

MYKOLO RIOMERIO UNIVERSITETO
STRATEGINIO VALDYMO IR POLITIKOS FAKULTETO
VALDYMO TEORIJOS KATEDRA

Veiklos audito programos

6 kurso studentė

Judita Lukauskaitė

ĮVAIRIŲ ŠALIŲ AUDITO PATIRTIES LYGINAMOJI ANALIZĖ

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas

Prof. habil. dr.

Stasys Puškorius

Vilnius, 2006

TURINYS

ĮVADAS.....	3
1. VEIKLOS AUDITO ATSIKADIMAS.....	5
1.1 Veiklos audito istorija.....	5
2. VEIKLOS AUDITO INSTITUCIJOS.....	7
2.1. Veiklos audito institucijų vieta valstybinio valdymo sistemoje.....	7
2.2 Veiklos audito institucijų struktūra.....	9
3. VEIKLOS AUDITO PROCESAS.....	19
3.1. Audituojamos institucijos.....	19
3.2 Atliekamo veiklos audito planas.....	26
3.3 Audito įrodymai.....	35
3.4 Duomenų analizė.....	43
3.5 Audito ataskaita.....	49
IŠVADOS.....	56
PASIŪLYMAI.....	58
LITERATŪRA.....	60
SANTRAUKA.....	62
SUMMARY.....	63

IVADAS

Veiklos auditas – tai nauja viešojo sektoriaus institucijų veiklos kontrolės forma, analizuojanti ne finansinį tam tikros institucijos, o būtent veiklos, rezultatų pasiekimo aspektą.

Lietuva – jauna valstybė, neturinti itin daug viešojo sektoriaus institucijų veiklos audito patirties bei tradicijų šioje srityje, nėra ir pakankamai teisės aktų, reglamentuojančių veiklos audito procesą, taigi išsiaiškinti, išanalizuoti ir pritaikyti praktikoje kitų pasaulio valstybių veiklos audito atlikimo principus yra itin aktualu; tuo labiau, kad tokių studijų nėra daug.

Moksliniame darbe nagrinėjama trylika pasaulio valstybių, tokių kaip Prancūzija, Italija, Olandija, Vokietija, Čekija, Vengrija, Didžioji Britanija, Suomija, Norvegija, Kanada, Jungtinės Amerikos Valstijos, Australija ir Slovėnija. Pasirenkant valstybes, kurios bus nagrinėjamos moksliniame tiriamajame darbe, autoriui svarbiausiu atrankos kriterijumi buvo literatūros apie atskiras valstybes gausa bei prieinamumas ir veiklos audito tradicijų ilgaamžiškumas bei tradicijos tose valstybėse.

Taigi mokslinio tiriamojo darbo tema “Įvairių šalių audito patirties lyginamoji analizė”, kai nagrinėjama viena iš audito rūšių – veiklos auditas – šiuo metu yra itin aktuali, kadangi pagrindinis darbo tikslas yra išanalizuoti kuo daugiau pasaulio valstybių veiklos audito sistemų bei suradus optimaliausią veiklos audito sistemą ar jos elementus siūlyti pritaikyti Lietuvoje, kur veiklos auditas pradėtas taikyti visiškai neseniai.

Norint pasiekti šį pagrindinį darbo tikslą reikia įgyvendinti ir tokius uždavinius: išanalizuoti veiklos audito atsiradimo istoriją, veiklos audito institucijų vietą valstybių viešojo sektoriaus sistemoje ir šių institucijų struktūrą, valstybių audituojamas institucijas bei išnagrinėti ir palyginti įvairių valstybių atliekamo veiklos audito procesą, o tiksliau, pagrindinius jo etapus, tokius kaip veiklos audito plano sudarymas, audito įrodymų rinkimas, duomenų analizė ir veiklos audito ataskaitos teikimas.

Taigi mokslinio darbo tyrimo objektas yra įvairių valstybių audito institucijų atliekamas veiklos auditas, o dalykas – šio proceso atskiros dalys, tokios kaip veiklos audito planas, audito įrodymai, duomenų atranka ir analizė bei veiklos audito ataskaita.

Svarbiausias mokslinio tiriamojo darbo metodas – tai surinktos literatūros analizė, kurios rezultatai pateikiami ne tik tekstu, bet ir gausiai naudojant lenteles, kas padeda lengviau pateikti išanalizuotą medžiagą bei paprasčiau palyginti surinktus duomenis. Taigi visas darbas daugiausia yra literatūros šaltinių analizė, į pagalbą pasitelkus lyginimo metodą, daugiausiai tarpusavyje lyginant tokias socialines sistemas kaip kad įvairių valstybių veiklos audito

institucijos ir jų atliekamo veiklos audito procesas, siekiant ne tik aprašomojo, bet ir analitinio uždavinių sprendimo būdo: moksliniame tiriamajame darbe autorius stengiasi ne tik aprašyti įvairių valstybių veiklos audito institucijas ir jų atliekamo veiklos audito principus bei išryškinti jų panašumus ir skirtumus, bet ir nustatyti pranašumus bei trūkumus ir pateikti praktines rekomendacijas Lietuvai, ko, kuriant veiklos audito sistemą, reikėtų vengti ir ką būtų gerai panaudoti praktikoje. Šios lyginamosios analizės prielaida yra hipotezė, kad pasaulių valstybių atliekamo veiklos audito sistemos skiriasi viena nuo kitos ir išryškinus jų skirtumus bei išanalizavus atliekamo veiklos audito proceso privalumus juos galima panaudoti Lietuvos Respublikos veiklos audito sistemoje.

Kadangi šiame moksliniame darbe bus nagrinėjamos įvairios užsienio valstybės, daugiausia bus remiamasi literatūra užsienio kalbomis bei keletu lietuvių autorių knygomis: S. Puškoriaus monografija „Veiklos auditas“, I. Matickienės darbu „Audito planavimas ir organizavimas“, įvairių pasaulio valstybių veiklos audito standartais bei jų įgyvendinimo vadovais, Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos standartais ir pranešimais, nagrinėjamų valstybių teisės aktais ir pan.

Taigi apibendrintai galima būtų pasakyti, kad pagrindinis mokslinio tiriamojo darbo „Įvairių šalių audito patirties lyginamoji analizė“ tikslas yra išanalizuoti kuo daugiau pasaulio valstybių veiklos audito sistemų naudojant lyginamąjį metodą bei išanalizavus turimą literatūrą ir įgyvendinus pagrindinius mokslinio darbo uždavinius bei suradus optimaliausią veiklos audito sistemą ar jos elementus siūlyti šią patirtį pritaikyti Lietuvoje.

1. VEIKLOS AUDITO ATsirADIMAS

1.1 Veiklos audito istorija

Veiklos auditas šiuo metu atliekamas beveik visose pasaulio valstybėse, tačiau jo užuomazgų kiekvienoje šalyje reikėtų ieškoti skirtingais laikotarpiais.

Pavyzdžiui, Europos Sąjungoje dvidešimt keturios valstybės iš dvidešimt penkių atlieka ne tik finansinį, bet ir veiklos auditą – išimtis yra Graikija. Tačiau vienose valstybėse, tokiose kaip Portugalija, Lietuva, veiklos auditas pradėtas vykdyti visiškai neseniai, čia nėra gilių veiklos audito (ir apskritai valstybinio audito) tradicijų, o kitose – tokiose kaip Vokietija, Didžioji Britanija – veiklos auditas turi galias tradicijas ir jo užuomazgas galima aptikti net XIX amžiuje¹. Didžiosiose pasaulio valstybėse, tokiose kaip Jungtinės Amerikos Valstijos, veiklos audito užuomazgų galima atrasti jau po Antrojo Pasaulinio karo, kada buvo nuspręsta daug išsamiau kontroliuoti, kad valstybinės išlaidos būtų leidžiamos ir programos būtų vykdomos ne tik teisėtai, bet ir veiksmingai, ekonomiškai bei efektyviai².

Galima sakyti, kad veiklos audito atsiradimo laikotarpis šiek tiek turi įtakos ir paties veiklos audito skirtingam supratimui ir vykdymui. Valstybėse, kur veiklos audito užuomazgų galima rasti anksčiau negu pastaraisiais metais, veiklos auditas suvokiamas daug plačiau – ne tik kaip kontrolės institucija ar funkcija, tačiau ir kaip priemonė, padedanti gerinti atliekamos veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą.

Apskritai apibūdinant veiklos auditą trumpai, tai yra veikla, kuri tiria viešojo sektoriaus institucijų valdymo veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą³; tačiau kiekviena valstybė šias sąvokas interpretuoja savaip, ir būtent dėl to kalbama apie skirtingą veiklos audito praktiką kiekvienoje valstybėje. Pavyzdžiui, Prancūzijoje institucijos pasiekimai ir veiklos rezultatai yra vertinami analizuojant programų įgyvendinimą ir pačias programas. Portugalijoje veiklos auditas paprastai vertina tam tikros institucijos veiklos vystymąsi po jau atlikto audito, tai gali būti vadinama rezultatų auditu. Didžiojoje Britanijoje veiklos auditas vertina programas ir atliekamas du kartus: prie programų įgyvendinimą ir po to. Vokietijoje veiklos auditas institucijose paprastai atliekamas prieš pradedant įgyvendinti tam tikrą projektą iš karto po to, kai priimamas sprendimas dėl jo įgyvendinimo pradžios⁴. Tokie valstybių veiklos audito supratimo skirtumai pateikiami ir 1 lentelėje.

¹ State Audit in the European Union. National Audit Office. 2005. P. 12.

² <http://www.gao.gov/about/history/introduction.htm>; prisijungimo laikas: 2006 09 11

³ Puškorius S., Veiklos auditas: monografija. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004. P. 21.

⁴ State Audit in the European Union. P. 12.

1 lentelė

Veiklos audito supratimo skirtumai kai kuriose Europos valstybėse

Valstybė	Veiklos auditas
Prancūzija	Institucijos pasiekimai vertinami pagal programų įgyvendinimo lygį
Portugalija	Atliekamas rezultatų auditas
Didžioji Britanija	Programų vertinimas prieš jų įgyvendinimą ir po jo
Vokietija	Institucija audituojama prieš projekto įgyvendinimą

Taigi iš lentelės matyti, kad paprastai galima aptikti labai skirtingų veiklos audito interpretacijų ir supratimų; tam įtaką daro veiklos audito atsiradimo laikotarpis ir jo tradicijos tam tikroje valstybėje.

Tačiau būtent toks veiklos auditas, kokį nagrinėjame dabar, tiriantis įvairių valstybės institucijų ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą, atsirado palyginti neseniai. Daugiau ar mažiau panašų į šiuolaikinį veiklos auditą galima aptikti apie 1960 metus, tačiau didelio masto veiklos auditas, kaip savarankiška praktinė veikla atsirado apie 1980 metus⁵. Vienas pagrindinių pasaulinių seminarų, kuriame buvo nagrinėjami ir veiklos audito principai, įvyko 1979 metais Vienoje, Austrijoje; tai buvo ketvirtasis Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) seminaras⁶. Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos tikslas yra vystyti tarptautinį bendradarbiavimą audito srityje, šiuo metu šiai organizacijai priklauso virš 180 pasaulio valstybių⁷. Taigi galima sakyti, kad oficialiai veiklos auditas pasaulyje atsirado 1979 metais. Veiklos audito istorinė raida pavaizduota ir 1 schemeje.

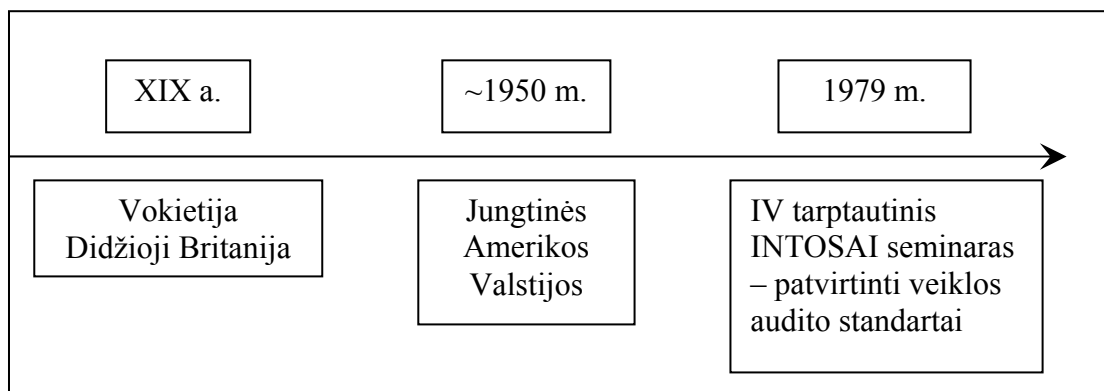
1 schema

Veiklos audito istorinė raida

⁵ Pollit Ch., Summa H., Performance audit and public management reform// www.oup.co.uk/pdf/0-19-829600-2.pdf; prisijungimo laikas: 2006 07 10.

⁶ INTOSAI: 50 years (1953-2003). A special Publication of the International Organization of Supreme Audit Institutions. Vienna, Austria: 2004. P. 19.

⁷ Puškorius S., Veiklos auditas: monografija. P. 6.



2. VEIKLOS AUDITO INSTITUCIJOS

2.1 Veiklos audito institucijų vieta valstybinio valdymo sistemoje

Vyriausybės bei kitų valstybinių institucijų atskaitomybė už atliktus darbus bei valstybinių lėšų naudojimą yra vienas pagrindinių demokratinio valdymo principų. Taigi viešojo sektoriaus institucijos nuolat turi rengti ataskaitas apie jos sistemų, atskirų padalinių ir departamentų veiklą. Šiam tikslui pasirenkamas auditas – tiek finansinis, kontroliuojantis valstybinių lėšų panaudojimą (plačiau šios rūšies auditas darbe nagrinėjas nebus), tiek veiklos, arba valdymo, - kai tikrinamas veiklos ekonomiškumas, efektyvumas ir veiksmingumas, dažnai įvertinamas naudojamų kontrolės sistemų efektyvumas. Atliekant valdymo auditą, nagrinėjamas valdymo organizavimas ir jo efektyvumas⁸.

Šiuo metu beveik visos pasaulio valstybės atlieka ne tik finansinį, bet ir veiklos auditą. Tiesa, pastaroji audito forma įvairiose pasaulio valstybėse skirtingai suprantama, todėl skirtingai ir vykdoma: taip susiklostė ne dėl tam tikros valstybės valdymo formos ar vyriausybės struktūros, o daugiau buvo nulemta istorinių aplinkybių ir tam tikrų valstybių įtakos kitoms. Pavyzdžiui, Belgijoje bei Vokietijoje yra ta pati valstybės valdymo forma – federacinė respublika, - tačiau jose veikia skirtingos struktūros bei funkcijų veiklos audito institucijos. Didžiausią įtaką, ko gero, padarė istoriškai susiklosčiusi tam tikrų valstybių įtaką atskiruose regionuose, tai lėmė geopolitinė valstybių padėtis, pavyzdžiui, Prancūzijos administravimo sistema plačiai paplito Europoje jau XIX amžiuje, todėl Prancūzijos bei jos kaimynių (pvz., Italijos, Portugalijos) net ir veiklos audito sistemos bei institucijų struktūra panašios; Jungtinės Karalystės Valstybės išdo bei Audito departamento pareigūnai buvo atsakingi ir už Airijoje vykdomą auditą, todėl ir šiuo metu Didžiojoje Britanijoje ir Airijoje veikia labai panašios audito struktūros⁹.

⁸ Matickienė, I., Audito planavimas ir organizavimas. Kaunas: Technologija, 1997. P. 112.

⁹ State Audit in the European Union. P. 3.

Tačiau savo padėtimi valstybinio valdymo sistemoje, savo nepriklausomumo lygiu bei atskaitomybės sistema veiklos audito institucijos pasaulyje ganėtinai skiriasi: galima rasti itin nepriklausomų veiklos audito institucijų, kurios veikia tik pagal savo sprendimus ir valstybėje turi teismų statusą, tokias veiklos audito institucijas galime rasti Prancūzijoje, Belgijoje; galima rasti ir vyriausybei, ir parlamentui atskaitingas veiklos audito institucijas, kuriose sprendimai priimami tik kolegialiai (Vokietija, Olandija), yra ir tokių veiklos audito institucijų, kurios valstybėje veikia ne tik centriniu, bet ir regioniniu mastu (Austrija, Slovėnija), tačiau ko gero plačiausiai paplitusios veiklos audito institucijos, atskaitingos tik parlamentui (Vengrija, Didžioji Britanija, Kanada, Jungtinės Amerikos Valstijos). Taigi išanalizavus daugelį pasaulio valstybių, galima parodyti išvadą, kad pagal savo padėtį valstybinio valdymo sistemoje, pagal tam tikras priskirtas išskirtines funkcijas, valstybes galima suskirstyti į keturias grupes¹⁰:

1. Valstybės, kurių veiklos audito institucijos yra itin nepriklausomos nuo kitų institucijų bei turi ne tik audito, bet ir teismų funkcijų, pvz., Prancūzija ir Italija.
2. Valstybės, kuriose veikia kolegialios veiklos audito institucijos, atskaitingos tiek vyriausybei, tiek parlamentui, pvz., Olandija, Vokietija, Čekija.
3. Valstybės, kuriose veikia veiklos audito institucijos, nepriklausomos nuo vyriausybės, atskaitingos parlamentui bei vadovaujamos pagrindinio auditoriaus arba prezidento, pvz., Vengrija, Didžioji Britanija, Suomija, Norvegija, Kanada, JAV, Australija.
4. Valstybės, kuriose veiklos audito institucijoms būdinga tai, kad joms vadovauja prezidentas bei jos veikia tiek centralizuotai, tiek regionuose, pvz., Slovėnija (tuo tarpu kitose valstybėse veiklos audito institucijos veikia tik centralizuotai).

2 lentelė

Valstybių skirstymas pagal audito institucijų padėtį valstybinio valdymo sistemoje

Valstybės	Veiklos audito institucijos ypatumai
Prancūzija, Italija	Nepriklausomos veiklos audito institucijos, kurios turi priskirtų teismų funkcijų
Olandija, Vokietija, Čekija	Veiklos audito institucijos atskaitingos tiek parlamentui, tiek vyriausybei
Vengrija, Didžioji Britanija, Suomija, Norvegija, Kanada, JAV, Australija	Veiklos audito institucijos atskaitingos parlamentui, nepriklausomos nuo vyriausybės
Slovėnija	Institucijos veikia tiek centralizuotai, tiek atskiruose

¹⁰ State Audit in the European Union. P. 4.

	regionuose
--	------------

Taigi Prancūziją ir Italiją iš kitų nagrinėjamų valstybių išskiria tai, kad šių šalių audito institucijos atlieka ne tik finansinį bei veiklos auditą, tačiau turi ir teismams priskiriamų funkcijų. Prancūzijoje tokia institucija yra Sąskaitų teismas (rūmai), Italijoje – Audito teismas (rūmai)¹¹.

Olandijoje, Vokietijoje ir Čekijoje veikia aukščiausios audito institucijos, pavaldžios ir atskaitingos tiek parlamentui, tiek vyriausybei; Olandijoje bei Vokietijoje tai Audito rūmai, Čekijoje ši institucija vadinama tiesiog Aukščiausiaja audito institucija¹².

Vengrijoje, Didžiojoje Britanijoje, Suomijoje, Norvegijoje, Kanadoje, Jungtinėse Amerikos Valstijose, Australijoje Aukščiausios audito institucijos kaip tik pavaldžios ir atskaitingos tik Parlamentui, o nuo Vyriausybės nepriklausomos; Vengrijoje ir Suomijoje tai Valstybinė audito institucija, Didžiojoje Britanijoje ir Australijoje – Nacionalinė audito institucija, Norvegijoje ir Kanadoje – Generalinio auditoriaus institucija, Jungtinėse Amerikos Valstijose – Generalinė apskaitos institucija¹³. Reikia pažymėti ir tai, kad šiai valstybių grupei galima priskirti ir Lietuvos Respubliką, kurioje veikia Valstybės kontrolė. Kaip nustato Lietuvos Respublikos Konstitucija, Valstybės kontrolė prižiūri, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas¹⁴. Valstybės kontrolė yra Seimui atskaitinga institucija, padedanti jam vykdyti parlamentinę vykdomosios valdžios priežiūrą. Valstybinis auditas yra viena iš parlamentinės kontrolės sistemos dalių. Aktyviausiai yra bendradarbiaujama su Seimo Audito komitetu, kuris reguliariai svarsto kaip audituoti subjektai įgyvendina valstybinio audito rekomendacijas bei siekia, kad jos būtų įgyvendintos¹⁵. Tačiau plačiau šiame darbe Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės veikla bei jos vykdomas veiklos auditas nenagrinėjami, kadangi Lietuva neturi gilių veiklos audito tradicijų.

Slovėniją iš kitų valstybių išskiria tai, kad čia veiklos audito institucija – Audito rūmai – veikia tiek centralizuotai, tiek regionuose, kai kitų valstybių audito institucijos auditą atlieka tik institucijose, susijusiose su centriniu valstybės valdymu.

2.2 Veiklos audito institucijų struktūra

Valstybių aukščiausiųjų audito institucijų vieta valstybinio valdymo sistemoje turi įtakos ir šių institucijų struktūrai. Tai aiškiai matyti išanalizavus valstybių audito institucijų struktūrą.

¹¹ http://www.vkontrole.lt/nuorodos_4.shtml; prisijungimo laikas: 2006 10 13.

¹² http://www.vkontrole.lt/nuorodos_4.shtml; prisijungimo laikas: 2006 10 13.

¹³ Ten pat.

¹⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucija, 134 str.//Valstybės žinios. 1992, Nr.33-1014.

¹⁵ http://www.vkontrole.lt/apie_institucijos_paskirtis.shtml; prisijungimo laikas: 2006 10 14.

Prancūziją ir Italiją iš kitų nagrinėjamų valstybių išskiria tai, kad šių šalių audito institucijos atlieka ne tik finansinį bei veiklos auditą, tačiau turi ir teismams priskiriamų funkcijų. Prancūzijoje tokia institucija yra Sąskaitų teismas, Italijoje – Audito teismas¹⁶. Taigi iš principo ir šių valstybių aukščiausiojo audito institucijų struktūros panašios.

Prancūzijoje veiklos auditą atlieka dvi institucijos: Sąskaitų teismas ir regioniniai sąskaitų teismai. Kadangi pagrindinė veiklos auditą atliekanti institucija yra Sąskaitų teismas, tikslinga analizuoti būtent šią instituciją.

Prancūzijoje jau nuo 1318 metų galime kalbėti apie instituciją, prižiūrinčią karališkąsias lėšas bei veiklą, tačiau institucija, kuri Prancūzijoje yra šiomis dienomis, pradėjo rasti XIX a. pradžioje, o po II Pasaulinio karo, plečiantis viešajam sektoriui, įgijo dar daugiau funkcijų. Šuo metu toji institucija – Sąskaitų teismas – atlieka ne tik finansinį, bet ir veiklos auditą¹⁷.

Sąskaitų teismui vadovauja Ministras Pirmininkas, kurį skiria Ministrų Taryba. Ministrui Pirmininkui pavaldus Generalinis sekretorius, atsakingas už viso teismo departamentų veiklą¹⁸. Pagal 1985 metų Vasario 11 dienos dekretą, Sąskaitų teismas dalinamas į septynis atskirus rūmus (departamentus). Kiekvieni rūmai yra atsakingi už tam tikrą centrinės vyriausybės apibrėžtą veiklą (panašiai kaip Ministerijos Lietuvos Respublikoje atsakingos tik už tam tikrą Vyriausybės priskirtą veiklą); jiems vadovauja Prezidentas bei rūmuose dirba maždaug trisdešimt narių, paprastai vadinamų teisėjais arba magistratais, kuriems padeda vyresnieji valstybės tarnautojai bei kiti specialistai¹⁹.

Nuo 1997 metų rugsėjo 12 dienos Sąskaitų teismas skirstomas į atskirus rūmus (departamentus)²⁰. Pirmieji rūmai – atsakingi už finansų ir biudžeto valdymą. Antrieji rūmai – atsakingi už pramonę, energiją, užsienio bei vietos prekybą. Tretieji rūmai – atsakingi už švietimą, kultūrą bei tyrinėjimus. Ketvirtieji rūmai – atsakingi už tokią valstybės veiklą kaip kad teisingumas, vidaus bei užsienio reikalai. Taip pat šie rūmai yra ir apeliacinė instancija prieš regioninių sąskaitų rūmų sprendimus. Penktieji rūmai – atsakingi už įdarbinimą, profesinį mokymą, apgyvendinimą bei kitus socialinius klausimus, viešųjų organizacijų veiklą. Šeštieji rūmai atsakingi už sveikatos bei socialinę apsaugą, socialinės apsaugos institucijas. Septintieji rūmai – atsakingi už infrastruktūrą, transporto priežiūrą tiek miestuose, tiek visoje šalyje, žemdirbystę, žvejybą bei turizmą.

Italijoje auditas atliekamas institucijos, vadinamos Audito teismu. Ši institucija už savo veiklą tiesiogiai atsiskaito parlamentui, tačiau šiaip tai nėra nei parlamento, nei vyriausybės

¹⁶ http://www.vkontrole.lt/nuorodos_4.shtml; prisijungimo laikas: 2006 10 13.

¹⁷ <http://www.ccomptes.fr/anglais/anglais01.htm>; prisijungimo laikas: 2006 09 04.

¹⁸ Idem.

¹⁹ Idem.

²⁰ Idem.

institucija. Audito teismui vadovauja Prezidentas, kurį skiria vyriausybė. Taip pat audito teisme veikia ir Generalinis prokuroras (*General Prosecutor*), kurį dekretu skiria Respublikos Prezidentas Ministrų Tarybos pirmininko teikimu. Be Prezidento ir Generalinio prokuroro Audito teisme taip pat veikia ir teisėjai (magistratai), kurie sudaro generalinį sekretoriatą, atskirų rūmų (departamentų) vadovai, advokatai (*counsellors*) bei referentai (*referendaries*). Audito teismo darbas, kaip ir Prancūzijoje, organizuojamas visus audito rūmus skirstant į atskirus rūmus (departamentus).

Apibendrintai galima būtų pasakyti, kad Prancūzijos ir Italijos veiklos audito institucijos iš kitų valstybių savo struktūra išsiskiria būtent dėl to, kad šių valstybių institucijose būtinai veikia departamentai ar padaliniai, atliekantys teismų funkcijas, o juose dirba teisėjai.

3 lentelė

Prancūzijos ir Italijos audito institucijų struktūra

Valstybė	Aukščiausioji audito institucija	Audito institucijos vadovas	Institucijos struktūros ypatumai
Prancūzija	Sąskaitų teismas	Ministras Pirmininkas	Institucijoje dirba teisėjai, kuriems asistuoja valstybės tarnautojai
Italija	Audito teismas	Prezidentas	Institucijoje dirba teisėjai, kurie sudaro generalinį sekretoriatą

Olandiją, Vokietiją ir Čekiją iš kitų nagrinėjamų valstybių išskiria tai, kad šiose valstybėse veikia kolegialios audito institucijos.

Olandijoje auditą atlieka Audito rūmai, turintys trijų narių kolegiją (tarybą), įskaitant ir vadovaujantį Prezidentą. Šalia kolegijos veikia ir Generalinis sekretorius, atsakingas už visos institucijos veiklą²¹. Audito rūmuose veikia trys audito departamentai, kurių skyriai yra atsakingi už skirtingus klausimus²². Pirmasis audito departamentas atsakingas už teisėsaugos institucijų veiklos kontrolę ir auditą, finansų valdymo bei informacinių technologijų auditą, užsienio reikalų bei gynybos auditą. Antrasis audito departamentas atsakingas už transporto planavimo, apgyvendinimo bei aplinkos auditą, ekonomikos ir žemės ūkio kontrolę ir veiklos auditą. Trečiasis audito departamentas atsakingas už socialinių bei įdarbinimo klausimų, socialinės

²¹ <http://www.algemene-rekenkamer.nl/9282400/v/>; prisijungimo laikas: 2006 08 10

²² Idem.

apsaugos bei sveikatos klausimų auditą, viešųjų ir privačiųjų interesų derinimo auditą, švietimo, kultūros ir mokslo institucijų bei jų veiklos auditą.

Olandijos audito rūmai nėra pavaldūs nei Olandijos vyriausybei, nei parlamentui, tačiau šios trys institucijos nuolat bendradarbiauja tarpusavyje: Audito rūmai nuolat teikia rekomendacijas kaip gerinti vieną ar kitą sritį, o parlamentas bei vyriausybė tas rekomendacijas vertina ir įgyvendina²³.

Vokietijoje auditą bei veiklos auditą atlieka Audito rūmai (*Bundesrechnungshof*). Šiuo metu audito rūmai yra dalinami į devynis skyrius, kurių kiekvienas atsakingas už atskirų sričių auditą, ir 49 padalinius. Administracinės funkcijos priskirtos Prezidento skyriui. Taip pat Prezidento skyrius atlieka pagrindines vadybos, personalo vadybos, komunikacijų funkcijas, taip pat valdo ir disponuoja biudžetu.²⁴ Sprendimai Vokietijos Audito rūmuose priimami kolegialiai; paprastai kolegiją sudaro du arba trys audito rūmų nariai: vyriausias audito skyriaus vadovas ir kitas parinktas vadovas, taip pat ir Audito rūmų Prezidentas arba Viceprezidentas. Jeigu tam tikrais klausimais ši sudaryta kolegija nesutaria, į sprendimo priėmimo procedūrą yra įtraukiamas ir Senatas (senatas yra aukščiausia sprendimų priėmimo institucija Audito rūmuose), kurį iš viso sudaro 16 narių²⁵.

Čekijoje už auditą atsakinga Aukščiausioji audito institucija, kurią sudaro institucijos Prezidentas, Viceprezidentas, Valdyba (kolegija), Senatas bei atskiri audito institucijos rūmai²⁶.

Savaime suprantama, institucijai vadovauja Prezidentas, kuriam talkina Viceprezidentas, tačiau ne menką vaidmenį atlieka ir kolegija. Aukščiausios audito institucijos nariai vienu metu yra ir kolegijos nariai, kurie vadovauja auditui bei priima audito išvadas, taip pat planuoja auditą, kuria ir tvirtina audito planus²⁷.

Apibendrintai galima būtų pasakyti, kad Olandijoje, Vokietijoje ir Čekijoje veikia tokios audito institucijos, kurių struktūroje galima rasti kolegijas (tarybas), kur sprendimai priimami kolegialiai. Ši auditą atliekančios institucijos ypatybė ir išskiria Olandiją, Vokietiją ir Čekiją iš kitų pasaulio valstybių.

4 lentelė

Olandijos, Vokietijos ir Čekijos audito institucijų struktūra

²³ State Audit in the European Union. P. 195.

²⁴ <http://www.bundesrechnungshof.de/we-about-us/organisation>; prisijungimo laikas: 206 06 17.

²⁵ Idem.

²⁶ <http://www.nku.cz/pages/en/orgstruct.htm>; prisijungimo laikas: 2006 10 10.

²⁷ Idem.

Valstybė	Aukščiausioji audito institucija	Audito institucijos vadovas	Institucijos struktūros ypatumai
Olandija	Audito rūmai	Prezidentas	Sprendimai priimami trijų narių kolegijoje
Vokietija	Audito rūmai	Prezidentas	Sprendimai priimami 2/3 narių kolegijoje
Čekija	Aukščiausioji audito institucija	Prezidentas	Sprendimai priimami kolegijoje

Daugiausia pasaulyje yra valstybių, kuriose veikia veiklos audito institucijos, nepriklausomos nuo vyriausybės, t.y., atskaitingos tik parlamentui, bei vadovaujamos pagrindinio auditoriaus arba audito institucijos prezidento: Vengrija, Didžioji Britanija, Suomija, Norvegija, Kanada, Jungtinės Amerikos Valstijos, Australija ir pan.

Vengrijoje aukščiausia audito institucija, atliekanti valstybinį auditą, yra Vengrijos Valstybinė audito institucija. Ją sudaro Prezidentas, Viceprezidentas, Generalinis sekretorius, valstybės tarnautojai bei auditoriai. Svarbiausia funkcija tenka audito institucijos Prezidentui, kadangi jis atsakingas už visos audito institucijos veiklą, privalo užtikrinti, kad audito institucijos veikla neprieštarautų teisės aktams, būtų teisėta, būtų vykdomi nustatyti audito planai. Prezidentas taip pat atstovauja audito institucijai ir parlamente (Nacionalinėje Asamblėjoje)²⁸. Vengrijoje Valstybinė audito institucija sudaryta iš dviejų direktoratų (*directorates*), kurie yra beveik tokio paties dydžio, tačiau vykdo skirtingas funkcijas: vienas iš jų atlieka auditą centrinėse viešojo valdymo institucijose, kitas – vietinės valdžios institucijose bei organizacijose.

Parlamentinė audito institucijos atskaitomybė labai svarbi ir Didžiojoje Britanijoje. Čia Nacionalinės audito institucijos vadovas – Generalinis auditorius – netgi yra skiriamas tik pritarus parlamentui. Kaip ir kitose panašiose valstybėse, Nacionalinė Didžiosios Britanijos audito institucija turi savo padalinius, čia jų yra septyni, vadovaujami Generalinio auditoriaus asistentų. Šeši iš šių padalinių atlieka įvairių sričių tiek finansinį, tiek veiklos auditą; atlikdami pavestas užduotis kartais iš kelių padalinių yra sudaroma viena auditorių komanda. Septintasis Nacionalinės audito institucijos padalinys audito neatlieka – jis atsakingas už viešuosius ryšius bei komunikacijas²⁹.

Lietuvos Respublikoje aukščiausia valstybinį auditą atliekanti institucija yra Valstybės kontrolė. Jos pagrindinė funkcija – prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas.

²⁸ State Audit Office of Hungary //

[http://www.asz.gov.hu/ASZ/www.nsf/HTML/A1100/\\$FILE/bemutatkozoangol.pdf](http://www.asz.gov.hu/ASZ/www.nsf/HTML/A1100/$FILE/bemutatkozoangol.pdf); prisijungimo laikas 2006 09 11.

²⁹ State Audit in the European Union. P. 264.

Valstybės kontrolė yra Seimui atskaitinga institucija, padedanti jam vykdyti parlamentinę vykdomosios valdžios priežiūrą. Valstybinis auditas yra viena iš parlamentinės kontrolės sistemos dalių.

Aktyviausiai yra bendradarbiaujama su Seimo Audito komitetu, kuris reguliariai svarsto kaip audituoti subjektai įgyvendina valstybinio audito rekomendacijas bei siekia, kad jos būtų įgyvendintos³⁰.

Valstybės kontrolei vadovauja valstybės kontrolierius (šiuo metu tai yra Rasa Budbergytė), jam talkina du valstybės kontrolieriaus pavaduotojai bei valstybės kontrolės taryba³¹. Valstybės kontrolę sudaro departamentai, skyriai ir kitos tarnybos, būtinos valstybinio audito funkcijoms atlikti. Konkrečius Valstybės kontrolės struktūros padalinių pavadinimus ir jų veiklos nuostatus nustato ir tvirtina valstybės kontrolierius³². Valstybės kontrolierių penkeriems metams Respublikos Prezidento teikimu skiria Seimas³³.

Norvegijos aukščiausioji audito institucija – Generalinio auditoriaus institucija, - kaip jau buvo minėta anksčiau, yra priklausoma nuo parlamento bei nuolat jam teikia ataskaitas apie atliktą auditą ir jo rezultatus. Jos struktūra iš principo yra labai panaši į kitų šios valstybių grupės institucijų struktūrą.

Generalinio auditoriaus institucijai, kaip jau matyti ir iš institucijos pavadinimo, vadovauja Generalinis auditorius. Šalia jo veikia patariamasis departamentas – Generalinių auditorių taryba.

Visa institucija, kaip įprasta aukščiausios audito institucijoms, yra skirstoma į atskirus skirtingas funkcijas turinčius departamentus: keturi departamentai atlieka skirtingų institucijų finansinį auditą ir du departamentai yra atsakingi už veiklos audito atlikimą.

Pirmasis veiklos audito departamentas yra atsakingas už veiklos audito atlikimo metodologijos vystymą ir vykdymo kontrolę ir kuruoja ministerijas, atsakingas už darbo bei socialinę apsaugą, lygių galimybių užtikrinimą ir vaikų teisių apsaugą, vyriausybinių reformų įgyvendinimą, sveikatos apsaugą, regionų vystymą, pramonę ir prekybą.

Antrasis veiklos audito departamentas kuruoja ministerijas, atsakingas už tokias sritis kaip finansai, žuvininkystė bei pakrantės apsauga, gynyba, kultūra, policija ir teisingumas, žemės ūkis, transportas ir susisiekimas, užsienio reikalai. Taip pat šalia šių finansų bei veiklos auditą atliekančių departamentų veikia ir Generalinio auditoriaus institucijos administracija, užtikrinanti pačios institucijos veiklą³⁴.

³⁰ http://www.vkontrole.lt/apie_institucijos_paskirtis.shtml; prisijungimo laikas: 2006 11 03.

³¹ http://www.vkontrole.lt/apie_struktura.shtml; prisijungimo laikas: 2006 10 10.

³² Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas, 6 str.//Valstybės žinios. 2001, Nr. IX-650.

³³ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas, 27 str.//Valstybės žinios. 2001, Nr. IX-650.

³⁴ <http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/OrgChart/>; prisijungimo laikas: 2006 09 05.

Suomijoje Valstybinei audito institucijai vadovauja Generalinis auditorius; kadangi tai institucija, atskaitinga parlamentui, Generalinį auditorių ir renka parlamentas šešerių metų kadencijai. Pagrindiniai Valstybinės audito institucijos departamentai yra trys: finansinio audito, veiklos audito bei vidaus tarnybos³⁵.

Kanada taip pat yra priskiriama valstybių, turinčių tik parlamentui atskaitingas audito institucijas, grupei. Čia Generalinio auditoriaus institucijai vadovauja Generalinis auditorius, kuriam talkina patarėjai, o visos institucijos darbas organizuojamas suskirstant ją į atskirus departamentus bei patarėjų komitetus. Šioje institucijoje dirba įvairių sričių specialistai, tokie kaip ekonomistai, inžinieriai, teisininkai, vadybininkai, aplinkosaugininkai, informacinių technologijų specialistai ir pan., kadangi atliekant įvairių sričių auditą kartais reikia įvairių sričių žinių, ko auditoriai gali ir neturėti³⁶.

Siūlytina, kad tokia praktika būtų naudojama ir Lietuvos Respublikoje: į audito procesą turėtų būti įtraukiami ne tik auditoriai, bet ir tik specifines žinias turintys asmenys, specialistai; ir tokio principo turėtų būti laikomasi atliekant ne tik tam tikrus išskirtinius auditus, bet kaip tik stengiamasi kuo daugiau naudotis specialistų paslaugomis, ne tik kreipiantis į organizacijas, kuriose tokie specialistai dirba, bet ir įdarbinant juos audito institucijose, taip suteikiant galimybę auditoriams kuo dažniau kreiptis į šiuos specialistus nuomonės tam tikrais klausimais.

Jungtinėse Amerikos Valstijose auditą atlieka Generalinė apskaitos institucija, atskaitinga ir pavaldi Kongresui – įstatymų leidžiamajai valdžiai, - jai vadovauja pagrindinis auditorius, o pati institucija turi kelis atskirus padalinius visoje valstybėje.

Dažnai Generalinė apskaitos institucija vadinama Kongreso sarginiu šunimi, kadangi pagrindinė jos funkcija yra prižiūrėti ir tikrinti, kaip vykdomoji valdžia leidžia biudžeto pinigus.³⁷

Australijoje Pagrindinis auditorius, savo veikloje besivadovaujantis 1997 metais priimtu audito įstatymu, vadovauja aukščiausiai audito institucijai, vadinamai Nacionaline audito institucija, bei yra atsakingas už šios institucijos veiklą.

Nacionalinė audito institucija veikia dvejose pagrindinėse Australijos srityse, Kanberoje bei Sidnėjuje, kur pagal Pagrindinio auditoriaus – institucijos vadovo – sudarytus ir paskelbtus planus yra atliekamas finansinis bei veiklos auditas.

Australijos Nacionalinę audito instituciją iš kitų valstybių išskiria dar ir tai, kad šalia pagrindinio auditoriaus buvo įsteigta ir taip vadinama vadybos kolegija, kuri padeda

³⁵ http://www.vtv.fi/index.phtml?menu_id=4&lang=3; prisijungimo laikas: 2006 09 05.

³⁶ http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/other.nsf/html/03org_e.html; prisijungimo laikas: 2006 09 05.

³⁷ <http://www.gao.gov/about/gglance.html>; prisijungimo laikas: 2006 09 05.

Pagrindiniam auditoriui koordinuoti, kaip vykdomi nustatyti audito planai. Kaip ir kitų panašių valstybių, šios audito institucijos „pagrindinis klientas“ yra valstybės parlamentas³⁸.

Apibendrintai galima būtų pasakyti, kad šios grupės valstybės, lyginant jas su kitomis, išskiria būtent tai, kad valstybių aukščiausios audito institucijos atskaitingos parlamentui, su vyriausybe jos labai mažai arba iš viso nesusijusios, kaip kad kitose valstybėse, kur audito institucijos bendradarbiauja tiek su įstatymų leidžiamosios, tiek su vykdomosios valdžios institucijomis. Taip pat sprendimai šiose institucijose priimami aukščiausiojo vadovo, bet ne kolegialiai, nors šalia aukščiausiojo vadovo dažnai veikia ir patariamieji audito institucijos padaliniai.

5 lentelė

Institucijų, atskaitingų Parlamentui, struktūra

Valstybė	Aukščiausioji audito institucija	Audito institucijos vadovas	Institucijos struktūros ypatumai
Vengrija	Valstybinė audito institucija	Prezidentas	Prezidentas institucijai atstovauja ir parlamente
Didžioji Britanija	Nacionalinė audito institucija	Generalinis auditorius	Generalinis auditorius skiriamas tik pritarus Parlamentui
Norvegija	Generalinio auditoriaus institucija	Generalinis auditorius	Šalia Generalinio auditoriaus veikia ir taryba, tačiau ji atlieka tik patariamąjį vaidmenį
Suomija	Valstybinė audito institucija	Generalinis auditorius	Generalinį auditorių renka ir tvirtina Parlamentas
Kanada	Generalinio auditoriaus institucija	Generalinis auditorius	Institucijoje dirba ir daug kitų sričių specialistų
JAV	Generalinė apskaitos institucija	Pagrindinis auditorius	Institucija pavaldi ir atskaitinga Kongresui

³⁸ <http://www.anao.gov.au/WebSite.nsf/Lookup%20CorporateDocuments/Corporate%20Structure!OpenDocument>; prisijungimo laikas: 2006 08 04

Australija	Nacionalinė audito institucija	Pagrindinis auditorius	Šalia auditoriaus veikia kolegija, tačiau ji turi tik patariamąjį vaidmenį
------------	--------------------------------	------------------------	--

Yra dar ir ketvirta grupė valstybių, kurias būtų sudėtinga priskirti kuriai nors iš jau aprašytų valstybių grupių. Tokiai valstybių grupei yra priskiriama Slovėnija ir Austrija. Išskirtinumas yra tas, kad šių valstybių aukščiausios audito institucijoms vadovauja vadovai, o pačios institucijos veikia tik centralizuotai, tiek regionuose. Plačiau šiame darbe yra nagrinėjame tik Slovėnija dėl išsamios medžiagos trūkumo apie Austriją.

Slovėnijoje šios valstybės konstitucijoje teigiama, kad Slovėnijos Respublikos Audito teismas yra aukščiausia valstybės institucija, kuri turi teisę prižiūrėti ir koordinuoti valstybės finansus, biudžetą bei tai, kam šios lėšos yra išleidžiamos.

Audito teismas Slovėnijos Respublikoje yra nepriklausoma institucija, ir negali būti lyginama su kitomis valdžios institucijomis Slovėnijoje: nei su įstatymų leidžiamąja ar vykdomąja, nei su teismine³⁹.

Slovėnijos Respublikos Audito teismui vadovauja Prezidentas, kurį skiria parlamentas Respublikos Prezidento teikimu; jam veiklą vykdyti padeda du padėjėjai. Kaip ir Austrijoje, Audito teismas veikia tiek centriniu mastu, tiek atskirose Slovėnijos žemėse⁴⁰.

6 lentelė

Slovėnijos audito institucijos struktūra

Valstybė	Aukščiausioji audito institucija	Audito institucijos vadovas	Institucijos struktūros ypatumai
Slovėnija	Audito teismas	Prezidentas	Audito teismas veikia tiek centriniu mastu, tiek atskirose Slovėnijos žemėse

Apibendrintai galima būtų pasakyti, kad ir pagal aukščiausiųjų audito institucijų struktūrą visas valstybes galima suskirstyti į keturias grupes: jas vieną nuo kitos skiria audito institucijos vadovo pareigybės, priklausomumas ir atskaitomybė valstybės įstatymų leidžiamajai ir vykdomajai valdžioms bei yra tam tikrų tik šių valstybių institucijoms būdingų ypatumų.

³⁹ <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrseng.nsf/1/KA92CE48CCCEFABBCC1257155004C0628>; prisijungimo laikas: 2006 08 10.

⁴⁰ State Audit in the European Union. P. 228.

Bendra visose aukščiausiose audito institucijose yra tai, kad visur institucijos yra dalinamos į atskirus departamentus ar rūmus, atsakingus už atskirų valstybinio valdymo sričių audito atlikimą.

Jeigu kurtume bendrą valstybių, priklausančių atskiroms valstybių grupėms pagal jų audito institucijų struktūrą, modelį, jį galima būtų pavaizduoti lentele, esančia apačioje.

7 lentelė

Valstybių audito institucijų struktūros ypatumai

Valstybė	Audito institucijos vadovas	Audito institucijos atskaitomybė	Audito institucijos ypatumai
Prancūzija, Italija	Prezidentas	Audito institucijos veikia nepriklausomai tiek nuo Parlamento, tiek nuo Vyriausybės	Veikia departamentai, turintys teismų funkcijų, kuriuose dirba teisėjai
Olandija, Vokietija, Čekija	Taryba (kolegija)	Nepriklausomos nei nuo parlamento, nei nuo vyriausybės, tačiau su šiomis institucijomis glaudžiai bendradarbiauja	Gali vadovauti ir prezidentas, tačiau visi sprendimai priimami tik taryboje (kolegijoje)
Vengrija, Didžioji Britanija, Suomija, Norvegija, Kanada, JAV,	Prezidentas (Generalinis auditorius)	Atskaitingos Parlamentui	Prie Prezidento (Generalinio auditoriaus) gali veikti ir taryba, tačiau ji atlieka tik patariamąjį vaidmenį

Australija			
Slovėnija	Prezidentas	Veikia nepriklausomai nei nuo parlamento, nei nuo vyriausybės	Auditą atlieka ir institucijose, nesusijusiose su centrinėmis valstybinio valdymo institucijomis

3. VEIKLOS AUDITO PROCESAS

3.1 Audituojamos institucijos

Kiekvienoje valstybėje, kaip matyti iš prieš tai esančių skyrių, veikia savitos veiklos audito institucijos; vienos panašios į kitas, kitos visiškai skirtingos. Taigi galima daryti prielaidą, kad ir pats veiklos audito procesas šiose valstybėse yra skirtingas.

Veiklos audito proceso, savaime suprantama, nebūtų įmanoma pradėti ir atlikti nepasirinkus institucijos ar organizacijos, kurioje norima atlikti auditą. Taip pat audito nebūtų galima atlikti arba bent jau jis nebūtų teisėtas, jeigu nebūtų atitinkamų šį procesą reglamentuojančių teisės aktų. Taigi šiame skyriuje nagrinėjama, kaip atskirose valstybėse reglamentuojamas audito procesas, t.y., kokie teisės aktai įgalina aukščiausias audito institucijas atlikti auditą ir kokiose organizacijose šios institucijos jį gali atlikti.

Prancūzijoje, kaip ir paprastai audito institucijoje, Sąskaitų teismas auditą atlieka beveik visose viešojo sektoriaus institucijose, tokiose kaip centrinės vyriausybės departamentai, ministerijos ir agentūros, nuo 1950 metų – socialinio draudimo institucijose, viešosiose organizacijose bei nacionalizuotų pramonės šakų institucijose – nuo 1976 metų, o taip pat⁴¹:

- Privataus sektoriaus organizacijose, kur didžioji balsų dauguma arba kapitalo dalis priklauso viešojo sektoriaus institucijoms
- Privataus sektoriaus organizacijose, kurios gauna paramą iš viešojo sektoriaus institucijų

⁴¹ <http://www.ccomptes.fr/anglais/anglais01.htm>; prisijungimo laikas: 2006 09 05.

- Labdaros ir paramos įstaigose
- Organizacijose, kurios gauna finansavimą iš Europos Sąjungos fondų

Prancūzijoje iki 1995 metų Sąskaitų teismo veiklą reglamentavo keletas atskirų teisės aktų, tačiau nuo 1995 metų jie buvo susisteminti ir šiuo metu ši institucija vadovaujasi atskiru Kodeksu⁴².

Italijoje aukščiausioji audito institucija – Audito teismas - pagal čia galiojančius teisės aktus yra įgaliota atlikti auditą visose institucijose, kurios gauna finansavimą iš vyriausybės bei kurios vyriausybei priklauso. Reikia pažymėti tai, kad auditą atlieka specialiai tokias funkcijas turintis departamentas, kuris vėliau teikia ataskaitas parlamentui⁴³. Tačiau pats Audito teismas nėra priklausomas nei nuo parlamento, nei nuo vyriausybės – tokią šios institucijos nepriklausomybę užtikrina ir Italijos Konstitucijos 100 straipsnis.

Išskirtino Italijos audito sistemoje yra tai, kad čia išvardintose institucijose yra atliekamas dviejų rūšių auditas: “*a priori*” auditas, kuris analizuoja, ar institucijose priimti teisės aktai yra teisėti bei “*a posteriori*” auditas, kuris analizuoja, kaip tinkamai buvo leidžiamos institucijos lėšos⁴⁴. Italijos audito teismo atliekamas veiklos auditas priskiriamas būtent šiam “*a posteriori*” auditui.

Taip pat be centrinės vyriausybės institucijų, Italijos audito teismas prižiūri ir kaip administruojama bei skirstoma iš Europos Sąjungos fondų gauta parama: ar tai atliekama pagal Europos Sąjungos bei nacionalinius teisės aktus. Būtent dėl šios specifinės audito srities Italijos Audito teismas glaudžiai bendradarbiauja ir su Europos audito teismu⁴⁵.

Olandijoje kiekvienais metais aukščiausia audito institucija tvirtina ir skelbia programą, kurioje pateikiamas audituojamų institucijų bei projektų planas. Taip pat paskelbiamas ir Ministerijų, kurias galbūt reikėtų audituoti, sąrašas.

Pagal savo įgaliojimus, Olandijos audito rūmai gali atlikti auditą ne vien tik pačioje vyriausybėje, bet ir tose įstaigose ir organizacijose, kurių projektus vyriausybė finansuoja, tas, kurios gauna vyriausybės subsidijas⁴⁶.

Olandiją iš kitų valstybių išskiria tai, kad čia atliekamas labai skirtingas įvairius klausimus bei problemas sprendžiantis veiklos auditas, nėra apsiribojama tik tam tikros institucijos ar projekto vertinimu, dažniausiai čia veiklos auditas atliekamas daug plačiau,

⁴² Idem.

⁴³ State Audit in the European Union. P. 149.

⁴⁴ http://www.corteconti.it/English-co/The-italia/The-Italian-Corte-dei-conti1.doc_cvt.htm; prisijungimo laikas: 2006 10 10.

⁴⁵ State Audit in the European Union. P. 149.

⁴⁶ The Netherlands Court of audit//<http://www.algemene-rekenkamer.nl/9282400/v/>; prisijungimo laikas: 2006 10 10.

nagrinėjama, koku laipsniu lyginant su tikslais yra įvykdytos tam tikros programos, taip pat gali būti nagrinėjamas vykdomos politikos ar tam tikrų pasiektų rezultatų efektyvumas⁴⁷.

Vokietijoje Audito rūmai yra įgalioti auditą atlikti⁴⁸:

- Institucijose bei fonduose, kurie disponuoja valstybinėmis lėšomis
- Organizacijose, kurios buvo įsteigtos pagal centrinės valdžios teisės aktus (pvz.,

Centrinė įdarbinimo agentūra)

- Socialinės apsaugos institucijose (pvz., Centriniam draudimo institute, Ūkininkų pensijų fonde, Centriniam kalnakasių draudimo institute ir pan.)

- Privataus sektoriaus institucijose, kurios gauna valstybinį finansavimą
- Kitose institucijose, kurios gauna lėšas iš valstybės biudžeto

Čekijos Aukščiausioji audito institucija atlieka auditą šiais klausimais⁴⁹:

- Valstybės nuosavybės ir finansų vadyba (centrinių institucijų, nes savivaldybės ir regionai šiose srityje turi autonomiją)

- Vyriausybės baigiamoji ataskaita
- Valstybės biudžeto vykdymas
- Užsienio investicijų valdymas
- Klausimai, susiję su vyriausybės vertybiniais popieriais

Tokio pobūdžio auditas Čekijos Respublikoje gali būti atliekamas tiek valstybinėms institucijoms ir organizacijoms, tiek pavieniams asmenims. Išskirtina dar yra ir tai, kad Čekijos Aukščiausioji audito institucija auditą atlieka ir Čekijos nacionaliniame banke⁵⁰.

Vengrijoje, kaip ir kitų šalių audito institucijose, auditas atliekamas beveik visose viešojo sektoriaus institucijose.

Vengrijos Valstybinė audito institucija auditą paprastai atlieka pagal patvirtintą strateginį ketverių metų planą. Kasmetiniai audito institucijos planai sudaromi atsižvelgiant į tam tikras aplinkybes, jie gali būti koreguojami⁵¹.

Svarbiausia teisės aktai, kuriais vadovaujasi Valstybinė audito institucija, yra:

- Audito standartai
- Etikos kodeksas
- Audito strategija
- Audito vadovas

⁴⁷ Performance audit manual. Netherlands Court of Audit. 2006. P. 8.

⁴⁸ The Bundesrechnungshof and its regional audit offices. Bonn: Bundesrechnungshof, 2005. P. 11-12.

⁴⁹ Act No. 166 of Czech Republic concerning the supreme audit office of May the 20th, 1993, section 3.

⁵⁰ <http://www.nku.cz/pages/en/auditact.htm>; prisijungimo laikas: 2006 09 05.

⁵¹ Summary description of the quality management system of SAO audits. State Audit Office of Hungary, 2005. P. 13.

Reikėtų pastebėti tai, kad anglų kalba galima rasti tik audito standartus, kuriais vadovaujantis ir pateikiama informacija apie Vengrijoje atliekama veiklos auditą.

Didžioji Britanija yra viena iš nedaugelio tų valstybių, kuri turi pakankamai galias audito tradicijas, todėl ir veiklos auditas čia yra suvokiamas giliau ir plačiau, negu kitose valstybėse. Čia veiklos auditas suvokiamas ne tik kaip kontrolės veikla, bet daug plačiau - kaip pagalba gerinant kiekvienos veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą⁵². Taip pat reikėtų pažymėti ir tai, kad daugiausiai Didžiojoje Britanijoje Nacionalinė audito institucija vertina ne pačias organizacijas, o jų vykdomas programas.

Nacionalinė audito institucija prižiūri visus vyriausybės departamentus bei agentūras, tikrina, kaip šios institucijos leidžia valstybines lėšas, atlieka šių institucijų veiklos auditą⁵³.

Kaip rašoma Didžiosios Britanijos veiklos audito vadove, veiklos auditas, toks koks šiuo metu yra Didžiojoje Britanijoje, atsirado bei vystėsi daugelį metų, kol oficialiai buvo įteisintas 1983 metais Nacionaliniame audito įstatyme⁵⁴.

Suomijoje Valstybinė audito institucija, pagal suteiktus jai įgaliojimus, turi teisę atlikti auditą⁵⁵:

- Valstybinių institucijų, agentūrų, verslo organizacijų bei verslo grupių bei valstybinių fondų
- Organizacijų, kuriose valstybė turi tam tikrų interesų
- Savivaldybėse bei jų organizacijose
- Organizacijose, kurios turi valstybinius leidimus vykdyti fondų veiklą
- Kredito institucijose
- Kitose institucijose, už kurių veiklą atsakinga valstybė

Nuo 2001 metų Valstybinė audito institucija veikia kaip nepriklausoma institucija šalia parlamento. Pagrindinės audito institucijos pozicijos bei funkcijos yra reglamentuojamos valstybės Konstitucijos 90 straipsnyje bei Valstybinės audito institucijos įstatyme.

Norvegijoje Generalinio auditoriaus institucijos veikla yra reglamentuojama Generalinio auditoriaus institucijos įstatymu, priimtu 2004 metų gegužės 7 dieną⁵⁶.

Vadovaujantis šiuo teisės aktu, Generalinio auditoriaus institucija yra atsakinga už⁵⁷:

- Centrinės vyriausybės biudžeto vykdymo auditą (finansinis auditas)
- Atskirų ministerijų auditą (finansinis auditas)

⁵² Puškorius S., Veiklos auditas: monografija. P. 7.

⁵³ <http://www.nao.org.uk/about/role.htm>; prisijungimo laikas: 2006 09 05.

⁵⁴ Value for money handbook, a guide for building quality into VFM examinations. National audit office of UK, P.4.

⁵⁵ Act on the State Audit Office of Helsinki on 14 July 2000, sections 2-3.

⁵⁶ Guidelines for Performance Auditing. Office of the Auditor General of Norway, 2005. P. 7.

⁵⁷ <http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/RoleAndTasks/>; prisijungimo laikas: 2006 08 10.

- Centrinės vyriausybės bei atskirų ministerijų veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo auditą (veiklos auditas)

- Valstybės interesų atskirose įmonėse kontrolę (bendra kontrolė)
- Pasiūlymų vyriausybei teikimą
- Ataskaitų parlamentui teikimą

Taigi kaip ir kitos šios grupės valstybės, Norvegijos Generalinio auditoriaus institucija atlieka veiklos auditą centrinėse valdžios institucijose: Vyriausybėje bei ministerijose.

Kanados Generalinio auditoriaus institucija daugiausiai dėmesio skiria agentūrų, departamentų veiklos efektyvumo vertinimui įvairiose srityse: aplinkosaugos, finansų, žemės ūkio, transporto, mokslinių tyrimų, sveikatos ir pan.

Generalinio audito institucija atlieka auditą šiose institucijose⁵⁸:

- Vyriausybėje, kuri apima ir apie šimtą departamentų bei agentūrų
- Kai kuriose Karūnos bendrovėse; veiklos auditas šiose bendrovėse paprastai atliekamas kas penkerius metus

- Tam tikrų atskirų teritorijų (jų yra apie 20) bendrovėse ir agentūrose

Pagrindinio auditoriaus įstatymas nustato, kad aukščiausioji audito institucija turi privilegiją pati pasirinkti, kokius veiklos audito klausimus nagrinėti pasirinktoje institucijoje. Tačiau paprastai ši institucija gauna iš atskirų piliečių, jų grupių, parlamento narių, senatorių ir pakankamai daug prašymų atlikti veiklos auditą tam tikrose konkrečiose institucijose ir kiekvienas šių prašymų atidžiai peržiūrimas ir apsvarstomas. Bet vis tiek pagrindinį vaidmenį pasirenkant audituojamus klausimus atlieka nustatytas pagrindinis institucijos audito planas, parengtas pagal aktualiausius klausimus ir problemas⁵⁹.

Jungtinėse Amerikos Valstijose pagrindinė Generalinės apskaitos institucijos funkcija yra prižiūrėti vyriausybės veiklą. Vyriausybės auditas yra labai svarbus vyriausybės veiklos skaidrumui užtikrinti bei nustatyti, ar tinkamai vykdomos įvairios patvirtintos programos ir projektai⁶⁰.

Australijos Nacionalinės audito institucijos veiklą ir funkcijas reglamentuoja Pagrindinio auditoriaus įstatymas, priimtas 1997 metais. Ši institucija, atlikusi auditą, ataskaitas teikia Australijos parlamentui, taigi tai yra institucija, atskaitinga tik parlamentui ir nepavaldi vyriausybei. Nacionalinė audito institucija atlieka auditą Australijos vyriausybėje bei jos agentūrose, departamentuose bei filialuose⁶¹.

⁵⁸ http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/other.nsf/html/auqdn_waqv_e.html; prisijungimo laikas: 2006 08 10.

⁵⁹ http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/other.nsf/html/auqdn_waqv_e.html; prisijungimo laikas: 2006 10 10.

⁶⁰ Government Auditing Standards. Comptroller General of the United States. 2006. Section 1.01

⁶¹ Auditing Standards. Australian National Audit Office. 2002. P. 5-6.

Pagal 24 Pagrindinio auditoriaus įstatymo straipsnį, Nacionalinė audito institucija atlieka⁶²:

- Finansų ministerijos teikiamų metinių finansinių ataskaitų auditą
- Finansinių vyriausybės, jos departamentų bei subsidijuojamų institucijų auditą
- Veiklos auditą tiek vyriausybėje, tiek jos departamentuose bei kitose institucijose prie vyriausybės

Tačiau kokiose tiksliai institucijose bus atliekamas auditas, yra nustatoma Nacionalinės audito institucijos metiniuose planuose.

Slovėnijos Konstitucija numato, kad Slovėnijos Respublikos Audito teismas yra aukščiausia institucija, įgaliota kontroliuoti ir prižiūrėti valstybės biudžeto vykdymą bei atlikti valstybinių institucijų auditą. Taigi Slovėnijos Respublikos Audito teismas atlieka ir finansinį, ir veiklos auditą⁶³.

Slovėnijos Audito teismo įstatymas numato, kad Slovėnijos Audito teismas yra įgaliotas atlikti visų institucijų, naudojančių viešuosius finansus, auditą nepriklausomai nuo to, ar tai yra jau atliktų veiksmų, ar dar tik suplanuotų veiksmų auditas. Šios minėtos audituojamos institucijos yra:

- Visos viešojo sektoriaus institucijos (ir centrinės, ir regioninės)
- Privataus sektoriaus institucijos, jeigu: jos gauna finansavimą iš Europos Sąjungos fondų, valstybės biudžeto arba regioninių vietos savivaldos institucijų; tai yra organizacija, bankas arba draudimo kompanija, kur valstybė turi tam tikrų interesų.

Taip pat pagal Slovėnijos Audito teismo įstatymą, Audito teismas kiekvienais metais yra įgaliotas atlikti šių sričių auditą⁶⁴:

- Biudžeto vykdymo teisėtumą
- Sveikatos apsaugos įstaigų veiklos auditą
- Savivaldybių bei atskirų regionų institucijų veiklos auditą
- Viešąsias paslaugas teikiančių privataus sektoriaus institucijų veiklos auditą
- Viešąsias paslaugas teikiančių viešojo sektoriaus institucijų veiklos auditą

Taigi kaip matyti iš aukščiau pateikto valstybių aukščiausiųjų auditų institucijų įgaliojimų audituoti tam tikras institucijas, kai kurias valstybes galima sugrupuoti į tam tikras grupes, kitos valstybės visiškai išsiskiria iš kitų. Kad būtų paprasčiau, informacija palyginimui pateikiama 8 lentelėje.

⁶² Auditor General Act of Australia. 1997. Section 24.

⁶³ State Audit in the European Union. P.13.

⁶⁴ <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrseng.nsf/1/K8F21B44C5B212E77C1257155004C06C1>; prisijungimo laikas: 2006 08 04.

Iš lentelės aiškiai matyti, kad iš visų valstybių išsiskiria Prancūzijos bei Slovėnijos aukščiausiųjų audito institucijų įgaliojimai, kadangi Prancūzijoje gali būti atliekamas ir viešojo sektoriaus institucijų, ir privataus sektoriaus, gaunančių finansavimą iš valstybės, organizacijų, ir institucijų, gaunančių paramą iš Europos Sąjungos fondų, auditas. Slovėnija savo ruožtu iš kitų nagrinėjamų valstybių išsiskiria tuo, kad čia Audito teismas įgaliotas atlikti auditą ne tik centrinėse, bet ir atskirų Slovėnijos žemių institucijų auditą, taip pat atlikti privataus sektoriaus institucijų, gaunančių finansavimą iš valstybinio sektoriaus, bei institucijų, kurios gaunančių paramą iš Europos Sąjungos fondų, auditą.

8 lentelė

Valstybių audituojamos institucijos

Valstybė	Audituojamos institucijos	Valstybė	Audituojamos institucijos
Prancūzija	• Centrinės viešojo sektoriaus • Privačios, gaunančios valstybinį finansavimą • Gaunančios paramą iš ES	Suomija	• Centrinės viešojo sektoriaus • Privačios, gaunančios valstybinį finansavimą
Italija	• Centrinės viešojo sektoriaus • Gaunančios paramą iš ES	Norvegija	• Centrinės viešojo sektoriaus
Olandija	• Centrinės viešojo sektoriaus • Programų vertinimas	Kanada	• Centrinės viešojo sektoriaus
Vokietija	• Centrinės viešojo sektoriaus • Privačios, gaunančios valstybinį finansavimą	JAV	• Centrinės viešojo sektoriaus
Čekija	• Centrinės viešojo sektoriaus	Australija	• Centrinės viešojo sektoriaus
Vengrija	• Centrinės viešojo sektoriaus	Slovėnija	• Centrinės ir regioninės viešojo sektoriaus • Privačios, gaunančios valstybinį finansavimą • Gaunančios paramą iš ES
Didžioji Britanija	• Centrinės viešojo sektoriaus • Programų vertinimas		

Italiją, Vokietiją ir Suomiją galima būtų priskirti vienai valstybių grupei, kadangi jose veiklos auditas atliekamas dviejų tipų institucijose: centrinėse viešojo administravimo institucijose ir privataus sektoriaus institucijose, kurios gauna finansinę paramą iš valstybinio sektoriaus institucijų.

Olandiją ir Didžiąją Britaniją iš kitų valstybių išskiria tai, kad čia be centrinių viešojo administravimo institucijų audito atliekamas ir pačių programų auditas. Taigi galima daryti išvadą, kad šių valstybių aukščiausiojo audito institucijos veiklos audito sąvoką suvokia daug plačiau negu kitos valstybės.

Visos kitos valstybės – Čekija, Vengrija, Norvegija, Kanada, JAV ir Australija – gali būti priskirtos vienai ir tai pačiai valstybių grupei, kadangi čia veiklos auditas atliekamas tik centrinėse valstybinio valdymo institucijose (dažniausiai vyriausybėje).

Taigi apibendrintai galima būtų pasakyti, kad pagal tai, kokias institucijas audituoja, nagrinėjamos valstybės gali būti suskirstytos į penkias grupes pagal tai, kokiose būtent institucijose jos atlieka veiklos auditą.

3.2 Atliekamo veiklos audito planas

Audito planas – tai yra, galima sakyti, tokia audito proceso dalis, kai nustatomos audito gairės.

Paprastai laikomasi principo, kad audito planas ir jo sudarymas yra viena pagrindinių audito atlikimo stadijų, kadangi audito planas padeda tiksliai nustatyti atliekamo audito darbų eigą, metodus, trukmę, kaštus, atsakingus asmenis. Taigi kiekvienoje valstybėje veiklos audito atlikimas neapsieina be veiklos audito plano sudarymo.

Sąskaitų teismas Prancūzijoje yra institucija, nepriklausoma nei nuo Prancūzijos vyriausybės, nei nuo parlamento; tai suteikia Prancūzijos Sąskaitų teismui išskirtinį vaidmenį. Būtent dėl šios autonomijos Prancūzijos Sąskaitų teismas savarankiškai priima sprendimus, kuriose institucijose bus atliekamas auditas. Pagal šį bendrą audito planą ir yra audituojamos įvairios institucijos Prancūzijoje. Atskiri atliekami auditai taip pat turi turėti išsamius planus, kurie padėtų kaip galima geriau atlikti veiklos auditą⁶⁵. Tačiau reikalavimai Audito planams nėra smulkiai reglamentuoti Prancūzijos teisės aktuose; todėl atliekant veiklos auditą auditoriai gali vadovautis ir Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) priimtais audito standartais bei jų įgyvendinimo vadovu; tokia pati situaciją yra ir Italijoje.

⁶⁵ <http://www.ccomptes.fr/anglais/anglais01.htm>; prisijungimo laikas: 2006 10 10.

Italijos aukščiausioji audito institucija – Audito teismas – atlikdama auditą tam tikroje institucijoje, nagrinėtinus audito klausimus pasirenka atsižvelgdama į patvirtintus metinius audito planus ir būtinus išnagrinėti klausimus, kurie nustatomi pagal finansinę svarbą, rizikos laipsnį, ankstesnio audito rezultatus, įvairius kitų valstybės institucijų paklausimus dėl audito⁶⁶.

Labai smulkiai audito procesas pačių audito rūmų nėra aprašytas, kadangi Italijoje priimta nuostata, kad čia laikomasi Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) priimtų audito standartų bei atliekant auditą vadovaujamosi ir INTOSAI audito standartų vadovu. Italijos Audito teismas buvo ir vieni iš iniciatorių priimti šiuos standartus 1998 metais Liuksemburge Europos Audito teisme.

Taigi Italijoje ir Prancūzijoje auditą atliekantys auditoriai prieš jį atlikdami privalo kruopščiai suplanuoti šią veiklą. Audito planą sudaro⁶⁷:

- Audito teisėtumo pagrindimas (nurodomi teisės aktai, kuriais remiantis atliekamas auditas)
- Trumpas audituojamos institucijos aprašymas
- Audito priežastys
- Audito apimtis
- Galimos rizikos
- Audito tikslai (*objectives*)
- Audito įrodymai: kokie, kiek ir kada turi būti surinkti audito įrodymai, kad auditas būtų atliktas tinkamai ir būtų pasiekti jo tikslai?
- Ištekliai, reikalingi atlikti auditą
- Suplanuotas kiekvienas atskiras audito darbas bei numatytas konkretus laikas šiems darbams atlikti (pateikiama darbų su numatytų jiems atlikti laiku schema, t.y., laiko grafikas)
- Numatyta, kokios formos ir kam bus pateikiama atlikto audito ataskaita.

Olandijoje prieš planuojant auditą, auditoriai privalo nuspręsti, koks būtent auditas bus atliekamas: ar bus nagrinėjama, koku laipsniu lyginant su tikslais yra įvykdytos tam tikros programos, ar analizuojamas esamos politikos ar tam tikrų pasiektų rezultatų efektyvumas. Sprendimas paprastai priklauso nuo techninių, strateginių ar kitų argumentų, tokių kaip politinis kontekstas, duomenų prieinamumas ir pan.⁶⁸.

Audito plane visų pirma turi būti paaiškinta, kodėl tam tikroje institucijoje atliekamas vienokio ar kitokio pobūdžio auditas ir ko siekia Audito rūmai atlikdami tokį auditą.

⁶⁶ <http://www.corteconti.it/English-co/Story--org/index.asp>; prisijungimo laikas: 2006 09 01.

⁶⁷ European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing standards. Luxembourg: European Court of Auditors. 1998. P. 17-18.

⁶⁸ Performance audit manual. Netherlands Court of Audit. 2006. P. 292

Tik po to audito plane aprašoma pati audito problema, tai yra klausimas, yra kurį siekiama atsakyti atliekamu auditu. Dažnai problema formuluojama tiesiog surašant logiškai susijusius klausimus, į kuriuos bus atsakyta audito metu. Taip pat Olandijos Audito rūmų vadovas apibrėžia, kad audito plane turėtų būti pateikiamos ir hipotezės, kurios audito metu bus paneigtos arba patvirtintos. Be šių jau aptartų audito plano punktų, jį taip pat turi sudaryti⁶⁹:

- Audito dokumentuose naudojamų terminų paaiškinimas
- Analizuojamų veiksnių bei kintamųjų dydžių aprašymas
- Galimi audito apribojimai (pvz., laikas ar geografiniai apribojimai)
- Audito metu taikomi standartai

Vokietijos Audito rūmų auditoriai tam, kad atliktų tinkama auditą, taip pat visų pirma privalo sudaryti išsamų audito planą, kuriame apibrėžtų pagrindinius audito tikslus ir principus. Paprastai šį planą tvirtina tam tikro atliekamo audito vadovas. Be pagrindinio audito tikslo, audito plane taip pat smulkiai apibrėžiamas kiekvieno darbo laikas, reikalingas auditui atlikti, aprašoma audituojama institucija, nurodomos su institucija susijusios kitos organizacijos bei nustatoma, kokie audito įrodymai reikalingi ir kaip jie bus renkami. Taigi audito plane nustatoma⁷⁰:

- Jau turima informacija apie audituojamą instituciją (tai gali būti ir informacija, gauta iš ankstesnių auditų)
- Audito tikslai ir klausimai (problemos), kuriuos būtina išanalizuoti ir įvertinti
- Audito metodai (pvz., dokumentų analizė, interviu ir pan.)
- Audito atlikimo vieta
- Jeigu reikia, numatomos ir kitos institucijos, su kuriomis reikėtų bendrauti audito atlikimo metu
- Jeigu reikia, numatoma ekspertų pagalba
- Taip pat, jeigu įmanoma, audito plane būtų gerai pateikti ir klausimyną, jeigu audito metu bus atliekami interviu

Prieš sudarant veiklos audito planą, Čekijos Aukščiausios audito institucijos auditoriai privalo surinkti kuo daugiau informacijos apie audituojamą instituciją ar organizaciją. Pagal šią surinktą informaciją yra planuojamas auditas ir kuriamos audito programos. Audito plane paprastai nustatomi tokie audito aspektai kaip kad audito kriterijai, sudaroma audito komanda (viskas priklauso nuo audito apimtys: jeigu veiklos audito klausimai bei problemos labai platūs, į pagalbą gali būti pasitelkiami keli auditoriai bei kiti specialistai); taip pat audito plane aprašomi tokie klausimai kaip įrodymų rinkimo metodai, duomenų analizės metodika, kruopščiai

⁶⁹ Idem, P. 39-41.

⁷⁰ Audit rules of the Bundesrechnungshof (Germany's Supreme Audit Institution). 1997. Section 23.

suplanuotas kiekvieno auditoriaus (jeigu veiklos auditą atlieka keli auditoriai) darbas ir sudaromas tikslus jų darbo grafikas⁷¹.

Labai svarbus vaidmuo Vengrijos Valstybinėje audito institucijoje yra teikiamas planavimui: ne tik strateginiam visos institucijos darbo planavimui, bet ir detaliu kiekvieno audito planavimui. Būtent planavimas padeda įgyvendinti pagrindinius reikalavimus audito procesui, kad jis (įrodymai, išvados bei rekomendacijos) būtų patikimas, kurtų pridėtinę vertę, būtų atliktas ekonomiškai, efektyviai bei produktyviai⁷².

Visų pirma planuojant auditą turi būti aiškiai apibrėžti audito uždaviniai, kadangi tai sudaro sąlygas objektyviam ir patikimam auditui. Tik po to gali būti planuojamos kitos audito procedūros bei numatomi audito atlikimo metodai bei apibrėžiamas audito atlikimo laikas⁷³. Planuojant kiekvieną veiklos auditą, kurį ruošiamasi atlikti, reikia įvertinti tris dalykus: laiką, kaštus bei kokybę.

Didžiojoje Britanijoje veiklos audito vadovas nustato, kad veiklos auditas turi būti suplanuotas taip, kad aukščiausia audito atlikimo kokybė būtų pasiekta per kuo trumpesnę laiką naudojantis kiek galima mažesniais kaštais. Jeigu siekiama atlikti didelio masto auditą, o audito išvados turi būti pateiktos per itin trumpą laiką, planuojant veiklos audito atlikimą yra numatoma auditorių grupė, į pagalbą gali būti pasitelkiama ir trečioji šalis, pvz., tam tikrų sričių ekspertai⁷⁴.

Suomijoje audito etapai yra⁷⁵:

1. pradinis susirinkimas
2. preliminarus tyrimas
3. susirinkimas po preliminarus tyrimo
4. audito atlikimas (įrodymų rinkimas, duomenų analizė)
5. audito išvados rašymas
6. audituojamos institucijos pastabų pateikimas
7. audito išvados taisymas
8. galutinis susirinkimas
9. audito išvados paskelbimas

Audito planas yra tikslus dokumentas, kuriame nurodoma konkretaus audito užduotis, ištekliai bei darbai (darbų grafikas pateikiamas su tikslu laiku, reikalingu atlikti tam tikrus darbus). Audito plano paskirtis yra ta, kad būtų kuo lengviau ir tiksliau atlikti auditą. Jeigu

⁷¹ <http://www.nku.cz/pages/en/auditact.htm>; prisijungimo laikas: 2006 09 03.

⁷² Basic Rules on the Auditing of the State Audit Office of Hungary. State Audit Office. 2004. P. 39.

⁷³ Idem, P. 44.

⁷⁴ Value for money handbook, a guide for building quality into VFM examinations. National audit office of UK. P.4.

⁷⁵ Performance audit instructions. State Audit Office of Finland. 2002. P. 9.

auditas atliekamas ne vieno auditoriaus, atskirai yra planuojamas kiekvieno auditoriaus darbas. Audito planas paprastai pateikiamas lentelės forma.⁷⁶

Norvegijos Generalinio auditoriaus institucija vadovaujasi nuostata, kad audito planas yra labai svarbus ir būtinas dokumentas tinkamam audito atlikimui, kuriame turi būti šios sudedamosios dalys⁷⁷:

- Audito srities pasirinkimas – auditoriai privalo nuspręsti, kokią sritį reikėtų audituoti, kur galima didžiausia rizika, kokią ekonominę, politinę ir kitokią reikšmę turės šis auditas
- Tikslai ir audito klausimai – turi būti aiškiai apibrėžta, kokių rezultatų siekiama atliekant šį auditą
- Audito kriterijai – turi būti aiškiai apibrėžti audito kriterijai, kad būtų suprantama, kaip ir kokiais kriterijais remiantis atliekama audito analizė ir pats auditas
- Informacijos rinkimas – turi būti trumpai paaiškinta, kokią informaciją, kokius audito įrodymus reikėtų surinkti ir iš kokių šaltinių ši informacija turėtų būti surenkama
- Organizaciniai ištekliai, reikalingi auditui atlikti – tai ne tik materialiniai, bet ir žmogiškieji ištekliai; taip pat čia turėtų būti suplanuotas ir pats auditoriaus darbas tiksliai nurodant laiką

Kanados veiklos audito efektyvumo vadove patikslinamas audito planavimo turinys. Įvadinėje plano dalyje numatomi informacijos rinkimo ir jos analizės darbai: apie aplinką, įstatyminę bazę, politiką, pasirašytas sutartis, organizacijos darbo taisykles, akcininkus ir klientus; apie pagrindines organizacijos veiklos kryptis; apie pagrindinę organizacijos produkciją ir veiksmus, susijusius su produkcijos gamyba; apie svarbius veiksnius, turinčius įtakos veiklos efektyvumui ir veiklos standartams; apie svarbiausius valdymo procesus, informacines ir kontrolės sistemas, susijusias su efektyvumu; apie grėsmes efektyvumui⁷⁸. Tačiau pagrindinė audito plano dalis apima: audito tikslus, rodiklius, kurie padės įvertinti audito indėlį; audito apimtį, svarbiausių aplinkybių, apribojimų ir rizikos aprašus, padėjusius apsispręsti dėl audito turinio; ryšius su audito institucijos prioritetais; audito kriterijus ir jų šaltinius; svarstymus dėl kiekvienoje tyrimų srityje taikomų kiekybinių rodiklių; audito metodologijos ir metodų aprašus; reikalavimų personalui ir ekspertams sąvadas; būtinų lėšų auditui atlikti pagrindimą; audito laiko grafiką; svarbiausias audito gaires ir terminus; ataskaitos rengimo strategiją⁷⁹. Taip pat reikia pažymėti ir tai, kad kaip ir kitose valstybėse, taip ir čia audito vadovas apibrėžia, kad planuojant auditą reikia pasirinkti ir audito atlikimo strategiją - Kanadoje išskiriamos dvi audito strategijos:

⁷⁶ Idem, P.30.

⁷⁷ Guidelines for Performance Auditing. Office of the Auditor General of Norway, 2005. P. 33-34.

⁷⁸ Puškorius S., Veiklos auditas: monografija. P. 213.

⁷⁹ Ten pat, P. 219.

tiesioginių rezultatų auditas (siekia palyginti gautus rezultatus su planuotais) ir kontrolės sistemos funkcionavimo auditas (ar tikrinamoje institucijoje sukurta efektyvi kontrolės sistema)⁸⁰.

Jungtinėse Amerikos Valstijose tam, kad būtų pasiektas pagrindinis audito reikalavimas – objektyvumas – prieš pradėdami atlikinėti auditą auditoriai privalo tiksliai jį suplanuoti ir šį planą dokumentuoti⁸¹. Planuodami auditą auditoriai privalo ne tik numatyti kiekvieno reikiamo darbo tikslų laiką bei kaštus, tačiau ir numatyti su kokia rizika galima susidurti renkant įrodymus, koks bus audito mastas ir kokie metodai bus naudojami tiek informacijai surinkti, tiek jai apdoroti. Taip pat reikėtų pažymėti, kad audito planavimas yra besitęsiantis procesas ir pats planas, atsiradus nenumatytoms aplinkybėms, gali keistis⁸². Taigi suplanavę šiuos tris pagrindinius dalykus auditoriai turi visą audito planą pateikti raštu: kiekvieno audito planas yra skirtingas, todėl tiksli plano forma nėra nustatyta; audito plane kartais yra pateikiama net ir audito strategija, programa ir pan.⁸³.

Audito planavimas Australijoje, kaip ir kitose valstybėse, remiasi tuo, kad šioje audito stadijoje sudaromas išsamus audito planas, apimantis visus numatomus audito darbus. Išskirtina yra tai, kad audito planas turi būti sudaromas pagal klausimus, kuriuos ruošiamasi nagrinėti audito metu⁸⁴.

Slovėnijoje audito procesas prasideda tuomet, kai nusprendžiama, kokia institucija ir kokie būtent klausimai bus audituojami. Paprastai klausimus ir audito apimtį nustato Slovėnijos Audito teismo Senatas. Po šio sprendimo auditą atliekantys auditoriai privalo suplanuoti audito atlikimą. Audito planas turi apimti⁸⁵:

- Tikslų audituojamos srities, sistemos, institucijos bei čia vykstančių procesų numatymą; apibendrintai tai galima būtų pavadinti audito tikslais
- Tikslų dokumentų, kurie bus analizuojami, numatymą
- Auditui reikiamų išteklių numatymą
- Jeigu yra dar kažkokių reikalingų veiksmų, kuriuos reikia atlikti norint pasiekti audito tikslus, juos taip pat reikia numatyti audito plane

Kad būtų paprasčiau palyginti vieną valstybę su kita, kiekvienos valstybės audito dalys pateikiamos 9 lentelėje.

Apibendrintai galima būtų pasakyti, kad kiekvienoje valstybėje išskiriami saviti veiklos audito plano reikalavimai, skirtingos veiklos audito plano dalys: vienos valstybės veiklos

⁸⁰ Ten pat, P. 221.

⁸¹ Government Auditing Standards. Comptroller General of the United States. Section 7.08.

⁸² Idem, section 7.09.

⁸³ Idem, section 7.47.

⁸⁴ http://www.audit.vic.gov.au/abt_performance_auditing.html; prisijungimo laikas: 2006 09 05

⁸⁵ Court of Audit Acts of Republic of Slovenia. Section 27.

audito planas yra labai smulkiai reglamentuotas, kitose šio reglamentavimo mažiau. Tačiau visgi išanalizavus esamą informaciją apie kiekvienos valstybės reikalavimus veiklos audito planui ir jo rengimui, nagrinėjamas valstybes galima būtų suskirstyti į kelias atskiras grupes.

Italiją ir Prancūziją, kaip ir pagal anksčiau nagrinėtus aspektus, galima būtų priskirti vienai valstybių grupei, kurioje yra tokie patys reikalavimai rengiant audito planą. Pagrindinė to priežastis, savaime suprantama, yra tai, jog šiose valstybėse teisės aktai, reglamentuojantys aukščiausių audito institucijų veiklą, smulkiai nereglamentuoja veiklos audito plano sudarymo, todėl Italijos ir Prancūzijos aukščiausios audito institucijos sudarydamos audito planus naudoja tuo pačiu tarptautiniu teisės aktu – Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos priimtais audito standartais.

9 lentelė

Valstybių audito plano dalys

Valstybė	Audito plano dalys
Prancūzija	Teisės aktai, institucijos aprašymas, audito priežastys, audito apimtis, rizikos, tikslai, įrodymai, ištekliai, suplanuoti darbai, laiko grafikas, ataskaitos forma
Italija	Teisės aktai, institucijos aprašymas, audito priežastys, audito apimtis, rizikos, tikslai, įrodymai, ištekliai, suplanuoti darbai, laiko grafikas, ataskaitos forma
Olandija	Audito tikslas, problemos, hipotezės, terminų apibrėžimas, veiksmų aprašymas, audito apribojimai, taikomi standartai
Vokietija	Institucijos aprašymas, audito tikslai, kriterijai ir metodai, suplanuoti darbai.
Čekija	Institucijos aprašymas, audito tikslai, kriterijai ir metodai, suplanuoti darbai.
Vengrija	Audito tikslai ir uždaviniai, procedūros, metodai, atlikimo laikas, ištekliai.
Didžioji Britanija	Audito tikslai ir uždaviniai, procedūros, atlikimo laikas, ištekliai.
Suomija	Audito tikslai, naudojami ištekliai, suplanuoti darbai.
Norvegija	Audito sritis, tikslai, kriterijai, metodai, ištekliai.
Kanada	Informacija apie instituciją, audito tikslai, apribojimai, rizika, kriterijai, metodologija, reikalavimai auditoriams, suplanuoti darbai, laiko grafikas, ataskaitos forma.

JAV	Audito tikslai, rizikos, metodai, suplanuoti darbai, laiko grafikas (itin lankstus audito planas).
Australija	Audito tikslai, klausimai, suplanuoti darbai (itin lankstus audito planas).
Slovėnija	Audito tikslai, metodai, numatyti analizuotini dokumentai, ištekliai.

Vokietiją ir Čekiją taip pat galima būtų priskirti vienai valstybių, kuriose sudaromi panašūs veiklos audito planai, grupei. Šias abi valstybes iš kitų išskiria tai, jog čia sudaromuose audito planuose didelis dėmesys skiriamas informacijai apie audituojamą instituciją: auditoriai turi surinkti kuo daugiau informacijos apie šią instituciją, gali būti panaudota ir prieš tai atliktų auditų medžiaga; turint kuo daugiau informacijos apie audituojamą instituciją ir apie jos atliekama veiklą, galima labiau įsigilinti į audito metu analizuojamus klausimus ir padaryti kuo tinkamesnes išvadas.

Vengrijos, Didžiosios Britanijos, Suomijos ir Norvegijos aukščiausias audito institucijas vienija tai, kad šių institucijų auditoriai, sudarinėdami atliekamo audito planus, didžiausią dėmesį skiria audito ištekliais ir jų numatymui; čia laikomasi principo, kad atliekamas auditas neturi būti vilkinamas, reikėtų kiekvieną kartą stengtis jį atlikti per kuo trumpesnę laiką, naudojant kuo mažiau išteklių, tačiau tai neturi kenkti audito atlikimo kokybei. Šios sąlyginės grupės valstybių veiklos auditoriai turi laikytis principo, kad veiklos auditas turi būti atliekamas kaip galima geresnės kokybės naudojant kaip galima mažiau išteklių.

Jungtinės Amerikos Valstijas bei Australiją vienija tai, kad čia veiklos auditorių planas yra labai lankstus. Jame, kaip ir kitų valstybių planuose, paprastai numatomi ir aprašomi audito tikslai, metodai, atliekamo audito klausimai, planuojami darbai, gali būti sudaromi ir laiko grafikai, tačiau išskirtina tai, kad audito planas, sudarytas prieš audito atlikimą, kinta viso audito atlikimo metu: išaiškėjus naujoms aplinkybėms, keičiantis numatytiems audito darbams keičiasi ir pats veiklos audito planas.

Olandijos, Kanados ir Slovėnijos valstybių, kai skirstymo kriterijumi yra veiklos audito planas ir jo sudarymas, negalima priskirti nei vienai iš išvardintų valstybių, kadangi šiose trijose valstybėse veiklos auditoriai sudaro išskirtinius veiklos audito planus: Olandijoje didelis dėmesys yra skiriamas audito hipotezių sudarymui, nei vienoje kitose valstybėje audito planuose hipotezės paprastai nepateikiamos; Kanadoje veiklos audito planas labai smulkiai reglamentuotas ir turi apimti itin daug, palyginus su kitomis valstybėmis, punktų, tokių kaip surinkta informacija apie instituciją, nustatyti audito tikslai, numatyti galimi apribojimai, galimos rizikos, audito kriterijai, numatyta audito įrodymų rinkimo ir analizės metodologija, nustatyti netgi keli

auditoriams reikalavimai, turi būti smulkiai suplanuoti visi audito darbai, sudarytas laiko grafikas, aprašyta audito ataskaitos forma; Slovėniją iš kitų valstybių išskiria savitas audito supratimas ir išskirtinis audito plano sudarymas, kadangi čia veiklos audito plane turi būti ne tik aprašoma pati institucija, audito atlikimo metodai ar ištekliai, bet ir smulkiai nurodomi tie dokumentai, kurie bus analizuojami audito metu, kadangi Slovėnijoje vieninteliu audito įrodymu yra laikomi rašytiniai dokumentai (veiklos audito įrodymai nagrinėjami kitame darbo skyriuje).

Taigi išanalizavus nagrinėjamose valstybėse sudaromus veiklos audito planus galime pastebėti, jog galima išskirti septynis valstybių tipus, kuriuose sudaromi ir naudojami skirtingi veiklos audito planai. Šis skirstymas pateiktas lentelėje apačioje.

10 lentelė

Valstybių skirstymas pagal naudojamus audito planus

Valstybės	Audito plano ypatybės
Prancūzija, Italija	Sudaromas pagal INTOSAI standartus
Vokietija, Čekija	Svarbi informacija apie audituojamą instituciją
Vengrija, Didžioji Britanija, Suomija, Norvegija	Numatyti kaip galima mažesni audito atlikimo ištekliai
JAV, Australija	Itin lankstus, audito metu kintantis audito planas
Olandija	Didelis dėmesys hipotezių nustatymui
Kanada	Labai smulkus itin reglamentuotas audito planas
Slovėnija	Smulkiai išvardinti analizuotini dokumentai

Lyginant šiose valstybėse paplitusius veiklos audito planus su Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės auditorių sudaromais ir naudojamais veiklos audito planais reikėtų pastebėti tai, kad Lietuvos Respublikoje audito plano sudarymas bei reikalavimai jam yra pakankamai reglamentuoti ir aiškiai suprantami. Pagal Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimus, veiklos audito planavimą sudaro strateginis tyrimas ir audito planavimas. Strateginis tyrimas apima auditoriams priskirtų veiklos sričių nuolatinį stebėjimą, duomenų rinkimą ir esamų bei galimų veiklos problemų nustatymą ir analizę. Strateginio tyrimo rezultatai pateikiami auditoriaus parengtame darbo dokumente. Audito planavimo etape parengiama išankstinio tyrimo ataskaita. Išankstinio tyrimo ataskaitoje turi būti nurodytos išankstinio tyrimo atlikimo priežastys, tyrimo atlikimo metodai, tirtos veiklos sritys, nustatytos veiklos problemos. Motyvuotai pateikiama pasirinkta audito problema (pridedamas audito planas) arba siūlymas neatlikti pagrindinio audito. Audito planas turi apimti audito tikslus, audito objektą, subjektą, pagrindines audito hipotezes ir/ar klausimus, į kuriuos reikia atsakyti norint pasiekti audito

tikslus, audito mastą, audito darbo metodus ir procedūras, audito organizavimą, audito laiko grafiką, audito kokybės kontrolės priemones. Audito plane taip pat gali būti numatytas atitinkamų sričių specialistų (ekspertų) pasitelkimas, kitų auditorių atlikto darbo panaudojimas, vertinimo kriterijai ir laukiamas audito poveikis⁸⁶.

3.3 Audito įrodymai

Audito įrodymus galima apibrėžti kaip tą surinktą informaciją, kuria auditorius pagrindžia savo pastebėjimus, vertinimus, išvadas ir rekomendacijas. Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimų 80 straipsnyje numatyta, kad Lietuvos Respublikoje audito įrodymais laikomi tik rašytiniai dokumentai, tačiau pasaulinė praktika rodo ką kitą⁸⁷.

Kaip ir kiekvienas veiklos auditas, taip ir veiklos auditas Prancūzijoje neapsieina be įrodymų ir jų rinkimo. Reikia pastebėti tai, kad Prancūzijoje pats audito procesas nėra smulkiai reglamentuotas, čia auditoriui kaip atlikti auditą paliekama laisvė rinktis, tačiau svarbiausia yra tai, kad Prancūzijoje, kaip ir Lietuvos Respublikoje, pasikliaunama tik rašytiniais įrodymais, o būtent – įvairiais organizacijos dokumentais bei jų analize⁸⁸.

Italijos Audito teismas, atlikdamas auditą ir rinkdamas audito įrodymus vadovaujasi INTOSAI audito standartais bei jų vadovu, kadangi pati institucija neturi savo atskirų nacionalinių audito standartų.

Pagal INTOSAI audito standartų įgyvendinimo vadovą audito įrodymai gali būti gaunami tiesiogiai (t.y. renkami paties auditoriaus), iš trečiųjų šalių arba iš pačios audituojamos institucijos. Apskritai kalbant, INTOSAI nustato, kad labiausiai vertinami yra tie įrodymai, kuriuos auditą atliekantis auditorius surenka pats; o audito įrodymai, gaunami iš trečiųjų šalių labiau vertinami nei pačios organizacijos pateikiami duomenys tik tokiais atvejais, kai jie iš tiesų yra nepriklausomi. Surenkami audito įrodymai gali būti šiais metodais⁸⁹:

- Analizuojant dokumentus
- Stebint organizacijoje vykstančius procesus
- Atliekant tyrimus

⁸⁶ Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimai, 60-64 str.

⁸⁷ Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimai, 80 str.

⁸⁸ <http://www.ccomptes.fr/anglais/anglais02.htm>; prisijungimo laikas: 2006 10 24.

⁸⁹ European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing standards. Luxemburg: European Court of Auditors, 1998. P. 31.

- Atliekant apskaičiavimus
- Atliekant įvairios panašios informacijos palyginimus

Kokius audito įrodymų rinkimo metodus pasirinkti sprendžia patys auditoriai: pagrindiniais argumentais čia turėtų būti įrodymų priimtinumas, patikimumas, pakankamumas bei įrodymų rinkimo kaštai⁹⁰.

Pagal INTOSAI audito standartų įgyvendinimo vadovą audito įrodymai gali būti dokumentiniai, vaizdiniai bei žodiniai.

Vaizdiniai įrodymai yra patikimiausi ir reikalingiausi tada, kai reikia tam tikrų klausimų ar dalykų egzistavimo patvirtinimo, tačiau ne tada, kai reikia patvirtinti jų tam tikras ypatybes. Žodiniai įrodymai yra tokie įrodymai, kuriais pasitikėti reikėtų mažiausiai. Pasikliauti auditoriai turėtų praktiškai tik dokumentiniais įrodymais⁹¹.

Paprastai laikomasi principo, kad Olandijos audito rūmai neapsiriboja vien tik audituojamos institucijos dokumentų analize, remiamasi ir pačių auditorių surinktais audito įrodymais, pvz., jeigu audituojama tam tikra institucija, užsiimanti žemės ūkiu, tai vykstama net ir į fermas, kad problemos būtų išsiaiškinamos ir ten.⁹²

Olandijos audito rūmų vadovas labai plačiai aprašo galimus audito įrodymų gavimo būdus bei technikas⁹³:

- Literatūros paieška ir metaanalizė – tam tikra literatūra bei jos analizė gali padėti išsamiau susipažinti su audituojama sritimi (dažnai tokia analizė gali būti atliekama tik susipažįstant su institucija)
- Fokus grupės – kai tam tikrais klausimais atliekami grupiniai interviu (asmenų skaičius svyruoja nuo 8 iki 12, užduodami klausimai gali būti tiek vienerūšiai, tiek įvairiarūšiai)
- Delfi metodas – šis metodas remiasi tuo, kad tam tikrais klausimais ekspertai bei specialistai išsako savo nuomonę, kol pagaliau prieinama visiems vieningos išvados
- Atvejo studijos – kai tam tikras klausimas nagrinėjamas atskirai siekiant jį giliau suprasti
- Darbo, veiksmų auditas – analizuojama, ar įmonėje vykstantys procesai atliekami pagal iš anksto numatytą jų aprašymą ar instrukciją
- Politikos teorijos analizė – nagrinėjami normatyviniai institucijos aktai
- Aprašomoji analizė – ja analizuojami ir lyginami tarpusavyje organizacijos procesų rezultatai ir gaunamos šio palyginimo išvados

⁹⁰ Idem.

⁹¹ European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing standards. Luxemburg: European Court of Auditors, 1998. P. 31.

⁹² <http://www.algemene-rekenkamer.nl/9282400/v/>; prisijungimo laikas: 2006 11 05.

⁹³ Performance audit manual. Netherlands Court of Audit. Sections 45-62.

- Eksperimentai ir t.t.

Vokietijoje auditą atliekantis auditorius yra pats asmeniškai atsakingas už tinkamų audito įrodymų rinkimą ir pakankamo jų kiekio užtikrinimą. Kadangi čia įtvirtinama asmeninė atsakomybė, auditorius pats gali pasirinkti, kokių priemonių imtis, kad būtų gauti ir surinkti audito įrodymai, tačiau apie šį pasirinkimą privalo informuoti Audito rūmų administraciją. Dažniausiai naudojami audito įrodymai yra dviejų rūšių: rašytiniai dokumentai bei duomenys, surinkti apklausiant institucijos darbuotojus. Kuriais duomenimis labiausiai pasikliauti, rašytiniais ar žodiniais, auditą atliekantis auditorius taip pat turi teisę nuspręsti pats⁹⁴.

Čekijos Respublikoje audito įrodymai renkami panašiai kaip ir kitose valstybėse, tačiau išskirtina yra tai, kad Čekijos Respublika neturi savo šalies atskirų audito standartų bei jų įgyvendinimo vadovo, todėl savo veikloje auditoriai, atlikdami auditą, vadovaujasi INTOSAI priimtu audito standartų vadovu.

Pagal jį audito įrodymai gali būti gaunami tiesiogiai (t.y. renkami paties auditoriaus), iš trečiųjų šalių arba iš pačios audituojamos institucijos. Apskritai kalbant, INTOSAI nustato, kad labiausiai vertinami yra tie įrodymai, kuriuos auditą atliekantis auditorius surenka pats; o audito įrodymai, gaunami iš trečiųjų šalių labiau vertinami nei pačios organizacijos pateikiami duomenys tik tokiais atvejais, kai jie iš tiesų yra nepriklausomi. Surenkami audito įrodymai gali būti šiais metodais⁹⁵:

- Analizuojant dokumentus
- Stebint organizacijoje vykstančius procesus
- Atliekant tyrimus
- Atliekant apskaičiavimus
- Atliekant įvairios panašios informacijos palyginimus

Kokius audito įrodymų rinkimo metodus pasirinkti sprendžia patys auditą atliekantys auditoriai: pagrindiniais argumentais čia turėtų būti įrodymų priimtumas, patikimumas, pakankamumas bei įrodymų rinkimo kaštai⁹⁶.

Pagal INTOSAI audito standartų įgyvendinimo vadovą audito įrodymai gali būti dokumentiniai, vaizdiniai bei žodiniai.

Vaizdiniai įrodymai yra patikimiausi ir reikalingiausi tada, kai reikia tam tikrų klausimų ar dalykų egzistavimo patvirtinimo, tačiau ne tada, kai reikia patvirtinti jų tam tikras

⁹⁴ Performance audit manual. Netherlands Court of Audit. Section 27.

⁹⁵ European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing standards. Luxemburg: European Court of Auditors. P. 31.

⁹⁶ Idem.

ypatybes. Žodiniai įrodymai yra tokie įrodymai, kuriais pasitikėti reikėtų mažiausiai. Pasikliauti auditoriai turėtų praktiškai tik dokumentiniais įrodymais⁹⁷.

Vengrijoje prieš pradedant audito atlikimą, auditoriai paprastai turi nuspręsti, kurį iš dviejų metodų renkant įrodymus naudoti: susistemintą metodą ar tiesioginius nepriklausomus testus.

Susistemintas metodas reiškia, kad auditorius pasikliauna organizacijos vidaus kontroles sistema, organizacijos dokumentacija, vykdoma veikla ir projektais ir beveik neatlieka tiesioginių testų, tokių kaip apklausos ir pan.

Tiesioginių nepriklausomų testų metodas reiškia, kad auditorius audito įrodymus daugiausiai renka atlikdamas tiesioginę organizacijos darbuotojų apklausą. Šis metodas paprastai pasirenkamas tada, kai organizacijos kontrolės sistema yra pakankamai silpna.

Taigi Vengrijoje audito įrodymai gali būti vidiniai arba išoriniai, o taip pat rašytiniai, žodiniai arba vaizdiniai⁹⁸.

Kurį įrodymų rinkimo metodą pasirinkti priklauso nuo paties auditoriaus, svarbiausia, kad būtų surinkti patikimi įrodymai, kuriais remiantis bus paruošta patikima audito ataskaita ir kad auditas būtų atliktas kuo efektyviau bei ekonomiškiau⁹⁹.

Didžiojoje Britanijoje nuo to, kaip ir kokie bus surinkti audito įrodymai priklauso ir paties audito atlikimo kokybė, todėl čia taikoma įvairi metodologija. Metodologiją galima apibrėžti kaip techniką, kuria naudojantis gaunami ir vėliau analizuojami duomenys. Paprastai audito įrodymų rinkimo metodologija susideda iš audituojamų departamentų dokumentų peržiūros, apklausų atlikimo arba dirbant su fokus grupėmis. Dažniausiai Didžiojoje Britanijoje nacionalinės audito institucijos auditoriai renkant audito įrodymus naudoja vieną iš dviejų metodologijų: metodologiją, leidžiančią gauti kiekybinius duomenis (paprastai išreiškiamus skaičiais), arba kokybinius duomenis (tai ir žodinė, ir vizualinė informacija). Kokybiškiausiai veiklos auditas gali būti atliktas, žinoma, naudojantis abiejų rūšių – tiek kiekybiniais, tiek kokybiniais – duomenimis, gautais naudojant mažiausiai kelias metodologijas ir įrodymų surinkimo būdus. Kokių duomenų reikia ir kaip bus renkami audito įrodymai auditorius ar auditorių grupė privalo nuspręsti dar tik planuojant auditą, tai priklauso nuo pačios veiklos audito problemos.

Didžiojoje Britanijoje laikomasi principo, kad visiškai pasikliauti rašytiniais dokumentais negalima, reikia surinkti ir žodinių veiklos audito įrodymų, kadangi rašytiniai dokumentai ne visada atspindi realybę, tuo labiau, jie greitai sensta. Be to, ne itin pasikliaunama

⁹⁷ Idem.

⁹⁸ European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing standards. Luxemburg: European Court of Auditors. P. 45.

⁹⁹ Idem, P. 43-44.

ir gautais audito įrodymais iš trečiųjų šalių – tokių įrodymų stengiamasi vengti ir kuo rečiau jais remtis praktikoje¹⁰⁰.

Suomijoje atlikdami auditą Valstybinės audito institucijos auditoriai turi labai plačius įgaliojimus. Jie turi teisę nedelsiant gauti iš audituojamos institucijos visą jiems reikiamą informaciją; čia auditoriams nereikia pasirinkti, kokius metodus renkant audito įrodymus naudoti, gali būti taikoma tiek dokumentų analizė, tiek žodiniai interviu bei apklausos. Reikėtų pažymėti ir tai, kad auditoriai turi teisę gauti visus institucijos dokumentus, tačiau neturi teisės jų kopijuoti ar kitaip dauginti.

Valstybinės audito institucijos auditoriai daugiausiai pasikliauna institucijos auditorių turima medžiaga; taip pat reikalui esant jie gali paprašyti reikiamos informacijos iš kitų institucijų, tokių kaip Suomijos bankas bei socialinio draudimo institucija¹⁰¹.

Norvegijoje laikomasi nuostatos, kad audito įrodymai – tai duomenys, kuriuos renka auditą atliekantys auditoriai tam, kad tinkamai išanalizuotų institucijos veiklą ir padarytų tinkamas audito išvadas. Svarbiausia tai, kad renkant įrodymus turi būti laikomasi principo, jog jie būtų tinkami ir reikalingi ir jų kiekis turi būti pakankamas gauti objektyvioms audito išvadoms.

Norvegijoje Generalinio auditoriaus institucija atlikdama auditą renka tokius įrodymus¹⁰²:

- Dokumentus – analizuojami įvairūs institucijos vidaus dokumentai, nutarimai, įsakymai, protokolai ir pan.
- Duomenis, gautus interviu metu bei surinktus iš darbuotojams pateikiamo klausimyno – institucijos darbuotojai gali būti apklausiami tiesiogiai interviu metu arba jiems gali būti išdalinti klausimynai (anketos) į kurių klausimus respondentai atsako raštu
- Analitinius (gautus išanalizavus turimus duomenis) – tai tokie įrodymai, kuriuos gauna auditorius atlikęs įvairius skaičiavimus, palyginimus bei interpretacijas
- Fizinius – įrodymai, gaunami stebėjimo metu, nuotraukos, garso ir vaizdo įrašai, žemėlapiai ir pan.

Taip pat čia įrodymai yra skirstomi į pirminius ir antrinius: pirminiai įrodymai tai yra tokie, kuriuos auditoriai surenka patys ir vėliau juos analizuoja, o antriniai įrodymai yra tokie, kurie jau išanalizuoti ir kuriuos auditoriai gauna pačioje įmonėje.

Kanadoje atliekant veiklos auditą būtinas ir tyrimas. Pagrindinis audito tyrimo tikslas yra surinkti pakankamą kiekį tinkamų įrodymų, kurie padėtų padaryti objektyvias veiklos audito

¹⁰⁰ Value for money handbook, a guide for building quality into VFM examinations. National audit office of UK, P.20-22.

¹⁰¹ Act on the State Audit Office of Helsinki on 14 July 2000. Section 4.

¹⁰² Guidelines for Performance Auditing. Office of the Auditor General of Norway. P. 21-25.

išvadas. Taigi auditą atliekantys auditoriai turi sudaryti tyrimo planą, kuriame reikia numatyti audito procedūras, kuriomis remiantis bus renkami įrodymai, taip pat šiame tyrimo plane reikėtų numatyti ir audito įrodymų rinkimo kaštus. Audito įrodymai laikomi tinkamais, jeigu jie atitinka tris kriterijus: svarbumą, patikimumą ir pagrįstumą. Svarbumas apibrėžiamas kaip įrodymų reikalingumas pasiekti užsibrėžtiems audito tikslas, t.y., įrodymai turi būti grindžiami audito tikslais ir užduotimis. Patikimi įrodymai yra tokie, kokie gali būti gaunami atliekant įvairiausių tyrimus, pvz., analizuojant dokumentus ir atliekant apklausas yra surenkami tokie patys įrodymai. Pagrįstumas apibrėžiamas kaip įrodymų aktualumas tuo laikotarpiu, pvz., tiriami dokumentai audito atlikimo laikotarpiu turi būti galiojantys. Taip pat labai svarbus faktorius renkant įrodymus yra jų pakankamumas: jeigu įrodymų nepakanka, gali būti prieitos klaidingos ir realybės neatitinkančios išvados. Apskritai audito įrodymai gali būti surenkami iš trijų šaltinių: tai pačių auditorių gauti įrodymai (atliekant apklausas, organizuojant tyrimus ir eksperimentus), audituojamos institucijos pateikti įrodymai (dokumentai, anksčiau atlikti tyrimai) bei iš trečiųjų šalių gauti įrodymai¹⁰³.

JAV pakankami bei tinkami įrodymai yra neatsiejama audito dalis. Pakankamumas yra informacijos kokybės matas, kuris nulemia informacijos svarbumą, patikimumą ir pagrįstumą ir padeda atlikti kiek galima objektyvesnį auditą, o informacijos tinkamumas padeda padaryti teisingas bei objektyvias audito išvadas bei rekomendacijas¹⁰⁴.

Prieš pradėdant rinkti audito įrodymus, auditorius privalo nuspręsti, koku būdu jis galėtų gauti daugiausiai informacijos ir kokio kiekio informacijos jam reikia, kad tinkamai atliktų auditą¹⁰⁵. Dažnai, jeigu auditoriui reikia pakankamai didelio audito įrodymų kiekio, renkami ir nagrinėjami ne tik audituojamos institucijos dokumentai, bet ir tuo pačiu atliekami tam tikri statistiniai testai, apklauso; taip elgiama ir tada, jeigu manoma, kad vertinant tam tikras programas bei projektus rizikos laipsnis yra pakankamai aukštas¹⁰⁶.

Svarbiausia Australijos aukščiausios audito institucijos nuostata renkant įrodymus yra ta, kad būtų pakankamas įrodymų kiekis – tai leistų padaryti objektyvias ir teisingas audito išvadas.

Svarbiausi audito įrodymų rinkimo būdai čia yra išsami pateiktų dokumentų analizė bei interviu su atitinkamos audituojamos institucijos darbuotojais bei vadovais. Taip pat, jeigu yra būtinybė, auditoriais gali rinkti įrodymus bendraujant su interesų grupėmis bei kitomis su institucija susijusiomis organizacijomis bei asmenimis; gali būti sudaromi ir atitinkami

¹⁰³ Performance Audit Manual, Office of the Auditor General of Canada. P. 56-61.

¹⁰⁴ Government Auditing Standards. Comptroller General of the United States. Section 7.07.

¹⁰⁵ Idem, section 7.38.

¹⁰⁶ Idem, section 7.54.

klausimynai, naudojami interviu metu. Taip pat, kaip ir pvz., Kanadoje, į pagalbą gali būti pasitelkiami atitinkamų sričių specialistai¹⁰⁷.

Taigi Australijoje audito įrodymai gali būti¹⁰⁸:

- Gaunami tyrimų ir stebėjimų metu
- Gaunami interviu metu
- Įrodymai, gaunami analizuojant institucijos dokumentus

Slovėnijos Respubliką iš kitų nagrinėjamų valstybių išskiria tai, kad čia Audito teismas pripažįsta tik vienintelius – rašytinius įrodymus. Kiekviena audituojama institucija besąlygiškai Audito teismo auditoriams privalo pateikti visą reikiamą medžiagą. Paprastai tam padaryti yra nustatomas 15 dienų terminas. Taigi Audito teismo įstatymas nustato, kad kiekviena audituojama institucija negali atsisakyti auditoriams pateikti dokumentų; su auditoriais audituojama institucija bendradarbiauti privalo¹⁰⁹.

11 lentelė

Valstybių audito įrodymai

Valstybė	Audito įrodymai
Prancūzija	Rašytiniai dokumentai
Italija	Rašytiniai dokumentai, informacija gauta stebėjimų, tyrimų ir palyginimų metu (pagal INTOSAI standartus)
Olandija	Rašytiniai dokumentai, fokus grupės, delfi metodas, atvejo studijos, analizė pagal darbo instrukcijas, politikos analizė, aprašomoji analizė, eksperimentai.
Vokietija	Rašytiniai dokumentai, apklausos.
Čekija	Rašytiniai dokumentai, informacija gauta stebėjimų, tyrimų ir palyginimų metu (pagal INTOSAI standartus)
Vengrija	Rašytiniai dokumentai, apklausos, stebėjimas
Didžioji Britanija	Rašytiniai dokumentai, apklausos, fokus grupės
Suomija	Rašytiniai dokumentai, apklausos
Norvegija	Rašytiniai dokumentai, apklausos, analitiniai įrodymai, fiziniai įrodymai
Kanada	Rašytiniai dokumentai, apklausos
JAV	Rašytiniai dokumentai, apklausos
Australija	Rašytiniai dokumentai, apklausos

¹⁰⁷ http://www.audit.vic.gov.au/abt_performance_auditing.html; prisijungimo laikas 2006 11 11.

¹⁰⁸ General Guidance on the conduct of Performance audits. Australian National Audit Office. P. 5-6.

¹⁰⁹ Court of Audit Acts of Republic of Slovenia. Section 27.

Slovėnija	Rašytiniai dokumentai
-----------	-----------------------

Išanalizavus nagrinėjamų valstybių reikalavimus audito įrodymams ir tai, ką šios valstybės laiko veiklos audito įrodymais, galima pastebėti, kad remiantis šiuo kriterijumi tarp valstybių taip pat galima atrasti tam tikrų panašumų ir sugrupuoti jas į tam tikras grupes.

Prancūzijoje ir Slovėnijoje pripažįstami vieninteliai audito įrodymai – rašytiniai dokumentai. Lygiai tokia pati situacija yra ir Lietuvos Respublikoje: Valstybinio audito reikalavimuose nustatyta, kad audito įrodymai yra visa dokumentuota informacija¹¹⁰. Tačiau čia yra galimybė panaudoti ir kitus audito įrodymų rinkimo būdus, svarbu tik tai, kad gauta informacija būtų įforminama dokumentais. 87 Valstybinio audito reikalavimų straipsnis nustato, kad Audito įrodymai gaunami taikant tokias audito procedūras: skaičiavimą (aritmetinių veiksmų atlikimą), patvirtinimą (informacijos patvirtinimą ar paneigimą), patikrinimą (dokumentų, turto ir kt.), stebėjimą (procesų, procedūrų ir kt.), paklausimą (klausimų pateikimą ir atsakymų į juos gavimą), analitines ir kitas procedūras¹¹¹.

Būtų itin naudinga, jeigu Lietuvos Respublikoje būtų naudojami ir kitokie, ne tik rašytiniai audito įrodymai, kadangi rašytiniai dokumentai patikimi, tačiau pateikta juose informacija turi tendenciją greitai senti, taigi atliekant veiklos auditą turėtų būti atliekamos ir darbuotojų, vadovybės apklausos, anketavimas ir pan.

Italiją ir Čekiją galima būtų priskirti vienai valstybių grupei, kadangi šios abi valstybės naudojami vien tik Aukščiausios audito institucijos organizacijų nustatytais audito standartais ir įrodymais laiko ne tik rašytinius dokumentus, kaip kad Prancūzijoje ar Slovėnijoje, tačiau ir informaciją, gautą įvairių tyrimų metu.

Trečiąją valstybių grupę, naudojančią panašius audito įrodymus, sudaro Vokietija, Suomija, Kanada, Jungtinės Amerikos Valstijos ir Australija. Čia išskirtina tai, jog šių valstybių aukščiausios audito institucijos paprastai naudoja du audito įrodymų šaltinius: rašytinius dokumentus ir apklausas.

Vengriją, Didžiąją Britaniją ir Norvegiją vienija tai, kad šių valstybių auditoriai, atlikdami auditą, pasikliauna ne tik rašytiniais dokumentais bei institucijos darbuotojų apklausomis, tačiau naudoja ir kitus audito įrodymus ir jų rinkimo būdus, tokius kaip stebėjimas, fokus grupės, taip pat jiems aktualu ir analitiniai ir fiziniai įrodymai.

Olandijos valstybę yra pakankamai sunku priskirti kuriai nors iš išvardintų valstybių grupių, kadangi čia veiklos audito vadove audito įrodymai reglamentuoti itin smulkiai ir yra renkami naudojant daugiausiai metodų, lyginant su kitomis analizuojamomis valstybėmis: čia

¹¹⁰ Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimai, 80 str.

¹¹¹ Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimai, 87 str.

audito įrodymais laikomi ne tik rašytiniai dokumentai, tačiau naudojamos ir fokus grupių, delfi metodais, atvejo studijomis, analize pagal darbo instrukcijas, politikos, aprašomąją analizę, eksperimentais.

Taigi apibendrintai galima būtų pasakyti, kad visas valstybes, kriterijumi naudojant veiklos audito įrodymų pobūdį, galima suskirstyti į penkias grupes. Šis skirstymas pateiktas lentelėje apačioje.

12 lentelė

Valstybių skirstymas pagal renkamus audito įrodymus

Valstybės	Audito įrodymai
Prancūzija, Slovėnija	Rašytiniai audito įrodymai
Italija, Čekija	Rašytiniai dokumentai, stebėjimai, tyrimai ir palyginimai
Vokietija, Suomija, Kanada, JAV, Australija	Rašytiniai dokumentai, apklausos
Vengrija, Didžioji Britanija, Norvegija	Rašytiniai dokumentai, apklausos, stebėjimai, fokus grupės, analitiniai ir fiziniai įrodymai
Olandija	Rašytiniai dokumentai, fokus grupės, delfi metodas, atvejo studijos, analizė pagal darbo instrukcijas, politikos analizė, aprašomoji analizė, eksperimentai

Svarbiausia nuostata, įtvirtinta visose nagrinėjamų valstybių audito institucijose, tarp jų ir Lietuvos Respublikoje, yra ta, kad svarbiausia, kad audito įrodymai būtų pakankami, patikimi, tinkami ir racionalūs; svarbiausia, kad jie leistų padaryti objektyvias veiklos audito išvadas. Pakankami audito įrodymai – kiekybės požiūriu užtenkama informacija audito tikslams pasiekti.

Patikimi audito įrodymai – tikra ir objektyvi informacija, kuri gaunama naudojant patikimus šaltinius ir metodus. Tinkami audito įrodymai – informacija, kuri yra tinkama audito tikslams pasiekti. Racionalūs audito įrodymai – informacija, gauta efektyviausiu būdu. Jos gavimo sąnaudos neturi viršyti teikiamos naudos¹¹².

3.4 Duomenų analizė

¹¹² Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimai, 81-85 str.

Duomenų analizė – tai būtinas veiklos audito etapas, kurio metu analizuojami atrinkti kaip reikalingiausi audito įrodymai; be šios analizės nebūtų įmanoma parašyti audito ataskaitos, parašyti audito išvadų bei rekomendacijų.

Prancūziją iš kitų institucijų išskiria specifinis veiklos audito procesas. Iš principo čia nėra labai griežtos procesų reglamentacijos, aukščiausioji audito institucija veikia labai nepriklausomai nuo kitų institucijų, taigi ir duomenų analizė čia suprantama kiek kitaip. Kaip jau buvo minėta, labiausiai čia pasitikima rašytiniais dokumentais, taigi surinkus šiuos rašytinius įmonės dokumentus atrenkami tie, kuriuose pateikiama daugiausiai naudingos informacijos ir jie yra analizuojami paties auditoriaus pasirinktais metodais. Taip pat analizuojant šiuos dokumentus yra tariamasi ir konsultuojamasi su susijusiomis institucijomis, šie komentarai vėliau įtraukiami į audito ataskaitą¹¹³.

Italijos aukščiausios audito institucijos – audito rūmų – atliekamo audito duomenys analizuojami panašiai kaip ir kitose valstybėse, naudojant įvairius duomenų analizės metodus. Italijoje naudojami metodai remiasi INTOSAI audito standartų įgyvendinimo vadovu, - kaip jau buvo minėta anksčiau, tai yra, todėl, kad Italijoje nėra atskirų nacionalinių audito standartų.

Taigi Italijoje atliekant surinktų duomenų analizę gali būti naudojami tokie metodai kaip kad tendencijų analizė, santykinė analizė bei numatymo analizė. Tendencijų analizė yra atliekama lyginant ankstesnio audito rezultatus su šiuo metu atliekamo audito metu gautais duomenimis. Tendencijų analizei atlikti yra naudojami keli šios analizės būdai: grafiniai metodai, tam tikrų periodų palyginimas, tam tikrų gautų duomenų vidurkių palyginimas, statistinė tam tikro laikotarpio analizė. Taip pat gali būti naudojami ir keli būdai vienu metu. Santykinė analizė – tai yra metodas, kuris leidžia numatyti tam tikrą vienų rodiklių priklausomybę nuo kitų, kai šią priklausomybę galima išreikšti skaičiais. Numatymo (*predictive*) analizė leidžia remiantis gautais duomenimis numatyti institucijos veiklos perspektyvas ateityje. Čia naudojami bei kuriami tam tikri veiklos modeliai bei atliekami statistiniai skaičiavimai¹¹⁴.

Olandijoje atrinkus tinkamus bei reikiamus audito duomenis, jie analizuojami gali būti keliais metodais tokiais kaip tyrinėjimų technika, priežastingumo technika, arba šių metodų kombinacijomis. Taigi analizuojant duomenis jie gali būti nagrinėjami naudojantis statistiniais metodais, lyginami tiek tarpusavyje, tiek su ankstesniais duomenimis, gali būti ieškoma šių duomenų priežastingumo ryšio. O analizuojami ir pateikiami duomenys gali būti įvairiose skalėse: nominalinėje (pvz., lytis), ordinarinėje (pvz., gyventojų nuomonė apie tam tikrus klausimus), intervalinėje, santykinėje (kai nagrinėjamos tam tikros proporcijos)¹¹⁵.

¹¹³ <http://www.ccomptes.fr/anglais/anglais02.htm>; prisijungimo laikas: 2006 10 10.

¹¹⁴ European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing standards. Luxemburg: European Court of Auditors. P. 91-95.

¹¹⁵ Performance audit manual. Netherlands Court of Audit. P. 41-45.

Surinktų įrodymų analizė Vokietijoje daugiausia remiasi diskusijomis su audituojama institucija. Tai išskiria Vokietiją iš kitų nagrinėjamų valstybių, nes kitur įrodymų bei surinktų duomenų analizė atliekama tik auditoriaus, o audituojama institucija supažindinama tik su padarytomis išvadomis. Vokietijoje situacija kitokia. Čia iškart surinkus audito įrodymus yra rengiamas susirinkimas, kuriame dalyvauja institucijos valdžios atstovai bei auditą atliekantys auditoriai: čia institucijos vadovams pateikiami surinkti audito įrodymai, išklausoma jų nuomonė, supažindinama su tolimesniais auditorių veiksmais. Taigi Vokietijoje surinktų duomenų analizė atliekama atsižvelgiant ir į audituojamos institucijos vadovų išsakytą nuomonę. Taip pat reiktų pažymėti, kad tokie auditorių ir institucijos vadovų susirinkimai privalomai dokumentuojami¹¹⁶.

Čekijoje Atliekant veiklos auditą, analizuojant atrinktus duomenis, svarbiausia auditorių užduotis yra iškelti tam tikrus faktus, pagrįstus dokumentiniais įrodymais, organizacijoje bei apibrėžti, kurie surasti faktai atitinka ar neatitinka Čekijos Respublikos teisės aktų. Taip pat analizuojant duomenis reiktų ir palyginti juos tiek tarpusavyje, tiek su nustatytais audito kriterijais. Svarbu yra tai, kad surinkti duomenys ir jų analizės metu gaunami analizės rezultatai turėtų būti, esant reikalui, viešai neskelbiami ir visiems neprieinami, jeigu yra dirbama su konfidencialia informacija¹¹⁷.

Vengrijoje surinkus duomenis bei įrodymus, auditoriai turi atlikti tam tikras analizės procedūras, kad pateiktų audito išvadas ir nustatytų organizacijos veiklos rizikos sritis. Pagrindinis dėmesys analizuojant duomenis turėtų būti sutelktas į organizacijos užduočių, resursų, veiklos pokyčius. Jeigu atliekant auditą aptinkami stiprūs neigiami organizacijos pokyčiai, auditorius turėtų išanalizuoti kodėl tokie pokyčiai įvyko. Svarbiausias duomenų analizės tikslas yra nustatyti rizikos sritis organizacijoje: ar tai gali būti tam tikrų projektų rizika, o gal rizika egzistuoja tam tikruose institucijos departamentuose, kad šią riziką galima būtų sumažinti iki priimtino lygio¹¹⁸.

Didžiojoje Britanijoje surinkus audito įrodymus atsižlegiama į kelis dalykus¹¹⁹:

- Iš kelių nepriklausomų šaltinių jie buvo gauti
- Kaip kruopščiai audito įrodymai buvo renkami
- Kokie buvo tikslai renkant vienus ar kitus audito įrodymus

Atsižvelgiant į aukščiau išvardintus kriterijus atrenkami labiausiai patikimi, iš daugiausiai šaltinių kruopščiai atrinkti audito įrodymai ir imama juos analizuoti, siekiant pateikti

¹¹⁶ Audit rules of the Bundesrechnungshof (Germany's Supreme Audit Institution). Section 30.

¹¹⁷ <http://www.nku.cz/pages/en/auditact.htm>; prisijungimo laikas: 2006 08 27.

¹¹⁸ Basic Rules on the Auditing of the State Audit Office of Hungary, State Audit Office. P. 53-54.

¹¹⁹ Value for money handbook, a guide for building quality into VFM examinations. National audit office of UK, P. 17-19.

kuo objektyvesnes veiklos audito išvadas. Priklausomai nuo to, kokios problemos ir klausimai buvo iškelti veiklos audito pradžioje, yra naudojami skirtingi metodai surinktų įrodymų analizei. Pavyzdžiui, jeigu buvo tiriama ar yra kažkokių pastebimų skirtumų tarp įvairių departamentų skirtinguose regionuose darbuotojų sveikatos ir naudojamosi darbuotojų duomenų bazėmis, tai analizuojant šiuos duomenis gali būti naudojama statistinė analizė, tiriamas darbuotojų amžius, lytis, gyvenamoji vieta. Jeigu tiriama, ar efektyviai institucija naudoja techninę įrangą ir audito įrodymai buvo surinkti atliekant darbuotojų apklausas, analizuojant duomenis jie gali būti lyginami su kitos institucijos duomenimis. Arba jeigu, pavyzdžiui, tiriama, ar finansinės problemos verčia studentus nutraukti studijas ir veiklos audito įrodymai buvo surinkti naudojantis fokus grupių metodu, analizuojant šiuos duomenis gali būti skaičiuojamas pasikartojimo dažnis ir iš šių skaičiavimų gautų duomenų daromos atitinkamos išvados¹²⁰.

Suomijoje analizuojant surinktus duomenis svarbu aiškiai įvardinti, kokie jų atrankos kriterijai buvo pasirinkti ir kaip jie yra analizuojami. Dažnai šioje stadijoje yra naudojami ir statistiniai metodai, tačiau vadovas tiksliai jų neaprašo ir palieka auditoriui laisvę juos pasirinkti. Dažniausiai audituojamos institucijos veikla yra vertinama pagal tuo metu galiojančius teisės aktus, žiūrima, ar jų laikomasi. Jeigu reikia, analizuojant duomenis pasitelkiama ir ekspertų bei specialistų pagalba¹²¹.

Pagrindinė audito analizė – duomenų analizė – Norvegijos Generalinio auditoriaus institucijos auditorių pradedama vos surinkus audito įrodymus: įrodymai analizuojami, grupuojami ir išrenkami labiausiai tinkantys ir patikimi, daugiausiai objektyvios informacijos teikiantys audito įrodymai. Dažnai čia net sudaromas ir duomenų analizės planas, ir visos gautos analizės išvados dokumentuojamos¹²². Kokius metodus duomenų analizei naudoti, nepriklausomai pasirenka pats auditorius, jie nėra aiškiai reglamentuoti, svarbiausia, kad atlikta duomenų analizė būtų patikima, suprantama, veiksminga, efektyvi, nuosekli ir išbaigta¹²³.

Kanadoje prieš pradedant analizuoti surinktus duomenis, auditoriai privalo tuos duomenis atrinkti ir analizuoti tik tuos, kurie tikrai reikalingi auditui atlikti. Taigi reikia atsižvelgti į šiuos kriterijus¹²⁴: įrodymai turi atitikti nagrinėjamą problemą ir įrodymai turi daryti pakankamą poveikį audito išvados.

JAV atrinkdami bei analizuodami surinktus duomenis ir įrodymus auditoriai pasikliauna savo, kaip profesionalų, nuomone. Paprastai auditoriai interpretuoja, apibendrina ir analizuoja informaciją norint nustatyti ar ji tinkama ir pakankama tinkamai atlikti auditą ir

¹²⁰ Value for money handbook, a guide for building quality into VFM examinations. National audit office of UK, P.20.

¹²¹ http://www.vtv.fi/index.phtml?menu_id=4&lang=3; prisijungimo laikas: 2006 07 02

¹²² Guidelines for Performance Auditing. Office of the Auditor General of Norway. P. 39.

¹²³ Idem, P. 18.

¹²⁴ Performance Audit Manual, Office of the Auditor General of Canada. P. 62-64.

padaryti objektyvias išvadas. Atrinkę reikiamą informaciją auditoriai vėlgi pasikliaudami savo nuomone naudoja priimtinius statistinius metodus šiai informacijai apdoroti¹²⁵.

Australijos aukščiausioji audito institucija audito duomenų atranką ir analizę atlieka labai panašiai kaip ir kitos šios grupės valstybių institucijos: yra atrenkami tik tie įrodymai, kuriais galima pasikliauti, ir jie analizuojami pagal auditoriaus pasirinktą analizės metodą, kuris paprastai nustatomas jau audito plane. Jeigu yra būtinybė, analizuojant audito duomenis gali būti pasitelkiami ir įvairių sričių specialistai¹²⁶.

Slovėnijos Respubliką iš kitų nagrinėjamų valstybių išskiria tai, kad čia Aukščiausios audito institucijos – Audito teismo – auditoriai, atlikdami auditą naudojami tik viena įrodymų rūšimi – rašytiniais dokumentais, laikydamiesi nuostatos, kad tik dokumentuose randama informacija yra tinkama ir patikima atlikti auditą. Taigi visa audito metu atliekama analizė remiasi dokumentų analizavimu¹²⁷.

Iš šiame darbo skyriuje pateiktos informacijos galima daryti išvadą, kad ir pagal duomenų analizės metodus ir būdus atskiros valstybės turi panašumų viena į kitą. Kad būtų galima lengviau palyginti valstybes tarpusavyje, susisteminti duomenys pateikiami lentelėje apačioje.

13 lentelė

Duomenų analizės metodai valstybėse

Valstybė	Duomenų analizės metodai
Prancūzija	Auditoriaus pasirinktais metodais ir su ekspertų pagalba analizuojami rašytiniai dokumentai
Italija	Tendencijų, santykinė, numatymo analizė
Olandija	Įvairi statistinė analizė
Vokietija	Diskutuoiant su audituojama institucija
Čekija	Analizuojamas institucijos veiklos atitikimas teisės aktus
Vengrija	Analizuojamos pokyčių priežastys
Didžioji Britanija	Įvairi statistinė analizė
Suomija	Statistinė analizė bei institucijos veiklos

¹²⁵ Government Auditing Standards. Comptroller General of the United States. Section 7.55

¹²⁶ http://www.audit.vic.gov.au/abt_performance_auditing.html; prisijungimo laikas 2006 07 15.

¹²⁷ State Audit in the European Union. National Audit Office. P. 235.

	atitikimas teisės aktus
Norvegija	Įvairi statistinė analizė
Kanada	Įvairi statistinė analizė
JAV	Įvairi statistinė analizė
Australija	Įvairi statistinė analizė
Slovėnija	Analizuojami rašytiniai dokumentai

Taigi iš pateiktos lentelės matyti, kad visas nagrinėjamas valstybes pagal jų aukščiausiųjų audito institucijų naudojamus duomenų analizės metodus galima suskirstyti į šešias grupes.

Pirmajai valstybių grupei būtų galima priskirti Prancūziją ir Slovėniją, kadangi šiose valstybėse auditoriai nagrinėja tik rašytinius dokumentus: kokiais būtent metodais jie yra analizuojami, auditą atliekančiam auditoriui paliekama laisvė pasirinkti.

Italiją, Olandiją, Didžiąją Britaniją, Norvegiją, Kanadą, Jungtines Amerikos Valstijas ir Australiją vienija tai, kad šiose valstybėse aukščiausiųjų audito institucijų auditoriai, analizuodami surinktus duomenis bei audito įrodymus naudoja itin daug įvairių statistinių analizės metodų, tokių kaip tendencijų analizė, santykinė analizė, numatymo analizė, lyginamoji analizė, tam tikrų duomenų tarpusavio ryšių nustatymas, ieškomas tam tikrų duomenų pasikartojimų dažnis ir pan.

Vokietiją iš kitų valstybių išskiriama tai, kad čia analizuojant duomenis auditoriai nedirba atskirai, į duomenų analizę yra įtraukiama ir pati audituojama institucija: tariamasi su vadovybe, konsultuojamasi su darbuotojais, o institucijos atstovų pastabos būtinai pridedamos ir prie veiklos audito ataskaitos.

Čekijos aukščiausiųjų audito institucijų auditorių atliekama surinktų audito įrodymų ir duomenų analizė pasireiškia tuo, kad čia beveik nenaudojami jokie statistiniai analizės metodai; veiklos auditoriai, surinkę audito įrodymus, analizuoja, ar audituojamos institucijos veikla atitinka valstybėje galiojančių teisės aktų nuostatomis, t.y., ar vykdančios institucijos veiklą yra laikomasi įstatymų ir kitų teisės aktų.

Išskirtinis Vengrijos aukščiausiųjų audito institucijų atliekamo veiklos audito duomenų analizės bruožas yra tas, kad čia stengiamasi ne tik rasti ir pateikti tam tikrus faktus apie audituojamą instituciją ir jos veiklą, tačiau ir išanalizuoti audituojamos institucijos veiklos rezultatų pokyčius, ypačingai tada, jeigu šio veiklos pokyčiai yra neigiami.

Tokia praktika, kai atliekant veiklos auditą stengiamasi ne tik pateikti faktus, bet ir išanalizuoti esamos situacijos priežastis, galėtų būti taikoma ir Lietuvos Respublikoje. Taip

audituojamos institucijos, gavusios pastabų ir rekomendacijų iš auditorių, ko gero greičiau ir lengviau galėtų pagerinti savo atliekamą veiklą.

Suomiją iš visų nagrinėjamų valstybių išskiria tai, kad čia naudojami keli duomenų analizės metodai: naudojama įvairi statistinė analizė bei analizuojama ar audituojamos institucijos veikla atitinka Suomijoje galiojančius teisės aktus, t.y., ar audituojamos institucijos veikla yra teisėta ir tinkama.

Apibendrintai galima būtų pasakyti, kad įvairiose šalyse veiklos audito įrodymų ir duomenų analizės metodai yra skirtingi, tačiau svarbiausia yra tai, kad duomenų analizė turi būti atliekama itin kruopščiai, kad atliekamo audito pabaigoje būtų pateikta objektyvi ir tinkama audito ataskaita.

3.5 Audito ataskaita

Veiklos audito ataskaita – tai dokumentas, kuriame pateikiami veiklos audito rezultatai. Paprastai šis dokumentas sudaromas pačioje audito pabaigoje, išanalizavus surinktus įrodymus bei padarius atitinkamas išvadas.

Veiklos audito ataskaita Prancūzijoje, kaip ir Italijos atveju, yra kiek kitokia nei kitose valstybėse, kadangi jau pati aukščiausioji audito institucija veikia kaip teismas, taigi ir audito ataskaita yra kiek panaši į teismo sprendimą. Šioje ataskaitoje, savaime suprantama, aprašomas atliktas auditas, nagrinėjami klausimai, tačiau svarbiausia, ši ataskaita pateikia institucijos veiklos vertinimą. Ataskaita audituojamai institucijai paprastai yra pateikiama du kartus: pirmą kartą, kai yra laukiama institucijos atsakymo į išsakytą veiklos vertinimą, ir antrą kartą pateikiama jau galutinė ataskaita, atsižvelgiant ir į pateiktus institucijos komentarus. Taip pat prieš pateikiant galutinę audito ataskaitą bei audituojamos institucijos veiklos vertinimą gali būti atlikta ir specialistų apklausa, kad šie išsakytų audituojamos institucijos vertinimą. Galutinė atlikto veiklos audito ataskaita paprastai yra pateikiama viešai¹²⁸.

Italijos aukščiausios audito institucijos – audito rūmų – išskirtinumas yra tas, kad ši institucija turi ir jai priskirtų teismų funkcijų, todėl ir atlikto audito ataskaita čia kartais turi ir teismo sprendimo bruožų. Tai nėra tipiškas teismo sprendimas, tačiau vis tiek savo ruožtu atlikto audito ataskaita nustato tam tikras taisykles, kaip institucija turėtų veikti ateityje: ataskaitoje galima rasti veiklos įvertinimą, pastabas, pasiūlymus ateities veiklai. Institucija, kurioje buvo atliktas auditas, ypatingą dėmesį turi atkreipti į šią ataskaitą tada, kai pateikiami neigiami institucijos veiklos vertinimai.

¹²⁸ <http://www.ccomptes.fr/anglais/anglais02.htm>; prisijungimo laikas: 2006 09 12.

Nuolat šios audito ataskaitos yra pateikiamos Italijos parlamentui bei skelbiamos viešai¹²⁹.

Olandijoje audito teismo audito išvadų teikimą reglamentuoja atskiras išvadų teikimo vadovas. Pagal jį, rašant audito išvadas reikia turėti omeny, kam būtent jos yra skirtos, kokio tikslo siekiama ir kokiame politiniame ar socialiniame kontekste jos yra pateikiamos¹³⁰.

Paprastai audito išvados gali būti dviejų tipų: tokios, kurios aiškiai aprašo problemą, smulkiai ją išanalizuoja, tačiau nepateikia jokios teismo išvados, ir labai trumpos, aiškos išvados, kurios remiasi teismo nuomone, panašios į teismo sprendimą¹³¹.

Vokietijoje vos tik išanalizavus surinktus audito įrodymus, auditą atliekantys auditoriai privalo pateikti audito ataskaitą, kurioje aprašomas audito tikslas, atliktos procedūros bei padarytos išvados. Auditą atlikęs auditorius privalo užtikrinti, kad audito ataskaita yra objektyvi, patikima, o joje aprašytos audito išvados yra padarytos pagal neginčijamus faktus¹³².

Čekijoje audito ataskaitą galima būtų suskirstyti į dvi dalis, tokias kaip audito protokolai ir audito išvados. Audito protokole turėtų būti pateikiama tokia informacija¹³³:

- Įvardijami auditą atlikę auditoriai
- Audito data ir vieta
- Audito objektas (-ai)
- Nuorodos į dokumentus, kuriais remiantis yra sudarytas protokolai

Audito pabaigoje, remiantis audito protokolu bei surinktais ir išanalizuotais audito įrodymais, yra pateikiamos audito išvados. Audito išvadas paprastai rengia veiklos auditą atlikę auditoriai, jeigu reikia, konsultuojamasi su instituciją kuriojančiu ir koordinuojančiu departamentu. Audito išvados priimamos tik po to, kai jos aptariamos Čekijos aukščiausios audito institucijos kolegijoje. Po to nedelsdamas Aukščiausios audito institucijos prezidentas pateikia šias išvadas parlamento rūmams, senatui, Čekijos Respublikos vyriausybei, Čekijos nacionaliniam bankui bei, jeigu yra būtinybė, instituciją kuriojančiai ministerijai. Taip pat šios išvados būtinai turi būti paskelbtos viešai¹³⁴.

Vengrijos aukščiausioji audito institucija paruoštas audito ataskaitas pateikia parlamentui bei pateikia jas viešai. Pagrindinis audito ataskaitų reikalavimas yra tas, kad ataskaita būtų patikima bei remtusi įrodymais.

Pačioje audito pabaigoje auditorius privalo paruošti atlikto audito ataskaitą. Ataskaitą turi sudaryti surinkti duomenys, išvados bei rekomendacijos. Taip pat reikia pažymėti, kad

¹²⁹ <http://www.corteconti.it/English-co/Story--org/index.asp>; prisijungimo laikas: 2006 09 10.

¹³⁰ Performance audit manual. Netherlands Court of Audit. P. 8.

¹³¹ Performance audit manual. Netherlands Court of Audit. P. 9-10.

¹³² Audit rules of the Bundesrechnungshof (Germany's Supreme Audit Institution). P. 31-36.

¹³³ <http://www.nku.cz/pages/en/auditact.htm>; prisijungimo laikas 2006 07 02

¹³⁴ <http://www.nku.cz/pages/en/auditact.htm>; prisijungimo laikas 2006 09 09.

audito ataskaita nėra vieša. Šia auditoriaus paruošta ataskaita yra pagrindas parengti audito institucijos ataskaitą. Paruošta auditoriaus ataskaita pateikiama ir audituojamai institucijai, ji ataskaitą gali komentuoti; šie komentarai paskui yra peržiūrimi ir jeigu reikia į juos yra atsižvelgiama.

Svarbiausia, kad ataskaita būtų paruošta objektyviai, trumpai, aiškiai ir ją būtų paprasta suprasti. Svarbu dar ir tai, kad audito ataskaitą sutaptų su prieš tai paruoštu audito planu ir atsakytų į iškeltus klausimus, o keliamas reikalavimas rekomendacijoms yra tas, kad jos būtų realios ir įgyvendinamos.

Kaip jau buvo minėta, aukščiausios audito institucijos ataskaitos yra ruošiamos pagal auditoriaus ataskaitą. Šią ataskaitą sudaro tokie skyriai: įvadas, duomenų bei sprendimų santrauka, rekomendacijos; taip pat pateikiami detalūs įrodymai, priedai¹³⁵.

Didžiojoje Britanijoje laikomasi principo, kad veiklos audito ataskaita turi būti kiek galima trumpesnė, tačiau kartu ir labai išsami. Ataskaita neturi viršyti keturiasdešimtys puslapių, ir šiuose puslapiuose turi būti ne vien tik tekstas, bet ir brėžiniai, diagramos, iliustracijos, kurios padėtų kuo paprasčiau ir suprantamiau pateikti audito išvadas.

Be šių reikalavimų, Didžiosios Britanijos veiklos audito vadovas nustato, kad veiklos audito ataskaitą turi sudaryti ir tokios dalys kaip asmenų, atlikusių auditą, santrauka (ne ilgesnė nei penki lapai), išvados ir rekomendacijos, išdėstytos logine tvarka, kad visiems būtų suprantamos, jeigu reikia, trumpas specifinių, ne visiems suprantamų terminų aprašymas¹³⁶.

Suomijoje kiekviena audito ataskaita turi, kaip taisyklė, turėti tam tikras nustatytas dalis¹³⁷:

1. įvadas, kuriame paaiškinama, kodėl ir kokiais klausimais buvo vykdomas auditas
2. audito aprašymas, kuriame aiškinami audito kriterijai, gauti duomenys bei metodai
3. priimti sprendimai
4. išvados bei rekomendacijos

Su audito ataskaitomis yra supažindinama pati institucija, kurioje buvo atliktas auditas (galutinio susirinkimo metu), taip pat ir ministerija, kuri kuruoja atitinkamą instituciją. Taip pat su tokiomis ataskaitomis yra supažindinamas ir parlamentas. Jeigu yra būtinybė, šioms institucijoms pateikiama ir slapta informacija, su kuria buvo dirbama audito metu. Parlamentui

¹³⁵ Basic Rules on the Auditing of the State Audit Office of Hungary, State Audit Office. P. 46.

¹³⁶ Value for money handbook, a guide for building quality into VFM examinations. National audit office of UK, P 20-21.

¹³⁷ Performance audit instructions. State Audit Office of Finland. 2002. P.42.

audito ataskaitos paprastai pateikiamos vieną kartą per metus, dažniausiai rugsėjo mėnesį, tačiau išimtiniais atvejais gali būti pateikiama ir atskira tam tikros institucijos ataskaita.¹³⁸

Visą veiklos audito procesą Norvegijoje užbaigia pateikiama ataskaita. Taip yra ir Norvegijoje atliekant veiklos auditą. Generalinio auditoriaus institucijos auditoriai atlikę auditą pateikia ataskaitą apie audituotos institucijos veiklą, kurioje būtinai turi aprašyti audito tikslus, audituotus klausimus, metodologiją bei atliktą analizę. Ši audito ataskaita yra pateikiama ministerijai ar kitai institucijai, kurioje buvo atliktas auditas, ir vėliau kartu su šios institucijos komentarais yra pateikiama Parlamentui¹³⁹.

Svarbiausia ataskaitai keliami reikalavimai yra šie¹⁴⁰:

- Visa ataskaitoje pateikiama informacija turi būti patikima
- Audito kriterijai, gauti faktai ir vertinimai turi būti aiškiai atskirti vienas nuo kito
- Ataskaita turėtų būti lengvai suprantama ir lengvai skaitoma

Taip pat reikėtų paminėti ir aptarti pagrindines audito ataskaitos dalis. Audito ataskaitą sudaro¹⁴¹:

- Įvadas – jame aprašomi auditai tikslai ir nagrinėjami audito klausimai
- Audito analizei atlikti naudojama metodologija
- Audito kriterijai
- Nurodomi surinkti faktai
- Pateikiami faktų vertinimai

Kanadoje paprastai vertinamas veiklos efektyvumas, taigi ir veiklos audito ataskaitoje turi atsispindėti veiklos efektyvumo lygio įvertinimas, apibūdintos žemos efektyvumo priežastys, priemonės pastebėtiems trūkumams pašalinti, organizacijos pastangos išlaidoms mažinti ir veiklos efektyvumui didinti įvertinimas¹⁴².

JAV po kiekvieno audito auditoriai privalo sudaryti audito ataskaitą, kurioje apibendrinamas atliktas auditas. Įdomu yra tai, kad audito ataskaitos forma yra pakankamai laisva; jeigu yra būtinybė, audito ataskaita gali būti pateikiama ne raštu, o kompiuterinėje laikmenoje arba netgi įrašyta video juostoje. Svarbiausia ne tai, kaip ji pateikiama, o tai, kad ataskaita padėtų vyriausybei tinkamai vykdyti programas bei projektus¹⁴³. Svarbiausia yra tai, kad atlikto audito ataskaita pasiektų savo pagrindinius tikslus, tokius kaip¹⁴⁴:

- Informuoti apie atlikto audito rezultatus

¹³⁸ Act on the State Audit Office of Helsinki on 14 July 2000. Sections 5-6.

¹³⁹ Guidelines for Performance Auditing. Office of the Auditor General of Norway. P. 41-45.

¹⁴⁰ Guidelines for Performance Auditing. Office of the Auditor General of Norway. P. 41-45.

¹⁴¹ Idem.

¹⁴² Puškorius S., Veiklos auditas: monografija, P. 214.

¹⁴³ Government Auditing Standards. Comptroller General of the United States, section 8.04

¹⁴⁴ Idem, section 8.05

- Paviešinti atlikto audito rezultatus
- Patarti kaip gerinti tam tikrų audituotų projektų ir programų įgyvendinimą, jeigu atrandama tam tikrų klaidų, nurodyti, kaip jų išvengti ateityje

Australijos pagrindinio auditoriaus įstatymas nustato, kad vos tik audito ataskaita yra paruošta, pagrindinis auditorius privalo ataskaitos kopiją išsiųsti parlamentui bei pateikti ją už tam tikrą instituciją, kurioje buvo atliekamas auditas, atsakingai ministerijai¹⁴⁵. Aukščiausios Australijos audito institucijos ataskaitų standartai nustato, kad kiekvienoje audito ataskaitoje turi būti pateikta: audito apimtis, padarytos išvados, rekomendacijos, pasiūlymai dėl darbo ateityje, klausimai, kuriuos reikėtų išsamiau pastudijuoti ateityje, vadybos klausimai, kuriuos reikėtų ateityje gerinti. Svarbiausia yra tai, kad audito išvados būtų patikimos ir remtųsi patikimais įrodymais¹⁴⁶.

Audito procesas Slovėnijoje baigiamas pateikus atlikto audito ataskaitą, kurioje pateikiama Audito teismo auditorių nuomonė apie audito plane numatytus nagrinėti klausimus. Paprastai prieš paskelbiant šią ataskaitą viešai, ji pateikiama susipažinti ir išsakyti savo komentarus institucijai, kurioje buvo atliktas auditas. Svarbiausi reikalavimai audito ataskaitai yra tai, kad ji būtų atlikta pagal galiojančius audito standartus (Slovėnijos Audito teismas paprastai vadovaujasi INTOSAI audito standartais) ir joje būtų aiškiai nurodyti surinkti audito įrodymai ir faktai, kuriais remiantis buvo padarytos audito išvados. Taigi galima būtų pasakyti, kad struktūriškai audito ataskaita Slovėnijoje yra tokia pati, kaip ir kitose valstybėse, kurios pagrindinį dėmesį skiria INTOSAI audito standartams, tačiau čia svarbiausia audito ataskaitos dalis yra faktų pateikimas, kas leidžia audito ataskaitai būti patikima ir objektyvia¹⁴⁷.

Kad būtų paprasčiau palyginti nagrinėjamas valstybės veiklos audito ataskaitos aspektu, duomenys apie valstybės pateikiami lentelėje apačioje.

14 lentelė

Valstybių veiklos audito ataskaitos

Valstybė	Veiklos audito ataskaita
Prancūzija	Aprašomi išnagrinėti klausimai, pateikiamas veiklos vertinimas
Italija	Veiklos vertinimas, pastabos, siūlymai
Olandija	Pateikiamas veiklos vertinimas
Vokietija	Audito tikslas, procedūros, išvados

¹⁴⁵ Auditor General Act of Australia. P. 11.

¹⁴⁶ General Guidance on the conduct of Performance audits. Australian National Audit Office. P. 38-44.

¹⁴⁷ Court of Audit Acts of Republic of Slovenia. Section 28.

Čekija	Audito objektas, tikslas, išvados
Vengrija	Surinkti įrodymai, išvados, rekomendacijos
Didžioji Britanija	Auditą atlikę asmenys, išvados ir rekomendacijos, terminų žodynas
Suomija	Audito tikslas, procedūros, išvados
Norvegija	Audito tikslai, įrodymai, analizė, išvados
Kanada	Audito mastas, išvados ir rekomendacijos
JAV	Itin laisva ataskaitos forma
Australija	Audito apimtis, išvados, rekomendacijos
Slovėnija	Griežtai apibrėžtos išvados ir pateikti įrodymai

Analizuojant valstybes pagal Aukščiausiųjų audito institucijų auditorių pateikiamas veiklos audito ataskaitas, aiškiai matyti, kad vienos valstybės turi panašumų su kitomis, taigi jas galima suskirstyti į kelias, šiuo atveju keturias, grupes.

Prancūzijoje, Italijoje, Olandijoje ir Slovėnijoje aukščiausių audito institucijų auditorių pateikiamos veiklos audito ataskaitos itin panašios savo struktūra ir pobūdžiu, kadangi čia naudojamos griežtos, teismų sprendimus primenančios ataskaitos, kuriose pateikiami audituotos institucijos veiklos vertinimai (juk Prancūzijoje ir Italijoje veikia teismų funkcijų turinčios aukščiausios audito institucijos, o Olandijoje bei Slovėnijoje šios institucijos šiek tiek skiriasi nuo Italijos ir Prancūzijos, tačiau iš principo tai irgi teismines institucijas primenančios aukščiausios audito institucijos).

Vokietiją, Čekiją, Vengriją, Suomiją, Norvegiją, Kanadą, Australiją ir Didžiąją Britaniją vienija tai, kad čia po atlikto audito pateiktos audito išvados nėra tokios griežtos kaip Prancūzijoje ar Italijoje; šių valstybių veiklos audito išvadose turi būti pateikta visa būtiniausia (pagal aukščiausių audito institucijų organizacijos priimtus standartus) veiklos audito ataskaitos informacija, tokia kaip įvardinti auditą atlikę asmenys, aprašyta institucija, kurioje buvo atliktas auditas, paaiškintas audito tikslas, atliktos procedūros, surinkti įrodymai, nurodytas audito mastas, metodai, padarytos išvados ir pateiktos rekomendacijos.

Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės auditorių atliktų veiklos auditų rezultatai taip pat įforminama ataskaita ir iš principo Lietuvos Respubliką galima būtų taip pat priskirti šių valstybių grupei.

Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės auditorių audito ataskaitoje turi būti nurodytas ataskaitos pavadinimas, data, numeris, pavedimo atlikti auditą duomenys, audito tikslai ir objektas (audituojamos sritys), bendra informacija apie audituojamą subjektą, audito metodai, faktai, išvados ir rekomendacijos. Audito ataskaitoje gali būti ir kita informacija, kurią auditoriaus nuomone, reikia pateikti. Audito ataskaitos turinys turi būti aiškus ir naudingas

vartotojui. Ataskaitoje pateikiami faktai, išvados ir rekomendacijos turi būti pagrįsti pakankamais, patikimais, tinkamais ir racionaliais įrodymais. Ataskaitos projektas derinamas su audituojamu subjektu (susirašinėjimu, susitikimu, darbo su atsakymais, komentarų teikimo ar kitais būdais)¹⁴⁸.

Jungtinės Amerikos Valstijos labai išsiskiria iš kitų nagrinėjamų valstybių tuo, kad čia veiklos audito ataskaita gali būti pateikiama itin laisva forma. Visose nagrinėjamose valstybės, išskyrus Jungtines Amerikos Valstijas, veiklos audito ataskaita turi būti rašytinė, pasirašyta auditą atlikusių auditorių; kitokia situacija yra JAV. Čia veiklos audito ataskaita gali būti ne tik rašytinė, ji gali būti pateikiama netgi kompiuterinėje laikmenoje arba netgi įrašyta video juostoje; veiklos audito ataskaitos reikalavimai taip pat nėra griežtai reglamentuoti. JAV laikomasi principo, kad svarbiausia ne audito ataskaitos forma, o tai, kad audito ataskaita pasiektų svarbiausius savo tikslus, tokius kaip visuomenės bei audituotos institucijos informavimas apie atliktus veiklos audito rezultatus ir patartų, kaip gerinti tam tikrų audituotų projektų ir programų įgyvendinimą, jeigu atrandama tam tikrų klaidų, nurodyti, kaip jų išvengti ateityje.

Būtų priimtina, jeigu Lietuvos Respublikoje Valstybės kontrolės auditoriai, pateikdami veiklos audito ataskaitas, taip pat laikytųsi tokio principo, kuris galioja Jungtinėse Amerikos Valstijose. Žinoma, tam turėtų būti pakoreguoti kai kuriuos Valstybės kontrolės veiklą reglamentuojantys teisės aktai, kuriuose įtvirtinta rašytinė veiklos audito ataskaitos forma. Tačiau koncentruojantis tiek veiklos audito ataskaitos paskirtimi, o ne ties jos forma, būtų galima pasiekti geresnių veiklos audito rezultatų ir geresnio jo poveikio audituojamai institucijai.

Taigi apibendrintai galima būtų pasakyti, kad išanalizavus pasaulio valstybių praktiką audito ataskaitos teikimo klausimą, galima padaryti išvadą, kad egzistuoja trys galimos veiklos audito ataskaitos formos: itin griežtos, primenančios teismo sprendimus; ataskaitos, kuriose pateikiama visa reikalinga informacija apie atliktą auditą ir audituotą instituciją; itin laisvos formos ataskaitos.

¹⁴⁸ Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimai, 109-112 str.

IŠVADOS

1. Veiklos auditas, kaip savarankiška audito rūšis, tirianti įvairių valstybės institucijų ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą, pasaulyje pripažinta 1979 metais, kai Vienoje, Austrijoje, buvo nagrinėjami ir analizuojami veiklos audito principai ketvirtojo Aukščiausiųjų audito institucijų tarptautinės organizacijos seminario metu.

2. Pagal veiklos audito institucijų padėtį valstybinio valdymo sistemoje valstybės galima suskirstyti į keturias grupes: valstybes, kurių veiklos audito institucijos turi ne tik audito, bet ir teismų funkcijų (Prancūzija ir Italija); valstybes, kuriose veikia kolegialios veiklos audito institucijos (Olandija, Vokietija, Čekija); valstybes, kuriose veikia veiklos audito institucijos atskaitingos parlamentui (Vengrija, Didžioji Britanija, Suomija, Norvegija, Kanada, JAV, Australija); valstybes, kuriose veiklos audito institucijos veikia ne tik centralizuotai, bet ir regionuose (Slovėnija).

3. Pagal aukščiausiųjų audito institucijų struktūrą visas valstybes galima suskirstyti į tokias pačias keturias grupes kaip ir pagal institucijų padėtį valstybinio valdymo sistemoje: jas vieną nuo kitos skiria audito institucijos vadovo pareigybės, priklausomumas ir atskaitomybė valstybės įstatymų leidžiamajai ir vykdomajai valdžioms bei yra tam tikrų tik šių valstybių institucijoms būdingų ypatumų.

4. Pagal tai, kokias institucijas audituoja, nagrinėjamos valstybės gali būti suskirstytos į keturias grupes: valstybės, kuriose veiklos auditas atliekamas visose viešojo sektoriaus institucijose ir tose privataus sektoriaus institucijose, kurios gauna finansavimą iš ES fondų (Prancūzija bei Slovėnija); valstybės, kuriose veiklos auditas atliekamas centrinėse viešojo administravimo institucijose ir privataus sektoriaus institucijose, kurios gauna finansinę paramą iš valstybinio sektoriaus institucijų (Italija, Vokietija, Suomija); valstybės, kuriose be centrinių viešojo administravimo institucijų audito atliekamas ir pačių programų auditas (Olandija ir

Didžioji Britanija); valstybės, kuriose veiklos auditas atliekamas tik centrinėse valstybinio valdymo institucijose (Čekija, Vengrija, Norvegija, Kanada, JAV, Australija).

5. Kiekvienoje valstybėje išskiriami saviti veiklos audito plano reikalavimai. Pagal šį kriterijų galima išskirti septynias valstybių grupes: valstybes, kuriose veiklos audito planai sudaromi pagal INTOSAI standartus (Prancūzija, Italija), valstybes, kurių veiklos audito planuose svarbus informacijos apie audituojamą instituciją pateikimas (Vokietija, Čekija); valstybes, kuriose didelis dėmesys sudarant veiklos audito planą skiriamas veiklos audito atlikimo ištekliams (Vengrija, Didžioji Britanija, Suomija, Norvegija); valstybes, kuriose veiklos audito planas kinta veiklos audito atlikimo metu (JAV, Australija); valstybes, kur didelis dėmesys veiklos audito plane skiriamas hipotezių nustatymui (Olandija); valstybes, kuriose veiklos audito planas yra itin smulkiai reglamentuotas (Kanada); valstybes, kurių veiklos audito planuose turi būti tiksliai išvardinti analizuotini dokumentai (Slovėnija).

6. Išanalizavus nagrinėjamų valstybių reikalavimus audito įrodymams ir tai, ką šios valstybės laiko veiklos audito įrodymais, valstybes gali suskirstyti į penkias grupes: valstybes, kuriose pripažįstami tik rašytiniai veiklos audito įrodymai (Prancūzija, Slovėnija), valstybes, kurios audito įrodymais laiko ne tik rašytinius dokumentus, bet ir informaciją, gautą įvairių tyrimų metu (Italija, Čekija); valstybes, kur veiklos audito įrodymais pripažįstami rašytiniai dokumentai ir apklausų metu surinkta informacija (Vokietija, Suomija, Kanada, JAV, Australija); valstybes, kuriose pasikliaunama ne tik rašytiniais dokumentais bei institucijos darbuotojų apklausomis, tačiau naudojami ir kiti audito įrodymai ir jų rinkimo būdai, tokie kaip stebėjimas, fokus grupės, taip pat jiems aktualu ir analitiniai ir fiziniai įrodymai (Vengrija, Didžioji Britanija, Norvegija); valstybes, kuriose veiklos audito įrodymai renkami naudojant itin daug metodų, tokių kaip rašytiniai dokumentai, fokus grupės, delfi metodas, atvejo studijos, analizė pagal darbo instrukcijas ir pan. (Olandija).

7. Pagal valstybių aukščiausiųjų audito institucijų naudojamus duomenų analizės metodus valstybes galima suskirstyti į šešias grupes: valstybes, kuriose analizuojami rašytiniai šaltiniai ir naudojami rašytinio šaltinių analizės metodai (Prancūzija, Slovėnija), valstybes, kuriose naudojama įvairi statistinė analizė (Italija, Olandija, Didžioji Britanija, Norvegija, Kanada, JAV, Australija); valstybes, kuriose duomenys analizuojami kartu su audituojamos institucijos pagalba (Vokietija); valstybes, kuriose atliekama surinktų audito įrodymų ir duomenų analizė pasireiškia tuo, kad čia beveik nenaudojami jokie statistiniai analizės metodai; veiklos auditoriai, surinkę audito įrodymus, analizuoja, ar audituojamos institucijos veikla atitinka valstybėje galiojančių teisės aktų nuostatomis (Čekija); valstybes, kuriose stengiamasi ne tik rasti ir pateikti tam tikrus faktus apie audituojamą instituciją ir jos veiklą, tačiau ir išanalizuoti audituojamos institucijos veiklos rezultatų pokyčius, ypačingai tada, jeigu šio veiklos pokyčiai

yra neigiami (Vengrija); valstybes, kuriose naudojama įvairi statistinė analizė bei analizuojama ar audituojamos institucijos veikla atitinka galiojančius teisės aktus (Suomija).

8. Išanalizavus pasaulio valstybių praktiką audito ataskaitos teikimo klausimą, galima padaryti išvadą, kad egzistuoja trys galimos veiklos audito ataskaitos formos: itin griežtos, primenančios teismo sprendimus (Prancūzija, Italija, Olandija, Slovėnija); ataskaitos, kuriose pateikiama visa reikalinga informacija apie atliktą auditą ir audituotą instituciją (Vokietija, Čekija, Vengrija, Suomija, Norvegija, Kanada, Australija, Didžioji Britanija); itin laisvos formos ataskaitos (JAV).

PASIŪLYMAI

1. Kanada priskiriama valstybių, turinčių tik parlamentui atskaitingas audito institucijas, grupei. Jai vadovauja generalinis auditorius, kuriam talkina patarėjai, o visos institucijos darbas organizuojamas suskirstant ją į atskirus departamentus bei patarėjų komitetus. Šioje institucijoje dirba įvairių sričių specialistai, tokie kaip ekonomistai, inžinieriai, teisininkai, vadybininkai, aplinkosaugininkai, informacinių technologijų specialistai ir pan., kadangi atliekant įvairių sričių auditą kartais reikia įvairių sričių žinių, ko auditoriai gali ir neturėti. Siūlytina, kad tokia praktika būtų naudojama ir Lietuvos Respublikoje: į audito procesą turėtų būti įtraukiami ne tik auditoriai, bet ir tik specifines žinias turintys asmenys, specialistai; ir tokio principo turėtų būti laikomasi atliekant ne tik tam tikrus išskirtinius auditus, bet kaip tik stengiamasi kuo daugiau naudotis specialistų paslaugomis, ne tik kreipiantis į organizacijas, kuriose tokie specialistai dirba, bet ir įdarbinant juos audito institucijose, taip suteikiant galimybę auditoriams kuo dažniau kreiptis į šiuos specialistus nuomonės tam tikrais klausimais.

2. Išskirtinis Vengrijos aukščiausių audito institucijų atliekamo veiklos audito duomenų analizės bruožas yra tas, kad čia stengiamasi ne tik rasti ir pateikti tam tikrus faktus apie audituojamą instituciją ir jos veiklą, tačiau ir išanalizuoti audituojamos institucijos veiklos rezultatų pokyčius, ypačingai tada, jeigu šio veiklos pokyčiai yra neigiami. Tokia praktika, kai atliekant veiklos auditą stengiamasi ne tik pateikti faktus, bet ir išanalizuoti esamos situacijos priežastis, galėtų būti taikoma ir Lietuvos Respublikoje. Taip audituojamos institucijos, gavusios pastabų ir rekomendacijų iš auditorių, ko gero greičiau ir lengviau galėtų pagerinti savo atliekamą veiklą.

3. Lietuvos Respublikoje Valstybinio audito reikalavimuose nustatyta, kad audito įrodymai yra visa dokumentuota informacija. Tačiau čia yra galimybė panaudoti ir kitus audito įrodymų rinkimo būdus, svarbu tik tai, kad gauta informacija būtų įforminama dokumentais. 87

Valstybinio audito reikalavimų straipsnis nustato, kad Audito įrodymai gaunami taikant tokias audito procedūras: skaičiavimą (aritmetinių veiksmų atlikimą), patvirtinimą (informacijos patvirtinimą ar paneigimą), patikrinimą (dokumentų, turto ir kt.), stebėjimą (procesų, procedūrų ir kt.), paklausimą (klausimų pateikimą ir atsakymų į juos gavimą), analitinės ir kitos procedūras. Būtų itin naudinga, jeigu Lietuvos Respublikoje būtų naudojami ir kitokie, ne tik rašytiniai audito įrodymai, kadangi rašytiniai dokumentai patikimi, tačiau pateikta juose informacija turi tendenciją greitai senti, taigi atliekant veiklos auditą turėtų būti atliekamos ir darbuotojų, vadovybės apklausos, anketavimas ir pan.

4. Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimai nustato, kad Valstybės kontrolės auditorių atliktų veiklos auditų rezultatai įforminami rašytine ataskaita. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės auditorių audito ataskaitoje turi būti nurodytas ataskaitos pavadinimas, data, numeris, pavedimo atlikti auditą duomenys, audito tikslai ir objektas (audituojamos sritys), bendra informacija apie audituojamą subjektą, audito metodai, faktai, išvados ir rekomendacijos. Audito ataskaitoje gali būti ir kita informacija, kurią auditoriaus nuomone, reikia pateikti. Audito ataskaitos turinys turi būti aiškus ir naudingas vartotojui. Ataskaitoje pateikiami faktai, išvados ir rekomendacijos turi būti pagrįsti pakankamais, patikimais, tinkamais ir racionaliais įrodymais. Ataskaitos projektas derinamas su audituojamu subjektu (susirašinėjimu, susitikimu, darbo su atsakymais, komentarų teikimo ar kitais būdais). Jungtinės Amerikos Valstijos labai išsiskiria iš kitų nagrinėjamų valstybių tuo, kad čia veiklos audito ataskaita gali būti pateikiama itin laisva forma. Čia veiklos audito ataskaita gali būti ne tik rašytinė, ji gali būti pateikiama netgi kompiuterinėje laikmenoje arba netgi įrašyta video juostoje; veiklos audito ataskaitos reikalavimai taip pat nėra griežtai reglamentuoti. JAV laikomasi principo, kad svarbiausia ne audito ataskaitos forma, o tai, kad audito ataskaita pasiektų svarbiausius savo tikslus, tokius kaip visuomenės bei audituotos institucijos informavimas apie atliktus veiklos audito rezultatus ir patartų, kaip gerinti tam tikrų audituotų projektų ir programų įgyvendinimą, jeigu atrandama tam tikrų klaidų, nurodyti, kaip jų išvengti ateityje. Būtų priimtina, jeigu Lietuvos Respublikoje Valstybės kontrolės auditoriai, pateikdami veiklos audito ataskaitas, taip pat laikytųsi tokio principo, kuris galioja Jungtinėse Amerikos Valstijose. Žinoma, tam turėtų būti pakoreguoti kai kuriuos Valstybės kontrolės veiklą reglamentuojantys teisės aktai, kuriuose įtvirtinta rašytinė veiklos audito ataskaitos forma. Tačiau koncentruojantis tiek veiklos audito ataskaitos paskirtimi, o ne ties jos forma, būtų galima pasiekti geresnių veiklos audito rezultatų ir geresnio jo poveikio audituojamai institucijai.

LITERATŪRA

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas.//Valstybės žinios. 2001, Nr. IX-650.
3. Lietuvos Respublikos Valstybinio audito reikalavimai. Valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 1 d. įsakymas Nr. V-15.
4. Matickienė, I., Audito planavimas ir organizavimas. Kaunas: Technologija, 1997.
5. Puškorius S., Veiklos auditas: monografija. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004.
6. Act No. 166 of Czech Republic concerning the supreme audit office of May the 20th, 1993.
7. Act on the State Audit Office of Helsinki on 14 July 2000.
8. Auditing Standards. Australian National Audit Office. 2002.
9. Auditor General Act of Australia. 1997.
10. Audit rules of the Bundesrechnungshof (Germany's Supreme Audit Institution), 1997.
11. Basic Rules on the Auditing of the State Audit Office of Hungary. State Audit Office. 2004.
12. Court of Audit Act of Republic of Slovenia.
13. European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing standards. Luxembourg: European Court of Auditors, 1998.
14. General Guidance on the conduct of Performance audits. Australian National Audit Office. 2003
15. Government Auditing Standards. Comptroller General of the United States. 2006.

16. Guidelines for Performance Auditing. Office of the Auditor General of Norway, 2005.
17. INTOSAI: 50 years (1953-2003). A special Publication of the International Organization of Supreme Audit Institutions. Vienna, Austria. 2004.
18. Performance Audit manual. Netherlands Court of Audit, 2006.
19. Performance Audit Manual, Office of the Auditor General of Canada, 2004.
20. State Audit in the European Union. National Audit Office. 2005.
21. Summary description of the quality management system of SAO audits. State Audit Office of Hungary, 2005
22. The Bundesrechnungshof and its regional audit offices. Bonn: Bundesrechnungshof, 2005
23. Value for money handbook, a guide for building quality into VFM examinations. National audit office of UK.
24. Pollit Ch., Summa H., Performance audit and public management reform// www.oup.co.uk/pdf/0-19-829600-2.pdf.
25. The Netherlands Court of audit//<http://www.algemene-rekenkamer.nl/9282400/v/>
26. <http://www.algemene-rekenkamer.nl>
27. <http://www.anao.gov.au>
28. <http://www.asz.gov.hu>
29. <http://www.audit.vic.gov.au>
30. <http://www.bundesrechnungshof.de>
31. <http://www.ccomptes.fr>
32. <http://www.corteconti.it>
33. <http://www.gao.gov>
34. <http://www.nku.cz>
35. <http://www.oag-bvg.gc.ca>
36. <http://www.riksrevisjonen.no>
37. <http://www.rs-rs.si>
38. <http://www.vkontrolė.lt>
39. <http://www.vtv.fi>

SANTRAUKA

Veiklos auditas – nauja viešojo sektoriaus institucijų veiklos kontrolės forma, analizuojanti ne finansinį tam tikros institucijos, o būtent veiklos, rezultatų pasiekimo aspektą, pasaulyje atsiradusi apie 1979 metus.

Lietuva – jauna valstybė, neturinti itin daug viešojo sektoriaus institucijų veiklos audito patirties bei tradicijų šioje srityje, nėra ir pakankamai teisės aktų, reglamentuojančių veiklos audito procesą, taigi išsiaiškinti, išanalizuoti ir pritaikyti praktikoje kitų pasaulio valstybių veiklos audito atlikimo principus yra itin aktualu. Taigi toks ir yra pagrindinis mokslinio tiriamojo darbo „Įvairių šalių audito patirties lyginamoji analizė“ tikslas: išanalizuoti trylikos pasaulio valstybių (Prancūzijos, Italijos, Olandijos, Vokietijos, Čekijos, Vengrijos, Didžiosios Britanijos, Suomijos, Norvegijos, Kanados, JAV, Australijos ir Slovėnijos) veiklos audito atlikimo procesą ir pateikti pasiūlymus, kas turėtų būti keičiama Lietuvos Respublikoje atsižvelgiant į pasaulio praktiką.

Tam, kad būtų įgyvendintas mokslinio tiriamojo darbo tikslas, autorius analizuoja įvairių valstybių pagrindinius veiklos audito proceso etapus: veiklos audito plano sudarymą, audito įrodymų rinkimą, duomenų analizę bei veiklos audito ataskaitos pateikimą. Pagal šiuos atskirus veiklos audito proceso etapus valstybės yra lyginamos tarpusavyje, ieškoma panašumų bei skirtumų, stengiamasi išryškinti valstybių veiklos audito procesų pranašumus ir trūkumus, pagal panašumus valstybės skirstomos ir bendrus bruožus turinčias atskiras grupes: pvz., kiekvienoje valstybėje išskiriami saviti veiklos audito plano reikalavimai, pagal šį kriterijų galima išskirti septynias valstybių grupes; išanalizavus nagrinėjamų valstybių reikalavimus audito įrodymams ir tai, ką šios valstybės laiko veiklos audito įrodymais, valstybes gali suskirstyti į penkias grupes; pagal valstybių aukščiausiųjų audito institucijų naudojamus duomenų analizės metodus valstybes galima suskirstyti į šešias grupes; išanalizavus pasaulio valstybių praktiką audito ataskaitos teikimo klausimą, galima padaryti išvadą, kad egzistuoja trys galimos veiklos audito ataskaitos

formos. Taip pat autorius darbe trumpai nagrinėja veiklos audito atsiradimo istoriją, veiklos audito institucijų vietą valstybių viešojo sektoriaus valdymo sistemoje ir šių institucijų struktūrą bei audituojamas institucijas atskirose valstybėse.

Išanalizavus pasaulinę veiklos audito proceso atlikimo praktiką darbo pabaigoje pateikiami ir konkretūs pasiūlymai bei rekomendacijos, kurios galėtų būti įgyvendintos siekiant pagerinti Lietuvos Respublikos aukščiausios audito institucijos – Valstybės kontrolės – atliekamo veiklos audito sistemą.

SUMMARY

Performance audit is a new form of control of public sector institutions, which analyses not financial, as usually, but performance and achievements of results aspects in these institutions. This type of audit could be dated to 1979.

Lithuania is very young country which does not have sufficient experience and traditions in performance audit, there are no appropriate amount of legislation for performance audit and its process regulation so it is eminently topical question to find out, analyze and put in practice the experience of other countries in performance audit principles and its process. So the main idea of the study “Comparative analysis of audit experience in various countries” is to analyze the process of performance audit in thirteen countries (France, Italy, Netherlands, Germany, Czech, Hungary, Great Britain, Finland, Norway, Canada, USA, Australia and Slovenia) and to offer the suggestions how the situation of performance audit system could be changed and improved in Lithuania by the practice of other countries.

In the order to realize the main idea of the study, the author analyzes basic phases of performance audit process, such as the planning of performance audit, audit evidence, data analysis and reporting. In accordance with these phases of performance audit all thirteen countries are compared with each other; the author is looking for similarities and differences, advantages and defects of every single country and its system of performance audit: for example, every country has its individual requirements for planning the audit and its plan composition and by these aspect all countries could be grouped to seven types; by the aspect of audit evidence conception and the process of collecting the performance audit evidences there could be define five groups of countries; by the aspect of the methods of data analysis all countries could be grouped to six types; after the analysis of the reporting of performance audit in these thirteen countries this could be concluded that there are three types of reporting of performance audit. Also this could be said that in study the author briefly analyses the history of performance audit,

the place of performance audit institutions in all system of public sector in various countries and the structure of these performance audit institutions and the institutions, which are usually audited.

In the end of the study and after the analysis of these countries and their performance audit process, practice and experience the author gives the suggestions and recommendations how the performance audit system in National Audit Office of the Republic of Lithuania could be changed and improved.