veiklai, auditorių objektyvumą skirkite savo nuomone viešųjų pirkimų tarnybos atliekamo audito kokybės įvertinimą.
Viešųjų pirkimų audito kokybę įtakojantys neigiami veiksniai	Siekiama išsiaiškinti, kokie veiksniai, be analizuojamų ankstesniuose tyrimo blokuose, gali turėti neigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.	Pažymėkite Jūsų audito tarnybos/skyriaus neigiamus veiksnius, darančius įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

Darbe audito kokybei vertinti supažindinama su 3 E modeliu, todėl, siekiant detalesnės analizės, remiantis įvairių autorių atliktais tyrimais ir įžvalgomis, galima išskirti šiuos pagrindinius 3 E modelio elementus: fiziniai ištekliai, žmonių ištekliai, užduočių paskirstymas, laiko valdymas, skatinimas, vadybinės priemonės bei padalinių bendradarbiavimas. Kiekvienam iš anketoje esančių klausimų 3 E modeliui, naudojama Likerto tipo skalė, kuomet respondentai turėjo pažymėti nuo „Visiškai nesutinku“ iki „Visiškai sutinku“ pateiktiems teiginiams. Žemiau lentelėje pateikiamos sąsajos tarp šių teiginių bei iškeltų hipotezių:

2 lentelė. Instrumentarijaus tyrimo blokų apibūdinimas

3 E dedamoji	Elementas	Matavimas	Kintamasis	Hipotezė
Ekonomiškumas	Fiziniai ištekliai	Jūsų darbo vietos aprūpinimas informacinių technologijų įranga ir inventoriu yra pakankamas kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	A111	H1.1.1
		Jūsų darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis pakankamas kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	A112	H1.1.2
	Žmonių ištekliai	Jūsų audito tarnyboje/skyriuje esantis auditorių skaičius leidžia kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	A121	H1.2.1
		Jums užtenka kvalifikacijos kėlimo kursų, stažuotčių ir pan. kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	A122	H1.2.2
		Turite pakankamai teisinių žinių kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	A123	H1.2.3

Efektyvumas	Užduočių paskirstymas	Jūsų audito tarnybos/skyriaus vadovo darbo užduotys yra efektyviai paskirstomos viešųjų pirkimų audito procese.	A211	H2.1.1
		Jūsų tarnyboje/skyriuje viešųjų pirkimų auditas visada atliekamas per numatytą trukmę.	A212	H2.1.2
	Laiko valdymas	Jums paskirta užduočiai laiko trukmė leidžia viešųjų pirkimų auditą atlikti kokybiškai.	A22	H2.2
Veiksmingumas	Skatinimas	Jūsų finansinis skatinimas yra motyvuojantis.	A311	H3.1.1
		Jūsų nefinansinis skatinimas (mokymai, stažuotės ir pan.) yra motyvuojantis.	A312	H3.1.2
	Vadybinės priemonės	Vadybinės priemonės (susirinkimai, pokalbiai su vadovu ir pan.) Jūsų tarnyboje yra motyvuojančios.	A32	H3.2
	Padalinių bendradarbiavimas	Jūsų įstaigos/organizacijos padalinių bendradarbiavimas audituojant yra pakankamas kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	A33	H3.3

Stulpelyje „Kintamasis“ pateikiami dvylikos koduotų elementų pavadinimai, kurie leis lengviau atlikti anketomis surinktų duomenų analizę. Viešųjų pirkimų audito kokybės įvertinimas (12 anketos klausimas) žymimas Y kinamuoju, kuris bus naudojamas hipotezių tikrinime, apdorojant anketinius rezultatus.

Tyrimo eiga. Tyrimo procesas vyko penkiais etapais:

I etapas: 2017 m. sausis – kovas – koncepcijos formavimas. Apgalvotas tyrimo instrumentas (klausimynas), duomenų analizės metodai, sudaroma anketa (1 PRIEDAS).

II etapas: 2017 m. kovas – surenkami vidaus auditorių kontaktai, remiantis organizacijų sąrašais, patvirtintais Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2015 m. gegužės 7 d. įsakymu Nr. 4-307.

III etapas: 2017 m. kovas – balandis – atliekama apklausa. Atsižvelgiant į tai, kad 2015 metais veikė 165 įstaigos, kuriuose įsteigtos vidaus audito tarnybos ir pagal tyrimo imtį reikia surinkti bent 60-ties įstaigų rezultatus, pirmiausiai, patalpinus anketą internetiniame tinklapyje www.apklausa.lt, nuoroda siunčiama el. paštu 80-čiai viešųjų juridinių asmenų (viso 160 vidaus auditorių). Laiške pažymima, kad reikalingi atsakymai tik tų vidaus auditorių, kurie yra dirbę su viešaisiais pirkimais. Po savaitės, laiškai pakartojami, ir, nesurinkus pakankamai anketų, papildomai surenkama kontaktų iki 100 viešųjų juridinių asmenų. Viso išsiunčiama 410 pirminių ir pakartotinių el. laiškų vidaus auditoriams.

IV etapas: 2017 m. balandis – analizė. Gauta informacija sistemingai ir tikslingai analizuojama.

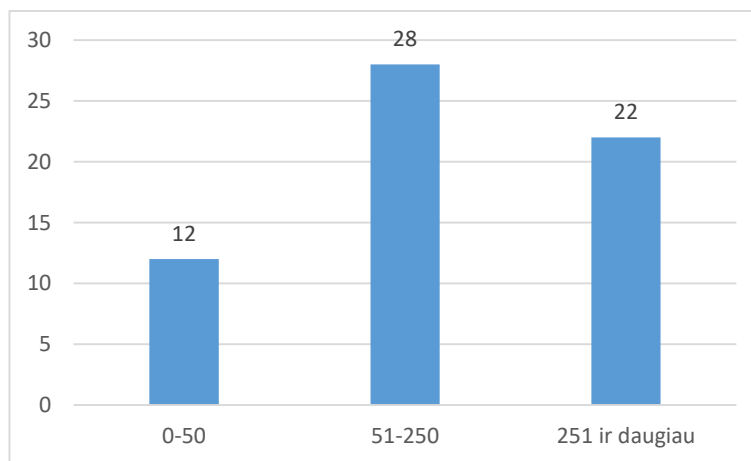
V etapas: 2017 m. balandis – išvadų rengimas. Išanalizavus tyrimo rezultatus, pateikiamos išvados.

4. VIDAUS AUDITO KOKYBĖS VIEŠUOSIUOSE PIRKIMUOSE TYRIMO REZULTATAI

4.1 Respondentų charakteristikos

Kiekybinio tyrimo metu viso gauta 70 užpildytų anketų. Anketoje buvo naudojami filtruojamieji klausimai, kuomet buvo norima išgauti tikslius atsakymus iš viešuosiuose juridiniuose asmenyse dirbančių vidaus auditorių, audituojančių viešųjų pirkimų sritį. Respondentų, kurių vidaus audito tarnybose nėra auditorių, vykdančių viešųjų pirkimų auditą, buvo penki. Viešųjų pirkimų audito srityje neturinčių patirties buvo trys respondentai. Šios anketo (viso aštuonios) buvo eliminuotos ir tyrimo rezultatų analizėje nebuvo naudojamos. Likusių anketų susidarė 62, iš šių anketų atliekama duomenų analizė.

Siekiant surinkti kuo tikslesnę informaciją apie respondentus, jų patirtį, viešųjų juridinių asmenų veiklos sritį, dydį, viešųjų pirkimų auditavimo mastą, buvo užduoti aštuoni klausimai. Kaip jau minėta aukščiau, trys klausimai buvo filtruojamieji, leidę išgauti reikiamus respondentus, kadangi viešai prieinamuose informacijos šaltiniuose tikslūs duomenys apie reikalingus respondentus nėra prieinami. Vienas iš pirmųjų klausimų, buvo pateiktas klausimas apie įstaigos/organizacijos, kurioje dirba respondentas, darbuotojų skaičių. Rezultatai pateikiami 4 paveikslėlyje.

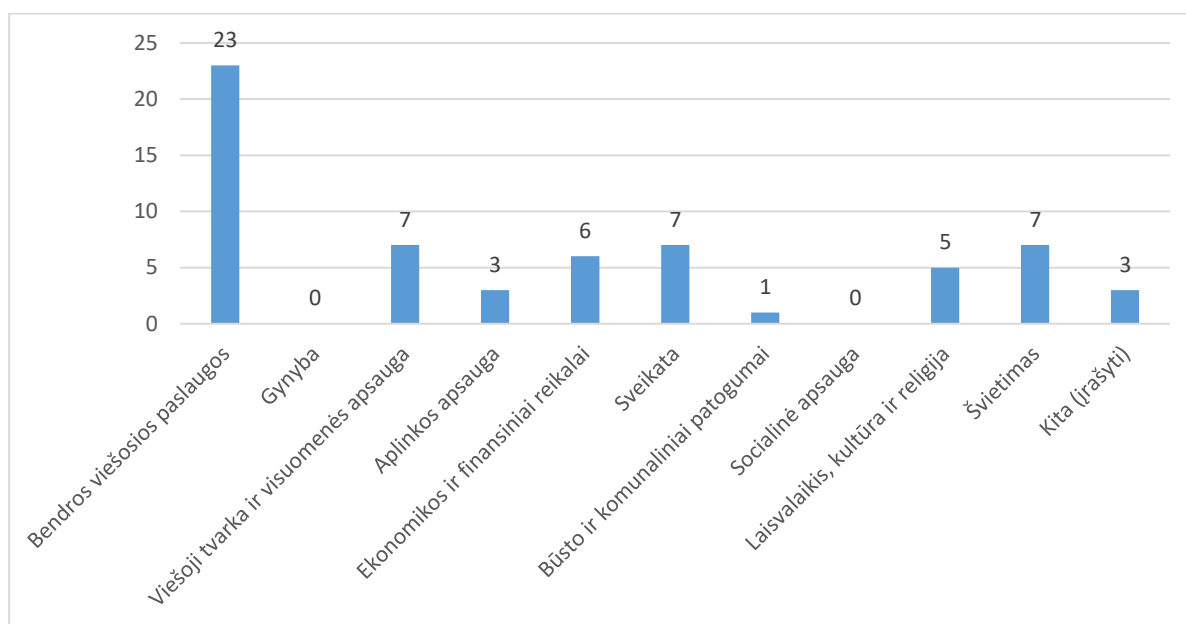


4 pav. Darbuotojų skaičiaus pasiskirstymas (sudaryta autorės)

Kaip matyti 4 paveikslėlyje, daugiausia tyrime dalyvavusių respondentų dirba vidutinėse (51-250 darbuotojų) bei didelėse įstaigose/organizacijose (251 ir daugiau darbuotojų).

Siekiant išsiaiškinti kokioje srityje veikia viešieji juridiniai asmenys, respondentams buvo užduotas klausimas, kuriame jie turėjo pažymėti atitinkamą sritį. Respondentai galėjo pasirinkti iš 10 sektorių (bendros viešosios paslaugos, gynyba, viešoji tvarka ir visuomenės apsauga, aplinkos apsauga, ekonomikos ir finansiniai reikalai, sveikata, būsto ir komunaliniai patogumai, socialinė apsauga, laisvalaikis, kultūra ir religija, švietimas, bei pasirinkti atsakymą „kita“, kuriame respondentai galėjo

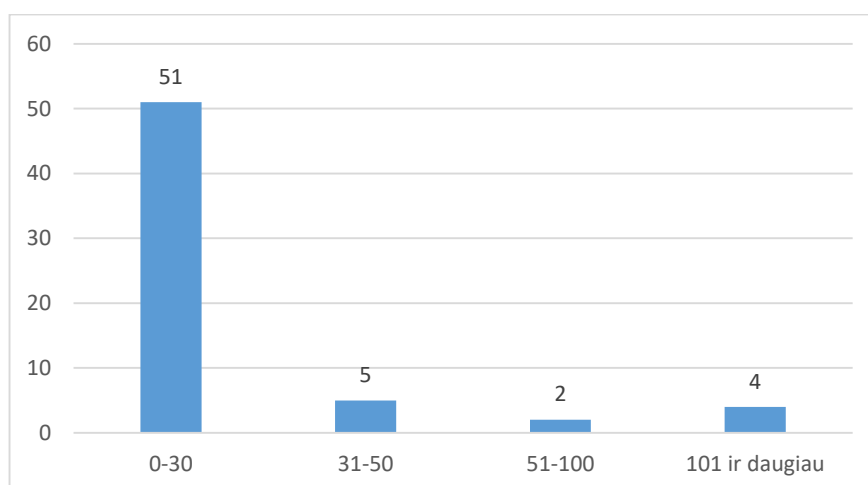
nurodyti kitą sritį, neradę nurodyto sąrašė). Toks skirstymas pasirinktas remiantis Viešųjų pirkimų tarnybos skirstymu. Pasiskirstymas pagal sritis pateikiamas 5 paveikslėlyje.



5 pav. Viešųjų juridinių asmenų pasiskirstymas pagal sritis (sudaryta autorės)

Bendrosiose viešosiose paslaugose dirbančių vidaus auditorių buvo daugiausiai (23 respondentai). Po septynis respondentes dirba viešosios tvarkos ir visuomenės apsaugos, sveikatos ir švietimo sektoriuose. Visuose kituose sektoriuose tyrime dalyvavusių vidaus auditorių buvo mažiau. Tyrime nedalyvavo nei vienas respondentas iš gynybos ir socialinės apsaugos sektoriaus. Trys respondentai, pasirinkę „kita“ variantą, pažymėjo, kad dirba susisiekimo sektoriuje.

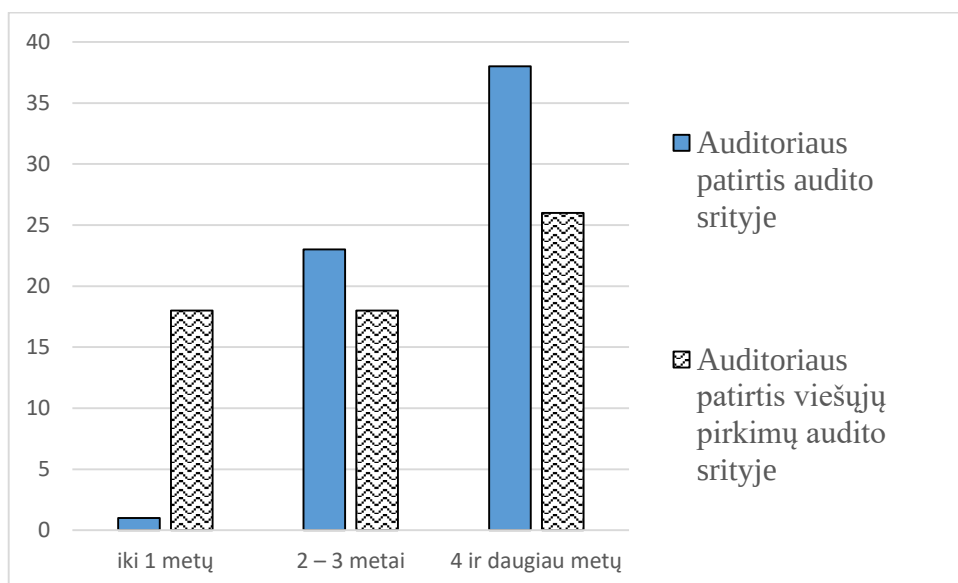
Vienas iš filtruojančių klausimų tuo pačiu leido sužinoti apie viešųjų pirkimų audito reguliarumą. Net 66 procentai viešųjų juridinių asmenų viešųjų pirkimų auditą vykdo nereguliariai ir tik 34 procentai jį atlieka reguliariai. Tai siejasi su klausimu apie per metus patikrinamų viešųjų pirkimų skaičiumi. Pagal šį kriterijų pasiskirstymas pateikiamas 6 paveikslėlyje.



6 pav. Per metus patikrinamų viešųjų pirkimų skaičius (sudaryta autorės)

Didžioji dalis respondentų per metus patikrina iki 30 pirkimų (51 respondentas). Tai gana mažas skaičius, įvertinus tai, jog daugiausia tyrime dalyvavusių respondentų dirba vidutinėse bei didelėse įstaigose/organizacijose. Pažymėtina, kad kasmet Lietuvoje atliktų viešųjų pirkimų skaičius sudaro vidutiniškai apie 10 tūkst. pirkimų (www.freedata.lt), todėl toks mažas patikrinamų viešųjų pirkimų skaičius ne visuomet gali užtikrinti audito veiklos prasmingumą bei ne visuomet audito veikla gali parodyti galimus veiklos vykdymo trūkumus, kadangi viešieji pirkimai tame pačiame juridiniame asmenyje savo specifika gali būti labai skirtingi, taikomi skirtingi pirkimo būdai, kvalifikaciniai reikalavimai, gali skirtis vidinių viešųjų juridinių asmenų nuostatų tam tikriems pirkimų būdams ir pan. Taip pat reiktų atsižvelgti ir į tai, kad 66 procentai viešųjų juridinių asmenų viešųjų pirkimų auditą vykdo nereguliariai. Autoriai Achuora, Arasa and Ochriri (2012), pabrėžia, kad viešųjų pirkimų stebėsenos funkciją reikia patikėti auditui, nes valstybės resursai yra riboti, o pats pirkimų procesas yra privalomas. Atviras, skaidrus ir nešališkas procesas reikalingas sandoriams už geriausią vertę, pritraukiant kuo daugiau tiekėjų ir didinant jų tarpusavio konkurenciją. Aukščiau minimas aplinkybes, lėšų panaudojimo racionalumo aspektą bei kitas viešųjų pirkimų vykdymo tikrinimo procedūras turi atlikti auditoriai, tačiau visiems klausimams atsakyti ne visuomet gali užtekti patikrinti mažąją dalį viešojo asmens vykdomų viešųjų pirkimų, taigi ir audito ataskaitos gali neatspindėti realybės, abejotina rekomendacijų nauda. Tik mažuma tyrime dalyvavusių vidaus auditorių pažymėjo, jog patikrina daugiau negu 30 pirkimų.

Daugiau negu pusė respondentų turi gana nedidelę patirtį viešųjų pirkimų auditavime, nors apskritai patirties audito srityje daugiausiai respondentų turi virš 4 metų (žr. 7 pav.)



7 pav. Auditorių patirtis (sudaryta autorės)

Tyrimas parodė, kad didžioji dalis respondentų yra kėlę kompetenciją kursuose, mokymuose viešųjų pirkimų srityje (iš jų tik 6 nėra dalyvavę tokiuose renginiuose), tačiau nors ir vidaus auditoriai kelia savo kompetenciją, didžioji dalis respondentų turi nedidelę patirtį viešųjų pirkimų audite.

Apibendrinus galima teigti, kad tyrime dalyvavę vidaus auditoriai, dirbantys vidutiniuose ar dideliuose juridiniuose asmenyse, lyginant su dirbančiais mažuose juridiniuose asmenyse, sudarė didžiąją dalį. Daugiau negu pusė respondentų turi gana nedidelę patirtį viešųjų pirkimų auditavime, nors apskritai patirties audito srityje daugiausiai respondentų turi virš 4 metų. Didžioji dalis respondentų per metus patikrina iki 30 pirkimų ir yra kėlę kompetenciją viešųjų pirkimų srityje. Toliau darbe pateikiama analizė apie viešųjų pirkimų audito kokybę, kurios rezultatai paremti respondentų nuomonėmis.

4.2 Faktoringė analizė

Tyrimo rezultatams analizuoti naudojama faktoringė analizė, kuri leidžia patikrinti struktūrinį modelio pagrįstumą. Yra išskiriami keturi šios analizės etapai:

1. Duomenų tikimo faktoringei analizei testas;
2. Faktorių išskyrimas-faktorių skaičiaus nustatymas bei faktorių skaičiavimo metodo parinkimas;
3. Faktorių sukimas ir interpretavimas;
4. Faktorių reikšmių skaičiavimas (Čekanavičius ir Murauskas, 2002).

Toliau darbe anketomis surinkti duomenys analizuojami pagal tris pirmus pateiktus etapus. Ketvirtas etapas (faktorių reikšmių skaičiavimas) netaikomas, nes šiuo atveju faktoringė analizė taikoma patikrinti 3 E modelio patikimumą.

1. Duomenų tinkamumo faktoringei analizei testas. Šis testas leidžia patikrinti dvylikos teiginių patikimumą, t. y. ar visi kintamieji, matuojantys kokybę, yra nuoseklūs. Patikimumą įvertina Cronbach'o alfa, kurios reikšmės įgyjamos intervale nuo 0 iki 1. Jeigu Cronbach'o alfa reikšmė patenka į intervalą nuo 0 iki 0,5, tai reiškia, jog anketa nepatikima (netinkamai sudaryti klausimai).

Apskaičiavus pateikiamo dvylikos kintamųjų rinkinio Cronbach'o alfos koeficientą, jo reikšmė lygi 0,794, kas reiškia, kad duomenys yra pastovūs ir anketa parengta tinkamai. Žemiau lentelėje pateikiamos Cronbach'o koeficientų reikšmės atvejams, jei bet kuris iš dvylikos kintamųjų būtų pašalintas iš anketos, t. y. jei būtų pašalintas teiginys.

3 lentelė. Cronbach'o alfos koeficientų reikšmės

A111	A112	A121	A122	A123	A211	A212	A22	A311	A312	A32	A33
0,777	0,775	0,797	0,763	0,776	0,77	0,772	0,748	0,799	0,807	0,782	0,777

Kaip matyti iš lentelės, koeficientai svyruoja nuo 0,748 iki 0,807, tai reiškia, kad įverčiai gana aukšti ir kad pašalinus bet kurį teiginį iš anketos, ženklus pagerinimo nebūtų (anketos patikimumas pastebimai nepadidėja). Taikant faktoringę analizę, yra ieškomi panašūs kintamieji, panašumų matu (koreliacijos koeficientu) nustatoma ar kintamieji yra susiję (koreliuoti). Teiginiai, nesusiję su kokybe, neturėtų būti įtraukti į tolimesnę faktoringę analizę, kadangi tokią analizę taikyti neprasminga. Žemiau

lentelėje pateikiami kintamųjų tarpusavio koreliacijos koeficientai. Koreliacijos koeficiento reikšmė gali kisti nuo -1 iki 1.

4 lentelė. Kintamųjų tarpusavio koreliacijos koeficientų matrica

	A111	A112	A121	A122	A123	A211	A212	A22	A311	A312	A32	A33
A111	1,000	,624	,302	,343	,232	,242	,268	,419	,006	,184	,107	,310
A112	,624	1,000	,537	,358	,292	,146	,366	,416	,093	,002	,045	,180
A121	,302	,537	1,000	,201	,108	,330	,303	,228	-,055	-,046	,069	-,046
A122	,343	,358	,201	1,000	,682	,537	,407	,670	,058	,114	,172	,385
A123	,232	,292	,108	,682	1,000	,515	,258	,514	,138	,212	-,055	,243
A211	,242	,146	,330	,537	,515	1,000	,551	,632	-,065	-,032	,252	,476
A212	,268	,366	,303	,407	,258	,551	1,000	,567	,092	-,154	,224	,425
A22	,419	,416	,228	,670	,514	,632	,567	1,000	,251	,141	,530	,548
A311	,006	,093	-,055	,058	,138	-,065	,092	,251	1,000	,566	,520	,170
A312	,184	,002	-,046	,114	,212	-,032	-,154	,141	,566	1,000	,190	,039
A32	,107	,045	,069	,172	-,055	,252	,224	,530	,520	,190	1,000	,429
A33	,310	,180	-,046	,385	,243	,476	,425	,548	,170	,039	,429	1,000

Kaip matyti 4 lentelėje, didžioji dalis koeficientų yra teigiami, t. y. didesni už 0, tačiau nors ir kita likusi dalis kintamųjų turi neigiamas reikšmes, jos taip pat arti 0, vadinasi, kintamieji yra priklausomi vienas nuo kito ir gali būti prasminga juos grupuoti pagal bendrus požymius (faktorius), pvz. darbo vietos aprūpinimas informacinių technologijų įranga ir inventoriu (kintamasis A111) ženkliai koreliuoja su darbo vietos aprūpinimu kompiuterinėmis programomis (kintamasis A112), arba kvalifikacijos kėlimo kursai (kintamasis A122) koreliuoja su teisinėmis žiniomis (kintamasis A123), todėl galima iš anksto tikėtis, jog jie pakliūs į bendrus požymius (faktorius).

Duomenims patikrinti, ar šie tinka faktorinei analizei taikomas Barleto sferiškumo kriterijus, kurio p -reikšmė turi būti mažesnė už 0,05. Šiame tyrime Barleto sferiškumo kriterijus apytiksliai lygus nuliui, tai reiškia, jog kintamieji nėra nepriklausomi. Greta Barleto sferiškumo kriterijaus patikrinti, ar kintamieji tinkami faktorinei analizei, naudojamas Kaizerio-Mejerio-Olkino (KMO) matas, įgyjantis reikšmes intervale nuo 0 iki 1. Jeigu KMO reikšmė yra mažesnė už 0,5, tuomet faktorinė analizė nepriimtina (anketoje pateikiami teiginiai nėra ar neužtektinai susiję vienas su kitu). Nagrinėjamiems dvylikos kintamųjų duomenims KMO reikšmė lygi 0,648, tai reiškia, jog faktorinė analizė priimtina ir gali būti rezultatyvi.

2.Faktorių išskyrimas – faktorių skaičiaus nustatymas bei faktorių skaičiavimo metodo parinkimas. Naudojantis SPSS programa buvo išskirti keturi statistiškai reikšmingi bendrieji faktorius (kombinacijos), susidedantys iš kintamųjų. Žemiau lentelėjeError! Reference source not found. pateikti šių kombinacijų ryšiai (koreliacijos koeficientai) su kintamaisiais (veiksniais). Kaip matyti, faktoriams (kombinacijoms) yra sunku suteikti konkretų pavadinimą, kadangi stulpeliuose pasitaiko tokių kintamųjų, kurie neturi ryšio ir kintamieji kartojasi skirtingose kombinacijose, pvz., kintamasis A123 (teiginys apie auditorių teises žinias) reikšmingai koreliuoja ir su pirma, ir ketvirtu faktoriumi (kombinacija), nors šio darbo analizėje siekiama vieną kintamąjį priskirti tik vienam bendrajam požymiui (faktoriumi).

5 lentelė. Išskirtų faktorių koreliacija su kintamaisiais

	Koreliacijos koeficientai			
	Faktorių (Kombinacija)			
Kintamieji	1	2	3	4
A22	,888	,126	-,129	0
A122	,769	0	-,101	-,392
A211	,734	-,175	-,392	0
A212	,679	-,194	-,218	,288
A33	,630	,204	-,371	,190
A111	,577	-,175	,481	0
A311	,254	,808	,267	0
A312	,170	,664	,445	-,355
A32	,441	,598	-,139	,501
A112	,582	-,320	,591	,162
A121	,406	-,422	,438	,289
A123	,631	0	0	-,679

Siekiant vieną kintamąjį priskirti tik vienam bendrajam požymiui (faktoriui), toliau atliekamas faktorių sukimas ir interpretavimas.

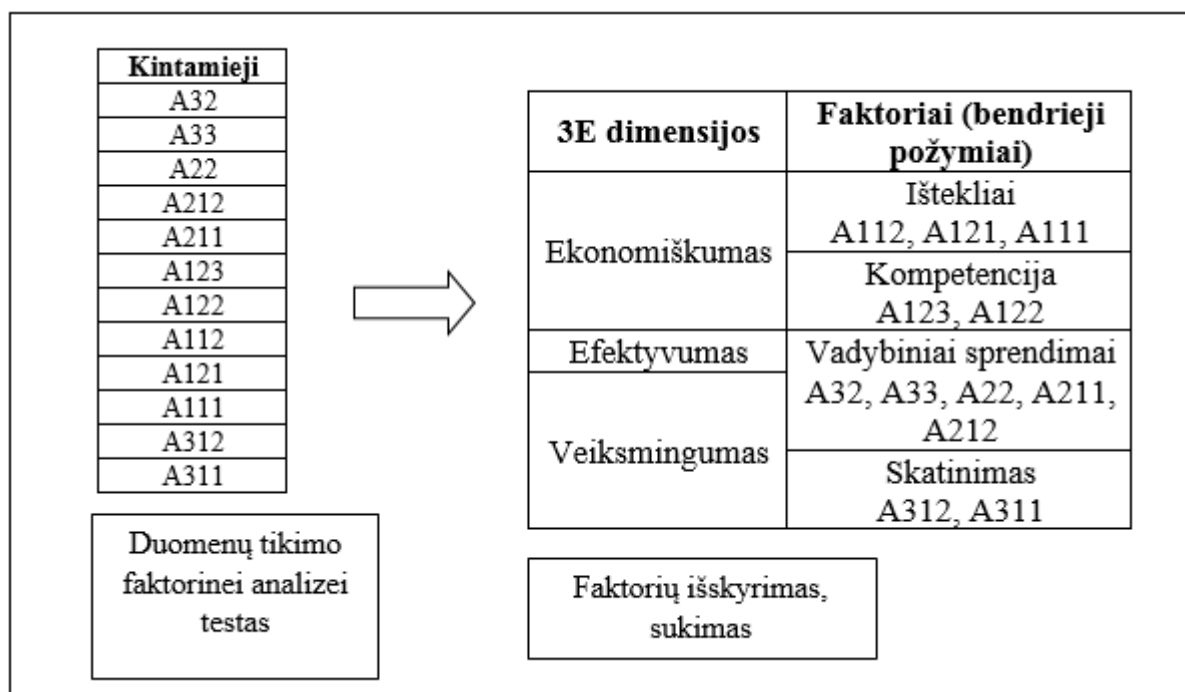
3.Faktorių sukimas ir interpretavimas. Siekiant tolygiau paskirstyti koreliacijos tarp kintamųjų ir faktorių (kombinacijų) koeficientus, taikomas sukimas-faktorių koreliacijos matricos transformavimas. Dėl šios transformacijos dažniausiai tik kelių kintamųjų svoriai faktoriuose lieka reikšminiai, kas padeda lengviau identifikuoti faktorius. Dažniausiai taikomas varimax sukimas, kuris ir buvo realizuotas. Po sukimo gauta naujų faktorių koreliacijos koeficientų matrica (6 lentelė).

6 lentelė. Sukimo faktorių koreliacijos matrica

Bendras požymis	Kintamieji	Faktorių (varimax sukimu)			
		1	2	3	4
Vadybiniai sprendimai	A32	,756	-,215		,453
	A33	,744	,230		
	A22	,692	,475	,297	,175
	A212	,654	,214	,336	-,208
	A211	,599	,554	,127	-,214
Kvalifikacijos kėlimas	A123		,912	,110	,123
	A122	,330	,777	,224	
Ištekliai	A112		,161	,883	
	A121			,768	,146
	A111	,129	,220	,718	,141
Skatinimas	A312	-,140	,221		,852
	A311	,254			,851

Po sukimo, kaip matyti lentelėje, faktoriui priskirtini tik tie kintamieji, su kuriais jie turi stiprų ryšį. Tas pats kintamasis, šiuo atveju, priskiriamas tik vienam bendrajam požymiui (faktoriui). Pirmasis

faktorių ženkliai susiję su kintamuoju A32 (vadybinėmis priemonėmis), kintamuoju A33 (padalinių bendradarbiavimu), kintamuoju A22 (laiko valdymu), kintamuoju A212 (audito plano įvykdymu) ir kintamuoju A211 (vadovo užduočių skirstymu). Apibendrinus šiuos kintamuosius šį bendrąjį požymį (faktorių) galima pavadinti vadybiniais sprendimais. Antrajam bendrajam požymiui (faktoriui) priskiriami A123 teisinės žinios) ir A122 (kvalifikacijos kėlimo kursai) kintamieji, todėl suteikiamas „Kvalifikacijos kėlimas“ bendrinis pavadinimas. Trečiasis bendrasis požymis (faktorių) ženkliai susijęs su A112 (darbo vietos aprūpinimu kompiuterinėmis programomis), A121 (auditorių skaičiumi) ir A111 (darbo vietos aprūpinimu IT įranga ir inventoriu) kintamaisiais, todėl pavadinamas ištekliais. Ketvirtasis bendrasis požymis (faktorių) ženkliai susijęs su A312 (nefinansinis skatinimas) ir A311 (finansinis skatinimas) kintamaisiais, todėl pavadinamas skatinimu. Faktorių analizę apibendrina žemiau pateikta diagrama (žr. 8 pav.).



8 pav. Faktorių analizės diagrama (sudaryta autorės)

Taigi faktorių analizė padėjo įsitikinti, jog duomenyse surasti bendrieji požymiai (faktoriai) išlieka trijose modelio (3 E) dimensijose, (tik pergrupuojant kintamuosius kiekvienos dimensijos viduje), kas padidina tolimesnės analizės patikimumą – hipotezių tikrinimą. Faktorių analizė parodė, kad kintamuosius galima suskirstyti į tris dimensijas, kas pagrindžia 3 E modelio tinkamumą.

4.3 Hipotezių tikrinimas

Tikrinant hipotezes, pirmiausiai tikrinamas 3 E modelio dimensijoms (ekonomiškumui, efektyvumui ir veiksmingumui) priklausančių kintamųjų ryšys ir jo stiprumas su matuojama kokybe (tam pasitelkiama koreliacinė analizė) bei kintamųjų poveikis ir jo dydis kokybės kintamajam (tam bus

panaudota tiesinė regresijos lygtis). Ryšio stiprumas matuojamas Pearson koreliacijos koeficientu (žymimas r), kurio reikšmė patenka į intervalą nuo -1 iki 1. Pagal absoliutaus (t. y. nesvarbu ar teigiamas, ar neigiamas) dydžio koreliacijos reikšmę priimtina ryšį laikyti:

- Labai silpnu, kai r yra intervale nuo 0 iki 0,19;
- Silpnu, kai r yra intervale nuo 0,2 iki 0,39;
- Vidutiniu, kai r yra intervale nuo 0,4 iki 0,59;
- Stipriu, kai r yra intervale nuo 0,6 iki 0,79;
- Labai stipriu, kai r yra intervale nuo 0,8 iki 1.

Duomenų analizei pasitelkta SPSS programa, kuri leis sužinoti, kurios hipotezės bus priimtos ir kurios – atmestos. Daugialypės (t. y. kelių kintamųjų) tiesinės regresijos modelyje kintamieji Y (audito kokybė, matuojama 12-tu anketos klausimu), $X_1, X_2, \dots, X_k$ (audito kokybės veiksniai) yra kiekybiniai, išmatuoti intervalų (Likerto tipo penkiabalė sistema).

Šio tyrimo kintamųjų skaitinės charakteristikos, atitinka reikalavimus regresinei analizei, kadangi kintamųjų reikšmės yra intervalinės (Likerto tipo penkiabalė sistema), o kintamieji yra kiekybiniai. Tiesinės regresinės analizės metu naudojamas išbraukimo metodas (angl. backward). Tai kintamųjų atrankos metodas, pagal kurį visi kintamieji yra įrašomi į lygtį ir tada paeiliui šalinami. Pirmasis pašalinamas kintamasis, turintis mažiausią dalinį koreliacijos koeficientą su priklausomu kintamuoju Y , jeigu jo reikšmė yra mažesnė už nustatytą šalinimo slenkstį, dažniausiai įvertinamą pagal Stjudento kriterijų t . Po to šalinamas kintamasis, likusioje regresijos lygtyje, turintis mažiausią dalinės koreliacijos koeficientą, jeigu jo reikšmė mažesnė už nustatytą šalinimo slenkstį.

Hipotezės H – 1 tikrinimas. Pagal H – 1 hipotezę siekiama atskleisti, ar ekonomiškai viešųjų pirkimų auditas yra kokybiškas. Šiai hipotezei keliamos šios detalesnės hipotezės:

H1.1: Yra teigiamas ryšys tarp fizinių išteklių ir viešųjų pirkimų audito kokybės

H1.1.1: Darbo vietos aprūpinimas informacinių technologijų įranga ir inventoriu daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei (kintamasis A1.1.1).

H1.1.2: Darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei (kintamasis A1.1.2).

H1.2: Yra teigiamas ryšys tarp žmonių išteklių ir viešųjų pirkimų audito kokybės

H1.2.1: Audito tarnyboje/skyriuje esantis auditorių skaičius daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei (kintamasis A1.2.1).

H1.2.2: Kvalifikacijos kėlimo kursai, stažuotės daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei (kintamasis A1.2.2).

H1.2.3: Teisinės žinios daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei (kintamasis A1.2.3).

Naudojant Pearson koreliacijos koeficientą ir r įverčio reikšmingumą, randamas penkių aukščiau paminėtų kintamųjų ryšio stiprumas su audito kokybe (Y kintamasis) (7 lentelė).

7 lentelė. H1 hipotezės kintamųjų ryšio stiprumas su audito kokybe

Teiginys	Kintamasis	Pearson koreliacijos koeficientas	r įverčio reikšmingumas
Jūsų darbo vietos aprūpinimas informacinių technologijų įranga ir inventoriu yra pakankamas kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	Darbo vietos aprūpinimas IT įranga ir inventoriu (A111)	$r = 0,104$	$p = 0,524$
Jūsų darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis pakankamas kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	Darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis (A112)	$r = 0,538$	$p = 0,000$
Jūsų audito tarnyboje/skyriuje esantis auditorių skaičius leidžia kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	Auditorių skaičius (A121)	$r = 0,381$	$p = 0,015$
Jums užtenka kvalifikacijos kėlimo kursų, stažuočių kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	Kvalifikacijos kėlimo kursai (A122)	$r = 0,453$	$p = 0,003$
Turite pakankamai teisinių žinių kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	Teisinės žinios (A123)	$r = 0,625$	$p = 0,000$

Kaip matyti lentelėje, keturių kintamųjų Pearson koreliacijos koeficientų įverčio reikšmingumas (r)>0,2, išskyrus darbo vietos aprūpinimo IT įranga ir inventoriu kintamąjį, tačiau duomenyse trūksta įrodymo, jog darbo vietos aprūpinimo IT įranga ir inventoriu turi silpną ryšį su audito kokybe, kadangi darbo vietos aprūpinimo IT įranga ir inventoriu kintamajam įverčio reikšmingumas $p>0,05$. Egzistuoja stiprus ryšys tarp teisinių žinių ($r=0,625$) ir audito kokybės, vidutinio stiprumo ryšys tarp dviejų kintamųjų: darbo vietos aprūpinimo kompiuterinėmis programomis ($r=0,538$); kvalifikacijos kėlimo kursų ($r=0,453$) ir audito kokybės ir silpnas ryšys tarp auditoriaus skaičiaus ($r=0,381$) ir audito kokybės. Nors ir tarp visų kintamųjų ir audito kokybės ryšys egzistuoja, norint įvertinti jų įtaką audito kokybei, pasitelkiama regresinė lygtis:

$$Y = A111 \cdot \beta_{111} + A112 \cdot \beta_{112} + A121 \cdot \beta_{121} + A122 \cdot \beta_{122} + A123 \cdot \beta_{123} + \text{konstanta}$$

Pagal šią lygtį, naudojantis SPSS programa, apskaičiuojami statistiškai reikšmingi kintamųjų koeficientai (p). Dviejų kintamųjų-darbo vietos aprūpinimo IT įranga ir inventoriu (A111) bei kvalifikacijos kėlimo kursų (A122) p reikšmės buvo aukštos ($p>0,1$), tai reiškia, kad jie neturi statistiškai reikšmingo poveikio audito kokybei, todėl jie pašalinami. Pašalinus kintamuosius, gauti rezultatai pateikiami 8 lentelėje:

8 lentelė. H1 hipotezės regresinės lygties rezultatai

Teiginys	Kintamasis	Standartizuotas β koeficientas	Stjudento kriterijus t	Kriterijaus reikšmingumo p reikšmė
Jūsų darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis pakankamas kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	Darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis (A112)	0,515	3,793	0,001
Jūsų audito tarnyboje/skyriuje esantis auditorių skaičius leidžia kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	Auditorių skaičius (A121)	0,350	2,980	0,004
Turite pakankamai teisinių žinių kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	Teisinės žinios (A123)	0,499	4,339	0,000

Remiantis rezultatais, galima *priimti* hipotezes H1.1.2 (darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei), H1.2.3 (teisinės žinios daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei) ir H1.2.1 (audito tarnyboje/skyriuje esantis auditorių skaičius daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei), kadangi darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis, auditoriaus teisinės žinios ir auditorių skaičius turi statistiškai reikšmingą poveikį ($p < 0,1$) audito kokybei.

Hipotezės H1.1.1 (darbo vietos aprūpinimas informacinių technologijų įranga ir inventoriu daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei) ir H1.2.2 (kvalifikacijos kėlimo kursai, stažuotės ir pan. daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei) yra *atmetamos*, kadangi darbo vietos aprūpinimas IT įranga ir inventoriu, kvalifikacijos kėlimo kursai ir auditoriaus skaičius neturi statistiškai reikšmingo poveikio audito kokybei (šiems kintamiesiems $p > 0,05$, t. y. neužtenka duomenyse įrodymo apie šių kintamųjų poveikį audito kokybei).

Pagal hipotezių rezultatus galima teigti, jog, vidaus auditorių nuomone, ekonomiško viešųjų pirkimų audito kokybės svarbiausi veiksniai yra darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis, teisinės žinios ir auditorių skaičius. Tai būtini veiksniai, siekiant palengvinti ir pagreitinti viešųjų pirkimų auditavimo procesą, siekiant viešųjų pirkimų teisėtumo užtikrinimo. Darbo vietos aprūpinimas informacinių technologijų įranga bei inventoriu vidaus auditoriams, greičiausiai, šiai dienai jau yra savaime suprantamas dalykas ir nebemąstoma apie jo įtaką darbo kokybei audito procedūrose. Taipogi kvalifikacijos kėlimo kursai, stažuotės tiesiogiai nėra įvardinami kaip turintys didelį poveikį viešųjų pirkimų audito kokybei, tokie rezultatai gali būti dėl audito įstatymuose nurodomų privalomų auditoriaus kvalifikacijos kėlimo reikalavimų, kurie yra traktuojami kaip savaime suprantamas dalykas ir dėl to sunku įvertinti jų įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

Hipotezės H – 2 tikrinimas. Pagal H – 2 hipotezę siekiama atskleisti, ar efektyvus viešųjų pirkimų auditas yra kokybiškas. Šiai hipotezei keliamos šios detalesnės hipotezės:

H2.1: Yra teigiamas ryšys tarp efektyvios užduočių vadybos ir viešųjų pirkimų audito kokybės

H2.1.1: Tarnybos/skyriaus vadovo darbo užduočių efektyvus paskirstymas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei (kintamasis A2.1.1).

H2.1.2: Viešųjų pirkimų audito nuolatinis atlikimas per numatytą trukmę daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei (kintamasis A2.1.2).

H2.2: Auditoriaus efektyvaus laiko planavimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei (kintamasis A2.2).

Kaip ir ankstesnėms hipotezėms, hipotezei H 2 tikrinti taip pat naudojamas Pearson koreliacijos koeficientas ir r įverčio reikšmingumas, kuomet randamas aukščiau paminėtų kintamųjų ryšio stiprumas su audito kokybe (Y kintamasis) (žr. 9 lentelė).

9 lentelė. H2 hipotezės kintamųjų ryšio stiprumas su audito kokybe

Teiginys	Kintamasis	Pearson koreliacijos koeficientas	r įverčio reikšmingumas
Jūsų audito tarnybos/skyriaus vadovo darbo užduotys yra efektyviai paskirstomos viešųjų pirkimų audito procese.	Vadovo užduočių skirstymas (A211)	$r = 0,283$	$p = 0,130$
Viešųjų pirkimų auditas visada atliekamas per numatytą trukmę.	Audito plano įvykdymas (A212)	$r = 0,404$	$p = 0,010$
Jums paskirta užduotiai laiko trukmė leidžia viešųjų pirkimų auditą atlikti kokybiškai.	Laiko valdymas (A22)	$r = 0,413$	$p = 0,008$

Kaip matyti lentelėje, egzistuoja vidutinio stiprumo ryšys tarp dviejų kintamųjų: laiko valdymo ($r=0,413$); audito plano įvykdymo ($r=0,404$) ir audito kokybės ir labai silpnas ryšys tarp vadovo užduočių skirstymo ($r=0,130$) bei audito kokybės. Norint įvertinti šių kintamųjų (veiksnių) įtaką audito kokybei, pasitelkiama regresinė lygtis:

$$Y = A211 \cdot \beta211 + A212 \cdot \beta212 + A22 \cdot \beta22 + \text{konstanta}$$

Pagal šią lygtį, naudojantis SPSS programa, apskaičiuojami statistiškai reikšmingi kintamųjų koeficientai (p). Dviejų kintamųjų-vadovo užduočių skirstymo (A211) ir audito plano įvykdymo (A212) p reikšmės buvo aukštos ($p>0,1$), tai reiškia, kad jie neturi statistiškai reikšmingo poveikio audito kokybei, todėl jie pašalinami. Pašalinus kintamuosius, gauti rezultatai pateikiami 10 lentelėje.

10 lentelė. H 2 hipotezės regresinės lygties rezultatai

Teiginys	Kintamasis	Standartizuotas β koeficientas	Stjudento kriterijus t	Kriterijaus reikšmingumo p reikšmė
Jums paskirta užduotiai laiko trukmė leidžia viešųjų pirkimų auditą atlikti kokybiškai.	Laiko valdymas (A22)	0,413	2,798	0,008

Remiantis rezultatais, galima *priimti* hipotezę H2.2 (Auditoriaus efektyvaus laiko planavimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei), kadangi laiko valdymas turi statistiškai reikšmingą ($p < 0,1$) poveikį audito kokybei.

Hipotezė H2.1.1 (tarnybos/skyriaus vadovo darbo užduočių efektyvus paskirstymas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei) yra *atmetama*, kadangi vadovo užduočių skirstymas neturi statistiškai reikšmingo poveikio audito kokybei (šio kintamojo $p > 0,05$, t. y. neužtenka duomenyse įrodymo apie šio kintamojo poveikį audito kokybei).

Hipotezė H2.1.2 (viešųjų pirkimų audito nuolatinis atlikimas per numatytą trukmę daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei) yra *atmetama dalinai*, kadangi audito plano įvykdymas neturi statistiškai reikšmingo poveikio (šiam kintamajam poveikio koeficientas yra gana aukštas $\beta = 0,249$, o $p = 0,167$, t. y. kiek stinga duomenyse įrodymo apie šio kintamojo poveikį audito kokybei). Ši hipotezė yra netoli atmetimo ribos, jei toleruotume $p = 0,1$ reikšmę.

Pagal hipotezių rezultatus galima teigti, jog, vidaus auditorių nuomone, efektyvaus viešųjų pirkimų audito kokybės svarbiausias veiksnys yra paskirta užduotiai laiko trukmė, kitaip tariant – laiko valdymas. Priimamą hipotezę galima paaiškinti tuo, jog vidaus auditoriui aktualu numatyti procedūrų trukmę ir planuoti laiką ir tai įtakoja viešųjų pirkimų audito kokybę. Atmetamą H2.1.1 hipotezę galima paaiškinti tuo, jog darbų paskirstymas yra aktualus tik audito procedūrų pradžioje, bet pati procedūra priklauso nuo individualių auditoriaus gebėjimų ir mokėjimo planuoti laiką. Galima teigti, jog audito plano įvykdymas yra savaime svarbi sąlyga kuriant strateginius audito planus.

Hipotezės H – 3 tikrinimas. Pagal H – 3 hipotezę siekiama atskleisti, ar veiksmingas viešųjų pirkimų auditas yra kokybiškas. Šiai hipotezei keliamos šios detalesnės hipotezės:

H3.1: Yra teigiamas ryšys tarp auditoriaus skatinimo priemonių ir viešųjų pirkimų audito kokybės

H3.1.1 Auditoriaus finansinis skatinimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei (kintamasis A3.1.1).

H3.1.2 Auditoriaus nefinansinis skatinimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei (kintamasis A3.1.2).

H3.2 Vadybinės priemonės (susirinkimai, pokalbiai su vadovu ir pan.) daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei (kintamasis A3.2).

H3.3 Įstaigos/organizacijos padalinių bendradarbiavimas audituojant daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei (kintamasis A3.3).

Naudojant Pearson koreliacijos koeficientą ir r įverčio reikšmingumą, randamas keturių aukščiau paminėtų kintamųjų ryšio stiprumas su audito kokybe (Y kintamasis) (žr. 11 lentelė).

11 lentelė. H3 hipotezės kintamųjų ryšio stiprumas su audito kokybe

Teiginys	Kintamieji	Pearson koreliacijos koeficientas	r įverčio reikšmingumas
Jūsų finansinis skatinimas yra motyvuojantis.	Finansinis skatinimas (A311)	$r = 0,417$	$p = 0,003$
Jūsų nefinansinis skatinimas (mokymai, stažuotės ir pan.) yra motyvuojantis.	Nefinansinis skatinimas (A312)	$r = 0,028$	$p = 0,321$
Vadybinės priemonės (susirinkimai, pokalbiai su vadovu ir pan.) Jūsų tarnyboje yra motyvuojančios.	Vadybinės priemonės (A32)	$r = 0,091$	$p = 0,503$
Jūsų įstaigos/organizacijos padalinių bendradarbiavimas audituojant yra pakankamas kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	Padalinių bendradarbiavimas (A33)	$r = 0,398$	$p = 0,007$

Kaip matyti 11 lentelėje, egzistuoja vidutinio stiprumo ryšys tarp dviejų kintamųjų (finansinio skatinimo ($r=0,417$); padalinių bendradarbiavimo ($r=0,398$)) ir audito kokybės. Duomenyse trūksta įrodymo, jog nefinansinis skatinimas bei vadybinės priemonės turi statistiškai reikšmingą ryšį su audito kokybe. Norint įvertinti šių kintamųjų (veiksnių) įtaką audito kokybei, pasitelkiama regresinė lygtis:

$$Y = A311 \cdot \beta_{311} + A312 \cdot \beta_{312} + A32 \cdot \beta_{32} + A33 \cdot \beta_{33} + \text{konstanta}$$

Pagal šią lygtį, naudojantis SPSS programa, apskaičiuojami statistiškai reikšmingi kintamųjų koeficientai (p). Dviejų kintamųjų-nefinansinio skatinimo (A312) bei vadybinių priemonių (A32) p reikšmės buvo aukštos ($p>0,1$), tai reiškia, kad jie neturi statistiškai reikšmingo poveikio audito kokybei, todėl jie pašalinami. Pašalinus kintamuosius, gauti rezultatai pateikiami 12 lentelėje:

12 lentelė. H 3 hipotezės regresinės lygties rezultatai

Teiginys	Kintamasis	Standartizuotas β koeficientas	Stjudento kriterijus t	Kriterijaus reikšmingumo p reikšmė
Jūsų finansinis skatinimas yra motyvuojantis.	Finansinis skatinimas (A311)	0,426	2,798	0,007
Jūsų įstaigos/organizacijos padalinių bendradarbiavimas audituojant yra pakankamas kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	Padalinių bendradarbiavimas (A33)	0,401	2,386	0,030

Remiantis rezultatais, galima *priimti* hipotezes H3.1.1 (auditoriaus finansinis skatinimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei) ir H3.3 (įstaigos/organizacijos padalinių bendradarbiavimas audituojant daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei), kadangi finansinis skatinimas ir padalinių bendradarbiavimas turi statistiškai reikšmingą ($p < 0,1$) poveikį audito kokybei.

Hipotezės H3.1.2 (auditoriaus nefinansinis skatinimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei) ir H3.2 (vadybinės priemonės (susirinkimai, pokalbiai su vadovu ir pan.) daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei) yra *atmetamos*, kadangi nefinansinis skatinimas ir vadybinės priemonės neturi statistiškai reikšmingo poveikio audito kokybei (šioms kintamiesiems $p > 0,05$, t. y. neužtenka duomenyse įrodymo apie šių kintamųjų poveikį audito kokybei).

Pagal hipotezių rezultatus galima teigti, jog, vidaus auditorių nuomone, veiksmingo viešųjų pirkimų audito kokybės svarbiausi veiksniai yra finansinis skatinimas ir įstaigos/organizacijos padalinių bendradarbiavimas audituojant. Tai būtini veiksniai, siekiant pagerinti viešųjų pirkimų auditavimo procesą. Priimamas hipotezes galima paaiškinti tuo, jog vidaus auditoriui svarbus finansinis skatinimas, kuris teigiamai veikia darbo produktyvumą, taip pat padalinių geranoriškumas ir kooperacija auditavimo metu irgi daro įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei. Atmetamą H3.1.2 hipotezę galima paaiškinti įvairiai, gali būti, kad nefinansinis skatinimas vykdomas visam kolektyvui pernelyg neatsižvelgiant į asmenybę. Hipotezės H3.2 atmetimas gali reikšti, kad darbo pokalbiai bei susirinkimai nėra nukreipti į darbo kokybės gerinimą arba yra neveiksmingi. Vadybinės priemonės ir pokalbiai galimai labiau sukelia stresą ar nerimą darbuotojams, paskiriama daugiau užduočių ir pan., todėl respondentai pažymėjo, kad teigiamos įtakos viešųjų pirkimų audito kokybei vadybinės priemonės nedaro.

Hipotezės H – 4 tikrinimas. Pagal H – 4 hipotezę siekiama atskleisti, ar 3 E (ekonomiškumas, efektyvumas ir veiksmingumas kartu) daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei. Tikrinant šią hipotezę, nėra tikslinga tikrinti visų kintamųjų ryšio stiprumo su audito kokybe, kadangi tai buvo padaryta atskirai su kiekvienos dimensijos kintamaisiais aukščiau. Todėl sudaroma tiesinė regresinė lygtis iš visų kintamųjų. Taikant regresijos analizę su išbraukimo metodu, pašalinami kintamieji, neturintys statistiškai reikšmingo poveikio audito kokybei (Y kintamasis) (žr. 13 lentelę).

13 lentelė. H 4 hipotezės regresinės lygties rezultatai

3 E dimensija	Teiginys	Kintamasis	Standartiz uotas β koeficient as	Stjudento kriterijus t	Kriterijaus reikšming umo p reikšmė
Ekonomiš kumas	Jūsų darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis pakankamas kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą	Darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis	0,489	3,602	0,001

13 lentelės tęsinys kitame puslapyje

		programomis (A112)			
	Turite pakankamai teisinių žinių kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	Teisinės žinios (A123)	0,515	3,805	0,000
	Jūsų audito tarnyboje/skyriuje esantis auditorių skaičius leidžia kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą.	Auditorių skaičius (A121)	0,412	3,331	0,004
Efektyvumas	Jums paskirta užduočiai laiko trukmė leidžia viešųjų pirkimų auditą atlikti kokybiškai.	Laiko valdymas (A22)	0,351	2,993	0,005
Veiksmingumas	Jūsų finansinis skatinimas yra motyvuojantis.	Finansinis skatinimas (A311)	0,399	3,037	0,003

Kaip matyti 13 lentelėje, iš visų trijų dimensijų dvylikos kintamųjų tik penki veiksniai bendrai daro statistiškai reikšmingą poveikį audito kokybei ($p < 0,1$). Pasirodo, jog darbo vietos kompiuterinėmis programomis, teisinės žinios, auditorių skaičius, laiko valdymas ir finansinis skatinimas kartu labiausiai veikia viešųjų pirkimų audito kokybę. Kadangi esama veiksnių iš kiekvienos 3 E dimensijos, galima teigti, jog H4 priimama.

Hipotezių ir bendrųjų teiginių vertinimas. Hipotezės buvo priimtos arba atmestos remiantis faktine respondentų nuomone apie viešųjų pirkimų audito kokybės veiksnius savo darbovietėje, tačiau respondentai buvo paprašyti bendrai pateikti nuomonę apie tuos pačius veiksnius, darančius įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei, apskritai. Taigi toliau patikrintos hipotezės sugretinamos su jas atitinkančiais bendraisiais teiginiais iš anketos. Hipotezių ir bendrųjų teiginių, matuotų 5-balėje Likerto skalėje, rezultatai pateikti lentelėje žemiau.

14 lentelė. Hipotezių ir bendrųjų teiginių rezultatai

3E	Hipotezė	Atmesta/priimta	Hipotezę atitinkantis bendrasis teiginys	Įvertinimo vidurkis
E k o n o m i š k u m a	H1.1.1 Darbo vietos aprūpinimas informacinių technologijų įranga ir inventoriu daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.	atmesta	Auditoriaus darbo vietos aprūpinimas informacinių technologijų įranga ir inventoriu daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	2,875≈3 „Nei sutinku, nei nesutinku“
	H1.1.2 Darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.	priimta	Auditoriaus darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	4,675≈5 „Visiškai sutinku“
	H1.2.1 Audito tarnyboje/skyriuje esantis auditorių skaičius daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.	priimta	Tarnyboje esantis auditorių, atliekančių viešųjų pirkimų auditą, skaičius daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	4,42≈4 „Daugiau sutinku, negu nesutinku“

s	H1.2.2 Kvalifikacijos kėlimo kursai, stažuotės daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.	atmesta	Auditoriaus kvalifikacijos kėlimo kursai, stažuotės daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	3,312 ≈ 3 „Nei sutinku, nei nesutinku“
	H1.2.3 Teisinės žinios daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.	priimta	Auditoriaus teisinės žinios daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	4,2 ≈ 4 „Daugiau sutinku, negu nesutinku“
E f e k t y v u m a s	H2.1.1 Tarnybos/skyriaus vadovo darbo užduočių efektyvus paskirstymas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.	atmesta	Audito tarnybos/skyriaus vadovo darbo užduočių paskirstymas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	4,15 ≈ 4 „Daugiau sutinku, negu nesutinku“
	H2.1.2 Viešųjų pirkimų audito atlikimas per numatytą trukmę daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.	dalinai atmesta	Viešųjų pirkimų audito plano įvykdymas per numatytą trukmę daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	4,75 ≈ 5 „Visiškai sutinku“
	H2.2 Auditoriaus efektyvus laiko planavimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.	priimta	Auditoriaus efektyvus laiko planavimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	4,85 ≈ 5 „Visiškai sutinku“
V e i k s m i n g u m a s	H3.1.1 Auditoriaus finansinis skatinimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.	priimta	Auditoriaus finansinis skatinimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	4,70 ≈ 5 „Visiškai sutinku“
	H3.1.2 Auditoriaus nefinansinis skatinimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.	atmesta	Auditoriaus nefinansinis skatinimas (mokymai, stažuotės ir pan.) daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	2,875 ≈ 3 „Nei sutinku, nei nesutinku“
	H3.2 Vadybinės priemonės (susirinkimai, pokalbiai su vadovu ir pan.) daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.	atmesta	Vadybinės priemonės (susirinkimai, pokalbiai su vadovu ir pan.) auditoriui daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	2,23 ≈ 2 „Daugiau nesutinku, negu sutinku“
	H3.3 Įstaigos/organizacijos padalinių bendradarbiavimas audituojant daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.	priimta	Skirtingų organizacijos padalinių bendradarbiavimas audituojant daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų auditui	4,025 ≈ 4 „Daugiau sutinku, negu nesutinku“

Kaip matyti iš 14 lentelėje pateiktųjų rezultatų, atmetama hipotezė H1.1.1, o ją atitinkančio teiginio rezultatai parodo, jog respondentai ir apskritai nėra linkę susieti darbo vietos aprūpinimo su viešųjų pirkimų audito kokybe-greičiausiai dėl to, jog inventorių suvokiamas kaip būtinoji sąlyga apskritai atlikti darbą, jau nekalbant apie darbo kokybę. Sparčiai tobulėjant informacinėms technologijoms, nenuostabu, jog hipotezė H1.1.2 yra priimama, o su ją atitinkančiu teiginiu sutiko daugelis respondentų. H1.2.1 hipotezė priimama, šią hipotezę atitinkančio teiginio vertinimas-aukštas. Atmetamos hipotezės H1.2.2 atitinkamo teiginio įvertinimas taip pat neatspindi aiškios respondentų nuomonės, nesutariama, ar stažuotės ir kvalifikacijos kursai ženkliai prisideda prie audito kokybės, tam priežasčių gali būti daug, galbūt esami kursai nėra nukreipti tikslingai į viešųjų pirkimų audito kokybės gerinimą. Nors hipotezė H1.2.3 ir priimama, tačiau ją atitinkančio teiginio įvertinimai nėra aukščiausi, taip gali būti dėlto, jog auditoriaus teisinės žinios yra greičiau būtinas ir pagal nutylėjimą iš anksto priimamas auditoriaus atributas ir todėl nėra vienareikšmiškai respondentų sietinas su audito kokybe. Atmetamos hipotezės H2.1.1 bendrojo teiginio įvertinimas yra gana aukštas, respondentai iš esmės sutinka, jog vadovo efektyviai skirstomos užduotys daro įtaką audito kokybei, tačiau faktiškai hipotezė

buvo atmesta, tai gali paaiškinti respondentų tarnybų vadovo neprofesionalumas, ar vadovo vaidmuo paskirstant užduotis audito procedūrų tik pradiniam etape, kai eigoje vadovo įtaka nėra tokia reikšminga. Trūksta duomenų užtikrintai atmesti hipotezę H2.1.2, kadangi ši gana arti atmetimo ribos. Šią hipotezę atitinkančio bendrojo teiginio įvertinimas aukštas, t. y. respondentai kone vienbalsiai sutinka, jog audito plano įvykdymas reikšmingas audito kokybei, tai galima paaiškinti tuo, jog numatytus rezultatus pasiekia gerai valdoma ir prižiūrima audito tarnyba, kurioje pasiekama aukšta kokybė, tačiau faktiškai atmetama hipotezė gali reikšti, jog respondentų tarnybose vien tik plano įvykdymas negarantuoja, jog audituota buvo kokybiškai. Su priimanos H2.2 hipotezės teiginiu visiškai sutiko kone visi respondentai, kas reiškia, jog laiko planavimas yra vienas iš esminių veiksnių užtikrinant viešųjų pirkimų audito kokybę ir respondentų audito tarnybose. Su priimtos hipotezės H3.1.1 teiginiu taip pat sutinka bene absoliuti dauguma respondentų – finansinis skatinimas gera priemonė motyvuoti darbuotoją dirbti produktyviau, kas galop veikia ir darbo kokybę. Atmestą hipotezę H3.1.2 atitinka taip pat nevieningos nuomonės teiginys, iš esmės nėra sutariama, jog nefinansinis skatinimas daro ženklių poveikį audito kokybei. Tai gali būti paaiškinama tuo, jog nefinansinis skatinimas galimai dažniausiai taikomas visam kolektyvui tarnyboje ir nėra išskiriamas individui. Atmetamos hipotezės H3.2 teiginys sulaukė žemų vertinimų, kas reiškia, jog respondentai apskritai nelinkę sieti darbe taikomų vadybinių priemonių su viešųjų pirkimų audito kokybe. Tai gali paaiškinti darbo pokalbių ar susirinkimų specifiškumas, pvz., į intravertiškumą linkęs darbuotojas susitikime gali gauti mažiau motyvacijos, tokie susitikimai darbuotojams gali sukelti daugiau streso ar nerimo, jeigu darbiniai santykiai labai formalūs ar griežti. Priimamai hipotezei H3.3 atitinkantis teiginys susilaukė aukšto įvertinimo, tai reiškia, jog respondentai apskritai sutinka, jog padalinių bendradarbiavimas audituojant yra svarbus audito kokybei.

4.4 Neigiami veiksniai ir apibendrinančios išvagos

Siekiant išsiaiškinti veiksnius, kurie daro neigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei, respondentams buvo užduotas klausimas su pasirenkamais variantais bei, su galimybe, įrašyti savo „kita“ atsakymą. Toks klausimas buvo pasirinktas dėl sudėtingumo tokio tipo veiksnius priskirti prie ankstesnių viešųjų pirkimų audito kokybės tyrimo klausimų. Respondentai galėjo pasirinkti iš šių veiksnių, kurie, išskirti pasiremiant anksčiau aptartoje literatūrinėje apžvalgoje pateiktų įvairių autorių pastebėjimais, išvadomis bei tyrimais: dažna darbuotojų kaita, darbuotojų žemas profesinis išsilavinimas, vadovų neadekvati kompetencija, įtemptas mikroklimatas darbe, dažnos perteklinės ar mažai prasmingos biurokratinės procedūros, dažnas nepagrįstas lėšų eikvojimas, nelankstus darbo grafikas, su darbo etika susiję pažeidimai. Iš tyrimo rezultatų matyti, kad didžioji dalis respondentų (31,8 proc.) savo kasdieniniame darbe susiduria su biurokratinėmis procedūromis, kurios jiems atrodo perteklinės ar mažai prasmingos, tokiu būdu nukenčia ir viešųjų pirkimų audito kokybė, kuomet laikas, sugaištamasis

šioms procedūroms, gali būti skiriamas tiems veiksams, kurie užtikrintų efektyvesnę darbą, atitinkamai ir didintų pačios veiklos kokybę. Dar vienas smarkiai išsiskiriantis iš kitų neigiamų veiksnių-įtemptas mikroklimatas darbe (ši veiksnį pasirinko 18,2 proc. respondentų). Stresinės situacijos, nervinė įtampa bei nerimas, kuris gali būti sukeltas dėl įtempto mikroklimato darbe, darbuotoją gali trikdyti tinkamai atlikti savo darbą, būti demotyvuojantis veiksnys ir taip neigiamai paveikti viešųjų pirkimų audito kokybę. Vadovų neadekvati kompetencija pasirinkta 9,1 proc. respondentų. Kitus veiksnius rinkosi kiek mažiau respondentų, rezultatai pasiskirstė gana įvairiai. Atsakymo variantą „kita“ pasirinkusių respondentų buvo taip pat gana nemažai-11 respondentų, iš kurių 7 respondentai akcentavo darbuotojų nepakankamą skaičių. Tai siejasi su H1.2.2 priimta hipoteze (audito tarnyboje/skyriuje esantis auditorių skaičius daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei). Taip pat tarp „kita“ buvo paminėta dažnas teisės aktų, reglamentuojančių viešuosius pirkimus, keitimas; nepakankamas mokymas iš viešųjų pirkimų srities.

Išvados ir diskusija. Atlikus anketinės apklausos duomenų analizę galima teigti, kad ekonomiškam, efektyviam ir veiksmingam viešųjų pirkimų auditui atlikti svarbiausi veiksniai yra darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis, auditorių teisinės žinios, auditorių skaičius, laiko valdymas ir finansinis skatinimas. Visi šie veiksniai gerina darbą, tuo pačiu ir užtikrina kokybišką veiklą. Literatūros apžvalgoje pažymima, jog audito kokybę įtakoja tiek vidiniai, tiek išoriniai veiksniai, atsižvelgus į pateikiamus viešųjų pirkimų auditui atlikti svarbiausius veiksnius, galima teigti, kad jie yra tiek vidiniai, tiek išoriniai. Duomenų analizė parodė, kad tokie veiksniai kaip darbo vietos aprūpinimas informacinių technologijų įranga, kvalifikacijos kėlimo kursai, vadovo užduočių paskirstymas, audito plano įvykdymas, nefinansinis skatinimas, vadybinės priemonės ir bendradarbiavimas tarp padalinių nedaro arba daro nežymią įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei. Darbo vietos aprūpinimas informacinių technologijų įranga bei inventoriumi vidaus auditoriams, greičiausiai, šiai dienai jau yra savaime suprantamas dalykas ir nebemąstoma apie jo įtaką darbo kokybei audito procedūrose. Taipogi kvalifikacijos kėlimo kursai, stažuotės ir pan. tiesiogiai nėra įvardinami kaip turintys didelį poveikį viešųjų pirkimų audito kokybei, tai gali būti dėl audito įstatymuose nurodomų privalomų auditoriaus kvalifikacijos kėlimo reikalavimų, kas taip pat suprantama kaip savaime suprantamas dalykas ir sunku įvertinti jo įtaką kokybei, nes auditoriai kasmet įgauna naujų žinių kursuose. Vadovo užduočių skirstymas greičiausiai yra aktualus tik audito procedūrų pradžioje, bet pati procedūra priklauso nuo individualių auditoriaus gebėjimų ir mokėjimo planuoti laiką. Galima teigti, jog audito plano įvykdymas yra savaime svarbi sąlyga kuriant strateginius audito planus. Nefinansinis skatinimas priskiriamas prie įtakos nedarančių veiksnių todėl, kad jis galimai vykdomas visam kolektyvui pernelyg neatsižvelgiant į asmenybę. Darbo pokalbiai bei susirinkimai nėra nukreipti į darbo kokybės gerinimą arba yra neveiksmingi, vadybinės priemonės ir pokalbiai galimai labiau sukelia stresą ar nerimą darbuotojams, paskiriama daugiau užduočių ir pan.

Kalbant apie tyrimo apribojimus, atsižvelgus į įvairių autorių atliktus tyrimus ir įžvalgas, gana sunku sudaryti tinkamą modelį viešųjų pirkimų audito kokybei vertinti. Pati sąvoka „kokybė“ gali būti apibrėžiama skirtingai, todėl, priklausomai nuo to, kas tiriama, apibrėžimas gali skirtis. Daugiausiai, tarp anksčiau atliktų tyrimų, pastebimas audituojamos veiklos kokybės veiksnių išskyrimas, tačiau ne *viešųjų pirkimų auditavimo kokybės veiksnių išskyrimas*. Pritaikius 3 E modelį šiai veiklai, tyrimo rezultatai padėjo išgryninti veiksnius, darančius įtaką būtent viešųjų pirkimų audito kokybei. Šis veiksnių apibrėžimas gali pasitarnauti kaip pagalbinė priemonė juridinių asmenų vadovybei, kuri atsakinga už vidaus audito veiklos darbą. Pasitelkiant kokybiškai atliekamą viešųjų pirkimų auditą, galima padėti sumažinti viešųjų pirkimų pažeidimus ir juos padaryti efektyvesnius, tuo pačiu pagerinant viešojo sektoriaus reputaciją.

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

1. Norint gauti informaciją, padedančią optimizuoti juridinio asmens veiklą, siekiant, kad auditas pateisintų visuomenės lūkesčius ir būtų visapusiškai naudingas, jis turi būti atliktas kokybiškai. Apibrėžti audito kokybės sąvoką nėra taip paprasta – terminas „audito kokybė“ neturi nuoseklaus apibrėžimo, tačiau tiriant įvairius mokslinės literatūros šaltinius, galima rasti įvairių apibrėžimų ar įžvalgų kokybės tematika, tarp kurių randama ir bendrų sąsajų. Sąvokas „audito kokybė“ bei „vidaus audito kokybė“, sąvokas galima apibūdinti trimis elementais: audito reglamentai/standartai, auditoriaus kompetencija ir atlikto audito rezultatai. Tai pagrindiniai elementai, kurie tinkami apibūdinti abi sąvokas plačiąja prasme, taigi jas įtakoja tiek išoriniai, tiek vidiniai faktoriai, nors minėti faktoriai įvardijami skirtingai. Siekiant apibrėžti šiame darbe vartojamą pagrindinę sąvoką – vidaus audito kokybę – remiantis įvairių autorių atliktais tyrimais, galima teigti, kad tai – visuma išorinių ir vidinių charakteristikų, apimančių auditoriaus kompetenciją, objektyvumą, atitikimą teisės aktams, audito ataskaitų lygį, rekomendacijų poveikį ir vadybos profesionalumą. Viena iš svarbių veiklos audito funkcijų yra viešųjų pirkimų auditavimas, tačiau atsižvelgiant į tai, kad dėmesio šiai sričiai skiriama nedaug dėl jos specifiškumo, tyrimų šia tema nėra daug atlikta.

2. Siekiant suformuoti vidaus audito kokybės elementus viešuosiuose pirkimuose, buvo tikrinamos keturios hipotezės. Šios hipotezės apėmė 3 E modelio tris dedamąsias – ekonomiškumą, efektyvumą, veiksmingumą, kurios buvo detalizuojamos šių veiksnių: fizinių (darbo vietos aprūpinimo informacinių technologijų įranga ir inventoriu bei kompiuterinėmis programomis), žmonių išteklių (audito tarnyboje/skyriuje esančių auditorių skaičiumi, kvalifikacijos kėlimo kursais, stažuotėmis bei teisinėmis žiniomis), užduočių paskirstymo (audito tarnybos/skyriaus vadovo darbo užduočių efektyvaus paskirstymo, viešųjų pirkimų audito atlikimo per numatytą trukmę), laiko planavimo, skatinimo (finansinio, nefinansinio), vadybinių priemonių ir bendradarbiavimo tarp padalinių svarba. Pagrindinė hipotezė apėmė ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo kartu įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

3. Remiantis sudaryta tyrimo metodika atlikus viešojo sektoriaus viešųjų pirkimų vidaus audito kokybės vertinimo tyrimą, galima teigti, kad ekonomiškam, efektyviam ir veiksmingam viešųjų pirkimų auditui atlikti svarbiausi veiksniai yra darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis, auditorių teisinės žinios, auditorių skaičius, laiko valdymas ir finansinis skatinimas. Duomenų analizė parodė, kad tokie veiksniai kaip darbo vietos aprūpinimas informacinių technologijų įranga, kvalifikacijos kėlimo kursai, vadovo užduočių paskirstymas, audito plano įvykdymas, nefinansinis skatinimas, vadybinės priemonės ir bendradarbiavimas tarp padalinių nedaro arba daro nežymią įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei.

4. Vidaus audito kokybę viešuosiuose pirkimuose, kaip atskleidė tyrimas, pagerinti gali darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis, pakankamos vidaus auditorių teisinės žinios, adekvatus darbo krūviui auditorių skaičius audito tarnyboje, tinkamas vidaus auditorių laiko valdymas ir pakankamas finansinis skatinimas. Šis veiksmų apibrėžimas gali pasitarnauti kaip pagalbinių priemonė juridinių asmenų vadovybei, kuri atsakinga už vidaus audito veiklos darbą. Remiantis vidaus auditorių nuomone, savo kasdieniniame darbe jie susiduria su biurokratinėmis procedūromis, kurios jiems atrodo perteklinės ar mažai prasmingos, vadovų neadekvačia kompetencija bei įtemptu mikroklimatu. Todėl, vadovybei reiktų atsižvelgti ir į šiuos veiksmus, kurie taip pat tiesiogiai veikia vidaus auditorių darbą, kuris tampa neefektyvus ir tuo pačiu mažina viešųjų pirkimų audito kokybę. Vadovybei atsižvelgus į šias rekomendacijas, galima padėti sumažinti viešųjų pirkimų pažeidimus, juos padaryti efektyvesnius, tuo pačiu pagerinant viešojo sektoriaus reputaciją.

Gauti tyrimo rezultatai gali pasitarnauti ir kaip rekomendacija tolimesniems ateities tyrimams, kadangi, atsižvelgiant į šiomis dienomis vis didesnio dėmesio sulaukiančią viešųjų pirkimų veiklą, jos kontrolė tampa ypatingai svarbi.

LITERATŪRA

„Auksiniai“ pirkiniai klibina J. Oleko kėdę [žiūrėta 2017-04-20]. Prieiga per internetą <http://lzinios.lt/lzinios/Lietuva/-auksiniai-pirkiniai-klibina-j-oleko-kede/228560>

„Lietuvos geležinkelių“ pirkiniai: už apsaugą – 26 mln., už patalpų valymą ir gėlynus – 12 mln. eurų [žiūrėta 2017-04-20]. Prieiga per internetą <https://www.15min.lt/verslas/naujiena/bendroves/lietuvos-gelezinkeliu-pirkiniai-uz-apsauga-26-mln-uz-patalpu-valyma-ir-gelynus-12-mln-euru-663-698471>

A framework for audit quality [žiūrėta 2016-12-01]. Prieiga per internetą <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf>

Achuora J., Arasa R. ir Ochriri G. (2012). Precursors to effectiveness of public procurement audits for constituency development funds (CDF) in Kenya. *European Scientific Journal* 8 (25), pp.198-214.

Aguado-Romero J., Lopez-Hernandez A. M. ir Vera-Rios S. (2013). Auditing defence procurement contracts in the European context: an inter-country analysis. *International review of administrative sciences* 79 (4), pp. 659-680.

Al-Thuneibat A.A., Al Issa R.T.I. ir Ata Baker R. A. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal* 26 (4), pp. 317-334.

Alzeban A. (2015). The Impact of Culture on the Quality of Internal Audit: An Empirical Study. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 30 (1) pp. 57–77.

Audit of procurement (2013 birželis). Suport for improvement in Governance and Management. A joint initiative of the OECD and the EU, principally financed by the EU, pp. 1-13.

Causholli M., Knechel W.R. (2012). Lending relationships, auditor quality and debt costs. *Managerial Auditing Journal* 27 (6), pp. 550-572.

Chatiwong T., Ussahawanitichakit P. ir Janjarasjit S. (2015). Proactive internal audit strategy and firm performance: a conceptual framework. *Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies*, Allied Academies International Conference, Thailand, 20 (2), pp. 82-94.

Coleen G., Waring ir Stephen L. Morgan (2007). Public sector performance auditing in developing countries. *Public Sector Governance and Accountability Series: Performance Accountability and Combating Corruption* 19 (6), pp. 220-239.

Čekanavičius V., Murauskas G. (2002). Statistika ir jos taikymai. Vilnius: TEV.

Daujotaitė D., Tarakevičiūtė I. ir Puškorius S. (2011). *Veiklos audito teorija ir praktika: Vadovėlis*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

Desai W., Roberts W. R. ir Srivastava R. (2010). An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function using belief functions. *Contemporary Accounting Research* 27 (2), pp. 537-575.

Dessalegn G. M., Aderajew W. Y. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22 (5) pp. 470-484.

Diamond J.(2013) *Internal Control and Internal Audit: the International Handbook of Public Financial Management*. Palgrave Macmillan.

Dikčius V. (2003) *Marketingo tyrimai: Mokomoji knyga*. Vilnius: Vilniaus vadybos kolegija.

Dikčius V. (2006). *Marketingo tyrimai : teorija ir praktika*. Vilnius : Vilniaus vadybos aukštoji mokykla

Dragija M., Vašiček V. ir Hladika M. (2011). Internal audit and control trends in the public sector of transition countries. *Proceedings of the International Scientific Conference, The 5th International Scientific Conference "Entrepreneurship and Macroeconomic Management: Reflections on the World in Turmoil"*, Zagreb, Croatia, pp 63-80.

Erridge A., Fee R. ir McIlroy J. (1998).European Union public procurement policy and electronic commerce: problems and opportunities. *European Business Review* 98 (5) pp. 252–259.

Europos parlamento ir tarybos direktyva 2014/56/ES [žiūrėta 2016-12-01]. Prieiga per internetą <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN>

Gheorghiu A. (2012). Performance auditing – a complex concept. Conference of Econophysics, New Economy and Complexity, Bucharest, pp. 411-428.

Glynn J. J. (1985). Value for money auditing – an international review and comparison.*Financial Accountability and Management* 1 (2), pp. 113-128.

Grimwood M., Tomkins C. (1986). Value for money auditing-towards incorporating a naturalizing approach. *Financial Accountability and Management* 2 (4), pp. 251-272.

Gronlund A., Svardsten F. ir Ohman P. (2011). Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden. *International Journal of Public Sector Management*, 24 (2), pp. 107-121.

Guidelines on audit quality [žiūrėta 2016-12-01]. Prieiga per internetą <http://www.intosaijournal.org/technicalarticles/technicalapr05c.html>

- Har Loke Ch., Ismail S. ir Abdul Hamid F. (2016). The perception of public sector auditors on performance audit in Malaysia: an exploratory study. *Asian Review of Accounting* 24 (1), pp. 90-104.
- Herrbach O. (2005). The art of compromise? The individual and organizational legitimacy of „irregular auditing“. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 18 (3), pp. 390-409.
- Implementation Guidelines for Performance Auditing Standards (2004). Standards and Guidelines for Performance Auditing based on INTOSAI'S Auditing Standards and Practical Experience. The Swedish National Audit Office.
- Kilgore A., Harrison G. ir Radich R. (2014). Audit quality: what's important to users of audit services. *Managerial Auditing Journal* 29 (9), pp. 776-799.
- Kustienė A. ir Petraitiienė K. (2012). Audito kokybės vaidmuo kuriant audito vertę. Aleksandro stulginskio universitetas 1 (8), p.95-104.
- Laitinen E.K., Laitinen T. (2014). A probability tree model of audit quality. *European Journal of Operational Research* 243, pp 665–677.
- Lapsley I., Pong C.K.M. (2000). Modernization versus problematization: value-for money audit in public services. *The European Accounting Review* 9 (4), pp. 541-567.
- Lee C.J., Liu C.; ir Wang T. (1999). The 150-hour rule. *Journal of Accounting and Economics* 27 (2), pp. 203-228.
- Leventis S., Caramanis C. (2005). Determinants of audit time as a proxy of audit quality. *Managerial Auditing Journal*. 20 (5), pp. 460-478.
- Levy G. (1996). Managing value-for-money audit in the European Union: the challenge of diversity. *Journal of Common Market Studies* 34 (4), pp. 521-529.
- Lietuvos auditorių rūmų 2015 metų audito rinkos apžvalga (2016 liepos 26 d.), Vilnius.
- Lietuvos Respublikos finansų ministerija. *Metinė vidaus audito tarnybų veikimo 2015 metais viešuosiuose juridiniuose asmenyse ataskaita* (2016 m. birželio 28 d. Nr. 19.27-2) -11K-19) [žiūrėta 2017-02-01]. Prieiga per internetą https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/Metine_vidaus%20audito_tarnybu_veikimo_2015m_viesuosiuose_juridiniuose_asmenyse_ataskaita.pdf
- Lietuvos Respublikos Seimas (2013). *Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas*. [žiūrėta 2017-01-21]. Prieiga per internetą <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.197703>

Lietuvos Respublikos Seimas (2016). *Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymas* [žiūrėta 2016-12-19]. Prieiga per internetą <https://www.etar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.C54AFFAA7622/CAvSmSJhKr>

Lietuvos Respublikos ūkio ministras. *Dėl Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2003 m. vasario 21 d. įsakymo Nr. 4-72 „Dėl perkančiųjų organizacijų sąrašų patvirtinimo“ pakeitimo* (2015 m. gegužės 7 d. Nr. 4-307) [žiūrėta 2017-01-09]. Prieiga per internetą <https://www.etar.lt/portal/lt/legalAct/7d00eae0f4a911e4927fda1d051299fb>

Lonsdale, J., Wilkins P., Ling T. (2011) Performance auditing: Contribution to accountability in democratic government. *Local government studies* 39 (2), pp. 220-239.

Mackevičius J. ir Raziūnienė D. (2011) *Auditas. Klausimai, atsakymai, testai: Mokomoji knyga*. Vilnius: Vilniaus universitetas.

Matickienė I. (1997). *Audito planavimas ir organizavimas: Mokomoji knyga*. Kaunas: Technologija.

Measuring internal audit effectiveness and efficiency (2010). Practise guide: The institute of internal auditors, USA.

Mihret D.G., Yismaw A.W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal* 22 (5), pp. 470-484.

Mohamed D. M., Habib M.H. (2013). Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt. *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues* 6 (2), pp. 116-144.

Morin D. (2001). Influence of value for money audit on public administrations: looking beyond appearances. *Financial Accountability and Management* 17 (2), pp. 99-117.

Mukhopadhyay B. (2011). Evaluating public procurement. *Review of market integration* 3 (1), pp. 21-68.

Pendlebury M., Shreim O. (1990). UK auditors' attitudes to effectiveness auditing". *Financial Accountability & Management*, 6 (3), pp. 177-189.

Pranulis V. (1998). *Marketingo tyrimai*. Vilnius: Kronta

Pranulis V. (2007). *Marketingo tyrimai: Teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla

Puškorius S. (2002). 3 E koncepcijos plėtra. *Viešojoji politika ir administravimas*. (3) p. 31-38.

Puškorius S. (2005). Identification of problems of performance audit for the implementation of principles of democracy. ESF MU Brno, Narodohospodarsky obzor. Nr.2 pp. 47–58.

Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements. International Standard on quality control 1. (2009, gruodžio 15), pp. 1-35 [žiūrėta 2016-12-01]. Prieiga per internetą <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf>

Raudla R., Taro K., Agu Ch. ir Douglas J. W. (2015). The impact of performance audit on public sector organizations: the case of Estonia. *Public organization review* 16 (2), pp. 217-233.

Reichborn-Kjennerud K. (2015). Resistance to control—Norwegian ministries' and agencies' reactions to performance audit. *Public Organization Review* 15 (1) pp.17-32.

Reichborn-Kjennerud K., Johnsen A. (2011). Auditors' understanding of evidence: a performance audit of an urban development programme. *Evaluation*, 17 (3) pp. 217–231.

Ronnback A. (2012). Quality in the public procurement process. *The TQM Journal* 24 (5), pp. 447-460.

Soh D.S.B., Martinov-Bennie N. (2011). The internal audit function Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal* 26 (7), pp. 605-622.

Staliūnienė J. D. (2009). Rizikos įžvalgos teorinis tyrimas vidaus ir išorės audito technologijoje. *Ekonomika ir vadyba*, (14) p.100-107.

Tahinakis P., Samarinas M. (2015). Audit Quality Effect on Audit Opinion under a Recessive Environment. European evidence. European Accounting Association, Glazgas.

Tritschler J. (2013). Audit quality. Association between published reporting errors and audit firm characteristics. PhD Thesis University of Innsbruck, New Orleans.

Veiklos audito vadovas (2015), Europos audito rūmai

Vidaus auditorių instituto gairės (2012)

Viešųjų pirkimų tarnybos duomenys [žiūrėta 2016-09-10]. Prieiga per internetą <http://www.freedata.lt/vpt/>

Wimoonard T., Ussahawanitichakit P. ir Janjarsjit S. (2015). Strategic internal audit excellence and organizational survival: a conceptual model. *Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies* 20 (2), pp. 185-201.

Šią apklausą vykdo Kauno technologijos universiteto Ekonomikos ir verslo fakulteto magistrantūros studijų studentė. Anketos rezultatais yra pagrįstas mano tyrimas apie Lietuvos viešojo sektoriaus viešųjų pirkimų audito kokybę. Anketa yra anoniminė. Gauti rezultatai bus panaudoti rengiant magistro baigiamąjį darbą. Kiekviena Jūsų anketa yra labai svarbi ir reikalinga. Dėkoju už Jūsų atsakymus!

1. Ar Jūsų įstaigoje/organizacijoje yra įsteigta vidaus audito tarnyba/skyrius?
 - ☐ Taip
 - ☐ Ne

2. Kiek darbuotojų dirba Jūsų įstaigoje/organizacijoje?
 - ☐ 0-50
 - ☐ 51-250
 - ☐ 251 ir daugiau

3. Kokioje srityje veikia Jūsų įstaiga/organizacija?
 - ☐ Bendros viešosios paslaugos
 - ☐ Gynyba
 - ☐ Viešojo tvarka ir visuomenės apsauga
 - ☐ Aplinkos apsauga
 - ☐ Ekonomikos ir finansiniai reikalai
 - ☐ Sveikata
 - ☐ Būsto ir komunaliniai patogumai
 - ☐ Socialinė apsauga
 - ☐ Laisvalaikis, kultūra ir religija
 - ☐ Švietimas;
 - ☐ Kita (įrašyti)_____

4. Ar Jūsų audito tarnybos/skyriaus auditoriai vykdo viešųjų pirkimų auditą?
 - ☐ Ne
 - ☐ Taip, nereguliariai
 - ☐ Taip, reguliariai

5. Kokia Jūsų darbo audito srityje patirtis?
 - ☐ Iki 1 metų
 - ☐ 2-3 metai
 - ☐ 4 ir daugiau metų

6. Kokia Jūsų darbo viešųjų pirkimų audito srityje patirtis?
 - ☐ Nevykdau
 - ☐ Iki 1 metų
 - ☐ 2-3metai
 - ☐ 4 ir daugiau metų

7. Ar esate kursuose, mokymuose ir pan. kėlę kompetenciją viešųjų pirkimų srityje?

- ☐ Taip
☐ Ne
☐ Kita (įrašyti)_____

8. Kiek vidutiniškai per metus Jūsų audito tarnyba/skyrius patikrina viešųjų pirkimų?

- ☐ 0-30
☐ 31-50
☐ 51-100
☐ 101 ir daugiau

9. Žemiau pateikiami teiginiai apie ekonomiškumo svarbą viešųjų pirkimų audito kokybei. Pažymėkite, kiek sutinkate su kiekvienu iš teiginių. Atsakydami naudokite skalę nuo „visiškai nesutinku“ iki „visiškai sutinku“. (*Ekonomiškumas- tai minimalus išteklių naudojimas, išlaikant nustatytą produkto ar teikiamų paslaugų (rezultato) kokybę (Daujotaitė, Tarakavičiūtė ir Puškorius, 2011)).*

Teiginys	Visiškai nesutinku	Labiau nesutinku, negu sutinku	Nei sutinku, nei nesutinku	Labiau sutinku, negu nesutinku	Visiškai sutinku
Jūsų darbo vietos aprūpinimas informacinių technologijų įranga ir inventoriumi yra pakankamas kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą	☐	☐	☐	☐	☐
Auditoriaus darbo vietos aprūpinimas informacinių technologijų įranga ir inventoriumi daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	☐	☐	☐	☐	☐
Jūsų darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis pakankamas kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą	☐	☐	☐	☐	☐
Auditoriaus darbo vietos aprūpinimas kompiuterinėmis programomis daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	☐	☐	☐	☐	☐
Jūsų audito tarnyboje/skyriuje esantis auditorių skaičius leidžia kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą	☐	☐	☐	☐	☐
Tarnyboje esantis auditorių, atliekančių viešųjų pirkimų auditą, skaičius daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	☐	☐	☐	☐	☐
Jums užtenka kvalifikacijos kėlimo kursų, stažuotčių kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą	☐	☐	☐	☐	☐
Auditoriaus kvalifikacijos kėlimo kursai, stažuotės daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	☐	☐	☐	☐	☐

Turite pakankamai teisinių žinių kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą	☐	☐	☐	☐	☐
Auditoriaus teisinės žinios daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	☐	☐	☐	☐	☐

10. Žemiau pateikiami teiginiai apie efektyvumo svarbą viešųjų pirkimų audito kokybei. Pažymėkite, kiek sutinkate su kiekvienu iš teiginių. Atsakydami naudokite skalę nuo „visiškai nesutinku“ iki „visiškai sutinku“. (*Efektyvumas – tai pageidautinų veiklos rezultatų ir panaudotų tiems rezultatams pasiekti kompleksinių išteklių santykis (Daujotaitė, Tarakavičiūtė ir Puškorius, 2011)).*

Teiginys	Visiškai nesutinku	Labiau nesutinku, negu sutinku	Nei sutinku, nei nesutinku	Labiau sutinku, negu nesutinku	Visiškai sutinku
Jūsų audito tarnybos/skyriaus vadovo darbo užduotys yra efektyviai paskirstomos viešųjų pirkimų audito procese	☐	☐	☐	☐	☐
Audito tarnybos/skyriaus vadovo darbo užduočių paskirstymas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	☐	☐	☐	☐	☐
Auditoriaus efektyvus laiko planavimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	☐	☐	☐	☐	☐
Jums paskirta užduotiai laiko trukmė leidžia viešųjų pirkimų auditą atlikti kokybiškai	☐	☐	☐	☐	☐
Jūsų tarnyboje/skyriuje viešųjų pirkimų auditas visada atliekamas per numatytą trukmę	☐	☐	☐	☐	☐
Viešųjų pirkimų audito plano įvykdymas per numatytą trukmę daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	☐	☐	☐	☐	☐

11. Žemiau pateikiami teiginiai apie veiksmingumo svarbą viešųjų pirkimų audito kokybei. Pažymėkite, kiek sutinkate su kiekvienu iš teiginių. Atsakydami naudokite skalę nuo visiškai nesutinku iki visiškai sutinku. (*Veiksmingumas – tai tikslų pasiekimo lygis ir pasiekto efekto bei tikslams pasiekti sunaudotų išteklių santykis (Daujotaitė, Tarakavičiūtė ir Puškorius, 2011)).*

Teiginys	Visiškai nesutinku	Labiau nesutinku, negu sutinku	Nei sutinku, nei nesutinku	Labiau sutinku, negu nesutinku	Visiškai sutinku
Jūsų finansinis skatinimas yra motyvuojantis	☐	☐	☐	☐	☐

Auditoriaus finansinis skatinimas daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	☐	☐	☐	☐	☐
Jūsų nefinansinis skatinimas (mokymai, stažuotės ir pan.) yra motyvuojantis	☐	☐	☐	☐	☐
Auditoriaus nefinansinis skatinimas (mokymai, stažuotės ir pan.) daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	☐	☐	☐	☐	☐
Vadybinės priemonės (susirinkimai, pokalbiai su vadovu ir pan.) Jūsų tarnyboje yra motyvuojančios	☐	☐	☐	☐	☐
Vadybinės priemonės (susirinkimai, pokalbiai su vadovu ir pan.) auditoriui daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei	☐	☐	☐	☐	☐
Jūsų įstaigos/organizacijos padalinių bendradarbiavimas audituojant yra pakankamas kokybiškai atlikti viešųjų pirkimų auditą	☐	☐	☐	☐	☐
Skirtingų organizacijos padalinių bendradarbiavimas audituojant daro teigiamą įtaką viešųjų pirkimų auditui	☐	☐	☐	☐	☐

12. Apibendrinę Jūsų audito tarnybos/skyriaus vadovavimo profesionalumą, atitikimą teisės aktams, ataskaitų lygį, rekomendacijų poveikį audituojamo subjekto veiklai, auditorių objektyvumą skirkite savo nuomone viešųjų pirkimų tarnybos atliekamo audito kokybės įvertinimą.

- ☐ 1 balas
- ☐ 2 balai
- ☐ 3 balai
- ☐ 4 balai
- ☐ 5 balai

13. Pažymėkite Jūsų audito tarnybos/skyriaus neigiamus veiksnius, darančius įtaką viešųjų pirkimų audito kokybei:

- ☐ Dažna darbuotojų kaita
- ☐ Darbuotojų žemas profesinis išsilavinimas
- ☐ Vadovų neadekvati kompetencija
- ☐ Įtemptas mikroklimatas darbe
- ☐ Dažnos perteklinės ar mažai prasmingos biurokratinės procedūros
- ☐ Dažnas nepagrįstas lėšų eikvojimas
- ☐ Nelankstus darbo grafikas
- ☐ Su darbo etika susiję pažeidimai
- ☐ Kita (įrašyti)_____