

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

INETA PETRAVIČIŪTĖ

VEIKLOS AUDITO PLĖTRA LIETUVOJE

Magistro baigiamasis darbas

Konsultantas:
doc. dr. G. Černius

Darbo vadovas (-ė):
lekt. D. Daujotaitė

VILNIUS, 2010

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

INETA PETRAVIČIŪTĖ

VEIKLOS AUDITO PLĖTRA LIETUVOJE

Veiklos audito magistro baigiamasis darbas

VKA 62603S204

Konsultantas:
doc. dr. G. Černius

Darbo vadovas (-ė):
lekt. D. Daujotaitė

Atliko:
VKAmns9-01 gr. stud.
I. Petravičiūtė

VILNIUS, 2010

MYKOLAS ROMERIS UNIVERSITY
FACULTY OF ECONOMICS AND FINANCE MANAGEMENT
DEPARTMENT OF FINANCE AND TAXES

INETA PETRAVIČIŪTĖ

DEVELOPMENT OF PERFORMANCE AUDIT IN
LITHUANIA

Master's thesis

Consultant:
doc. dr. G. Černius

Supervisor:
lekt. D. Daujotaitė

VILNIUS, 2010

TURINYS

ĮVADAS.....	7
1. VEIKLOS AUDITO SAMPRATA	9
1.1 Veiklos audito esmė, raida ir šiuolaikinės tendencijos.....	9
1.1.1 Valstybės kontrolės raida Lietuvoje.....	12
1.2 Veiklos audito koncepcijos analizė	16
1.3 Veiklos audito specifika	23
1.3.1 Veiklos audito tikslai, rūšys ir kriterijai.....	23
1.3.2 Veiklos audito standartai.....	35
2. VEIKLOS AUDITO EFEKTYVUMO (VEIKSMINGUMO) MODELIS	40
2.1 Indėlio – išėigos modelio samprata	40
2.2 Veiklos audito efektyvumo (veiksmingumo) modelis Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnyboje	42
3. EMPIRINIS VALSTYBĖS KONTROLĖS ATLIKTŲ VEIKLOS AUDITŲ EFEKTYVUMO (VEIKSMINGUMO) TYRIMAS	52
IŠVADOS.....	68
REKOMENDACIJOS.....	70
LITERATŪRA	71
ANOTACIJA	75
ANOTATION	76
SANTRAUKA	77
SUMMARY	79

LENTELĖS

1 lentelė. Veiklos audito sampratų panašumai ir skirtumai	19
2 lentelė. Veiklos audito tipai	26
3 lentelė. Veiklos audito ir finansinio audito palyginimas	32
4 lentelė. Tarnybos atliktų veiklos auditų vertinimo kriterijai	45
5 lentelė. Veiklos auditų metu naudoti vertinimo kriterijai	57

PAVEIKSLAI

1 pav. 3E kriterijų hierarchija	21
2 pav. Veiklos audito taikymo sritys	25
3 pav. Indėlio – išėigos modelis	41
4 pav. Darbuotojų kvalifikacijos kėlimas pagal tobulinimosi sritis (proc.)	44
5 pav. 2007 – 2009 metais atlikti auditai	53
6 pav. Valstybinių auditorių ir kitų darbuotojų skaičiaus kitimas	54
7 pav. Vertinimo kriterijų pasiskirstymas pagal pobūdį (proc.)	62
8 pav. Rekomendacijų pasiskirstymas pagal paskirtį (proc.)	66
9 pav. Planuotas ir įgyvendintas rekomendacijų lygis 2008 – 2009 m. (proc.)	66

ĮVADAS

Temos aktualumas. Kiekviena valstybės institucija, vykdydama jai pavestas funkcijas, atlieka tam tikrą veiklą. Visuose institucijos veiklos etapuose galima išskirti rezultatus, kuriuos galima įvertinti bei už juos atsiskaityti. Nors kai kuriuos institucijų veiklos rezultatus įvertinti sunku, tačiau vis aiškiau matyti, jog, norint garantuoti institucijos veiklos rezultatyvumą, vertinimas yra neišvengiamas. Tam pasitarnauja veiklos auditas, kurio esmė yra audituojamų institucijų (organizacijų) valdymo ekonomiškumo, efektyvumo, veiksmingumo vertinimas bei rekomendacijų šiems kriterijams gerinti formulavimas. Poreikį atlikti organizacijų veiklos auditą lemia daugybė priežasčių: įvairių sąstingio procesų atsiradimas viešojo sektoriaus organizacijų veikloje, organizacijų veiklos ekonomiškumo, efektyvumo bei veiksmingumo stoka, valdymo struktūrų gremėzdiškumas, funkcijų dubliavimas, atsilikimas nuo pasaulinių standartų ir kitos priežastys.¹ Šias priežastis nustatyti, padėti likviduoti ar bent minimizuoti ir turėtų veiklos auditas.

Veiklos auditas yra pakankamai nauja sritis audito istorijoje. Jo plėtra yra tiesiogiai susijusi su politikos bei viešojo administravimo raida. Naujojo viešojo valdymo paradigmos įgyvendinimas Lietuvos viešajame sektoriuje paskatino veiklos audito procedūrų bei procesų taikymo šioje srityje plėtrą. Tai ypač pabrėžtina dėl to, jog daugelis šių sričių nagrinėjančių autorių teigia, kad veiklos auditas yra viena efektyviausių priemonių, galinčių pagerinti institucijų (organizacijų) veiklą ir valdymą bei atskaitomybę.² Tačiau reikėtų paminėti, kad labai dažnai ne tik praktikoje, bet ir mokslinėje literatūroje veiklos auditas nepagrįstai sutapatinamas su finansiniu auditu. Tai daryti klaidinga, nes veiklos audito uždaviniai kur kas įvairesni negu finansinio audito. Be to, finansinio audito procedūros yra gerai standartizuotos, tuo tarpu sukurti panašias veiklos audito procedūras praktiškai kol kas neįmanoma, nes veikla aprėpia daugybę funkcijų, kurios skiriasi tarpusavyje ne tik turiniu, bet ir kompleksiskumu, sudėtingumu ir kitomis ypatybėmis. Dar viena svarbi veiklos audito problema – nedidelė veiklos auditorių patirtis, nes tokios audito rūšies praeityje nebuvo. Anksčiau viešųjų, ir privačių organizacijų veikla buvo vertinama atliekant finansinį auditą.³

Veiklos audito naujumas, svarba ir tai, kad jis dažnai painiojamas su finansiniu auditu yra pagrindinės priežastys dėl kurių mokslinio tiriamojo darbo tema „Veiklos audito plėtra Lietuvoje“ yra itin

¹ **Puškorius S.** Veiklos auditas: monografija. - Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004, p. 22.

² **Daujotaitė D., Mačerinskienė I.** Development of performance audit in public sector. // 5th International Scientific Conference "Business and management'2008" : Conference proceeding, 16-17 May. [CD]. - Vilnius: Technika, 2008, p. 178.

³ **Puškorius S.** Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga. // Viešoji politika ir administravimas. - Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2003, Nr. 4, p. 8.

aktuali, nes jeigu institucijų veikla nebus vertinama arba tai bus daroma remiantis klaidinga samprata, bus neįmanoma nustatyti, kaip organizacijos veikia ir bus sunku jas valdyti bei pagerinti jų veiklą. Taip pat šią temą svarbu nagrinėti dėl to, kad iki šiol Lietuvoje bei pasaulyje tokia tema studijų nėra daug. Kalbant apie veiklos auditą reikėtų paminėti tokius Lietuvos mokslininkus kaip S.Puškorius, D.Daujotaitė, J.Mackevičius ir kt., pasaulyje veiklos auditą giliausiai nagrinėja Ch.Pollitt, H.Summa, M.Funkhouser, C.G.Waring, S.L.Morgan ir kt. Darbas parašytas remiantis šių autorių idėjomis, o jame atskleistos ir išnagrinėtos problemos, siūlomi jų sprendimo būdai gali būti panaudoti tobulinant veiklos audito sistemą.

Šio magistrinio darbo **tikslas** – atskleisti veiklos audito esmę, jo plėtros tendencijas, specifiką bei sudaryti modelį, kuriuo remiantis būtų galima veiksmingai įvertinti veiklos audito efektyvumą. Šiam tikslui pasiekti reikia įgyvendinti tokius **uždavinius**:

- 1) Išnagrinėjus įvairių autorių darbus bei susijusius teisės aktus, atskleisti veiklos audito esmę, pagilinti jo sampratą ir išskirti svarbiausius veiklos audito bruožus.
- 2) Apžvelgti veiklos audito raidą ir jo plėtros tendencijas.
- 3) Sukurti veiklos audito efektyvumo (veiksmingumo) modelį.
- 4) Remiantis veiklos audito efektyvumo modeliu atlikti Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų ataskaitų analizę, atskleisti pagrindines veiklos audito atlikimo ir jo rezultatų įgyvendinimo tendencijas bei pateikti rekomendacijas.

Tyrimo objektas – Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų ataskaitos.

Tyrimo hipotezė – Valstybės kontrolės atlikti veiklos auditai yra efektyvūs ir daro teigiamą įtaką audituojamų subjektų veiklai.

Tyrimo metodai. Nagrinėjant teorinius veiklos audito aspektus, naudoti šie metodai: Lietuvos ir užsienio autorių mokslinių darbų nagrinėjimas, teisės aktų analizė, surinktos informacijos lyginimas, detalizavimas ir apibendrinimas. Atliekant tyrimą naudoti dokumentų analizės, tyrimo duomenų grupavimo, apibendrinimo ir lyginimo metodai.

Darbo struktūra. Mokslinį tiriamąjį darbą sudaro įvadas, trys skyriai, penki poskyriai, išvados ir pasiūlymai. Pirmoje darbo dalyje išsamiai nagrinėjama veiklos audito raida, esmė ir ypatumai. Antroji dalis skirta modelio, kuriuo būtų galima vertinti veiklos audito efektyvumą, formulavimui, o trečioji – modelio pritaikymui analizuojant Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų ataskaitas.

1. VEIKLOS AUDITO SAMPRATA

1.1 Veiklos audito esmė, raida ir šiuolaikinės tendencijos

„Žodis „auditas“ bendraja prasme reiškia reviziją. Dar nuo senovės laikų revizija buvo suprantama kaip išlaidų kontrolė, turint omenyje jų teisėtumą, pagrįstumą, tikslumą, finansinių dokumentų tvarkingumą, turimų įgaliojimų paisymą ir pan. Revizija, kaip finansinės kontrolės forma, taikoma visame pasaulyje ir vargu ar jos bus atsisakyta ateityje. Tačiau sparti pažanga, didėjantis bet kokios veiklos sudėtingumas, sąveikos, komunikacijos, valdymo ir kiti veiksniai neleidžia apsiriboti tik vieno konkretaus objekto finansinių reikalų nagrinėjimu. Dėl šių priežasčių finansinė revizija keičiama platesne samprata – finansiniu auditu, nes nagrinėjama kur kas daugiau problemų, susijusių su finansinių išteklių panaudojimu. Negana to, reikia tikrinti kaip valdoma kokia nors organizacija ar sistema, kokios valdymo struktūros yra sukurtos, kaip paskirstytos struktūrinių padalinių funkcijos ir atsakomybė, ir kitus veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo aspektus. Šioms problemoms nagrinėti pati audito samprata ir jos turinys suskirstyta į tris dalis: finansinį, veiklos ir konstitucinį auditą.“⁴

Audito užuomazgų aptinkama prieš daugiau kaip 5 tūkstančius metų. Jau Mesopotomijos civilizacijoje aptinkama patvirtinimo užuomazgų – įvairiuose įrašuose šalia piniginių sandorių sumų randamos ryškios žymės, kurios parodo, jog tos sumos buvo ne tik suregistruojamos, bet ir patvirtinamos. O pats terminas „auditas“ kilo iš lotynų kalbos žodžio „auditus“, kuris reiškia klausymą, svarstymą.⁵ Pasak Ch. Politt ir H. Summa, auditas yra viena iš seniausių ir garbingiausių valstybės funkcijų. Pavyzdžiui, Didžiosios Britanijos Audito tarnyba buvo įsteigta dar 1314 m., o Prancūzijos Audito rūmai - 1318 metais.⁶

Žvelgiant iš šios istorinės perspektyvos, veiklos auditas yra palyginti nauja kontrolės forma, aprėpianti viešojo sektoriaus institucijų, jos atskirų sistemų ir visos valstybės veiklą.⁷ Pasaulyje veiklos audito teorija pradėta plėtoti tik XXa. II-oje pusėje, tiksliau 7-ajame dešimtmetyje, praktikos pradžia

⁴ **Puškorius S.** Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga. // Viešojo politika ir administravimas. - Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2003, Nr. 4, p. 18.

⁵ **Funkhouser M., Pu Y. J.** Government Performance Auditing in the U.S. and China: Lessons Drawn from a Comparative Review. // Chinese Public Administration Review. - Newark: National Center for Public Productivity, 2004, Vol. 2, p. 18.

⁶ **Pollitt, Ch., Summa H.** Performance Audit and Public Management Reform // Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries. - New York: Oxford University Press Inc., 2002, p. 1.

⁷ **Puškorius S.** Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga. // Viešojo politika ir administravimas. - Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2003, Nr. 4, p. 6.

laikytina septintojo dešimtmečio pabaiga⁸ ir siejama su labiausiai ekonominiu požiūriu išsivysčiusiomis šalimis – JAV, Didžiąja Britanija, Kanada, Švedija. Ypač plačiai veiklos auditas paplito 8-ojo dešimtmečio pradžioje. Tai lėmė keletas faktorių⁹:

- 1) stipriai išsiplėtusi vyriausybės veiklos apimtis. Iš pradžių vykdžiusios esmines funkcijas, tokias kaip teisė, tvarka ir teisingumo įgyvendinimas, laikui bėgant vyriausybės prisiėmė svarbų vaidmenį įgyvendinant socialinę – ekonominę plėtrą, o tai paskatino viešųjų išlaidų augimą;
- 2) konkurencija dėl išteklių paskirstymo. Išteklių ribotumas reikalauja racionalaus ir gerai informuoto sprendimų priėmimo, susijusio su viešosiomis išlaidomis – tai reiškia, kad iš išleistų pinigų reikia gauti kuo daugiau įmanomos naudos;
- 3) demokratiškesnių institucijų plėtra bei didėjantis visuomenės ir jos atstovų sąmoningumas, t.y. visuomenės reikalavimas atsiskaityti dėl viešųjų išteklių panaudojimo;
- 4) rizikų, susijusių su visuomenės pasitikėjimu, atsiradimas ir sugebėjimo jas valdyti poreikis ir kt;

Kaip matyti, raidos pradžioje veiklos auditas buvo siejamas daugiausia su išteklių paskirstymu ir atskaitomybe už šią veiklą, o tai reiškia, kad jis buvo glaudžiai „siejamas su programinio biudžeto sudarymo koncepcija. Programinio valdymo principų įgyvendinimu šalių vyriausybės siekė, kad būtų efektyviau naudojamos valstybės biudžeto lėšos, o institucijų veikla būtų nukreipta į konkrečių rezultatų siekimą, sukuriant kontrolės ir valdymo sistemas, padidinančias finansinės atskaitomybės poreikį visais valdymo lygmenimis. Tokiu principu sudaromas biudžetas kėlė poreikį sistemai, kuri įvertintų kaip ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai buvo pasiekti tikslai, t.y. suformavo poreikį veiklos audito specialistų atsiradimui. Siekiant realizuoti programinio valdymo principus ir reikalavimus kartu buvo generuojamos ir plėtojamos veiklos audito koncepcijos.“¹⁰ Vėliau, plėtojant vadybos mokslo koncepcijas, veiklos audito teorija ir praktika dar labiau keitėsi, veiklos audito tyrimo sritys išsiplėtė ir šiuo metu jis nebesiejamas tik su programiniu valdymu, tiksliau, biudžeto formavimo priežiūra. Didelę įtaką veiklos audito raidai padarė tuo pat metu pradėtos viešojo valdymo reformos, kurių pagrindinis tikslas buvo modernizuoti, racionalizuoti ir minimizuoti valstybinį valdymo aparatą, o tai padaryti buvo siekiama per

⁸ **Pollitt, Ch., Summa H.** Performance Audit and Public Management Reform // Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries. - New York: Oxford University Press Inc., 2002, p. 1.

⁹ **Daujotaitė D., Mačerinskienė I.** Development of performance audit in public sector. // 5th International Scientific Conference "Business and management'2008" : Conference proceeding, 16-17 May. [CD]. - Vilnius: Technika, 2008, p. 178.

¹⁰ **Daujotaitė D.** Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje. // Viešoji politika ir administravimas. - Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2009, Nr. 28, p.31.

decentralizaciją ir veiklos valdymą.¹¹ Dėl to reikėjo naujų pagalbinių mechanizmų, galinčių padėti įgyvendinti šiuos siekius – veiklos auditas buvo vienas iš jų. Kitaip tariant, veiklos audito poreikis grindžiamas racionalių institucijų valdymu ir galimybe įvertinti jų veiklą.

Taigi, „pasaulinėje veiklos audito raidoje galima išvelgti dvi būdingas tendencijas: atsiradimo pradžioje svarbiausias vaidmuo teko kontrolės funkcijai, vėliau – nuo 1996 m. svarbesnis konsultacijų ir rekomendacijų teikimo vaidmuo.“¹²

Veiklos audito ir naujojo viešojo valdymo santykių reikėtų panagrinėti plačiau. Tiek naujasis viešasis valdymas, tiek veiklos auditas akcentuoja veiklos veiksmingumo ir efektyvumo svarbą, todėl veiklos auditoriams rekomenduojama sutelkti dėmesį į naująją viešąją vadybą ir galimus jos padarinius. D. Dajotaitė¹³ išskiria tris šios sąveikos priežastis:

- 1) Nors naujosios viešosios vadybos tikslai sutampa su veiklos audito tikslais, tačiau iš anksto negalima teigti, kad jie bus įgyvendinti. „Siekis įrodyti, kad valdžia vykdo veiklą, nėra tas pats, kas įrodyti, kad ta veikla įvykdyta.“ Šiuo atveju, veiklos auditas įgalina atskirti siekius nuo realaus įvykdymo.
- 2) Egzistuoja rizika gauti nepageidaujamus ir nenumatytus rezultatus, priešingus nustatytiems tikslams. Šiuo atveju, svarbiausia yra nustatyti aiškius veiklos vertinimo matavimus, o veiklos auditas kaip tik ir veikia vadovaudamasis atitinkamais kriterijais, kurie leidžia atskleisti numatytus ir nenumatytus reiškinius.
- 3) Galima naujosios viešosios vadybos įgyvendinimo izomorfizmo¹⁴ rizika. D. Dajotaitė šį reiškinį aiškina tokiu pavyzdžiu: „organizacijos, įsisavinančios sėkmingai naujosios viešosios vadybos nuostatas įgyvendinusius pirmtakus, tų pačių rezultatų nepasiekia.“ Veiklos auditas kaip tik turėtų atskleisti šiuos įgyvendinimo ir įsisavinimo aspektus.

Nors naujoji viešoji vadyba ir veiklos auditas yra glaudžiai susiję ir vienas kitą papildo, tačiau veiklos auditas mokslinėje literatūroje yra išnagrinėtas daug siauriau, negu naujosios viešosios vadybos koncepcija. Pasak C. Pollitt¹⁵, galima išskirti keletą priežasčių. Visų pirma, naujosios viešosios vadybos

¹¹ **Pollitt, Ch., Summa H.** Performance Audit and Public Management Reform // Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries. - New York: Oxford University Press Inc., 2002, p.1.

¹² **Dajotaitė D.** Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje. // Viešoji politika ir administravimas. - Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2009, Nr. 28, p.31.

¹³ Ten pat, p.34.

¹⁴ Tam tikrų objektų panašumas struktūros atžvilgiu. **Tarptautinių žodžių žodynas.** – Vilnius: Žodynas, 1999, p. 542

¹⁵ **Pollitt, Ch., Summa H.** Performance Audit and Public Management Reform // Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries. - New York: Oxford University Press Inc., 2002, p.3.

(kitaip naujasis viešasis valdymas) teorija buvo įgyvendinama politikų, kuriems yra įprasta bet kokią savo vykdomą veiklą viešai traktuoti kaip inovatyvią, vertingą ir sėkmingą, o apie atskirų institucijų plėtrą ir pokyčius viešai kalbama mažai. Antra, labai greitai atsirado daug viešojo sektoriaus reformos pasekėjų, autoriaus vadinamų konsultantais, kurie siekė šią idėją populiarinti dar labiau negu politikai bei viešai diskutuoti dėl jos reikalingumo ir svarbos. Tuo tarpu, Aukščiausių audito institucijų veiklos mastas nėra toks didelis, be to, jos yra atsiribojusios nuo politikos ir viešų diskusijų apie vykdomus pokyčius. Trečia, viešojo valdymo reforma apėmė visą viešąjį sektorių, paveikdama ministerijas, vykdomuosius, vietos valdžios ar kitus viešuosius organus. Tuo tarpu, Aukščiausios audito institucijos yra pavienės organizacijos turinčios nedidelį darbuotojų skaičių, tai reiškia, jog pokyčiai, kuriuos vykdo atskiri auditoriai, nėra tokie svarbūs kaip tie, kurie paveikia daugybę viešojo sektoriaus darbuotojų ir kurie tiesiogiai gali nulemti piliečių galimybes naudotis viešosiomis paslaugomis. Visgi, nors veiklos audito plėtrai skiriama daug mažiau dėmesio, jis tapo labai svarbia daugumos Aukščiausiųjų audito institucijų veiklos dalimi.

1.1.1 Valstybės kontrolės raida Lietuvoje

Siekiant kuo geriau suprasti veiklos audito atsiradimą ir formavimąsi Lietuvoje, į jo raidą pažvelgsime per Valstybės kontrolės raidos prizmę, kadangi Valstybės kontrolė yra svarbiausia veiklos auditą atliekanti institucija Lietuvoje.

Lietuva valstybinės kontrolės srityje pirmuosius žingsnius žengė gana vėlai. Viena pirmųjų institucijų, skirtų finansų kontrolei buvo Vienkartinis išdo teismas, įkurtas 1591 m. Iki tol Lietuvos Didžiojoje Kunigaikštystėje specializuotų ekonominės kontrolės organų nebuvo, nes Vytautas Didysis buvo įvedęs asmeninę kontrolę, t.y. jis reikalavo pasiaiškinimų iš asmenų, įtariamų neteisėtu praturtėjimu, o jų nesulaukęs tiesiog konfiskuodavo tų asmenų turtus į išdą.¹⁶

Vėliau buvo pradėti kurti išdo teismai, tačiau jie nebuvo pajėgūs padėti valstybei efektyviai kovoti su mokesčių vengimu. Dėl šios priežasties 1613 – 1763 metais veikė Išdo tribunolas, kuris taip pat vykdė tam tikras finansinės kontrolės funkcijas. 1718 m. buvo įsteigta Revizijos kolegija, tikrindavusi visų valstybinių pajamų ir išlaidų sąskaitas. Po trečiojo padalijimo 1795 m. Lietuva buvo aneksuota ir priskirta Rusijos imperijai, todėl nuo 1795 m. iki Nepriklausomybės atgavimo 1918 m. Lietuvoje viešųjų finansų kontrolė buvo reglamentuojama tuometiniais carinės Rusijos įstatymais.¹⁷

¹⁶ Žilėnas A. Lietuvos Didžiosios Kunigaikštystės finansų pagrindai. Vilnius: Lietuvos bankas, 1996. p.129

¹⁷ Katkus A. Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. - Vilnius: Justitia, 2004, p.17

Vėlesnį Valstybės kontrolės formavimąsi galima suskirstyti į tris etapus¹⁸:

- 1) Valstybės kontrolės raida tarpukariu (1918 – 1940 m.m.);
- 2) Valstybės kontrolės raida sovietinio režimo metais (1940 – 1990 m.m).
- 3) Valstybės kontrolės raida atkūrus nepriklausomybę (nuo 1990 m. iki dabar)

Valstybės kontrolė tarpukariu. Lietuvai paskelbus nepriklausomybę atsirado poreikis formuoti valstybines valdžios ir valdymo institucijas, kurti nacionalinę teisinę bazę. 1918 m. lapkričio 4 d. Lietuvos Valstybės Tarybos posėdyje buvo nuspręsta įkurti Valstybės kontrolę, nepriklausomą nuo Vyriausybės. Tai buvo pirmasis žingsnis savarankiškos ir nepriklausomos institucijos, skirtos valstybės veiklai prižiūrėti, kūrimo link. Valstybės kontrolės institucija buvo įsteigta 1919 m. sausio 16 d., o netrukus buvo priimtas ir pirmasis Valstybės kontrolės įstatymas, kurio pagrindinės nuostatos buvo įtrauktos į 1919 m. Lietuvos Valstybės Laikinosios Konstitucijos Pamatinius dėsnius. Joje buvo apibrėžta Valstybės kontrolės vieta valstybėje, jos teisinė padėtis ir funkcijos. Reikia pažymėti ir tai, kad iš 42 laikinosios Konstitucijos Pamatinių dėsnių straipsnių Valstybės kontrolei buvo skirti net 9 straipsniai, o tai tik parodo šios institucijos svarbą ir reikšmę valstybei.¹⁹

1920 m. buvo įsteigta Valstybės kontrolės taryba ir patvirtintas jos darbo reglamentas, o 1926 m. gegužės 12 d. įsigaliojo nauja Valstybės kontrolės įstatymo redakcija, kuri galutinai užbaigė institucijos kūrimosi etapą, nes Valstybės kontrolei buvo suteiktas tvirtas teisinis pagrindas. Įstatyme buvo išskirtinai akcentuojama priežiūros funkcija. Kita vertus, žvelgiant iš šių dienų perspektyvos įstatyme trūko dėmesio lėšų panaudojimo ekonomiškumui, efektyvumui ir veiksmingumui.²⁰

Tarpukariu Valstybės kontrolė buvo gana savarankiškai veikianti ir valstybines priežiūros funkcijas vykdanči institucija, tačiau 1940 m. rugpjūčio 26 d. Valstybės kontrolės veikla buvo nutraukta, o pati institucija likviduota. Taip prasidėjo antrasis raidos etapas.

Valstybės kontrolė sovietinio režimo metais. Tais pat metais, vietoje prievarta nutraukusios savo veiklą Valstybės kontrolės buvo įkurtas Liaudies komisariatas, o kadangi sovietinės okupacinės valdžios siekis buvo pakeisti visus valstybinės valdžios ir valdymo institucijų vadovaujančius darbuotojus, dauguma institucijos darbuotojų buvo atleisti. 1941 m. vasarą prasidėjus karui ir nutrūkus Valstybės kontrolės sovietizavimo procesui, grupė buvusių Valstybės kontrolės darbuotojų bandė atgaivinti institucijos veiklą, tačiau šioms pastangoms pasipriešino okupacinė vokiečių valdžia.

¹⁸ Valstybės kontrolės istorinė raida <http://www.vkontrolė.lt/n/index.php?id=20> [žiūrėta 2010 10 08]

¹⁹ Ten pat.

²⁰ **Katkus A.** Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. - Vilnius: Justitia, 2004, p.24

1944 m. pasibaigus vokiečių okupacijai Lietuvoje buvo atkurta sovietinė santvarka. Šiuo laikotarpiu kontrolės institucija ne kartą buvo reorganizuota ir įvairiai vadinta, tačiau ji nevykdė savo esminių funkcijų, o buvo tik partinio vadovavimo ir kontrolės įrankis. Nuo 1944 m. iki 1990 m. demokratinėms valstybėms būdingos, nepriklausomos ir valstybės veiklą prižiūrinčios, Valstybės kontrolės nebuvo. Tuo metu veikusi institucija nebuvo parlamento formuojama ar jam atskaitinga, ji nevykdė ekonominės finansinės kontrolės funkcijos. Galiausiai, 1990 m. balandžio 5 d., ši institucija buvo panaikinta.²¹

Valstybės kontrolė po nepriklausomybės atkūrimo. Po Lietuvos Nepriklausomybės atkūrimo (1990 m. kovo 11 d.) prasidėjo naujas visos valstybės, o kartu ir Valstybės kontrolės, raidos etapas.

1990 m. balandžio 5 d. sušauktame Aukščiausiosios Tarybos posėdyje buvo priimtas įstatymas „Dėl Lietuvos Respublikos Aukščiausiajai Tarybai atskaitingų valstybės organų įsteigimo“, kuriuo buvo įkurtas Valstybės kontrolės departamentas. Tų pat metų gegužės 31 d. priimtas ir Valstybės kontrolės departamento įstatymas, kuris galutinai įteisino prieškarinį institucijos pavadinimą „Valstybės kontrolė“, o pačią instituciją apibrėžė kaip Aukščiausiajai Tarybai atskaitingą, valstybės finansinių ir materialinių išteklių naudojimo teisėtumą, tikslingumą ir efektyvumą bei valstybės turto apsaugą tikrinantį organą.²²

Kitas žingsnis formuojant tuometinės Valstybės kontrolės statusą buvo jos priėmimas į tarptautines audito institucijas vienijančias organizacijas: 1992 m. spalio mėn. Valstybės kontrolė tapo Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (toliau INTOSAI) nare, o 1993 m. birželio mėnesį - Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (toliau EUROSAI) nare. Taip pat buvo sudarytos bendradarbiavimo sutartys su daugelio užsienio šalių giminingomis institucijomis.²³

Tapus INTOSAI nare, Valstybės kontrolei reikėjo lygiuotis į tarptautinius šios organizacijos standartus, todėl iškilė būtinybė sureguliuoti Valstybės kontrolės teisinį statusą taip, kad jis atitiktų visuotinai pripažintas ir Vakarų Europoje taikomas rekomendacijas.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos, priimtos referendumu 1992 m. spalio 25 d., XII skirsnis „Valstybės kontrolė“ buvo skirtas šios institucijos teisiniam statusui ir kompetencijai reglamentuoti, jame taip pat buvo suformuluoti pagrindiniai Valstybės kontrolės tikslai: prižiūrėti, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir prižiūrėti, kaip vykdomas valstybės biudžetas, kaip valstybinės įstaigos ir organizacijos laikosi finansinės drausmės. Konstitucijoje taip pat išdėstyta, kad Valstybės kontrolės

²¹ **Katkus A.** Lietuvos valstybės kontrolė: istorinė apžvalga. - Kaunas: Vilius, 1994, p. 17

²² **Valstybės kontrolės istorinė raida** <http://www.vkontrolė.lt/n/index.php?id=20> [žiūrėta 2010 10 08]

²³ **Budbergytė R.** Valstybinis auditas. Pažangos keliu // Valstybinis auditas – pagalba valstybei išmintingai valdyti turta: konferencija. – Vilnius, 2009, p. 1. http://www.vkontrolė.lt/VK90_konferencija.shtml [žiūrėta 2010 11 03]

sistemą ir įgaliojimus nustato įstatymas, todėl 1995 m. gegužės 30 d. Seime buvo priimtas Valstybės kontrolės įstatymas, kuris detaliam reglamentavo Valstybės kontrolės teisinį statusą, kompetenciją, tarnybos tvarką. Kiek vėliau, 1996 m., buvo patvirtintas pirmasis Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės pareigūnų profesinės etikos kodeksas.²⁴

Rengiantis narystei Europos Sąjungoje reikėjo toliau tobulinti viešųjų išteklių priežiūros sistemą – siekiant užtikrinti valstybės institucijų, įstaigų ir organizacijų veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą buvo būtina gerinti valstybės finansinių išteklių kontrolę ir atskaitomybę. Nors Europos Komisija savo ataskaitose apie Lietuvos pažangą rengiantis narystei ES teigiamai vertindavo Valstybės kontrolės veiklą, tačiau šios institucijos teisinę padėtį ir įgaliojimus dar reikėjo koreguoti.²⁵

2000 - 2001 m. SIGMA²⁶ ekspertams atlikus ekspertinį Valstybės kontrolės veiklos ir jos teisinio pagrindo vertinimą buvo pateiktos rekomendacijos, o jų pagrindu buvo sukurtas Valstybės kontrolės strateginis plėtros planas, kuriame buvo aiškiai įvardyta nauja Valstybės kontrolės vizija – tapti išorės finansų kontrolės valstybine audito institucija, atliekančia finansinį ir veiklos auditus pagal tarptautinius audito standartus.²⁷

„2001 m. gruodžio 13 d. priėmus Valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymą, Valstybės kontrolė pirmą kartą nacionalinėje teisėje buvo įvardyta kaip valstybinio audito institucija, dirbanti pagal šiuolaikinius audito reikalavimus ir tarptautinius standartus. Valstybės kontrolė, kaip audito institucija, neteko kvotos ir administracinių teisės pažeidimų bylų nagrinėjimo funkcijų, tačiau buvo įpareigota sustiprinti prevencinę veiklą. Remiantis įstatymu kontrolierių pareigybės buvo panaikintos, vietoj jų įsteigtos valstybinių auditorių pareigybės. Institucijos veikloje įvyko posūkis nuo kontrolinės - revizinės metodikos į audito metodiką: sukurti pirmieji Finansinio ir Veiklos auditų vadovai, patvirtinti Valstybinio audito reikalavimai, pradėtas strateginis audito planavimas.“²⁸

Siekiant toliau reglamentuoti ir modernizuoti institucijos veiklą, 2002 m. buvo patvirtinti dar du dokumentai: Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodeksas ir Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos pažeidimų nagrinėjimo reglamentas.

2003 m. Valstybės kontrolei buvo suteikti nauji įgaliojimai - audituoti Europos Sąjungos paramos fondų lėšų, atitenkančių Lietuvai, panaudojimo teisėtumą bei efektyvumą, taip pat valstybės biudžeto

²⁴ **Katkus A.** Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. - Vilnius: Justitia, 2004, p.45

²⁵ Ten pat, p.59

²⁶ **SIGMA** - ES paramos organizacija Vidurio ir Rytų Europos šalims tobulinant valdymą ir administravimą.

²⁷ **Valstybės kontrolės istorinė raida** <http://www.vkontrole.lt/n/index.php?id=20> [žiūrėta 2010 10 08]

²⁸ **Budbergytė R.** Valstybinis auditas. Pažangos kelio // Valstybinis auditas – pagalba valstybei išmintingai valdyti turta: konferencija. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/VK90_konferencija.shtml [žiūrėta 2010 11 03]

lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojamą. Valstybės kontrolei taip pat buvo patikėta vykdyti savivaldybių kontrolierių tarnybų atliekamo audito išorinę peržiūrą.²⁹ Kaip matyti, šių įgaliojimų suteikimas išplėtė Valstybės kontrolės funkcijas vykdant veiklos auditą.

Valstybės kontrolės statuso, jos veiklos principų tobulinimo darbas vyksta nuolatos. Paskutinį kartą Valstybės kontrolės įstatymas papildytas 2010 m. gegužės 25 d. Juo patikslinti Valstybės kontrolės veiklos uždaviniai ir veiklos spektras. Valstybės kontrolės, kaip šalies aukščiausiosios valstybinio audito institucijos, modernėjimo ir brandos procesas lėmė būtinybę stiprinti ir tobulinti valstybinį auditą. Siekiant šio tikslo, buvo patvirtinta Valstybinio audito strategija, kurioje suformuluoti pagrindiniai valstybinio audito tikslai bei jų įgyvendinimo priemonės. Be to, kiekvienais metais rengiama Valstybinio audito programa, kurioje pateikiami planuojami atlikti valstybiniai auditai, audituojamos institucijos, auditų laikas. Šie dokumentai lemia aiškesnį valstybinio audito reglamentavimą bei strateginį kryptingumą, o tai gerina institucijos veiklos efektyvumą.

Valstybės kontrolės raida labai aiškiai atskleidžia veiklos audito formavimosi ypatumus, kadangi Valstybės kontrolė yra aukščiausia valstybinį auditą bei svarbiausia veiklos auditą atliekanti institucija Lietuvoje. Nuo pokyčių šios institucijos statuse ir veikloje priklauso ir veiklos audito pokyčiai bei svarba valstybės gyvenime.

1.2 Veiklos audito koncepcijos analizė

Veiklos auditas įvairiai apibrėžiamas ne tik teisinėje literatūroje, bet ir skirtingų autorių darbuose. Dažniausiai naudojamas apibrėžimas yra pateiktas Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) „Audito standartuose“. Šiame dokumente veiklos auditas apibrėžiamas kaip auditas, nustatantis, kiek „ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai audituojamas subjektas, vykdydamas savo pareigas, naudoja savo išteklius. Jis apima:

- 1) „administracinės veiklos, atliekamos pagal protingus administravimo principus ir praktiką, ir valdymo veiklos ekonomiško audito;
- 2) žmonių, finansinių ir kitų išteklių naudojimo rezultatyvumo auditą, įskaitant informacinių sistemų, veiklos rezultatyvumo matų bei stebėjimo tvarkos ir audituojamos įstaigos procedūrų, taikomų taisant nustatytus trūkumus, tikrinimą;

²⁹ **Budbergytė R.** Valstybinis auditas. Pažangos keliu // Valstybinis auditas – pagalba valstybei išmintingai valdyti turta: konferencija. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/VK90_konferencija.shtml [žiūrėta 2010 11 03]

3) veiklos efektyvumo auditą vertinant, kaip audituojamoji įstaiga įgyvendina savo tikslus, ir auditą lyginant faktinį veiklos poveikį su planuotu.³⁰

Europos Audito Rūmų parengtame Veiklos audito vadove pateikiamas siauresnis veiklos audito apibrėžimas: „Veiklos auditas yra patikimo finansų valdymo auditas, kuriuo tikrinama, kaip ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai audituojami subjektai, vykdydami savo įgaliojimus, panaudoja lėšas.“³¹

Veiklos audito įgyvendinimo rekomendacijose pateikiamas dar vienas panašus veiklos audito apibrėžimas: „Veiklos auditas – tai nepriklausomas valstybės įmonių, programų ir organizacijų rezultatyvumo ir efektyvumo įvertinimas atsižvelgiant į ekonomiškumą“³² Ši samprata šiek tiek skiriasi nuo anksčiau pateiktųjų tuo, kad čia yra paminėtas veiklos audito, kaip nepriklausomos veiklos, pobūdis. Taip pat, šiame apibrėžime svarbiausiu laikomas ekonomiškumo kriterijus, pagal kurį vertinami ir kiti du kriterijai, tuo tarpu, kituose apibrėžimuose visi trys kriterijai yra lygiaverčiai. Pagal Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymą „veiklos auditas – audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu.“³³ Taip pat veiklos auditas apibrėžiamas ir Valstybinio audito reikalavimuose, tik čia dar pridodamas vienas aspektas, t.y., teigiama, kad veiklos audito tikslas yra ne tik įvertinti veiklą, bet ir atskleisti jos tobulinimo galimybes.³⁴

Atskirų autorių, nagrinėjančių veiklos auditą, darbuose pateikiami apibrėžimai taip pat nėra labai skirtingi, tačiau norint kuo geriau išsiginčyti į veiklos audito esmę reikia išnagrinėti ir juos.

Profesinėje/akademineje literatūroje pirmasis veiklos audito apibrėžimą pateikė šiuolaikinio veiklos audito kūrėjas Lennis Knighton. 1967 metais išleistoje knygoje “The Performance Post Audit in State Government“ jis rašė, kad veiklos auditas yra nepriklausomas vertinimas, kurį atlieka generalinis auditorius, norėdamas įstatymų leidžiamajai valdžiai pateikti informaciją apie tai, kaip įvairios valstybės organizacijos atlieka savo funkcijas siekdamos tikslo, efektyvaus ir veiksmingo valstybės programų vykdymo.³⁵

³⁰ **Auditing Standards.** Auditing Standards Committee, INTOSAI. - Cairo, 1995, p.33

³¹ **Veiklos audito vadovas.** Europos Audito Rūmų Audito tobulinimo ir ataskaitų rengimo skyrius <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/audit> [žiūrėta 2010 11 19], p. 8

³² **Implementation Guidelines for Performance Auditing Standards.** Draft. Standards and Guidelines for Performance Auditing based on INTOSAI’s Auditing Standards and Practical Experience. - The Swedish National Audit Office, 2001, p.11

³³ **Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=374772&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2010 10 09]

³⁴ **Valstybinio audito reikalavimai** http://www.vkontrole.lt/teisine_audito_reikalavimai.php [žiūrėta 2010 10 09]

³⁵ **Funkhouser M., Pu Y. J.** Government Performance Auditing in the U.S. and China: Lessons Drawn from a Comparative Review. // Chinese Public Administration Review. - Newark: National Center for Public Productivity, 2004, Vol. 2, p.20

Plačiausiai veiklos auditas išnagrinėtas užsienio autorių C. Pollitt, H. Summa, C. Waring, S. Morgan darbuose. C. Pollit ir H. Summa teigia, kad veiklos auditas siekia nustatyti ar viešosios programos, projektai ir organizacijos veikia ekonomiškai, rezultatyviai ir efektyviai, ir ar remiasi gero valdymo praktika.³⁶ C. Waring ir S. Morgan veiklos auditą apibūdina kaip sistemingą, objektyvų vyriausybės programos ar jos veiklos procesų bei pasiekimų vertinimą, siekiant nustatyti jų ekonomiškumą, rezultatyvumą ir efektyvumą. Jie taip pat pabrėžia, jog veiklos auditas nėra tik vertinimas. Jį atlikus turi būti pateikiamos rekomendacijos dėl audituojamojo subjekto veiklos gerinimo.³⁷

Рябухин С., Климантов С. teigia, kad veiklos auditas yra nepriklausomas vyriausybės, kaip viešųjų lėšų valdytojos, ir biudžeto lėšų gavėjų vykdomų veiklų bei programų efektyvumo tikrinimas bei vertinimas, ir rekomendacijų šioms veikloms gerinti pateikimas.³⁸ Ši veiklos audito samprata skiriasi nuo kitų tuo, jog joje minimas tik vienas veiklos audito kriterijus – efektyvumas, o apie ekonomiškumą ir rezultatyvumą nėra užsiminama.

Specialiojoje lietuvių literatūroje plačiausią veiklos audito apibrėžimą yra pateikęs S. Puškorius: „Veiklos auditas yra valstybės, ministerijų, departamentų ir kitų viešojo sektoriaus institucijų valdymo ekonomiškumo, efektyvumo, veiksmingumo sisteminė analizė bei pasiūlymų, kaip šiuos kriterijus gerinti, rengimas.“³⁹ Šiame apibrėžime galima išskirti tris esminius veiklos audito aspektus. Pirma, veiklos auditas yra vertinamojo pobūdžio. Antra, jis atliekamas remiantis efektyvumo, veiksmingumo ir ekonomiškumo kriterijais. Trečia, veiklos audito rezultatas yra ne tik veiklos įvertinimas, bet rekomendacijų tai veiklai gerinti, pateikimas.

Panašų apibrėžimą pateikia ir J. Mackevičius: „veiklos auditas – tai audituojamos valstybės institucijos, įstaigos ar įmonės administracinės veiklos siekiant iškeltų tikslų, taip pat darbo, materialinių finansinių bei kitų išteklių naudojimo ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo įvertinimas.“⁴⁰ Šioje sampratoje pabrėžiama ne tik veiklos vertinimo, bet ir išteklių naudojimo remiantis ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo kriterijais svarba.

Įvairiuose šaltiniuose pateiktų veiklos audito apibrėžimų panašumai ir skirtumai pateikti susistemintoje lentelėje. (1 lentelė)

³⁶ Pollitt, Ch., Summa H. Performance Audit and Public Management Reform // Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries. - New York: Oxford University Press Inc., 2002, p.1

³⁷ Waring C. G., Morgan S. L. Public Sector Performance Auditing in Developing Countries. - Washington, D.C: The World Bank, 2007, p. 323

³⁸ Рябухин С., Климантов С. Аудит эффективности государственного сектора экономики. - Москва, 2006, p. 34

³⁹ Puškorius S. Veiklos auditas: monografija. - Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004, p.21

⁴⁰ Mackevičius, J. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos. Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001, p. 41

1 lentelė. Veiklos audito sampratų panašumai ir skirtumai

Šaltiniai / Bruožai	Audito pobūdis	3E	Išskirtiniai aspektai			
			Nepriklausomumas	Rekomendacijos	Išteklių panaudojimas	Gero valdymo praktika
INTOSAI Audito standartai	Nustatymas	+			+	+
EAR veiklos audito vadovas	Tikrinimas	+			+	
Veiklos audito įgyvendinimo rekomendacijos	Vertinimas	+	+			
LR Valstybės kontrolės įstatymas	Vertinimas	+				
Valstybinio audito reikalavimai	Vertinimas	+		+		
C. Pollitt, H. Summa	Nustatymas	+				+
C. Waring, S. Morgan	Vertinimas	+		+		
Рябухин С., Климантов С.	Tikrinimas; vertinimas	Efektyvumas	+	+	+	
S. Puškorius	Sisteminė analizė	+		+		
J. Mackevičius	Vertinimas	+			+	

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis aukščiau pateiktomis veiklos audito sampratomis

Pateikiant įvairias veiklos audito sampratas nebuvo siekiama sudaryti vieną bendrą veiklos audito apibrėžimą, o norėta atskleisti nagrinėjamos sąvokos sampratų skirtumus ir išskirti esminius veiklos audito bruožus.

Pirmiausia, reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad nagrinėtuose šaltiniuose šiek tiek skirtingai suvokiamas audito pobūdis. Daugumos autorių nuomone veiklos auditas yra vertinamojo pobūdžio

procesas, o S. Puškorius įveda platesnę sąvoką – „sisteminė analizė“. Taip pat, ne visi autoriai išskiria vienodus veiklos audito aspektus, tokius kaip nepriklausomumas, rekomendacijų pateikimas, išteklių panaudojimas ar gero valdymo praktika. Visa tai galima paaiškinti tuo, jog lig šiol nėra bendros sąvokos, apibrėžiančios veiklos auditą. Lietuvių kalboje vartojamas veiklos audito terminas, tuo tarpu anglų kalboje vartojama keletas sąvokų – veiklos auditas („performance audit“), vertės už pinigus auditas („value for money auditing“), efektyvumo auditas („effectiveness auditing“), programų auditas („program auditing“), veikimo auditas („operational auditing“) ir valdymo auditas („management auditing“), rusų kalboje taip pat vartojamas efektyvumo audito terminas. Kiekviena šių sąvokų pabrėžia vieną ar kitą veiklos audito, kaip proceso aspektą, ir todėl, priklausomai nuo to, kokia samprata vadovaujasi skirtingi autoriai, skiriasi ir jų apibrėžimai. Antra, veiklos audito apibrėžimų ir jam apibūdinti naudojamų sąvokų įvairovė atspindi dvejopą auditą kaip profesijos kilmę. Auditoriai besiremiantys tradicine audito samprata, didesnę dėmesį skiria ekonomiškumui ir efektyvumui, tuo tarpu tie, kurie yra labiau linkę į auditą žiūrėti kaip į socialinį reiškinį, domisi programų tikslais ir rezultatais, t.y. veiksmingumu.⁴¹ Visgi, nors pateiktieji apibrėžimai šiek tiek skiriasi, visi jie nusako kaip ir kodėl veiklos auditas yra atliekamas, kas yra vertinama ir kam pateikiami gauti rezultatai.

Be to, S. Puškoriaus teigimu, nereikia „pasiduoti sunkumams dėl terminų formulavimo sudėtingumo, jų daugiareikšmiškumo, santykių tarp įvairių sampratų painiavos ir kitų dalykų.“⁴² Norint suprasti vieną ar kitą procesą, svarbiausia nusistatyti kriterijus, kuriais remiantis jis bus vykdomas. Šis teiginys ypač tinka nagrinėjamoju atveju, nes nors pateikti apibrėžimai ir pasižymi įvairove, tačiau visuose juose yra paminėtas esminis veiklos audito aspektas – 3E koncepcija, t.y. kad veiklos auditas remiasi efektyvumo, ekonomiškumo ir rezultatyvumo kriterijais.

Kaip teigia S. Puškorius, „pagrindinės viešojo administravimo kokybės vertinimo sampratos vis dar iki galo nesuprastos, ne visų mokslininkų priimtos ir vienodai naudojamos.“⁴³ Tačiau apibendrinus egzistuojančius šių trijų kriterijų apibūdinimus, galima išskirti tokius jų apibrėžimus:

Ekonomiškumas (economy) – tai panaudotų išteklių, kurių reikia tam tikram rezultatui gauti (pagaminti prekę, suteikti paslaugą ir pan.), minimizavimas išlaikant tam tikrą to rezultato kokybę. Pasak D. Daujotaitės, ekonomiškumas suprantamas kaip taupus išteklių, reikalingų rezultatui gauti naudojimas,

⁴¹ Funkhouser M., Pu Y. J. Government Performance Auditing in the U.S. and China: Lessons Drawn from a Comparative Review. // Chinese Public Administration Review. - Newark: National Center for Public Productivity, 2004, Vol. 2, p.20

⁴² Puškorius S. Veiklos auditas: monografija. - Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004, p.26

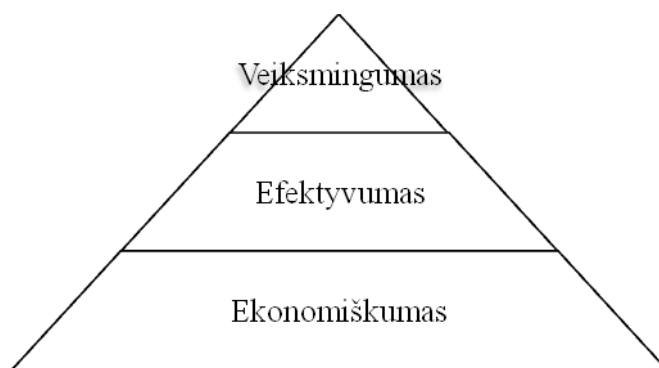
⁴³ Ten pat, p. 26

išlaikant atitinkamą to rezultato kokybę.⁴⁴ Šis kriterijus leidžia pasirinkti geriausią – pigiausią arba ekonomiškiausią būdą, norint pasiekti konkretų rezultatą. Taip pat, įvairius rezultatus galima palyginti tarpusavyje pagal panaudotų išteklių kaštus, nes visų rezultatų kokybė yra vienoda. Ekonomiškumas yra paprasčiausias ir lengviausiai apskaičiuojamas iš visų trijų kriterijų, nes jis vertina tik kaštus.

Efektyvumas (efficiency) – pageidautinų veiklos rezultatų ir panaudotų tiems rezultatams pasiekti kompleksinių išteklių, indėlių, kaštų bei kitų resursų santykis.⁴⁵ Paprasčiau tariant, efektyvumas parodo santykį tarp produkto (prekių, paslaugų) ir jam pagaminti panaudotų išteklių. Tačiau teisingai pasirinkti šį kriterijų yra sudėtinga užduotis, nes skirtingai nei ekonomiškumas, efektyvumas yra kompleksinis kriterijus, t.y. jis priklauso ne tik nuo kaštų, bet ir nuo laiko, naudojamų technologijų, personalo, darbuotojų kvalifikacijos ir motyvacijos ir kt. Efektyvumas yra padidinamas, kai už tą pačią kainą pagaminama daugiau reikalaujamos kokybės produktų arba kai tam tikras kiekis reikalaujamos kokybės produktų yra pagaminamas už mažesnę kainą.

Veiksmingumas (effectiveness) arba **rezultatyvumas** suprantamas kaip tikslų pasiekimo lygis panaudojus tam tikrą kiekį išteklių. Šis kriterijus yra labai sunkiai apskaičiuojamas kiekybiškai, nes iš esmės tai kokybinis vertinimas, tačiau norint tiksliai įvertinti organizacijos veiksmingumą, būtina jos rezultatus nustatyti ir įvertinti kiekybiškai.

Nors šie trys kriterijai iš esmės yra skirtingi, tačiau tarpusavyje jie susiję sudėtingais ryšiais. S. Puškorius nurodo, kad tarp ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo matomos aiškios ribos, tačiau tarp jų egzistuoja hierarchiniai ryšiai.⁴⁶ (1 pav.)



1 pav. 3E kriterijų hierarchija

Šaltinis: Puškorius, 2002, p. 33

⁴⁴ **Daujotaitė D.** Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje. // Viešoji politika ir administravimas. - Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2009, Nr. 28, p. 30

⁴⁵ **Puškorius S.** 3E koncepcijos plėtra. // Viešoji politika ir administravimas. – Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2002, Nr. 3, p. 32

⁴⁶ Ten pat, p. 33

Paprasčiausias yra ekonomiškumo kriterijus, nes:

- 1) jis priklauso nuo santykinai mažiau veiksnių negu efektyvumas ir veiksmingumas;
- 2) visi veiksniai tiesiogiai susiję su kaštais;
- 3) jis nesudėtingai gali būti įvertintas kiekybiškai.

Efektyvumo kriterijus ne tik aprėpia aukščiau paminėtus veiksnius, bet ir:

- 1) nagrinėja daugiau ir įvairesnių faktorių;
- 2) veiklos rezultatus vertina kompleksiškai;
- 3) kiekybiškai jis apskaičiuojamas sudėtingiau nei ekonomiškumas.

Veiksmingumas yra aukščiausio lygmens kriterijus, nes:

- 1) apima efektyvumo kriterijų visumą;
- 2) nustato kiekvieno efektyvumo kriterijaus įtaką veiklos rezultatams;
- 3) įvertina nustatytų tikslų pasiekimo lygį.

Norint kuo geriau suprasti šiuos hierarchinius ryšius, reikia aptarti efektyvumo ir veiksmingumo santykį, nes literatūroje dažnai pabrėžiama, kad tarp šių dviejų kriterijų nėra aiškios ribos. Pasak Ch. Pollitt, naujojoje viešojoje vadyboje pagrindiniai veiksmingumo uždaviniai yra nuvertinami, nes efektyvumas dažniausiai matuojamas veiksmingumo sąskaita.⁴⁷ Tačiau J. E. Lane teigimu, viešojo reguliavimo srityje veiksmingumas yra svarbiausias matas, nes šioje srityje daugiausia dėmesio skiriama rezultatams. Atsižvelgiant į tai, kad šie du kriterijai yra labai svarbūs, tačiau kartais nustelbia vienas kitą, vertinant kokios nors institucijos (programos) efektyvumą ir veiksmingumą, svarbu gerai apsvarstyti kaip šiuos du kriterijus derinti tarpusavyje.

Pastaruojų metu vis daugiau kalbama apie ketvirtojo „E“ (equity) arba „socialinio teisingumo“ svarbą. D. R. Sheldon teigimu, socialinis teisingumas arba tiesiog teisingumas atspindi politiką iš esmės t.y kalbama apie prekių ir paslaugų paskirstymą tarp gyventojų, šalių ir tautų, pabrėžiamas visuotinis socialinis teisingumas. M. Funkhouser⁴⁸ apibrėžia keturis socialinio teisingumo tipus:

- 1) Paslaugų kainos – įvairūs mokesčiai ir rinkliavos, kuriuos nustato vyriausybės;
- 2) Paslaugų pateikimas – apima tiesiogines (pvz.: šiukšlų išvežimas) ir netiesiogines (pvz.: parkų priežiūra) paslaugas;

⁴⁷ **Pollitt Ch.** Managerialism and the Public Services. - Oxford, UK: Basil Blackwell Ltd, 1990.

⁴⁸ **Funkhouser M., Pu Y. J.** Government Performance Auditing in the U.S. and China: Lessons Drawn rom a Comparative Review. // Chinese Public Administration Review. - Newark: National Center for Public Productivity, 2004, Vol. 2, p.21

- 3) Policijos jėga – apima tai, kaip vyriausybė panaudoja prievartos galią (pvz.: areštas, turto konfiskavimas, privatinės nuosavybės nusavinimas, taip pat įvairių leidimų, licenzijų išdavimas ir kt.);
- 4) Žodžio laisvė – galimybė laisvai skleisti ir gauti informaciją apie vyriausybę.

M. Funkhouser teigimu „3E“ koncepcija atspindi esmines veiklos audito vertybes, tačiau jis siūlo teisingumą įtvirtinti ne kaip ketvirtąjį koncepcijos elementą, bet juo pakeisti ekonomiškumo kriterijų, nes iš esmės ekonomiškumas įeina ir į efektyvumo, ir į veiksmingumo sąvoką, dėl to nereikia jo kaip atskiro kriterijaus. Šį savo teiginį jis pagrindžia tuo, kad vyriausybės, siekdamos nusistatytų tikslų, naudoja pinigus ir galią – efektyvumas ir veiksmingumas atspindi pinigų, o teisingumas – galios panaudojimą. Be to, vyriausybių veikloje teisingumas yra tiek pat svarbus kiek efektyvumas ir veiksmingumas.⁴⁹

Socialinio teisingumo idėjai pritaria ir A. Guogis⁵⁰ savo straipsnyje „Socialinis teisingumas ir 4E koncepcija“. Jo teigimu, viešojo administravimo efektyvumą nagrinėti remiantis tik 3E koncepcija nepakanka dėl didelių socialinio teisingumo pažeidimų, nes kasdieniame gyvenime su socialiniu teisingumu susiduriama kiekviename žingsnyje - „nuo darbo ir mokymosi sąlygų iki aptarnavimo sferos ir socialinės apsaugos galimybių asmeninio įvertinimo“. Dėl šių priežasčių, socialinis teisingumas yra vienas iš svarbiausių gyventojus dominančių klausimų.

Autorė taip pat pritartų socialinio teisingumo idėjai, nes tai labai svarbus gyvenimo aspektas, kurį nulemia valstybės veikla, dėl šios priežasties atliekant veiklos auditą reikėtų vadovautis ir socialinio teisingumo kriterijumi. Visgi, autorės manymu, socialinį teisingumą reikėtų įtvirtinti kaip ketvirtąjį koncepcijos elementą, juo papildant jau egzistuojančią koncepciją.

1.3 Veiklos audito specifika

1.3.1 Veiklos audito tikslai, rūšys ir kriterijai

Siekiant kuo giliau išnagrinėti veiklos audito sampratą, būtina aptarti jo tikslus, objektus bei vertinimo kriterijus.

⁴⁹ **Funkhouser M., Pu Y. J.** Government Performance Auditing in the U.S. and China: Lessons Drawn rom a Comparative Review. // Chinese Public Administration Review. - Newark: National Center for Public Productivity, 2004, Vol. 2, p.22

⁵⁰ **Guogis A.** Socialinis teisingumas ir 4E koncepcija. // bernardinai.lt: interneto dienraštis: [elektroninis išteklius]. 2010 10 23. - Vilnius, 2006 - <http://www.bernardinai.lt/straipsnis/2006-09-13-arvydas-guogis-socialinis-teisingumas-ir-4-e-koncepcija/5063> [žiūrėta 2010 11 07]

INTOSAI veiklos audito standartuose⁵¹ (toliau Standartai) teigiama, kad yra formuluojamas vienas bendras įvairių šalių veiklos audito **tikslas**, kurį nustato įstatymų leidžiamoji institucija arba pati Aukščiausiaji audito institucija – įvertinti vyriausybės programų, pačios centrinės vyriausybės ir visų susijusių įstaigų veiklą ir ją patobulinti. Standartuose taip pat nurodomi smulkesni bendrieji veiklos audito tikslai:

- 1) pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą vyriausybės veiklos kryptių ar programų ekonomiškumo, rezultatyvumo ar efektyvumo įvertinimą;
- 2) pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą specialiai atliktą veiklos vertinimo sistemų tinkamumo bei patikimumo analizę arba vykdomųjų institucijų skelbiamų pareiškimų apie veiklą ar vidinių veiklos įvertinimų analizę;
- 3) pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą vyriausybės veiklos ekonomiškumo, rezultatyvumo ar efektyvumo problemų analizę ir tuo prisidėti prie trūkumų šalinimo;
- 4) pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą įvertinimą, kokį tyčinį ar netyčinį, tiesioginį ar netiesioginį poveikį turėjo vyriausybės ar įstaigų programos ir koku laipsniu įgyvendinti suformuluoti tikslai arba kodėl jie neįgyvendinti.

Valstybės kontrolės parengtame Veiklos audito vadove⁵² nurodytas vienas pagrindinis veiklos audito tikslas – įvertinti audituojamo subjekto (-ų) viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu bei atskleisti veiklos tobulinimo galimybes.

Šiam tikslui įgyvendinti formuluojami tokie pagrindiniai uždaviniai:

- 1) teikti Lietuvos Respublikos Seimui nepriklausomą nuomonę dėl valstybės turto valdymo ir naudojimo bei valstybės biudžeto vykdymo ir lėšų naudojimo;
- 2) padėti audito subjektams gerinti savo veiklos rezultatus;
- 3) informuoti visuomenę, mokesčių mokėtojus apie valstybės lėšų ir išteklių naudojimą.

Kad įvardytas tikslas ir uždaviniai būtų įgyvendinti, būtina nustatyti problemines ir nepakankamai išplėtotas veiklos sritis, iširti priežastis, apibrėžti jų poveikį tiriamai veiklai. Atliekant veiklos auditą taip pat reikia konstruktyviai abejoti esama padėtimi, analizuoti sistemas ir kontrolę bei išryškinti jų trūkumus, rinkti reprezentatyvią, o ne tendencingai nukreiptą į tam tikrą išvadą informaciją, teikti išvadas ir rekomendacijas, kurios būtų realios ir užtikrintų taupų lėšų naudojimą. Taip pat pabrėžiama, kad veiklos auditas yra svarbi prevencinė priemonė, padedanti atskleisti, ar valstybinės įstaigos ir organizacijos gerai

⁵¹ **Implementation Guidelines for Performance Auditing Standards.** Draft. Standards and Guidelines for Performance Auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and Practical Experience. - The Swedish National Audit Office, 2001, p.24

⁵² **Veiklos audito vadovas.** Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė. – Vilnius, 2010, p. 7

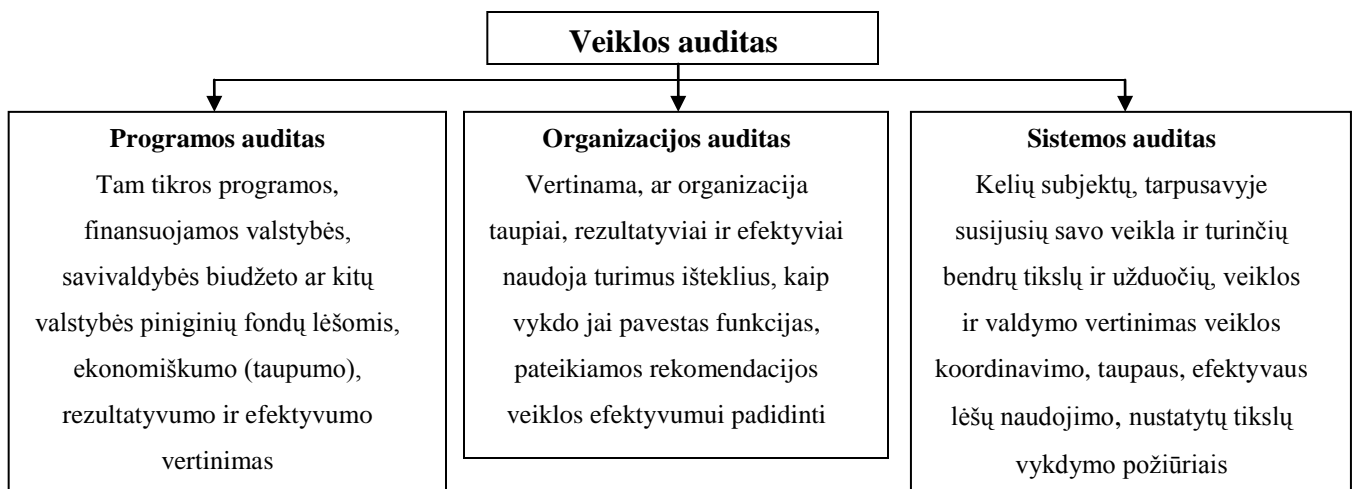
organizuoja ir vykdo savo veiklą ir atlieka joms patikėtas užduotis. Be to, veiklos auditas turi skatinti audituojamą subjektą daugiau dėmesio skirti veiklos ekonomiškumui (taupumui), efektyvumui ir rezultatyvumui, o auditoriai audituojamam subjektui turi nurodyti galimus patobulinimus, leidžiančius sutaupyti lėšų arba sumažinti išlaidas, gerinti paslaugų kokybę, stiprinti valdymo, administracinius ir organizacinius procesus bei siekti savo tikslų. Taip pat, veiklos audito metu auditoriai gali numatyti tam tikrą riziką, galinčią turėti neigiamos įtakos įstaigos ar organizacijos veiklai, kitaip tariant, veiklos auditas leidžia nustatyti ne tik esamas, bet ir tikėtinas problemas.

Valstybinio audito reikalavimuose⁵³ veiklos audito tikslas apibrėžiamas taip pat kaip ir Veiklos audito vadove.

Veiklos audito **objektais** gali būti⁵⁴:

- 1) audituojamo subjekto veikla (pastangos pasiekti tam tikrus tikslus su tam tikrais ištekliais per tam tikrą laiką);
- 2) programa (tarpusavyje susijusių teisinių, finansinių ir kitokių priemonių rinkinys, skirtas įgyvendinti tam tikrą vyriausybės ar įstaigos veiklos kryptį);
- 3) organizacija ir valdymas (organizacija – žmonių, struktūrų ir procesų, siekiančių tam tikro tikslo, visuma; valdymas – sprendimai, veiksmai ir taisyklės, skirti valdyti, apskaityti ir paskirstyti išteklius).

Veiklos auditą pagal audito objektą galima suskirstyti į tris sritis: programos auditą, organizacijos auditą ir sistemos auditą. (2 pav.)



2 pav. **Veiklos audito taikymo sritys**

Šaltinis: Veiklos audito vadovas, 2010, p. 8

⁵³ Valstybinio audito reikalavimai http://www.vkontrole.lt/teisine_audito_reikalavimai.php [žiūrėta 2010 10 09], p. 3

⁵⁴ **Auditing Standards**. Auditing Standards Committee, INTOSAI. - Cairo, 1995.

Taigi, veiklos auditas vertina ne tik organizacijų veiklą atsižvelgdamas į ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo aspektus, bet siekiant tikslesnių rezultatų, veiklos audito metu gali būti nagrinėjamos atskiros programos, o norint susidaryti kompleksiską vaizdą – gali būti atliekamas sistemos auditas.

Aptartas veiklos audito klasifikavimas nėra vienintelis. Pavyzdžiui, M. Barzelay išskyrė septynias veiklos audito rūšis. Jo teigimu, vienoje šalyse Aukščiausiųjų audito institucijų veikla apima labai siauras sritis, kitose – ypač plačias. Dėl šios priežasties svarbu klasifikuoti veiklos auditą pagal keturis požymius: analizės vienetas (unit of analysis), tikrinimo metodas (mode of review), vertinimo apimtis (scope of evaluation) ir pastangų sutelkimas (focus of effort). Visi jo išskirti veiklos audito tipai pateikti 2 lentelėje.

2 lentelė. Veiklos audito tipai

Kriterijus Audito tipas	Analizės vienetas	Tikrinimo metodas	Vertinimo apimtis	Pastangų sutelkimas
Efektyvumo auditas	Organizacijos funkcija, procesas ar programos elementas	Tikrinimas	Vyriausybės vykdomų operacijų aspektai	Nustatomos galimybės sumažinti biudžeto sąnaudas tiems patiems programos tikslams pasiekti
Programų veiksmingumo auditas	Strategija, programa ar svarbus programos elementas	Tikrinimas	Pasirinktieji programos elementų ir operacijų aspektai	Vertinama valdymo politikos įtaka, programos veiksmingumas
Veiklos valdymo auditas	Organizacija	Tikrinimas	Aspektai, kurie paveikia valdymo funkcijų vykdymą	Vertinamos galimybės pasiekti bendruosius ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo tikslus

Kriterijus Audito tipas	Analizės vienetas	Tikrinimo metodas	Vertinimo apimtis	Pastangų sutelkimas
Informacijos patvirtinimo auditas	Organizacija	Auditas	Informacija, surinkta veiklos matavimų metu ir ataskaitos	Tikrinamas ir vertinamas organizacijų teikiamos informacijos tikslumas
Rizikos vertinimas	Programa	Tikrinimas	Visi programų elementų ir operacijų aspektai	Nustatomi pagrindiniai atskirų programų rizikos veiksniai ir jų šaltiniai
Geriausios patirties peržiūra	Visas sektorius, bendras procesas ar funkcija	Nagrinėjimas	Organizaciniai ir programų procesų aspektai	Nustato konkrečiam sektoriui būdingus geriausios patirties standartus; atskleidžia susijusių sektoriaus dalyvių veiklos aspektus
Bendroji valdymo peržiūra	Organizacija	Tikrinimas	Pasirinktieji organizacinės struktūros, sistemų ir operacijų elementai	Įvertina atskiros organizacijos gebėjimus įgyvendinti jos misiją ir politikos įgaliojimus

Šaltinis: Barzelay M., 1997, p. 244

Kaip matyti iš lentelės, kai kurie tipai nesiskiria nei pagal analizės vieneto nei pagal tikrinimo metodo kriterijus, tačiau skiriasi jų apimtis ir gaunami rezultatai, kiti, atvirkščiai, yra beveik identiški apimtimi, tačiau skiriasi jų naudojami metodai ar analizės vienetai. Kitaip tariant, kiekviena iš pateiktų veiklos audito rūšių yra individualios ir negali būti tarpusavyje tapatinamos. Dėl šių priežasčių autorė iš esmės sutinka su tokiu veiklos audito klasifikavimu.

Toliau aptariamos klasifikacijos labiau siejamos su viena veiklos audito sritimi – programų auditu, tačiau jos labai gerai atskleidžia veiklos audito esmę ir pažymi esminius jo bruožus.

INTOSAI programų analizės ir audito darbo grupė veiklos auditą skirsto į tokias klases:

- 1) „Taisyklingumo auditas (ar laikomasi nustatytų taisyklių);
- 2) Ekonomiškumo auditas (ar pasirinktieji viešųjų fondų panaudojimo veiksmai yra ekonomiškiausi);
- 3) Efektyvumo auditas (ar gautieji rezultatai yra proporcingi panaudotiems ištekliams);
- 4) Veiksmingumo auditas (ar gautieji rezultatai derinasi su politiniais tikslais);
- 5) Politikos suderinamumo analizė (ar politikų veiksmai suderinti su tikslais);
- 6) Vykdomos politikos ekonominės ir socialinės įtakos analizė (kokia yra ekonominė ir socialinė politikos įtaka);
- 7) Politikos veiksmingumo įvertinimas ir priežasčių analizė (ar gauti rezultatai yra taikytos politikos ar kitų priežasčių padarinys).⁵⁵

Kaip matyti, šis klasifikavimas auditą traktuoja kaip daug sričių apimančią procesą. Kiekviena išskirta audito rūšis apibrėžiama kaip skirta audituoti tam tikrą aspektą, pvz.: ekonomiškumo ar efektyvumo auditas. Autorės nuomone, vadovaujantis šia klasifikacija ir atliekant tik vieną ar keletą iš pateiktų audito rūšių, atliktam auditui trūktų visapusiškumo, nes būtų audituotas tik vienas ar keli tam tikros srities aspektai, tuo tarpu, pagal savo esmę veiklos auditas yra kompleksiškas procesas.

JAV Generalinė audito institucija išskiria keturias programų analizės klases, taikomas atliekant veiklos auditą⁵⁶:

- 1) Atliekant proceso analizę vertinama programos apimtis, ji lyginama su ketinimais. Šiuo atveju rūpinamas, kad programos atitiktų visus joms keliamus reikalavimus bei vartotojų lūkesčius.
- 2) Vertinant rezultatus, nagrinėjamas į rezultatus orientuoto tikslo pasiekimo mastas. Dėmesys skiriamas tikėtiems ir netikėtiems rezultatams, o tam tikrais atvejais ir rezultatų pasiekimo procesui.
- 3) Vertinant programos įtaką, gautieji programos rezultatai lyginami su ta situacija, jei programa nebūtų įgyvendinta.
- 4) Vykdam kainos ir veiksmingumo analizę, programos rezultatai lyginami su tiems rezultamas panaudotais ištekliais.

⁵⁵ **Puškorius S.** Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga. // Viešoji politika ir administravimas. - Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2003, Nr. 4, p.51

⁵⁶ Ten pat, p.51

Dar vienas mokslininkas, M. Funkhouser⁵⁷, veiklos auditą klasifikuoja pagal jam priskiriamus vaidmenis. Jo manymu, veiklos auditas gali būti traktuojamas kaip:

- 1) Informacijos teikėjas („information provider“);
- 2) Programų vertintojas („program evaluator“);
- 3) „Stebėtojas“ („watchdog“);
- 4) Pokyčių katalizatorius („catalyst for change“);
- 5) Vyriausybės atskaitomybės užtikrintojas („holding government accountable“).

„Informacijos teikėjo“ vaidmuo veiklos auditui priskiriamas dėl to, kad veiklos auditoriai pateikia patikimą, tikslią ir svarbią informaciją apie vykdomą veiklą visiems suinteresuotiems subjektams, t.y., institucijai, kuri buvo audituojama, aukštesnėms institucijoms, kurioms ta informacija aktuali ir, žinoma, visuomenei. Svarbu paminėti, kad veiklos auditoriai pateikia ne tik surinktą informaciją, kartu yra pateikiama tos informacijos analizė, taip pat auditoriaus išvados bei rekomendacijos. Ši informacija audituotam subjektui padeda išsiaiškinti savo problemas ir jų priežastis, o visuomenė, remdamasi šia informacija, geriau supranta audituotų subjektų veiklą.

Veiklos auditas kaip programų vertintojas traktuojamas todėl, kad jis vertina vyriausybės programas, funkcijas bei veiklą. Jis nustato, ar programos padeda įgyvendinti vyriausybės politiką ir ar jos administruojamos efektyviai.

„Stebėtojo“ vaidmuo veiklos auditui suteikiamas, nes jis tarnauja vyriausybei ir viešajam interesui nuolat ir atidžiai stebėdamas kiekvieną vyriausybės programą, veiklą ar funkcijų vykdymą.

Pokyčių katalizatoriaus vaidmuo veiklos auditui priskiriamas dėl to, kad jis gali būti suprantamas kaip mechanizmas, kuris skatina teigiamus vyriausybės pokyčius. „Veiklos auditoriai privalo kontroliuoti organizacinius ir administracinius pokyčius ir nukreipti juos tam tikra kryptimi bei tam tikra apimtimi valdyti susijusius procesus.“⁵⁸

Galiausiai, veiklos auditas vaidina svarbų vaidmenį įgyvendinant vyriausybės pareigą viešai atsiskaityti už savo veiksmus. Dėl veiklos audito pagerėjusi atskaitomybė suprantama dvejopai. Pirmą, pagerėja vidinė atskaitomybė vadovaujantiems organams. Antra, išorinė atskaitomybė piliečiams ir kitiems vyriausybės paslaugomis besinaudojantiems subjektams tampa skaidresnė.

Remiantis šiuo klasifikavimu, galima daryti išvadą, kad veiklos auditas yra labai svarbus siekiant tobulinti vyriausybės veiklą bei didinant piliečių pasitikėjimą ja.

⁵⁷ Funkhouser M., Pu Y. J. Government Performance Auditing in the U.S. and China: Lessons Drawn from a Comparative Review. // Chinese Public Administration Review. - Newark: National Center for Public Productivity, 2004, Vol. 2, p. 23

⁵⁸ Ten pat, p. 24

Pateiktos veiklos audito klasifikacijos tarpusavyje yra labai skirtingos, tačiau visos jos atskleidžia tam tikrai sričiai būdingus veiklos audito bruožus. O tai, kad klasifikacijų literatūroje pateikiama tiek daug, tik dar kartą parodo koks sudėtingas ir svarbus procesas yra veiklos auditas.

Kitas ypatingas veiklos audito aspektas yra **vertinimo kriterijai**. Visų pirma, vertinimo kriterijus svarbu apžvelgti dėl to, kad jie yra veiklos audito pagrindas. Tik nusistatęs vertinimo kriterijus auditorius gali įvertinti ar audituojamo subjekto veikla yra tinkama. Antra, veiklos audito kriterijai ypatingi tuo, kad kiekvienam auditui auditorius gali nusistatyti skirtingus kriterijus, jie nėra standartizuoti.

Taigi, vertinimo kriterijai nurodo, koks būtų idealus audituojamos organizacijos (programos) veiklos modelis. Šiuos kriterijus palyginus su realia audituojamo subjekto padėtimi, gaunami audito rezultatai, kuriuose atsispindi vertinamos veiklos atitiktis arba neatitiktis nustatytiems kriterijams, o atsižvelgus į šiuos rezultatus pateikiamos rekomendacijos, ką daryti, kad veikla labiau atitiktų nustatytus kriterijus. Kitaip tariant, audito kriterijai – tai standartai, pagal kuriuos nustatoma, ar audituojama veikla tenkina nustatytus lūkesčius. Kriterijų įvykdymas ar viršijimas gali rodyti pažangią praktiką, tačiau neatitiktis kriterijams reikštų, kad reikalingi patobulinimai.⁵⁹

Pirmiausia, nustatydami vertinimo kriterijus, auditoriai turi siekti, kad jie būtų aktualūs, protingi ir įmanomi taikyti, o tai padaryti galima tik vadovaujantis jiems keliamais reikalavimais. Veiklos audito vadove išskiriami šie veiklos audito kriterijų reikalavimai⁶⁰:

Patikimumas: patikimi kriterijai leidžia gauti nuoseklias išvadas, kai juos taiko kitas auditorius tomis pačiomis aplinkybėmis.

Objektyvumas: objektyvūs kriterijai reiškia visišką auditoriaus ar vadovybės nešališkumą, kitaip tariant, šiems vertinimo kriterijams niekas (auditorius, audito padalinio vadovas ar audituojamas subjektas) negali daryti įtakos.

Naudingumas: vertinimo kriterijai turi būti panaudoti audito rezultatams ir išvadoms pagrįsti bei turi patenkinti informacijos vartotojų poreikius.

Suprantamumas: vertinimo kriterijai turi būti aiškiai apibrėžti, kad nebūtų įmanoma juos kitaip interpretuoti.

Palyginamumas: vertinimo kriterijus galima palyginti su kriterijais, naudojamais atliekant panašių įstaigų ar panašios veiklos auditą ir kriterijais, naudotais ankstesnio tos pačios įstaigos audito metu.

⁵⁹ **Implementation Guidelines for Performance Auditing Standards.** Draft. Standards and Guidelines for Performance Auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and Practical Experience. - The Swedish National Audit Office, 2001, p. 39

⁶⁰ **Veiklos audito vadovas.** Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė. – Vilnius, 2010, p. 15

Išsamumas (pakankamumas): tai reiškia, kad turi būti parengti visi reikšmingi kriterijai, būtini veiklos rezultatyvumui įvertinti.

Priimtinumas: priimtini vertinimo kriterijai yra tie, kuriems pritaria nepriklausomi tos srities ekspertai, audituojami subjektai, įstatymų leidžiamoji valdžia, žiniasklaida ir visuomenė.

Visgi, nors kriterijai ir būtų parengti vadovaujantis visais reikalavimais, nerealu tikėtis, kad audituojamos veiklos ar programos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo srityse visiškai atitiks nustatytus kriterijus, nes jie parodo tikėtiną situaciją žinant audituojamo subjekto aplinkybes, kitaip tariant, jie parodo kaip turėtų būti, o atliktas veiklos auditas parodo kaip yra iš tikrųjų.

Vertinimo kriterijų nustatymo procesas taip pat reikalauja objektyvumo, racionalaus apsvaistymo ir protingo įvertinimo, todėl auditoriai turi⁶¹:

- 1) turėti bendrą supratimą apie audituojamą sritį ir būti susipažinę su reikiama dokumentais, naujausiomis tos srities studijomis ir audito tikrinimais;
- 2) gerai išmanyti audituojamos veiklos (programos) motyvus ir teisinį pagrindą bei nustatytus tikslus;
- 3) turėti pakankamai gerą supratimą apie suinteresuotųjų šalių lūkesčius;
- 4) turėti bendrą supratimą apie kitų susijusių ar panašių veiklų (programų) praktiką ir patirtį.

Kai kuriuose šaltiniuose teigiama, kad iš esmės vertinimo kriterijai atspindi audituojamos veiklos (programos) tikslus, todėl kai audituojamo subjekto tikslai būna aiškūs, tikslūs ir aktualūs, nesunku suformuluoti ir vertinimo kriterijus. Tačiau taip būna retai. Dažnai tikslai būna migloti ar prieštaraujantys vienas kitam. Dėl šių priežasčių auditoriui gali reikėti kriterijus rekonstruoti. Tai galima padaryti dviem būdais.⁶² Pirma, auditorius gali taikyti „teorinį“ būdą, t.y. jis gali paprašyti atitinkamos srities ekspertų pateikti atsakymą į klausimą „Kokie turėtų būti idealūs rezultatai esant tobuloms sąlygoms remiantis racionalaus mąstymo principais ar geriausiai žinoma lygintina praktika?“ Antra, siekiant apibrėžti ir pagrįsti patikimus ir realistiškus kriterijus, galima taikyti „empirinį“ būdą, t.y. diskutuoti su suinteresuotomis organizacijomis ir sprendimus priimančiais asmenimis. Žinoma, audituojamo subjekto pateikiami faktai ir argumentai dėl vieno ar kito vertinimo kriterijaus sudarymo turi būti pasverti ir palyginti su susijusiais faktais ir argumentais iš kitų šaltinių. Be to, pasitarti su audituojamo subjekto vadovybe aktualu ir dėl to, kad tuomet galima anksti nustatyti, aptarti ir išspręsti nesutarimus dėl kriterijų.

⁶¹ **Veiklos audito vadovas.** Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė. – Vilnius, 2010, p. 16

⁶² **Implementation Guidelines for Performance Auditing Standards.** Draft. Standards and Guidelines for Performance Auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and Practical Experience. - The Swedish National Audit Office, 2001, p. 40

Apžvelgus vertinimo kriterijų ypatumus, galima daryti išvadą, kad vertinimo kriterijai yra tobulos veiklos matas, į kurią atsižvelgiant galima nustatyti audituojamo subjekto esamą padėtį, o norėdamas parinkti tinkamiausius kriterijus veiklos auditui atlikti, auditorius pirmiausia turi susipažinti su audituojamos veiklos (programos) aplinka ir išnagrinėti svarbiausius jos aspektus.

1.3.3 Veiklos ir finansinis auditas

Kadangi, veiklos auditas yra palyginti nauja ir specifinė veiklos forma, norint atskleisti jo ypatumus tikslinga jį palyginti su seniau išsivysčiusiu ir plačiau išnagrinėtu finansiniu auditu. Juolab, kad šios dvi valstybinio audito formos vis dar dažnai painiojamos arba tapatinamos. Taip yra dėl to, kad tiek finansinio, tiek veiklos audito užduotys yra panašaus pobūdžio, t.y. įvertinti audituojamo subjekto veiklą ir pateikti tai atspindinčią ataskaitą.

Kita vertus, veiklos ir finansinis auditas skiriasi tiek teoriniais pagrindais, tiek atlikimo būdu. Finansinis auditas – tai sistemingas objektyvių įrodymų, susijusių su finansinėse ataskaitose pateiktais tvirtinimais, rinkimo ir įvertinimo procesas, siekiant nustatyti tų tvirtinimų ir nustatytų kriterijų atitiktį, bei gautų rezultatų perdavimas suinteresuotiems vartotojams. Finansinio audito tikslas – įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolę, įskaitant finansų valdymą, audituojamo subjekto turto (valstybės ar savivaldybės) valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę dėl finansinių ir kitų ataskaitų tikrumo ir teisingumo.⁶³ Tuo tarpu, veiklos auditas yra audituojamojo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo aspektais bei veiklos tobulinimo galimybių atskleidimas. Išsamus veiklos ir finansinio audito palyginimas pateiktas 3-oje lentelėje.

3 lentelė. Veiklos audito ir finansinio audito palyginimas

Aspektai	Veiklos auditas	Finansinis auditas
Audito tikslas	Įvertinti, ar audituojamas subjektas dirba ekonomiškai, efektyviai ir produktyviai.	Įvertinti ar audituojamo subjekto finansinė atskaitomybė yra tikra ir teisinga.
Audito pagrindas	Auditas atliekamas tik suformulavus problemą.	Auditui atlikti nėra būtina problema.

⁶³ Valstybinio audito reikalavimai http://www.vkontrole.lt/teisine_audito_reikalavimai.php [žiūrėta 2010 10 09], p. 2

Aspektai	Veiklos auditas	Finansinis auditas
Vertinimo sritis	Didžiausias dėmesys skiriamas organizacijai (programai) ar jos veiklai. Orientuotas į veiklos tikslus, subjekto veiklos tarpinius ir galutinius rezultatus.	Didžiausias dėmesys skiriamas apskaitos sistemai. Auditas orientuotas į pateisinančius dokumentus.
Objektas	Tiria visą subjekto veiklą ar jos dalį ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu.	Tikrina subjekto finansinės atskaitomybės pagrįstumą, pajamas ir išlaidas.
Metodai	Audito metodų taikymas nestandartizuotas – kiekviename audito projekte jis gali skirtis	Audito metodų taikymas daugiau ar mažiau standartizuotas, naudojamų metodų kiekis yra ribotas
Vertinimo kriterijai	Vertinimo kriterijai yra subjektyvesni ir kiekvieno audito metu gali skirtis, juos nustato auditorius.	Vertinimo kriterijai tinkami visiems atliekamiems auditams – daugiau ar mažiau standartizuoti
Vertinimo pobūdis	Auditas orientuotas į kokybinį vertinimą, dažniausia paremtas analitiniais vertinimais.	Auditas dažniau įgauna kiekybinę išraišką, mažiau paremtas analitiniais vertinimais.
Vertinimo pagrindas	Veiklai vertinti be finansinių rodiklių ir juos reglamentuojančių standartų reikalingi kiti (ne finansiniai) veiklą apibūdinantys rodikliai, veiklą reguliuojantys standartai, palyginamoji panašių subjektų veikla ir subjektui nustatyti tikslai.	Vadovaujamosi finansiniais rodikliais ir juos reglamentuojančiais standartais
Informacijos pobūdis	Audito metu daugiausiai naudojama įvairaus pobūdžio informacija gauta bendraujant su žmonėmis.	Audito metu daugiausiai naudojama finansinė informacija.
Darbo dokumentai	Standartizuotų darbo dokumentų naudojimas ribotas	Audito darbo dokumentai standartizuoti
Ataskaitų pobūdis ir periodiškumas	Audito ataskaitų struktūra ir turinys gali skirtis atsižvelgiant į audito problemą	Audito ataskaitos standartizuotos, auditas atliekamas reguliariai

Aspektai	Veiklos auditas	Finansinis auditas
Išvados teikimas	Atlikus auditą, surašoma ataskaita, kurioje pateikiamos išvados ir rekomendacijos dėl veiklos gerinimo. Atskiras dokumentas – išvada – nerengiamas.	Atlikus auditą, surašoma ataskaita ir teikiama išvada.
Audito periodiškumas	Auditas atliekamas neturint tikslo apimti kuo daugiau subjektų, nesikartoja kas metai subjektų ir temų požiūriu. Audito objektai ir subjektai parenkami pagal juose esančių problemų reikšmingumą.	Paprastai auditas atliekamas reguliariai pas tuos pačius asignavimų valdytojus.

Šaltinis: Veiklos audito vadovas, 2010, p. 19

Pateiktu veiklos ir finansinio auditų palyginimu autorė siekia kuo geriau išdėstyti veiklos ir finansinio auditų skirtumus, nes, kaip buvo minėta anksčiau, jie kartais painiojami tarpusavyje. Kaip matyti iš lentelės veiklos audito tapatinti su finansiniu auditu negalima, nes jie skiriasi pagal visus išnagrinėtus aspektus. Pirma, veiklos ir finansinis auditas iš esmės skiriasi tuo, kad veiklos auditoriai dėmesį skiria organizacijos (programos) veiklos ekonomiškumui, efektyvumui ir veiksmingumui, o finansinių ataskaitų auditoriai domisi ataskaitų tikslumu, teisingumu bei teisėtumu. Tai reiškia, kad veiklos auditas yra daug platesnės apimties nei finansinis auditas. Antra, veiklos auditas yra daugiau kokybinis analitinis vertinimas, kuris atliekamas tik suformulavus problemą bei vadovaujantis subjektyviais, kiekvienu atveju skirtingais kriterijais bei mažai standartizuotais metodais. Individualūs yra ir kiekvieno audito darbo dokumentai. Tuo tarpu finansinio audito atlikimui nėra būtina problema, o audito metodai ir vertinimo kriterijai bei darbo dokumentai yra standartizuoti ir riboti. Standartizuotos ir finansinio audito procedūros, o veiklos audito procedūrų standartizuoti praktiškai neįmanoma, nes veikla apima įvairias funkcijas, kurios skiriasi turiniu, sudėtingumu, įgyvendinimo laikotarpiu ir kitomis ypatybėmis. Dar vienas ryškus veiklos audito bruožas, skiriantis jį nuo finansinio audito yra tas, kad sunku prognozuoti veiklos audito poreikį, kuris priklauso nuo daugybės priežasčių (tam tikros organizacijos ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo stoka, funkcijų dubliavimas, atskaitomybės ir atsakomybės spragos ir kita), o finansinis auditas yra atliekamas reguliariai tose pačiose organizacijose.⁶⁴ Svarbu paminėti ir tai, kad veiklos auditas ne tik vertina tam tikrą veiklą, bet taip pat pateikia

⁶⁴ Puškorius S. Veiklos auditas: monografija. - Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004, p. 22

rekomendacijas tai veiklai gerinti, o finansinis auditas tik patikrina ataskaitų teisingumą. Panašų veiklos audito vertinimą pateikia ir D. Daujotaitė. Savo straipsnyje „Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje“⁶⁵ ji išskiria tokius veiklos audito ypatumus:

- 1) veiklos auditas nėra įprastinis auditas su formaliomis išvadomis;
- 2) tai nepriklausomas tyrimas, atliekamas neperiodiškai;
- 3) savo pobūdžiu auditas yra plačios apimties ir atviras vertinimams bei interpretacijoms;

Visgi, nors šios dvi audito rūšys yra labai skirtingos, negalima teigti, jog tarp šių auditų negali būti bendradarbiavimo. Kaip tik, šių auditų metu gaunama skirtinga informacija, kuri galėtų būti labai naudinga atliekant kitos rūšies auditą, pavyzdžiui atliekant programos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo auditą, praverstų turėti ir finansinio audito rezultatus, susijusius su tos programos įgyvendinimu.

1.3.2 Veiklos audito standartai

Veiklos audito ypatumus suprasti padeda ir veiklos audito standartai, todėl šioje darbo dalyje bus aptarti INTOSAI parengtų audito standartų straipsniai skirti veiklos auditui.

Sukurti atskirus veiklos audito standartus buvo nuspręsta 1985 metais INTOSAI audito standartų komiteto sprendimu. Tam buvo sudarytos keturios darbo grupės, turėjusios parengti standartų projektus. Parengti projektai buvo patvirtinti 1987 m. INTOSAI komiteto ekspertų posėdyje Londone.⁶⁶ Audito standartai yra nuolat tobulinami atsižvelgiant į Aukščiausiųjų audito institucijų bei valstybės veiklos plėtros tendencijas.

INTOSAI audito standartus, kurie apima ne tik veiklos, bet ir finansinio audito standartus, sudaro keturios dalys:

- 1) Pagrindiniai postulatai (Basic principles);
- 2) Bendrieji standartai (General standards);
- 3) Darbo standartai (Field standards);
- 4) Ataskaitų standartai (Reporting standards).

Kaip teigiama, pirmajame audito standartų straipsnyje, INTOSAI šiuos standartus sukūrė siekdama suteikti pagrindą procedūroms ir veikloms, vykdomoms atliekant bet kokį auditą. Pagrindiniai šių

⁶⁵ **Daujotaitė D.** Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje. // Viešoji politika ir administravimas. - Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2009, Nr. 28, p.32

⁶⁶ **Puškorius S.** Veiklos auditas: monografija. - Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004, p. 56

standartų principai yra esminės hipotezės (basic assumptions), nuoseklios prielaidos (consistent premises), loginiai principai (logical principles) ir reikalavimai, kurie yra audito standartų plėtros bei auditorių nuomonės formavimo pagrindas.⁶⁷ Kitaip tariant, audito standartai skirti tam, kad padėtų auditoriui teisingai, sistemingai ir efektyviai atlikti savo darbą.

Norint išsigilinti į veiklos audito standartus, plačiau aptarsime kiekvieną audito standartų dalį.

Pagrindiniai veiklos audito **postulatai**, kurių yra 11, išdėstyti 1.0.1 – 1.0.47 straipsniuose. Šiuose postulatuose teigiama, kad aukščiausioji audito institucija turi siekti, jog į audito standartus būtų atsižvelgiama visais atvejais, kai kyla diskutuotinų problemų. Institucija turi pati pasirinkti kokius standartai gali būti pritaikyti kiekvienu konkrečiu atveju. Iš šio principo išplaukia ir tai, kad aukščiausioji audito institucija (toliau AAI) įvairiose situacijose turi vadovautis tik savo nuomone ir supratimu. Kitas principas numato, kad AAI turi sukurti efektyviai veikiančią atskaitomybės procesą, nes visuomenės sąmoningumas nuolat auga. Be to, tobulėjant atskaitomybės procesui, svarbu užtikrinti ataskaitų ir kitos susijusios informacijos tinkamumą, o už tai yra atsakingi vadovai. Taip pat svarbu, kad AAI užtikrintų ataskaitų standartų, atitinkančių valstybės poreikius, sklaidą, o audituojamieji subjektai turi nusistatyti tokius tikslus, kuriuos būtų įmanoma įvertinti. Be to, nuoseklus priimtinių apskaitos standartų taikymas turi skatinti teisingą finansinių ir veiklos rezultatų pateikimą. O klaidų ir nukrypimų rizikas turėtų sumažinti tinkama vidaus kontrolės sistema. Svarbu ir tai, jog įstatyminė bazė nevaržytų galimybės bendradarbiauti su audituojamais subjektais, nes tik taip AAI gali gauti priėjimą prie veiklai įvertinti reikalingos informacijos. Galiausiai pabrėžiama, kad AAI turi nuolat tobulinti veiklos rezultatų vertinimo procesus bei neviršyti savo įgaliojimų.⁶⁸

Taigi, pagrindiniai postulatai išdėsto esminius reikalavimus Aukščiausiajai audito institucijai bei jos veiklai ir pabrėžia audito standartų naudojimo svarbą.

Antroji audito standartų dalis – **bendrieji** veiklos audito **standartai** – apibrėžia specifinius, veiklos auditoriams bei veiklos audito procesui taikomus, reikalavimus. Šių standartų pritaikymas nulemia kompetentingą ir efektyvų auditoriams priskirtų užduočių, susijusių su veiklos audito atlikimu bei ataskaitų rengimu, įgyvendinimą. Jie išdėstyti 2.1.1 – 2.2.46 straipsniuose. Pagal savo turinį šie standartai padalinti į keturias grupes: nepriklausomumas, interesų konfliktai, kompetencija ir profesinis apdairumas.

⁶⁷ **Auditing Standards.** Auditing Standards Committee International Organization of Supreme Audit Institutions. - Cairo, 1995, p. 25

⁶⁸ Ten pat, p. 26

Pirmiausia išdėstoma nepriklausomumo svarba: „Auditorius ir Aukščiausioji audito institucija privalo būti nepriklausomi.“⁶⁹ Čia kalbama apie nepriklausomybę nuo įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžių bei nuo audituojamo subjekto. Teigiama, kad nepriklausomumas ir objektyvumas yra esminiai veiksniai, nulemiantys patikimus audito rezultatus, nepriklausomai nuo to, kokia yra valstybės valdymo forma. Priimtina, kad įstatymų leidžiamoji valdžia nustatytų tam tikrus ataskaitų reikalavimus, tačiau iš esmės AAI privalo išlikti nepriklausoma nuo politinės įtakos.⁷⁰ Aukščiausios audito institucijos ir vykdomosios valžios santykiai taip pat reikalauja ypatingo reglamentavimo, nes AAI yra išorinis vyriausybės veiklos auditorius, todėl veiklos audito standartuose yra išdėstomos pagrindinės auditorių ir AAI teisės bei jų apribojimai, kurie turėtų panaikinti bet kokias priklausomumo nuo vykdomosios valdžios apraiškas.

Antra, kalbant apie interesų konfliktus, pabrėžiama, kad Aukščiausioji audito institucija privalo stengtis išvengti interesų konfliktų su audituojamuoju subjektu, nes tik taip bus išsaugotas jos nepriklausomumas ir objektyvumas, kurie nulemia teisingus veiklos vertinimo rezultatus.

Kompetencija – trečiasis bendrųjų audito standartų aspektas. Čia pabrėžiama tiek auditoriaus, tiek Aukščiausiosios audito institucijos kompetencijos svarba įgyvendinant jai priskirtus įgaliojimus. „Kad ir kokia būtų atliekamo audito esmė, auditorių darbą turi atlikti personalas, kurio išsilavinimas ir praktika atitinka tikrinimo uždavinius.“⁷¹ Taip pat svarbu, kad AAI savo veikloje vadovautųsi naujausiomis metodologijomis bei naudotų naujausias technologijas, be to, Aukščiausiajai audito institucijai suteikti įgaliojimai reikalauja ir aukštų valdymo standartų.

Ypatingas dėmesys skiriamas ir profesiniam apdairumui. Aukščiausioji audito institucija ir auditoriai, vadovaudamiesi šiais standartais privalo siekti profesinio apdairumo rinkdami, apibrėždami ir vertindami veiklos audito įrodymus, pateikdami ataskaitas bei formuluodami išvadas ir pasiūlymus. Tai reiškia, kad tiek auditoriai, tiek AAI atlikdami auditus privalo vengti klaidų, laikytis objektyvumo ir konfidencialumo principų.

Bendrieji audito standartai taip pat apibrėžia kvalifikacinius personalo reikalavimus, pabrėžia veiklos audito vadovų ir įvairių rašytinių instrukcijų rengimo būtinumą, kvalifikacijos kėlimo, trūkumų diagnozavimo ir tinkamo auditorių paskirstymo vykdant užduotis svarbą.

⁶⁹ **Auditing Standards.** Auditing Standards Committee International Organization of Supreme Audit Institutions. - Cairo, 1995, p. 40

⁷⁰ **Puškorius S.** Veiklos auditas: monografija. - Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004, p. 58

⁷¹ Ten pat, p. 60

Kaip matyti, bendrieji audito standartai nustato esminius reikalavimus auditoriams ir Aukščiausiai audito institucijai, kurių pritaikymas nulemia kompetentingą funkcijų įgyvendinimą.

Trečioje veiklos audito standartų grupėje pateikiami **darbo standartai**. Jiems skirti 3.0.1 – 3.6.4 straipsniai, kuriuose apibrėžiami svarbiausi auditorių darbo ir jų valdymo reikalavimai. Šiais standartais „siekiama nustatyti tam tikrą kryptingų ir subalansuotų veiksmų sistemą, kuria turi vadovautis auditorius, norėdamas gauti tam tikrą veiklos rezultatą.“⁷² Darbo standartai yra suskaidyti į reikalavimus, taikomus atskiriems auditoriaus darbo etapams: planavimui (planning), vadovavimui ir priežiūrai (supervision and review), vidaus kontrolės analizei ir įvertinimui (study and evaluation of internal control), įstatymų ir reglamentų laikymosi analizei (compliance with applicable laws and regulations), audito įrodymų rinkimui (audit evidence) bei finansinių ataskaitų analizei (analysis of financial statements).

Planavimo etape svarbiausia yra auditoriaus darbo laiko planavimas taip, kad būtų užtikrintas aukštos kokybės audito atlikimas laiku, ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai. Taip pat pabrėžiama, kad Aukščiausia audito institucija turi suteikti pirmenybę tiems auditams, kurie turi būti vykdomi pagal įstatymus, bei negali viršyti savo įgaliojimų pasirinkdama audituojamas sritis. Išskiriama ir tai, kad audito planas gali būti peržiūrimas ir keičiamas net ir vykdant auditą.⁷³ Kalbant apie vadovavimą ir priežiūrą, pažymima, kad kiekviename audito etape auditorių darbas turi būti tinkamai prižiūrimas, o protokoluojami dokumentai turi būti nuolat tikrinami aukštesniojo auditoriaus. Priežiūra užtikrina audito kokybę bei tinkamą audito tikslų įgyvendinimą, nepriklausomai nuo auditoriaus kompetencijos.⁷⁴ Vidaus kontrolės analizė ir įvertinimas išskiriama dėl to, kad prieš nustatydamas audito sritį ir apimtį auditorius privalo įsitikinti vidaus kontrolės patikimumu.⁷⁵ Kai audituojamojo subjekto vidaus kontrolės pateikta informacija galima pasitikėti, tuomet sumažėja auditoriaus darbo apimtis bei laikas, nes atlikdamas auditą jis gali pasinaudoti jau pateiktais duomenimis. Veiklos audito standartai, apibrėždami įstatymų ir reglamentų laikymąsi, nustato, kokių teisinių procedūrų ir rekomendacijų reikėtų laikytis norint įgyvendinti audito tikslus. Auditas turi būti suplanuojamas taip, kad būtų įmanoma nustatyti neteisėtus veiksmus, galinčius stipriai paveikti audito tikslų įgyvendinimą. Taip pat auditorius turi būti pasiruošęs tam, jog gali būti identifikuoti neteisėti veiksmai, galintys turėti netiesioginės įtakos audito rezultatams.⁷⁶ Audito įrodymų rinkimas svarbus dėl to, kad visiems auditorių sprendimams ir išvadoms pagrįsti turi būti

⁷² **Auditing Standards.** Auditing Standards Committee International Organization of Supreme Audit Institutions. - Cairo, 1995, p. 49

⁷³ Ten pat, p. 51

⁷⁴ Ten pat, p. 53

⁷⁵ Ten pat, p. 54

⁷⁶ Ten pat, p. 55

pateikti patikimi, kompetentingi ir pagrįsti įrodymai. Siekdamas surinkti šiuos reikalavimus atitinkančius įrodymus, auditorius turi kruopščiai pasirinkti duomenų atrankos ir apdorojimo metodus. Jis taip pat turi įsitikinti surinktos informacijos aktualumu ir patikimumu bei kruopščiai ją dokumentuoti.⁷⁷ Galiausiai, kalbant apie finansinių ataskaitų analizę, pažymima, kad ji turėtų būti atliekama tik ta apimtimi, kuria yra susijusi su veiklos audito tikslais.

Taigi, darbo standartai apibrėžia reikalavimus, kurių turi laikytis auditorius siekdamas atlikti savo darbą efektyviai ir veiksmingai.

Paskutinė, bet ne mažiau svarbi, veiklos audito standartų dalis - **ataskaitų standartai** – apima 4.0.21 – 4.0.26 punktus. Pirmiausia yra pabrėžiama tai, kad veiklos auditas gali aprėpti labai daug klausimų, auditas gali užtrukti ne vienerius metus, o jo rezultatai gali būti skirtingai interpretuojami. Dėl šių priežasčių veiklos audito ataskaitos nėra standartizuotos, tačiau bendrus reikalavimus joms galima suformuluoti. Pirma, ataskaitoje turi būti aiškiai apibrėžti audito tikslai ir apimtis. Antra, ataskaitose taip pat galima teikti kritiškas pastabas, o jei tokių pastabų nepateikiama, tuomet turi būti išdėstyta objektyvi informacija, kuria remiantis būtų galima nustatyti audituotos veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo lygį. Trečia, pateikdamas išvadas auditorius negali tik konstatuoti tam tikrų faktų. Jis turi išdėstyti susijusias aplinkybes, pateikti savo išvadas ir rekomendacijas, kurios paskatintų audituojamus subjektus šalinti trūkumus. Pažymima, kad rekomendacijos turėtų nurodyti, ką reikėtų tobulinti, tačiau jos neturėtų numatyti kaip tai padaryti.⁷⁸

Taigi, ataskaitos yra labai svarbios, nes jose iš esmės atsispindi visi audito etapai, o jas išnagrinėjus galima daryti išvadas apie viso audito efektyvumą.

Apibendrinant teigtina, kad išnagrinėti veiklos audito principai, postulatai ir reikalavimai, apibrėžiami kaip veiklos audito standartai, yra svarbūs ne tik planuojant, bet ir atliekant auditus bei pateikiant jų rezultatus. Dėl šios priežasties patartina šiais standartais vadovautis praktinėje auditorių ir Aukščiausiosios audito institucijos veikloje nors jie ir yra rekomenduojamojo pobūdžio. Kadangi veiklos auditas yra specifinė veikla, pateiktus standartus reikėtų taikyti kūrybiškai, atsižvelgiant į įvairius veiklos aspektus.

⁷⁷ **Auditing Standards.** Auditing Standards Committee International Organization of Supreme Audit Institutions. - Cairo, 1995, p. 57

⁷⁸ Ten pat, p.65 - 66

2. VEIKLOS AUDITO EFEKTYVUMO (VEIKSMINGUMO) MODELIS

2.1 Indėlio – išeigos modelio samprata

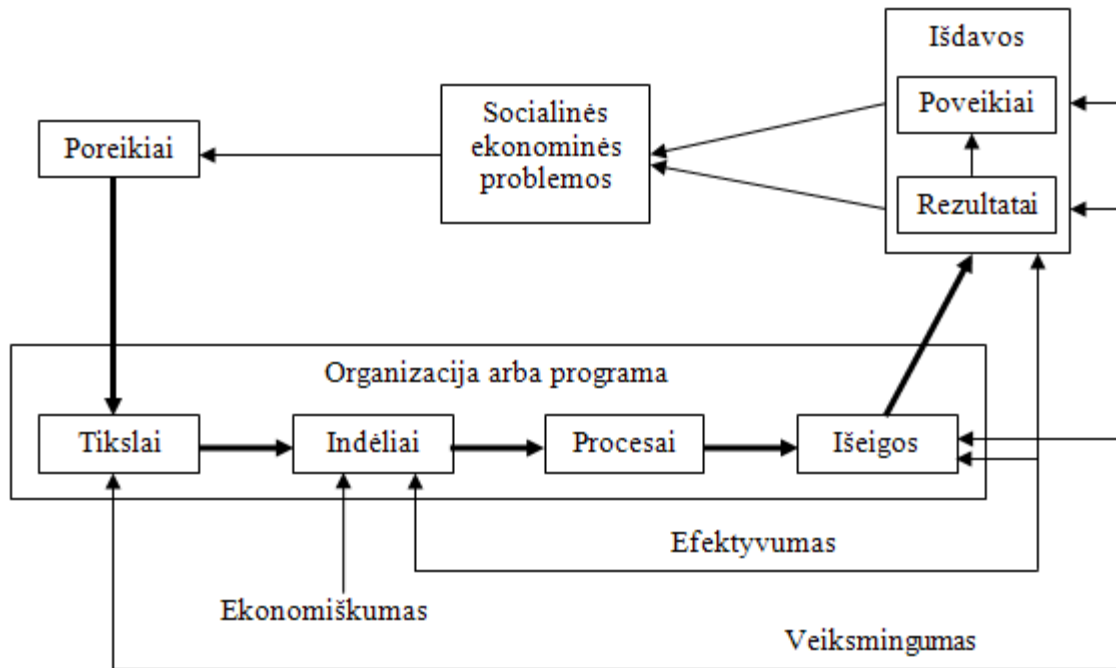
Veiklos auditas - auditas, nustatantis, kiek ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai audituojamas subjektas, vykdydamas savo pareigas, naudoja savo išteklius. Taigi, pagrindinis veiklos audito tikslas yra įvertinti audituojamojo subjekto veiklą remiantis tam tikrais kriterijais, tačiau norint įgyvendinti šį tikslą, pats veiklos auditas turi būti efektyvus ir veiksmingas, o tai užtikrinti labai sunku. Dėl šios priežasties, šioje darbo dalyje autorė sieks sudaryti modelį, kuriuo remiantis būtų galima vertinti veiklos audito veiksmingumą. Šiam modeliui sudaryti kaip pagrindą autorė pasirinko „Indėlio – išeigos“ modelį, kuris dažniausiai yra naudojamas programų sudedamųjų dalių loginiams ryšiams atskleisti, tačiau jį taip pat galima pritaikyti ir atliekant programų ar organizacijų auditą. Taigi, remdamasi šiuo modeliu ir pasirinktos savivaldybės Audito ir kontrolės skyriaus atliktų veiklos auditų ataskaitomis, autorė siekia sukurti modelį, kurį būtų galima pritaikyti vertinant Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų efektyvumą ir veiksmingumą.

„Indėlio – išeigos“ arba loginis programų modelis pradėtas naudoti apie 1980 - uosius metus ir šiuo metu yra taikomas daugelyje šalių. Šis modelis gali būti naudojamas įvairiais lygmenimis, tačiau dažniausiai yra taikomas programoms arba atskiroms institucijoms ir organizacijoms, nes jis išsamiai apibūdina programos/organizacijos struktūrą ir logiką, teikia bendrą supratimą apie programų kūrimą ir perspektyvas, supratimą apie elementų jungtis ir galimas problemas bei vertinimą.⁷⁹

Modelį sudaro keturi elementai: indėliai, procesai, išeigos ir išdavos. Labai gerai jų sąryšį apibūdino C. Pollitt ir G. Bouckaert.⁸⁰ Pasak jų, reikia daryti prielaidą, kad „institucijos/programos sukuriama tam, kad patenkintų tam tikrus specifinius socialinius ir ekonominius poreikius. Jos nustato tikslus, susijusius su šiais poreikiais, ir apsirūpina **indėliais** (personalu, ištekliais), su kuriais vykdoma veikla, skirta tiems tikslams pasiekti. **Procesai** yra veikla, vykstanti tose institucijose, kad sukurtų **išeigą**. Išeiga yra tų procesų produktai – tai, ką institucija pateikia išoriniam pasauliui. Ta išeiga vėliau sąveikauja su aplinka ir sukuria „rezultatus“, o tolesnėje perspektyvoje – fundamentalesnius „poveikius“. Ir rezultatus, ir poveikius galima pavadinti **išdavomis**.“ „Indėlio – išeigos“ modelis pavaizduotas 3 - iame paveiksle.

⁷⁹ **Išoraitė M.** Loginio programų modelio panaudojimas įgyvendinant veiklos auditą. // Viešoji politika ir administravimas. - Kaunas: Technologija, 2004, Nr. 7, p. 102

⁸⁰ **Pollitt Ch., Bouckaert G.** Viešojo valdymo reforma: lyginamoji analizė. - Vilnius: Algarvė, 2003, p. 27



3 pav. **Indėlio – išėigos modelis**

Šaltinis: sudaryta remiantis: Pollit, Ch. ir Bouckaert, G, 2003, p. 27; Veiklos audito vadovas

Kitai tariant, šis modelis – tai priemonė, naudojama paaiškinti programos ar institucijos veiksmingumui. Modelis atskleidžia loginius ryšius tarp indėlių, procesų, išėigos ir trumpalaikio, vidutinės trukmės arba ilgalaikio poveikio, susijusio su specifine problema ar situacija. Dėl šios priežasties modelis apibūdinamas kaip sisteminis ir vaizdinis būdas pateikti informaciją apie turimų išteklių (indėlių), planuojamos veiklos ir rezultatų ryšį.⁸¹

Pasinaudodamas šiuo modeliu auditorius gali veiksmingiau įgyvendinti audito tikslus, nes nagrinėdamas kiekvieną modelio elementą, jis gaus išsamią informaciją apie programą ar organizaciją, o tai sumažins klaidų riziką priiminant sprendimus dėl programos ar organizacijos ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo. Kaip pateikta schemeje, kiekvienas veiklos audito kriterijus yra susijęs su atskirais modelio elementais. Norint išsiaiškinti ar audituojamas subjektas veikia efektyviai, reikia nagrinėti indėlius, t.y. žmogiškuosius, finansinius ir organizacinius išteklius, panaudotus tikslams pasiekti. Norėdamas išnagrinėti audituojamo subjekto efektyvumą, auditorius turi išsiaiškinti, kokie ištekliai ir kiek jų yra panaudota rezultatams gauti. O veiksmingumo analizei tirti, auditorius turi vertinti

⁸¹ **Išoraitė M.** Loginio programų modelio panaudojimas įgyvendinant veiklos auditą. // Viešoji politika ir administravimas. - Kaunas: Technologija, 2004, Nr. 7, p. 103

programos užsibrėžtų tikslų ir pasiektų rezultatų santykį. Dėl šių priežasčių, naudodamas „indėlio – išėigos“ modelį auditorius gali efektyviau planuoti ir atlikti auditą. Kaip teigia M. Išoraitė, „daugelis auditorių sutinka, kad loginio modelio naudojimas yra efektyvi vertinimo priemonė.“⁸² Šio modelio naudojimas padeda organizuoti ir sisteminti programos planavimo, valdymo ir įvertinimo funkcijas.

Praktikoje yra skiriamos trys loginio modelio kategorijos⁸³:

- 1) **Teorijos požiūrio modelis** pateikia priežasčių paaiškinimą, kad būtų galima ištirti programą. Jis apibūdina problemas, atskleidžiančias tam tikrų sprendimų, strategijų ir potencialios veiklos pasirinkimo priežastis.
- 2) **Veiklos požiūrio modelis** didžiausią dėmesį skiria proceso įgyvendinimo specifikai, t.y., jis susieja indėlius ir procesus su trokštamais rezultatais. Šis modelis apibrėžia konkrečius programos įgyvendinimo etapus ir nurodo, kad kiekviena veikla yra susijusi su atskirais poveikiais.
- 3) **Poveikio požiūrio modelis** apibrėžia specifinės programos veiklos ir jos poveikių ryšius. Jis naudingas kuriant efektyvią įvertinimo ir ataskaitų pateikimo strategiją.

Kaip matyti, kiekvienas šių modelių apibrėžia ir aiškina tam tikras atskiras sritis, todėl daugeliu atvejų, siekiant susidaryti kompleksiską vaizdą, yra naudojamas kelių kategorijų modelių derinys.

Nors „indėlio – išėigos“ modelis dažniausiai siejamas su programų planavimu, sudarymu ir įgyvendinimu, tačiau jį galima panaudoti ir analizuojant visos organizacijos veiklą, o tai žinoma pasitarnauja ir auditoriams atliekant veiklos auditą. Be to, pasinaudojant pagrindinėmis šio modelio idėjomis galima vertinti ir veiklos audito efektyvumą bei veiksmingumą.

2.2 Veiklos audito efektyvumo (veiksmingumo) modelis Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnyboje

Siekiant sudaryti veiklos audito efektyvumo (veiksmingumo) modelį pirminis tyrimas buvo atliktas Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnyboje (toliau Tarnyba). Šio tyrimo metu atlikta Kontrolės ir audito tarnybos 2009 m. veiklos ataskaitos bei tais pačiais metais atliktų veiklos auditų ataskaitų analizė.

Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnyba yra savivaldybės tarybai atskaitingas viešasis juridinis asmuo, įsteigtas išorės auditui ir kontrolei savivaldybėje atlikti. Tarnybai vadovauja

⁸² **Išoraitė M.** Loginio programų modelio panaudojimas įgyvendinant veiklos auditą. // Viešoji politika ir administravimas. - Kaunas: Technologija, 2004, Nr. 7, p. 104

⁸³ Ten pat, p. 104

Savivaldybės kontrolierius, o savo veikloje Tarnyba vadovaujasi Lietuvos Respublikos įstatymais, Valstybinio audito reikalavimais, Valstybės kontrolės parengtomis metodikomis, kitais teisės aktais ir Savivaldybės tarybos 2009 m. vasario 5 d. sprendimu Nr. T - 62 patvirtintais tarnybos nuostatais. Tarnybos veikla grindžiama nepriklausomumo, teisėtumo, viešumo, objektyvumo ir profesionalumo principais. Tarnybos atliekamo audito išorinę peržiūrą atlieka Valstybės kontrolė.⁸⁴

Tarnybos tikslas – prižiūrėti, ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas Savivaldybės turtas ir patikėjimo teise valdomas valstybės turtas, kaip vykdomas Savivaldybės biudžetas ir naudojami kiti piniginiai ištekliai.

Finansinį ir veiklos auditą tarnyba atlieka pagal Valstybinio audito reikalavimus ir grindžia tarptautinių ir nacionalinių audito standartų pritaikomumo, profesionalumo, nuomonės nepriklausomumo, viešojo atskaitingumo, audituojamo subjekto atsakomybės, nuoseklaus apskaitos standartų taikymo, vidaus kontrolės, duomenų prieinamumo, audito metodų tobulinimo, viešųjų ir privačių interesų konflikto vengimo principais.

Kontrolės ir audito tarnybos veiklos kryptis lemia socialinės ekonominės Kauno miesto savivaldybėje kylančios problemos. Kiekvienais metais atsižvelgdama į šias problemas Kontrolės ir audito tarnyba sudaro veiklos planą bei audito programą, kuriuose yra nustatomos pagrindinės Tarnybos veiklos kryptys. Remiantis 2009 metų Tarnybos veiklos ataskaita minėtais metais buvo atlikti 6 veiklos auditai: VšĮ Kauno įvairių tautų kultūrų centras, VšĮ „Ažuolyno meškučių cirkas“, VšĮ „Teatro projektas“, VšĮ Kauno mažasis teatras, VšĮ „Krepšinio perspektyvos“ ir VšĮ „Kauno miesto aplinkos kokybės tyrimai“ veiklos auditai.⁸⁵ Visiems šiems auditams nustatytas vienodas tikslas - įvertinti viešosios įstaigos 2009 metų veiklą ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo (visais arba pagrįstai pasirinktais) aspektais ir atskleisti veiklos tobulinimo galimybes.

Nustatytiems tikslams pasiekti buvo panaudoti įvairūs ištekliai – žmogiškieji, finansiniai ir organizaciniai.

2009 metais Kontrolės ir audito tarnyboje dirbo 21 darbuotojas, 19 iš jų atliekantys išorės auditą. Šiems darbuotojams keliami ypač aukšti profesiniai ir kvalifikaciniai reikalavimai. 43% procentai darbuotojų turi išsilavinimą ekonomikos, apskaitos ir viešojo administravimo srityse, 29% - inžinerijos ir statybos, 14% - teisės, ir tiek pat darbuotojų – socialinių ir kitų mokslų srityse. Svarbu paminėti ir tai, kad

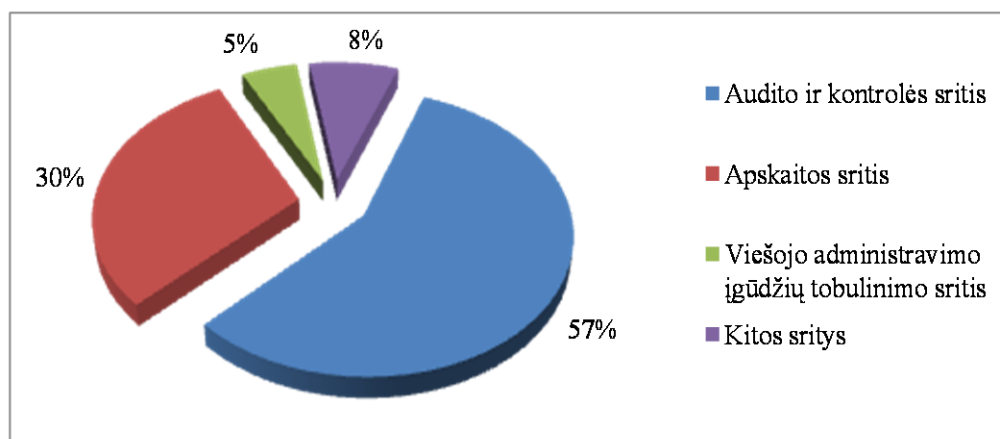
⁸⁴ **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos 2009 metų veiklos ataskaita**

<http://www.kaunas.lt/index.php?2993661131> [žiūrėta 2010 10 14], p. 3

⁸⁵ **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos 2009 metais atliktų veiklos auditų ataskaitos**

<http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471>

net 62% darbuotojų turi atestuoto auditoriaus arba vidaus auditoriaus vardą ir kvalifikaciją, o likusieji turi kvalifikaciją turto vertinimo srityje (19%), mokslų daktaro laipsnius (5%) bei kitų sričių kvalifikacijas (14%).⁸⁶ Pažymėtina, kad audito darbas reikalauja plataus spektro specialių žinių, praktinių įgūdžių. Dirbant šioje srityje būtina nuolat gilinti žinias ir tobulinti įgūdžius, domėtis gera praktika ir sugebėti ją taikyti savo darbe. Dėl šių priežasčių Tarnybos darbuotojai 2009 metais mokėsi, sėmėsi patirties ir tobulino įgūdžius Valstybės kontrolės pareigūnų, mokymo įstaigų lektorių vedamuose mokymuose ir seminaruose. Tarnybos darbuotojų kvalifikacijos kėlimas pagal tobulinimosi sritis (procentais) pavaizduotas 4-ame paveiksle.



4 pav. Darbuotojų kvalifikacijos kėlimas pagal tobulinimosi sritis (proc.)

Šaltinis: Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos 2009 m. veiklos ataskaita, p. 5

Kaip matyti, didžiausias dėmesys buvo skirtas tobulinimuisi audito ir kontrolės srityse (57% Tarnybos darbuotojų), tačiau ir kitos sritys yra ganėtinai svarbios. Svarbu tai, kad vienokius ar kitokius tobulinimosi kursus praėjo visi Tarnybos darbuotojai, o tai reiškia, kad žmogiškiesiems ištekliams Tarnyboje skiriamas labai didelis dėmesys. Tai yra vienas iš pagrindinių aspektų, norint užtikrinti efektyvų veiklos audito vykdymą, nes nuo auditą atliekančių asmenų sugebėjimų ir patirties šioje srityje priklauso viso proceso efektyvumas. Žinoma, be finansinių ir organizacinių išteklių to padaryti nebūtų įmanoma. 2009 m. Kauno miesto savivaldybės išlaidos darbo užmokesčiui padidėjo 9,82 procentinio punkto palyginti su 2008 metais, o kadangi darbuotojų skaičius ženkliai nesikeitė, galima daryti išvadą, kad darbo užmokestis buvo didinamas. Visgi išlaidos turtui įsigyti 2009 metais (lyginant su 2008 metais)

⁸⁶ Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos 2009 metų veiklos ataskaita

<http://www.kaunas.lt/index.php?2993661131> [žiūrėta 2010 10 14], p. 4

sumažėjo 39,92 proc.⁸⁷ Svarbu pastebėti ir tai, kad tarnybos audituojamų duomenų apimtys didėjo, o toks darbo apimtys didėjimas reikalauja aukšto tarnybos darbuotojų profesionalumo, itin spartaus darbo, nes tarnybos darbo ištekliai yra riboti.

Apibendrinant galima teigti, kad Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnyboje ištekliais skiriamas didelis dėmesys, taigi vadovaujantis anksčiau aptartu modeliu galima daryti prielaidą, kad Tarnybos atlikti veiklos auditai turėtų būti efektyviai atliekami, nes jų atlikimui suteikiami visi reikalingi ištekliai. Pakankamas darbuotojų skaičius, atitinkama jų kvalifikacija ir patirtis leidžia jiems veiklos auditus atlikti vadovaujantis visais reikalavimais.

Vienas pagrindinių reikalavimų norint efektyviai atlikti auditą yra tinkamų vertinimo kriterijų pasirinkimas. Juos išnagrinėsime analizuodami 2009 metais Tarnybos atliktų veiklos auditų ataskaitų analizę.

Kaip minėta anksčiau, 2009 metais Kontrolės ir audito tarnyba atliko 6 veiklos auditus. Visų auditų metu siekta įvertinti viešųjų įstaigų veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą bei pateikti veiklos gerinimo rekomendacijas. Veiklos auditų metu buvo remtasi šiais kriterijais. (4 lentelė)

4 lentelė. Tarnybos atliktų veiklos auditų vertinimo kriterijai

Eil. Nr.	Veiklos auditas	Vertinimo kriterijai
1.	Dėl viešosios įstaigos „Kauno miesto aplinkos kokybės tyrimai“ veiklos vertinimo	<ul style="list-style-type: none"> • Įstaigos įstatų atitikimas teisės aktams; • Įstaigos 2009 metų veiklos ataskaitos atitikimas teisės aktams; • Kauno miesto aplinkos oro monitoringo programos tikslo bei uždavinių vertinimas, įgyvendinant Paslaugų teikimo sutarties įsipareigojimus bei skirtų lėšų iš Kauno miesto savivaldybės biudžeto, panaudojimo vertinimas.

⁸⁷ Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos išvada dėl 2009 m. biudžeto ataskaitos <http://www.kaunas.lt/index.php?2993661131> [žiūrėta 2010 10 18], p. 24

Eil. Nr.	Veiklos auditas	Vertinimo kriterijai
2.	Dėl viešosios įstaigos „Ažuolyno meškučių cirkas“ 2009 metų veiklos vertinimo	<ul style="list-style-type: none"> • Įstaigos veiklos vertinimas rezultatyvumo aspektu, t.y. Įstaigos turimų išteklių panaudojimas geresniems rezultatams pasiekti; • Įstaigos vidaus administravimo ir veiklos efektyvumas ir rezultatyvumas, valdant Savivaldybei nuosavybės teise priklausantį turtą - negyvenamuosius pastatus • Ar Įstaiga, kaip panaudos gavėja, tinkamai vykdė įsipareigojimus dėl turto valdymo pagal 2003 m. lapkričio 24 d. pasirašytą Savivaldybės ilgalaikio materialiojo nekilnojamojo turto panaudos sutartį Nr. 92; • Įstaigos 2009 metų veiklos ataskaitos atitikimas teisės aktams.
3.	Dėl viešosios įstaigos Kauno įvairių tautų kultūrų centras 2009 metų veiklos audito	<ul style="list-style-type: none"> • Įstaiga tikslingai ir efektyviai, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos teisės aktų reikalavimais, naudoja Savivaldybei nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turtą Įstaigos veiklos tikslams pasiekti; • Įstaiga laiku ir tiksliai vykdo įsipareigojimus, susijusius su Savivaldybei nuosavybės teise priklausančio turto valdymu ir naudojimu; • Įstaiga realiai vykdo Savivaldybės finansuojamus projektus, lėšas naudoja vadovaudamasi teisės aktų nuostatomis, pateikia teisingas finansines projektų ataskaitas; • Įstaigos vykdomi projektai yra rezultatyvūs, t.y. įtraukia daug dalyvių, yra plačiai nušviečiami žiniasklaidoje, tokiu būdu populiarinamas Kauno, kaip įvairioms bendruomenėms atviro miesto, įvaizdis.
4.	Dėl viešosios įstaigos Kauno mažojo teatro 2009 metų veiklos vertinimo	<p>Finansavimo sutartyje nustatytų Įstaigos įsipareigojimų įgyvendinimas. Įstaigos įsipareigojimai yra šie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • naudoti Projektui įgyvendinti skirtas lėšas numatytoms išlaidoms padengti pagal Projekto dalinę išlaidų sąmatą, kuri yra neatskiriama Finansavimo sutarties dalis; • įgyvendinti Projekte numatytas priemones iki 2009-12-20; • atlikti pirkimus vadovaujantis Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymu; • skelbti Savivaldybę vykdomo Projekto globėja; • įgyvendinti numatytas Projekto reklamos ir viešojo informavimo priemones ir pateikti Savivaldybės administracijai išsamią informaciją apie šių priemonių įgyvendinimą dalykinėje įgyvendinto Projekto veiklos ataskaitoje; • Ir kt.

Eil. Nr.	Veiklos auditas	Vertinimo kriterijai
5.	Dėl viešosios įstaigos „Krepšinio perspektyvos“ 2009 metų veiklos audito	Audito metu surinkti duomenys vertinami rezultatyvumo požiūriu - kaip Įstaiga įgyvendino tikslą, kad Savivaldybės lėšos būtų panaudotos vadovaujantis patvirtintomis Programomis, pagal tikslinę paskirtį.
6.	Dėl viešosios įstaigos „Teatro projektai“ 2009 metų veiklos audito	<ul style="list-style-type: none"> • Sutartyse dėl projektų finansavimo priimtų išpareigojimų vykdymas; • Savivaldybės ilgalaikio materialiojo nekilnojamojo turto panaudos sutartyje priimtų Įstaigos išpareigojimų vykdymas; • Įstaigos 2009 metų veiklos vertinimas rezultatyvumo aspektu lyginant su ankstesniais laikotarpiais; • Įstaigos teikiamų paslaugų atitiktis jų veiklai.

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis Kontrolės ir audito tarnybos atliktų veiklos auditų ataskaitomis⁸⁸

Kaip matyti iš pateiktos lentelės, ne visi vertinimo kriterijai suformuluoti tinkamai ir aiškiai. Be to, kai kuriose ataskaitose vertinimo kriterijai suformuluoti kaip klausimas (pvz.: ar Įstaiga, kaip panaudos gavėja, tinkamai vykdė išpareigojimus dėl turto valdymo⁸⁹) arba kaip procesas (pvz.: Kauno miesto aplinkos oro monitoringo programos tikslo bei uždavinių vertinimas⁹⁰), be to labai skiriasi ir vertinimo kriterijų apimtis, t.y. vienos veiklos audito ataskaitose kriterijai yra labai platūs, pvz. ataskaitoje Dėl viešosios įstaigos „Krepšinio perspektyvos“ 2009 metų veiklos audito pateiktas tik vienas kriterijus, kuris apima visus Įstaigos veiklos aspektus, o kituose audituose naudoti kriterijai yra labai smulkūs. Kaip minėta anksčiau, vertinimo kriterijai yra veiklos audito pagrindas, jais remiantis vertinama organizacijų veikla, todėl jie visada turi būti konkretūs ir aiškūs, taip pat turėtų būti pateikti tam tikri parametrai, pagal kuriuos vertinama Įstaigos veikla, tokie kaip pelnas, nuostoliai, laikas ir panašiai. Tuo tarpu nė viename iš pateiktų veiklos auditų nebuvo pateikti jokie vertinimo kriterijų parametrai. Atsižvelgiant į tai, galima daryti prielaidą, kad atlikti veiklos auditai nebuvo labai objektyvūs ir tikslūs.

Dar vienas svarbus aspektas atliekant veiklos auditą ir siekiant reikšmingų išeigų yra pats veiklos audito atlikimo procesas. Remiantis pateiktomis ataskaitomis, visi veiklos auditai atlikti vadovaujantis

⁸⁸ **Kauno miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2009 metais atliktų veiklos auditų ataskaitos**
<http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471>

⁸⁹ **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaita Dėl viešosios įstaigos „Ažuolyno meškučių cirkas“ 2009 metų veiklos vertinimo.** <http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471> [žiūrėta 2010 10 14], p. 2

⁹⁰ **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaita Dėl viešosios įstaigos „Kauno miesto aplinkos kokybės tyrimai“ veiklos vertinimo.** <http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471> [žiūrėta 2010 10 14], p. 2

Valstybiniais audito reikalavimais, o jiems atlikti naudoti įvairūs metodai ir procedūros: tikrinimas (dokumentų nagrinėjimas), skaičiavimas, palyginimas (rodiklių), apklausos (pokalbiai) bei analitinės procedūros. Procedūros ir metodai kiekvienam auditui atlikti pasirinkti priklausomai nuo kriterijų. Be to, atliekant audito procedūras tikrinti ne visi įstaigų duomenys, o tik tie, kurie susiję su pasirinkta audito apimtimi. Atliekant auditą laikytasi prielaidos, kad audito metu pateikti duomenys yra teisingi, dokumentai išsamūs ir galutiniai. Taigi, veiklos audito procesas aptariamuose veiklos audituose vyko pagal visus reikalavimus, o tai turėjo teigiamos įtakos audito išeišigoms.

Išeišigos – tai, ką institucija pateikia išoriniam pasauliui. Šiuo atveju, tai būtų nagrinėjamos veiklos audito ataskaitos ir pateiktas įstaigų veiklos vertinimas. Kontrolės ir audito tarnyba, atlikusi minėtuosius veiklos auditus, įgyvendino visus nustatytus tikslus ir pateikė atliktų auditų rezultatus, kuriuose buvo atsižvelgta į visus nustatytus kriterijus. Svarbiausios šių veiklos auditų išeišigos yra pateiktos veiklos tobulinimo rekomendacijos, suformuluotos atsižvelgiant į gautus rezultatus. Nagrinėjamose veiklos auditų ataskaitose audituotoms viešosioms įstaigoms buvo pateiktos šios rekomendacijos:

1) VŠĮ „Kauno miesto aplinkos kokybės tyrimai“⁹¹:

- Inicijuoti Įstaigos direktoriaus pareigybinių nuostatų pakeitimą derinant juos su Viešųjų įstaigų įstatymo bei kitų Lietuvos Respublikos įstatymų nuostatomis.
- Peržiūrėti Įstaigos finansininko pareigybinius nuostatus ir inicijuoti jų pakeitimą atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos teisės aktų nuostatas.

2) VŠĮ „Ažuolyno meškučių cirkas“⁹²:

- Įstaigos veiklos ataskaita turi būti parengta vadovaujantis Lietuvos Respublikos Viešųjų įstaigų įstatymo 12 straipsnio reikalavimais.

3) VŠĮ Kauno įvairių tautų kultūros centras⁹³:

- Užtikrinti, kad Įstaigos veikla Savivaldybei nuosavybės teise priklausančiame pastate Šv. Gertrūdos g. Nr. 58, Kaune, būtų įteisinta vadovaujantis Lietuvos Respublikos teisės aktų reikalavimais.

⁹¹ Ten pat, p. 2

⁹² **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaita** Dėl viešosios įstaigos „Ažuolyno meškučių cirkas“ 2009 metų veiklos vertinimo. <http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471> [žiūrėta 2010 10 14], p. 8

⁹³ **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaita** Dėl viešosios įstaigos Kauno įvairių tautų kultūros centro 2009 metų veiklos audito. <http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471> [žiūrėta 2010 10 14], p. 7

- Imtis priemonių, kad padalinus pastatą Šv. Gertrūdos g. Nr. 58 į du atskirus nekilnojamojo turto vienetus būtų užtikrinti Įstaigos teisėti interesai dėl šildymo sistemos disponavimo, valdymo ir naudojimo.
- Pasikeitus Įstaigos dalininkams, įvertinti pastato Šv. Gertrūdos g. Nr. 58 padalijimo į du atskirus nekilnojamojo turto vienetus tikslingumą.
- Įvertinti viešosios įstaigos Kauno įvairių tautų kultūrų centro reorganizavimo į biudžetinę įstaigą tikslingumą.

4) VšĮ Kauno mažasis teatras⁹⁴:

- Kreiptis į Savivaldybės administracijos vadovybę dėl Įstaigos direktoriaus pareiginių nuostatų atnaujinimo klausimo.
- Spręsti klausimus dėl Savivaldybės administracijos ir kultūros projekto vykdytojo sutarties tipinės formos turinio pakankamumo ir Įstaigos direktoriaus pareiginių nuostatų atnaujinimo.

5) VšĮ „Krepšinio perspektyvos“⁹⁵:

- Numatyti ir įgyvendinti papildomas kontrolės procedūras, kurios užtikrintų, kad Įstaiga Programos lėšas naudotų pagal tikslinę paskirtį ir laikydamosi Programos sąmatos.
- Esant išsiskolinimams iš ankstesnių laikotarpių Programos, inicijuoti, kad einamųjų metų Programos sąmatoje atskira eilute būtų patvirtintos lėšos ankstesnių metų Programos išsiskolinimams apmokėti.
- Išanalizuoti Įstaigos esamus įsipareigojimus pagal sudarytas sutartis su trečiosiomis šalimis ir spręsti apie Įstaigos galimybes skolintis lėšas Programų vykdymui ateinančiais laikotarpiais.
- Nustatyti reikalavimus bendradarbiavimo sutartyse kitiems subjektams dėl ataskaitinio laikotarpio išlaidas pagrindžiančių dokumentų pateikimo, užtikrinant, kad pateiktos ataskaitos ir (ar) kiti pagrindžiantys išlaidų dokumentai būtų parengti tinkamai, būtų aiškūs, tikslūs ir pateikiami laikantis nustatytų terminų.
- Užtikrinti, kad pirkimai būtų atliekami vadovaujantis LR viešųjų pirkimų įstatymu.

6) VšĮ „Teatro projektai“⁹⁶:

⁹⁴ **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaita** Dėl viešosios įstaigos Kauno mažojo teatro 2009 metų veiklos. <http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471> [žiūrėta 2010 10 14], p. 6

⁹⁵ **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaita** Dėl viešosios įstaigos „Krepšinio perspektyvos“ 2009 metų veiklos audito. <http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471> [žiūrėta 2010 10 14], p. 11

- Sudarant sutartis su Savivaldybe dėl biudžeto lėšų skyrimo Įstaigos veiklos programos finansavimui, siūlome konkrečiai nurodyti biudžeto lėšas, skiriamas naujiems ir tęstiniams projektams.
- Papildyti Įstaigos darbuotojų pareiginius nuostatus Įstaigos finansų taisyklių 8.1 punkte nustatytomis nuorodomis.
- Ilgalaikio turto inventorizacijos aprašus rengti kaip nustatyta Inventorizacijos taisyklėse.
- Pasitvirtinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo taisykles, kaip nustatyta teisės aktuose.
- Informuoti Kauno miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybą iki 2010 m. birželio 8 d. apie rekomendacijų vykdymą.

Kaip matyti, pateiktos rekomendacijos yra konkrečios ir objektyvios, suformuluotos atsižvelgiant į veiklos auditų tikslus, pasirinktus vertinimo kriterijus ir gautus vertinimo rezultatus. Teikdama šias rekomendacijas Kontrolės ir audito tarnyba siekia, kad jas įgyvendinusios viešosios įstaigos patobulintų savo veiklą. Tokių veiklos pagerinimą ir trūkumų pašalinimą, atsižvelgiant į „Indėlio – išėigos“ modelį, reikėtų vadinti išdavomis. Veiklos patobulinimas yra rekomendacijų įgyvendinimo rezultatas, kuris turės teigiamą poveikį sprendžiant Kauno miesto savivaldybėje kylančias socialines ekonomines problemas. Atsižvelgiant į Kontrolės ir audito tarnybos veiklos ataskaitą galima daryti išvadą, kad lig šiol pateiktos rekomendacijos yra įgyvendinamos laiku ir visa apimtimi, pvz.: iš 2008 metais pateiktos 21 rekomendacijos iki ataskaitos pateikimo buvo įgyvendinta 17, o likusių rekomendacijų terminas dar nebuvo suėjęs.⁹⁷ Atsižvelgiant į šiuos duomenis galima daryti prielaidą, kad rekomendacijų įgyvendinimo lygis yra pakankamai aukštas, todėl veiklos auditų atlikimas daro teigiamą poveikį Kauno miesto socialinėms ekonominėms problemoms. Taigi, galima teigti, kad Kontrolės ir audito tarnybos 2009 metais atlikti veiklos auditai atitinka veiksmingumo kriterijų, nes buvo įgyvendinti visi užsibrėžti tikslai, o jų išėiga tapo pateiktos rekomendacijos, kurias įgyvendinus pasireiškė akivaizdūs jų rezultatai.

Apibendrinant, galima teigti, kad „Indėlio – išėigos“ modelis tinka norint įvertinti veiklos audito efektyvumą ir veiksmingumą. Norint išsiaiškinti, ar veiklos auditas buvo efektyvus reikia išnagrinėti veiklos auditui atlikti skirtus išteklius ir gautus duomenis palyginti su atlikto veiklos audito rezultatais (išėigomis ir išdavomis). O siekiant įvertinti veiksmingumą reikia išnagrinėti tikslų pasiekimo lygį ir koki

⁹⁶ **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaita** Dėl viešosios įstaigos „Teatro projektai“ 2009 metų veiklos audito. <http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471> [žiūrėta 2010 10 14], p. 11

⁹⁷ **Kauno miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos 2009 metais atliktų veiklos auditų ataskaitos** <http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471>

poveikį turėjo jų įgyvendinimas. Žinoma, šis modelis nėra labai tikslus, nes jis nepateikia jokių tikslų skaičių ar parametrų į kuriuos būtų galima orientuotis vertinant veiklos audito efektyvumą ir veiksmingumą, tačiau jis gali suteikti nemažai informacijos, kurią išnagrinėjus galima daryti pakankamai objektyvias išvadas apie minėtus veiklos audito aspektus.

Taigi, remiantis pateiktu modeliu, kitoje darbo dalyje bus atliktas Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų ataskaitų tyrimas.

3. EMPIRINIS VALSTYBĖS KONTROLĖS ATLIKTŲ VEIKLOS AUDITŲ EFEKTYVUMO (VEIKSMINGUMO) TYRIMAS

Pagrindinio tyrimo metu buvo atlikta trejų praėjusių metų (2007 – 2009 m.) Valstybės kontrolės veiklos ataskaitų bei 12-os 2009 metais atliktų veiklos auditų ataskaitų analizė. Tyrimas atliktas vadovaujantis pirminio tyrimo metu išnagrinėtu modeliu, naudojant dokumentų analizės, tyrimo duomenų grupavimo, apibendrinimo ir lyginimo metodus, o tiriamosios ataskaitos parinktos atsitiktinės atrankos būdu iš visų 2009 metais Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų ataskaitų.

Valstybės kontrolė – aukščiausia Lietuvos Respublikos audito institucija, atliekanti valstybinį išorės auditą. Prižiūradama, ar teisėtai ir efektyviai valdomas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas, ji siekia skatinti viešojo sektoriaus atskaitingumą, į rezultatus ir žmonių poreikius orientuotą valdymą.⁹⁸ Dėl šios priežasties labai svarbus yra Valstybės kontrolės veiklos efektyvumas (veiksmingumas), nes tik veikdama efektyviai Valstybės kontrolė pasieks užsibrėžtus tikslus.

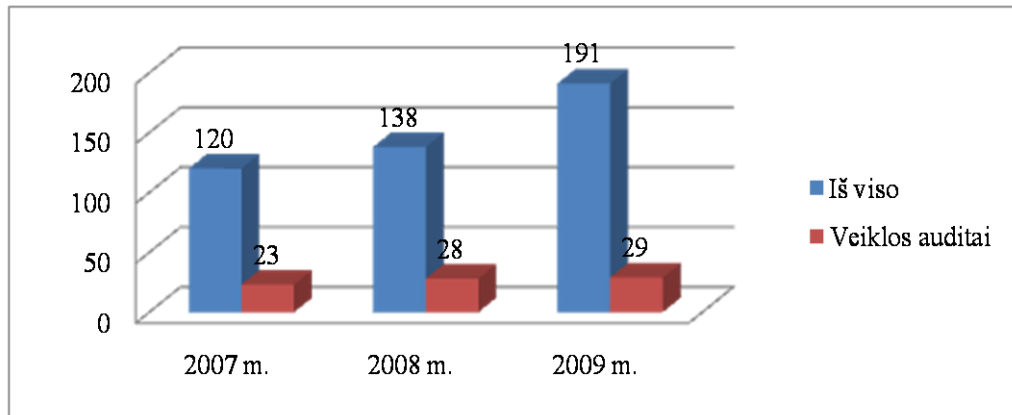
Valstybės kontrolė, vadovaudamasi savo įgaliojimais, nustatytais LR Konstitucijoje, LR valstybės kontrolės įstatyme ir kituose teisės aktuose, audituoja įvairias sritis, tokias kaip šalies biudžeto įgyvendinimas, valstybės finansų naudojimas, valstybės turto valdymas, naudojimas ir disponavimas juo ir kt.⁹⁹ Auditai atliekami vadovaujantis kiekvienais metais valstybės kontrolieriaus sudaroma audito programa, kuri numato kur, kada ir kokie auditai bus atliekami. Minėtoji programa sudaroma atsižvelgiant į visuomenei aktualiausias valstybės turto ir finansų valdymo ir naudojimo problemas. Svarbu paminėti ir tai, kad auditai nėra periodiniai, kiekvienais metais pasirenkamos skirtingos sritys ir subjektai.

2007 – 2009 metais Valstybės kontrolė atliko 449 auditus, 80 iš jų – veiklos auditai. Detaliau šie duomenys pateikti 5 - ame paveiksle.

⁹⁸ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2007 metų veiklos ataskaita

http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk [2010 11 13], p. 3

⁹⁹ Valstybės kontrolės paskirtis http://www.vkontrole.lt/veikla_paskirtis.php [žiūrėta 2010 10 10]

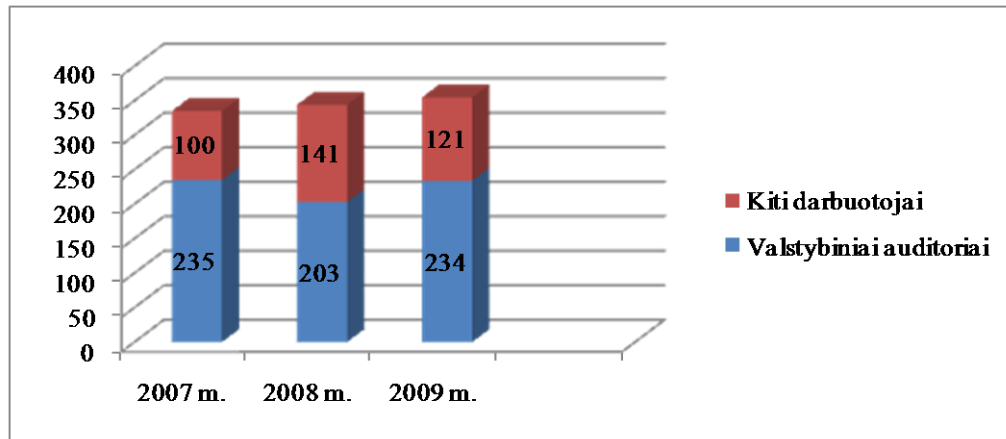


5 pav. 2007 – 2009 metais atlikti auditai

Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis 2007 – 2009 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis

Kaip matyti, Valstybės kontrolės atliktų auditų skaičius kiekvienais metais augo, 2007 metais buvo atlikta 120 auditų, o penktadalį jų sudarė veiklos auditai (23), 2008 metais iš viso atliktų auditų skaičius išaugo iki 138, proporcingai padidėjo ir atliktų veiklos auditų kiekis (28). 2009 metais Valstybės kontrolės atliktų auditų skaičius žymiai padidėjo – atliktas 191 auditas, visgi veiklos auditų skaičius palyginti su 2008 metais beveik nepasikeitė – atlikti 29 veiklos auditai. Tokie duomenys leidžia daryti dvi prielaidas. Pirma, galima teigti, kad kiekvienais metais auditų atliekama vis daugiau dėl to, kad daugėja problemų įvairiose valstybės valdymo srityse. Antra, institucijos veiklos apimtis didėja dėl to, kad didėja Valstybės kontrolės kaip institucijos vaidmuo valstybėje.

Kaip ir kiekviena veikla, taip ir auditų atlikimas priklauso nuo įvairių išteklių. Vieni svarbiausių yra žmogiškieji ištekliai. Valstybės kontrolei vadovauja valstybės kontrolierius, kurį penkeriems metams Respublikos Prezidento teikimu skiria Seimas, kaip patariamoji valstybės kontrolieriaus institucija Valstybės kontrolėje veikia Valstybės kontrolės taryba, be to ją sudaro departamentai, skyriai ir kitos tarnybos, būtinos valstybinio audito funkcijoms atlikti. 2009 metais Valstybės kontrolėje dirbo 355 darbuotojai, tai 11 darbuotojų daugiau nei 2008 metais (344 darbuotojai) ir 20 darbuotojų daugiau nei 2007 metais (335 darbuotojai). Didžiąją dalį šių darbuotojų sudarė valstybiniai auditoriai: 2009 metais – 66% visų darbuotojų, 2008 m. – 59%, o 2007 m. – 70%. Kaip matyti, kiekvienais metais Valstybės kontrolės darbuotojų skaičius augo proporcingai, visgi valstybinių auditorių skaičius kito neproporcingai. Nors 2008 m. palyginti su 2007 m. darbuotojų skaičius padidėjo beveik 3%, valstybinių auditorių dalis sumažėjo 11%. Tai rodo, kad buvo siekiama patobulinti organizacinę institucijos veiklą. Visgi, augant auditų skaičiui, į tai atsižvelgta ir 2009 m. auditorių dalis bendrame darbuotojų skaičiuje padidėjo 7%. Šie duomenys grafiškai pavaizduoti 6 – amė paveiksle.



6 pav. Valstybinių auditorių ir kitų darbuotojų skaičiaus kitimas

Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis Valstybės kontrolės 2007 – 2009 metų veiklos ataskaitomis

2009 metais ypač padidėjo kandidatų darbui į Valstybės kontrolę skaičius. Į valstybės tarnybą Valstybės kontrolėje pretendavo 90 kandidatų, o tai yra vidutiniškai po 18 kandidatų į vieną pareigybę (2008 m. - 5,6; 2007 m. - 4,6). Tai rodo ne tik susidomėjimą valstybiniu auditu, bet ir pačios institucijos įvaizdžio gerėjimą.¹⁰⁰

Darbuotojų skaičiui ir atliekamų veiklos auditų kokybei įtakos turėjo ir Valstybės kontrolės finansiniai ištekliai, o ypač jų dalis, skirta darbuotojų mokymui ir nuolatiniam kvalifikacijos tobulinimui. 2009 metais organizuotuose mokymuose dalyvavo didžioji dalis, arba 86 proc., Valstybės kontrolės darbuotojų. Iš jų daugiausia tobulino kvalifikaciją (83%), profesinio mokymo užsiėmimuose dalyvavo 15%, o įvadinuose mokymuose - 1% darbuotojų. Šiems mokymams panaudota šiek tiek daugiau nei 600 tūkst. Lt, beveik tiek pat kiek 2008 m. ir šiek tiek daugiau nei 2007m. (apie 550 tūkst. Lt). Kaip matyti, personalo ugdymui skirtas ne mažesnis dėmesys negu ankstesniais metais, nors Valstybės kontrolės finansiniai ištekliai buvo mažesni negu 2008 ar 2007 metais. Tam Valstybės kontrolė pasinaudojo turimais vidiniais institucijos ištekliais ir Europos Sąjungos teikiama parama. Taigi, atsižvelgiant į šiuos duomenis, galima daryti išvadą, kad Valstybės kontrolės atliekami veiklos auditai (ir visa kita veikla) yra atliekami tinkamai ir kokybiškai, nes juos atlieka atitinkamą kvalifikaciją ir žinias turintys auditoriai, jų atlikimui suteikiami visi reikalingi ištekliai.

Remiantis modeliu, kitas svarbus veiklos audito kokybei ir efektyvumui aspektas yra vertinimo kriterijų pasirinkimas. Nuo jų priklauso veiklos audito atlikimas, gauti rezultatai ir, galiausiai, tų rezultatų poveikis audituotiems subjektams bei visuomenei. Vertinimo kriterijus išnagrinėsime remdamiesi 2009 metais Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų ataskaitų analize.

¹⁰⁰ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2009 metų veiklos ataskaita

http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk [2010 11 13], p. 14

Kaip minėta anksčiau, 2009 metais Valstybės kontrolė atliko 29 veiklos auditus. Taip pat pradėta 15 veiklos auditų, kuriuos planuojama užbaigti 2010 metais. Pasirenkant minėtų veiklos auditų kryptis daugiausia dėmesio skirta problemoms, kylančioms šiose viešojo sektoriaus srityse¹⁰¹:

- valstybės turto ir finansų valdymas;
- energetika, valstybės ūkio ir rinkos kontrolė;
- transportas ir komunikacija;
- viešasis administravimas;
- vidaus reikalai;
- užsienio politika;
- socialinė apsauga ir darbas;
- sveikatos apsauga;
- kultūra;
- kūno kultūra ir sportas;
- nacionalinis saugumas ir gynyba;
- švietimas ir mokslas;
- teisingumas;
- valstybinės žemės naudojimas ir disponavimas ja;
- aplinkos apsauga;

Valstybės kontrolės 2009 m. atlikti veiklos auditai pagal sritis pasiskirstė beveik tolygiai: užsienio politikos, sveikatos apsaugos, kūno kultūros ir sporto, nacionalinis saugumo ir gynybos, švietimo ir mokslo bei aplinkos apsaugos srityse atlikta po 1 veiklos auditą, transporto ir komunikacijos, viešojo administravimo, vidaus reikalų, socialinės apsaugos ir darbo, kultūros bei teisingumo srityse – po 2 veiklos auditus, valstybės turto ir finansų valdymo bei valstybinės žemės naudojimo ir disponavimo ja srityse – po 3 veiklos auditus, o energetikos, valstybės ūkio ir rinkos kontrolės srityje atlikti net 5 veiklos auditai. Taigi, galima daryti išvadą, kad prioritetingė Valstybės kontrolės veiklos kryptis 2009 m. buvo energetikos, valstybės ūkio ir rinkos kontrolės vertinimas, nes šiai sričiai buvo skirta 17% visų atliktų veiklos auditų.

Parentant veiklos auditų ataskaitas atsižvelgta į tai, kad būtų išanalizuota po vieną kiekvienos srities audito ataskaitą. Tyrimui atrinktos šių veiklos auditų ataskaitos:

- 1) Valstybės institucijų priemonės kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu;
- 2) Lėšų Ignalinos atominės elektrinės uždarymui naudojimas;
- 3) Lietuvos automobilių kelių direkcijos statybos darbų pirkimai;

¹⁰¹ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2009 metų veiklos ataskaita.

http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk [2010 11 13], p. 9

- 4) Viešojo administravimo subjektų vykdomų funkcijų pasiskirstymas;
- 5) Valstybės tarnautojų mokymas;
- 6) Užsienio reikalų ministerijos veikla, organizuojant konsulinių funkcijų vykdymą;
- 7) Socialinių paslaugų teikimas;
- 8) Nacionalinė aprūpinimo krauju sistema;
- 9) Lietuvos įvaizdžio formavimas;
- 10) Kūno kultūros ir sporto plėtra;
- 11) Valstybės sienos apsaugos tarnybos veikla;
- 12) Lėšų, skirtų bendrojo lavinimo mokyklų aprūpinimui gerinti, panaudojimo vertinimas;
- 13) Vartotojų teisių apsauga;
- 14) Lėšų, gautų už parduotus valstybinės žemės sklypus, panaudojimas;
- 15) Baltijos pajūrio teritorijos naudojimas visuomenės ir valstybės reikmėms.

Visų šių veiklos auditų bendras tikslas – įvertinti audituojamų subjektų veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą bei pateikti veiklos gerinimo rekomendacijas. Visgi, ne visuose audituose buvo nagrinėjamas ir ekonomiškumas, ir efektyvumas, ir veiksmingumas. Atsižvelgiant į veiklos auditų objektus, subjektus ir audituojamas sritis buvo pasirenkamos tam tikros vertinimo kryptys. Didžioji dalis atliktų veiklos auditų buvo skirta įvertinti lėšų panaudojimo rezultatyvumą (pvz.: įvertinti, ar lėšos, gautos už parduotus valstybinės žemės sklypus, panaudotos rezultatyviai¹⁰²) ir valdymo, funkcijų įgyvendinimo efektyvumą (pvz.: įvertinti viešojo administravimo subjektų vykdomų funkcijų pasiskirstymą, atsižvelgiant į šių subjektų kompetencijos ir atsakomybės ribas.¹⁰³). Nemažas dėmesys skirtas ir įvairių priemonių įgyvendinimui (pvz.: atlikti valstybės institucijų taikomų priemonių, kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu, rezultatyvumo vertinimą ir pateikti galimas rekomendacijas¹⁰⁴) bei sistemų vertinimui (pvz.: įvertinti vartotojų teisių apsaugos valdymo ir koordinavimo sistemą¹⁰⁵). Norint užsibrėžtus tikslus įgyvendinti kuo rezultatyviau, audito objektams vertinti pasirinkti įvairūs kriterijai.

¹⁰² **Valstybinio audito ataskaita** Lėšų, gautų už parduotus valstybinės žemės sklypus, panaudojimas. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 6

¹⁰³ **Valstybinio audito ataskaita** Viešojo administravimo subjektų vykdomų funkcijų pasiskirstymas. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 7

¹⁰⁴ **Valstybinio audito ataskaita** Valstybės institucijų priemonės kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu. - Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 7

¹⁰⁵ **Valstybinio audito ataskaita** Vartotojų teisių apsauga. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 5

Nagrinėjamosiose veiklos auditų ataskaitose buvo naudojami įvairūs vertinimo kriterijai. Jie pateikti 5-oje lentelėje.

5 lentelė. Veiklos auditų metu naudoti vertinimo kriterijai

Eil. Nr.	Veiklos auditas	Vertinimo kriterijai
1.	Valstybės institucijų priemonės kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu	<ul style="list-style-type: none"> • Realiai valstybės biudžetui atlygintos PVM žalos dydžio santykis su nustatyta bendra valstybei žala dėl PVM vengimo ir sukčiavimo. • VMI kontrolės veiksmų (mokestinių patikrinimų) metu papildomai apskaičiuotos PVM sumos santykis su VMI ištekliais patikrinimų padalinių darbuotojams išlaikyti. • Realiai į valstybės biudžetą sumokėtų papildomų PVM sumų santykis su VMI kontrolės veiksmų (mokestinių patikrinimų) metu papildomai apskaičiuota PVM suma. • Rezultatyvių kontrolės veiksmų (mokestinių patikrinimų), kurių metu papildomai apskaičiuota 5000 Lt ir daugiau PVM suma, skaičius su bendru atliktų mokestinių patikrinimų, kontroliuojant PVM, skaičiumi. • FNTT ištirtų PVM nusikalstamų veikų finansų sistemai santykis su visomis užregistruotomis PVM nusikalstamomis veikomis. • Teismui perduotose ikiteisminio tyrimo bylose dėl PVM nusikalstamos veikos laikinai apribotos turto nuosavybės teisės vertės ir šiuose ikiteisminiuose tyrimuose savanoriškai valstybei atlygintos žalos santykis su tuose tyrimuose atskleista nuslėpta PVM suma (proc.) (konkrečiais pasirinktais atvejais).
2.	Lėšų Ignalinos atominės elektrinės uždarymui naudojimas	<ul style="list-style-type: none"> • Projektams įgyvendinti numatyto laikotarpio ir faktiškai sugaišto laiko santykis. • Projektams numatytų ir faktiškai panaudotų lėšų santykis. • Pasikeitusios projekto vertės (po konkurso) santykis su skaičiuojamąja projekto verte. • Atsiradusių papildomų išlaidų kitimas dėl laiku neįgyvendintų projektų.
3.	Lietuvos automobilių kelių direkcijos statybos darbų pirkimai	<ul style="list-style-type: none"> • Skaičiuojamosios, viešojo pirkimo nugalėtojo pasiūlytos ir faktinės statybos kainų santykis; • Pasiūlos didėjimo lygis darbų pirkimuose; • Statybos skaičiuojamųjų kainų nustatymo pagrindumas ir teisėtumas.

Eil. Nr.	Veiklos auditas	Vertinimo kriterijai
4.	Viešojo administravimo subjektų vykdomų funkcijų pasiskirstymas	<ul style="list-style-type: none"> • Viešojo administravimo subjektų vykdomų funkcijų paskirstymo atitiktis subsidiarumo principui, kuris numato, kad viešojo administravimo subjektų sprendimai turi būti priimami ir įgyvendinami tuo viešojo administravimo sistemos lygiu, kuriuo jie yra efektyviausi; • Panašių funkcijų paskirstymo viešojo administravimo subjektams atitiktis Valstybės ilgalaikės raidos strategijoje numatyta nuostatai, kad panašias funkcijas turi vykdyti vienas viešojo administravimo subjektas; • Vykdančių tą pačią funkciją viešojo administravimo subjektų kompetencijos paskirstymo aiškumas ir atitiktis atsakomybės lygiui.
5.	Valstybės tarnautojų mokymas	<ul style="list-style-type: none"> • Vykusių mokymų pagal patvirtintas ir nepatvirtintas programas santykis. • Kvalifikacijos tobulinimo įstaigoms keliamų reikalavimų apibrėžtumas. • Išlaidų efektyvumo.
6.	Užsienio reikalų ministerijos veikla, organizuojant konsulinių funkcijų vykdymą	<ul style="list-style-type: none"> • Personalo atrankos darbai Lietuvos Respublikos diplomatinėse atstovybėse atitikimas nustatytiems reikalavimams; • Lėšos skirtos mokymams; • Žmogiškųjų išteklių Lietuvos Respublikos diplomatinėse atstovybėse paskirstymo tolygumas (vidutiniškai vienam konsuliniam darbuotojui tenkantis konsulinių paslaugų kiekis per pasirinktą laikotarpį); • Ministerijos darbuotojų, nereguliariai vykstančių įteikti supaprastinto tranzito geležinkeliu dokumentus traukiniuose, darbo organizavimo atitikimas teisės aktų keliamiems reikalavimams.
7.	Socialinių paslaugų teikimas	<ul style="list-style-type: none"> • Panaudotų valstybės biudžeto specialiųjų tikslinių dotacijų savivaldybių biudžetams dalies palyginimas pagal savivaldybes: asmenų su sunkia negalia socialinei globai; socialinės rizikos šeimų socialinei priežiūrai organizuoti. • Savivaldybės biudžeto išlaidų dalies socialinėms paslaugoms palyginimas pagal savivaldybes; • Apskričių, savivaldybių globos įstaigų išlaidų 2006–2007 metais palyginimas; • Vieno asmens išlaikymo kaštų 2006–2007 metais palyginimas apskričių, savivaldybių globos įstaigose; • Vieno socialinio darbuotojo aptarnautų socialinės rizikos šeimų skaičiaus palyginimas pagal savivaldybes.

Eil. Nr.	Veiklos auditas	Vertinimo kriterijai
8.	Nacionalinė aprūpinimo krauju sistema	<ul style="list-style-type: none"> • Kraujo komponentų ir preparatų gamybos / išdavimo gydymo įstaigoms / panaudojimo gydymui kiekio santykis ir jų koreliacija su likučių ir nuostolių pokyčiais, pasiektų ir planuotų rodiklių palyginimas; • Kraujo donorų, kraujo komponentų ir preparatų apskaitos duomenų atitikimas; • Gydymo įstaigų apklausų dėl aprūpinimo kraujo komponentais ir preparatais duomenys; • Nacionalinės kraujo programos planuotų ir panaudotų lėšų rodikliai; • Sveikatos apsaugos ministerijos sprendimų, turinčių įtakos Nacionalinei kraujo programai, efektyvumas; • Iš kraujo donorystės įstaigose surinktos plazmos pagamintų ir suvartotų kraujo preparatų kiekio ir kokybės (nomenklatūros) rodikliai; • PSDF biudžeto lėšos, skirtos kraujo krešumo faktoriams ir anti-D imunoglobulinui įsigyti.
9.	Lietuvos įvaizdžio formavimas	<ul style="list-style-type: none"> • Rezultatyviai įgyvendintų šalies įvaizdžio formavimo priemonių dalis, lyginant su planuotomis (vykdytomis); • Institucijų lėšų, skirtų šalies įvaizdžio gerinimo priemonėms, pokytis (audituojamas (ankstesnis) laikotarpis); • Šalies vertinimo rodiklių (reitingų) pokytis, lyginant su kitomis panašiomis ES valstybėmis (Estija, Latvija ir kt.).
10.	Valstybės sienos apsaugos tarnybos veikla	<ul style="list-style-type: none"> • Planuojamų ir pasiektų rezultatų palyginimas; • Išlaidų efektyvumo; • Ilgalaikio turto naudojimo intensyvumas.
11.	Lėšų, skirtų bendrojo lavinimo mokyklų aprūpinimui gerinti, panaudojimo vertinimas	<ul style="list-style-type: none"> • Vykdomų programų, skirtų gerinti mokymosi sąlygas, įgyvendintų rezultatų atitiktis planuotiems; • Nustatytus aprūpinimo standartus ir normas atitinkančių mokyklų dalis, palyginus su visomis mokyklomis; • Apskričių ir savivaldybių bendrojo lavinimo mokyklų, rekonstruotų bent už 1 milijoną Lt, dalies pokytis; • Centralizuotai paskirstytų lėšų, skirtų mokyklų aprūpinimui, ir lėšų, numatytų mokinio krepšelyje mokymo priemonėms ir vadovėliams, dalies pokytis.

Eil. Nr.	Veiklos auditas	Vertinimo kriterijai
12.	Vartotojų teisių apsauga	<ul style="list-style-type: none"> • Aiškiai teisės aktuose nustatyta vartotojų teisių apsaugą įgyvendinančių institucijų kompetencija; • Informacijos apie vartotojų teisių apsaugos įgyvendinimą viešumas ir jos gavimas reikiamu laiku; • Vartotojų skundų nagrinėjimo trukmė; • Vartotojų teisių apsaugą vykdančių institucijų priimtų ir įgyvendintų sprendimų, nagrinėjant vartotojų skundus, santykis; • Valstybinės vartotojų teisių apsaugos tarnybos ir kitų, vykdančių vartotojų teisių apsaugą, institucijų veiklos ir rezultatų palyginimas;
13.	Baltijos pajūrio teritorijos naudojimas visuomenės ir valstybės reikmėms	<ul style="list-style-type: none"> • Teritorijų planavimo dokumentų tvirtinimo eiliškumo ir suderinamumo reikalavimai; • Subalansuota turizmo plėtra atsižvelgiant į aplinkosaugos reikalavimus; • Pasaulio paveldo konvencijos ir jos įgyvendinimo gairių laikymasis; • Aiškus kompetencijos paskirstymas, vietos savivaldos ir aplinkosaugos funkcijas vykdančių institucijų subalansuota veikla. • Teritorijų planavimo ir statybos valstybinės priežiūros normų reikalavimai.
14.	Lėšų, gautų už parduotus valstybinės žemės sklypus, panaudojimas	<ul style="list-style-type: none"> • Už parduotus valstybinės žemės sklypus gautų ir panaudotų pirminės paskirties darbams atlikti lėšų santykis; • Pirminės paskirties darbams atlikti panaudotų lėšų dalies santykis su inžinerinei infrastruktūrai panaudotų lėšų dalimi; • Pirminės paskirties darbų įvykdymo atitiktis esamam poreikiui.
15.	Kūno kultūros ir sporto plėtra	<ul style="list-style-type: none"> • Įgyvendinamų priemonių ir skiriamo finansavimo atitiktis nustatyto sporto plėtros kryptims; • KKSD valstybės biudžeto lėšų dalies paskirstymas sporto organizacijoms pagal nustatytus kriterijus; • Įstaigų, kurių steigėjas ar dalininkas yra KKSD ir LOSC, veiklos rodikliai.

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis Valstybės kontrolės 2009 metais atliktų veiklos auditų ataskaitomis

Penkiolikoje nagrinėjamų veiklos audito ataskaitų iš viso buvo nustatytas 61 kriterijus, kurių dauguma suformuluoti aiškiai ir konkrečiai, juos nesunku įvertinti. Didžioji dalis (22) vertinimo kriterijų formuluojami kaip tam tikras santykis tarp to kas buvo planuota ir kas pasiekta pvz.: „Projektams

įgyvendinti numatyto laikotarpio ir faktiškai sugaišto laiko santykis.¹⁰⁶ arba „Rezultatyviai įgyvendintų šalies įvaizdžio formavimo priemonių dalis, lyginant su planuotomis (vykdytomis).“¹⁰⁷ Kaip matyti, gali būti nustatomas lėšų, laiko, rezultatų santykis ir pan. Didelis dėmesys skiriamas ir veiklos atitikčiai teisės aktams, įvairiems reikalavimams bei principams, pvz.: „Pasaulio paveldo konvencijos ir jos įgyvendinimo gairių laikymasis.“¹⁰⁸ Tokių kriterijų suformuluota 17. Kaip dar vieną didelę vertinimo kriterijų grupę galima išskirti kriterijus, pagal kuriuos yra atliekami palyginimai pagal įvairius aspektus, pvz.: „Savivaldybės biudžeto išlaidų dalies socialinėms paslaugoms palyginimas pagal savivaldybes.“¹⁰⁹ Išskirti 8 šios grupės vertinimo kriterijai. Iš didesnių vertinimo kriterijų grupių dar reiktų paminėti vertinamus pokyčius (5 kriterijai), pvz.: „Šalies vertinimo rodiklių (reitingų) pokytis, lyginant su kitomis panašiomis ES valstybėmis (Estija, Latvija ir kt.).“¹¹⁰ Likusius vertinimo kriterijus sudaro tokie kriterijai kaip skirtos lėšos, žmogiškųjų išteklių ar kompetencijos paskirstymas ar tam tikri kokybės arba veiklos rodikliai.

Nors dauguma kriterijų suformuluoti aiškiai, ir jais remiantis nesunku įvertinti audituojamąjį subjektą, yra ir tokių kriterijų, kurie nėra labai suprantami. Pavyzdžiui, vertinant Valstybės sienos apsaugos tarnybos veiklą nustatytas toks kriterijus: „Ilgalaikio turto naudojimo intensyvumas“. Neaišku nei kaip tas intensyvumas bus matuojamas, nei koks bus gautos informacijos naudingumas. Vertinant nacionalinę aprūpinimo krauju sistemą buvo naudojamas kriterijus: „Gydymo įstaigų apklausų dėl aprūpinimo krauju komponentais ir preparatais duomenys“. Čia taip pat nėra aišku, kas ir kaip vertinama. Siekiant veiklos auditą atlikti kuo kokybiškiau tokių neaiškių vertinimo kriterijų reiktų vengti.

Kriterijai pagal jų pobūdį grafiškai pavaizduoti 7 - ame paveiksle.

¹⁰⁶ **Valstybinio audito ataskaita** Lėšų Ignalinos atominės elektrinės uždarymui naudojimas. – Vilnius, 2009.

http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 7

¹⁰⁷ **Valstybinio audito ataskaita** Lietuvos įvaizdžio formavimas. – Vilnius, 2009.

http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 7

¹⁰⁸ **Valstybinio audito ataskaita** Baltijos pajūrio teritorijos naudojimas visuomenės ir valstybės reikmėms. – Vilnius, 2009.

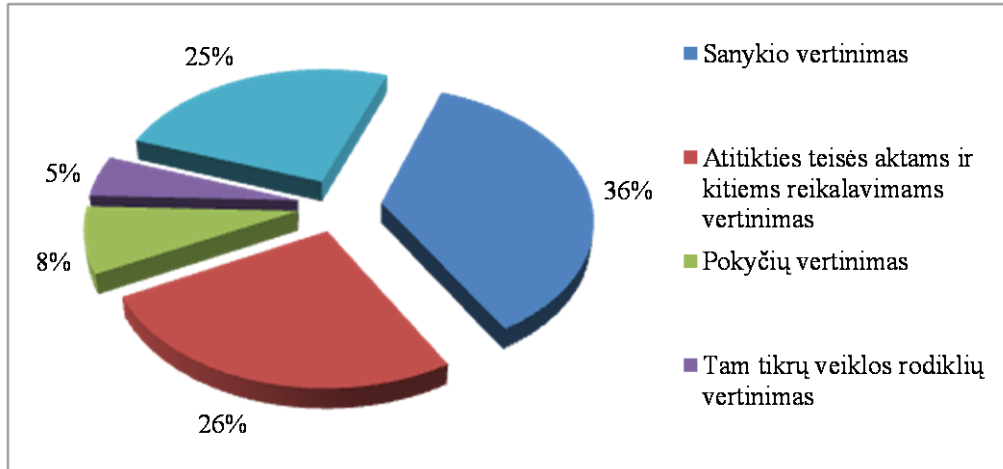
http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 7

¹⁰⁹ **Valstybinio audito ataskaita** Socialinių paslaugų teikimas. – Vilnius, 2009.

http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 6

¹¹⁰ **Valstybinio audito ataskaita** Lietuvos įvaizdžio formavimas. – Vilnius, 2009.

http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 7



7 pav. Vertinimo kriterijų pasiskirstymas pagal pobūdį (proc.)

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis Valstybės kontrolės 2009 m. atliktų veiklos auditų ataskaitomis

Santykių vertinimas yra vienas svarbiausių vertinimo kriterijų, nes šis kriterijus sudaro net 36% visų vertinimo kriterijų. Didelė reikšmė skirta teisės aktų bei kitų reikalavimų atitikčiai, nes tokie kriterijai sudaro 26% visų kriterijų. Pokyčių (8%) ir tam tikrų veiklos rodiklių vertinimui (5%) taip pat skirta daug dėmesio. Be abejo, ir likusieji kriterijai yra svarbūs, tačiau nagrinėtuose veiklos audituose jiems skirta mažiau dėmesio nei paminėtiems aukščiau. Šie kriterijai bendrai sudaro mažiau negu trečdalį (25%) visų kriterijų.

Atsižvelgiant į tai, kad analizuojamų veiklos auditų vertinimo kriterijai suformuluoti tinkamai ir aiškiai, laikantis visų reikalavimų, galima daryti išvadą, kad nagrinėti veiklos auditas atlikti kokybiškai, todėl jų rezultatai turėtų būti svarbūs audituotiems subjektams.

Remiantis išanalizuotomis ataskaitomis, visi veiklos auditai atlikti vadovaujantis Valstybiniais audito reikalavimais, o jiems atlikti naudoti tokie metodai ir procedūros kaip tikrinimas (dokumentų nagrinėjimas), skaičiavimas, palyginimas (rodiklių), apklausos (pokalbiai) bei analitinės procedūros. Procedūros ir metodai kiekvienam auditui atlikti pasirinkti priklausomai nuo kriterijų. Be to, atliekant audito procedūras tikrinti ne visi įstaigų duomenys, o tik tie, kurie susiję su pasirinkta audito apimtimi. Atliekant auditą laikytasi prielaidos, kad audito metu pateikti duomenys yra teisingi, dokumentai išsamūs ir galutiniai. Taigi, veiklos audito procesas aptariamuose veiklos audituose vyko pagal visus reikalavimus, o tai turėjo teigiamos įtakos audito rezultatams.

Veiklos auditus atlikus remiantis aukščiau išanalizuotais vertinimo kriterijais buvo suformuluotos išvados bei rekomendacijos, skirtos audituotiems subjektams. Valstybės kontrolės parengtose ataskaitose teigiama, kad daugiausia trūkumų pastebėta lėšų naudojimo, funkcijų vykdymo bei teisės aktų rengimo ir

atitiktams jiems srityse. Išvados teigiama, kad dauguma audituotų subjektų vienoje ar kitoje srityje neužtikrina efektyvios ir rezultatyvios veiklos dėl įvairių priežasčių. Pirma, nesudarytos reikiamos teisinės prielaidos efektyviai veiklai, nes nėra parengti atitinkami teisės aktai, neužtikrinamas nuoseklus jų įgyvendinimas arba jų išvis nesilaikoma. Pavyzdžiui, ataskaitoje dėl Valstybės sienos apsaugos tarnybos veiklos vertinimo teigiama, kad „Valstybės sienos apsaugos tarnybos veiklos organizavimo pertvarkai, Lietuvos Respublikai įsijungus į Šengeno erdvę, vykdyti nebuvo sudarytos tinkamos teisinės prielaidos – tai apsunkino pagrįstų sprendimų dėl tarnybos veiklos organizavimo pertvarkymo priėmimą.“¹¹¹ Panašios išvados priimtose ir atliekant lėšų, skirtų Ignalinos atominės elektrinės uždarymui, naudojimo bei viešojo administravimo subjektų vykdomų funkcijų paskirstymo vertinimą. Taip pat, tam tikrose srityse nepatvirtintos veiklos strategijos, neparengtos veiklos įgyvendinimo priemonės, nenustatyti tikslai ir uždaviniai arba jų paprasčiausiai nesilaikoma. Pavyzdžiui, vertinant Lietuvos įvaizdžio formavimą, buvo nustatyta, kad „nepatvirtinta Lietuvos įvaizdžio formavimo strategija, įvaizdžio priemonių ir veiksmų <...> planas.“¹¹² Antra, pažymėtina, kad kai kuriuose audituotuose subjektuose nesukurta bendra kontrolės ir atskaitomybės sistema arba ji nėra pakankama ir efektyvi. Vertinant kūno kultūros ir sporto plėtrą padaryta išvada, kad Kūno kultūros ir sporto departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės „nėra sukūręs efektyvios stebėsenos ir kontrolės sistemos.“¹¹³ Trečia, pabrėžiamas nepakankamai ekonomiškasis ir efektyvus lėšų panaudojimas arba administravimas bei neracionalus kitų išteklių naudojimas. Analizuojant valstybės tarnautojų mokymą, padaryta tokia išvada: „Planuojant valstybės tarnautojų mokymą nepakankamai efektyviai naudojami žmogiškieji ir finansiniai ištekliai: mokymo poreikis formuojamas neįvertinus ankstesnių mokymų naudos, sudarant mokymo planus atliekami pertekliniai darbai, o Valstybės tarnybos departamento prie Vidaus reikalų ministerijos sukaupti institucijų mokymo poreikio rezultatai nenaudojami organizuojant tolimesnius mokymus.“¹¹⁴ Be šių pagrindinių išvadų, pastebėta ir kitų veiklos efektyvumą mažinančių aspektų: reikiamų įgaliojimų nebuvimas, funkcijų nevykdymas arba jų dubliavimas bei informacijos trūkumas.

¹¹¹ **Valstybinio audito ataskaita** Valstybės sienos apsaugos tarnybos veikla. – Vilnius, 2009.

http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 30

¹¹² **Valstybinio audito ataskaita** Lietuvos įvaizdžio formavimas. – Vilnius, 2009.

http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 34

¹¹³ **Valstybinio audito ataskaita** Kūno kultūros ir sporto plėtra. – Vilnius, 2009.

http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 27

¹¹⁴ **Valstybinio audito ataskaita** Valstybės tarnautojų mokymas. – Vilnius, 2009.

http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 34

Reikėtų paminėti, kad išanalizavus visas penkiolika veiklos audito ataskaitų, tik vienoje buvo pateikta teigiama išvada, visgi ir ji turėjo tam tikrą išlygą: „Užsienio reikalų ministerija taupiai naudoja mokymams skirtas lėšas, tačiau Lietuvos Respublikos diplomatų, išvykstančių vykdyti konsulinių funkcijų į Lietuvos Respublikos diplomatinės atstovybes ir konsulines įstaigas, mokymo programoje praktiniams užsiėmimams skiriama per mažai laiko, nereglamentuota konsultavimo tvarka.“

Taigi, Valstybės kontrolės atliekamų veiklos auditų metu audituojami subjektai įvertinami visapusiškai, o padarytų išvadų pagrindu formuluojamos rekomendacijos siekiant pašalinti nustatytus trūkumus.

Valstybės kontrolės teikiamos rekomendacijos yra skirtos audituotiems subjektams nurodyti veiklos tobulinimo kryptis ir veiksmus. Autorės nuomone, išanalizuotose veiklos auditų ataskaitose pateiktas rekomendacijas pagal jų pobūdį galima suskirstyti į keletą grupių. Pirmąją grupę sudaro rekomendacijos, kuriomis siūloma tvarkyti teisinę bazę, t.y. institucijoms rekomenduojama inicijuoti veiklai gerinti reikalingų įstatymų ir kitų teisės aktų projektų kūrimą, svarstymą, priėmimą ir įgyvendinimą. Taip pat inicijuoti reikalingus taikomų teisės aktų pakeitimus, tobulinti poįstatyminius teisės aktus bei atlikti teisės aktų peržiūrą ir parengti siūlymus dėl jų tolesnio valdymo ir galiojimo tikslingumo. Pvz.: atlikus valstybės institucijų priemonių kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu vertinimą Lietuvos Respublikos Vyriausybei buvo pasiūlyta „inicijuoti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimus, aiškiai apibrėžiant mokestinio tyrimo paskirtį, taikymo tikslus ir uždavinius bei nurodant jo skirtumus nuo mokestinio patikrinimo, taip pat trūkumų ir prieštaravimų sąvokas ir jų skirtumus nuo teisės aktų pažeidimų.“¹¹⁵ Kita rekomendacijų grupė yra rekomendacijos, kuriomis siūloma tobulinti aspektus, susijusius su vidiniu institucijų reglamentavimu. Pirmiausia, tobulinti ir papildyti veiklos strategijas ir jų įgyvendinimo planus, inicijuoti institucijų programų peržiūrą, keisti jų tvirtinimo tvarką bei suformuluoti konkrečius veiklos uždavinius ir siektinus rezultatus. Taip pat siūloma apibrėžti veiklai keliamus reikalavimus, tikslinti administravimo taisykles, detalizuoti vykdomas procedūras bei numatyti ir įgyvendinti veiklos tobulinimo priemones, o darbą organizuoti laikantis numatytos tvarkos ir teisės aktų reikalavimų. Pvz.: atlikus nacionalinės aprūpinimo krauju sistemos vertinimą Sveikatos apsaugos ministerijai ir Valstybinei ligonių kasai prie Sveikatos apsaugos ministerijos rekomenduota „numatyti priemones, kurios gerintų gydymo įstaigų aprūpinimą kraujo komponentais ir užtikrintų optimalų PSDF

¹¹⁵ **Valstybinio audito ataskaita** Valstybės institucijų priemonės kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu. - Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 54

biudžeto lėšų naudojimą.¹¹⁶ Taip pat į šią grupę galima įtraukti rekomendacijas peržiūrėti institucijų ir darbuotojų įgaliojimus, panaikinti vykdomų funkcijų dubliavimąsi. Trečiąją grupę sudaro pasiūlymai tobulinti veiklos stebėsenos ir kontrolės sistemas. Siekiant užtikrinti veiklos rezultatyvumą ir efektyvumą siūloma stiprinti išpareigojimų ir programų vykdymo, tinkamo lėšų planavimo ir naudojimo kontrolę nustatant reikiamas kontrolės priemones. Taip pat rekomenduojama didinti institucijų atskaitomybę bei reguliariai vertinti jų veiklą. Kaip pavyzdį galima pateikti Valstybės kontrolės rekomendaciją Lietuvos Respublikos Vyriausybei: „sustiprinti Vidaus reikalų ministerijos, kaip valdymo reformų koordinatorės, vaidmenį ir jos administracinius gebėjimus, vykdant valdymo reformų eigos ir viešojo administravimo subjektų vykdomų funkcijų paskirstymo stebėseną (monitoringą).“¹¹⁷ Taip pat siūloma nepriklausomiems subjektams suteikti įgaliojimus atlikti veiklos stebėseną. Kaip ketvirtąją grupę galima išskirti rekomendacijas, kurios pabrėžia informacijos svarbą, t.y. šiomis rekomendacijomis siūloma rinkti ir pateikti informaciją išorės vartotojams, taip pat kaupti informaciją, kuri patvirtintų metinėse veiklos ataskaitose nurodytų duomenų pagrįstumą bei kurti duomenų bazines ir skatinti institucijų tarpusavio bendradarbiavimą šioje srityje. Pvz.: „siekiant teikti gyventojams aktualią ir išsamią informaciją apie socialines paslaugas, tikslinga numatyti, kad Socialinės apsaugos ir darbo ministerija rinktų ir teiktų informaciją apie suteiktas socialines paslaugas ir joms teikti panaudotas įvairių šaltinių lėšas pagal paslaugų rūšis ir gavėjų grupes.“¹¹⁸

Apibendrinant galima teigti, kad Valstybės kontrolė teikia įvairaus pobūdžio rekomendacijas priklausomai nuo veiklos audito metu gautų rezultatų. Taip pat suformuluotos rekomendacijos yra skiriamos skirtingiems subjektams. Išanalizuotose Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų ataskaitose iš viso buvo pateikta 77 rekomendacijos: 23 rekomendacijos skirtos Lietuvos Respublikos Vyriausybei, 36 – ministerijoms, 15 – įstaigoms prie ministerijų, o likusios 3 skirtos kelioms institucijoms bendrai, pvz.: Valstybės tarnybos departamentui prie Vidaus reikalų ministerijos ir Lietuvos Respublikos kultūros ministerijai.¹¹⁹ Šie duomenys (procentais) grafiškai pavaizduoti 8 - ame paveiksle.

¹¹⁶ **Valstybinio audito ataskaita** Nacionalinė aprūpinimo krauju sistema. – Vilnius, 2009.

http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 42

¹¹⁷ **Valstybinio audito ataskaita** Viešojo administravimo subjektų vykdomų funkcijų pasiskirstymas. – Vilnius, 2009.

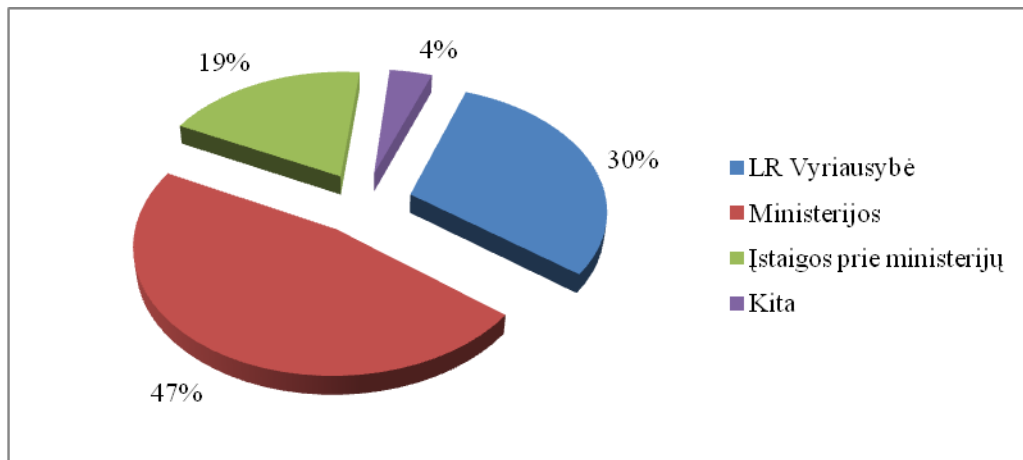
http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 41

¹¹⁸ **Valstybinio audito ataskaita** Socialinių paslaugų teikimas. – Vilnius, 2009.

http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 45

¹¹⁹ **Valstybinio audito ataskaita** Valstybės tarnautojų mokymas. – Vilnius, 2009.

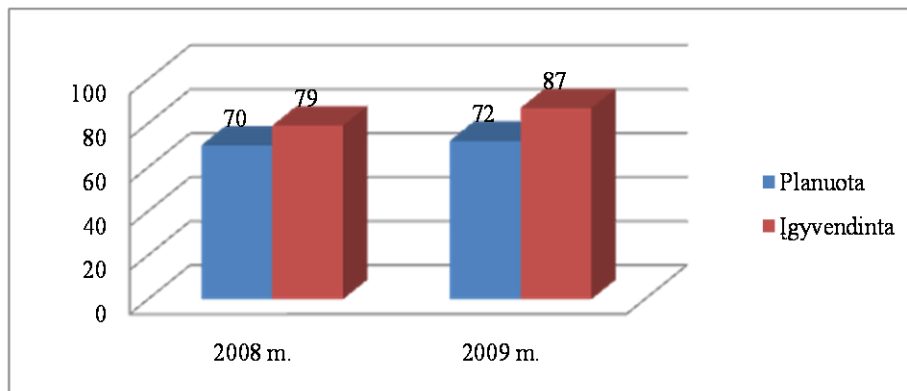
http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18], p. 35



8 pav. Rekomendacijų pasiskirstymas pagal paskirtį (proc.)

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis Valstybės kontrolės 2009 m. atliktų veiklos auditų ataskaitomis

Kaip matyti, beveik pusė visų rekomendacijų, t.y 47%, skirta ministerijoms, šiek tiek mažiau – 30% - Lietuvos Respublikos Vyriausybei, o likusios kitoms institucijoms. Taigi, visos analizuotose veiklos auditų ataskaitose pateiktos rekomendacijos yra skirtos aukščiausioms valstybės valdžios institucijoms, todėl šių rekomendacijų įgyvendinimas yra svarbus ne tik dėl to, kad jas įgyvendinus pagerės institucijų veikla, bet ir todėl, jog tie pokyčiai turės teigiamos įtakos visai valstybei. Be to, valstybinio audito ataskaitose pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo lygis yra vienas iš pagrindinių Valstybės kontrolės veiklos vertinimo kriterijų, t.y., kuo daugiau įgyvendinama pateiktų rekomendacijų, tuo efektyvesne ir veiksminge laikoma Valstybės kontrolės veikla. Remiantis Valstybės kontrolės 2009 metų veiklos ataskaita, tais metais įgyvendintų rekomendacijų procentas viršijo planuotą ir buvo didesnis lyginant su 2008 metais. (9 pav.)



9 pav. Planuotas ir įgyvendintas rekomendacijų lygis 2008 – 2009 m. (proc.)

Šaltinis: Valstybės kontrolės 2009 m. veiklos ataskaita, p. 10

Taigi, 2009 metais Valstybės kontrolė planavo įgyvendinti 72% pateiktų rekomendacijų, tačiau planą viršijo net 11 procentinių punktų, t.y. buvo įgyvendinta 87% visų rekomendacijų. Pagrindinė šių pasiekimų priežastis yra ta, kad 2009 metais rekomendacijų pateikimui ir įgyvendinimo stebėsenai buvo skirta ypatingai daug dėmesio.¹²⁰

Apibendrinant, galima daryti išvadą, kad 2009 metais Valstybės kontrolės veikla, susijusi su veiklos auditų įgyvendinimu, buvo labai efektyvi ir veiksminga. Buvo įgyvendinti visi užsibrėžti tikslai, atlikti visi planuoti veiklos auditai bei pradėta dar 15 veiklos auditų, kuriuos planuota pabaigti 2010 m., taip pat buvo atskleista nemažai įvairių sričių ir institucijų trūkumų, kurių sumažinimui buvo pateikta ir įgyvendinta daugiau nei planuota rekomendacijų.

Atliktas veiklos audito ataskaitų tyrimas parodė, kad veiklos audito plėtra Lietuvoje vyksta labai sparčiai: nuolat didėja atliekamų veiklos auditų skaičius bei jų apimtis, taip pat plečiasi veiklos audito sritys bei daugėja audituojamų subjektų. Be to, stiprėja Valstybės kontrolės vaidmuo ir gerėja įvaizdis. O atliekamų veiklos auditų kokybė ir efektyvumas yra aukšti, nes juos atlieka tinkamas kvalifikacijas ir patirtį turintys darbuotojai, kurių tobulėjimui skiriamas labai didelis dėmesys, taip pat aukštas pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo lygis, todėl jų įgyvendinimas turi teigiamos įtakos ne tik audituojamų subjektų veiklai, bet ir valstybės sritims, kurioms atstovauja tie subjektai, todėl tyrimo hipotezė - valstybės kontrolės atlikti veiklos auditai yra efektyvūs ir daro teigiamą įtaką audituojamų subjektų veiklai – visiškai pasitvirtino.

¹²⁰ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2009 metų veiklos ataskaita.
http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk [2010 11 13], p. 10

IŠVADOS

1. Veiklos audito formavimosi ypatumus Lietuvoje aiškiai atskleidžia Valstybės kontrolės raida, nes ji yra aukščiausia valstybinį auditą bei svarbiausia veiklos auditą atliekanti institucija Lietuvoje. Jos modernėjimo ir brandos procesas lėmė būtinybę stiprinti ir tobulinti valstybinį auditą, o tai tiesiogiai nulėmė ir veiklos audito, kaip vienos iš pagrindinių valstybinio audito rūšių, pokyčius bei svarbą valstybės gyvenime.
2. Esminis veiklos audito aspektas – „3E“ koncepcija, t.y. veiklos auditas remiasi efektyvumo, ekonomiškumo ir rezultatyvumo kriterijais, tačiau pastaruoju metu vis daugiau kalbama apie ketvirtojo „E“ arba „socialinio teisingumo“ svarbą. Socialinis teisingumas atspindi politiką iš esmės, kasdieniame gyvenime su socialiniu teisingumu susiduriama kiekviename žingsnyje ir pastebima vis daugiau jo pažeidimų, dėl to viešojo administravimo efektyvumą nagrinėti remiantis tik „3E“ koncepcija nebepakanka.
3. Siekiant pagrindinio veiklos audito tikslo - įvertinti audituojamojo subjekto veiklą remiantis tam tikrais kriterijais - pats veiklos auditas turi būti efektyvus ir veiksmingas. Veiklos audito efektyvumą galima vertinti remiantis esminėmis „Indėlio – išėigos“ modelio idėjomis bei pagrindinių jo sudedamųjų dalių loginiais ryšiais.
4. Tyrimo rezultatai atskleidė, kad 2007 – 2009 metais Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų skaičius kiekvienais metais augo dėl dviejų priežasčių. Pirma, auditų atliekama vis daugiau dėl to, kad daugėja problemų įvairiose valstybės valdymo srityse. Antra, institucijos veiklos apimtis didėja dėl to, kad didėja Valstybės kontrolės kaip institucijos vaidmuo valstybėje.
5. Atsižvelgiant į tyrimo rezultatus, matyti, kad didėjant auditų apimčiai, proporcingai augo ir darbuotojų skaičius, o jų mokymams ir kvalifikacijos tobulinimui skiriamas labai didelis dėmesys, todėl darytina išvada, kad Valstybės kontrolės atlikti veiklos auditai yra kokybiški, nes juos atlieka atitinkamą kvalifikaciją ir žinias turintys auditoriai, jų atlikimui suteikiami visi reikalingi ištekliai.
6. Tyrimo metu paaiškėjo, kad veiklos audito metu naudojamus vertinimo kriterijus galima suskirstyti į keletą grupių. Pirma, kriterijai, kurie formuluojami kaip santykis tarp to kas buvo planuota ir kas pasiekta. Antra, kriterijai, kuriais vertinama veiklos atitiktis teisės aktams,

įvairiems reikalavimams bei principams. Trečia, kriterijai, pagal kuriuos veikla lyginama pagal tam tikrus aspektus. Ketvirta, kriterijai, kurie vertina veiklai įgyvendinti skirtus išteklius ar kitus tos veiklos rodiklius.

7. Remiantis tyrimo rezultatais, galima išskirti tokias pagrindines vertinamos veiklos trūkumų priežastis: nėra parengti atitinkami teisės aktai arba neužtikrinamas nuoseklus jų įgyvendinimas, tam tikrose srityse nepatvirtintos veiklos strategijos, neparengtos veiklos įgyvendinimo priemonės, be to, kai kur nesukurta bendra kontrolės ir atskaitomybės sistema arba ji nėra pakankama ir efektyvi. Taip pat pabrėžiamas nepakankamai ekonomiškai ir efektyvus lėšų panaudojimas arba administravimas bei neracionalus kitų išteklių naudojimas, reikiamų įgaliojimų nebuvimas, funkcijų nevykdymas arba jų dubliavimasis ir informacijos trūkumas.
8. Atsižvelgiant į tyrimo duomenis, rekomendacijas pagal jų pobūdį galima suskirstyti į keletą grupių. Pirma, rekomendacijos, kuriomis siūloma tvarkyti teisinę bazę. Antra, rekomendacijos, kuriomis siūloma tobulinti vidinį institucijų reglamentavimą. Trečią grupę sudaro pasiūlymai tobulinti veiklos stebėsenos ir kontrolės sistemas. Ketvirtą grupę sudaro rekomendacijos, kurios pabrėžia informacijos rinkimo, saugojimo bei pateikimo išorės vartotojams svarbą.
9. Tyrimo metu paaiškėjo, kad didžioji dalis rekomendacijų yra skirtos aukščiausios valstybės valdžios institucijoms – LR Vyriausybei, ministerijoms bei įstaigoms prie ministerijų, todėl šių rekomendacijų įgyvendinimas yra svarbus ne tik dėl to, kad jas įgyvendinus pagerės institucijų veikla, bet ir todėl, jog tie pokyčiai turės teigiamos įtakos visai valstybei.
10. Atsižvelgiant į tyrimo rezultatus, darytina išvada, kad Valstybės kontrolės atliekamų veiklos auditų kokybė ir efektyvumas yra aukšti, nes juos atlieka tinkamas kvalifikacijas ir patirtį turintys darbuotojai, taip pat aukštas pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo lygis, todėl jų įgyvendinimas turi teigiamos įtakos ne tik audituojamų subjektų veiklai, bet ir valstybės sritims, kurioms atstovauja tie subjektai, todėl tyrimo hipotezė - valstybės kontrolės atlikti veiklos auditai yra efektyvūs ir daro teigiamą įtaką audituojamų subjektų veiklai – visiškai pasitvirtino.

REKOMENDACIJOS

1. Atsižvelgiant į tai, kad pastaruoju metu vis daugiau kalbama apie socialinį teisingumą kaip apie ketvirtąjį „3E“ koncepcijos elementą, kad su juo nuolat susiduriama kasdieniame gyvenime ir vis dažniau pastebima jo pažeidimų, veiklos auditoriams rekomenduojama atliekant veiklos auditą vadovautis ir socialinio teisingumo kriterijumi.
2. Remiantis tuo, kad veiklos audito efektyvumas yra vienas svarbiausių kriterijų, parodančių jo naudą, ir kad šį kriterijų yra sunku išmatuoti, vertinat atliktų veiklos auditų efektyvumą rekomenduojama taikyti „Indėlio – išėigos“ modelį, nes vadovaujantis jo pagrindinių dalių loginiais ryšiais, galima gauti pakankamai informacijos objektyvioms išvadoms apie šį veiklos audito aspektą formuluoti.
3. Veiklos audito principai, postulatai ir reikalavimai, apibrėžiami kaip veiklos audito standartai, yra svarbūs ne tik planuojant, bet ir atliekant auditus bei pateikiant jų rezultatus. Atsižvelgiant į specifinį veiklos audito pobūdį, pateiktus standartus rekomenduojama taikyti kūrybiškai, atsižvelgiant į įvairius veiklos aspektus.
4. Formuluojant veiklos audito vertinimo kriterijus, rekomenduojama juos formuluoti aiškiai, nustatant konkrečias reikšmes, kurias būtų galima objektyviai įvertinti, o tokių kriterijų, kurie nepateikia tikslios informacijos, reikėtų vengti.
5. Teikiant veiklos auditų išvadas, Valstybės kontrolei rekomenduojama atsižvelgti ne tik į audituojamų subjektų trūkumus, bet taip pat pabrėžti ir teigiamus veiklos aspektus, kuriuos būtų galima naudoti kaip geros praktikos pavyzdžius ir kitose institucijose.

LITERATŪRA

1. **Auditing Standarts.** Auditing Standarts Committee International Organization of Supreme Audit Institutions. - Cairo, 1995.
2. **Barzelay M.** Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD. // Governance, 1997, 10 (3), p. 235 – 260.
3. **Budbergytė R.** Valstybinis auditas. Pažangos keliu // Valstybinis auditas – pagalba valstybei išmintingai valdyti turta: konferencija. – Vilnius, 2009.
http://www.vkontrole.lt/VK90_konferencija.shtml [žiūrėta 2010 11 03]
4. **Daujotaitė D.** Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje. // Viešojo politika ir administravimas. - Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2009, Nr. 28, p. 29 – 39.
5. **Daujotaitė D., Mačerinskienė I.** Development of performance audit in public sector. // 5th International Scientific Conference "Business and management'2008" : Conference proceeding, 16-17 May. [CD]. - Vilnius: Technika, 2008, p. 177 – 185.
6. **Funkhouser M., Pu Y. J.** Government Performance Auditing in the U.S. and China: Lessons Drawn from a Comparative Review. // Chinese Public Administration Review. - Newark: National Center for Public Productivity, 2004, Vol. 2, p. 18 – 29.
7. **Guogis A.** Socialinis teisingumas ir 4 E koncepcija. // bernardinai.lt: interneto dienraštis: [elektroninis išteklius]. 2010 10 23. - Vilnius, 2006 - <http://www.bernardinai.lt/straipsnis/2006-09-13-arvydas-guogis-socialinis-teisingumas-ir-4-e-koncepcija/5063> [žiūrėta 2010 11 07]
8. **Implementation Guidelines for Performance Auditing Standarts.** Draft. Standarts and Guidelines for Performance Auditing based on INTOSAI's Auditing Standarts and Practical Experience. - The Swedish National Audit Office, 2001.
9. **Išoraitė M.** Loginio programų modelio panaudojimas įgyvendinant veiklos auditą. // Viešojo politika ir administravimas. - Kaunas: Technologija, 2004, Nr. 7, p. 102 – 111.
10. **Katkus A.** Lietuvos valstybės kontrolė: istorinė apžvalga. - Kaunas: Vilius, 1994.
11. **Katkus A.** Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. - Vilnius: Justitia, 2004.
12. **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos 2009 metų veiklos ataskaita**
<http://www.kaunas.lt/index.php?2993661131> [žiūrėta 2010 10 14]
13. **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos išvada dėl 2009 m. biudžeto ataskaitos**
<http://www.kaunas.lt/index.php?2993661131> [žiūrėta 2010 10 18]

14. **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaita** Dėl viešosios įstaigos „Ažuolyno meškučių cirkas“ 2009 metų veiklos vertinimo. <http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471> [žiūrėta 2010 10 14]
15. **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaita** Dėl viešosios įstaigos Kauno įvairių tautų kultūros centro 2009 metų veiklos audito. <http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471> [žiūrėta 2010 10 14]
16. **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaita** Dėl viešosios įstaigos Kauno mažojo teatro 2009 metų veiklos. <http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471> [žiūrėta 2010 10 14]
17. **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaita** Dėl viešosios įstaigos „Kauno miesto aplinkos kokybės tyrimai“ veiklos vertinimo. <http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471> [žiūrėta 2010 10 14]
18. **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaita** Dėl viešosios įstaigos „Krepšinio perspektyvos“ 2009 metų veiklos audito. <http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471> [žiūrėta 2010 10 14]
19. **Kauno miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaita** Dėl viešosios įstaigos „Teatro projektai“ 2009 metų veiklos audito. <http://www.kaunas.lt/index.php?2839265471> [žiūrėta 2010 10 14]
20. **Lietuvos Respublikos Konstitucija** <http://www3.lrs.lt/home/Konstitucija/Konstitucija.htm> [žiūrėta 2010 10 02]
21. **Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=374772&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2010 10 09]
22. **Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2007 metų veiklos ataskaita** http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk [2010 11 13]
23. **Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2008 metų veiklos ataskaita** http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk [2010 11 13]
24. **Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2009 metų veiklos ataskaita.** http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?tipas=vk [2010 11 13]
25. **Mackevičius J.** Auditas: teorija, praktika, perspektyvos. - Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001.
26. **Pollitt Ch., Bouckaert G.** Viešojo valdymo reforma: lyginamoji analizė. - Vilnius: Algarvė, 2003.
27. **Pollitt Ch.** Managerialism and the Public Services. - Oxford, UK: Basil Blackwell Ltd, 1990.

28. **Pollitt, Ch., Summa H.** Performance Audit and Public Management Reform // Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries. - New York: Oxford University Press Inc., 2002, p. 1 – 12.
29. **Puškorius S.** 3E koncepcijos plėtra. // Viešoji politika ir administravimas. – Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2002, Nr. 3, p. 31 – 38.
30. **Puškorius S.** Veiklos auditas: monografija. - Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004.
31. **Puškorius S.** Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga. // Viešoji politika ir administravimas. - Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2003, Nr. 4, p. 42 – 53.
32. **Рябухин С., Климантов С.** Аудит эффективности государственного сектора экономики. - Москва, 2006, p. 34.
33. **Tarptautinių žodžių žodynas.** – Vilnius: Žodynas, 1999, p. 542
34. **Valstybės kontrolės istorinė raida** <http://www.vkontrole.lt/n/index.php?id=20> [žiūrėta 2010 10 08]
35. **Valstybės kontrolės paskirtis** http://www.vkontrole.lt/veikla_paskirtis.php [žiūrėta 2010 10 10]
36. **Valstybinio audito ataskaita** Baltijos pajūrio teritorijos naudojimas visuomenės ir valstybės reikmėms. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18]
37. **Valstybinio audito ataskaita** Kūno kultūros ir sporto plėtra. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18]
38. **Valstybinio audito ataskaita** Lėšų, gautų už parduotus valstybinės žemės sklypus, panaudojimas. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18]
39. **Valstybinio audito ataskaita** Lėšų Ignalinos atominės elektrinės uždarymui naudojimas. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18]
40. **Valstybinio audito ataskaita** Lėšų, skirtų bendrojo lavinimo mokyklų aprūpinimui gerinti, panaudojimo vertinimas. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18]
41. **Valstybinio audito ataskaita** Lietuvos automobilių kelių direkcijos statybos darbų pirkimai. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18]
42. **Valstybinio audito ataskaita** Lietuvos įvaizdžio formavimas. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18]

43. **Valstybinio audito ataskaita** Nacionalinė aprūpinimo krauju sistema. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18]
44. **Valstybinio audito ataskaita** Socialinių paslaugų teikimas. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18]
45. **Valstybinio audito ataskaita** Užsienio reikalų ministerijos veikla organizuojant konsulinių funkcijų vykdymą. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18]
46. **Valstybinio audito ataskaita** Valstybės institucijų priemonės kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu. - Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18]
47. **Valstybinio audito ataskaita** Valstybės sienos apsaugos tarnybos veikla. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18]
48. **Valstybinio audito ataskaita** Valstybės tarnautojų mokymas. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18]
49. **Valstybinio audito ataskaita** Vartotojų teisių apsauga. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18]
50. **Valstybinio audito ataskaita** Viešojo administravimo subjektų vykdomų funkcijų pasiskirstymas. – Vilnius, 2009. http://www.vkontrole.lt/auditas_ataskaitos.php?tipas=v&metai=2009 [žiūrėta 2010 11 18]
51. **Valstybinio audito reikalavimai** http://www.vkontrole.lt/teisine_audito_reikalavimai.php [žiūrėta 2010 10 09]
52. **Veiklos audito vadovas.** Europos Audito Rūmų Audito tobulinimo ir ataskaitų rengimo skyrius <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/audit> [žiūrėta 2010 11 19]
53. **Veiklos audito vadovas.** Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė. – Vilnius, 2010.
54. **Waring C.G., Morgan S.L.** Public Sector Performance Auditing in Developing Countries. - Washington, D.C: The World Bank, 2007.
55. **Žilėnas A.** Lietuvos Didžiosios Kunigaikštystės finansų pagrindai. - Vilnius: Lietuvos bankas, 1996.

Petravičiūtė I. Veiklos audito plėtra Lietuvoje // Veiklos audito magistro baigiamasis darbas. Vadovas lekt. D. Dajotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2010. – 71 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota veiklos audito esmė ir specifika, atskleistos plėtros tendencijos Lietuvoje bei pateiktos rekomendacijos kaip pagerinti veiklos audito efektyvumą. Pirmoje darbo dalyje teoriniu aspektu išsamiai nagrinėjama veiklos audito raida, jo turinys, plačiai aptarti specifiniai ypatumai bei pristatyti veiklos audito standartai. Antroje dalyje nagrinėjama „Indėlio – išėigos“ modelio samprata bei jo pagrindu parengtas modelis, kuriuo remiantis būtų galima vertinti veiklos audito efektyvumą. Trečioje dalyje, remiantis suformuluotu modeliu, analizuojamos Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų ataskaitos ir nagrinėjami esminiai veiklos audito aspektai, t.y. vertinimo kriterijai, išvados ir rekomendacijos, bei siekiama įvertinti atliktų veiklos auditų efektyvumą.

Pagrindiniai žodžiai: auditas, veiklos auditas, aukščiausioji audito institucija, „indėlio – išėigos“ modelis, efektyvumas, veiksmingumas.

Petravičiūtė I. Development of Performance Audit in Lithuania // Master's Work in Performance Audit. Supervisor lekt. D. Daujotaitė. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2010. – 71 p.

ANOTATION

Master's thesis analyses the essence and peculiarities of performance audit, reveals its development in Lithuania and offers suggestions on improving effectiveness and efficiency of performance audit. The first part of the thesis gives a theoretical background to the evolution of performance audit, researches its content and fundamental peculiarities, also it presents performance audit standards. The second part of the thesis analyses the „input – output“ model and designs a model which should help to assess effectiveness and efficiency of performance audit. The third part is based on the model designed earlier and analyses performance audit reports made by the National Audit Office. It researches many components of performance audit, such as evaluation criteria, findings and recommendations, and attempts to evaluate the effectiveness and efficiency of the said audits.

Key Words: audit, performance audit, supreme audit institution, „input – output“ model, effectiveness, efficiency.

Petravičiūtė I. Veiklos audito plėtra Lietuvoje // Veiklos audito magistro baigiamasis darbas. Vadovas lekt. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2010. – 73 p.

SANTRAUKA

Kiekviena valstybės institucija, vykdydama jai pavestas funkcijas, atlieka tam tikrą veiklą, kurią būtina vertinti norint garantuoti jos rezultatyvumą. Tam pasitarnauja veiklos auditas, kurio esmė yra audituojamų institucijų valdymo ekonomiškumo, efektyvumo, veiksmingumo vertinimas bei rekomendacijų šiems kriterijams gerinti formulavimas. Veiklos auditą nagrinėti svarbu dėl to, kad veiklos auditas yra viena efektyviausių priemonių, galinčių pagerinti institucijų veiklą ir valdymą bei atskaitomybę. Tai pakankamai nauja audito sritis, kurios teoriniai ir praktiniai pamatai vis dar plėtojami.

Darbo **tikslas** – atskleisti veiklos audito esmę, aptarti plėtros tendencijas, išnagrinėti specifiką bei sudaryti modelį, kuriuo remiantis būtų galima veiksmingai įvertinti veiklos audito efektyvumą. Šiam tikslui pasiekti reikia įgyvendinti tokius **uždavinius**:

- 1) Išnagrinėjus įvairių autorių darbus bei susijusius teisės aktus, atskleisti veiklos audito esmę, pagilinti jo sampratą ir išskirti svarbiausius veiklos audito bruožus.
- 2) Aptarti veiklos audito raidą, jo plėtros tendencijas.
- 3) Sukurti veiklos audito efektyvumo (veiksmingumo) modelį.
- 4) Remiantis veiklos audito efektyvumo modeliu atlikti Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų ataskaitų analizę, atskleisti pagrindines veiklos audito atlikimo ir jo rezultatų įgyvendinimo tendencijas bei pateikti rekomendacijas.

Tyrimo objektas – Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų ataskaitos.

Tyrimo hipotezė – Valstybės kontrolės atlikti veiklos auditai yra efektyvūs ir daro teigiamą įtaką audituojamų subjektų veiklai.

Atliktas veiklos audito ataskaitų tyrimas parodė, kad veiklos audito plėtra Lietuvoje vyksta labai sparčiai: nuolat didėja atliekamų veiklos auditų skaičius bei jų apimtis, taip pat plečiasi veiklos audito sritys bei daugėja audituojamų subjektų. Taip pat stiprėja Valstybės kontrolės vaidmuo ir gerėja įvaizdis. O atliekamų veiklos auditų kokybė ir efektyvumas yra aukšti, nes juos atlieka tinkamas kvalifikacijas ir patirtį turintys darbuotojai, kurių tobulėjimui skiriamas labai didelis dėmesys, taip pat aukštas pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo lygis, todėl jų įgyvendinimas turi teigiamos įtakos ne tik audituojamų subjektų veiklai, bet ir valstybės sritims, kurioms atstovauja tie subjektai, todėl tyrimo hipotezė -

valstybės kontrolės atlikti veiklos auditai yra efektyvūs ir daro teigiamą įtaką audituojamų subjektų veiklai – visiškai pasitvirtino.

Darbo struktūra. Magistro baigiamajame darbe išanalizuota veiklos audito esmė ir specifika, atskleistos plėtros tendencijos Lietuvoje bei pateiktos rekomendacijos kaip pagerinti veiklos audito efektyvumą. Pirmoje darbo dalyje teoriniu aspektu išsamiai nagrinėjama veiklos audito raida, jo turinys, plačiai aptarti specifiniai ypatumai bei pristatyti veiklos audito standartai. Antroje dalyje nagrinėjama „Indėlio – išėigos“ modelio samprata bei jo pagrindu formuluojamas modelis, kuriuo remiantis būtų galima vertinti veiklos audito efektyvumą. Trečioje dalyje, remiantis suformuluotu modeliu, analizuojamos Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų ataskaitos ir nagrinėjami esminiai veiklos audito aspektai, t.y. vertinimo kriterijai, išvados ir rekomendacijos, bei siekiama įvertinti atliktų veiklos auditų efektyvumą.

Petravičiūtė I. Development of Performance Audit in Lithuania // Master's Work in Performance Audit. Supervisor lekt. D. Daujotaitė. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2010. – 73 p.

SUMMARY

Each public authority carries out activities that must be evaluated in order to maintain its effectiveness and efficiency. Performance audit serves this function as its essence is to evaluate the economy, effectiveness and efficiency of the audited bodies and to offer suggestions on improving these criteria. It is important to examine performance audit because it is one of the most effective measures that can improve performance, management and accountability of the audited bodies. Also performance audit is a relatively new area of audit and its theoretical and practical foundations aren't developed yet.

The **aim** of the thesis is to disclose the nature of performance audit, discuss its development trends, examine its specificity and designs a model which should help to assess effectiveness and efficiency of performance audit. In order to achieve the goal, these **tasks** were set:

- 1) To examine various authors and relevant laws to disclose the nature of performance audit activities, deepen their understanding and identify the key features of those activities.
- 2) To insight into the evolution of performance audit and to discuss its development trends.
- 3) Create a performance audit efficiency model.
- 4) Use the model to analyse performance audit reports made by the National Audit Office in order to research mane components of performance audit and to evaluate the effectiveness and efficiency of the said audits.

Subject of the study – performance audit reports made by the National Audit Office.

Hypothesis of the study – performance audits carried out by the National Audit Office are effective and have a positive impact on the activities of the audited entity.

The research of performance audit reports showed that the performance audit development is really fast in Lithuania: the number of performance audit activities carried out and their volume increases constantly, as well as, the performance audit operations and the number of audited bodies increase expand. Furthermore, the role and image of the National Audit Office strengthens. Also, the effectiveness and efficiency of the performance audits are high, because they are carried out by the auditors with the appropriate qualifications and experience, as well as the level of implementation of recommendations is high, and this has a great impact not only to the activities of the audited bodies, but also in the fields that these bodies represent. According to these facts, the hypothesis of the study has been fully confirmed.

Structure of the thesis. The first part of the thesis gives a theoretical background to the evolution of performance audit, researches its content and fundamental peculiarities, also it presents performance audit standards. The second part of the thesis analyses the „input – output“ model and designs a model which should help to assess effectiveness and efficiency of performance audit. The third part is based on the model designed earlier and analyses performance audit reports made by the National Audit Office. It researches many components of performance audit, such as evaluation criteria, findings and recommendations, and attempts to evaluate the effectiveness and efficiency of the said audits.