

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
POLITIKOS IR VADYBOS FAKULTETAS
VADYBOS KATEDRA**

LAURA RAČELIENĖ

**AUDITO FUNKCIJAS VYKDanČIŲ INSTITUCIJŲ
ŽMOGIŠKŲJŲ IŠTEKLIŲ UGDYMO TOBULINIMAS**
Magistro baigiamasis darbas

**Vadovas
prof. habil. dr. B. Melnikas**

VILNIUS, 2011

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
POLITIKOS IR VADYBOS FAKULTETAS
VADYBOS KATEDRA**

**AUDITO FUNKCIJAS VYK DANČIŲ INSTITUCIJŲ
ŽMOGIŠKŲJŲ IŠTEKLIŲ UGDYMO TOBULINIMAS**

**Veiklos audito magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621N20020**

Recenzentas

**prof. dr. E. Chlivickas
2011 11**

Vadovas

**prof. habil. dr. B. Melnikas
2011 11**

Atliko

**L. Račelienė
2011 11**

VILNIUS, 2011

**MYKOLAS ROMERIS UNIVERSITY
POLITICS AND MANAGEMENT FACULTY
MANAGEMENT DEPARTMENT**

LAURA RAČELIENĖ

**IMPROVEMENT OF HUMAN RESOURCES
TRAINING WITHIN INSTITUTIONS EXECUTING
AUDIT FUNCTIONS**

Master's Thesis

**Scientific Supervisor
Prof. Habil. Dr. B. Melnikas**

VILNIUS, 2011

TURINYS

IVADAS	7
1. AUDITO FUNKCIJAS VYKDanČIŲ INSTITUCIJŲ ŽMOGIŠKŲJŲ IŠTEKLIŲ UGDYMU SKIRTA TEORINĖ STUDIJA	9
1.1. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimas – esminė prielaida modernizuoti šiuolaikinę audito sistemą	9
1.1.1. Šiuolaikinė audito samprata bei audito funkcijas vykdančių institucijų vaidmuo	9
1.1.2. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimas šiuolaikinių audito sistemos modernizavimo poreikių kontekste.....	16
1.2. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimui taikytinų teorijų analizė	20
1.2.1. Šiuolaikinės audito teorijos ir jų taikymo galimybės siekiant tobulinti audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymą.....	20
1.2.2. Šiuolaikinės žmogiškųjų išteklių, jų ugdymo teorijos ir taikymo galimybės siekiant tobulinti audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymą	22
2. AUDITO FUNKCIJAS VYKDanČIŲ INSTITUCIJŲ ŽMOGIŠKŲJŲ IŠTEKLIŲ UGDYMU SKIRTŲ EMPIRINIŲ TYRIMŲ METODOLOGIJA	33
2.1. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymui skirtų empirinių tyrimų struktūra..	33
2.2. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo praktikai skirtos tarptautinės lyginamosios analizės metodikos	38
2.3. Žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybių analizei, siekiant efektyvinti LR Valstybės kontrolės veiklą, skirtų tyrimų metodikos.....	43
3. AUDITO FUNKCIJAS VYKDanČIŲ INSTITUCIJŲ ŽMOGIŠKŲJŲ IŠTEKLIŲ UGDYMU SKIRTI EMPIRINIAI TYRIMAI.....	49
3.1. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo praktikai skirta tarptautinė lyginamoji analizė Šiaurės ir Baltijos šalių pavyzdžiu	49
3.1.1. Šiaurės ir Baltijos šalių centrinių audito institucijų ir jų žmogiškųjų išteklių potencialo analizė	49
3.1.2. Žmogiškųjų išteklių ugdymo efektyvumo Šiaurės ir Baltijos šalių centriniuose audito institucijose analizė	61
3.1.3. Žmogiškųjų išteklių ugdymo praktikos Šiaurės ir Baltijos šalių centriniuose audito institucijose SSGG analizė.....	70
3.2. Žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybių analizė siekiant efektyvinti LR Valstybės kontrolės veiklą	73
3.2.1. LR Valstybės kontrolės veiklos efektyvinimo poreikiai ir nauji uždaviniai žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimui	73
3.2.2. LR Valstybės kontrolės žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybių ir perspektyvų analizė	80
3.3. Strateginiai sprendimai, skirti tobulinti audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymą	92
3.3.1. Tipiniai strateginiai sprendimai, skirti tobulinti centrinių audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymą (Šiaurės ir Baltijos šalių centrinių audito funkcijas vykdančių institucijų pavyzdžiu)	92
3.3.2. Žmogiškųjų išteklių ugdymui tobulinti LR Valstybės kontrolėje skirti strateginiai sprendimai.....	93
IŠVADOS.....	96
LITERATŪRA.....	99
ANOTACIJA	106
ANNOTATION	107
SANTRAUKA	108
SUMMARY	110
PRIEDAS	113

LENTELĖS

1 lentelė. Audito apibrėžimai	11
2 lentelė. Žmogiškųjų išteklių sąvokų įvairovė	23
3 lentelė. Atliktų metinių auditų skaičiaus pasiskirstymas pagal įmonių juridinį statusą	50
4 lentelė. Valstybės kontrolės darbuotojų skaičiaus kaita 2007-2009 m.	55
5 lentelė. Valstybės kontrolės darbuotojų kvalifikacijos kėlimas 2007-2009 m.	56
6 lentelė. Suomijos valstybinės audito institucijos darbuotojų skaičiaus kaita 2007-2009 m.	58
7 lentelė. Latvijos valstybinės audito institucijos darbuotojų skaičiaus kaita 2007-2009 m.	59
8 lentelė. Švedijos nacionalinės audito institucijos valstybinio audito mastas ir darbuotojų skaičiaus kaita 2007-2009 m.	59
9 lentelė. Ekspertų pasiskirstymas pagal užimamas pareigas	62
10 lentelė. Ekspertų pasiskirstymas pagal amžių	62
11 lentelė. Ekspertų pasiskirstymas pagal darbo stažą audito srityje (metais)	63
12 lentelė. Pagrindinės problemos įžvelgiamos audito procese (ekspertų požiūris)	67
13 lentelė. Šiaurės ir Baltijos šalių centrinių audito institucijų SSGG analizė	70
14 lentelė. Reikalavimai, keliami individams, norintiems tapti auditoriais	74
15 lentelė. Auditoriams keliamų reikalavimų ir taikomų profesinės etikos normų analizė	76
16 lentelė. Ekspertų pasiskirstymas pagal užimamas pareigas	81
17 lentelė. Ekspertų pasiskirstymas pagal darbo stažą audito srityje (metais)	81
18 lentelė. Išvardintų individo savybių svarbos ir gebėjimo jas pritaikyti darbe vertinimas (balais)	85
19 lentelė. Konkurencingumo veiksnių ir jų grupių Kendall'o W testo rezultatai	89

PAVEIKSLAI

1 pav. Audito veiklos reglamentavimas ir raiška Lietuvoje	9
2 pav. Valstybės kontrolės vykdomos veiklos schema	15
3 pav. Audito rūšių klasifikavimas	20
4 pav. Žmogiškųjų išteklių sudedamosios dalys	25
5 pav. Žmogiškųjų išteklių valdymo veiklos	31
6 pav. Auditorių profesinės kompetencijos sudedamosios dalys	35
7 pav. Ekspertų vertinimų standartinio nuokrypio priklausomybė nuo ekspertų skaičiaus	40
8 pav. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimo modelis	47
9 pav. Auditorių ir audito įmonių skaičius Lietuvoje	50
10 pav. 2008-2009 m. auditorių kvalifikacijos kėlimo kursų pasiskirstymas pagal temas (val.)	52
11 pav. 2008-2009 m. auditorių padėjėjų mokymų pasiskirstymas pagal temas (val.)	52
12 pav. Auditoriaus padėjėjų mokymų kursų įvertinimas 2008-2009 m.	53
13 pav. Kvalifikacinių auditoriaus egzaminų išlaikymo procentas	54
14 pav. Atliktų auditų kiekis Šiaurės ir Baltijos šalyse	60
15 pav. Dirbančių žmonių skaičius Šiaurės ir Baltijos šalyse	61
16 pav. Ekspertų kvalifikacijos kėlimo vidurkis per pastaruosius 3 metus	63
17 pav. Darbo aplinkos kokybę sąlygojančių veiksnių vertinimas (balais)	64
18 pav. Išvardintų individo savybių gebėjimo pritaikyti darbe vertinimas (balais)	65
19 pav. Ekspertų darbo intensyvumo procentinis pasiskirstymas (viršvalandžiai)	66
20 pav. Efektyvų darbą skatinančių motyvavimo priemonių vertinimas (balais)	67
21 pav. Iniciatyvą skatinančių motyvavimo priemonių vertinimas (balais)	68
22 pav. Lojalumą institucijai skatinančių motyvavimo priemonių vertinimas (balais)	69
23 pav. Ekspertų kvalifikacijos kėlimo dažnumo pasiskirstymas per pastaruosius 3 metus (proc.)	82
24 pav. Ekspertų požiūrio į savo atliekamą darbą procentinis pasiskirstymas	82

25 pav. Darbo aspektų svarbos ekspertams vertinimas (balais).....	83
26 pav. Darbo aplinkos kokybę sąlygojančių veiksnių vertinimas (balais).....	84
27 pav. Pagrindinės problemos įžvelgiamos audito procese (ekspertų požiūris)	86
28 pav. Efektyvų darbą skatinančių motyvavimo priemonių vertinimas (balais).....	87
29 pav. Iniciatyvą skatinančių motyvavimo priemonių vertinimas (balais)	88
30 pav. Lojalumą institucijai skatinančių motyvavimo priemonių vertinimas (balais)	88

IVADAS

Temos aktualumas ir naujumas. Nuolat besikeičiančioje aplinkoje formuojasi naujas požiūris į organizaciją. Žmogiškieji ištekliai (darbuotojai) tampa vis svarbesniu organizacijos efektyvios veiklos užtikrinimo garantu. Organizacija turi labiau nei bet kada rūpintis savo žmogiškaisiais ištekliais, užtikrinti geras darbo sąlygas, tobulėjimo galimybes (Bohlander, Snell, 2007). Atlikus mokslinės literatūros analizę (Ordoñez de Pablos, 2004, Huselid, 1995, Papšienė, Vilkaitė, 2009, Torrington, Hall, Taylor, 2005, Schuler, Jackson, 1987) pastebėta, kad žmogiškųjų išteklių valdymas turi būti suderintas su organizacijos strategija ir tikslais. Audito funkcijas vykdančios institucijos nesiskiria nuo kitų organizacijų tuo požiūriu, kad jų veiklos efektyvumą užtikrina žmogiškieji ištekliai. Tinkamai atrinkti, apmokinti, įgiję tinkamas kompetencijas ir išsilavinimą žmogiškieji ištekliai yra organizacijos konkurencinio pranašumo šaltinis, nes kuriant, įgyvendinant, valdant bei kontroliuojant pačios organizacijos strategiją dalyvauja organizacijos darbuotojai. Audito sistemos efektyvumas, tai ne kas kita kaip auditoriaus gebėjimų, t. y. žinių ir patirties komplekso naudojimas, norint pasiekti, kad auditas būtų kokybiškas bei būtų pasiekti visi tikslai (Wilborn, Karapetrovic, 2000). Magistrinio darbo naujumą atspindi nustatytos Lietuvos audito rinkos pagrindinės problemos; sukurtas audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių vertinimo modelis ir atliktas jo pritaikomumo tyrimas ne tik Lietuvoje, bet ir kitose šalyse (Baltijos ir Šiaurės); remiantis atliktu tyrimu atlikta SSGG analizė, pateikti strateginiai sprendimai ir pasiūlymai.

Darbo problema: kaip tinkamai įvertinti žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybes audito funkcijas vykdančiose institucijose.

Darbo objektas: žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybių vertinimas.

Darbo tikslas: išanalizuoti ir įvertinti audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių modernizavimo galimybes auditorių motyvavimo bei kvalifikacijos kėlimo procese.

Darbo uždaviniai:

1. Atlikti audito sampratos ir audito funkcijas vykdančių institucijų analizę.
2. Nustatyti Lietuvos audito rinkos pagrindines problemas.
3. Ištirti žmogiškųjų išteklių vaidmenį audito funkcijas vykdančių institucijų veikloje.
4. Sukurti žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimo modelį ir pritaikyti empiriškai.

Tyrimo metodai. Tiriant ir analizuojant teorinius bei metodologinius žmogiškųjų išteklių vertinimo aspektus buvo naudota sisteminė ir lyginamoji mokslinėje literatūroje paskelbtų koncepcijų, metodologijų ir išvadų analizė, loginis išvadų generavimas. Atliekant žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybių vertinimo audito funkcijas atliekančiose institucijose modelio empirinį tyrimą,

buvo naudoti matematinio, statistinio apdorojimo ir anketinio vertinimo metodai. Jų pasirinkimą lėmė duomenų gavimo galimybės. Anketinės apklausos vertinimo rezultatų analizei ir statistinių duomenų analizei ir vertinimui buvo taikomi matematinio ir statistinio apdorojimo metodai, naudojant SPSS ir Microsoft Excel programas.

1. AUDITO FUNKCIJAS VYKLANČIŲ INSTITUCIJŲ ŽMOGIŠKŲJŲ IŠTEKLIŲ UGDYMU SKIRTA TEORINĖ STUDIJA

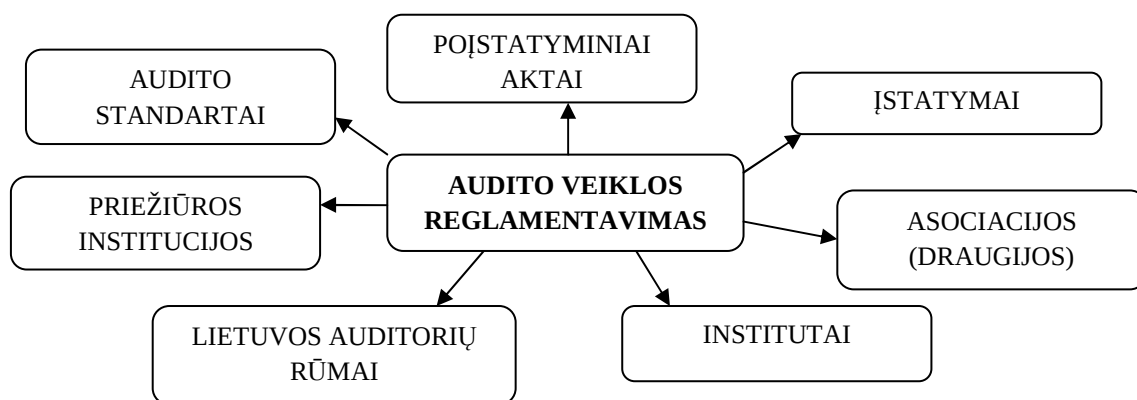
1.1. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimas – esminė prielaida modernizuoti šiuolaikinę audito sistemą

1.1.1. Šiuolaikinė audito samprata bei audito funkcijas vykdančių institucijų vaidmuo

Audito svarba ir vaidmuo auga, nes nuolat auga poreikis turėti tikslią informaciją apie ūkinių subjektų veiklą. Audito būtinumą lemia rinkos santykiai. Kad auditas pateisintų visuomenės lūkesčius ir įgyvendintų savo tikslus, būtina, kad jis būtų atliktas tiksliai ir teisingai, tik tada galės atspindėti realią situaciją. Labai svarbu, kad audito funkcijas vykdančiose institucijose dirbtų kvalifikuoti darbuotojai, kurie siektų nuolat tobulėti, mokytis, bendradarbiauti tarpusavyje, keistis patirtimi ir pastoviai atnaujinti turimas žinias. Tokie darbuotojai prisidės prie audito sistemos plėtros ir modernizavimo.

Prieš pradedant nagrinėti žmogiškųjų išteklių svarbą audito funkcijas atliekančioms institucijoms, tikslinga susipažinti su bendra audito sistema.

Audito sampratą Lietuvoje nulėmė teisinė audito ir jo taikymo bazės formavimosi aplinka ir sąlygos buvusios po Nepriklausomybės atstatymo, kurias nulėmė informacijos apie kitų šalių pasiekimus audito srityje trūkumas bei tai, kad dauguma šios teisinės bazės kūrėjų buvo finansinės srities specialistai. Dabartiniu metu Lietuvoje audito veiklą, audito taikymą ir naudojimą, reglamentuoja pakankamai sudėtinga sistema, kuri apibendrinta pateikta 1 pav.



1 pav. Audito veiklos reglamentavimas ir raiška Lietuvoje

Šaltinis: Oržekauskas, Šmaižienė, 2009, p. 3

Kaip savarankiškas mokslas ir praktinės veiklos sritis, auditas susiformavo dar XIX a. pradžioje. Tiriant audito kategorijos formavimąsi istorinėje perspektyvoje, nustatyta, kad auditas atsirado todėl, jog rinkos sąlygomis įsivyravo informacijos asimetriškumo problema, kai akcininkai nėra tiesioginiai įmonės darbuotojai ir negali naudotis patikima informacija. Kita svarbi aplinkybė, lėmusi audito atsiradimą, buvo vadovų nesąžiningumas. Auditas tapo priemone padedančia užtikrinti finansinės informacijos patikimumą. Išskiriamos trys pagrindinės auditoriaus atsakomybės kryptys: specifinė įmonės akcininkams, etinė auditoriaus profesijai ir neformalioji visiems finansinės informacijos vartotojams. Pradėta nagrinėti apskaitos ir audito funkcijų atskyrimo klausimus, susiformavo apskaitos ir audito funkcijų atskyrimo logika. Apskaita pirmiausia įvertina ūkines operacijas, registruoja jų duomenis, juos klasifikuoja ir sumuoja bei būna parengiama finansinė atskaitomybė. Pagrindinė audito funkcija yra patikrinti gautas finansinės atskaitomybės ataskaitas, nustatyti jų tikrumą, parengti apie tai išvadą ir pateikti užsakovui. Pasaulinėje audito praktikoje daugiausia mokslinių problemų kyla nagrinėjant auditorių ir klientų santykius, profesinę auditorių etiką, audito riziką bei įvairius audito metodikos aspektus (Užienė, Staliūnienė, 2009). Apibendrinamas audito vystymosi tendencijas, Dodž (1992) išskyrė tris vyraujančias pasaulines audito vystymosi kryptis:

1. *Iki XX a. vidurio (pirmieji raidos dešimtmečiai).* Auditas – tik finansinių ataskaitų tikrinimas ir jų tikrumo bei tikslumo patvirtinimas.
2. *Nuo XX a. vidurio (~1969m.).* Akcentuojamas sisteminis - orientacinis audito pobūdis, daug dėmesio skiriant įmonės valdymo ir vidaus kontrolės sistemos efektyvumui užtikrinti.
3. *XX a. pab.* Pagrindinis dėmesys skiriamas galimai audito rizikai ir galimybėms ją sumažinti.

Pirmuoju audito ideologu laikomas anglų mokslininkas Lorensas Robertas Diksis, kuris kartu su amerikiečių mokslininku R. H. Montgomeriu savo darbuose daugiausia tyrė audito praktiką ir kūrė jo procedūras, bet nesuformulavo tą praktiką pagrindžiančių teorinių teiginių. Amerikiečiai R. K. Maucas ir H. A. Šarafas 1961 m. suformulavo aštuonis audito postulatus. Šis laikotarpis laikomas mokslo apie auditą pradžia. Netrukus amerikietis K. Robertsonas suformulavo devintąjį, o olandų mokslininkas T. Limpergas – dešimtąjį postulatą. Kartu su viešai skelbiama atskaitomybe atsiradęs akcinių bendrovių auditas jau po šimto metų – XX a. viduryje – turėjo savo teoriją. Nuo to laiko ši teorija plėtojama vis toliau, atsižvelgiant į pagrindinius apskaitai įtaką darančius veiksnius: kompiuterizavimą, infliacijos procesus, kuriami ir toliau tobulinami realijas atspindintys audito standartai (Kasperavičius, 2001).

Terminas „auditas“ kilęs iš lotynų kalbos žodžio „audit“ – „jis girdi“. Šiais laikais audito samprata suprantama daug plačiau. Auditorius privalo ne tik girdėti, bet ir suprasti, suvokti, pamatyti, jausti sudėtingas finansines situacijas. Nes dabartinis auditas – tai procesas, kuriame įmonių ataskaitos

yra smulkiai tiriamos, kad auditoriai galėtų pareikšti nuomonę apie šių ataskaitų teisingumą ir tvarkingumą (J. Mackevičius, 2001). Nors auditas yra vienas iš patikimiausių bei svarbiausių informacijos šaltinių, tačiau iki šiol nėra vieningo audito apibrėžimo, todėl pasaulinėje praktikoje tokių apibrėžimų galima rasti labai įvairių (1 lentelė.).

1 lentelė. Audito apibrėžimai

	Audito apibrėžimas
Dicksee L. R., 1909	Auditas yra apskaitos įrašų nagrinėjimas, kai siekiama nustatyti, ar šie įrašai teisingai ir aiškiai atspindi su šiuo tikslu susijusius sandorius. Auditas turi būti atliekamas siekiant įsitikinti, ar balansas yra objektyvus.
Spicer E. E.; Pegler E. C., 1911	Auditu galima laikyti verslo knygų, sąskaitų ir kvitų patikrinimą, balanso tinkamą parengimą, siekiant suteikti teisingą informaciją apie valstybės verslo reikalus, pelną ar nuostolį per tam tikrą finansinį laikotarpį. Auditoriui turi būti pateikta išsami informacija ir neatitinkančių įrašų paaiškinimas.
American Accounting Association, 1973	Auditas – tai sistemingai planuojamas darbo procesas ir įrodymų įvertinimas, susijęs su ekonominių veiksmų ir įvykių sprendimais, siekiant išsiaiškinti šiuos sprendimus ir sukurti atitinkamus kriterijus bei perduoti rezultatus suinteresuotiems vartotojams.
Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“, 1977	Auditas – ne savitikslių, o būtina reguliavimo sistemos dalis, kurios tikslas – atskleisti nukrypimus nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiško, rezultatyvumo ir efektyvumo principų pažeidimus, kad būtų galima kuo anksčiau pataisyti padėtį, esant reikalui patraukti kaltus asmenis atsakomybėn, atlyginti nuostolius arba imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams arba bent jau sumažintų jų atsiradimo galimybę.
Teiloras, 1988	Auditas - tai sisteminis procesas, objektyviai įvertinantis ekonominius įvykius.
Robertsonas, 1993	Auditas yra procesas, sumažinantis informacinę vartotojų riziką.
Lietuvos Respublikos audito įstatymas, 1999-06-15 Nr. VIII-1227 (su vėlesniais pakeitimais)	Audito tikslai – nustatyti, ar: 1) finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais teisingai parodo audituojamos įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą; 2) metiniame pranešime (konsoliduotajame metiniame pranešime) arba įmonės veiklos ataskaitoje (jeigu pagal teisės aktų reikalavimus jie rengiami) pateikti finansiniai duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų (metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų) duomenis.
Mackevičius J., 2001	auditas yra įmonės finansinių ataskaitų nepriklausomas patikrinimas ir nuomonės apie jas suformulavimas.
Rezaee et al. (2001)	auditas apibrėžiamas kaip sisteminis audito įrodymų rinkimo procesas, kurio metu pareiškiamą nuomonę dėl teisingos, parengtos pagal kompiuterizuotą apskaitos sistemą, finansinės atskaitomybės pateikimo.
Puškorius S., 2004	Žodis „auditas“ reiškia reviziją ir tai suprantama kaip išlaidų kontrolė. Auditas yra labai sudėtingas, jam įtakos turi daugelis veiksnių. Todėl audito apibrėžimas gali išskirti tik vieną ar kitą jo aspektą. Tačiau bet kokių atveju auditas yra tikrinimas, tam tikra kontrolės forma, kurios metu tikrinami tam tikri objektai.

1 lentelės tęsinys kitame puslapyje

1 lentelės tęsinys

	Audito apibrėžimas
Kumar R., Sharma V., 2005	Ten kur baigiasi apskaita, prasideda auditas. Tai reiškia, kad auditorius pasirodo tuomet, kai buhalteris atlieka savo darbą.
200-asis tarptautinis audito standartas (TAS) „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal TAS“ (Lietuvos auditorių rūmai, 2009)	Audito tikslas – padidinti numatomų vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis. Tai pasiekama auditoriui pareiškus nuomonę apie tai, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Taikant daugelio rūšių bendrosios paskirties tvarką pareiškiama nuomonė, ar finansinės ataskaitos pateiktos teisingai visais reikšmingais atžvilgiais, ar parodo tikrą ir teisingą vaizdą pagal taikomą tvarką.

Verslo ir audito aplinkos pokyčiai rodo, kad audito ataskaitos, pridedamos prie finansinės atskaitomybės, negali patenkinti finansinių ataskaitų naudotojų poreikių. Norint suprasti audito pobūdį ir svarbą, reikalingas visuotinai pripažintas apibrėžimas. Auditas skirtingai apibrėžiamas mokslinėje ir profesinėje literatūroje, oficialiose audito ataskaitose (Rezaee et al. 2002).

Atlikus audito sąvokų analizę, darytina išvada, kad dauguma audito apibrėžimų yra siejami su finansinės veiklos vertinimu. Remiantis audito taikymo praktikos pagrindu ir teoriniais darbais, galima teigti, kad ši nuostata jau seniai nebeatitinka realios situacijos, nes finansinis auditas yra tik viena iš audito rūšių. Šiuolaikinė audito sąvoka yra kur kas platesnė ir jau nebetelpa į finansinio audito sampratą. Tai susiję su tuo, kad daugelyje šalių išsiplėtė audito, kaip svarbaus ir efektyvaus įmonių vadybos bei veiklos vertinimo mechanizmo, taikymo funkcijos ir vertinimo sritys, kurios, savo pasireiškimu, reikšmingumu bei sudėtingumu, neretai daug kartų lenkia finansinio audito taikymo sritį (Oržekauskas, Šmaižienė, 2009).

Audito funkcijas vykdančių institucijų veikla yra svarbi šalies vystymuisi ir augimui, padeda apsaugoti nuo įvairių manipuliacijų, apgaulių ir finansinės atskaitomybės klaidų ir prisideda prie ekonominio stabilumo užtikrinimo. Norint objektyviai, efektyviai ir veiksmingai atlikti auditus, reikia nuolat kelti auditorių kvalifikaciją. Nuolat kintantys mokesčių, apskaitos, audito ir įvairūs kiti įstatymai, reikalauja nuolatinio auditorių mokymosi, žinių atnaujinimo, kad sugebėtų tinkamai įvertinti įmonių bei įstaigų finansinėse ataskaitose pateikiamų duomenų teisingumą.

Lietuvoje teisę atlikti auditą turi LR Valstybės kontrolė, savivaldybių kontrolieriai ir nepriklausomos audito įmonės (Mackevičius, Pranckevičiūtė, 2007).

Savivaldybių kontrolierių vaidmuo audito funkcijas vykdančių institucijų veikloje. Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba yra savivaldybės biudžetinė įstaiga prižiūrinti, ar teisėtai, efektyviai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas bei patikėjimo teise valdomas valstybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas ir naudojami kiti piniginiai ištekliai.

Savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) veikla grindžiama nepriklausomumo, teisėtumo, viešumo, objektyvumo ir profesionalumo principais. Savivaldybės

kontrolierius savo veikloje vadovaujasi valstybinio audito reikalavimais, LR Valstybės kontrolės parengtomis metodikomis, Vietos savivaldos ir kitais teisės aktais.

Savivaldybės kontrolierius ir savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos valstybės tarnautojai atlieka išorės finansinį ir veiklos auditą savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose ir savivaldybės kontroliuojamose įmonėse.

Savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba) nagrinėja iš gyventojų gaunamus prašymus, pranešimus, skundus ir pareiškimus dėl savivaldybės lėšų ir turto, patikėjimo teise valdomo valstybės turto naudojimo, valdymo ir disponavimo juo ir teikia išvadas dėl tokio tyrimo rezultatų. Valstybės kontrolės prašymu teikia savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos) atliktų auditų ataskaitas ir darbo dokumentus audito išorinei peržiūrai atlikti. Atlieka įstatymuose ir kituose teisės aktuose priskirtas funkcijas (Lietuvos Respublikos Vietos savivaldos įstatymas, 1994).

LR Valstybės kontrolė pagal Valstybės kontrolės ir Vietos savivaldos įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka savivaldybių kontrolierių tarnybų atliktų auditų išorinę peržiūrą. Išorinės peržiūros tikslas – įvertinti audito institucijos audito kokybės užtikrinimo politiką ir procedūras, susijusias su bendra audito veikla, jų veiksmingumą, siekiant paskleisti geros audito praktikos pavyzdžius, nustatyti auditorių mokymo sritis, pateikti patikimą informaciją apie atliekamo audito kokybę.

Nepriklausomų audito įmonių vaidmuo audito funkcijas vykdančių institucijų veikloje. Audito rinka Lietuvoje nėra didelė, nors audito įmonių skaičius po 1997 metų pradėjo augti gana sparčiai. Lietuvos audito rūmų 2009 m. pabaigos duomenimis, į audito įmonių sąrašą įrašytos 193 įmonės ir visos šios įmonės yra registruotos Lietuvoje. Į biržos sąrašus įtrauktų bendrovių audito rinkoje pasauliniu mastu dominuoja keturios audito įmonės. Daugelyje ES valstybių narių šių audito įmonių bendra rinkos dalis, atliekant į biržos sąrašus įtrauktų bendrovių auditą, yra didesnė nei 90%, JAV – 78%. Tokia koncentracija gali lemti „sisteminės rizikos“ susikaupimą, kai žlugus vienai iš ketverto įmonių gali sutrikti visos rinkos veikimas (Europos komisija, 2010). M. Ojo (2009) teigimu, turint omenyje esminį auditoriaus vaidmenį įmonių ir investuotojų santykiuose tokios įmonės žlugimas gali privesti prie finansų rinkos pasitikėjimo krizės.

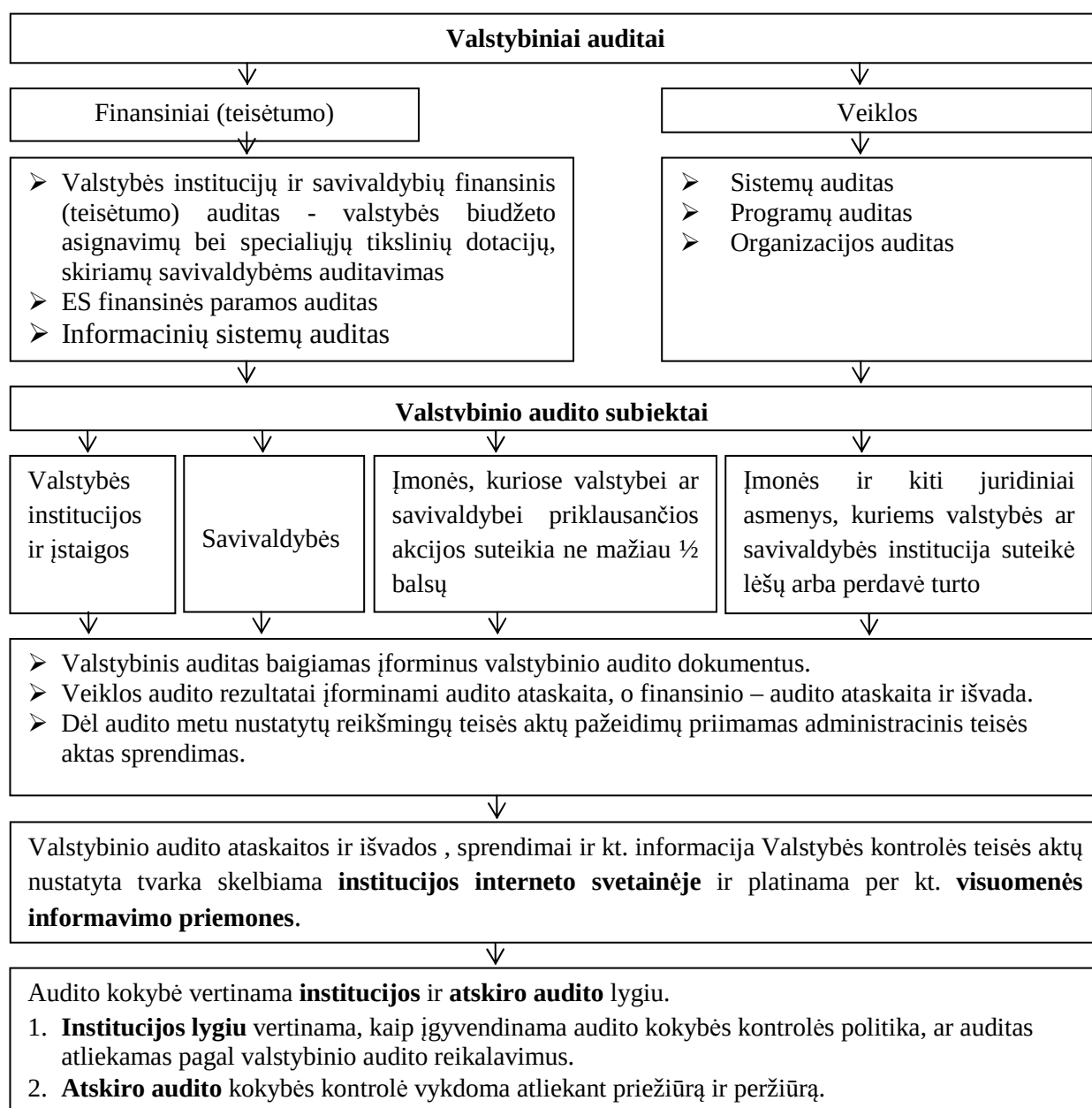
Įgyvendindama Lietuvos Respublikos audito įstatymą, Audito ir apskaitos tarnyba nuo 2008 m. rugsėjo 1 d. vykdo viešąjį auditorių ir audito įmonių priežiūrą. Viešojo auditorių ir audito įmonių priežiūra - priemonių, kuriomis Audito ir apskaitos tarnyba siekia užtikrinti finansinių ataskaitų audito kokybę ir patikimumą, visuma. Audito ir apskaitos tarnybos veiklos tikslas yra tenkinti viešuosius interesus užtikrinant finansinių ataskaitų informacijos vartotojų pasitikėjimą audituotomis finansinėmis

ataskaitomis ir ūkio subjektams sudarant galimybę parengti finansines ataskaitas, kuriose parodoma tikra ir teisinga jų finansinė būklė, o finansinių ataskaitų informacijos vartotojams priimti teisingus sprendimus. LR Audito įstatymo 34 straipsnio 1 dalyje (1999) nustatyta, kad auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybę užtikrina Audito ir apskaitos tarnyba ir Lietuvos auditorių rūmai. Lietuvos auditorių rūmai yra viešasis juridinis asmuo, kurio tikslas – vienyti visus atestuotus auditorius, koordinuoti jų veiklą, atstovauti jų interesams ir tenkinti kitus viešuosius interesus. Įstaiga vykdo auditorių ir audito įmonių veiklos priežiūrą, kontroliuoja, kaip auditoriai ir audito įmonės laikosi Buhalterijų profesionalų etikos kodekso, tarptautinių audito standartų ir tarptautinio kokybės kontrolės standarto bei kitų teisės aktų. Lietuvos audito rūmai organizuoja kvalifikacinius auditoriaus egzaminus, auditorių kvalifikacijos kėlimą, auditorių padėjėjų mokymus bei koordinuoja auditorių padėjėjų praktikos atlikimą. Taip pat vienas iš pagrindinių įstaigos veiklos tikslų yra spręsti audito atlikimo ir auditorių profesinės veiklos gerinimo klausimus, tobulinti ir teikti pasiūlymus dėl teisės aktų, reglamentuojančių audito atlikimą, tobulinimo.

LR Valstybės kontrolės vaidmuo audito funkcijas vykdančių institucijų veikloje. LR Valstybės kontrolė yra Seimui atskaitinga aukščiausioji valstybinio audito institucija, kuri savo veikloje vadovaujasi Lietuvos Respublikos Konstitucija, LR Valstybės kontrolės įstatymu bei kitais įstatymais, tarptautinėmis sutartimis, valstybinio audito reikalavimais ir kitais teisės aktais. LR Valstybės kontrolė prisideda prie Seimo parlamentinės vykdomosios valdžios priežiūros vykdymo. Valstybinis auditas yra viena iš parlamentinės kontrolės sistemos dalių. Pagrindinis Valstybės kontrolės tikslas yra skatinti viešojo sektoriaus atskaitingumą, į rezultatus ir žmonių poreikius orientuotą valdymą, finansų valdymo ir kontrolės sistemų pažangą.

LR Valstybės kontrolė finansuojama iš valstybės biudžeto, kurio asignavimų dydį nustato ir skiria Seimas. LR Valstybės kontrolė, vykdydama savo veiklą prižiūri, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas. Institucija siekia skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei viešajam valdymui, orientuotam į rezultatus ir visuomenės poreikius.

LR Valstybės kontrolės veikla grindžiama nepriklausomumo, teisėtumo, viešumo, neutralumo ir profesionalumo principais. Nepriklausomumas yra vienas iš svarbiausių LR Valstybės kontrolės veiklos principų, nes būdama nepriklausoma ir apsaugota nuo pašalinės įtakos, institucija efektyviausiai įgyvendina jai pavestas funkcijas. 2 pav. pateikta Valstybės kontrolės vykdomos veiklos schema supažindina su pagrindinėmis Valstybės kontrolės veiklos kryptimis.



Šaltinis: sudaryta pagal valstybinio audito reikalavimus, Valstybės kontrolės įstatymą

2 pav. Valstybės kontrolės vykdomos veiklos schema

Valstybinio audito mastas nustatomas valstybės kontrolieriaus tvirtinamoje metinėje valstybinio audito programoje. Kadangi LR Valstybės kontrolė negali vienu metu visose valstybės valdymo srityse atlikti valstybinių auditų, privalo pasirinkti tas sritis, kurių auditas labiausiai galėtų padėti sprendžiant aktualias valstybės valdymo problemas, užkirstų kelią neefektyviam valstybės turto naudojimui. Pavesti LR Valstybės kontrolei atlikti Valstybinio audito programoje nenumatytą valstybinį auditą išskirtinę teisę turi tik Seimas.

Atlikta LR Valstybės kontrolės, savivaldybių kontrolierių ir nepriklausomų audito įmonių veiklos bei atliekamų funkcijų analizė leidžia daryti išvadą, kad visos auditą atliekančios institucijos siekia savo veiklą vykdyti ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai. Laikosi įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimų, vykdo atskaitingumo įsipareigojimus, saugo turtą nuo praradimo, netinkamo naudojimo ir sugadinimo dėl eikvojimo, piktnaudžiavimo, netinkamo valdymo, klaidų, apgaulės ir reikalavimų nesilaikymo. Glaudus vidaus ir išorės auditorių bendradarbiavimas, galėtų pagerinti bendros finansų kontrolės efektyvumą viešajame sektoriuje.

Nepriklausomos audito įmonės turi sukaupusios pažangią audito metodiką, geros audito praktikos patirtį, kurią perduoda LR Valstybės kontrolės auditoriams bei padeda LR Valstybės kontrolei pavestą auditą atlikti laiku, kad Seimui būtų pateiktos kvalifikuotos audito išvados ir ataskaitos. Savivaldybės kontrolieriaus atliekamo valstybinio audito išorinę peržiūrą atlieka LR Valstybės kontrolė. Vertindama atlikto audito kokybę, nustato audito metodikos tobulinimo ir auditorių mokymo sritis. Taip stengiamasi užtikrinti geros audito praktikos pavyzdžių sklaidą bei patikimos informacijos apie audito kokybę vadovybei pateikimą (Mackevičius, Prancėvičiūtė, 2007).

1.1.2. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimas šiuolaikinių audito sistemos modernizavimo poreikių kontekste

Auditorių profesinės kompetencijos problema nepakankamai išnagrinėta tiek Lietuvos, tiek Vakarų šalių autorių darbuose. Įvairių šalių audito įstatymuose, audito profesinės etikos kodeksuose, nacionaliniuose audito standartuose bei daugelio autorių (Dunn, 1996; Gray, Manson, 2008; Kabašinskas, Toliatienė, 1997, Millihamp, 1993; Robertson, 1993; Woolf, 1997) moksliniuose tyrimuose daugiausia rašoma apie auditorių kvalifikaciją, apie būtinas žinias šiai kvalifikacijai įgyti. Kai kurie autoriai (Byčkova, 2000, 2003; Konrath, 2000; Akelis, 2002; Lakis, 2000; Mackevičius, Bartaška, 2003) pabrėžia auditorių kvalifikacijos kėlimo būtinybę vertinant verslo riziką, atskleidžiant klaidas ir apgaulės. Wilborn ir Karapetrovic (2000) teigia, kad audito sistemos efektyvumas – tai auditoriaus gebėjimų, žinių ir patirties komplekso naudojimas, norint pasiekti, kad auditas būtų kokybiškas bei būtų pasiekti visi tikslai. Scott (1998) pastebi, kad profesionalių paslaugų įmonės teikdamos paslaugas turi remtis savo darbuotojų žiniomis ir sugebėjimais. Mackevičius ir Kazlauskienė (2004) nurodo, kad išorės auditoriaus profesinę kompetenciją sudaro dvi sudedamosios dalys: profesionalumas ir išmintingumas. Audito technologija suprantama kaip audito atlikimo būdai ir priemonės, jai priskiriama audito programų sudarymas, audito atrankos nustatymas, darbo kontrolė, informacijos rinkimo ir įvertinimo metodai, dokumentavimas, analitinės procedūros ir įmonės

tęstinumo įvertinimas. Tinkamai ir kvalifikuotai atlikti auditą bei suformuoti objektyvias išvadas gali tik auditorius, turintis reikiamą kompetenciją.

Auditas Lietuvoje atsirado neseniai ir dabartinė sistema susiformavo labai greitai, pasinaudojus kitų šalių patirtimi. Todėl audito organizavimas ir atlikimo tvarka buvo perimta su visomis teigiamybėmis ir trūkumais.

Auditoriaus kvalifikacijos įgyjimo problema. Pagal LR Audito įstatymą, asmenims siekiantiems įgyti auditoriaus vardą, būtinas aukštasis universitetinis išsilavinimas ir ne trumpesnė kaip 3 metų auditoriaus padėjėjo praktika audito įmonėje. Auditoriaus padėjėju įmonėje gali įsidarbinti asmenys, turintys nedidelę darbo patirtį (universitetų vyresniųjų kursų studentai ar absolventai). Mažai tikėtina, kad įmonės vyriausiasis buhalteris, turintis didelį buhalterio darbo stažą, LR Valstybės kontrolės auditoriai, mokesčių inspekcijos inspektoriai, vidaus auditoriai, įvairūs konsultantai atsisakytų savo pareigų ir sutiktų dirbti auditoriaus padėjėjais tik tam, kad įgytų teisę siekti auditoriaus kvalifikacijos.

LR Audito įstatymo 10 straipsnyje nurodyta, kad auditoriaus padėjėjo praktikai turėtų vadovauti auditorius, turintis ne mažesnę kaip 3 metų auditoriaus darbo stažą. Jeigu auditoriui yra suteikti įgaliojimai atlikti auditą, vadinasi jo kvalifikacijos ir patyrimo pakanka, kad galėtų organizuoti ir kontroliuoti visų asmenų, dalyvaujančių atliekant auditą, darbą. Tokia tvarka gali tapti kliūtimi jauniems auditoriams steigti savo įmones, nes jie negalėtų vadovauti savo padėjėjų praktikai (Lakis, 2005).

Auditorių kvalifikacijos kėlimo problema. 1996-2006 m. auditorių rengimo tyrimas parodė, kad iš visų parengtų 448 auditorių net 339 arba net 75,7 proc. buvo parengti 1996-1997 metais, kai dar nebuvo parengta aukštus kvalifikacinius reikalavimus atitinkanti auditorių egzaminavimo sistema. Nors dabar ši sistema stipriai pasikeitė, bet yra nepakankama auditorių kvalifikacijos kėlimo bei padėjėjų mokymo kokybė (Staliūnienė, 2009). Auditoriams ir jų padėjėjams yra privalomas kvalifikacijos kėlimas. Nors Lietuvos audito rūmų organizuojamų auditoriaus padėjėjų mokymų kokybę dalyviai įvertina daugiau nei 4 balais iš 5, tačiau auditorių egzaminus kasmet išlaiko tik keletas pretendentų. Lietuvos audito rūmų 2010 m. veiklos ataskaitoje nurodoma, kad trūksta aktyvesnio auditorių dalyvavimo kvalifikacinių atestuoto auditoriaus egzamino užduočių rengimo procese, taip pat kasmet vyksta pokyčių tarp egzaminų užduočių rengėjų ir užduočių rengimo komisijos narių, todėl ne visada pavyksta perteikti jau įgytą patirtį ir tobulinti užduočių rengimo procesą. Dar viena problema yra etikos programos temų dėstytojų trūkumas. Lietuvoje Buhalterių profesionalų etikos kodekso laikosi tik auditoriai, o specialiai paruoštų dėstytojų, galinčių vesti mokymus – nėra. Lietuvos audito rūmai neturi vieningos kompiuterizuotos informacijos valdymo sistemos, todėl yra neišvengiamas darbų atlikimo vėlavimas. Lietuvos audito rūmų tarptautinis bendradarbiavimas yra ribojamas

skiriamu finansavimu. Tačiau bendradarbiavimas su kaimyninių šalių profesinėmis organizacijomis yra būtinas, kad būtų nuolat gaunama naujausia informacija apie teisinės aplinkos pasikeitimus, apskaitos ir audito aktualijas, ir tinkamai pasiruošta vieningos profesinių paslaugų rinkos Europos Sąjungoje pradžia.

Valstybinių auditorių atestavimo problema. LR Valstybės kontrolės 2011-2013 m. strateginio veiklos plano duomenimis, institucijoje šiuo metu dirba tik 6 atestuoti auditoriai. Nors ir sukurta, tačiau dėl finansinių išteklių trūkumo neįdiegta viešųjų juridinių asmenų išorės auditorių sertifikavimo sistema. Ši sistema turėtų apimti valstybinių auditorių mokymą, nuolatinį kvalifikacijos kėlimą, egzaminavimą, kad būtų jiems suteikti visuotinai pripažįstami kvalifikaciją patvirtinantys sertifikatai. Kol kas valstybiniai auditoriai nėra reikalavimo išsilaikyti atestuoto auditoriaus kvalifikacinius egzaminus, todėl gali būti sunku nustatyti, ar LR Valstybės kontrolėje dirbantys auditoriai turi reikiamą žinių kiekį, reikalingą audito funkcijoms atlikti. Nors 2011 m. Seimo nariai (L. Graužinienė, K. Uoka ir V. Kurpuvesas) LR Seimui yra pateikę svarstyti *LR Valstybės kontrolės* <įstatymo 2, 5, 9, 10, 13, 14, 15, 40 ir 41 straipsnių pakeitimo <...> *Įstatymo projektą*, kuriame numatoma įdiegti Valstybės kontrolės pareigūnų atestavimo sistemą, tačiau kol kas šie įstatymo pakeitimai dar nėra priimti. Pačiame įstatymo projekte nėra aiškiai apibrėžta, ar visi Valstybės kontrolės pareigūnai turėtų įgyti valstybinio auditoriaus kvalifikaciją patvirtinantį atestatą.

Išorės ir vidaus auditorių bendradarbiavimo problema. Galiojantys LR teisės aktai nustato, kad Finansų ministerija vertina ir prireikus tikrina, ar vidaus audito veikla atitinka jai keliamus reikalavimus, analizuoja, kaip veikia vidaus audito tarnybos viešuosiuose juridiniuose asmenyse. Todėl Vidaus auditoriai galvoja, kad jų vertinimą turi atlikti tik Finansų ministerija ir priešinasi bendradarbiavimui su išorės auditu. Vidaus auditoriai baiminasi, kad valstybiniai auditoriai praneš apie nustatytus darbo trūkumus jų vadovybei ar išorės vartotojams, todėl nenoriai suteikia pakankamai informacijos apie savo darbą. Jei ir yra galimybė išorės auditoriams gauti pakankamai informacijos, ji mažai panaudojama, nes vidaus auditas neretai vis dar vertina dalykus, susijusius su praėjusių, o ne einamųjų metų veikla, kas reikalinga išorės auditui. Vidaus auditoriai vertina buhalterinę apskaitą, finansinę atskaitomybę ir mažai dėmesio skiria savo organizacijos rizikos veiksnių nustatymui. Išorės auditui pateiktos veiklos audito ataskaitos nesuteikia pakankamos informacijos apie vidaus kontrolės sistemą bei klaidų atsiradimo riziką, rekomendacijų teikimą rizikai sumažinti, vidaus kontrolės vertinimą ir rekomendacijas jos tobulinimui. Valstybiniai auditoriai atlikdami audito planavimą ne visada numato naudojimąsi vidaus auditorių darbu, nepakankamai derina audito darbus, t.y. neretai darbai dubliuojami. Vidaus audito tarnyboms teisės akte numatyta prievolė – LR Valstybės kontrolei teikti vidaus audito tarnybos metinius vidaus audito planus per 10 kalendorinių dienų po jų suderinimo

su viešojo juridinio asmens vadovu, tačiau valstybiniai auditoriai pilnai neišnaudoja galimybės susipažinti su šiais planais ir nenumato galimybių pasinaudoti vidaus audito darbu (Rudokienė, 2009).

Nuo pasyvaus prie aktyvaus auditoriaus ugdymo. Pasyvus auditorius tenkinasi tik įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų įvertinimu už tam tikrą laikotarpį, bet nenori ar nesugeba prognozuoti įmonės veiklos perspektyvų. Labai svarbu siekti, kad auditoriai, rengdami išvadą apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, ištirtų ne tik finansinę bet ir nefinansinę informaciją, kad įgytų kuo daugiau žinių apie kliento verslą ir pateiktų konkrečių pasiūlymų įmonių veiklai gerinti. Iš auditorių reikalaujama daugiau informacijos ir pasiūlymų sudėtingiausiais įmonės veiklos organizavimo klausimais, ypač dėl įmonės finansinio gyvybingumo ir veiklos tęstinumo užtikrinimo, dėl įvairių vidaus ir išorės rizikos veiksnių mažinimo.

Audito rinkos konkurencingumo problema. Konkurencinė kova tarp auditorių - natūralus rinkos ekonomikos veiksnys. Lemiamas vaidmuo auditorių konkurencinėje kovoje yra jų profesinė kompetencija. Tyrimai parodė, kad Lietuvos audito rinkoje susiduriama su šiomis problemomis: audito paslaugų kainos mažos, audito rinka nedidelė ir galimybės jai plėstis neaiškios, mažos audito įmonės vos gyvuoja, konkursuose nugalė didelės audito įmonės, nėra garantijų, kad su audito įmonėmis klientai laiku atsiskaitys, klientai nuolat prašo sumažinti audito paslaugų kainas ir kt.

Įmonių vadovų lūkesčių ir auditorių interesų nesuderinamumo problema. Audituojamųjų įmonių vadovai pernelyg daug tikisi iš audito: jie norėtų, kad auditoriai kokybiškai sutvarkytų daugelį jų finansinių, buhalterinės apskaitos, mokesčių ir kitų klausimų, ištaisytų klaidas, sutartų mažesnę užmokesčių ir pan. Savo ruožtu auditoriai, norėtų gauti didesnę užmokesčių, jiems būtiną informaciją, turėti geras darbo sąlygas ir palankią aplinką ir kt. Sunku suderinti skirtingus įmonių vadovų ir auditorių interesus ir sumažinti jų lūkesčių spragą.

Išanalizavus Lietuvos audito rinkos problemas, nustatyta, kad egzistuoja daugybė problemų, kurios įtakoja atliekamo audito kokybę. Šių problemų priežastys yra tiek globalinės, tiek techninės ir parodo auditorių kvalifikacijos kėlimo kokybės tobulinimo reikalingumą. Kalbant apie audito efektyvumą, visose šalyse keliama klausimai: ką reikia daryti, kokius testus, procedūras, veiksmus atlikti, kad auditas teiktų didesnę naudą klientui. D. H. Maister (1997) nuomone audito įmonė, siekdama garantuoti kuo didesnę auditorių darbo efektyvumą, privalo rimtai įvertinti šias problemas: (1) visų lygių audito planų sudarymas, (2) rizikos įvertinimas visuose veiklos lygiuose, (3) procedūrų, kurios leistų sumažinti riziką iki priimtina žemo lygio, parinkimas, (4) žmonių, turinčių patirtį ir galinčių atlikti numatytą užduotį, paskyrimas.

Susiklosčius dabartinei ekonominei situacijai, vis daugiau įmonių patiria finansinius sunkumus tiek privačiame, tiek valstybiniame sektoriuje. Daugėja įvairių apgaulių, mokesčių slėpimo,

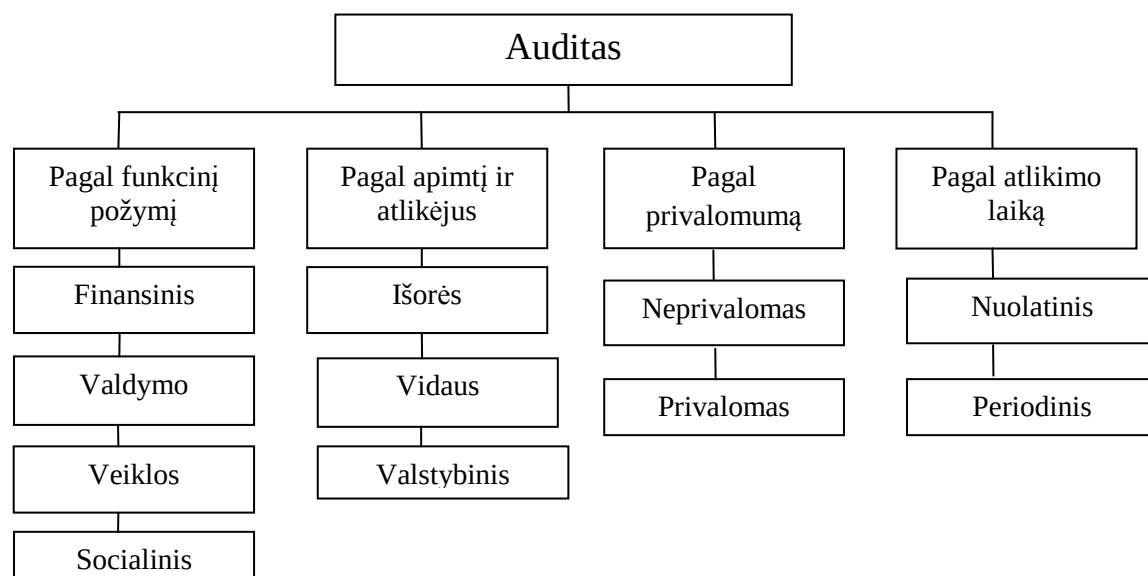
darbuotojams tenka vis didesnis darbo krūvis. Situacijai pataisyti ir užtikrinti kontrolę galėtų tinkamas viešojo ir privataus sektorių institucijų auditavimas. Kita problema, ar audito paslaugas teikiančių įstaigų (tiek valstybiniame, tiek privačiame sektoriuje) auditoriai turi reikiamą kompetenciją atlikti jiems pavestą darbą, t.y. auditą. Audito rezultatai – svarbūs ne tik audituojamai įstaigai, bet ir visai visuomenei. Išanalizavus Lietuvos audito rinkos problemas keliama prielaida, kad audito funkcijas atliekančių įstaigų žmogiškųjų išteklių tobulinimą įtakoja auditorių motyvacija, mokymų efektyvumas bei atliekamo darbo kokybė.

1.2. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimui taikytinų teorijų analizė

1.2.1. Šiuolaikinės audito teorijos ir jų taikymo galimybės siekiant tobulinti audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymą

Auditą galima klasifikuoti pagal įvairius požymius. Dažniausiai auditas klasifikuojamas pagal 4 požymius: funkcinį, apimtį ir atlikėjus, atlikimo laiką, privalomumą.

3 pav. pateiktas audito rūšių klasifikavimas.



3 pav. **Audito rūšių klasifikavimas**

Šaltinis: Mackevičius, Pranckevičiūtė, 2007, p. 45

Pagal funkcinį požymį auditas yra skirstomas į finansinį, valdymo, veiklos ir socialinį. Finansinio audito metu yra nustatoma, ar finansinės ataskaitos parodo įmonės tikrą bei teisingą finansinę būklę, ar jos sudarytos remiantis bendraisiais apskaitos principais. Valdymo audito metu

tikrinami organizacijos valdymo metodai ir jų efektyvumas (tikrinama darbuotojų profesinė kompetencija, žiūrima kaip valdomas personalas, ar laikomasi teisės aktų bei įvairių kodeksų). Atliekant veiklos auditą siekiama įvertinti institucijos veiklos rezultatus bei atskleisti šios veiklos tobulinimo galimybes. Taip pat siekiama nustatyti, ar taupiai buvo naudojami materialiniai, darbo ir finansiniai ištekliai, ieškoma būdų produkcijos gamybai didinti, jos kokybei gerinti bei visų rūšių išlaidoms mažinti. Socialinio audito pagrindinis tikslas – patikrinti darbuotojų poreikius, interesus, bendravimą, darbo saugumą, sveikatingumą, užimtumą ir kitų socialinių klausimų būklę. Lakis (2007) ir Santiso (2009) teigia, kad literatūroje išskiriamos trys audito rūšys: veiklos, finansinis ir atitikties, kuriems būdinga skirtinga specifika.

Pagal privalomumo požymį, auditas gali būti skirstomas į privalomą ir neprivalomą. Privalomas auditas – tai toks, kurį įstaigos, vykdydamos atitinkamas įstatymų nuostatas, privalo atlikti. Neprivalomas auditas – tai pačios institucijos savanoriškai atliekamas auditas.

Pagal atlikimo laiką, auditas gali būti atliekamas nuolat arba periodiškai. Periodinis auditas - tai tam tikrais laiko tarpais atliekamas auditas. Tuo tarpu nuolatinis – toks auditas kuris vykdomas nuolatos.

Pagal tai, kas atlieka auditą ir kokia jo apimtis, auditas skirstomas į išorės, vidaus ir valstybės. Išorės auditą atlieka nepriklausomi auditoriai pagal sutartis. Išorės audito metu pagrindinis dėmesys skiriamas finansinių ataskaitų auditui (Jukonienė, 2003).

Vidaus auditas – tai tokia organizacijos funkcija, apjungianti tikrinimo bei konsultavimo veiklą bei padedanti atlikti rizikos valdymo, vidaus kontrolės sistemos bei organizacinio valdymo procesų įvertinimą (Rupšys, 2008). Vidaus auditą atlieka įmonės vidaus audito tarnybos darbuotojai, turintys reikiamą kvalifikaciją. Vidaus audito metu daugiausia dėmesio skiriama valdymo ir veiklos politikos auditui.

Valstybinis auditas – tai pagal Valstybinio audito reikalavimus, LR Valstybės kontrolės audituojamuose subjektuose atliekamas finansinis (teisėtumo) ir veiklos auditas (LR Valstybės kontrolės įstatymas, 1995).

Finansinis (teisėtumo) auditas – audituojamo subjekto finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, metinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių, nacionalinio ataskaitų rinkinio ir (ar) kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas ir nepriklausomos nuomonės pareiškimas. Finansinis auditas, kaip atskira apskaitos rūšis, jau buvo žinomas XVIII a. (Bogdan, 2007). Audito, kaip kontrolės ir vertinimo mechanizmo įteisinimo pradžia skaičiuojama nuo 1845 m., kai Didžiojoje Britanijoje buvo priimti įstatymai, nustatantys, kad kompanijos privalo pavesti patikrinti jų

buhalterines knygas ir sąskaitas nepriklausomiems buhalteriams, o tikrinimo rezultatus vėliau pateikti akcininkams. Audito taikymo reglamentavimas teisiniu pagrindu, JAV buvo pradėtas vykdyti 1887 m., įkūrus Auditorių asociaciją bei Niujorko valstijoje įstatymiškai 1896 m. pradėjus reglamentuoti auditorių veiklą (Arens, 1984). Teorijoje ir praktikoje dažniausiai sutinkama labiausiai paplitusi audito samprata, reiškianti įmonės finansinių ataskaitų nepriklausomą patikrinimą (ekspertizę) ir nuomonės apie jas suformavimą (Mackevičius, 2001; Šeremetas ir Suecas, 1995).

Veiklos auditas – audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu (Mackevičius, Pranckevičiūtė, 2007). Veiklos audito plėtros problemas tyrinėjo daugelis užsienio (Pollitt et al., 1999; Pollitt and Summa, 1997; OECD, 1996; Barzelay, 1997; McCrae and Vada, 1997; Funnel and Cooper, 1998; Guthrie and Parker, 1999; Dittenhofer, 2001; Waring, Morgan, 2007) ir Lietuvos mokslininkų (Mackevičius, 2001; Puškorius, 2004; Lakis, 2007). Veiklos auditas yra vienas iš efektyviausių būdų gerinti veiklą ir valdymą. Veiklos auditas atlieka svarbų vaidmenį valstybės ir organizacijų veikloje.

Atlikti teoriniai tyrimai leidžia daryti išvadą, kad auditas yra tikrinimas, kurio metu vykdomas įmonės ar įstaigos nepriklausomas įvertinimas ir pateikiamos išvados apie organizacijų finansinių ataskaitų patikimumą bei įvairių veiklos sričių efektyvumą. Auditas suteikia tokią informaciją, kuria domisi ir naudojami daugelis informacijos vartotojų. Auditas susideda iš trijų pagrindinių komponentų: audito planavimo, audito atlikimo ir ataskaitos bei išvadų pateikimo (Konrath, 2002). Auditas yra vienas iš svarbiausių ir patikimiausių ekonominės informacijos šaltinių, kuris turi nemažą reikšmę ir įmonės veiklos planavimui bei prognozavimui. Audito teikiama informacija gali būti naudojama parengiant trumpalaikius ir ilgalaikius planus, prognozes, nustatant tam tikrus dėsningumus.

1.2.2. Šiuolaikinės žmogiškųjų išteklių, jų ugdymo teorijos ir taikymo galimybės siekiant tobulinti audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymą

Šiandieninė verslo aplinka sąlygoja, kad pagrindiniu kompanijų turtu tampa materialios išraiškos neturintys resursai – darbuotojų žinios ir kompetencija. Formuojantis žinių ekonomikai, sparčiai auga žinių valdymo, investicijų į intelektinį kapitalą, tyrimų plėtra, informacinių technologijų svarba įmonėse; žinios bei jų valdymas tampa svarbiais įmonės konkurencinio pranašumo šaltiniais. Žinių valdymą įmonėse sparčiai įtakoja besivystantys globalizacijos procesai (Lydeka, Bareišis, 2005).

Pastaraisiais dešimtmečiais tiek Jungtinėse Amerikos Valstijose, tiek Europoje žmogiškųjų išteklių sąvoka imta vartoti vis plačiau ir pamažu ji beveik pakeitė seniau vartotas personalo ir personalo vadybos sąvokas. Lietuvoje vartojamos tokios sąvokos kaip žmogiškųjų (žmonių) išteklių politika, žmogiškųjų išteklių plėtra, žmogiškųjų išteklių valdymas. XX-XXI a. mokslininkai žmogiškųjų išteklių valdymo sąvoką vartoja kaip modernesnį personalo valdymo pavadinimą,

stengdamiesi pabrėžti naują požiūrį, pagal kurį žmogiškųjų išteklių plėtojimas ir jų potencialo išnaudojimas yra glaudžiai siejamas su organizacijos tikslais (Bartkevičiūtė, 2005).

Nuolat keičiantis aplinkos sąlygoms, organizacijos susiduria su iššūkiais, kuriuos įveikti gali padėti tinkamai pasirinkti darbuotojai. Ilgalaikę organizacijos sėkmę garantuoja joje dirbantys žmonės. Auditas yra vienas iš ekonominės informacijos šaltinių, kuris padeda įmonei nustatyti, ar ji dirba efektyviai ir pelningai, ar yra patikima ir stabili. Labai svarbu, kad audito funkcijas vykdančiose institucijose dirbtų ypatingai kompetentingi ir reiklūs sau bei kitiems individai, kad atsižvelgiant į aplinkos veiksnių pokyčius būtų sudarytos sąlygos tobulėjimui ir sėkmingam tiesioginių pareigų vykdymui.

Skirtingi autoriai žmogiškųjų išteklių sąvoką apibrėžia skirtingai. Sąvokų įvairovė yra pateikta 2 lentelėje.

2 lentelė. Žmogiškųjų išteklių sąvokų įvairovė

	Žmogiškųjų išteklių apibrėžimas
Coleman, 1982	Žmogiškieji ištekliai laikomi ypatingais ištekliais, kurie turi prisidėti prie organizacijos problemų sprendimo kaip efektyvus ir veiksmingas <i>kolektyvinis veikėjas</i> .
Porter, 1985	Žmogiškųjų išteklių valdymas gali padėti įmonei įgyti konkurencinį pranašumą mažinant išlaidas, didinant produktų ir paslaugų diferencijavimo šaltinius, arba abiem atvejais. Siekiant konkurencinio pranašumo per žmogiškuosius išteklius reikalaujama, kad ši veikla būtų valdoma iš strateginės perspektyvos.
Cappelli, 1992	Žmogiškieji ištekliai susilaukė dėmesio kaip darbo jėga, o jų atskiri nariai pradėti laikyti svarbiu ištekliau, turinčiu didelį poveikį organizacijų konkurenciniam pranašumui.
Wright, 1994	Žmogiškieji ištekliai – tai svarbus komponentas, galintis prisidėti prie organizacijos konkurencinio pranašumo kūrimo.
Storey, 1995	Žmogiškųjų išteklių valdymas yra savitas požiūris į užimtumo valdymą, kuriuo siekiama įgyti konkurencinį pranašumą strategiškai diegiant atsakingą ir turinčią reikiamų gabumų darbo jėgą, naudojant įvairius integruotus kultūrinius, struktūrinius ir personalo metodus.
Batra G. S., 1996	Žmogiškieji ištekliai yra pats reikšmingiausias ir vertingiausias turtas, kurį bet kokio tipo organizacija valdo ir nuo kurio priklauso organizacijos veiklos efektyvumas.
Appleton, Teal, 1998	Žmogiškieji ištekliai, taip pat kaip ir materialūs ištekliai skatina ekonomikos augimą. Be žmogiškųjų išteklių ekonomika neaugs.
Efoxall, Purcello H., 2000	Žmogiškųjų išteklių valdymas apima viską, kas yra susiję įmonės su darbo santykių valdymu. Žmogiškųjų išteklių valdymas nesiejamas vien tik su darbo atlikimo valdymo modeliu arba su bet kuriuo konkrečios ideologijos ar valdymo stiliumi.
Klimecki, 2001	Žmogiškieji ištekliai laikomi pagrindiniu organizacijos ištekliau, nes atskiri asmenys pritaiko visus kitus išteklius bei turi reikšmingos įtakos organizacijos pelningumui ir efektyvumui.

2 lentelės tęsinys kitame puslapyje

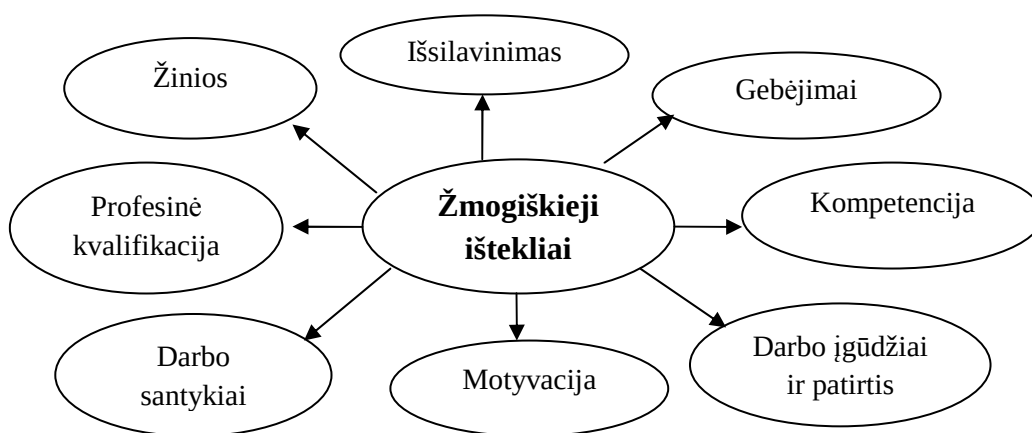
2 lentelės tęsinys

	Žmogiškųjų išteklių apibrėžimas
Bagdavavičius, 2002	Žmogiškieji ištekliai yra vertingiausias šiuolaikinės visuomenės resursas, net svarbesnis už gamtos turtus arba žmonių sukauptą materialinį turtą.
Sakalas A., 2003	Žmogiškųjų išteklių vadyba kompleksiskai nagrinėja žmogaus vaidmens, jo pažinimo (vertybės, kultūriniai aspektai), personalo ugdymo ir organizacijos vystymo klausimus.
Thom N., Ritz A., 2004	Žmogiškieji ištekliai (darbuotojai) yra pagrindinis elementas siekiant bet kokios sąmoningos žmogaus veiklos efektyvumo ir pagrindinė tikslingų pokyčių vykdymo sąlyga; svarbiausias išteklius ir jautriausia sritis.
Kazlauskaitė R, Bučiūnienė I., 2008	Žmogiškieji ištekliai yra vienas iš pagrindinių veiksnių, lemiančių ilgalaikį ekonomikos augimą. Žmogiškieji ištekliai gali būti laikomi retais ištekliais, nes didžiausią vertę organizacijai kuria darbuotojai, kuriems būdingi dideli kognityviniai gebėjimai, vien jau pagal nutylėjimą esantys reti.

Atlikta teorinė žmogiškųjų išteklių sąvokos analizė leidžia daryti išvadą, kad žmogiškieji ištekliai – tai tam tikras kompetencijas turintys organizacijos darbuotojai, kurie, priimdami ir realizuodami įvairius sprendimus, daro įtaką organizacijos veiklos efektyvumui bei pelningumui ir yra vienas iš pagrindinių veiksnių, skatinančių ekonomikos augimą. Žmogiškųjų išteklių valdymas gali padėti įmonei įgyti konkurencinį pranašumą ir prisidėti prie organizacijos problemų sprendimo. Zakarevičiaus (2003) teigimu, žmonės organizacijos gyvenime yra svarbiau nei sukuriamas produktas ar naudojama technologija. A. Smith (1776) buvo pirmasis ekonomistas klasikas, kuris į žmogiškojo kapitalo apibrėžimą įtraukė ir žmogiškuosius išteklius, apibūdinęs juos kaip individo turimus gebėjimus bei įgūdžius integruotus į tautos kapitalo išteklius. Mokslininko teigimu, individo žinios ir įgūdžiai padidina tiek visuomenės, tiek atskiro asmens gerovę. Žmogiškuosius išteklius plačiai tyrinėjo užsienio ir Lietuvos mokslininkai (Becker, 1962; Murphy ir Tamura, 1990; Edvinsson ir Sullivan, 1996; Stewart, 1997; Husz, 1998; Schultz, 1981; Zakarevičius, 1998; Douglas, 2003; Friendz, 2003; Labanova, 2003; Mikulėnienė, 2003 ir kt.). Remiantis jų darbais galima išryškinti žmogiškųjų išteklių esmę ir turinį, suvokti procesų įtaką žmogiškojo kapitalo transformacijoms. Žmogiškieji ištekliai mokslininkų teoriniuose darbuose aprašomi nuo 1962 metų, nors aktyvesnio susidomėjimo tuo metu dar nepastebima. Autoriai vertindami tą patį objektą, dažnai naudoja skirtingas sąvokas: „žmogiškasis kapitalas“, „žmogiškieji ištekliai“, „žmogiškieji resursai“. Pastebėta, kad vadybos krypties mokslinėje literatūroje dažniau naudojamas terminas „žmogiškieji ištekliai“, o ekonominės krypties mokslininkų darbuose dažniausiai sutinkamas „žmogiškojo kapitalo“ terminas. Naujesnėse teorijose žmogiškieji ištekliai siejami su individualių darbuotojų ir jų grupių žiniomis ir sugebėjimais (Stewart, 1997), kaip žinios ir žinojimas, kuris gali kurti vertę (Edvinsson ir Sullivan, 1996), sugebėjimų rinkinys, kuriuos darbuotojas įgyja darbe, besimokydamas ir kaupdamas praktinę patirtį, tuo pačiu didindamas savo

vertę rinkoje. Friendz'as (2003), apibrėždamas žmogiškuosius išteklius, išskiria motyvą bei įsipareigojimą organizacijai. Kuo didesnė vertė sukurama organizacijai, tuo palankiau vertinamas individas, dalyvavęs šiame kūrimo procese. Galima išskirti tokias pagrindines žmogiškųjų išteklių sudedamąsias dalis: išsilavinimas, žinios, gebėjimai, kompetencija, darbo įgūdžiai ir patirtis, motyvacija, darbo santykiai, profesinė kvalifikacija (4 pav.).

Žmogiškuosius išteklius sudaro įgytos *žinios*, įgūdžiai, motyvacija ir energija, kuriomis apdovanoti individai ir kurios gali būti naudojamos atitinkamą laikotarpį; *protinių sugebėjimų*, įgytų dėl formalaus mokymo, išsilavinimo ar praktinės patirties; *žinių*, kurios yra neišsemiamos ir tuo pačiu metu prieinamos begaliniam vartotojų skaičiui be kokių nors apribojimų.



Šaltinis: sudaryta pagal Werner, 2005

4 pav. Žmogiškųjų išteklių sudedamosios dalys

Kiekvienos organizacijos veikloje naudojami tiek materialūs, tiek nematerialūs ištekliai. Jančiausko (2006) nuomone, tiek materialūs, tiek nematerialūs ištekliai svarbūs organizacijų veiklai. XXI a. vis labiau vertinami žmogiškieji ištekliai ir jų įtaka organizacijų sėkmingai veiklai. Individai, įgiję darbui reikalingas žinias ir kompetencijas, sugeba dirbti produktyviau ir efektyviau, o tai užtikrina organizacijų veiklos konkurencingumą ir efektyvumą.

Wilson (2005) apibrėžė pagrindinius žmogiškųjų išteklių bruožus, kurie būdingi įvairių tipų organizacijoms:

- Darbuotojai sudaro esmines sąlygas institucijai tapti pranašesne dėl jų kompetentingumo;
- Kompetencijos pranašumas nebus pasiektas, jeigu darbuotojai neįsipareigos asmeniškai siekti institucijos, orientuotos į visos visuomenės viešųjų reikalų tvarkymą, tikslų;
- Įsipareigojimas galimas tik tuo atveju, jeigu institucijoje egzistuoja tokia praktika ir suformuota politika, padedanti darbuotojams įsisavinti organizacijos tikslus;

- Stiprios kultūros plėtra ir geros komunikacijos užtikrinimas leidžia sukurti aplinką, kurioje įsipareigojimo iniciatyvos sustiprėja.

Šiuolaikinėmis sąlygomis, vykstant globalizacijos ir tarptautinės integracijos procesams, sparčiai formuojantis žinių visuomenei, vis didesnę reikšmę įgauna žmogiškųjų išteklių valdymas (Chlivickas, 2007). Darbuotojas savo darbe atlieka gana daug skirtingų funkcijų, todėl efektyvus žmogiškųjų išteklių valdymas tampa vienu iš svarbiausių organizacijos sėkmės garantų. Žmogiškųjų išteklių valdymas – tai ne tik tinkamų darbų paskirstymas, bet ir nuoseklus bei ilgalaikis procesas, apimantis darbuotojų atranką, darbo vertinimą, motyvaciją, karjeros planavimą, darbuotojų kvalifikacijos kėlimą, bendravimą organizacijoje ir kt. Žmogiškųjų išteklių valdymas siejamas ir su organizacijos požiūriu į darbuotoją, jo jausmus bei pozityvią darbo aplinką, nes šie faktoriai yra labai svarbūs asmens kūrybiškumui. Nuo individo gebėjimo atlikti darbą kūrybiškai, priklauso ir jo darbo rezultatai, todėl organizacijoms svarbu rūpintis ne tik darbuotojų profesinėmis žiniomis. Juk nekūrybiškam žmogui labai sunku sėkmingai spręsti išskylančias problemas. Vadinas, tinkamai suformuotas ir darnus organizacijos personalas, be to, kad užtikrina kiekvieno darbuotojo asmeninį pasitenkinimą, susijusį su savirealizacijos galimybėmis darbe, saugiomis darbo sąlygomis, dar ir sukuria didesnę organizacijos vertę (Bartkevičiūtė, 2005).

Žmogiškųjų išteklių formavimas. Darbuotojų paieška ir atranka yra procesas, kurio metu organizacija ieško ir atsirenka tinkamą darbuotoją konkrečiai pareigybei. Aišku galimas ir kitas požiūris, kai atranka yra suvokiama kaip darbdavio ir siekiančiojo įsidarbinti derybos bei manai.

Mokslininkai skirtingai apibrėžia darbuotojų atranką. Pavyzdžiui, Stoner ir kt. (2001) atranką apibrėžia, kaip abipusį procesą, kurio metu organizacija nusprendžia pasiūlyti arba nepasiūlyti laisvą darbo vietą, o kandidatas turi teisę rinktis priimti šį pasiūlymą ar jo atsisakyti. Leonienė (2001) darbuotojų atranką apibūdina kaip procesą, kurio metu iš turimų kandidatų į tam tikrą darbo vietą atrenkamas ir pasamdomas tinkamiausias asmuo. Bakanauskienė (2008) personalo atranką apibrėžia kaip procesą, kurio metu iš turimų pretendentų į tam tikrą darbo vietą / pareigas atrenkamas ir pasamdomas tinkamiausias. Personalo atrankos veikla prasideda kandidatų sąrašo pateikimu ir baigiasi samdos sprendimu.

Atrankos tikslas – identifikuoti tuos kandidatus, kurie teiks didžiausią naudą organizacijai ir įneš svarbiausią indėlį į jos veiklą. Atrankos metu svarbiausia atsirinkti tinkamiausia žmogų į darbo poziciją (Lievens, Anderson, Dam, 2002).

Dessler (2001) išskiria keletą priežasčių, kodėl svarbu atrinkti tinkamus kandidatus. Darbuotojai, turintys reikiamų įgūdžių, tinkamai atliks savo darbą ir skatins kitus siekti geresnių rezultatų. Asmenys, stokojantys reikiamų gebėjimų, gali tapti kitų darbo rezultatų mažėjimo priežastimi. Už netinkamo

darbuotojo samdą organizacijai gali būti iškeltos bylos teismuose. Verbavimo ir samdos procesai daug kainuoja.

Atranka yra nelengvas ir reikšmingas etapas institucijos veikloje, nes netinkamai parinktas personalas gali atnešti didelius nemalonumus tiek teisine, tiek finansine prasme.

Įmonėje ar organizacijoje, atsiradus poreikiui įdarbinti naują darbuotoją, paprastai pasirenkamas vienas iš kelių galimų tinkamo darbuotojo paieškos ir atrankos būdų. Šį darbą gali atlikti arba pati organizacija savo jėgomis, arba kita organizacija, besispecializuojanti personalo paieška ir atranka. Tais atvejais, kai dėl personalo paieškos ir atrankos kreipiamasi į išorinę organizaciją, reikia aiškiai išdėstyti savo poreikius, galimybes ir lūkesčius, pateikti reikalavimus dėl ieškomo darbuotojo kompetencijos ir savybių. Naująjį darbuotoją renkantis pačiai organizacijai, reikia atsižvelgti į keletą svarbiausių aspektų: kandidatą į laisvą darbo vietą reikia sudominti ir pritraukti, nes renkasi ne tik įmonė ar organizacija, bet siekiantis įsidarbinti asmuo; kandidatui į laisvą darbo vietą turėtų būti aiškiai suformuluoti ir apibrėžti tai darbo vietai taikomi reikalavimai; į būtinų kompetencijų ir gebėjimų sąrašą neturėtų būti įtraukti nepagrįsti ir su laisva darbo vieta nesusiję reikalavimai; ieškant kandidatų, svarbu tinkamai pasirinkti paieškos kanalus (Lukaševičius, Martinkus, 2001).

Darbuotojo atitikimas pareigoms nustatomas iš kandidato pateikto gyvenimo aprašymo, kuriame atsispindi asmens profesinė patirtis, išsilavinimo bei įgytų kompetencijų. Svarbų vaidmenį atlieka asmens individualios savybės ir gebėjimai, kurie atskleidžiami pokalbio su kandidatu metu (Bartkevičiūtė, 2005).

Pagrindiniai valstybinio auditoriaus pareigybei keliami reikalavimai:

- aukštasis universitetinis išsilavinimas (pageidautina mokslo specializacija – apskaita ir auditas; auditoriams IT srityje – informatika, informacijos sistemos, programų sistemos, matematika ir kompiuterių mokslas);
- pageidautina darbo patirtis ekonomikos, audito, finansų arba panašioje srityje (privalumas – biudžetinių įstaigų apskaitos išmanymas); auditoriams IT srityje – informacinių technologijų valdymo, audito, rizikų vertinimo, saugos srityse;
- geri darbo kompiuteriu įgūdžiai;
- noras siekti užsibrėžtų tikslų ir tobulėti;
- sugebėjimas analizuoti, apibendrinti duomenis;
- puikūs bendravimo įgūdžiai, atsakingumas, sąžiningumas, imlumas naujovėms.

Asmenys į valstybės tarnybą priimami tik į jau esamas, patvirtintas pareigybes. Valstybės tarnautojų suvienodintų pareigybių sąrašą tvirtina Seimas nutarimu arba Vyriausybė priklausomai nuo to, kur yra įsteigta ta pareigybė (Šarmavičius, 2006). Kandidatas, siekiantis įsidarbinti valstybiniu

auditoriumi, gali siųsti savo gyvenimo aprašymą į LR Valstybės kontrolės instituciją net ir tuomet, kai konkursai į laisvas pareigybes nėra skelbiami. Asmenys, atitikę bendruosius reikalavimus, keliamus valstybinio auditoriaus pareigybei užimti, yra įtraukiami į darbuotojų rezervo sąrašą ir, atsiradus laisvai pareigybei, jiems pranešama apie galimybę dirbti nuolatinį darbą. Tai parodo, kad LR Valstybės kontrolės institucija, kiek jos neriboja LR Valstybės tarnybos įstatymas (kuriame nustatyta darbuotojų priėmimo į valstybės tarnautojus tvarka), iš anksto rūpinasi tinkamų kandidatų paieška ir atranka.

Žmogiškųjų išteklių vertinimas. Vienas iš svarbiausių personalo vertinimo tikslų yra darbuotojų motyvacijos skatinimas bei ugdymas. Veiklos vertinimo pagalba yra įgyvendinami administraciniai personalo valdymo bei jo motyvavimo tikslai (Chih Ying Chen, 2003). Vertinimas įtakoja ir geresnius darbo rezultatus. Biudžetinėse organizacijose vyrauja fiksuoto darbo užmokesčio sistema ir gana statiškas darbo organizavimas, todėl personalo vertinimas kol kas neturi tokios didelės reikšmės kaip privačiame sektoriuje ir dėl to gali prarasti tikslingumą. Nepaisant to, personalo vertinimas jau dabar, o ypač žvelgiant į ateitį, ir biudžetinėse organizacijose gali būti gera priemonė darbuotojų motyvuojantiems veiksams, nustatyti.

Darbuotojų veiklos vertinimas – tai formali, struktūrizuota sistema, kuri įvertina ir įtakoja darbuotojų veiklos rezultatus bei jų elgesį, padeda nustatyti darbuotojo produktyvumo lygį, jo galimybes dirbti efektyviai ateityje, taip, kad darbuotojas teiktų maksimalią naudą sau, organizacijai ir visuomenei (Dessler, 1999; Sakalas, 2001; Berman et al., 2010).

Darbuotoją galima vertinti tik pagal jo asmenybę ir elgesį. Vertinant darbuotojo savybes, pagrindinis dėmesys turėtų būti skiriamas į individo gebėjimus ir kompetencijas, jų tinkamą panaudojimą. Svarbu išanalizuoti darbuotojo tobulėjimo galimybes. Vertinant darbuotojo elgesį ir veiklą, reikia kreipti dėmesį į tokius kriterijus kaip lankstumas (gebėjimas prisitaikyti prie besikeičiančių sąlygų), kokybės siekimas, darbo terminų laikymasis.

Kitas darbuotojų vertinimo būdas – jo darbo rezultatų vertinimas. Šiuo atveju svarbūs tik darbuotojo darbo rezultatai, nepaisant to, kokiais būdais jis juos pasiekė.

Šie personalo vertinimo būdai turėtų būti derinami tarpusavyje, kad būtų atsižvelgiama tiek į darbuotojo asmenybę, tiek ir į jo darbo rezultatus. (Bartkevičiūtė, 2005).

Valstybės tarnautojų tarnybinės veiklos vertinimo tvarka yra nustatyta LR Valstybės tarnybos įstatymo 22 straipsnyje (1999), kuriame teigiama, kad karjeros valstybės tarnautojo tarnybinės veiklos ir pakaitinio valstybės tarnautojo tarnybinės veiklos vertinimo tikslas – kasmet įvertinti jų gebėjimus atlikti pareigybės aprašyme nustatytas funkcijas ir jų kvalifikaciją. Karjeros valstybės tarnautojo tarnybinę veiklą ir pakaitinio valstybės tarnautojo tarnybinę veiklą vertina jų tiesioginis vadovas.

Valstybės tarnautojo tarnybinė veikla gali būti įvertinta: labai gerai, gerai, patenkinamai ir nepatenkinamai. Kai valstybės tarnautojo tarnybinė veikla yra vertinama gerai, tuomet tarnybinės veiklos vertinimas yra baigiamas ir jo teisinė padėtis nesikeičia. Kai valstybės tarnautojo veikla yra įvertinama labai gerai, patenkinamai ar nepatenkinamai, tuomet valstybės tarnautojo tarnybinę veiklą vertina vertinimo komisija. Kai Vertinimo komisija karjeros valstybės tarnautojo tarnybinę veiklą įvertina labai gerai, pagal LR Valstybės tarnybos įstatymą, valstybės tarnautojui gali būti skiriamas tam tikras pareigų paaugštinimas. Kai Vertinimo komisija karjeros valstybės tarnautojo tarnybinę veiklą įvertina patenkinamai arba nepatenkinamai, valstybės tarnautojui gali būti skiriamos tam tikros nuobaudos (skiriama žemesnė ar panaikina jo turima trečia kvalifikacinė klasė, siūloma tobulinti kvalifikaciją, gali būti siūloma ir atleisti iš valstybės tarnautojo pareigų, jei karjeros valstybės tarnautojo tarnybinė veikla įvertinama nepatenkinamai du kartus iš eilės, o pakaitinio valstybės tarnautojo - vieną kartą).

Šarmavičius (2006) nurodė, kad valstybės tarnautojo veiklos įvertinimas „labai gerai“ – tai reikalavimus viršijanti veikla, o įvertinimas „gerai“ – reikalavimus atitinkantis veikla. Valstybės tarnautojui pareigų paaugštinimas gali būti skiriamas tik tuomet, kai jo veikla yra vertinama labai gerai. Valstybės tarnautojui, kurio veikla įvertinama tik gerai, nėra skiriama jokių paskatinimų. Jo veikla toliau nebevertinama vertinimo komisijoje. Todėl kyla rizika, kad dirbančiam tik „gerai“ darbuotojui (kuris įvykdo visus jo darbui keliamus reikalavimus), ateityje gali pritrūkti motyvacijos stengtis ir toliau dirbti našiai ir efektyviai.

Atlikus teorinę mokslinės literatūros ir veiklos ataskaitų analizę nustatyta, kad žmogiškųjų išteklių ugdymas yra labai aktualus audito funkcijas atliekančioms institucijoms. Atestuoto auditoriaus vardą kasmet įgyja nedidelis asmenų skaičius. Auditorių bendras kvalifikacinių egzaminų išlaikymo procentas 2008-2009m. buvo tik apie 50 proc. Sunku nustatyti, koks yra valstybinių auditorių pasirengimo lygis. LR Valstybės kontrolėje nėra įdiegtos Valstybės kontrolės pareigūnų atestavimo sistemos. Pagal Valstybės tarnybos įstatymą, valstybės tarnautojo veiklą vertinimo komisija vertina tik tuomet, kai vadovas valstybės tarnautojo veiklą įvertina „labai gerai, patenkinamai ir nepatenkinamai“, todėl kyla rizika, kad dirbančiam tik „gerai“ darbuotojui (kuris įvykdo visus jo darbui keliamus reikalavimus), ateityje gali pritrūkti motyvacijos stengtis ir toliau dirbti našiai ir efektyviai. Didelė LR Valstybės kontrolės darbuotojų kaita rodo jų nepasitenkinimą institucijoje dirbamu darbu. Magistrinio darbo empirinių tyrimų dalyje pasirinkta analizuoti, ar LR Valstybės kontrolės darbuotojai yra pakankamai motyvuoti gerai atlikti savo darbą. Siekiama nustatyti, kaip auditoriai vertina savo darbo aplinką, kokios individo savybės jiems yra svarbios, ar įgytas kompetencijas ir asmenines savybes geba pritaikyti savo praktinėje veikloje. Norint savo praktinėje veikloje tinkamiau įvertinti esamą

situaciją LR Valstybės kontrolės institucijoje, tyrimo duomenys lyginami su Latvijos, Suomijos ir Švedijos aukščiausių audito institucijų duomenimis.

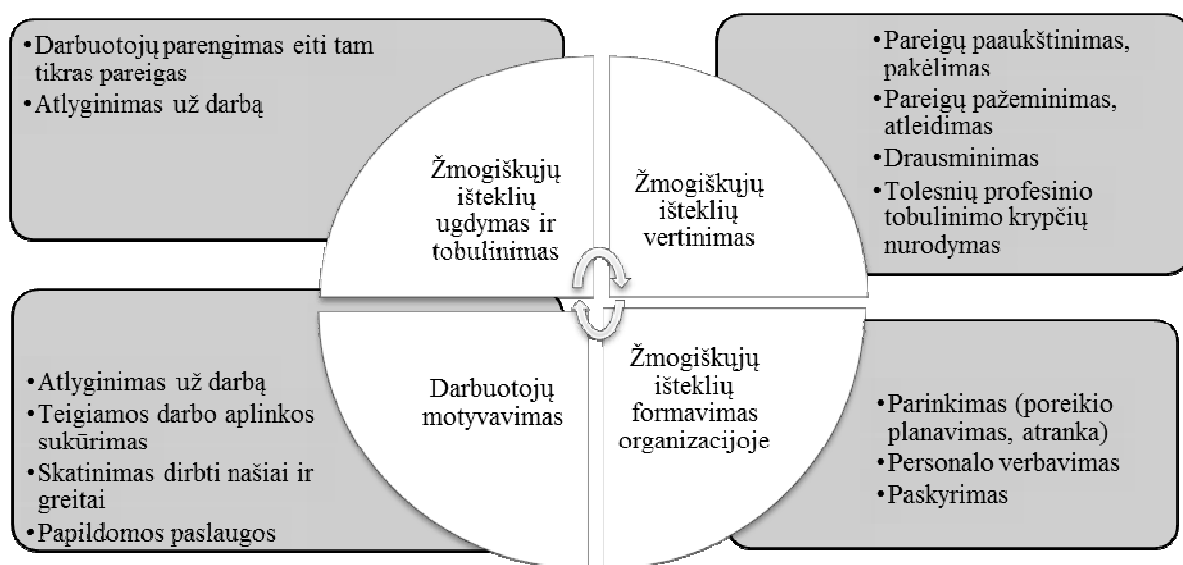
Žmogiškųjų išteklių valdymas. Žmogiškųjų išteklių valdymas kaip vadybos mokslo tyrimo objektas pradėtas tyrinėti tik XX a. antrojoje pusėje. Išsivysčiusiose valstybėse greitai buvo suprasta, jog tai pagrindinis ir labai svarbus įmonių plėtros šaltinis. Žmogiškųjų išteklių valdymas yra bene svarbiausias procesas tiek komercinei, tiek nekomercinei, tiek ir privačiai ar valstybinei institucijai, arba bet kokiai kitai įmonei ar organizacijai. Be tinkamų ir kvalifikuotų specialistų nei viena organizacija negalėtų pasiekti savo tikslų ir išgyventi. Kiekvienos organizacijos pagrindinis tikslas yra gauti kuo didesnę pelną, užimti kuo didesnę rinkos dalį arba teikti kuo geresnes paslaugas. Norėdamos tai įgyvendinti jos turi turėti unikalių išteklių, o pagrindinis iš jų ir būtų – žmogiškieji ištekliai. Vadybos ekspertai nurodo, kad žmogiškieji ištekliai – didžiausias organizacijos turtas. Neužtenka vien turėti reikiamų žmogiškųjų išteklių. Būtina kryptingai ir strategiškai juos valdyti (Išoraitė, 2011). Pasak J. A. Stoner (2005), žmonių išteklių valdymo procesas susideda iš septynių pagrindinių veiklų: žmonių išteklių planavimas; verbavimas; atranka; socializacija; mokymas ir tobulinimas; veiklos vertinimas; pareigų paaukštinimas, perkėlimas, pareigų pažeminimas ir atleidimas (Juknevičienė, 2006).

Žmogiškųjų išteklių valdymą kaip tam tikro proceso modelį galima skaidyti į sudėtinės dalis, atitinkančias svarbiausias šio proceso funkcijas: personalo priėmimą, atlyginimą, karjeros realizavimą, ugdymą, vertinimą, karjeros planavimą, diversifikavimą, skatinimą ir motyvaciją (Hanada, 2000).

Lobanova (2006) išskiria tokias personalo valdymo veiklas: darbų analizę, darbuotojų poreikio planavimą, darbuotojų paiešką, darbuotojų atranką ir samdą, darbuotojų adaptaciją, darbuotojų vertinimą, darbuotojų ugdymą ir tobulinimą, karjeros planavimą, vadovavimą darbuotojams ir jų motyvavimą.

Dessler (2001) nurodo šias personalo valdymo veiklas: lygių galimybių ir įvairovės valdymą; personalo planavimą ir verbavimą; darbuotojų testavimą ir atranką; darbuotojų mokymą ir tobulinimą; darbuotojų vertinimą; kompensavimą už darbą; darbo santykių valdymą ir kolektyvinę sutartį; karjeros valdymą ir teisingą elgesį su darbuotojais; darbo saugą ir darbuotojų sveikatos apsaugą (Chlivickas ir kt., 2009).

Galima išskirti keturias pagrindines žmogiškųjų išteklių valdymo veiklas: žmogiškųjų išteklių formavimas, žmogiškųjų išteklių vertinimas, žmogiškųjų išteklių ugdymas ir tobulinimas, darbuotojų motyvavimas (5 pav.).



5 pav. Žmogiškųjų išteklių valdymo veiklos

Atlikus mokslinę žmogiškųjų išteklių valdymo veiklų analizę nustatyta, kad skirtingi autoriai šias veiklas apibrėžia labai panašiai tik skiriasi jų nuoseklumas. Visos veiklos turi jungiamąją grandį – darbuotoją, t. y. žmogiškuosius išteklius su jiems skirtomis funkcijomis, įteisintomis pareigybių nuostatuose, bei struktūroje apibrėžta darbo vieta.

Siekiant tobulinti audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymą, pirmiausia reikėtų į darbą priimti tuos darbuotojus, kurie turi reikiamą darbui atlikti profesinį pasirengimą bei įgūdžius. Tai pat labai svarbu individui sukurti teigiamą darbo aplinką, kuri skatintų dirbti našiai ir produktyviai. Auditoriaus darbas turėtų būti vertinamas, kad būtų galima nustatyti tolesnes profesinio tobulėjimo kryptis. Tęstinis profesinis tobulėjimas būtinas užtikrinti, kad auditoriai nuolat tobulintų ir palaikytų tolesnę kompetenciją.

Mokslinės literatūros analizė atskleidžia žmogiškųjų išteklių ypatingumą ir jų svarbos augimą globalizacijos ir intensyvios konkurencijos sąlygomis, kuomet būtini nuolatiniai pokyčiai ir veiklos efektyvumo augimas. Keičiantis šio išteklių svarbai turi keistis jo valdymui taikomi metodai, priemonės bei pati žmogiškųjų išteklių valdymo koncepcija (Jagminas, Piktornaitė, 2009).

Atlikus teorinę mokslinės literatūros analizę nustatyta, kad audito funkcijas vykdančių institucijų veikla yra svarbi šalies vystymuisi ir augimui, padeda apsaugoti nuo įvairių manipuliacijų, apgaulių ir finansinės atskaitomybės klastojimų ir prisideda prie ekonominio stabilumo užtikrinimo. Žmogiškųjų išteklių valdymas susideda iš žmogiškųjų išteklių formavimo, vertinimo, ugdymo ir tobulinimo bei darbuotojų motyvavimo.

Žmogiškųjų išteklių ugdymas yra labai aktualus audito funkcijas atliekančioms institucijoms. Lietuvos audito rinkoje egzistuoja nemažai problemų, kurios įtakoja atliekamo audito kokybę. Atestuoto auditoriaus vardą kasmet įgyja nedidelis asmenų skaičius. Lietuvos audito rūmų duomenimis, auditorių bendras kvalifikacinių egzaminų išlaikymo procentas 2008-2009 m. buvo tik apie 50 proc. Sunku nustatyti, koks yra valstybinių auditorių pasirengimo lygis. LR Valstybės kontrolėje nėra įdiegtos Valstybės kontrolės pareigūnų atestavimo sistemos. Pagal LR Valstybės tarnybos įstatymą, valstybės tarnautojo veiklą vertinimo komisija vertina tik tuomet, kai vadovas valstybės tarnautojo veiklą įvertina „labai gerai, patenkinamai ir nepatenkinamai“, todėl kyla rizika, kad dirbančiam tik „gerai“ darbuotojui (kuris įvykdo visus jo darbui keliamus reikalavimus), ateityje gali pritrūkti motyvacijos stengtis ir toliau dirbti našiai ir efektyviai. Didelė LR Valstybės kontrolės darbuotojų kaita rodo jų nepasitenkinimą institucijoje dirbamu darbu.

Magistrinio darbo empirinių tyrimų dalyje pasirinkta analizuoti, ar LR Valstybės kontrolės darbuotojai yra pakankamai motyvuoti gerai atlikti savo darbą. Siekiama nustatyti, kaip auditoriai vertina savo darbo aplinką, kokios individo savybės jiems yra svarbios, ar įgytas kompetencijas ir asmenines savybes geba pritaikyti savo praktinėje veikloje. Norint savo praktinėje veikloje tinkamiau įvertinti esamą situaciją LR Valstybės kontrolės institucijoje, tyrimo duomenys lyginami su Latvijos, Suomijos ir Švedijos aukščiausių audito institucijų duomenimis.

2. AUDITO FUNKCIJAS VYKLANČIŲ ŽMOGIŠKŲJŲ IŠTEKLIŲ UGDYMOI SKIRTŲ EMPIRINIŲ TYRIMŲ METODOLOGIJA

2.1. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymui skirtų empirinių tyrimų struktūra

Prieš formuojant audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimo modelį, svarbu pateikti naudojamą sąvokas ir principus. Lietuvoje teisę atlikti auditą turi LR Valstybės kontrolė, savivaldybių kontrolieriai ir nepriklausomos audito įmonės. Kadangi audito funkcijas vykdančių institucijų yra labai daug ir visų veiklos ištirti neįmanoma, nuspręsta analizuoti LR Valstybės kontrolės darbuotojų žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybes bei palyginti esamą situaciją Lietuvoje su kitų Baltijos ir Šiaurės šalių aukščiausiomis audito institucijomis.

Literatūroje galima aptikti daug mokymo(si) apibrėžimų. Lucey (1994) teigia, kad mokymas(is) – tai į darbą orientuotas procesas, kuriuo siekiama suteikti darbuotojams žinių ir įgūdžių, reikalingų efektyviai vykdyti konkrečias pareigas. Stoner, Feeman ir kt. (1999) teigia, kad mokymas reikalingas dabartiniu metu atliekamam darbo lygiui palaikyti ir gerinti. R. Mathis siūlo netapatinti mokymo ir tobulinimo sąvokų. Jo nuomone, tobulinimas apima naujų gebėjimų įgyjimą, kuris reikalingas tiek ateities, tiek dabarties darbams vykdyti.

Steinerio (1997) personalo ugdymo samprata apima: profesinį mokymą (pirminę profesinę kvalifikaciją), profesinį tobulinimą (kvalifikacijos kėlimą – naujausias profesines žinias ir įgūdžius), mokymą dirbti vadovaujamą darbą (būtiną vadybos teorijos ir praktikos kompetenciją) ir perkvalifikavimą (naujos veiklos mokymą). Ugdymas apima ne tik mokymą, bet ir asmenybės tobulinimą bei profesinės kvalifikacijos kėlimą (Garalis, 2004).

Personalu ugdymo sistemai būdingos visos sudėtingų sistemų charakteristikos (Sakalas, 1998). Šios sistemos tikslai turi atitikti bendrus organizacijos politikos ir strateginius tikslus. Organizaciniu požiūriu ugdymo sistemą galima apibūdinti kaip darbuotojų mokymo ir tobulinimo(si) proceso organizavimą.

G. Dessler (2001) skiria 5 mokymo ir tobulinimo proceso etapus: mokymo poreikio analizę; mokymo proceso projektavimą; veiksmingumo patikrinimą; mokymo(si) įgyvendinimą, arba realizavimą; mokymo rezultatų įvertinimą.

Juralevičienė (2007) išskiria tokius ugdymo planavimo procesus: mokymo poreikių analizė, tikslų nustatymas, kursų planavimas, vertinimas ir kursų dėstymas. Y. Venna ir J. Nedergaard pabrėžia, kad mokymo poreikių analizė arba vertinimas yra tai, nuo ko reikėtų pradėti planuoti mokymą. Mokymo poreikis reiškia kompetencijos stoką, kuri panaikinama mokant ar mokantis.

Mokymo(si) poreikių analizei atlikti būtinas penkių etapų nuoseklumas: tyrimo apimties nustatymas, duomenų, kurie reikalingi mokymosi poreikio analizei atlikti, surinkimas; duomenų apdorojimas, mokymo(si) programos sudarymas; mokymo(si) programos įgyvendinimui reikalingų lėšų, mokymosi trukmės ir kainos, nustatymas; už mokymą(si) atsakingų asmenų parinkimas; mokymo(si) kalendorinio plano suderinimas. Svarbus yra ir asmenų, kurie bus užimti mokymo(si) procesu, psichologinės savijautos tyrimas.

Mokymo(si) proceso projektavimo metu formuluojami mokymo tikslai, atrenkami metodai, komplektuojamos mokymo priemonės, nustatomas mokymo turinys ir šio turinio įsisavinimo nuoseklumas, parenkami atitinkami pavyzdžiai, pratimai, praktinės užduotys. Mokymosi proceso pabaigoje grįžtamuoju kontrolės ryšiu nustatomas mokymo(si) ir ugdymo(si) efektyvumas ir mokymo(si) projekto arba strategijos atitikimas (Garalis, 2004).

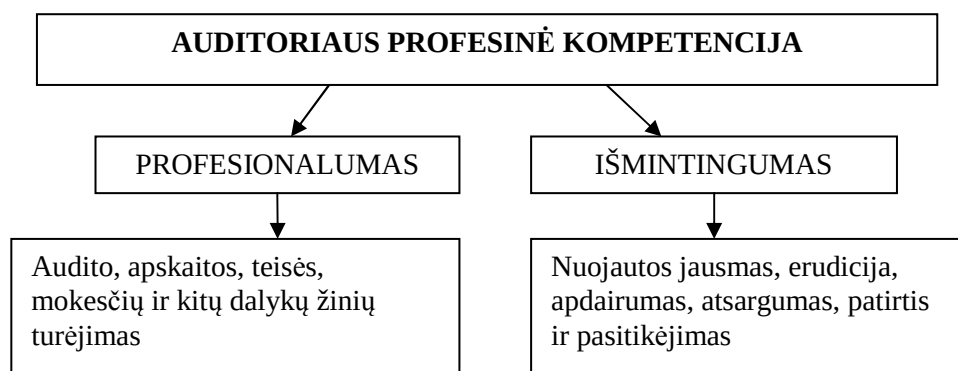
Žmogiškųjų išteklių ugdymas apima visas darbuotojo kompetencijos augimo priemones. Personalo ugdymas suvokiamas kaip skirtingų kompetencijų gilinimas ir grindžiamas individualiu karjeros planavimu. Personalo ugdymo poreikis ir kryptys nustatomi įvertinus visų organizacijos darbuotojų ar konkretaus darbuotojo turimas kompetencijas, konkrečiai darbo vietai ar padaliniui keliamus reikalavimus ir rinkos aktualijas.

Auditoriaus profesinei kompetencijai ypač reikalingos verslo žinios, gebėjimas apibendrinti įvairią informaciją, analitiniai ir loginiai įgūdžiai ir gebėjimas „skaityti skaičius“. Siekiant pagerinti auditoriaus kompetenciją, svarbu įgyti pakankamai žinių apie kliento verslą ir jo ypatumus. Verslo žinių banką sudaro žinios apie pačią įmonę ir apie šalies ekonomiką, pramonę, kurioje audituota įmonė veikia. Auditoriui profesinė kompetencija reikalinga atliekant visus audito etapus.

Apie auditorių profesinės kompetencijos būtinumą rašoma Lietuvos audito rūmų profesinės etikos kodekse, TBF Buhalterių profesionalų etikos kodekse, tarptautiniuose ir nacionaliniuose audito standartuose, LR Audito įstatyme. Iš auditoriaus reikalaujama nuolat tobulintis, įgyti naujų žinių audito, buhalterinės apskaitos, mokesčių, finansų ir kitose srityse, susijusiose su auditoriaus kvalifikacija, ir tai turi būti atliekama per visą auditoriaus aktyvios veiklos laiką. Užsienio ir Lietuvos šalių mokslininkai pabrėžia auditorių kvalifikacijos kėlimo būtinybę vertinant verslo riziką, atskleidžiant klaidas ir apgaules.

Auditoriai dažnai turi dirbti sudėtingomis sąlygomis, dažnai tenka priimti sprendimus, kurie prieštarauja įmonių vadovų interesams ir pageidavimams. Bendrauti su žmonėmis, kurie iš anksto nusiteikę prieš visas kontrolės rūšis. Auditorius privalo ne tik išnagrinėti, ištirti ir įvertinti, bet ir prognozuoti įmonės ateitį, numatyti ateities įvykius. Norint sėkmingai spręsti sudėtingas problemas, svarbu plėtoti savo erudiciją, intuiciją, sąžiningumą ir atsakingumą (Mackevičius, Kazlauskienė, 2004).

Audito atlikimas yra labai sunkus ir sudėtingas procesas. Auditoriams trūksta žinių, kad galėtų pasirinkti tinkamus audito testus bei procedūras, tvarkant audito darbo dokumentus, vertinant audito riziką, priimant sprendimus ir formuojant nešališką nuomonę apie įmonės veiklą ir jos finansinę būklę. Auditoriaus profesinė kompetencija gali būti išreikšta per profesionalumą ir išmintingumą (6 pav.)



6 pav. Auditorių profesinės kompetencijos sudedamosios dalys

Šaltinis: Mackevičius, Kazlauskienė, 2004, p. 72

Staliūnienė (2009) išskyrė auditoriams taikomus bendrųjų ir profesinių kompetencijų įgijimo ir išlaikymo reikalavimus. Auditoriaus profesinės kompetencijos įgijimui reikalingas profesionalumas ir išmintingumas. Norint išsaugoti įgytas profesines ir bendrąsias kompetencijas, svarbu auditoriaus darbe vadovautis tokiais principais kaip sąžiningumas, objektyvumas, konfidencialumas, profesinė etika bei nepriklausomumas. Svarbu paskirti užduotį tam individui, kuris turi darbui reikiamą specialų išsilavinimą ir profesionalumą. Atliekant auditoriaus darbą, pritaikyti turimas žinias, įgūdžius ir patirtį.

Auditoriui neužtenka vien tik įgyti profesinę kompetenciją, jam reikia nuolat tobulinti turimus įgūdžius. Bendrąja prasme, profesinė kompetencija apima tokias sritis ir reiškinius, kurie auditoriui yra gerai žinomi. Auditoriaus profesija reikalauja išplėsti auditoriaus profesinės kompetencijos apibrėžimą (Mackevičius, Kazlauskienė, 2004).

Nustatyta, kad auditorių profesinę kompetenciją labiausiai apibūdina:

1. **Dalykinės žinios.** Auditorius privalo gerai žinoti konkrečius įstatymus ir teisės aktus, susietus su apskaita, auditu, mokesčiais ir kt. Jam reikia gerai išmanyti tarptautinius ir nacionalinius buhalterinės apskaitos ir audito standartus;
2. **Sugebėjimas apibendrinti.** Auditorius privalo sugebėti ne tik surinkti, grupuoti ir kaupti informaciją kaip svarbiausią įrodymų šaltinį, bet ir ją apibendrinti raštu ir žodžiu. Jis turi mokėti paaiškinti ir interpretuoti surinktą informaciją kolegoms, klientams, tretiesiems asmenims įvairiose diskusijose, svarstymuose ir pasitarimuose;
3. **Analitiniai ir loginiai įgūdžiai ir sugebėjimai.** Analitinis ir loginis mąstymas ypač svarbus auditoriui svarstant tam tikras problemas su klientu, priimant sprendimus, kuriems reikalingi konkretūs įrodymai;
4. **Mokėjimas „skaityti skaičius“.** Ši primityvi literatūrine sąvoka reiškia, kad auditorius privalo suprasti skaitmeninę informaciją, mokėti ją paaiškinti, pateikti, interpretuoti.

Auditorių profesinės kompetencijos problemos ypač akivaizdžios tais atvejais, kai pateikiamas skundas dėl nekokybiško audito įmonės atliekamo darbo, taip pat Lietuvos audito rūmų audito kokybės kontrolės komitetui atlikus audito įmonių ir auditorių atliktų auditų kokybės peržiūras. 2009 metais iš viso buvo atliktos 30 audito įmonių ir 54 auditorių atlikto audito kokybės peržiūros. Lietuvos audito rūmų (LAR) audito kokybės kontrolės komitetas (AKKK), atlikęs 2009 m. peržiūras, trūkumų nenustatė 17 audito įmonių ir 39 auditoriams. Vadinasi 13 audito įmonių ir 15 auditorių buvo nustatyti vienokie ar kitokie trūkumai. Iš 54 auditorių, kuriems buvo atlikta audito kokybės peržiūra, net 38,5 proc. buvo nustatyta audito atlikimo trūkumų ir nurodyta kelti kvalifikaciją. Tai tik dar kartą įrodo, kad auditorių profesinės kompetencijos problemos aktualumą ir kvalifikacijos kėlimo būtinybę (LAR veiklos ataskaita, 2010).

Viešųjų institucijų personalo sistemoje egzistuoja tokios problemos, kaip motyvacijos stygius, siekiant rezultatyvumo, galimybių tobulėti ir kelti kvalifikaciją stoka; netobulos skatinimo ir atlygio už darbą sistemos; automatiškai vykdomas kilimas karjeros laiptais bei reformų reikalinga personalo atrankos sistema (Juralevičienė, 2007).

Valstybės kontrolė itin daug dėmesio skiria darbuotojų kvalifikacijai kelti, mokymams ir kompetencijai ugdyti. Institucijoje yra įdiegta mokymo ir kompetencijų sistema, padedanti siekti, kad institucijoje dirbtų kvalifikuoti darbuotojai. Personalo mokymus sudaro:

- **Įvadinis mokymas**, skirtas naujiems darbuotojams – jie supažindinami su institucijos istorija ir veikla, organizacijos vertybėmis, vidine kultūra, valstybiniu auditu, personalo politika, tarptautinio bendradarbiavimo gairėmis;

- **profesinis mokymas**, skirtas visiems valstybinio audito procese dirbantiems asmenims – jie išsamiai supažindinami su valstybinio audito procesu ir ypatumais;
- **kvalifikacijos tobulinimas** – mokymai pagal pareigybes apie profesines naujoves;
- **asmeninės ir dalykinės kompetencijos tobulinimas** – seminarai ir kursai organizaciniais, vadybos, asmenybės ugdymo klausimais;
- **mokymai užsienyje** – mokymai, skirti profesinei kompetencijai ugdyti, siekiant perimti pažangiausią pasaulio praktiką (Darbas LR Valstybės kontrolėje, 2011).

Svarbu ne tik vykdyti mokymus, bet nustatyti mokymosi efektyvumą. „15 minučių“ laikraštyje 2011 m. birželio mėn. 20 d. publikuoto straipsnio duomenimis, LR Valstybės kontrolės įstaigą per metus paliko 30 darbuotojų. Ne visi darbuotojai yra patenkinti šioje įstaigoje dirbamu darbu. Tokia darbuotojų kaitos priežastis gali būti ir motyvacijos stoka, netobulos skatinimo ir atlygio už darbą sistemos.

Motyvacija yra tam tikro elgesio, veiksmų, tikslingos veiklos skatinimas, kurį sukelia įvairūs motyvai. Egzistuoja nemažai motyvacijos teorijų ir įvairių jų atmainų. Neretai laikoma, kad viešojo sektoriaus darbuotojai yra mažiau motyvuoti, o jų darbas nepakankamai efektyvus. Kai kurie autoriai, remdamiesi ilgalaikių tyrimų rezultatais, mano, kad darbo efektyvumo problemas viešajame sektoriuje sukelia ne motyvacijos siekti rezultatų stygius, bet nesudarytos sąlygos darbuotojų galimyboms atsiskleisti ir neišnaudotas jų ryžtas siekti rezultatų.

Darbuotojų motyvacija turi įtakos ne tik jų pasitenkinimui atliekamu darbu, organizacijos vertinimui, bet ir veiklos efektyvumui, todėl svarbu nustatyti svarbiausius veiksnius, kurie galėtų prisidėti prie bendrų organizacijos tikslų įgyvendinimo. Galima išskirti tokius pagrindinius veiksnius: **darbo užmokestis** (viešajame sektoriuje dažnai labiau vertinamas lojalumas ir pareigingumas, mažiau dėmesio kreipiamą į darbo rezultatus, o atlyginimas nustatomas pagal patvirtintą tvarką ir jo dydžiui darbo rezultatai (nei prasti, nei labai geri) įtakos beveik neturi), **karjeros galimybės** - darbuotojo įtraukimas į organizacijoje kuriamas darbo grupes (akcentuojant, kad asmuo į darbo grupes įtraukiamas kaip specialistas, turintis kompetencijų, reikalingų sėkmingam grupės darbui; naujų pareigų suteikimas turi būti suvokiamas kaip pasitikėjimas, o ne tiesiog kaip darbo krūvio padidėjimas); darbuotojo perkėlimas į lygiavertę pareigą kitame organizacijos padalinyje (šie pasikeitimai turi būti aptarti su darbuotoju ir priimti atsižvelgus į jo lūkesčius); darbuotojo teisių ir funkcijų išplėtimas, **darbo sąlygos** (fizinė ir psichologinė aplinka, lengvatos ir parama darbuotojams, darbuotojų autonomijos lygis), **darbo turinys** (vidinis motyvas – padedantis darbuotojams suvokti jų funkcijų reikalingumą ir atliekamos užduoties svarbą).

Motyvacijos strategijų ir apskritai darbo su žmogiškaisiais ištekliais svarbiausias siekis – sukurti tokią organizaciją, kurioje darbuotojai norėtų dirbti ir galėtų atskleisti savo gebėjimus bei kompetenciją, tokiu būdu sukurtą vertę pačiai organizacijai (Bartkevičiūtė, 2005).

Atlikus žmogiškųjų išteklių ugdymo bei tobulinimo ir darbuotojų motyvacijos didinimo analizę nustatyta, kad auditoriui reikalingos audito, apskaitos, teisės, mokesčių ir kitų dalykų žinios, gebėjimas šias žinias, įgūdžius bei patirtį pritaikyti praktinėje veikloje. Svarbu darbe vadovautis tokiais principais kaip sąžiningumas, objektyvumas, konfidencialumas, profesinė etika bei nepriklausomumas. Nuo auditoriaus kvalifikacijos bei turimos kompetencijos, priklauso teikiamų paslaugų kokybė ir sėkminga organizacijos veikla. Individas, įgydamas profesiją, gauna tik tam tikrą kvalifikaciją su pirminiais įgūdžiais toje profesinėje veikloje. Atlikdamas ir tobulindamas profesinę veiklą, siekdamas profesinės karjeros, individas vysto savo kompetenciją. Nuolatinio poreikio mokytis tikslas turėtų būti – įdomaus darbo besikeičiančioje visuomenėje išlaikymo sąlyga ir karjeros siekimo galimybė, atsižvelgiant į žmogiškosios prigimties aspektus, nes darbdaviui be galo svarbus darbuotojo požiūris į šiuolaikinį jo pasirinktą darbą, darbo stilius ir jo asmenybės savybių įtaka darbui (Adamonienė, 2009).

2.2. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo praktikai skirtos tarptautinės lyginamosios analizės metodikos

Siekiant sukurti sėkmingai dirbančią bei perspektyvią organizaciją, svarbu atsižvelgti ir į nuolat sparčiai augančius technikos naujovių ir aplinkos pokyčių tempus. Organizacijai reikia nuolat stengtis įgyti, kurti ir pritaikyti reikiamas žinias bei tinkama linkme keisti savo veiklą. Skiriami tokie besimokančios organizacijos bruožai: aplinkos stebėjimas; naujovių svarbos supratimas; kiekvienos naujos užduoties, kaip galimybės mokytis, vertinimas; nuolatinis atsinaujinimas; asmenų, nusiteikusių išmokyti naujų darbo metodų, įgyti naujų įgūdžių, įdarbinimas; galimybių darbuotojams adaptuotis ir keisti sudarymas; žinių troškimo, smalsumo skatinimas; pagalba ieškant ir išnaudojant mokymosi galimybes; mokymosi rėmimo sistemų kūrimas; organizacijos vadovų, kaip pavaldinių tobulėjimo skatintojų, traktavimas; vadovų, kurie rūpinasi savo pavaldinių tobulėjimu, pripažinimas ir vertinimas; mokymasis iš sėkmių ir nesėkmių; mokymosi kliūčių šalinimas; mokymosi visose organizacijos grandyse užtikrinimas (Leonienė, 2001).

Siekiant įvertinti žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybes būtina naudoti apibendrintus tyrimo metodus, išskirti ir vertinti skirtingus rodiklius bei jų tarpusavio priklausomybę. Priklausomybių vertinimas ir ryšio nustatymas gali būti atliekamas apytikriais skaičiavimais, įvertinančiais nedidelį skaičių svarbiausių kintamųjų, arba sudėtingais matematiniais modeliais ir

kompleksiniais tyrimais, pasitelkiant naujausius informacinius programinius paketus. Kiekvienas iš jų pasižymi tik jam būdingais privalumais ir trūkumais. Matematiniai metodai bei modeliavimas, naudojant kompiuterines programas, leidžia pateikti įvairiais aspektais išanalizuotas galimybes, įvertinti kur kas daugiau kintamųjų. Tačiau vertinimo ir ryšio nustatymo tikslumas efektyvus tik tuo atveju, jeigu teisingai suformuluota problema, apibrėžti tikslai ir tyrimo objektas, parinkti kintamieji bei pritaikytas tyrimo metodas. Todėl ekonomikos moksle ypatingas dėmesys turi būti skiriamas šiems vertinimo proceso elementams.

Atsižvelgiant į iškeltus uždavinius tikslinga naudoti tokius tyrimo metodus, kaip ekspertinis vertinimas, statistinių duomenų analizė, stiprybių, silpnybių, galimybių ir grėsmių (SSGG) analizė. Taip pat tikslinga atlikti audito rinkos apžvalgą, nustatyti auditoriams keliamus reikalavimus bei pateikti strateginius sprendimus, kurie padėtų tobulinti audito institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymą.

Šiaurės ir Baltijos šalių centrinių audito institucijų ir jų žmogiškųjų išteklių potencialo analizė. Audito rinkos tyrimas audito institucijose padeda atskleisti esamą situaciją žmogiškųjų išteklių ugdymo srityje. Atlikta audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymui skirta teorinė studija padėjo nustatyti, kad žmogiškųjų išteklių potencialo analizei atlikti, tikslingiausia naudoti Baltijos ir Šiaurės audito institucijų veiklos ataskaitų duomenis. Todėl empiriniam tyrimui atlikti bus analizuojami 2007-2009 m. Lietuvos auditorių rūmų, LR Valstybės kontrolės, Latvijos, Suomijos ir Švedijos centrinių audito institucijų veiklos ataskaitų statistiniai duomenys. Audito rinkos apžvalga padeda nustatyti pagrindines audito rinkos problemas ir parodo žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo reikalingumą. Žmogiškųjų išteklių vertinimą Baltijos ir Šiaurės audito institucijose nuspręsta atlikti pasitelkus ekspertų apklausos metodą.

Ekspertinis vertinimas. Nagrinėjant žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybes susiduriama su problema, kad informacijos yra daug, tačiau ji pasižymi kokybine prigimtimi. Tokios problemos sprendžiamos pasitelkiant ekspertinio vertinimo metodą. Ekspertinio vertinimo metodologija grindžiama prielaida, jog ekspertas yra sukaupęs didelį kiekį racionaliai apdorotos informacijos (turi daug žinių ir patirties, gali remtis intuicija) ir todėl ekspertas gali būti kokybinės informacijos šaltiniu. Tiriant žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybes audito funkcijas atliekančiose institucijose ekspertais bus pasirinkti Baltijos ir Šiaurės centrinių audito institucijų darbuotojai.

Ekspertų atrankos kriterijai. Ekspertais turi būti parinkti individai dirbantys Baltijos ir Šiaurės centrinėse audito institucijose ir atliekantys auditą. Didžiausias ekspertinio vertinimo rezultatų suderinamumas pastebimas taikant tiesioginį rangavimo metodą (Podvezko, 2005). Taikant šį metodą, rekomenduojamas ekspertų skaičius, priklausomai nuo tyrimo tikslo gali svyruoti nuo 10 iki 100

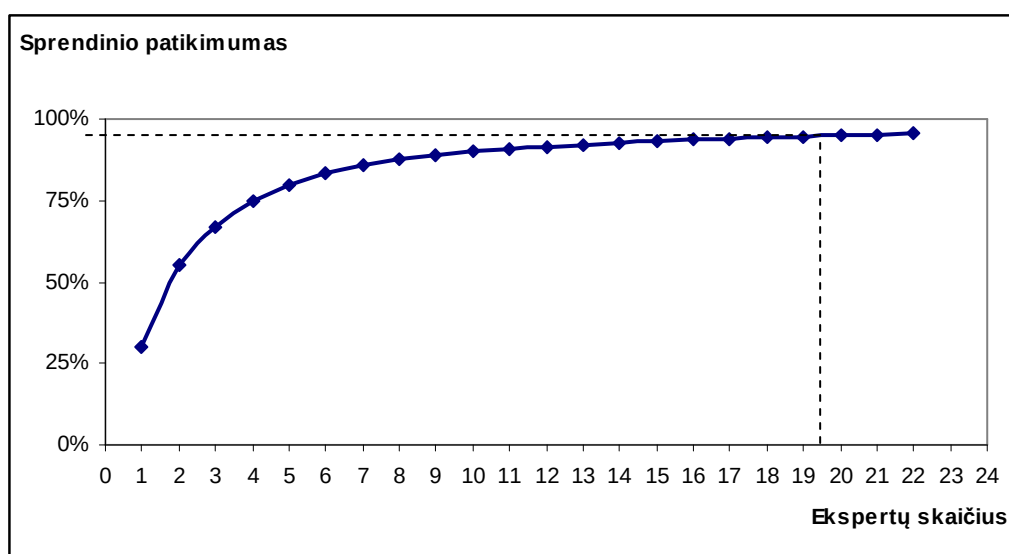
žmonių (Makridakis, Wheelwright, Hyndman, 1998). Tyrimui atlikti parinktas anketinis ekspertinio vertinimo metodas, apklausiant ekspertus pagal parengtą klausimyną.

Mokslinėje literatūroje akcentuojama ekspertų kompetencijos svarba. Aukštesnis ekspertų nuomonių tapatumo lygis rodo didesnę ekspertų pateikiamų išvadų ir rekomendacijų patikimumą.

Ekspertinis vertinimas turi būti atliktas laikantis socialinių tyrimų etikos reikalavimų (Kardelis, 2005):

- Respondentai parinkti taip, kad pakaktų kompetencijos atsakyti į klausimus.
- Respondentams sutikus dalyvauti apklausoje.
- Tyrėjas neturi įtakos respondentams.

Ekspertų skaičiaus nustatymas. Nustatant priimtina ekspertų skaičių reikia vadovautis metodologinėmis prielaidomis, suformuluotomis klasikinėje testų teorijoje. Teorija teigia, kad agreguotų sprendimų patikimumą ir priimančių sprendimą (šiuo atveju ekspertų) skaičių sieja greitai gėstantis netiesinis ryšys (7 pav.).



7 pav. Ekspertų vertinimų standartinio nuokrypio priklausomybė nuo ekspertų skaičiaus

Šaltinis: Rudzikienė, 2005

Norint ekspertiniame tyrime pasiekti 95 proc. patikimumą (žr. 7 pav.), pastebėjus nuomonių sutapimą, gali būti apklausta 20 ekspertų. Žvelgiant į konkrečius skaičiavimo metodus, tai atvejais, kai ekspertų yra tik du ($m=2$), jų nuomonių suderinamumas tikrinamas ranginės koreliacijos koeficientais. Kai ekspertų daugiau nei du ($m>2$) – konkordancijos koeficientais.

Ekspertinio vertinimo metodas tyrime taikytinas todėl, kad sprendžiama problema pasižymi kokybinės informacijos gausa. Ekspertinio vertinimo metodologijoje ekspertas laikomas kokybinės informacijos šaltiniu. Ekspertinio vertinimo, kaip vieno iš tyrimų metodų, pasirinkimą lėmė mokslinio

objektyvumo siekis. Nors Merkys (1995) pabrėžė, kad šiuo metodu gautos žinios yra subjektyvios, susijusios ir su asmeniška nuomone, ir su vertybių, jausmų, pasaulėžiūros sritimi, tačiau pasak Kardelio (2005), specialiai parinktų žmonių, turinčių tam tikros srities žinių, apklausa leidžia pasiekti mokslinį objektyvumą. Boguslauskas (1999) teigė, kad pagal ekspertų vertinimus nustatytas nuomonių atitikimo laipsnis tiriamuoju klausimu leidžia sumažinti subjektyvumo veiksnį.

Mokslinėje literatūroje akcentuojama ekspertų parinkimo problema. Vertinant statistine prasme, kuo ekspertų pasitelkta daugiau, tuo geriau. Priklausomai nuo socialinio tyrimo tikslo ir aplinkybių, ekstremalioje situacijoje ekspertų gali būti vienas arba du (Merkys, 1996), kurie stebi vieną ir tą patį reiškinį, o jų sprendimai vėliau statistiškai sugretinami (asocijuojami).

Anketa (žr. priedą) sudaryta siekiant išsiaiškinti ekspertų požiūrį į darbą, darbo aplinkos kokybę sąlygojančius veiksnius bei motyvavimo priemonių, vertinimą. Anketa sudaro 17 klausimų. Pirmi septyni anketos klausimai (1-7 anketos klausimai) pateikti ekspertams, siekiant nustatyti bendro pobūdžio informaciją apie ekspertą (amžių, stažą, išsilavinimą ir pan.). 8-9 anketos klausimai padeda išsiaiškinti institucijos požiūrį darbuotojų kvalifikacijos kėlimo atžvilgiu. 10-16 anketos klausimai pateikti ekspertams, siekiant nustatyti ekspertų požiūrį į darbą, labiausiai darbo aplinką sąlygojančius veiksnius bei pagrindines problemas su kuriomis susiduriama atliekant auditą. 17 anketos klausimu siekiama išsiaiškinti, kaip ekspertai vertina efektyvų darbą, iniciatyvą ir lojalumą institucijai skatinančias motyvavimo priemones. Klausimai sudaryti taip, kad atspindėtų nagrinėjamą problemą. Reikiamai informacijai gauti naudoti uždari ir pusiau atviri klausimai. Dauguma anketos klausimų uždari, nes jų dėka gautus duomenis lengviau tarpusavyje lyginti ar analizuoti. Pusiau atviri klausimai leido ekspertui papildyti galimų atsakymų variantus ar tiesiog pareikšti pastabas. Ekspertų apklausa vyko siunčiant anketos e-versiją elektroniniu paštu.

SSGG analizės metodas. Ekspertinio vertinimo rezultatai padės identifikuoti esminius Baltijos ir Šiaurės centrinės audito institucijose vyraujančius privalumus bei trūkumus ir leis atlikti institucijų SSGG (stiprybės, silpnybės, galimybės ir grėsmės) analizę. SSGG analizės metodas taikomas siekiant nustatyti strateginę institucijos padėtį. Institucijos stiprybės ir silpnybės kartu su turimų galimybių ir grėsmių analize apibrėžia institucijos vietą rinkoje. SSGG analizės metodas leis nustatyti, kokios grėsmės ir galimybės yra supančioje aplinkoje bei pačios institucijos stiprybes bei silpnybes. Remiantis stiprybėmis bei pasinaudojant galimybėmis, galima kovoti su grėsmėmis.

Stiprybės – žymi institucijos privalumus ir aspektus, kurie suteikia jai galios, palyginti su kitomis konkurencinėmis institucijomis. Konkretus šių stiprybių pasireiškimas organizacijose skiriasi, bet iš esmės jis nurodo išteklius ir galimybes pagrįstas bazines kompetencijas.

Silpnybės – reiškia silpnuosius aspektus, kurie lemia trūkumus, palyginti su kitomis organizacijomis išorinėje konkurencingoje aplinkoje. Stiprybių ir silpnųjų poliai kiekvienoje organizacijoje identifikuojami lyginant su organizacijos konkurentais.

Galimybės – palankūs veiksniai, suformuoti išorinės makroaplinkos jėgų (demografinė, ekonominė, technologinė, politinė, teisinė, socialinė ir kultūrinė dinamika) ir tam tikrų rinkos segmentų: kartos narių, vartotojų, paskirstymo kanalų, tiekėjų.

Grėsmės – išorinės aplinkos nulemti neigiami aspektai ir apribojimai, kurių vadyba negali kontroliuoti. Jie priklauso tokiam rizikos tipui, kuri, jei jos bus nepaisoma, taps chroniška. Grėsmės yra susijusios su galimybėmis ir konkurencija (Švietimo mainų paramos fondas, 2009).

Įvertinus visus šiuos faktorius galima imtis atitinkamų veiksmų, kad stiprybės būtų dar labiau sustiprintos, o silpnybės paverstos į stiprybes. Analizės metu nagrinėjami vidiniai ir išoriniai veiksniai, kurie gali būti naudingi arba nepalankūs.

Strateginiai sprendimai. Melniko ir Smaliukienės (2007) teigimu, strategija yra valdymo sprendimas tam tikros sistemos problemoms spręsti, kokybiniais pačios sistemos pokyčiams skatinti, padėti jai prisitaikyti prie naujų aplinkos ar kitų sąlygų, numatant dabartinės problemiškos situacijos pokytį (išspręsti problemas, būdingas šiai sistemai dabartiniu metu). Tinkamai ir sėkmingai įgyvendinta strategija – tai gebėjimas bet kurioje situacijoje gauti papildomos naudos.

Sprendimų priėmimas – tai veiksmų krypties konkrečiai problemai spręsti nustatymas. Problema suvokiama kaip situacija, kai reali padėtis skiriasi nuo pageidaujamos. Racionalus sprendimų priėmimo modelis – procesas, susidarantis iš etapų ir padedantis sprendimų priėmėjams įvertinti sprendimų alternatyvas ir pasirinkti tą alternatyvą, kuri geriausiai laiduoja sėkmę.

Racionalus sprendimų priėmimo modelis reikalauja iš sprendėjų ieškoti visų galimų alternatyvų, jas palyginti, įvertinti ir pasirinkti optimalią. Tokius sprendimus galima apibendrinti tam tikra sprendimų priėmimo tvarka:

- *Problemos nustatymas.* Būtina nustatyti problemos priežastis, įvardinti rodiklius, kuriais remiantis bus priimamas sprendimas. Išskirti problemas galima nustačius jas tiesiogiai, suformavus tikslus ir sukūrus sėkmės viziją. Tiesiogiai problemos nustatomos apibrėžus organizacijos misiją ir atlikus SSGG analizę.
- *Alternatyvų išskyrimas.* Išskiriamos visos galimos sprendimų alternatyvos, kurias galima įgyvendinti. Taip atmetamos alternatyvos, kurias įgyvendinti nerealų (per brangu, per ilgai užtruktų ir pan.). Alternatyvas galima suskirstyti į dvi grupes - tinkamas ir galimas. Tinkamos alternatyvos yra tos, kurias organizacija norėtų įgyvendinti, galimos – kurias pajėgi įgyvendinti.

- *Sprendimas*. Iš visų alternatyvų išrenkama viena. Ta, kuri turėjo daugiausiai privalumų, gali būti problemos sprendimas.
- *Sprendimo įgyvendinimas*. Pasirinkus alternatyvą, sprendimas priimamas ir pristatomas tiems, kurie turės jį įgyvendinti ar bus veikiami to sprendimo padarinių.
- *Sprendimo rezultatų vertinimas*. Kiekvieno sprendimo įgyvendinimo rezultatai turi būti įvertinti ir palyginti su tais, kuriuos buvo tikėtasi gauti.

Baltijos ir Šiaurės centrinėse audito institucijose atlikta audito rinkos apžvalga ir ekspertinis vertinimas leis atpažinti ir diagnozuoti institucijose esančias problemas, kurias identifikuoti ir įvertinti padės atlikta SSGG analizė. Identifikavus problemas, bus galima išskirti veiksnus, kuriuos institucijoms tikslinga tobulinti.

2.3. Žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybių analizei, siekiant efektyvinti LR Valstybės kontrolės veiklą, skirtų tyrimų metodikos

Mackevičius ir Kazlauskienė (2004) apibrėžė, kad auditoriaus profesinė kompetencija gali būti išreikšta per profesionalumą ir išmintingumą. Profesionalumas apibrėžiamas kaip audito, apskaitos, mokesčių, teisės ir kitų dalykų žinojimas. Išmintingumas suvokiamas kaip nuojautos jausmas, erudicija, apdairumas, atsargumas, patirtis ir pasitikėjimas. Siekiant įvertinti audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių tobulinimo reikalingumą, tikslinga išskirti :

- reikalavimus, keliamus individams, norintiems tapti auditoriais;
- atlikti reikalavimų ir taikomų profesinės etikos normų analizę;
- išskirti pagrindinius principus, kurių auditorius turėtų laikytis savo profesinėje veikloje.

Atlikus dokumentų, apibrėžiančių auditoriams keliamus reikalavimus, analizę, tikslinga atlikti ekspertinį vertinimą. Ekspertinis vertinimas atliekamas tarptautiniu mastu (Lietuvos, Latvijos, Suomijos ir Švedijos centrinėse audito institucijose), lyginant audito institucijų ekspertinio vertinimo duomenis. LR Valstybės kontrolės tyrimo duomenys analizuojami detaliau, apskaičiuojamas Kendall konkordancijos koeficientas.

Kendall konkordancijos koeficientas. Skaičiuojant šį konkordancijos koeficientą, ekspertų vertinimai ranguojami, tikrinama, ar ekspertų vertinimai dera tarpusavyje. Suformuluojamos hipotezės:

H_0 : ekspertų vertinimai prieštaringi (t.y. konkordancijos koeficientas lygus nuliui);

H_A : ekspertų vertinimai panašūs (t.y. konkordancijos koeficientas nelygus nuliui).

Skaičiavimo algoritmas

Rangų sumų vidurkį galima apskaičiuoti pagal formulę:

$$a = 0,5m(k+1) \quad (1)$$

m – ekspertų skaičius

k – ekspertizės objektų skaičius

Nuokrypio nuo rangų vidurkio kvadratų suma lygi:

$$S^2 = \sum_{j=1}^k \left(\sum_{i=1}^m x_{ij} - a \right)^2 = \sum_{j=1}^k \left(\sum_{i=1}^m x_{ij} - a \right)^2 \quad (2)$$

Čia: m – ekspertų skaičius, k – ekspertizės objektų skaičius.

Maksimali galima nuokrypio nuo rangų vidurkio kvadratų suma, kuri gali būti tik visai sutampant ekspertų nuomonei ir nesant sutampančių rangų apskaičiuojama pagal formulę:

$$S_{max}^2 = \frac{m^2(k^2-k)}{12} S_{max}^2 = \frac{m^2(k^2-k)}{12} \quad (3)$$

Jeigu nėra sutampančių reikšmių, tai konkordacijos koeficientas apskaičiuojamas pagal formulę:

$$W = \frac{12S^2}{m^2(k^2-k)} \quad (4)$$

Konkordacijos koeficientas W kinta nuo 0 iki 1 ($0 < W < 1$); 0 reiškia visišką nesuderinamumą; 1 – pilną suderinamumą.

Jeigu vertinimuose yra sutampančių rangų, tai maksimali galima nuokrypio nuo rangų vidurkio kvadratų suma, kuri gali būti tik visai sutampant ekspertų nuomonei, apskaičiuojama pagal formulę

$$S_{max, sutamp}^2 = \frac{m^2(k^2-k) - m \sum_{l=1}^r T_l}{12} \quad (5)$$

Čia: r – eilučių, turinčių sutampančių rangų, skaičius; T_l – sutampančių rangų l -tojoje rangų eilutėje skaičius:

$$T_l = \sum_{q=1}^u (t_q^3 - t_q) \quad (6)$$

Čia: t – skaičius q tipo vienodų rangų grupių l -tojoje rangų eilutėje; u – susijusių rangų tipų skaičius eilutėje.

Konkordacijos koeficientas, kai vertinimuose yra sutampančių rangų, skaičiuojamas pagal kitą formulę:

$$W = \frac{12S^2}{m^2(k^2-k) - m \sum_{l=1}^r T_l} \quad W = \frac{12S^2}{m^2(k^2-k) - m \sum_{l=1}^r T_l} \quad (7)$$

Ekspertinio vertinimo patikimumas priklauso nuo:

- ☐ ekspertų grupės dydžio (ekspertų skaičiaus);
- ☐ ekspertų sudėties pagal jų specialybes;
- ☐ ekspertų savybių.

Ekspertų kokybė gali būti įvertinta kaip jo objektyvaus ir subjektyvaus statuso apibendrintas rodiklis arba suderinamumo koeficientas:

$$k = 1 - \frac{\eta}{\eta_{\max}} \quad (8)$$

čia: η – vieno eksperto išsakytų prieštaringų vertinimų skaičius, $\eta_{\max}$ – galimas maksimalus prieštaringų vertinimų skaičius (Rudzikienė, 2005).

Visi tyrimo metodai buvo panaudoti tyrimo metu ir tai leido kompleksiskai įvertinti žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybes, t.y. leido problemą nagrinėti įvairiais aspektais ir požiūriais:

Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimo modelis. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimo modelis parodo nuosekliai atliekamų tyrime veiksmų eigą, kurios laikantis galima atlikti sklandų tyrimą, gauti patikimus duomenis ir išsamią tyrimo problemos analizę.

Žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo modeliui keliama šie principai:

- *Patikimumo* – modelis turi būti metodologiškai ir empiriškai, o modelio struktūra – ir logiškai pagrįsta. Modelis turi sudaryti sąlygas įvertinti skaičiavimų statistinį patikimumą.
- *Kompleksiškumo* – modelis turi įvairiapusiškai analizuoti žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybes ir metodus.
- *Palyginamumo* – modelis turi būti toks, kad jį būtų galima taikyti ne tik LR Valstybės kontrolėje, bet ir kitose audito funkcijas atliekančiose institucijose, o gautus rezultatus būtų galima palyginti tarpusavyje.
- *Paprastumo* – modelis ir gauti rezultatai turi būti aiškiai suprantami ir lengvai interpretuojami.

Atlikti tyrimai leido išskirti teiginius, kuriais remiantis formuojamas modelis:

- Darbuotojų motyvacija turi įtakos ne tik jų pasitenkinimui atliekamu darbu, organizacijos vertinimui, bet ir veiklos efektyvumui, todėl svarbu nustatyti svarbiausius veiksnius, kurie galėtų prisidėti prie bendrų organizacijos tikslų įgyvendinimo.
- Dalyvavimas žinių ekonomikoje reikalingas dėl gebėjimo pastoviai atnaujinti ekonominę ir socialinę sistemą; išplėsti žinias ir specialisto įgūdžius; efektyviai valdyti žinias.
- Auditoriai dažnai turi dirbti sudėtingomis sąlygomis, taip vadinamoje „užterštoje aplinkoje“, nes jiems dažnai tenka priimti sprendimus, kurie prieštarauja įmonių vadovų interesams ir pageidavimams bei bendrauti su žmonėmis, kurie iš anksto nusiteikę prieš visas kontrolės rūšis. Auditorius privalo ne tik išnagrinėti, ištirti ir įvertinti, bet ir prognozuoti įmonės ateitį, numatyti ateities įvykius. Kad auditorius galėtų sėkmingai spręsti sudėtingas problemas, jam svarbu plėtoti savo erudiciją, intuiciją, sąžiningumą ir atsakingumą.

- Auditoriaus profesinei kompetencijai ypač reikalingos verslo žinios, gebėjimas apibendrinti įvairią informaciją, analitiniai ir loginiai įgūdžiai ir gebėjimas „skaityti skaičius“ (Mackevičius, Kazlauskienė, 2004).

Teoriniai tyrimai parodė, kad skirtingų autorių naudojama skirtinga metodika, nėra vieningo modelio, kuris leistų įvertinti žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybes audito funkcijas vykdančiose institucijose. Kadangi, remiantis tyrimais, apibrėžiami klausimai, į kuriuos reikia atsakyti, siūlomo modelio struktūrą sudaro tokios dalys :

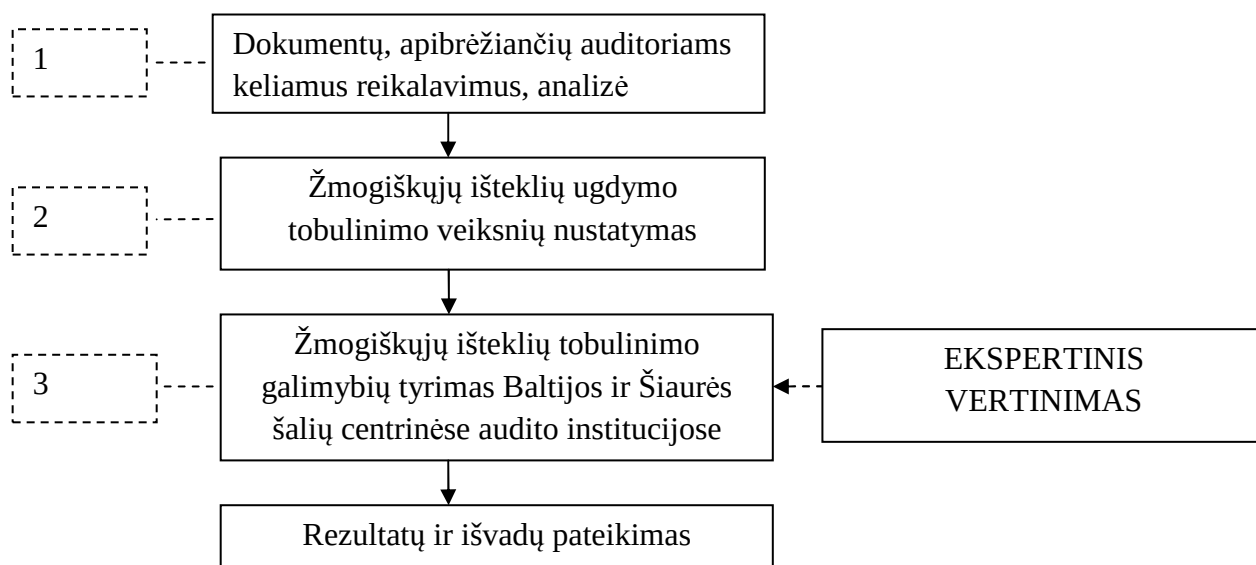
- tyrimui reikalingos duomenų bazės suformavimas;
- dokumentų, apibrėžiančių auditoriams keliamus reikalavimus, analizė;
- žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimui aktualių veiksnių nustatymas;
- žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimui aktualių veiksnių grupavimas;

Siekiant teisingai suformuluoti problemą ir apibrėžti tikslą, reikia identifikuoti situaciją, todėl šio etapo vienas svarbiausių momentų yra įmanomai išsamesnės informacijos surinkimas, siekiant atlikti įvairiapusišką sprendžiamos problemos tyrimą.

Pirmas tyrimo modelio etapas – dokumentų, apibrėžiančių auditoriams keliamus reikalavimus, analizė. Kad būtų atliekamas auditas, reikalingi žmogiškieji ištekliai – žmonės, o tiksliau auditoriai. Auditoriai, užtikrindami, kad įmonių bei organizacijų veikla būtų vykdoma sąžiningai, tai pat turi laikytis tam tikrų reikalavimų. Auditorius turi ne tik gerai išmanyti apskaitos, finansinės analizės, kontrolės, teisės, ekonomikos ir kitų mokslų teoriją ir praktiką, bet ir privalo saugoti kliento įmonės, įstaigos interesus, turėti didelį atsakomybės jausmą, laikytis tam tikrų etikos normų. Todėl šiame skyriuje bus aptariami reikalavimai, keliami auditoriams.

Antrasis tyrimo modelio etapas – žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimui aktualių veiksnių nustatymas ir grupavimas (remiantis atlikta dokumentų, apibrėžiančių auditoriams keliamus reikalavimus, analize).

Trečias tyrimo modelio etapas – žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimui aktualių veiksnių svorių koeficientų nustatymas. Šiame etape modeliuojami ekspertinės apklausos duomenys, siekiant nustatyti kas įtakoja žmogiškųjų išteklių darbo efektyvumą, siekį tobulėti (8 pav.).



8 pav. **Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimo modelis**

Atlikus dokumentų, apibrėžiančių auditoriams keliamus reikalavimus, analizę, nustatyta, kokie reikalavimai keliami auditoriams. Kokios individo savybės yra būtinos, kad auditoriaus darbas būtų atliktas tinkamai, o rezultatai būtų teisingi ir tinkamai pagrįsti.

LR Valstybės kontrolės darbuotojų mokymus sudaro: įvadinis mokymas, profesinis mokymas, kvalifikacijos tobulinimas, asmeninės ir dalykinės kompetencijos tobulinimas, mokymai užsienyje. Labai svarbu, kad auditorius nuolat tobulintų savo profesinės žinias. Auditoriui taip pat reikalingos tokios savybės kaip sąžiningumas, atidumas, nuoseklumas, gebėjimas prisiimti atsakomybę už savo sprendimus, mokėjimas bendrauti su žmonėmis, valdyti konfliktines situacijas. Nuo šių faktorių priklauso ir atliekamo darbo kokybė.

Todėl magistro darbe buvo išskiriami tokie pagrindiniai veiksniai:

- darbo aplinkos kokybę sąlygojantys veiksniai;
- auditoriaus atliekamam darbui svarbių savybių gebėjimas pritaikyti praktinėje veikloje;
- efektyvų darbą, iniciatyvą, lojalumą institucijai skatinančios motyvavimo priemonės;
- auditorių kvalifikacijos kėlimo vykdymas institucijoje;

Trečiajame tyrimo modelio etape, pagal nustatytus žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimo veiksnius, atliekamas LR Valstybės kontrolės auditorių ekspertinis vertinimas. Esama situacija LR Valstybės kontrolėje palyginama su situacija kitose Baltijos ir Šiaurės centrinėse audito institucijose. Ekspertinio vertinimo pagalba nustatoma, kokie veiksniai labiausiai įtakoja auditorių darbo efektyvumą, motyvaciją, norą tobulėti. Atskleidžiamos pagrindinės problemos, įtakančios žmogiškųjų išteklių ugdymo procesą.

Auditoriaus profesinė kompetencija gali būti išreikšta per profesionalumą ir išmintingumą. Auditorių profesinę kompetenciją labiausiai apibūdina dalykinės žinios, sugebėjimas paaiškinti, interpretuoti ir apibendrinti informaciją, analitiniai, loginiai įgūdžiai ir sugebėjimai, gebėjimas suprasti ir analizuoti įvairią skaitmeninę informaciją. Auditoriui reikalingos audito, apskaitos, teisės, mokesčių ir kitų dalykų žinios, gebėjimas šias žinias, įgūdžius bei patirtį pritaikyti praktinėje veikloje. Svarbu darbe vadovautis tokiais principais kaip sąžiningumas, objektyvumas, konfidencialumas, profesinė etika bei nepriklausomumas. Individas, įgydamas profesiją, gauna tik tam tikrą kvalifikaciją su pirminiais įgūdžiais toje profesinėje veikloje. Atlikdamas ir tobulindamas profesinę veiklą, siekdamas profesinės karjeros, individas vysto savo kompetenciją. Nuolatinio poreikio mokytis tikslas turėtų būti – įdomaus darbo besikeičiančioje visuomenėje išlaikymo sąlyga ir karjeros siekimo galimybė. Teorinėje darbo dalyje nustatytos Lietuvos audito rinkos problemos parodo, kad reikalinga tobulinti žmogiškųjų išteklių ugdymą audito institucijose.

Teoriniai tyrimai parodė, kad skirtingų autorių naudojama skirtinga metodika, nėra vieningo modelio, kuris leistų įvertinti žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybes audito funkcijas vykdančiose institucijose. Sudarius audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimo modelį, matome, kad modelį sudaro trys etapai: dokumentų, apibrėžiančių auditoriams keliamus reikalavimus, analizė; žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo veiksnių nustatymas; žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybių tyrimas Baltijos ir Šiaurės šalių centrinėse audito institucijose; bei rezultatų ir išvadų pateikimas.

Apklausoje dalyvavusių LR Valstybės kontrolės ekspertų nuomonių sutapimas vertintas Kendall konkordacijos koeficientu W , kartu tikrinant hipotezę apie jo reikšmės lygybę nuliui. Hipotezės tikrinimui pasirinktas reikšmingumo lygmuo $\alpha = 0,05$. Hipotezė apie koeficiento lygybę nuliui atmesta, kai stebimoji p -reikšmė buvo mažesnė už 0,05.

3. AUDITO FUNKCIJAS VYKdanČIŲ INSTITUCIJŲ ŽMOGIŠKŲJŲ IŠTEKLIŲ UGDYMU SKIRTI EMPIRINIAI TYRIMAI

Moksliniuose darbuose tinkamai parinkta tyrimo metodologija lemia tyrimo sėkmę. Tyrimo metodologija glaudžiai susijusi su požiūriu į nagrinėjamą problemą, tyrimo tikslais, uždaviniais bei informacijos gavimo galimybėmis. Ji atskleidžia problemos nagrinėjimui reikalingų duomenų rinkimo ir apdorojimo metodus bei duomenų gavimo apribojimus.

Empirinio darbo tikslas: įvertinti žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybes valstybinėms audito institucijoms.

Suformuluotam tikslui iškeliami tokie uždaviniai:

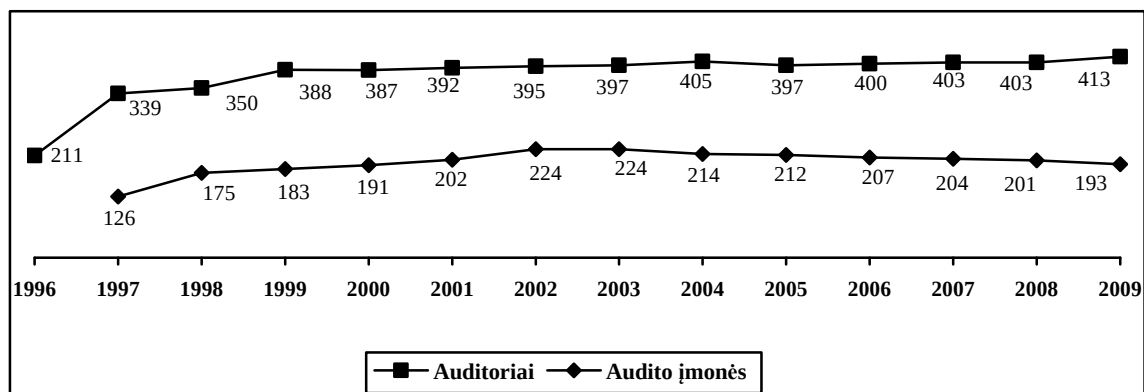
1. Atlikti audito rinkos tyrimą.
2. Atlikti, dokumentų, apibrėžiančių auditoriams keliamus reikalavimus, analizę.
3. Pritaikyti sukurta žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimo modelį valstybinėms audito institucijoms.
4. Palyginti gautus tyrimo rezultatus Lietuvoje su Latvijos, Suomijos ir Švedijos rezultatais.
5. Pateikti apibendrinimus, išvadas ir siūlymus.

3.1. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo praktikai skirta tarptautinė lyginamoji analizė Šiaurės ir Baltijos šalių pavyzdžiu

3.1.1. Šiaurės ir Baltijos šalių centrinių audito institucijų ir jų žmogiškųjų išteklių potencialo analizė

Prieš atliekant Šiaurės ir Baltijos šalių centrinių audito institucijų žmogiškųjų išteklių potencialo analizę, tikslinga plačiau susipažinti su Lietuvos audito rinka. Todėl šiame skyriuje analizuojama koks dėmesys žmogiškųjų išteklių ugdymui audito srityje skiriamas Lietuvoje, LR Valstybės kontrolėje, Latvijos, Suomijos ir Švedijos centriniuose audito institucijose. Analizei pagrįsti, naudojama Lietuvos audito rūmų, LR Valstybės kontrolės, Latvijos, Suomijos ir Švedijos centrinių audito institucijų 2007-2009 m. veiklos ataskaitų duomenys, nes naujesnė informacija dar nėra pateikta viešam naudojimui.

Lietuvos audito rinkos žmogiškųjų išteklių potencialo analizė. 2009 m. pabaigos duomenimis Lietuvoje auditoriaus vardą, suteikiantį teisę atlikti finansinių ataskaitų auditą, turi 413 atestuotų auditorių (toliau – auditorius) ir visi jie yra Lietuvos auditorių rūmų nariai; o į audito įmonių sąrašą įrašyta 193 įmonės ir visos šios įmonės yra registruotos Lietuvoje. Lyginant su ankstesniais metais auditorių skaičius didėjo, o audito įmonių – mažėjo (9 pav.).



9 pav. Auditorių ir audito įmonių skaičius Lietuvoje

Šaltinis: LAR audito rinkos apžvalga, 2010

2009 m. Lietuvoje atlikti 3675 metiniai auditai (3 lentelė.) bei 1508 kitokie patikrinimai. Palyginus su praėjusiu laikotarpiu, atliktų metinių auditų skaičius sumažėjo 6 proc., nors laikotarpiu nuo 2007 m. iki 2008 m. palyginus su praėjusiu laikotarpiu, padidėjo 14 proc.

3 lentelė. Atliktų metinių auditų skaičiaus pasiskirstymas pagal įmonių juridinį statusą

Įmonių juridinis statusas	2007 – 2008 m.				2008 – 2009 m.			
	Be audito įmonių didžiojo ketverto	Didysis audito įmonių ketvertas	Viso atliktų auditų skaičius	Pokytis	Be audito įmonių didžiojo ketverto	Didysis audito įmonių ketvertas	Viso atliktų auditų skaičius	Pokytis
Visuomenės intereso įmonės	25	115	140	-1%	26	133	159	14%
Kitos AB	205	56	261	0%	193	49	242	-7%
Valstybės ir savivaldybės įmonės	186	12	198	13%	189	13	202	2%
UAB, kurioms privalomas auditas	1705	550	2255	23%	1560	551	2111	-6%
Kitos UAB	651	95	746	1%	594	79	673	-10%
Kitos įmonės	246	56	302	12%	277	11	288	-5%
Iš viso:	3018	884	3902	14%	2839	836	3675	-6%

Šaltinis: sudaryta remiantis LAR 2009-2010 m. audito rinkos apžvalgomis

Sunki ekonominė situacija šalyje ir prastesni įmonių veiklos rodikliai nulėmė mažesnę audito paslaugų paklausą. 2009 metais lyginant su ankstesniais metais auditų daugiau atlikta tik viešojo intereso įmonėse bei valstybės ir savivaldybės įmonėse. Tačiau audito įmonių, atliekančių auditą viešojo intereso įmonėse, skaičius nepadidėjo (liko dvidešimt). Taip pat sumažėjęs audito poreikis padidino audito įmonių konkurenciją, kas nulėmė audito įmonių skaičiaus mažėjimą (pasitaikė ir bankroto atvejų), 20 proc. sumažėjo mažų audito įmonių (turinčių po 1-2 auditorius) atliekamų auditų skaičius, tačiau sustiprėjo vidutinės audito įmonės (turinčios po 3 ir daugiau auditorių) ir padidėjo jų atliekamų auditų skaičius.

Daugiausiai, kaip ir anksčiau, metinių auditų yra atliekama uždarosiose akcinėse bendrovėse, kurioms privalomas auditas, tai sudaro 57,4 proc. visų atliktų metinių auditų 2008-2009 m. ataskaitiniu laikotarpiu bei 57,8 proc. 2007-2008 m. ataskaitiniu laikotarpiu.

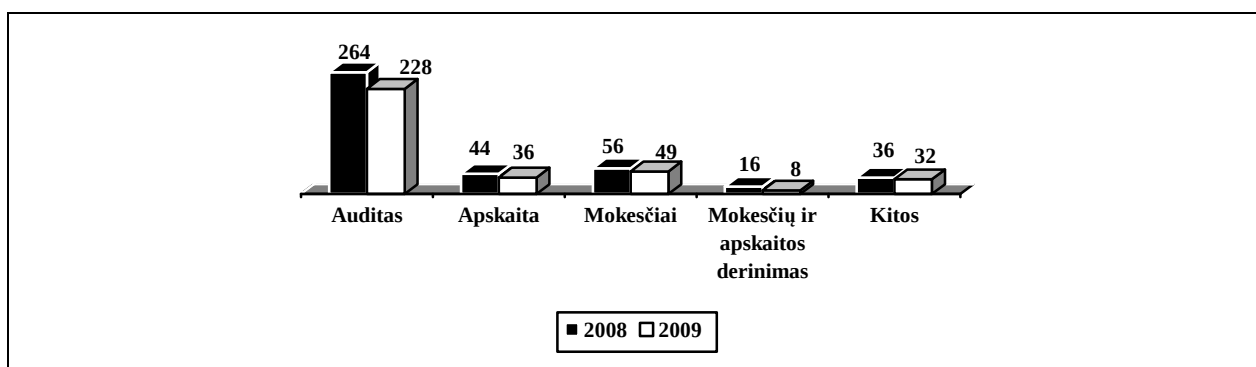
Audito įmonės 2009 metais gavo 183 mln. litų pajamų, t. y. 10 proc. mažiau pajamų lyginant su praėjusiu laikotarpiu. 2009 metais lyginant su ankstesniais metais beveik per pusę sumažėjo audito įmonių pajamos iš Europos Sąjungos struktūrinių fondų projektų bei kitokių patikrinimų, tačiau išliko stabilios pajamos už apskaitos paslaugas, o audito pajamos, nežiūrint bendro atliekamų auditų skaičiaus sumažėjimo, net 4 proc. didėjo (LAR audito rinkos apžvalgos, 2009-2010).

Lietuvos auditorių rūmų narių ir auditorių padėjėjų mokymą organizuoja ir kuruoja Lietuvos audito rūmų Mokymo komitetas. Mokymo komiteto funkcijos – organizuoti ir koordinuoti auditorių kvalifikacijos kėlimą ir auditorių padėjėjų mokymą, formuoti Lietuvos audito rūmų mokymo veiklos strategiją ir kolektyviai spręsti kvalifikacijos kėlimo bei mokymo uždavinius.

2009 m. Lietuvos audito rūmai surengė 57 auditorių kvalifikacijos kėlimo kursus 41 skirtinga tema, kurių bendra trukmė buvo 353 akademinių valandų. 2008 metais lyginant su 2009 metais buvo surengta 20 auditorių kvalifikacijos kėlimo kursų daugiau, t.y. 77 auditorių kvalifikacijos kėlimo kursai, kuriuose buvo dėstoma 51 tema, o jų bendra trukmė buvo 416 akademinių valandų.

Lietuvos audito rūmų 2009 m. organizuotuose auditorių kvalifikacijos kėlimo kursuose pagal temas daugiausia dėmesio buvo skirta audito (228 val.) bei mokesčių (49 val.) disciplinų mokymams

(10 pav.).

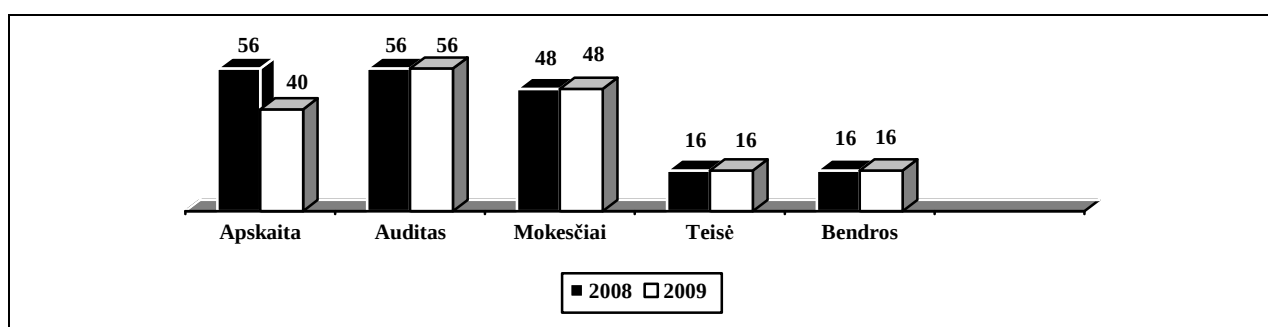


10 pav. 2008-2009 m. auditorių kvalifikacijos kėlimo kursų pasiskirstymas pagal temas (val.)

Šaltinis: LAR veiklos ataskaitos, 2009-2010

Lietuvos audito rūmai, pagal iš anksto parengtą ir patvirtintą mokymų programą, kasmet organizuoja ir auditoriaus padėjėjų mokymus. Remiantis 2009-06-29 Lietuvos auditorių rūmų prezidiumo nutarimu Nr. 12.20.1 „Dėl auditoriaus padėjėjų praktikos atlikimo tvarkos aprašo tvirtinimo“, auditoriaus padėjėjas, iki jam bus suteiktas auditoriaus vardas, per kiekvienus auditoriaus padėjėjo praktikos metus turi išklausti ne mažiau kaip 40 akademinį mokymo valandų šiose srityse: auditas, profesinė etika, apskaita, mokesčiai, teisė, informacinės technologijos, ekonomika, matematika, statistika, finansų ir veiklos valdymas.

2009 m. Lietuvos audito rūmų organizuojamuose auditoriaus padėjėjų mokymuose dalyvavo 298 auditoriaus padėjėjai. Iš viso buvo suorganizuota 18 auditoriaus padėjėjų mokymų temų. Šių temų bendra trukmė buvo 176 akademinės valandos, iš kurių didžiausias dėmesys buvo skirtas audito (56 val.) bei mokesčių (48 val.) disciplinų mokymams (11 pav.).

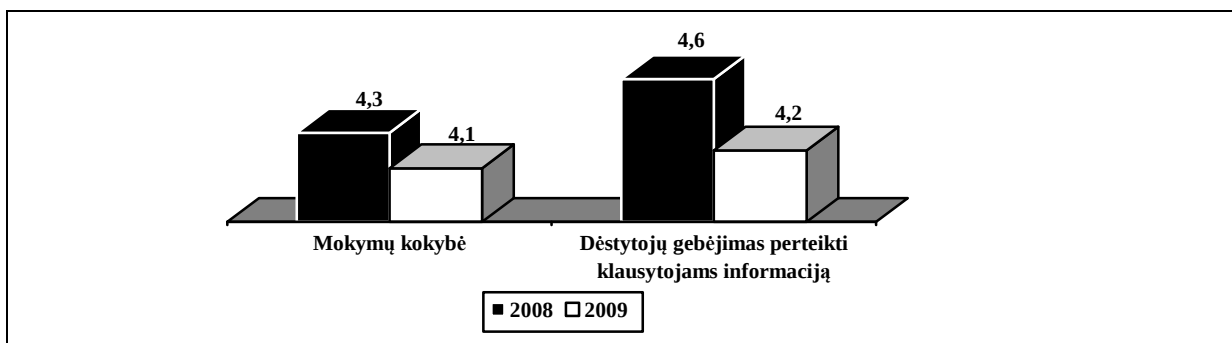


11 pav. 2008-2009 m. auditorių padėjėjų mokymų pasiskirstymas pagal temas (val.)

Šaltinis: LAR veiklos ataskaitos, 2009-2010

Iš 298 mokymuose 2009 m. dalyvavusių auditoriaus padėjėjų, 56 dalyviai pareiškė nuomonę apie auditoriaus padėjėjų mokymo kokybę bei dėstytojų gebėjimą perteikti klausytojams informaciją. Apklausos dalyviai mokymų kokybę įvertino 4,10 balo, o dėstytojų gebėjimą perteikti klausytojams

informaciją – 4,18 balo (min. 1 / maks. 5). 2009 m. šiuos mokymus savo kolegoms būtų rekomendavę 83,89 proc. apklaustųjų, kaip tuo tarpu 2008 m. - net 91,9 proc apklaustųjų būtų rekomendavę šiuos mokymus.



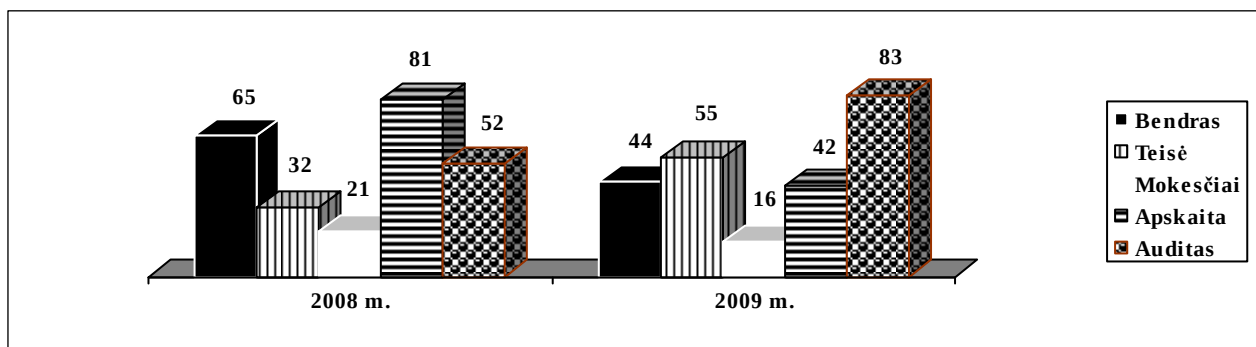
12 pav. Auditoriaus padėjėjų mokymų kursų įvertinimas 2008-2009 m.

Šaltinis: LAR veiklos ataskaitos, 2009-2010

Taip pat palyginus 2008 m. auditoriaus padėjėjų mokymų kokybės vertinimus su 2009 m., pažymima, kad 2009 m. mokymų dalyviai prasčiau vertino tiek mokymų kokybę, tiek dėstytojų gebėjimą perteikti klausytojams informaciją (12 pav.).

Pagal LR Audito įstatymą Lietuvos audito rūmai rengia kvalifikacinius auditoriaus egzaminus, kurie vyksta ne rečiau kaip vieną kartą per kalendorinius metus. 2009 m. 117 kandidatų pateikė prašymus laikyti kvalifikacinius atestuoto auditoriaus egzaminus. Įvertinęs asmenų pateiktus dokumentus, Lietuvos audito rūmų direktorius, leido 116 kandidatų į auditorius laikyti 2009 m. egzaminus. Tuo tarpu, 2005 m. kvalifikacinius atestuoto auditoriaus egzaminus buvo leista laikyti tik 55 kandidatams į auditorius. Nuo 2005 m. iki 2009 m. dvigubai išaugo asmenų, kuriems leista laikyti kvalifikacinius auditoriaus egzaminus, skaičius. Tai rodo individų susidomėjimą auditu bei siekimą įgyti šią profesiją.

2009 m. 18 kandidatų į auditorius laikė bendrąjį egzaminą, 42 kandidatai – teisės egzaminą, 25 kandidatai – mokesčių egzaminą, 43 kandidatai – apskaitos egzaminą ir 24 kandidatai – audito egzaminą. Egzaminą laikiusiųjų asmenų darbai vertinami pagal kvalifikacinių auditoriaus egzaminų komisijos patvirtintą vertinimo metodiką, kurioje nurodyta, kiek balų vertinama kiekviena užduotis. 2009 m. bendrąjį egzaminą iš 18 laikusiųjų kandidatų į auditorius išlaikė 8 kandidatai į auditorius (44 proc.). Teisės egzaminą išlaikė 55 proc. kandidatų, mokesčių egzaminą - 16 proc. kandidatų, apskaitos egzaminą - 42 proc. kandidatų ir audito egzaminą išlaikė 83 proc. kandidatų (8 pav.).



13 pav. Kvalifikacinių auditoriaus egzaminų išlaikymo procentas

Šaltinis: LAR veiklos ataskaitos, 2010

Iš 13 pav. galima pastebėti, kad 2008 m. ir 2009 m. kandidatai prasčiausiai išlaikė mokesčių egzaminą. 2008 m. didžiausias procentas kandidatų išlaikė apskaitos (81 proc.), o 2009 m. – audito (83 proc.) egzaminus. Tačiau vidutinis visų kvalifikacinių auditoriaus egzaminų išlaikymo procentas tiek 2008 m. (50,2 proc.), tiek 2009 m. (48 proc.) buvo labai panašus.

Atestuoto auditoriaus vardą kasmet įgyja vis mažesnis asmenų skaičius. 2008 m. - 14 kandidatų, 2009 m. - 9 kandidatams, o 2010 m. - 4 kandidatams į auditorius, išlaikiusiems egzaminus, buvo suteiktas atestuoto auditoriaus vardas.

Atlikus nepriklausomų audito įmonių veiklos bei vykdomos funkcijų tyrimą nustatyta, kad kandidatų, kuriems leista laikyti kvalifikacinius auditoriaus egzaminus, skaičius kasmet didėja, tačiau kvalifikacinius auditoriaus egzaminus išlaikiusiųjų procentas nėra didelis (vidutiniškai 48 proc.). Atestuoto auditoriaus vardą kasmet įgyja dar mažesnis asmenų skaičius. 2008-2009 m. Lietuvos audito rūmų organizuojamų auditoriaus padėjėjų mokymų kokybę dalyviai įvertina daugiau nei 4 balais iš 5. Tai rodo, kad auditoriaus padėjėjų mokymo kursų vertinimas ne visiškai atspindi realiai egzistuojančią situaciją. Kvalifikacinių auditoriaus egzaminų išlaikymo procentas parodo, kad didžioji dalis auditorių padėjėjų į egzaminus ateina nepasiruošę ir neturėdami reikiamų žinių. Didžiausios žinių spragos pastebėtos mokesčių bei teisės disciplinų srityse. Todėl šių sričių dalykams, rengiant mokymus, turėtų būti skiriama daugiau dėmesio bei laiko.

LR Valstybės kontrolės žmogiškųjų išteklių potencialo analizė. Remiantis LR Valstybės kontrolės 2007-2009 m. veiklos ataskaitomis nustatyta, kad 2009 m. atlikta 71 valstybiniu auditu daugiau negu 2007 m. Per šį laikotarpį ypatingai išaugo finansinio (teisėtumo) auditų skaičius – nuo 97 auditų, atliktų 2007 m. iki 162 auditų – 2009 m. Veiklos auditų, atliekamų LR Valstybės kontrolėje, skaičius kito labai nežymiai ir 2009 m. atlikta tik 6 auditoriais daugiau negu 2007 m.

Per pastaruosius metus išaugo ne tik atliktų valstybinių auditų, bet ir LR Valstybės kontrolėje dirbančiųjų skaičius. Kaip rodo duomenys, pateikti 4 lentelėje, 2009 m. LR Valstybės kontrolėje dirbo

dvidešimt darbuotojų daugiau nei 2007 metais. Taip pat pastebimas ir darbuotojų, tiesiogiai įgyvendinančių audito funkciją, augimas. 2009 m. LR Valstybės kontrolės tiesiogines audito funkcijas įgyvendinančių darbuotojų dirbo 17 proc. daugiau negu 2007 m.

4 lentelė. Valstybės kontrolės darbuotojų skaičiaus kaita 2007-2009 m.

Metai	Bendras darbuotojų skaičius	Darbuotojų, tiesiogiai įgyvendinančių audito funkciją, skaičius
2007	335	194
2008	344	203
2009	355	234

Šaltinis: Valstybės kontrolės veiklos ataskaitos, 2007-2009

Į valstybės tarnybą LR Valstybės kontrolėje 2009 m. pretendavo 90 kandidatų, o tai yra vidutiniškai po aštuoniolika kandidatų į vieną pareigybę (2008 m. – 5,6; 2007 m. – 4,6). Tai rodo institucijos įvaizdžio gerėjimą, taip pat susidomėjimą valstybiniu auditu bei norą dirbti šioje institucijoje.

Didėjant valstybinių auditorių skaičiui, didėja ne tik atliekamų auditų, bet ir finansinio (teisėtumo) audito metu nustatytų teisės aktų pažeidimų, skaičius. LR Valstybės kontrolėje 2009 m. buvo nustatyta 704 teisės aktų pažeidimais daugiau negu 2007 m.

Kaip teigiamą finansinio (teisėtumo) audito poveikį, skatinant finansų valdymo pažangą, galima pažymėti tai, kad per 2007-2009 m. audituoti subjektai audito metu pašalino apie 57 proc. nustatytų pažeidimų, atstatė valstybės turto už daugiau negu 93 mln. Lt. bei į valstybės biudžetą grąžino daugiau kaip 7,1 mln. Lt.

Finansinio (teisėtumo) audito metu nustatytų teisės aktų pažeidimų pašalinimas bei kitų reikšmingų klaidų ištaisymas yra efektyviausias būdas užtikrinti valstybės biudžeto asignavimų panaudojimo teisėtumą ir tinkamą valstybės turto valdymą, naudojimą ir juo disponavimą. Tai rodo valstybinių auditorių ir audituojamųjų subjektų tinkamą tarpusavio bendradarbiavimą.

Tinkamo audito proceso organizavimo, aukštos specialistų kvalifikacijos ir audito kokybės užtikrinimui, svarbu pakankamai dėmesio skirti nuolatiniam darbuotojų kvalifikacijos tobulinimui ir mokymams (5 lentelė.). Remiantis LR Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis nustatyta, kad 2007-2009 m. mokymams buvo skiriama ne mažiau nei 550 tūkst. Lt. Institucija 2007 m. daugiausia dėmesio skyrė kvalifikacijai audito srityje bei darbuotojų administraciniais gebėjimams tobulinti, kompiuteriniam raštingumui didinti ir užsienio kalbos žinioms gilinti. 2008-2009 m. daugiausia dėmesio buvo skiriama darbuotojų kvalifikacijos tobulinimo mokymams. Valstybės kontrolės 2008 m. organizuotuose mokymuose dalyvavo 313, o 2009 m. – 305 darbuotojai. Institucija per 2008 m. surengė 39 mokymo renginius daugiau negu 2007 m.

5 lentelė. Valstybės kontrolės darbuotojų kvalifikacijos kėlimas 2007-2009 m.

	2007 m.	2008 m.	2009 m.
Mokymai ir jiems skiriamos lėšos:	- Valstybės kontrolė tęsė 2006 m. pradėtą įgyvendinti Europos socialinio fondo lėšomis remiamą mokymų projektą „Valstybės kontrolės tarnautojų kvalifikacijos tobulinimas administracinių ir asmeninių gebėjimų srityje“. Įgyvendinant mokymų projektą ir organizuojant mokymus Valstybės kontrolės tarnautojams surengta 180 mokymo renginių. - Valstybės kontrolės darbuotojų administraciniam tobulinimui surengti praktinio pobūdžio vadybos seminarai, daug dėmesio skirta kvalifikacijai audito srityje tobulinti, kompiuteriniam raštingumui didinti, užsienio kalbų žinioms gilinti. Mokymams organizuoti iš viso išleista 550 tūkst. Lt. Iš jų 400 tūkst. Lt – Europos socialinio fondo lėšos, o 150 tūkst. Lt – valstybės biudžeto lėšos. - Siekiant užtikrinti tinkamą valstybinių auditorių kvalifikaciją, pradėta kurti viešųjų juridinių asmenų išorės auditorių sertifikavimo sistema, kuri apims valstybinių auditorių mokymą, nuolatinę kvalifikacijos kėlimą, egzaminavimą, siekiant jiems suteikti visuotinai pripažįstamus kvalifikaciją patvirtinančius sertifikatus.	- Organizuotuose mokymuose dalyvavo 313, arba 90 proc., Valstybės kontrolės darbuotojų. - Įvyko 219 mokymo renginių. - Daugiausia lėšų ir laiko skirta kvalifikacijos tobulinimo mokymams. Mokymų metu auditoriai ir specialistai įgijo vadybos, vadovavimo, projektų valdymo, viešo kalbėjimo įgūdžių. - Valstybės kontrolė 2008 m. pab. pradėjo įgyvendinti Pereinamojo laikotarpio institucijų plėtros priemonės lėšomis finansuojamą projektą „Valstybinio išorinio audito parengimas perėjimui prie viešo sektoriaus apskaitos kaupimo principu“. - Valstybės kontrolė baigė įgyvendinti ES lėšomis finansuojamą mokymų projektą „Valstybės kontrolės tarnautojų kvalifikacijos tobulinimas administracinių ir asmeninių gebėjimų srityje“. Per dvejus metus 98-iuose administracinių ir asmeninių gebėjimų tobulinimo seminaruose, užsienio kalbų kursuose dalyvavo 259 Valstybės kontrolės darbuotojai. Mokymams per metus panaudota kiek daugiau nei 600 tūkst. Lt.	- Organizuotuose mokymuose dalyvavo 305, arba 86 proc., Valstybės kontrolės darbuotojų. - Daugiausia dėmesio skirta kvalifikacijos tobulinimo mokymams. - Vyko penki mokymai veiklos auditoriams „Bendrosios žinios apie viešojo sektoriaus apskaitą pagal VSAFAS“ ir dešimt mokymų finansiniams auditoriams „Į auditą orientuotos žinios apie viešojo sektoriaus apskaitą pagal VSAFAS“. - Suteikta 240 valandų konsultacijų dešimčiai bandomųjų auditų grupių. Bandomieji auditai leido įvertinti VSAFAS taikymą audituojamuose subjektuose, nustatyti kylančias problemas ir klausimus. Profesionalios konsultacijos, valstybinių auditorių, konsultantų ir audituojamų subjektų bendradarbiavimas leido geriau pasirengti biudžetinio sektoriaus įstaigų perėjimui prie naujų apskaitos standartų. Mokymams per metus panaudota šiek tiek daugiau nei 600 tūkst. Lt.

Šaltinis: Valstybės kontrolės veiklos ataskaitos, 2007-2009

Atlikta LR Valstybės kontrolės veiklos sampratos ir vaidmens šiuolaikiniame gyvenime analizė leidžia daryti išvadą, kad nuolatinis dėmesys, skiriamas personalo ugdymo priemonių įgyvendinimui ir

darbuotojų kvalifikacijos kėlimui, padeda stiprinti LR Valstybės kontrolės institucinius procesus. Institucijoje nuolat analizuojama vykdoma veikla, tobulinami audito metodai, gerinama audito ataskaitų ir išvadų kokybė, didinama valstybinių auditorių kompetencija, atsižvelgiant į nuolat kintančius poreikius, kitų šalių aukščiausiųjų audito institucijų patirtį, mokslo ir technikos pažangą. Tik tinkamai suformuotas ir nuolatos ugdomas personalas gali užtikrinti kokybiškų ir visuomenę tenkinančių rezultatų sukūrimą.

Institucija savo veikloje vadovaujasi viešumo, veiklos skaidrumo ir atvirumo politika. Todėl LR Valstybės kontrolė bendradarbiauja ir dalinasi patirtimi su tarptautinėmis audito organizacijomis, Seimu, Vyriausybe bei kitomis įstaigomis. LR Valstybės kontrolės dėka sužinoma kaip naudojamos valstybės lėšos ir kitas turtas, kaip vykdomas šalies biudžetas, ar institucijos teisėtai ir efektyviai naudoja joms patikėtą valstybės turtą bei apie teisės aktų ir kitus pažeidimus.

Suomijos centrinės audito institucijos žmogiškųjų išteklių potencialo analizė. Suomijos valstybinė audito institucija yra nepriklausoma tarnyba, atskaitinga Parlamentui. Jos pagrindinė užduotis - užtikrinti valstybės finansų valdymo teisėtumą ir veiksmingumą, taip pat atitikimą su valstybės biudžetu. Valstybės kontrolierius renkamas šešiams metams ir gali būti perrinktas sekančiai kadencijai (National Audit Office's of Finland Annual Report, 2007-2009). Tarnyba yra įgaliota tikrinti šias įstaigas: Vyriausybę ir ministerijas; valstybines tarnybas ir agentūras; valstybės verslo įmones ir valstybines bendroves; valstybės pagalbos lėšas ir subsidijas.

Parlamento paskirti auditoriai audituoja šias institucijas: Valstybės Parlamentą; Nacionalinį Suomijos banką; Nacionalines draudimo įstaigas. Valstybės audito institucijos auditą atlieka išorės auditoriai, paskirti Parlamentu. Audito institucija yra suskirstyta į tris padalinius: finansinio audito, veiklos audito bei administracijos. Veiklos audito padalinys aptarnauja Parlamentu, administracijos bei gyventojų informacijos poreikius vertindamas užduočių valdymo ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą; išorinės informacijos apie rezultatus patikimumą ir tinkamumą; tikslų ir jų priežasčių nustatymą; kontrolės, stebėsenos ir vertinimo sistemos efektyvumą; valdymo užduočių teisėtumą, atitikimą su tikslais, atitikimą su valstybės biudžetu. Finansinio audito skyrius vykdo auditus ir susijusias užduotis, kad užtikrintų valstybinio biudžeto laikymąsi; valstybės ir agentūrų teisingą ir tinkamą metinių finansinių ataskaitų teikimą. Skatina Parlamento biudžeto vykdymą; tinkamą vidaus kontrolės organizavimą; gero finansų valdymo principų taikymą; administravimo efektyvumą.

Suomijos valstybinės audito institucijos internetiniame puslapyje pateiktais duomenimis, 2011 m. audito institucijoje dirba apie 150 žmonių, iš jų veiklos audito padalinyje 65 žmonės, Finansinio audito – 60 (National Audit Office's of Finland Annual Report, 2007-2009).

Remiantis Suomijos valstybinės audito institucijos 2007-2009 m. veiklos ataskaitomis (6 lentelė.), darbuotojų, dirbančių Suomijos valstybinėje audito institucijoje, skaičius per 2007-2009 m. praktiškai nepakito ir išlieka stabilus. Iš 150 darbuotojų, apie 126 darbuotojai tiesiogiai įgyvendina audito funkcijas. Tai sudaro apie 84 proc. visų dirbančiųjų.

6 lentelė. Suomijos valstybinės audito institucijos darbuotojų skaičiaus kaita 2007-2009 m.

Metai	Bendras darbuotojų skaičius	Darbuotojų, tiesiogiai įgyvendinančių audito funkciją, skaičius
2007	149	125
2008	151	127
2009	150	-

Šaltinis: Suomijos valstybinės audito institucijos veiklos ataskaitos, 2007-2009

Remiantis Suomijos valstybinės audito institucijos 2007-2009 m. veiklos ataskaitomis, nustatyta, kad Suomijos valstybinio audito institucijoje didžiausias atliktų finansinių ir veiklos auditų skaičius buvo 2008 m. Tai rodo, kad 2009 m. atliktų valstybinių auditų skaičius sumažėjo 13 proc. 2009 m. labiausiai sumažėjo atliktų finansinių auditų skaičius, o veiklos auditų skaičius per 2007-2009 m. kito gana nežymiai. Audito ataskaitose daug dėmesio skiriama atliekamų auditų kokybei, žmogiškųjų išteklių tobulinimui. Visi audito institucijos darbuotojai turi aukštąjį išsilavinimą, dauguma įgiję buhalterijos ar verslo magistro laipsnį bei tobulina įgytas žinias viešojo administravimo, politikos mokslų, ekonomikos ar sociologijos srityse (State Audit in the European Union, 2005).

Latvijos centrinės audito institucijos žmogiškųjų išteklių potencialo analizė. Latvijos valstybinė audito institucija (Latvijas Republikas Valsts kontroles publiskais gada pārskats, 2007-2009) yra nepriklausoma kolegiali aukščiausioji audito institucija Latvijos Respublikoje. Jos tikslas – nustatyti, ar viešieji ištekliai ir turtas naudojami legaliai, tinkamai, veiksmingai ir efektyviai. Valstybės kontrolierių renka Seimas keturiems metams (Latvijos Valstybės kontrolės įstatymas, 2002). Valstybinės audito institucijos vykdomi auditai apima: valstybės institucijas, valstybines įmones ir bendroves, kuriose valstybė turi akcijų; vietos valdžios institucijas ir vietos savivaldos įsteigtas bendroves; kitas kompanijas, visuomenines organizacijas ar asmenis jei jie: vykdo valstybės ar vietos valdžios institucijų viešuosius pirkimus, gauna lėšų iš valstybės; vykdo valstybės ar vietos valdžios išteklių laikymą ar šalinimą; Europos Sąjungos lėšų gavėjus. Valstybinė audito institucija neaudituoja Seimo.

Remiantis Latvijos valstybinės audito institucijos 2007-2009 m. veiklos ataskaitomis nustatyta, kad nuo 2007 m. iki 2009 m. stipriai sumažėjo Latvijos valstybinėje audito institucijoje dirbančiųjų skaičius – nuo 226 darbuotojų 2007 m. iki 163 darbuotojų 2009 m. Tai rodo, kad 2009 m. valstybinio audito institucijoje dirbo 63 darbuotojais mažiau nei 2007 m. Darbuotojų, tiesiogiai įgyvendinančių audito funkcijas, 2009 m. buvo apie 13 proc. mažiau nei 2007 m. Taigi, 2009 m. pabaigoje Latvijos

valstybinio audito institucijoje dirbo 130 darbuotojų, tiesiogiai įgyvendinančių audito funkcijas (7 lentelė.).

7 lentelė. Latvijos valstybinės audito institucijos darbuotojų skaičiaus kaita 2007-2009 m.

Metai	Bendras darbuotojų skaičius	Darbuotojų, tiesiogiai įgyvendinančių audito funkciją, skaičius
2007	226	150
2008	191	153
2009	163	130

Šaltinis: Latvijos valstybinės audito institucijos veiklos ataskaitos, 2007-2009

Per 2007-2009 m. buvo pastebimas proporcingas atliekamų valstybinių auditų skaičiaus mažėjimas. 2009 m. Latvijos valstybinio audito institucijoje buvo atlikta 18 proc. mažiau finansinių ir teisėtumo auditų nei 2007 m. Latvijos valstybinio audito institucijos darbuotojų skaičiaus sumažėjimą įtakojo biudžeto sumažinimas, keletu padalinių reorganizavimas, taip pat kai kurių darbuotojų, dirbančių kanceliarijos skyriuje, atleidimas.

Švedijos centrinės audito institucijos žmogiškųjų išteklių potencialo analizė. Švedijos Nacionalinė audito institucija (Riksrevisionen) yra nepriklausoma agentūra, vykdanči valstybinių įstaigų auditą. Kiekvienas iš trijų valstybinių kontrolierių, vadovaujančių institucijai, yra renkamas septyneriems metams. Valstybiniai auditoriai nepriklausomai nusprendžia, kokios įstaigos bus audituojamos, kaip bus vykdomas auditas ir kokios išvados turi būti pateiktos kiekvienam atliktam auditui. Audito įstaigą sudaro šeši veiklos ir šeši finansinio audito departamentai. Kokybės ir metodikos skyrius projektuoja ir valdo kokybės užtikrinimo procesus, užtikrina paramą šioms vystymosi sritims finansiniame ir veiklos audite. Viešųjų įmonių ir specialaus audito padalinys tiria valstybės valdomas kompanijas ir dalyvauja nuodugniuose esminių probleminių sričių audito tyrimuose. Tarptautinis padalinys koordinuoja įvairius Nacionalinės audito institucijos tarptautinius įsipareigojimus (State Audit in the European Union, 2005).

Remiantis Švedijos nacionalinės audito institucijos 2009 m. metine ataskaita, per metus Švedijos nacionalinėje audito institucijoje atliekama apie 290 auditų, iš kurių apie 25 sudaro veiklos auditai (Švedijos nacionalinės audito institucijos metinė ataskaita, 2009).

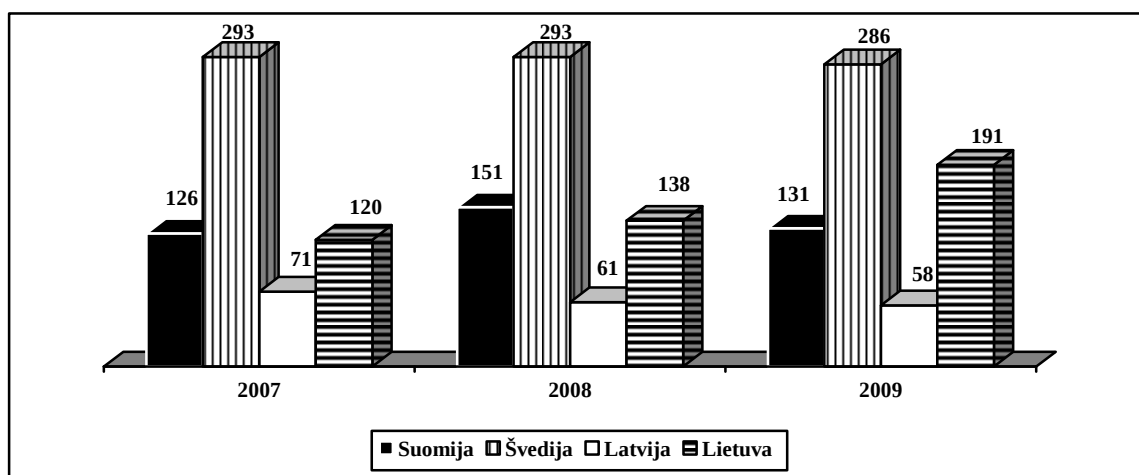
8 lentelė. Švedijos nacionalinės audito institucijos valstybinio audito mastas ir darbuotojų skaičiaus kaita 2007-2009 m.

Metai	Bendras finansinių ir veiklos auditų skaičius	Bendras darbuotojų skaičius
2007	293	343
2008	293	314
2009	286	337

Šaltinis: Švedijos nacionalinės audito institucijos metinė ataskaita, 2009

Švedijos nacionalinėje audito institucijoje 2008 m. dirbo 29 darbuotojais mažiau nei 2007 m., 2009 m. institucijoje dirbančiųjų skaičius vėl išaugo ir beveik pasiekė 2007 m. buvusį darbuotojų skaičių. 2009 m. valstybinio audito institucijoje dirbo 337 darbuotojai (8 lentelė.). Informacijos apie tai, kiek iš visų dirbančiųjų sudaro darbuotojai, tiesiogiai įgyvendinantys audito funkcijas, rasti nepavyko.

Atlikta Šiaurės ir Baltijos šalių aukščiausiųjų audito institucijų analizė leidžia palyginti per 2007-2009 m. Šiaurės ir Baltijos šalių aukščiausiose audito institucijose atliktų auditų kiekį. Daugiausiai auditų yra atliekama Švedijos nacionalinėje audito institucijoje (apie 290), o mažiausiai – Latvijos valstybinėje audito institucijoje (apie 63). Suomijos ir Lietuvos valstybinio audito institucijose atliekamų auditų skaičius yra panašus. Suomijos audito institucijoje per 2007-2009 m. atliktų auditų vidurkis yra 136, o tuo tarpu Lietuvos audito institucijoje – apie 149 (14 pav.).

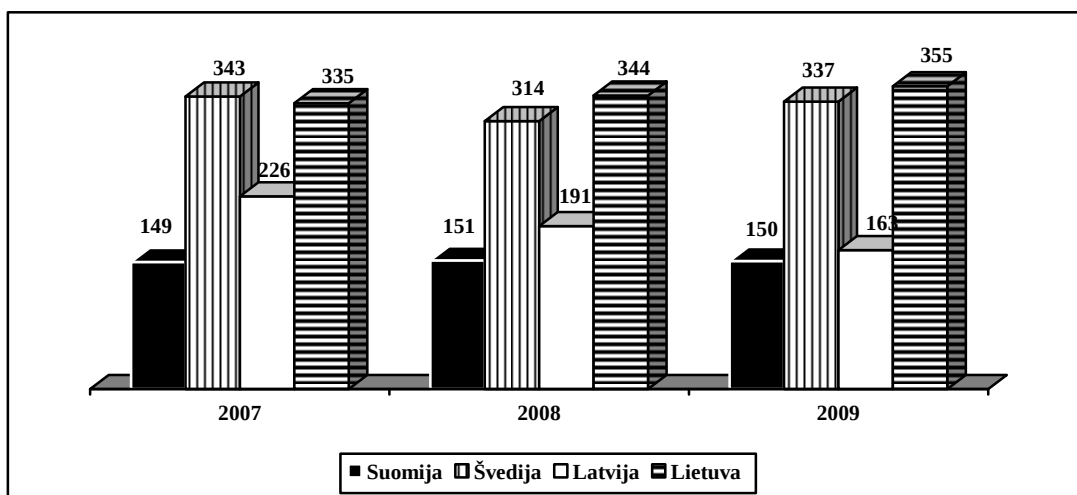


14 pav. Atliktų auditų kiekis Šiaurės ir Baltijos šalyse

Šaltinis: Baltijos ir Šiaurės audito institucijų veiklos ataskaitos, 2007-2009

Suomijos ir Lietuvos valstybinio audito institucijose kasmet atliekamų auditų skaičius skiriasi nežymiai, tačiau dirbančiųjų skaičiaus skirtumas ypač žymus. 2009 m. duomenimis Suomijos valstybinio audito institucijoje dirbo 150 darbuotojų, LR Valstybės kontrolėje net 355 darbuotojai. Švedijos ir Lietuvos audito institucijose dirbančiųjų skaičius yra panašus – proporcingai 337 ir 355 darbuotojai (2009 m.), tačiau šiose šalyse atliekamų auditų skaičius skiriasi. 2009 m. Švedijos nacionalinėje audito institucijoje atliktų auditų skaičius buvo 33 proc. didesnis nei LR Valstybės kontrolėje.

Lyginant su kitomis Baltijos ir Šiaurės šalimis, 2009 m. duomenimis LR Valstybės kontrolėje buvo didžiausias dirbančiųjų skaičius. Lyginant proporcijas tarp audito institucijose dirbančiųjų skaičiaus ir atliekamų auditų kiekio, pastebėta, kad Švedijos ir Suomijos aukščiausios audito institucijos yra pirmaujančios (15 pav.)



15 pav. Dirbančių žmonių skaičius Šiaurės ir Baltijos šalyse

Šaltinis: Baltijos ir Šiaurės audito institucijų veiklos ataskaitos, 2007-2009

Pagal daugumą kriterijų Lietuvos, Latvijos, Suomijos ir Švedijos Valstybinės audito įstaigos yra panašios. Tačiau galima rasti ir keletą skirtumų. Švedijoje renkami trys valstybiniai kontrolieriai, Suomijoje valstybinis kontrolierius gali priklausyti politinei partijai, tačiau paskyrimas yra griežtai nepolitinis. Lietuvoje auditorių atlyginimai apibrėžti pagal Valstybės tarnybos įstatymą. Suomijoje per metus žmogui skiriama apie 900 eurų apmokymams, kurie užima apie 6-8 darbo dienas per metus. Visos išvardintos šalys bendradarbiauja su INTOSAI, EUROSAI. Švedijoje taip pat didelis dėmesys skiriamas bendradarbiavimui su tokiomis šalimis kaip Moldova, Tanzanija, Kenija, Kambodža.

Švedijoje audito įstaigos darbuotojai turi aukštąjį išsilavinimą, daugiausia ekonomikos ir sociologijos srityse. Norėdami patekti į audito instituciją, kandidatai turi laukti testą. Po penkių metų aktyvaus profesinio mokymosi finansiniai auditoriai gauna sertifikatą. Duomenų, ar yra įdiegta auditorių sertifikavimo sistema Suomijos ir Latvijos valstybinio audito institucijose, rasti nepavyko.

3.1.2. Žmogiškųjų išteklių ugdymo efektyvumo Šiaurės ir Baltijos šalių centrinėse audito institucijose analizė

Siekiant išsiaiškinti žmogiškųjų išteklių ugdymo padėtį LR Valstybės kontrolėje, tikslinga apklausti kitų šalių valstybinius auditorius ir palyginti esamą situaciją. Buvo apklausti Latvijos, Švedijos ir Suomijos aukščiausiųjų audito institucijų valstybiniai auditoriai - ekspertai.

Tyrimas buvo atliekamas 2011 m. birželio – 2011 m. rugsėjo mėn. Ekspertai apklausti anketavimo būdu. Užsienio šalių ekspertams buvo pateikiama ta pati anketa (išversta į anglų kalbą) kaip ir Lietuvos valstybiniams auditoriams (žr. priedą). Ekspertų apklausa vyko siunčiant anketos e-versiją elektroniniu paštu į užsienio šalių valstybinio audito institucijas. Anketa buvo išsiųsta Latvijos, Estijos, Švedijos, Suomijos ir Norvegijos aukščiausiosioms audito institucijoms. Norvegijos auditoriai

tyrime dalyvauti atsisakė, nes šiuo metu jų institucijoje yra įgyvendinami nauji audito standartai. Darbuotojai negalėjo skirti laiko apklausos pildymui. Iš Estijos aukščiausios audito institucijos sugrįžo tikrai viena užpildyta anketa. Todėl ši šalis nebuvo įtraukta į ekspertų vertinimą.

Empirinio tyrimo rezultatai.

Ekspertiniame vertinime dalyvavo 22 Lietuvos, 24 Latvijos, 11 Suomijos ir 7 Švedijos auditoriai, kurie aukščiausiose audito institucijose užima skirtingas pareigas (9 lentelė.).

9 lentelė. Ekspertų pasiskirstymas pagal užimamas pareigas

Ekspertų užimamos pareigos	Padalinio, skyriaus vadovas ar pavaduotojas	Vyriausiasis valstybinis auditorius	Vyresnysis valstybinis auditorius	Valstybinis auditorius	Auditoriaus padėjėjas
Ekspertų skaičius Lietuvoje	1	3	11	7	-
Ekspertų skaičius Latvijoje	3	1	4	14	2
Ekspertų skaičius Suomijoje	1	1	9	-	-
Ekspertų skaičius Švedijoje	-	4	2	1	-

Lietuvoje ir Suomijoje didžiąją dalį apklausoje dalyvavusių ekspertų sudarė vyresnieji valstybiniai auditoriai (atitinkamai 50 proc. ir 82 proc.), Latvijoje – valstybiniai auditoriai (58 proc.), o Švedijoje vyriausieji valstybiniai auditoriai (57 proc.).

Lyginant ekspertų pasiskirstymą pagal amžiaus grupes, galima pastebėti, kad Lietuvos ir Latvijos valstybinėse audito įstaigose didžiausias respondentų skaičius pasiskirstęs 21-30 metų grupėje (atitinkamai 50 proc. ir 54 proc.), Suomijoje – 51-60 metų grupėje (45 proc.), o Švedijoje didžiausias apklaustųjų skaičius pasiskirstęs 41-50 metų ir 51-60 metų amžiaus grupėse (po 43 proc. respondentų). Atliekant ekspertinį vertinimą, Lietuvoje ir Latvijoje nepasitaikė ekspertų, kurie patektų į 51-60 metų amžiaus grupę, Švedijoje ir Suomijoje tyrime nedalyvavo respondentai, kurie įeina į 21-30 metų amžiaus grupę (10 lentelė.).

10 lentelė. Ekspertų pasiskirstymas pagal amžių

Ekspertų amžiaus grupės (metais)	21-30 m.	31-40 m.	41-50 m.	51-60 m.
Ekspertų skaičius Lietuvoje	11	6	5	-
Ekspertų skaičius Latvijoje	13	7	4	-
Ekspertų skaičius Suomijoje	-	4	2	5
Ekspertų skaičius Švedijoje	-	1	3	3

Tyrime dalyvavę ekspertai turi skirtingą darbo stažą (11 lentelė.). Lietuvoje didžioji dalis respondentų (32 proc.) turi nuo 5 iki 10 metų darbo stažą audito srityje, Latvijoje 50 proc. apklaustųjų turi nuo 3 iki 5 metų darbo patirties, o Suomijos ir Švedijos didžiausią tiriamųjų kontingentą sudarė

asmenys, turintys daugiau nei 10 metų darbo patirties audito srityje (atitinkamai 55 proc. ir 100 proc. respondentų).

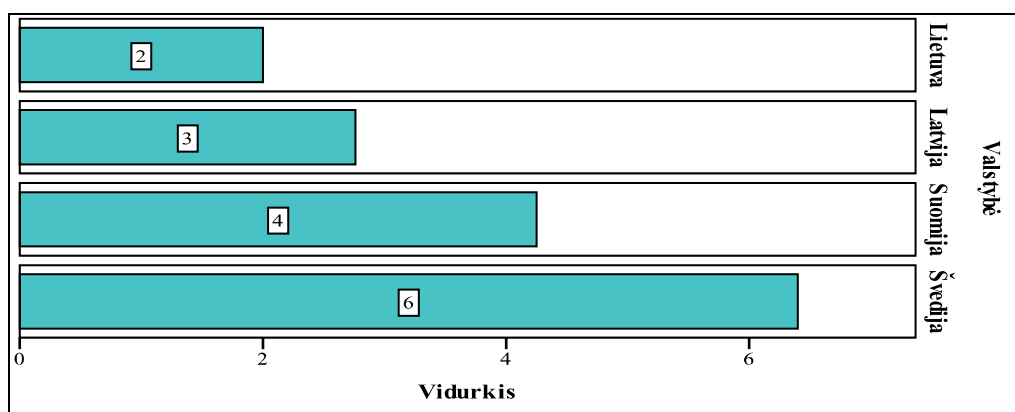
11 lentelė. Ekspertų pasiskirstymas pagal darbo stažą audito srityje (metais)

Ekspertų darbo stažas (metais)	Iki 1 m.	1-3 m.	3-5 m.	5-10 m.	Daugiau nei 10 m.
Ekspertų skaičius Lietuvoje	3	5	4	7	3
Ekspertų skaičius Latvijoje	3	1	12	6	2
Ekspertų skaičius Suomijoje	1	-	-	4	6
Ekspertų skaičius Švedijoje	-	-	-	-	7

Apibendrinant gautus rezultatus, galima daryti išvadą, kad ekspertų amžius įtakoja darbo stažą audito srityje. Švedijos ir Suomijos valstybinių audito įstaigų auditoriai, dalyvavę apklausoje, yra vyresni ir turintys daugiau patirties, o tuo tarpu Latvijos ir Lietuvos – jaunesni ir su mažesne patirtimi audito srityje. Galima daryti prielaidą, kad Suomijos ir Švedijos valstybinėse audito įstaigose yra mažesnė darbuotojų kaita nei Lietuvos ir Latvijos audito institucijose.

Visi Lietuvos, Latvijos, Suomijos ir Švedijos valstybiniai auditoriai turi aukštąjį universitetinį išsilavinimą. Didžioji dalis tyrime dalyvavusių respondentų yra įgiję magistro laipsnį – 68 proc. Lietuvoje, 75 proc. Latvijoje, 82 proc. Suomijoje ir 43 proc. Švedijoje.

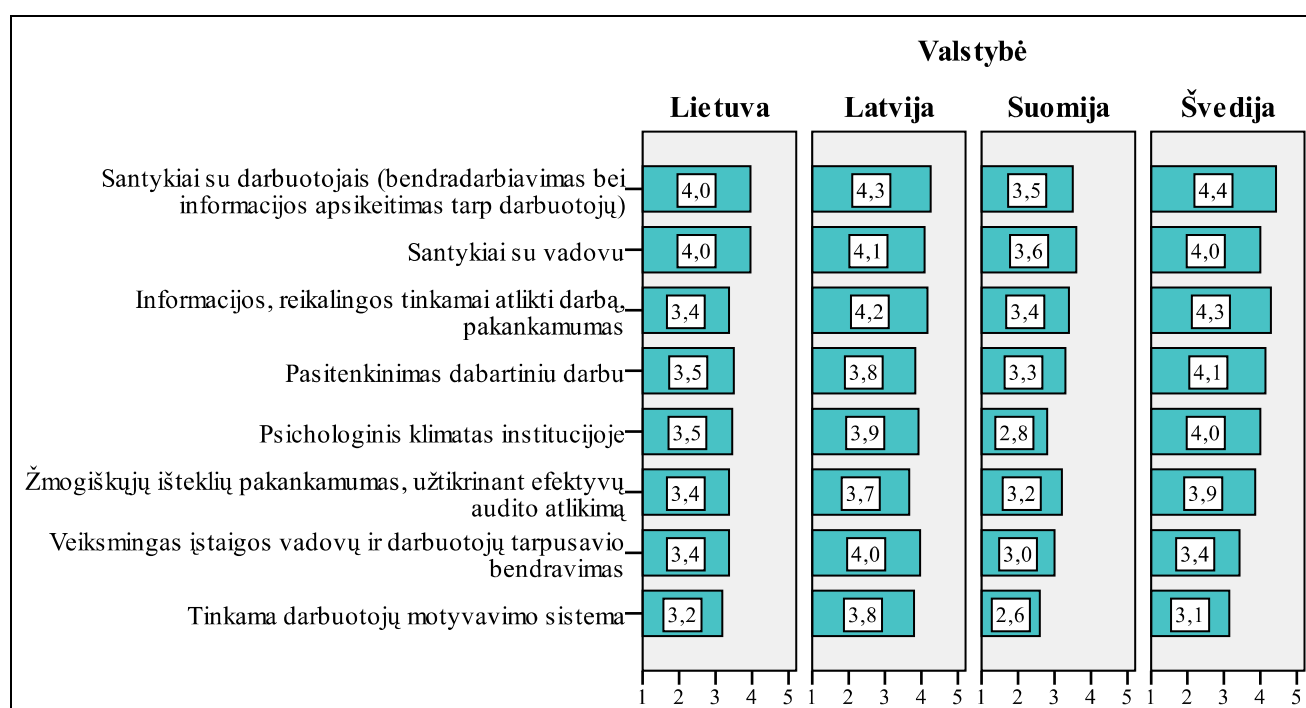
Visi Lietuvos, Švedijos ir Suomijos ekspertai (100 proc.), dalyvavę apklausoje, nurodė, kad jų šalių valstybinio audito institucija pritaria darbuotojų kvalifikacijos kėlimui. Latvijoje 96 proc. ekspertų nurodė, kad valstybinio audito institucija pritaria darbuotojų kvalifikacijos kėlimui. Tačiau kvalifikacijos kėlimo dažnumas yra skirtingas visose šalyse (16 pav.).



16 pav. Ekspertų kvalifikacijos kėlimo vidurkis per pastaruosius 3 metus

16 pav. duomenimis Lietuvos valstybinio audito institucijoje ekspertai per pastaruosius tris metus kvalifikaciją kėlė vidutiniškai 2 kartus, Latvijoje – 3 kartus, Suomijoje – 4 kartus, o Švedijoje – 6 kartus. Tokie duomenys rodo, kad Suomijos ir Švedijos audito institucijose kvalifikacijos kėlimui yra skiriama daugiau dėmesio nei Lietuvos ir Latvijos.

Apklausus ekspertus, kaip jie vertina darbo aplinkos kokybę sąlygojančius veiksnius, buvo nustatyta, kad visų šalių ekspertai geriausiai įvertino tokius veiksnius kaip santykiai su darbuotojais ir santykiai su vadovu (17 pav.). Nors šių veiksnių vertinimo balų vidurkis, buvo šiek tiek skirtingas kiekvienoje šalyje. Prasčiausiai visų šalių ekspertai įvertino tokius veiksnius kaip tinkama darbuotojų motyvavimo sistema; žmogiškųjų išteklių pakankamumas užtikrinant efektyvų audito atlikimą; veiksmingas įstaigos vadovų ir darbuotojų tarpusavio bendravimas.



17 pav. Darbo aplinkos kokybę sąlygojančių veiksnių vertinimas (balais)

Kalbant apie kiekvienos šalies audito instituciją atskirai, galima pastebėti, kad Suomijoje ekspertai visus su darbo aplinka susijusius veiksnius įvertino kiek mažesniais balais nei kitose šalyse (nuo 2,6 iki 3,6 balo). Prasčiausiai ekspertai įvertino darbuotojų motyvavimo sistemą (2,6 balo) ir psichologinį klimatą institucijoje (2,8 balo). Bendras visų įvertintų veiksnių balų vidurkis yra 3,2 balo. Tai rodo, kad darbuotojai nėra visiškai patenkinti savo dirbamu darbu, jiems stinga motyvacijos bei efektyvaus įstaigos vadovų ir darbuotojų tarpusavio bendravimo.

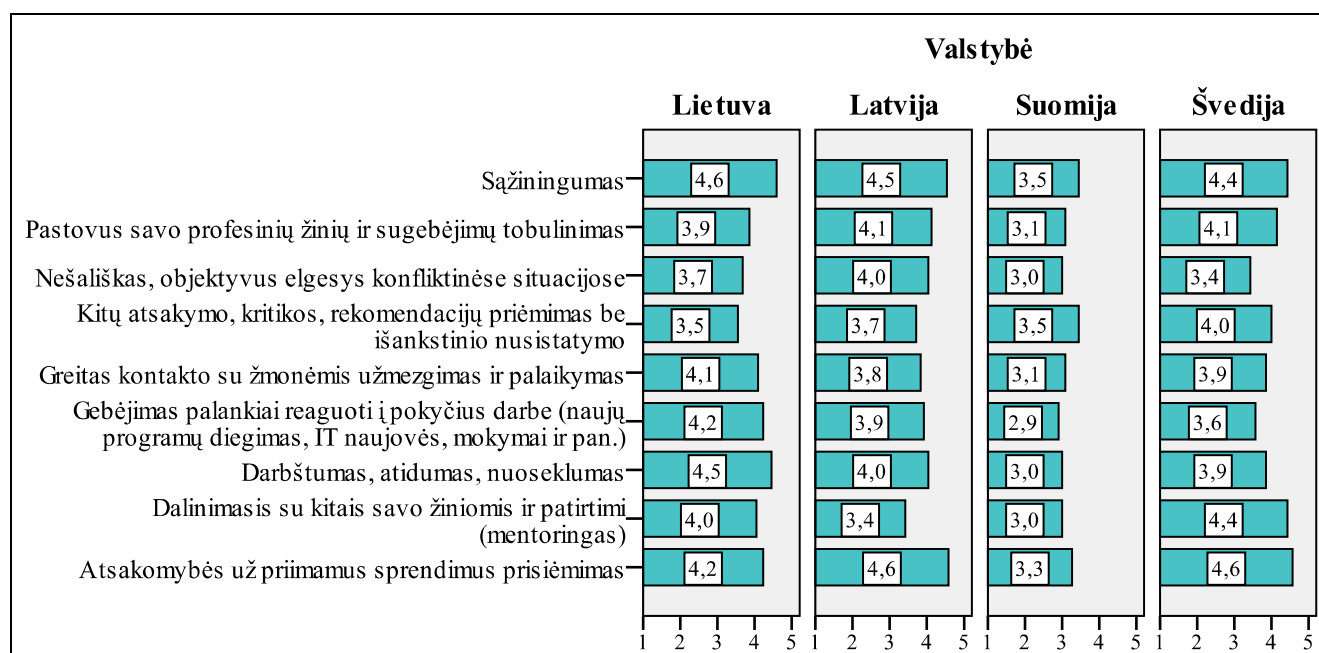
Lietuvos ekspertai kiek geriau įvertino darbo aplinką sąlygojančius veiksnius. Bendras šių veiksnių įvertinimo balų vidurkis yra 3,6 balo. Respondentai nėra visiškai patenkinti darbuotojų motyvavimo sistema (3,2 balo), jaučia informacijos, reikalingos tinkamai atlikti darbą, stygių (3,4 balo), efektyvaus vadovų ir darbuotojų tarpusavio bendravimo trūkumą (3,4 balo).

Latvijos ir Švedijos ekspertai darbo aplinką įvertino teigiamai. Darbo aplinką sąlygojančių veiksnių vertinimo balų vidurkis abiejose šalyse yra 3,9 balo. Švedijos ekspertai prasčiau įvertino

darbuotojų motyvavimo sistemą (3,1 balo) bei veiksmingą įstaigos vadovų ir darbuotojų tarpusavio bendravimą (3,4 balo). Latvijos ekspertai išskyrė žmogiškųjų išteklių trūkumą, siekiant užtikrinti efektyvų audito atlikimą (3,7 balo).

Atliktas tyrimas atskleidė, kad Lietuvos ir Suomijos ekspertai darbo aplinkos kokybę vertina prasčiau nei Latvijos ir Švedijos ekspertai. Labiausiai visų šalių audito institucijose reikėtų tobulinti darbuotojų motyvavimo sistemą. Kuo didesnė darbuotojų motyvacija, tuo geresni darbo rezultatai.

Išanalizavus ekspertų nuomonę dėl auditoriaus darbu reikalingų savybių pritaikymo praktikoje, išryškėja tokios tendencijos: svarbiausia individo savybė visų šalių respondentai laiko sąžiningumą ir atsakomybės už priimamus sprendimus prisiėmimą (18 pav.). Lietuvos, Latvijos ir Švedijos šalių ekspertų individo savybių gebėjimo pritaikyti darbe vertinimo vidurkiai yra labai panašūs. Latvijos ir Švedijos ekspertai individo savybių gebėjimą pritaikyti darbe įvertina 4 balais, o Lietuvos ekspertai - 4,1 balo iš galimų 5 balų. Suomijos ekspertams sunkiau sekasi savo darbe pritaikyti 18 pav. išvardintas savybes. Šios šalies respondentų individo savybių gebėjimo pritaikyti darbe vertinimo vidurkis tik 3,2 balai.



18 pav. Išvardintų individo savybių gebėjimo pritaikyti darbe vertinimas (balais)

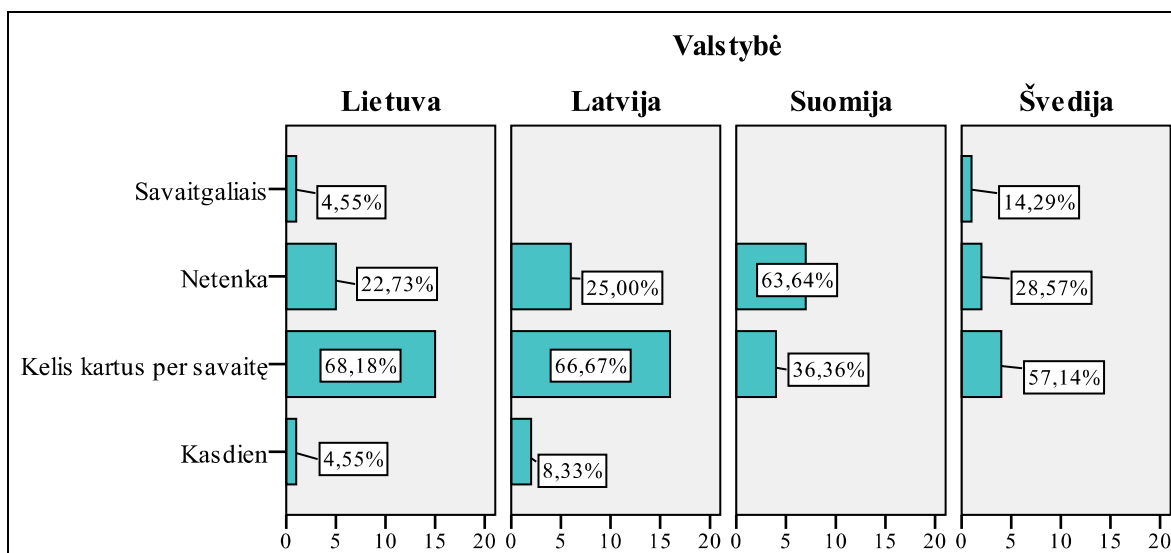
Lietuvos respondentams sunkiausia yra nešališkai elgtis konfliktinėse situacijose (3,7 balo) bei be išankstinio nusistatymo priimti kitų rekomendacijas ir kritiką (3,5 balo). Latvijos ekspertams sunkiausiai sekasi dalintis su kitais savo žiniomis ir patirtimi (3,4 balo) ir priimti kritiką bei rekomendacijas iš kitų be išankstinio nusistatymo (3,7 balo). Suomijos ekspertai daugelį 18 pav. pateiktų savybių įvertina tik 3 balais iš galimų 5. Sunkiausia šios šalies ekspertams yra palankiai reaguoti į pokyčius darbe (2,9 balo), būti darbšties, atidiems ir nuosekliems (3 balai), dalintis su

kitais savo žiniomis ir patirtimi (3 balai), būti nešališkiems konfliktinėse situacijose (3 balai). Švedijos ekspertams taip pat sunkiausia nešališkai elgtis konfliktinėse situacijose (3,4 balo), bei palankiai reaguoti į pokyčius darbe (3,6 balo).

Apibendrinus gautus rezultatus, galima teigti, kad Suomijos ekspertai ne tik prasčiausiai vertina darbo aplinką, bet ne visada savo darbe vadovaujasi tokiomis savybėmis kaip sąžiningumas, darbštumas, atidumas, nuoseklumas. Nors Suomijoje per metus žmogui skiriama apie 900 eurų apmokymams, tačiau ekspertų netenkina psichologinis klimatas vyraujantis jų institucijoje, o tai gali įtakoti ir atliekamo darbo kokybę bei rezultatus. Lietuvos, Latvijos ir Švedijos ekspertai savo darbe praktiškai visada yra sąžiningai, darbštūs, stengiasi nuosekliai ir atidžiai atlikti savo darbą, prisiimti atsakomybę už savo sprendimus. Lietuvos ekspertai nors ir nėra visiškai patenkinti savo darbo aplinka, bet stengiasi darbą atlikti tinkamai.

Tyrimo duomenimis, didžiajai daliai visų šalių ekspertų tenka dirbti viršvalandžius (19 pav.). 68,18 proc. Lietuvos, 66,67 proc. Latvijos ir 57,14 proc. Švedijos ekspertų viršvalandžius dirba kelis kartus per savaitę. Tik Suomijoje dauguma apklaustųjų (63,64 proc.) nesusiduria su įprastinį darbo krūvį viršijančia veikla.

Tokie apklausos rezultatai rodo, kad panaši situacija vyrauja visose šalyse. Tai kad ekspertams tenka dirbti viršvalandžius gali įtakoti ir žmoniškųjų išteklių, atliekant auditus, stoka ir darbuotojų kompetencijos stygius.



19 pav. Ekspertų darbo intensyvumo procentinis pasiskirstymas (viršvalandžiai)

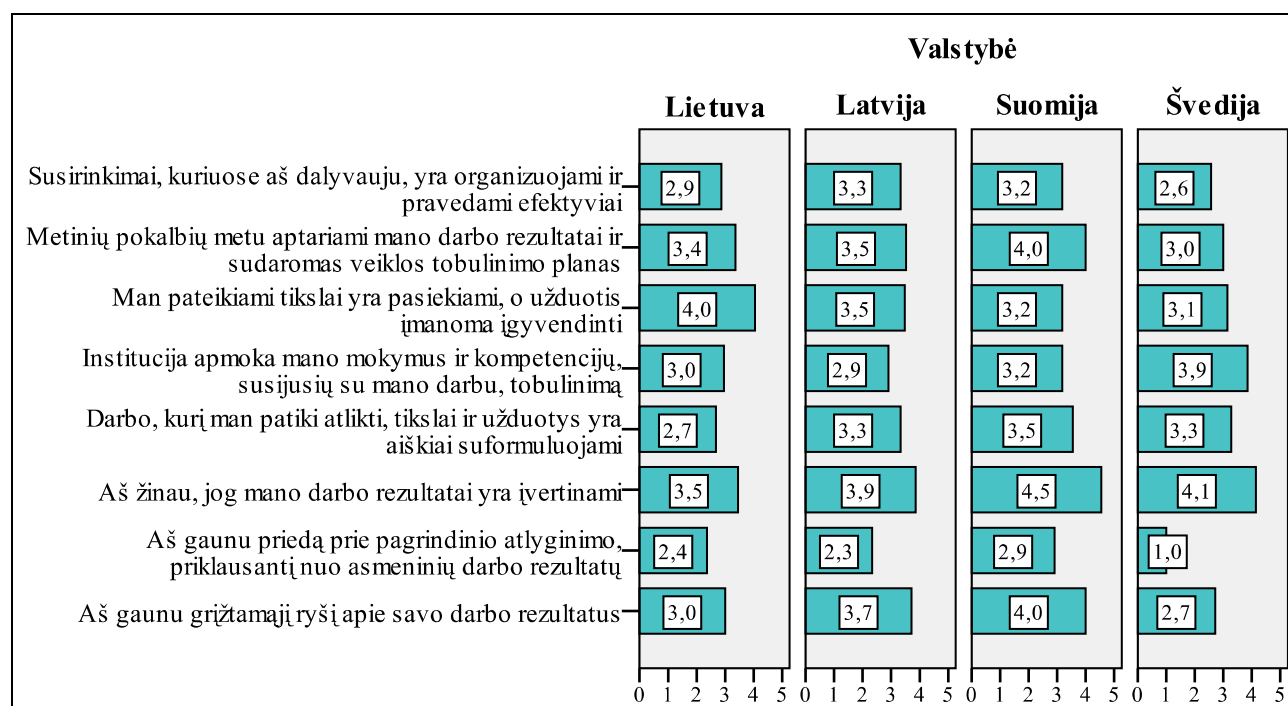
Didžioji dalis visų šalių ekspertų nurodė, kad atliekant auditus jie susiduria su tokiomis problemomis kaip žmoniškųjų išteklių nepakankamumas bei trumpas laikas skiriamas auditui ar atskiriems jo etapams (12 lentelė.). Žmoniškųjų išteklių stokos ir laiko skiriamo auditui atlikti stygiaus

problemas įvardino 50 proc. Lietuvos ekspertų, 75 proc. Latvijos ekspertų, 63,64 proc. Suomijos ekspertų ir 57,14 proc. Švedijos ekspertų. Šie veiksniai iš dalies ir įtakoja tai, kad ekspertams tenka dirbti viršvalandžius.

12 lentelė. Pagrindinės problemos išvelgiamos audito procese (ekspertų požiūris)

Valstybės	Lietuva	Latvija	Suomija	Švedija
Pagrindinės problemos				
Nepakankami žmogiškieji ištekliai	13,64%	33,33%	54,55%	28,57%
Trumpas laikas skiriamas auditui ar atskirtiems jo etapams	36,36%	41,67%	9,09%	28,57%
Per dideli reikalavimai, keliama audito atlikimui	9,09%	20,83%	27,27%	14,29%
Netinkamai parengta audito metodika	13,64%	-	9,09%	14,29%
Sudėtingas bendravimas su audituojamu subjektu	18,18%	4,17%	-	-
Kita	9,09%	-	-	14,29%

Ekspertų apklausos metu buvo stengiamasi išsiaiškinti kokios priemonės labiausiai skatina efektyvų darbą, iniciatyvą bei lojalumą institucijai. Trumpai bandysime jas panagrinėti. Pirmiausia aptarsime efektyvų darbą skatinančių motyvavimo priemonių vertinimą (20 pav.).

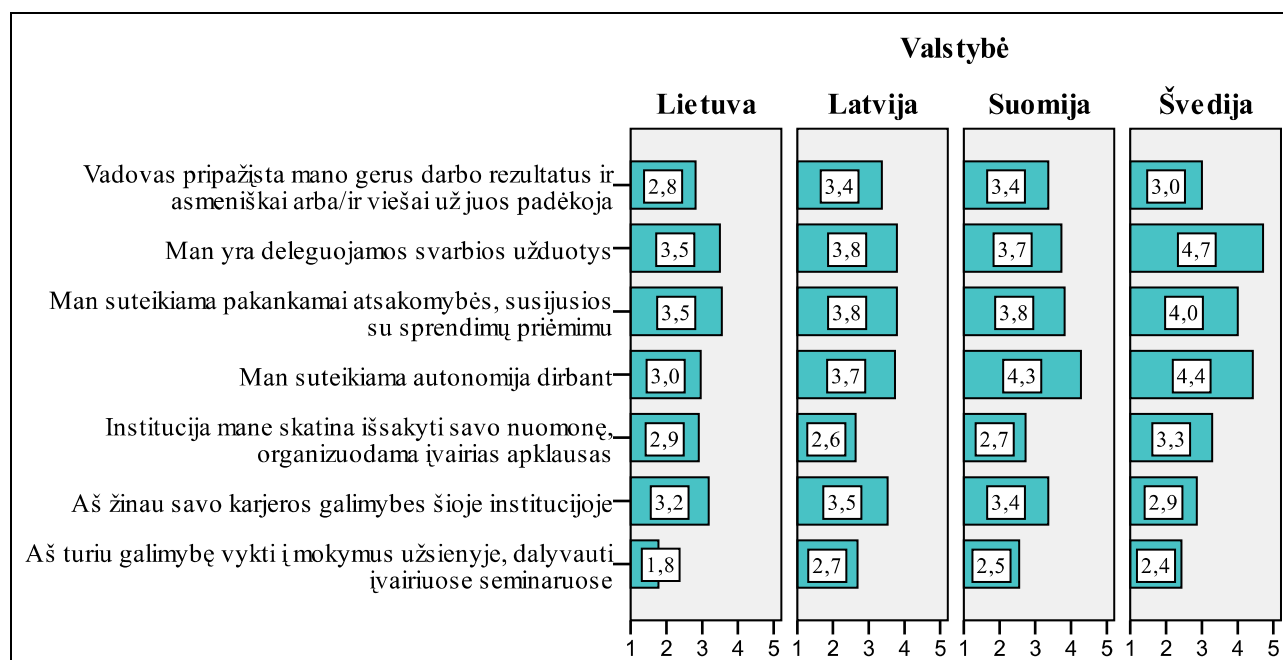


20 pav. Efektyvų darbą skatinančių motyvavimo priemonių vertinimas (balais)

Švedijos (4,1 balo), Suomijos (4,5 balo) ir Latvijos (3,9 balo) ekspertai labiausiai įvertino žinojimą, kad eksperto darbo rezultatai yra įvertinami. Lietuva šią priemonę taip pat vertina labai panašiai (3,5 balo), tačiau pagal vidurkį pirmą vietą atiduoda tikslų pasiekiamumui bei užduočių įgyvendinimui (4,0 balo). Kitos populiariausios efektyvaus darbo skatinimo priemonės skiriasi

kiekvienoje šalyje, pvz., Švedijoje vienos iš labiausiai vertinamų priemonių yra mokymų finansavimas (3,9 balo) bei tiksliai formuluojamos užduotys (3,3 balo), Suomijoje - darbo rezultatų aptarimas (4,0 balo) ir grįžtamasis ryšys apie juos (4,0 balo), Latvijoje - grįžtamasis ryšys apie darbo rezultatus (3,7 balo), jų aptarimas (3,5 balo) ir užduočių įgyvendinimas (3,5 balo). Visose apklaustose šalyse mažiausią įtaką darbo efektyvumui daro priedas prie algos (Švedija - 1,0 balo, Suomija - 2,9 balo, Latvija - 2,3 balo, Lietuva - 2,4 balo). Susirinkimų efektyvumą taip pat galima priskirti prie mažesnės įtaką darbo efektyvumui darančią priemonę. Apibendrinus ekspertų apklausos rezultatus, galima teigti, jog visų šalių darbuotojams svarbus grįžtamasis ryšys apie darbo rezultatus, jų vertinimas. Tinkamai įvertinus rezultatus, juos pastoviai aptariant, žinant neigiamus ir teigiamus jų aspektus, įmanoma tobulinti darbo efektyvumą.

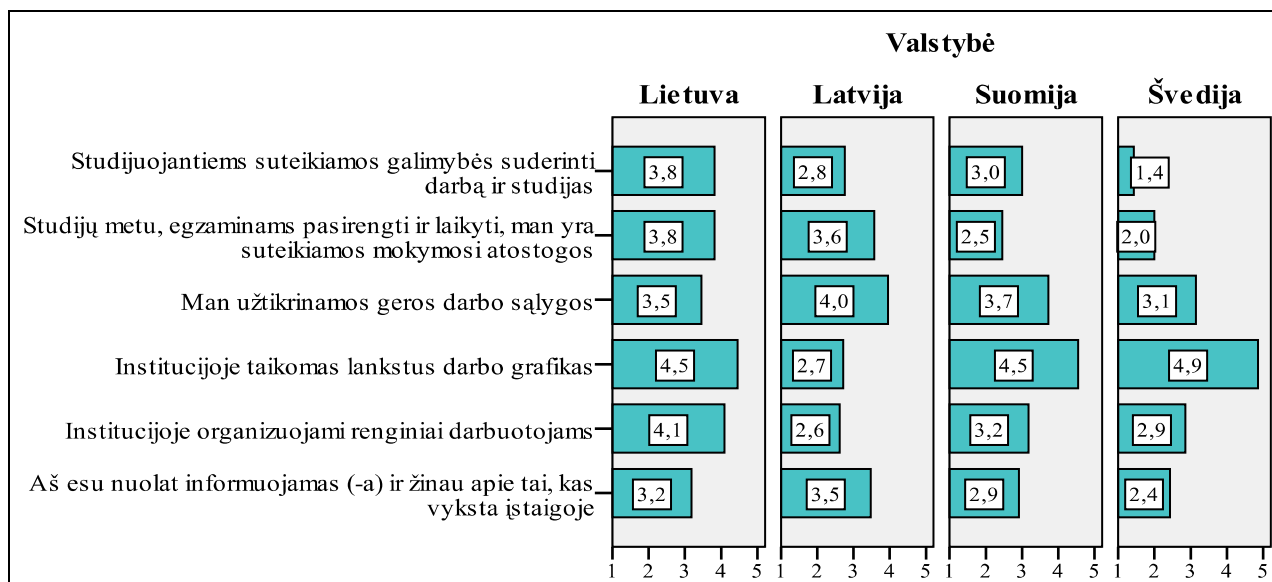
Atsakomybė bei svarbios užduotys išskiriamos visose apklaustose valstybėse kaip iniciatyvą skatinančios priemonės. Švedija, Suomija ir Latvija taip pat išskiria autonomiją (4,4 balo, 4,3 balo, 3,7 balo), Lietuva - karjeros galimybės institucijoje (3,2 balo). Mokymai užsienyje praktiškai yra beveik visose apklaustose šalyse iniciatyvos skatinimo atžvilgiu. Galima teigti, kad veiksmų laisvės, atsakomybės bei svarbių užduočių paskyrimas skatina darbuotojus imtis iniciatyvos (21 pav.).



21 pav. Iniciatyvą skatinančių motyvavimo priemonių vertinimas (balais)

Švedijai, Suomijai ir Lietuvai svarbiausia lojalumą skatinanti priemonė yra lankstus darbo grafikas (22 pav.). Latvija taip pat prideda mokymosi atostogas (3,6 balo), Lietuva - renginius institucijoje (4,1 balo). Švedija galimybę derinti darbą ir studijas (1,4 balo) išskiria kaip netinkamiausią lojalumo priemonę, Suomija tokia priemone įvardija taip pat su studijomis susijusią

priemonę - mokymosi atostogas (2,5 balo), Latvija - institucijoje organizuojamus renginius (2,6 balo), Lietuva - informaciją, kas vyksta įstaigoje (3,2 balo). Išanalizavus pateiktus duomenis, galima teigti, kad lankstus darbo grafikas lemia daugelio šalių ekspertų lojalumą įstaigai, tuo tarpu Suomijoje bei Švedijoje su mokslu susijusios lojalumo skatinimo priemonės neturi didelės įtakos.



22 pav. Lojalumą institucijai skatinančių motyvavimo priemonių vertinimas (balais)

Atlikus žmogiškųjų išteklių ugdymo vertinimo palyginimą Lietuvos, Latvijos, Švedijos ir Suomijos aukščiausiose audito institucijose, nustatyta, kad visų šalių valstybinio audito institucijos pritaria darbuotojų kvalifikacijos kėlimui. Tačiau ekspertų kvalifikacijos kėlimo dažnumas yra skirtingas visose šalyse. Suomijos ir Švedijos audito institucijose kvalifikacijos kėlimui yra skiriama daugiau dėmesio nei Lietuvos ir Latvijos. Atliktas tyrimas atskleidė, kad Lietuvos ir Suomijos ekspertai darbo aplinkos kokybę vertina prasčiau nei Latvijos ir Švedijos ekspertai. Kalbant apie kiekvienos šalies audito instituciją atskirai, galima pastebėti, kad Suomijoje ekspertai visus su darbo aplinka susijusius veiksnius įvertino kiek mažesniais balais nei kitose šalyse. Apibendrinus gautus rezultatus, galima teigti, kad Suomijos ekspertai prasčiausiai vertina darbo aplinką, ne visada savo darbe vadovaujasi tokiais savybėmis kaip sąžiningumas, darbštumas, atidumas, nuoseklumas. Lietuvos, Latvijos ir Švedijos ekspertai savo darbe praktiškai visada yra sąžiningai, darbštūs, stengiasi nuosekliai ir atidžiai atlikti savo darbą, prisiimti atsakomybę už savo sprendimus. Didžioji dalis visų šalių ekspertų nurodė, kad atliekant auditus jie susiduria su tokiais problemomis kaip žmogiškųjų išteklių nepakankamumas bei trumpas laikas skiriamas auditui ar atskiriems jo etapams. Visų šalių ekspertai nurodė, kad jiems patikėto atlikti darbo tikslai ir užduotys nepakankamai aiškiai suformuojami, susirinkimams trūksta efektyvesnio organizavimo ir pravedimo. Lietuvos ekspertai turi geresnes galimybes derinti darbą ir studijas nei Latvijos, Suomijos ir Švedijos ekspertai. Apibendrinus gautus tyrimo rezultatus, galima daryti išvadą, kad Suomijos, Švedijos ir Latvijos ekspertai dažniau

kelia kvalifikaciją nei Lietuvos ekspertai. Darbuotojų motyvavimo sistemą reikalinga tobulinti visų šalių audito institucijose. Visų šalių audito institucijos turėtų didesnę dėmesį skirti žmogiškųjų išteklių ugdymui ir tobulinimui.

3.1.3 Žmogiškųjų išteklių ugdymo praktikos Šiaurės ir Baltijos šalių centrinėse audito institucijose SSGG analizė

SSGG analizės metodas leidžia identifikuoti esamą žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybių situaciją Baltijos ir Šiaurės šalių centrinėse audito institucijose, įžvelgti žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo tendencijas bei nustatyti institucijos stiprybes, silpnybes bei galimybes ir grėsmes.

Atlikus žmogiškųjų išteklių ugdymo vertinimą Šiaurės ir Baltijos šalių centrinių audito institucijų auditorių požiūriu, nustatytos ir 13 lentelėje pateikiamos šių institucijų stiprybės, silpnybės, galimybės ir grėsmės.

13 lentelė. Šiaurės ir Baltijos šalių centrinių audito institucijų SSGG analizė

	LIETUVA	LATVIJA	SUOMIJA	ŠVEDIJA
STIPRYBĖS	• Aukšta darbuotojų kvalifikacija audito srityje; • Auditinio darbo patirtis; • Institucija pritarianti darbuotojų kvalifikacijos kėlimui; • Atsakingi, sąžiningi, siekiantys tobulėti darbuotojai; • Geri santykiai tarp darbuotojų.	• Aukšta darbuotojų kvalifikacija audito srityje; • Veiksmingas įstaigos vadovų ir darbuotojų tarpusavio bendravimas; • Auditinio darbo patirtis; • Geri santykiai tarp darbuotojų; • Institucija pritarianti darbuotojų kvalifikacijos kėlimui; • Informacijos, reikalingos tinkamai atlikti darbą pakankamumas; • Atsakingi, sąžiningi, siekiantys tobulėti darbuotojai.	• Aukšta darbuotojų kvalifikacija audito srityje; • Auditinio darbo patirtis; • Geri santykiai tarp darbuotojų; • Institucija pritarianti darbuotojų kvalifikacijos kėlimui; • Efektyvus informacinių technologijų panaudojimas; • Įdiegti audito peržiūros procesai; • Siekiantys tobulėti darbuotojai.	• Aukšta darbuotojų kvalifikacija audito srityje; • Auditinio darbo patirtis; • Geri santykiai tarp darbuotojų; • Institucija pritarianti darbuotojų kvalifikacijos kėlimui; • Informacijos, reikalingos tinkamai atlikti darbą pakankamumas; • Atsakingi, sąžiningi, siekiantys tobulėti darbuotojai; • Įdiegta auditorių sertifikavimo sistema.
SILPNYBĖS	• Silpna darbuotojų motyvavimo sistema; • Didelė darbuotojų kaita; • Kritikos priėmimo ir konfliktinių situacijų valdymo įgūdžių tobulinimo reikalingumas; • Galimybių dažniau kelti kvalifikaciją trūkumas;	• Galimybių dažniau kelti kvalifikaciją trūkumas; • Silpna darbuotojų motyvavimo sistema; • Didelis darbo krūvis bei žmogiškųjų išteklių nepakankamumas, užtikrinant efektyvų audito atlikimą;	• Silpna darbuotojų motyvavimo sistema; • Informacijos, reikalingos tinkamai atlikti darbą, trūkumas; • Žmogiškųjų išteklių nepakankamumas, užtikrinant efektyvų audito atlikimą; • Trumpas laikas skiriamas auditui ar atskirtiems jo etapams;	• Didelis darbo krūvis bei žmogiškųjų išteklių; • Trumpas laikas skiriamas auditui ar atskirtiems jo etapams; • Silpna darbuotojų motyvavimo sistema;

13 lentelės tęsinys kitame puslapyje

13 lentelės tęsinys

	LIETUVA	LATVIJA	SUOMIJA	ŠVEDIJA
SILPNYBĖS	• Didelis darbo krūvis bei žmogiškųjų išteklių nepakankamumas, užtikrinant efektyvų audito atlikimą; • Trumpas laikas skiriamas auditui ar atskirtiems jo etapams; • Informacijos, reikalingos tinkamai atlikti darbą, trūkumas.	• Trumpas laikas skiriamas auditui ar atskirtiems jo etapams.	• Kritikos priėmimo ir konfliktinių situacijų valdymo įgūdžių tobulinimo reikalingumas.	• Konfliktinių situacijų valdymo įgūdžių tobulinimo reikalingumas; • Nepakankamumas, užtikrinant efektyvų audito atlikimą.
GALIMYBĖS	• Informacinių technologijų ir naujų audito priemonių diegimas ir naudojimas; • Psichologinio klimato institucijoje gerinimas; • Aiškesnis darbuotojams paskiriamų užduočių suformulavimas, darbuotojų skatinimas (už gerai atliktus darbus); • Įstaigos vadovų ir darbuotojų tarpusavio bendravimo gerinimas; • Darbuotojų motyvavimo sistemos tobulinimas; • Grįžtamojo ryšio apie darbo rezultatus skatinimas; • Auditorių supažindinimas su karjeros galimybėmis institucijoje, skatinimas išsakyti savo nuomonę; Viešųjų juridinių asmenų išorės auditorių sertifikavimo sistemos įdiegimas;	• Informacinių technologijų ir naujų audito priemonių diegimas ir naudojimas; • Aiškesnis darbuotojams paskiriamų užduočių suformulavimas, darbuotojų skatinimas (už gerai atliktus darbus); • Audito darbo patirties pasidalinimas su užsienio aukščiausiomis audito institucijomis (stažuotės užsienyje, seminarai); • Lankstaus darbo grafiko institucijoje taikymas; • Auditorių supažindinimas su karjeros galimybėmis institucijoje, skatinimas išsakyti savo nuomonę; • Darbuotojų motyvavimo sistemos tobulinimas; Renginių darbuotojams organizavimas.	• Įstaigos vadovų ir darbuotojų tarpusavio bendravimo gerinimas; • Psichologinio klimato institucijoje gerinimas; • Gebėjimo palankiai reaguoti į pokyčius darbe ugdytas; • Aiškesnis darbuotojams paskiriamų užduočių suformulavimas, darbuotojų skatinimas (už gerai atliktus darbus); • Renginių darbuotojams organizavimas; • Audito darbo patirties pasidalinimas su užsienio aukščiausiomis audito institucijomis (stažuotės užsienyje, seminarai). • Auditorių supažindinimas su karjeros galimybėmis institucijoje, skatinimas išsakyti savo nuomonę;	• Įstaigos vadovų ir darbuotojų tarpusavio bendravimo gerinimas; • Aiškesnis darbuotojams paskiriamų užduočių suformulavimas, darbuotojų skatinimas (už gerai atliktus darbus); • Grįžtamojo ryšio apie darbo rezultatus skatinimas; • Darbuotojų motyvavimo sistemos tobulinimas; • Audito darbo patirties pasidalinimas su užsienio aukščiausiomis audito institucijomis (stažuotės užsienyje, seminarai); • Galimybių derinti darbą ir studijas sudarymas; Renginių darbuotojams organizavimas;

13 lentelės tęsinys kitame puslapyje

13 lentelės tęsinys

	LIETUVA	LATVIJA	SUOMIJA	ŠVEDIJA
GALIMYBĖS	• Vidaus ir išorės auditorių bendradarbiavimas; • Audito darbo patirties pasidalinimas su užsienio aukščiausiomis audito institucijomis (stažuotės užsienyje, seminarai).		• Galimybių derinti darbą ir studijas sudarymas; • Darbuotojų motyvavimo sistemos tobulinimas; • Atsakomybės už priimamus sprendimus didinimas.	• Auditorių supažindinimas su karjeros galimybėmis institucijoje, skatinimas išsakyti savo nuomonę.
GRĖSMĖS	• Nepalanki ekonominė situacija, mažėjantis finansavimas (kas didina darbuotojų kaitą); • Dideli visuomenės lūkesčiai audito kokybei; • Darbuotojų trūkumas; • Kvalifikacijų ir mokymų trūkumas (mažėjantis finansavimas).	• Nepalanki ekonominė situacija, mažėjantis finansavimas (kas didina darbuotojų kaitą); • Darbuotojų trūkumas; • Kvalifikacijų ir mokymų trūkumas	• Nepalanki ekonominė situacija, mažėjantis finansavimas (kas didina darbuotojų kaitą); • Darbuotojų trūkumas.	• Nepalanki ekonominė situacija, mažėjantis finansavimas (kas didina darbuotojų kaitą); • Darbuotojų trūkumas.

Atlikta Šiaurės ir Baltijos šalių centrinių audito institucijų SSGG analizė parodė, kad audito institucijos turi daug panašumų ir keletą skirtumų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo srityje. Šių institucijų auditoriai pasižymi tokiomis stiprybėmis – aukšta darbuotojų kvalifikacija audito srityje, auditinio darbo patirtimi, gerais santykiais tarp darbuotojų, siekimu tobulėti. Lietuvos, Latvijos, Suomijos ir Švedijos aukščiausios audito institucijos pritaria darbuotojų kvalifikacijos kėlimui. Latvijos auditoriams ir vadovams būdingas veiksmingas tarpusavio bendradarbiavimas. Švedijos ir Latvijos auditoriams pakanka informacijos, reikalingos tinkamai atlikti darbą. Švedijos nacionalinėje audito institucijoje įdiegta auditorių sertifikavimo sistema, o Suomijoje - įdiegti audito peržiūros procesai, būdingas efektyvus informacinių technologijų panaudojimas.

Išskiriamos kelios bendros Baltijos ir Šiaurės audito institucijoms būdingos silpnybės – žmogiškųjų išteklių nepakankamumas, siekiant užtikrinti efektyvų audito atlikimą, silpna darbuotojų motyvavimo sistema, trumpas laikas skiriamas auditui ir atskiriems jo etapams. LR Valstybės kontrolės auditoriams tenka didelis darbo krūvis, būdinga didelė darbuotojų kaita. Suomijos, Švedijos ir Lietuvos auditoriams trūksta konfliktinių situacijų valdymo įgūdžių. Informacijos, reikalingos tinkamai atlikti darbą, trūksta Suomijos ir Lietuvos auditoriams, o galimybių dažniau kelti kvalifikaciją stokoja Latvijos ir Lietuvos aukščiausiųjų audito institucijų auditoriai.

Galima išskirti keletą galimybių, kurios padėtų Baltijos ir Šiaurės audito institucijoms tobulinti žmogiškųjų išteklių ugdymą: aiškesnis darbuotojams paskiriamų užduočių suformulavimas, darbuotojų skatinimas, motyvavimo sistemos tobulinimas, auditorių supažindinimas su karjeros galimybėmis audito institucijoje, keitimasis auditinio darbo patirtimi su kitomis užsienio aukščiausiomis

institucijomis (stažuotės užsienyje, seminarai). LR Valstybės kontrolėje reikalinga įdiegti viešųjų juridinių asmenų išorės auditorių sertifikavimo sistemą, skatinti vidaus ir išorės auditorių bendradarbiavimą. Lietuvos, Suomijos ir Švedijos audito institucijose reikia gerinti įstaigos vadovų ir darbuotojų tarpusavio bendradarbiavimą, Lietuvoje ir Suomijoje – gerinti psichologinį klimatą institucijoje. Lietuvos ir Švedijos audito institucijose reikalingas grįžtamojo ryšio apie darbo rezultatus skatinimas, o Latvijoje, Suomijoje ir Švedijoje – dažnesnis renginių darbuotojams organizavimas. Suomijos ir Švedijos auditoriams reikia sudaryti galimybes derinti darbą ir studijas, o Suomijos auditoriams reikia ugdyti gebėjimą palankiai reaguoti į pokyčius darbe, didinti atsakomybę už priimamus sprendimus. Lietuvos ir Latvijos auditoriams reikėtų tobulinti informacinių technologijų ir naujų audito priemonių diegimą.

Baltijos ir Šiaurės audito institucijose tikėtinos šios grėsmės - nepalanki ekonominė situacija, mažėjantis finansavimas, kuris gali įtakoti darbuotojų kaitą. Dėl žmogiškųjų išteklių trūkumo, didelio darbo krūvio, sunku užtikrinti efektyvų audito atlikimą. Lietuvoje keliama dideli visuomenės lūkesčiai audito kokybei. Lietuvoje ir Latvijoje dėl sunki ekonominė padėtis gali įtakoti kvalifikacijų ir mokymų trūkumą.

Atliktas SSGG analizės tyrimas atskleidė, kad Baltijos ir Šiaurės šalių centrinės audito institucijose dirba aukštą kvalifikaciją turintys darbuotojai. Pasitelkus šiuos žmogiškuosius išteklius, institucijos galėtų nesunkiai įveikti savo trūkumus ir tobulėti audito srityje.

3.2. Žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybių analizė siekiant efektyvinti LR Valstybės kontrolės veiklą

3.2.1. LR Valstybės kontrolės veiklos efektyvinimo poreikiai ir nauji uždaviniai žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimui

Auditas atlieka itin svarbų vaidmenį šalies ekonominiame gyvenime. Jis apsaugo nuo įvairių manipuliacijų, apgaulių ir finansinės atskaitomybės klaidų ir prisideda prie ekonominio stabilumo užtikrinimo. Audito rezultatais domisi ir pavieniai asmenys, ir įvairios institucijos (valdžios institucijos, bankai, akcininkai, įmonės partneriai, žaliavų pardavėjai ir produkcijos pirkėjai, darbuotojų kolektyvai). Valdžios institucijos siekia, kad įmonės dirbtų kuo stabiliau, būtų kuo mažiau pažeidžiami įstatymai ir kiti teisės aktai. Akcininkai nori, kad įmonėje būtų kuo racionaliau naudojamas jų investuotas kapitalas, kad būtų dirbama pelningai, o bankai, klientai ir partneriai nori, kad įmonė būtų patikima, laiku vykdytų visus įsipareigojimus. Darbuotojai tikisi stabilumo, garantijų dėl ateities, visuomenė nori, kad įmonių veikla būtų skaidri ir sąžininga. Auditas reikalingas visais organizuotos

veiklos lygiais, pradedant nuo valstybės ekonominės veiklos ir baigiant įmonių ir atskirų asmenų veikla (Lakis, 2007).

Atliktus dokumentų bei teisės aktų analizę, 14 lentelėje pateikiami reikalavimai individams, norintiems tapti atestuotais (išorės), vidaus ar valstybiniais auditoriais.

14 lentelė. Reikalavimai, keliami individams, norintiems tapti auditoriais

Auditorių grupės	Reikalavimai
Atestuotas auditorius (išorės)	Asmeniui auditoriaus vardas suteikiamas, jeigu jis: • turi aukštąjį universitetinį išsilavinimą; • yra nepriekaištingos reputacijos; • dirbo audito įmonėje ir (arba) valstybės narės audito įmonėje auditoriaus padėjėju ne trumpiau kaip 3 metus ir, jei prašymo suteikti auditoriaus vardą pateikimo metu asmuo audito įmonėje nebedirba, darbas audito įmonėje auditoriaus padėjėju buvo baigtas ne anksčiau kaip prieš 3 metus iki prašymo pateikimo dienos; • išlaikė kvalifikacinius auditoriaus egzaminus per ne ilgesnį kaip 5 metų laikotarpį nuo pirmo kvalifikacinio egzamino išlaikymo dienos; • davė auditoriaus priesaiką.
Vidaus auditorius	Pretendentas, siekiantis įgyti atestuoto vidaus auditoriaus vardą, privalo atitikti šiuos reikalavimus: • turėti aukštąjį išsilavinimą; • turėti ne mažesnę kaip 2 metų buhalterinės apskaitos, finansų, ekonomikos, audito ar kontrolės darbo patirtį; • būti nepriekaištingos reputacijos (nebūti teistas, nepiktnaudžiauti narkotinėmis, toksinėmis, psichotropinėmis medžiagomis arba alkoholiu, nebūti atleistas iš įmonės, įstaigos ar organizacijos Darbo sutarties įstatymo 29 str. 1 dalies 6,7,8,9,11,13 punktuose ir 2 dalyje numatytais atvejais) • išlaikyti egzaminą atestuoto vidaus auditoriaus vardui įgyti.
Valstybinis auditorius	Asmenims, kurie nori būti priimti dirbti valstybiniais auditoriais, taikoma: • priėmimo į valstybės tarnybą reikalavimai, nustatyti LR Valstybės tarnybos įstatymu. (reikalinga turėti Lietuvos Respublikos pilietybę, mokėti lietuvių kalbą, turėti to lygio valstybės tarnautojo pareigoms eiti būtiną išsilavinimą, būti ne jaunesniam nei 18 m. ir ne vyresniam kaip 65 m.). • į Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybą priimami asmenys, turintys aukštąjį universitetinį išsimokslinimą. • Priimant į tarnybą, vertinami pretendentų privalumai ir gebėjimai audito srityje, moralinės ir asmeninės savybės. Asmenys, priimami į Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybą, turi būti nepriekaištingos reputacijos. • Valstybės kontrolė turi teisę gauti duomenis apie asmenį iš Vidaus reikalų ministerijos ir prireikus iš kitų valstybės institucijų. • Valstybės kontrolės pareigūnai, pradėdami eiti pareigas, prisiekia Lietuvos Respublikai.

Išanalizavus keliamus reikalavimus auditoriaus pareigoms užimti nustatyta, kad atestuoto išorės auditoriaus suteikimo vardo atveju, reikalinga 3 metų auditoriaus padėjėjo patirtis, o norint įgyti vidaus auditoriaus vardą, pakanka turėti 2 metų buhalterinės apskaitos, finansų, ekonomikos, audito ar

kontrolės darbo patirties. Asmuo, prieš tapdamas išorės auditoriumi, prisiekia Lietuvos auditorių rūmų įgaliotam asmeniui. Valstybės kontrolės pareigūnai, pradėdami eiti pareigas, taip pat prisiekia Lietuvos Respublikai. Asmuo, įgijęs atestuoto auditoriaus vardą, gali dirbti ir LR Valstybės kontrolėje. Nors LR Valstybės kontrolės 2011-2013 m. strateginio veiklos plano duomenimis, institucijoje šiuo metu dirba tik 6 atestuoti auditoriai. Valstybiniams auditoriams nėra reikalavimo išsilaikyti atestuoto auditoriaus kvalifikacinius egzaminus, todėl gali būti sunku nustatyti, ar LR Valstybės kontrolėje dirbantys auditoriai turi reikiamą žinių kiekį, reikalingą audito funkcijoms atlikti. Nors priimant į LR Valstybės kontrolės tarnybą ir vertinami pretendentų gebėjimai audito srityje, tačiau valstybės tarnautojo egzamino raštu metu patikrinamos daugiau tik bendrojo pobūdžio žinios. Priėmimo į valstybės tarnybą reikalavimai, nustatyti LR Valstybės tarnybos įstatymu (1999), kuriame nurodoma, kad į valstybės tarnautojo pareigas priimami asmenys turi atitikti specialius reikalavimus, nustatytus pareigybės aprašyme. Tai pat LR Valstybės tarnybos įstatymo 11 straipsnio 1 dalyje nurodoma, kad asmuo į karjeros valstybės tarnautojo pareigas gali būti priimamas konkurso būdu arba be konkurso. Asmuo, konkurso būdu priimamas į karjeros valstybės tarnautojo pareigas, egzaminuojamas raštu (testas) ir žodžiu (pokalbis). Pokalbio metu patikrinami asmens gebėjimai atlikti valstybės tarnautojo pareigybės aprašyme nustatytas funkcijas, taip pat kitų kalbų, privalomų tokioms funkcijoms atlikti, mokėjimas. LR Vyriausybės nutarimo „Dėl konkursų į valstybės tarnautojo pareigas organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ 41 punkte nurodoma, kad egzaminas raštu susideda iš 30-50 testo klausimų, sudaromų iš teisės aktų, susijusių su pareigybės, dėl kurios vyksta konkursas, funkcijomis. Šiuos testo klausimus parengia konkursą organizuojanti įstaiga. Likę 70 testo klausimų yra sudaromi iš įstatymų bei kitų teisės aktų, kurie yra nurodyti nutarimo 6 priede. Konkursą laimėjęs asmuo neprivalo turėti valstybinio auditoriaus kvalifikaciją patvirtinantį atestatą. Tačiau įdiegta viešųjų juridinių asmenų išorės auditorių sertifikavimo sistema padėtų suvienodinti visiems išorės auditoriams taikomus reikalavimus.

Atlikus analizę, galima teigti, kad norint tapti atestuotu auditoriumi reikia turėti aukštąjį išsilavinimą, tam tikros darbo audito srityje patirties, būti nepriekaištingos reputacijos ir išlaikyti kvalifikacinius auditoriaus egzaminus. Auditorius turi dorai ir sąžiningai atlikti jam patikėtas pareigas. Šiam reikalavimui užtikrinti, reikalingas profesinių etikos normų laikymasis. Auditoriams keliamų reikalavimų ir taikomų profesinės etikos normų analizė pateikiama 15 lentelėje.

15 lentelė. Auditoriams keliamų reikalavimų ir taikomų profesinės etikos normų analizė

Dokumento tipas	Auditoriui taikomi reikalavimai ir profesinio elgesio normos
LAR patvirtintas auditorių profesinės etikos kodeksas	- Lietuvos audito rūmų patvirtintas auditorių profesinės etikos kodeksas nustato atestuoto auditoriaus profesinio elgesio normas. - Auditorius savo veikloje privalo laikytis duotos priesaikos, Lietuvos Respublikos Konstitucijos, Audito įstatymo, kitų įstatymų ir Lietuvos Respublikos auditorių rūmų statuto. - Auditorius savo profesinėje veikloje turi vadovautis šiomis specifinėmis elgesio normomis: nepriklausomybe; sąžiningumu ir objektyvumu; kompetencija; konfidencialumu.
TBF buhalterių profesionalų etikos kodeksas	- Lietuvos audito rūmai prižiūri kaip auditoriai ir audito įmonės laikosi Buhalterių profesionalų etikos kodekso, tarptautinių audito standartų bei kitų teisės aktų. - Etikos kodekse nurodoma, kad buhalteris profesionalas turi laikytis sąžiningumo, objektyvumo, profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo, konfidencialumo ir profesionalaus elgesio principų. - Buhalteris profesionalas turi laikytis atitinkamų įstatymų ir teisės aktų ir vengti jo profesiją diskredituojančių veiksmų.
1977 m. INTOSAI priimta Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“	- AAI auditoriai privalo būti sąžiningi ir turėti atitinkamą kvalifikaciją, reikalingą atlikti patikėtas užduotis. - Renkant AAI personalą būtina atkreipti dėmesį į pretendentų didesnes nei vidutines žinias, įgūdžius ir atitinkamą profesinę patirtį. - Būtina skirti didelį dėmesį visų AAI narių ir personalo teoriniam ir praktiniam profesiniam tobulinimui tiek institucijos viduje, tiek universitetuose bei tarptautinėse programose. - AAI joms patikėtus uždavinius gali atlikti objektyviai ir efektyviai tik tuo atveju, jei jos yra nepriklausomos nuo audituojamų subjektų ir yra apsaugotos nuo pašalinės įtakos. AAI nepriklausomumas yra tiesiogiai susijęs su jos narių nepriklausomumu.
Tarptautiniai audito standartai (200-asis tarptautinis audito standartas (TAS) „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal TAS“)	- Auditorius privalo laikytis atitinkamų etikos reikalavimų. Atitinkami etikos reikalavimai, susiję su finansinių atskaitų auditu, apibrėžti TBF patvirtinto Buhalterių profesionalų etikos kodekso A ir B dalyse. - Pagrindiniai principai, kurių pagal TBF kodeksą privalo laikytis auditorius, yra sąžiningumas, objektyvumas, profesinė kompetencija ir reikiamas atidumas, konfidencialumas ir profesionalus elgesys. Profesinis skepticizmas yra būtinas norint kritiškai vertinti audito įrodymus. Profesinis sprendimas yra būtina tinkamo audito atlikimo sąlyga.
Nacionaliniai audito standartai (1-asis nacionalinis audito standartas „Finansinės atskaitomybės audito tikslai ir bendrieji principai“)	- Auditoriaus profesinio elgesio normos grindžiamos šiais etikos principais: nepriklausomumu, sąžiningumu, objektyvumu, profesine kompetencija ir pareigingumu, konfidencialumu, profesiniu elgesiu ir techniniais standartais. - Auditorius turi planuoti ir atlikti auditą su profesiniu skepticizmu, pripažindamas, jog gali būti aplinkybių, dėl kurių finansinė atskaitomybė galėtų būti reikšmingai iškraipyta.

15 lentelės tęsinys kitame puslapyje

15 lentelės tęsinys

Dokumento tipas	Auditoriui taikomi reikalavimai ir profesinio elgesio normos
LR Audito įstatymas	• Audito įmonės ir auditoriai, atlikdami auditą, privalo laikytis Buhalterių profesionalų etikos kodekse nustatytų profesinės etikos principų, vadovautis įstatymais ir kitais teisės aktais, tarptautiniais audito standartais. • Audito įmonėms ir auditoriams galioja šie pagrindiniai profesinės etikos principai: nepriklausomumo ir objektyvumo, konfidencialumo ir profesinės paslapties, sąžiningumo, profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo ir atsakomybės visuomenei. • Auditorius privalo nuolat kelti profesinę kvalifikaciją auditorių kvalifikacijos kėlimo kursuose.
LR Valstybės kontrolės įstatymas	• Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinę etiką reglamentuoja valstybės kontrolieriaus patvirtintas Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodeksas. • Valstybės kontrolės pareigūnai turi tas pačias pareigas kaip ir valstybės tarnautojai. • Valstybės kontrolės pareigūnai privalo: gerbti audituojamo subjekto teises ir teisėtus interesus; neskelbti atlikto audito duomenų ir viešai jų nevertinti, kol nepasirašyta audito ataskaita; saugoti valstybės ir tarnybos paslaptis. Nesinaudoti ir neleisti naudotis tarnybine ar su tarnyba susijusia riboto naudojimo informacija kitokia tvarka ir mastu, nei nustato įstatymai ar kiti teisės aktai. • Valstybės kontrolė turi sudaryti sąlygas pareigūnų kvalifikacijai kelti, o pareigūnai privalo nuolat kelti savo kvalifikaciją valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka.
LR Valstybės tarnybos įstatymas	• Valstybės tarnautojų veiklos svarbiausi etikos principai yra pagarba žmogui ir valstybei, teisingumas, nesavanaudiškumas, padorumas, nešališkumas, atsakomybė, viešumas, pavyzdingumas. • Į valstybės tarnautojo pareigas priimami asmenys turi atitikti specialius reikalavimus, nustatytus pareigybės aprašyme. • Valstybės tarnautojų mokymo rūšys yra šios: 1. Įvadinis mokymas – priimtų į karjeros valstybės tarnautojo pareigas valstybės tarnautojų profesinių žinių įgijimas ir įgūdžių formavimas. Pradėję eiti pareigas karjeros valstybės tarnautojai, kurie prieš tai nėra išklause įvadinio mokymo programų, per metus nuo priėmimo į pareigas dienos privalo jas išklausti; 2. Kvalifikacijos tobulinimas – tęstinės studijos, specialių profesinių žinių plėtimas, valstybės valdymo ir administravimo įgūdžių bei gebėjimų tobulinimas paties valstybės tarnautojo arba valstybės ar savivaldybės institucijos ar įstaigos iniciatyva per visą tarnybos einant pareigas arba siekiant aukštesnių valstybės tarnautojo pareigų laiką.

15 lentelės tęsinys kitame puslapyje

15 lentelės tęsinys

Dokumento tipas	Auditoriui taikomi reikalavimai ir profesinio elgesio normos
LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas	• Vidaus auditorius, atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi vadovautis viešojo juridinio asmens vadovo patvirtintais vidaus audito tarnybos nuostatais, Vidaus audito metodika, vidaus auditą reglamentuojančiais Lietuvos Respublikos teisės aktais, pareigybės aprašymu, vidaus audito tarnybos vadovo nurodymais. • Vidaus auditorius, laikydamasis Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintų profesinės etikos taisyklių, privalo: 1. Būti objektyvus ir nešališkas, susilaikyti nuo išankstinio viešo vertinimo. 2. Užtikrinti vidaus audito metu paimtų audituoti finansinių ataskaitų, apskaitos dokumentų ir kitų duomenų kopijų saugumą. 3. Aptarti parengtą vidaus audito ataskaitos projektą su audituojamų viešojo juridinio asmens padalinių ir pavaldžių arba jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų vadovais bei su atsakingais už atitinkamą darbo sritį valstybės tarnautojais ar darbuotojais. 4. atsisakyti atlikti vidaus auditą, kai gali iškilti viešųjų ir privačių interesų konfliktas. 5. Atlikęs vidaus auditą, atsiskaityti vidaus audito tarnybos vadovui. 6. Nuolat tobulinti savo žinias, įgūdžius ir kitas profesines savybes bei gebėjimus.
Atestuoto vidaus auditoriaus vardo suteikimo nuostatai	• Atestuotas vidaus auditorius - aukštos profesinės kvalifikacijos specialistas. • Šio vardo suteikimas patvirtina vidaus auditoriaus profesinę kompetenciją, pasirengimą laikytis tarptautinių vidaus audito standartų ir vidaus auditoriaus etikos kodekso normų, jo gebėjimą kokybiškai organizuoti bei atlikti vidaus audito procedūras, konsultuoti įmones, įstaigas, organizacijos vadovus valdymo, veiklos ir vidaus kontrolės organizavimo klausimais. • Atestuoti vidaus auditoriai privalo nuolatos kelti kvalifikaciją tęstinio mokymo kursuose.

Atlikta auditoriams keliamų reikalavimų ir taikomų profesinės etikos normų analizė leidžia išskirti 9 pagrindinius principus, kurių auditorius turėtų laikytis savo profesinėje veikloje.

Sąžiningumo. Auditorius privalo sąžiningai ir dorai atlikti savo profesines pareigas.

Objektyvumo. Auditorius neturi leisti, kad šališkumas, interesų konfliktas ar per daug didelė kitų asmenų įtaka paveiktų jo profesinius ar verslo sprendimus. Auditorius neturi tyčia iškreipti faktų.

Nepriklausomybės. Auditorius gali atlikti auditą tik būdamas nepriklausomas nuo užsakovo ir audituojamos įmonės.

Konfidencialumo. Auditorius privalo laikyti paslapyje užsakovo patikėtą informaciją neteikti jos tretiesiems asmenims.

Profesionalaus elgesio. Buhalteris profesionalas turi laikytis atitinkamų įstatymų ir teisės aktų ir vengti jo profesiją diskredituojančių veiksmų.

Profesinis skepticizmas yra būtinas norint kritiškai vertinti audito įrodymus. Laikydamasis šio požiūrio, auditorius abejoja iš vadovybės ir už valdymą atsakingų asmenų gautais prieštaraujančiais audito įrodymais bei dokumentų ir gautų atsakymų į paklausimus bei kitos informacijos patikimumu. Be to, vertinamas audito įrodymų patikimumas ir tinkamumas atsižvelgus į esamas aplinkybes, pavyzdžiui, tokiu atveju, kai egzistuoja apgaulės rizikos veiksniai ir vienas apgaulei jautrus dokumentas yra vienintelis reikšmingos sumos finansinėje ataskaitoje patvirtinimo įrodymas.

Profesinis sprendimas yra būtina tinkamo audito atlikimo sąlyga. Taip yra todėl, kad interpretuoti atitinkamus etikos reikalavimus bei tarptautinius audito standartus ir priimti viso audito metu reikalingus kompetentingus sprendimus galima tik taikant atitinkamas žinias apie faktus bei aplinkybes ir remiantis patirtimi. Profesinio sprendimo, kurio tikimasi iš auditoriaus, skiriamasis požymis yra tas, kad tokį sprendimą priima auditorius, kurio išsilavinimas, žinios ir patirtis jam yra padėję įgyti pagrįstiems sprendimams priimti reikalingą kompetenciją. Kiekvienu konkrečiu atveju profesinį sprendimą auditorius priima remdamasis auditoriui žinomais faktais ir aplinkybėmis.

Atsakomybės visuomenei. Audito rezultatais naudojasi finansinių ataskaitų informacijos vartotojai (kredito įstaigos, valstybės institucijos, darbdaviai ir darbuotojai, įmonių savininkai ir dalyviai, investuotojai ir kiti), priimdami ekonominius sprendimus.

Auditorių tarpusavio santykiai grindžiami mandagumu, taktiškumu, sąžiningumu, draugiškumu ir pasitikėjimu.

Profesinės kompetencijos. Profesinė kompetencija reikalauja iš auditoriaus nuolat tobulintis, įgyti naujų žinių audito, buhalterinės apskaitos, mokesčių, finansų ir kitose srityse, susijusiose su auditoriaus kvalifikacija, ir tai turi būti atliekama per visą auditoriaus aktyvios veiklos laiką. Auditorių kvalifikacijos kėlimas turi būti skatinamas visomis galimomis finansinėmis ir organizacinėmis priemonėmis. Profesinis tobulėjimas turi apimti ne tik tokias tradicines sritis kaip teisė, ekonomika ir apskaita, bet ir kitas verslo vadybos technikas, tokias kaip elektroninių duomenų apdorojimas.

Profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo principas įpareigoja auditorius išlaikyti tokį profesinių žinių ir įgūdžių lygį, kuris užtikrintų, kad klientui arba darbdaviui būtų teikiamos aukšto lygio profesinės paslaugos. Teikiant profesines paslaugas auditorius turi kruopščiai laikytis galiojančių specialiųjų ir profesinių standartų. Teikiant aukšto lygio profesines paslaugas, būtina tinkamai taikyti profesines žinias ir įgūdžius. Profesinė kompetencija gali būti padalinta į du atskirus etapus - profesinės kompetencijos įgijimo ir profesinės kompetencijos išlaikymo.

Profesinės kompetencijos išlaikymas reikalauja nuolat žinoti ir suprasti svarbias specialiąsias, profesines ir verslo naujoves. Nuolatinis profesinis tobulėjimas išugdo ir įtvirtina auditoriaus gebėjimus, leidžiančius jam kompetentingai veikti profesinėje aplinkoje.

8-ajame tarptautiniame mokymosi standarte „Kompetencijos reikalavimai audito profesionalams“ nurodoma, kad žinių turinys mokymosi ir tobulėjimo programoje audito profesionalams turėtų apimti tokias sritis: istorinės informacijos auditą, finansinę apskaitą ir atskaitomybę, informacines technologijas. Auditoriai turi gebėti profesinius įgūdžius, vertybes, tam tikras etikos normas pritaikyti audito aplinkoje.

Prieš pradėdami dirbti audito profesionalais per tam tikrą laikotarpį turėtų būti įgiję atitinkamos praktinės patirties. Šis laikotarpis turėtų būti pakankamai ilgas ir intensyvus, leidžiantis jiems pademonstruoti, kad jie įgijo būtinas profesines žinias, profesinius įgūdžius ir profesines vertybes, etiką ir požiūrius. Tęstinis profesinis tobulėjimas taip pat bus būtinas užtikrinant, kad audito profesionalai tobulintų ir palaikytų tolesnę kompetenciją.

Auditorius, įgijęs atestuoto auditoriaus vardą, privalo nuolat kelti profesinę kvalifikaciją auditorių kvalifikacijos kėlimo kursuose (per kiekvienus vienus paskui kitus einančius trejus metus išklaudyti ne mažiau kaip 120 valandų kursų arba išeiti lygiavertį profesinės kvalifikacijos tobulinimo kursą). Auditorių kvalifikacijos kėlimo kursų turinio reikalavimus (privalomų valandų paskirstymo pagal temas ir t. t.) nustato Lietuvos auditorių rūmai, suderinę su Audito ir apskaitos tarnyba.

Vienas iš svarbiausių auditoriui keliamų reikalavimų yra tinkamas profesinis pasirengimas. Nuolatinis tobulinimosi procesas reikalingas ne tik tam kad išlaikyti jau turimą žinių kiekį, bet ir stengiantis neatsilikti bei prisitaikyti prie nuolat besikeičiančios rinkos sąlygų.

3.2.2. LR Valstybės kontrolės žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybių ir perspektyvų analizė

Institucijos darbo rezultatų kokybė priklauso nuo jos veiklos efektyvumo ir tinkamo darbuotojų profesinio pasirengimo. Ne išimtis yra ir audito funkcijas vykdančios institucijos. Kaip teorinėje dalyje buvo apibrėžta, Lietuvoje auditą gali atlikti LR Valstybės kontrolė, savivaldybių kontrolieriai ir nepriklausomos audito įmonės. Visų audito paslaugas teikiančių įstaigų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybes ištirti būtų gana sunku, darbe pasirinkta nagrinėti valstybinių auditorių žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybes. Viešojo sektoriaus teikiamos paslaugos yra svarbios ir socialiai jautrios. Itin aktuali ir auditorių atliekamo darbo kokybė, nuo kurios priklauso, ar laiku bus pastebėtos viešajame sektoriuje atsiradusios problemos, suteikta reikiama pagalba bei surastos sprendimo galimybės. Norint išsiaiškinti, kokios yra auditorių žmogiškųjų išteklių ugdymo galimybės, LR Valstybės kontrolėje atliktas šios srities darbuotojų ekspertinis vertinimas.

Atsižvelgiant į formalią informaciją apie ekspertus, kuri pateikta 2.2. skyriuje, apklausti 22 LR Valstybės kontrolėje dirbantys auditoriai - ekspertai. Tyrimas atliktas 2011 m. birželio – 2011 m. rugsėjo mėn. Ekspertai apklausti anketinės apklausos būdu.

Respondentų atsakymų duomenys apdoroti „Statistical Package for Social Sciences 19.0“ programa. Tyrimo rezultatų pagrindimui taikyti kokybiniai statistinės analizės metodai.

Empirinio tyrimo rezultatai.

Ekspertiniame vertinime dalyvavo 8 vyrai ir 14 moterų, kurie Valstybės kontrolės institucijoje užima skirtingas pareigas – 1 padalinio, skyriaus vadovas, pavaduotojas, 3 vyriausieji valstybiniai auditoriai, 11 vyresniųjų valstybinių auditorių, 7 valstybiniai auditoriai. Ekspertų pasiskirstymas pagal užimamas pareigas pateiktas 16 lentelėje.

16 lentelė. Ekspertų pasiskirstymas pagal užimamas pareigas

Ekspertų užimamos pareigos	Padalinio vadovas ar pavaduotojas	Vyriausiasis valstybinis auditorius	Vyresnysis valstybinis auditorius	Valstybinis auditorius
Ekspertų skaičius	1	3	11	7

Net pusė (50 proc.) apklausoje dalyvavusių ekspertų yra vyresnieji valstybiniai auditoriai. Valstybiniai auditoriai sudarė 31 proc. dalyvavusiųjų apklausoje, vyriausieji valstybiniai auditoriai – 14 proc. apklaustųjų, o padalinio vadovai ar pavaduotojai – 5 proc. apklaustųjų.

Didžioji dalis respondentų pasiskirstę 21-30 metų amžiaus grupėje (50 proc.) ir 31-40 amžiaus grupėje (27 proc.), 41-50 amžiaus grupėje dalyvavo 23 proc. respondentų, o 51-60 m. amžiaus grupėje dalyvavusių nebuvo.

Apklausoje dalyvavusių ekspertų darbo stažas audito srityje yra skirtingas (17 lentelė.).

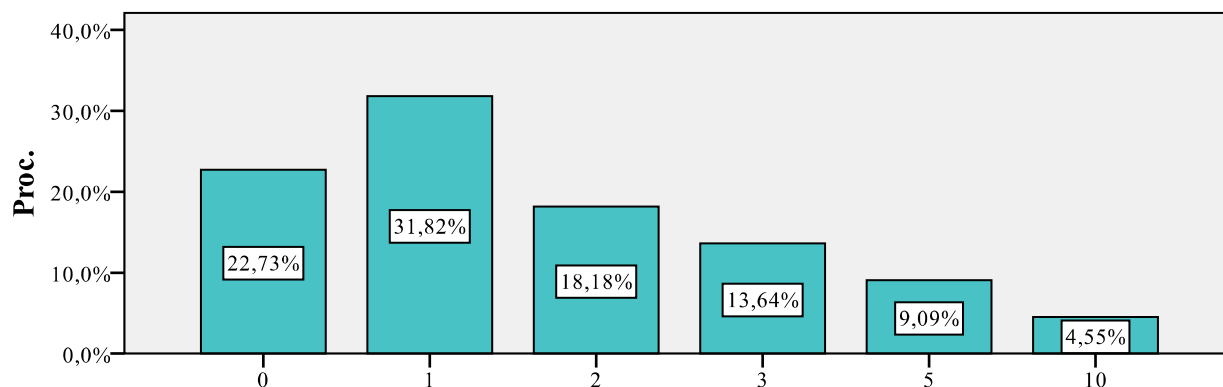
17 lentelė. Ekspertų pasiskirstymas pagal darbo stažą audito srityje (metais)

Ekspertų darbo stažas (metais)	Iki 1 m.	Nuo 1 iki 3 m.	Nuo 3 iki 5 m.	Nuo 5 iki 10 m.	Daugiau nei 10 m.
Ekspertų skaičius	3	5	4	7	3

Iš visų ekspertų, 32 proc. turi nuo 5 iki 10 metų darbo stažą audito srityje, 23 proc. darbo stažas – nuo 1 iki 3 metų, 18 proc. apklaustųjų darbo stažas yra nuo 3 iki 5 metų. Ekspertai, kurių darbo stažas - iki 1 metų ir daugiau nei 10 metų sudarė po 13,5 proc. Atlikto tyrimo duomenimis, 63 proc. respondentų turi daugiau nei 3 metų darbo patirtį audito srityje.

Pagal LR Valstybės kontrolės įstatymą, į LR Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybą priimami asmenys, turintys aukštąjį universitetinį išsilavinimą. Didžioji dalis respondentų įgiję magistro laipsnį (68 proc.), o likusieji – bakalauro laipsnį (32 proc.).

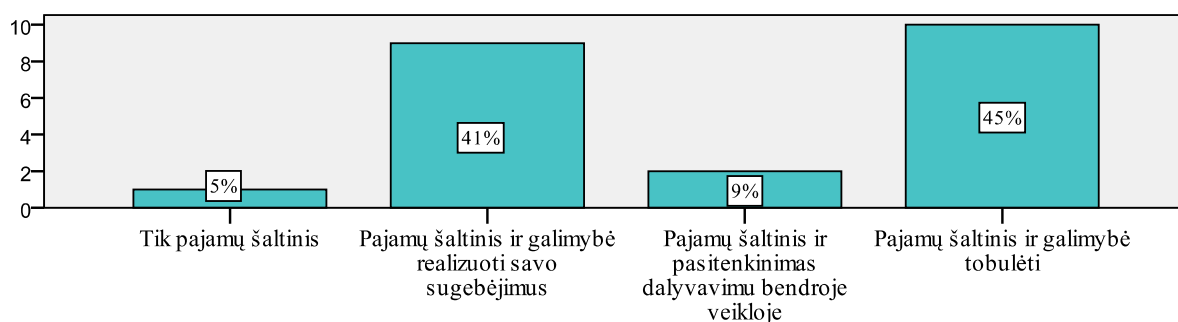
Viena iš LR Valstybės kontrolės 2011-2015 m. valstybinio audito strategijos įgyvendinimo priemonių yra darbuotojų profesinės kompetencijos didinimas. Ypatingas dėmesys skiriamas darbuotojų profesiniams mokymams ir kvalifikacijos kėlimui. Visi apklausoje dalyvavę ekspertai (100 proc.) nurodė, kad Valstybės kontrolės institucija pritaria darbuotojų kvalifikacijos kėlimui. Per pastaruosius trejus metus kvalifikaciją kėlė ne itin didelis respondentų skaičius (23 pav.)



23 pav. Ekspertų kvalifikacijos kėlimo dažnumo pasiskirstymas per pastaruosius 3 metus (proc.)

Net 22,73 proc. apklaustųjų per pastaruosius trejus metus nė karto nekėlė savo kvalifikacijos, o 31,82 proc. apklaustųjų kvalifikaciją kėlė tik vieną kartą. 18,18 proc. respondentų kvalifikaciją kėlė du kartus, 13,64 proc. respondentų – tris kartus, 9,09 proc. apklaustųjų kvalifikaciją kėlė penkis kartus ir tik 4,55 proc. respondentų kvalifikaciją kėlė dešimt kartų. Tai, kad daugiau kaip pusė tyrime dalyvavusių respondentų (54,55 proc.) per pastaruosius trejus metus nė karto nekėlė kvalifikacijos arba kėlė kvalifikaciją tik vieną kartą, galėjo įtakoti ir tai, jog 37 proc. apklaustųjų institucijoje dirba ne ilgiau kaip tris metus. Iš to galima daryti išvadą, kad toks ekspertų kvalifikacijos kėlimo dažnumas yra nepakankamas, nes didžioji dalis respondentų per metus kvalifikaciją kelia ne daugiau kaip vieną kartą arba išvis jos nekelia.

Apklausus respondentus, koks jų požiūris į darbą, buvo nustatyta, kad 86 proc. apklaustųjų dirbdami siekia įgyti patirties, tobulinti savo įgūdžius bei už savo atliekamą darbą gauti piniginių atlyginimą (24 pav.).

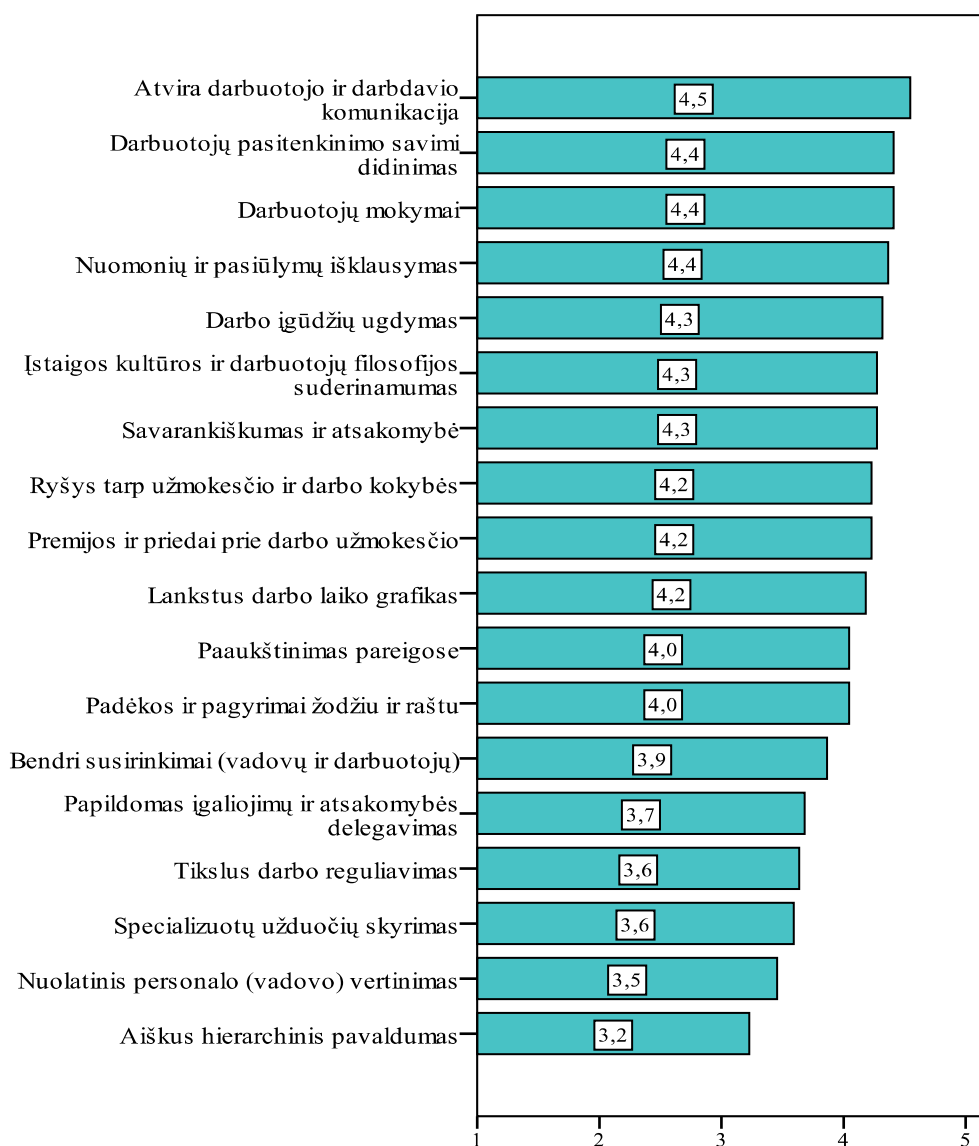


24 pav. Ekspertų požiūrio į savo atliekamą darbą procentinis pasiskirstymas

9 proc. respondentų nurodė, kad darbą jie suvokia kaip pajamų šaltinį ir pasitenkinimą dalyvavimu bendroje veikloje, o 5 proc. respondentų darbas yra tik pajamų šaltinis. Apibendrinus rezultatus, galima teigti, kad daugumai respondentų (86 proc.) yra svarbu ne tik uždirbti, bet tobulėti, įgyti patirties ir realizuoti save.

Tyrime dalyvavusių ekspertų darbo aspektų svarbos, darbo aplinkos kokybę sąlygojančių veiksmų bei motyvavimo priemonių vertinimas išsidėstęs įvairių rangų Likerto nuostatų skalėje (pavyzdžiui, teiginio „Įvertinkite balais pateiktų darbo aspektų svarbą jums“ atsakymui „visiškai nesvarbu“ suteikta reikšmė yra „1“, o „labai svarbu“ – „5“ ir t.t.).

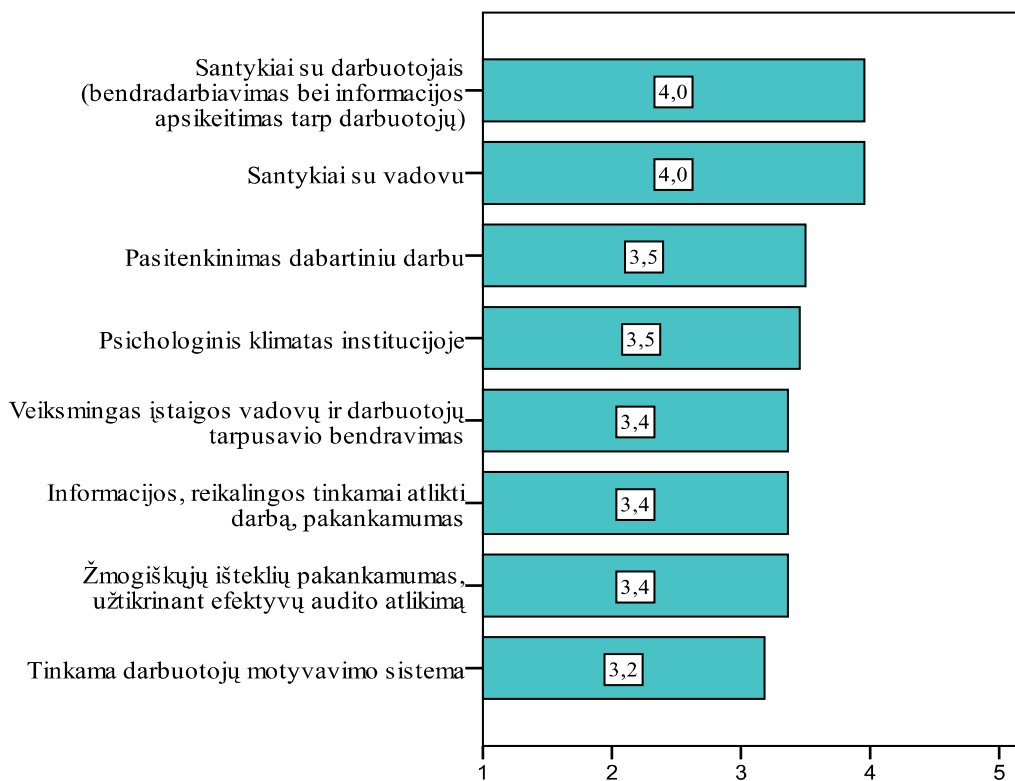
Pirmiausia analizuojama pateiktų darbo aspektų vertinimo svarba. Iš 25 pav. pateiktų duomenų matyti, kad ekspertams svarbiausia yra atvira darbuotojo ir darbdavio komunikacija. Šį darbo aspektą ekspertai įvertino net 4,5 balo iš galimų 5 balų.



25 pav. Darbo aspektų svarbos ekspertams vertinimas (balais)

Darbuotojų pasitenkinimo savimi didinimas, darbuotojų mokymai (kursai, seminarai, paskaitos ir pan.), nuomonių ir pasiūlymų išklausymas buvo įvertinti po 4,4 balo. Apibendrinus tyrimo duomenis, galima daryti išvadą, kad ekspertams yra svarbiausi tie darbo veiksniai, kurie susiję su darbuotojo gebėjimų ir įgūdžių tobulinimu (mokymai, darbo įgūdžių ugdymas, savarankiškumas ir atsakomybė ir pan.) bei socialinių ryšių stiprinimu (atvira darbuotojo ir darbdavio komunikacija, nuomonių ir pasiūlymų išklausymas, įstaigos kultūros ir darbuotojų filosofijos suderinamumas). Mažiausiais balais buvo įvertinti šie darbo aspektai – aiškus hierarchinis pavaldumas (3,2 balo); nuolatinis personalo (vadovo) vertinimas (3,5 balo); specializuotų užduočių skyrimas (3,6 balo); tikslus darbo reguliavimas (3,6 balo); papildomų įgaliojimų ir atsakomybės delegavimas (3,7 balo). Ekspertams darbe daug svarbiau yra atsakomybė ir savarankiškumas nei tikslus darbo reguliavimas. Tai rodo, kad respondentai yra linkę savo darbą planuoti patys. Ekspertams mažiausiai svarbus yra aiškus hierarchinis pavaldumas, o daug svarbiau yra atvira darbuotojo ir darbdavio komunikacija.

Apklausus ekspertus, kaip jie vertina darbo aplinkos kokybę sąlygojančius veiksnius, buvo nustatyta, kad ekspertai geriausiai įvertino tokius veiksnius kaip santykiai su darbuotojais ir santykiai su vadovu (26 pav.). Darbo aplinkos kokybę sąlygojantys veiksniai buvo įvertinti 4 balais iš galimų 5 balų. Prasčiausiai ekspertai įvertino tokius veiksnius kaip tinkama darbuotojų motyvavimo sistema (3,2 balo); žmogiškųjų išteklių pakankamumas užtikrinant efektyvų audito atlikimą (3,4 balo); informacijos, reikalingos tinkamai atlikti darbą, pakankamumas (3,4 balo); veiksmingas įstaigos vadovų ir darbuotojų tarpusavio bendravimas (3,4 balo); psichologinis klimatas institucijoje (3,5 balo); pasitenkinimas dabartiniu darbu (3,5 balo).



26 pav. Darbo aplinkos kokybę sąlygojančių veiksnių vertinimas (balais)

Atliktas tyrimas atskleidė, kad ekspertai nėra patenkinti darbuotojų motyvavimo sistema, jaučia informacijos, reikalingos tinkamai atlikti darbą, stygių. Žmogiškųjų išteklių pakankamumas, užtikrinant efektyvų audito atlikimą buvo įvertintas tik kiek daugiau nei patenkinamai (3,4 balo). Tai rodo, kad darbuotojams tenka didelis darbo krūvis. Nors ekspertų santykiai su vadovu buvo įvertinti gerai, tačiau trūksta veiksmingo vadovų ir darbuotojų tarpusavio bendravimo. Nuo veiksmingo įstaigos vadovų ir darbuotojų tarpusavio bendravimo priklauso darbuotojų motyvacijos gerai atlikti savo darbą lygis bei teigiamas psichologinis klimatas institucijoje. Todėl šių veiksnių gerinimas yra ypač aktualus.

Net 77,28 proc. ekspertų nurodė, kad jiems tenka dirbti viršvalandžius. Kelis kartus per savaitę viršvalandžius dirba 68,18 proc. respondentų, kasdien ir savaitgaliais – po 4,55 proc. respondentų. Tik 22,73 proc. apklaustųjų nesusiduria su įprastinį darbo krūvį viršijančia veikla. Tai, kad didžiajai daliai respondentų tenka dirbti viršvalandžius, gali sąlygoti arba didelis darbo krūvis, arba profesinės kompetencijos stoka. Atsižvelgiant į tai, kad ekspertai (26 pav.) žmogiškųjų išteklių pakankumą, užtikrinant efektyvų audito atlikimą įvertino tik 3,4 balais, galima daryti išvadą, kad viršvalandžius įtakoja per didelis darbo krūvis.

Mackevičius ir Kazlauskienė (2004) teigia, kad auditoriui norint sėkmingai spręsti sudėtingas problemas, svarbu plėtoti savo erudiciją, intuiciją, sąžiningumą ir atsakingumą. Išanalizavus ekspertų vertinamas savybes, buvo nustatyta, kad respondentams svarbiausia yra sąžiningumas (4,7 balo), darbštumas, atidumas, nuoseklumas (4,6 balo), atsakomybės už priimamus sprendimus prisiėmimas (4,6 balo), nešališkas, objektyvus elgesys konfliktinėse situacijose (4,5 balo) ir gebėjimas palankiai reaguoti į pokyčius darbe (4,5 balo) (18 lentelė.).

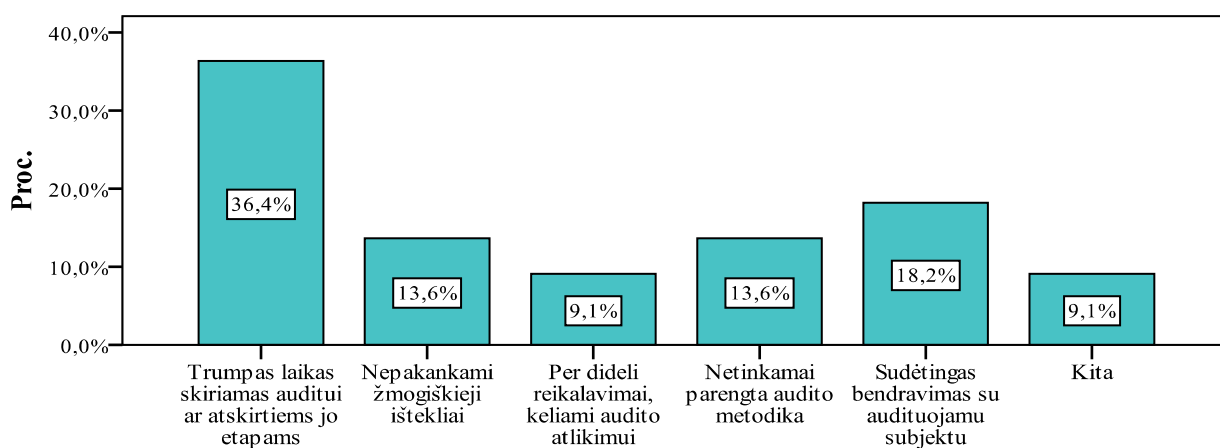
18 lentelė. Išvardintų individo savybių svarbos ir gebėjimo jas pritaikyti darbe vertinimas (balais)

Savybės	Išvardintų savybių svarba jums (vidurkis)	Šių savybių pritaikymas darbe (vidurkis)
Gebėjimas palankiai reaguoti į pokyčius darbe (naujų programų diegimas, IT naujovės, mokymai ir pan.)	4,5	4,2
Darbštumas, atidumas, nuoseklumas	4,6	4,5
Sąžiningumas	4,7	4,6
Atsakomybės už priimamus sprendimus prisiėmimas	4,6	4,2
Pastovus savo profesinių žinių ir sugebėjimų tobulinimas bei siekimas žinoti daugiau, nei to reikalauja dabartinė situacija	4,2	3,9
Kitų atsakymo, kritikos, rekomendacijų priėmimas be išankstinio nusistatymo	4,3	3,5
Nešališkas, objektyvus elgesys konfliktinėse situacijose	4,5	3,7

Tokias savybes kaip sąžiningumas, darbštumas, nuoseklumas, atsakomybės prisiėmimas ekspertai stengiasi kuo dažniau pritaikyti savo darbe. Sunkiausia respondentams yra nešališkai elgtis konfliktinėse situacijose (3,7 balo) bei be išankstinio nusistatymo priimti kitų rekomendacijas ir kritiką (3,5 balo). Ne visada ekspertams pavyksta tobulinti savo profesines žinias ir įgūdžius, siekti žinoti daugiau nei to reikalauja dabartinė situacija (3,9 balo).

Apibendrinus 18 lentelėje pateiktus duomenis, galima daryti išvadą, kad ekspertams reikėtų tobulinti gebėjimą priimti kritiką be išankstinio nusistatymo, konfliktinių situacijų valdymo įgūdžius.

Audito procesas apima visus audito etapus. Finansinio audito procesas: planavimas, savarankiškų audito procedūrų atlikimas, audito ataskaitos ir išvados parengimas bei veikla po audito. Veiklos audito procesas: planavimas – strateginis ir išankstinis tyrimas, pagrindinis tyrimas, stebėjimo po audito atlikimas. Atliekant tyrimą, siekiama sužinoti kokias problemas ekspertai įžvelgia audito procese (27 pav.).



27 pav. **Pagrindinės problemos įžvelgiamos audito procese (ekspertų požiūris)**

36,4 proc. ekspertų nurodė, kad skiriama per mažai laiko auditui ar atskirtiems jo etapams, 18,2 proc. apklaustųjų įvardino sudėtingą bendravimą su audituojamu subjektu. Ekspertai pagrindinėmis problemomis, įžvelgiamomis audito procese, nurodė žmogiškųjų išteklių nepakankamumą (13,6 proc.), netinkamai parengtą audito metodiką (13,6 proc.), per didelius reikalavimus, keliamus audito atlikimui (9,1 proc.). Ekspertai, nurodę „Kita“ (9,1 proc.), pažymėjo tokias problemas kaip nepakankama kitų darbuotojų kompetencija, apibrėžtumo atliekant auditą nebuvimas.

Motyvacija – tai žmonių skatinimas veikti taip, kad jie ir įmonė pasiektų išsikeltus savo tikslus ir būtų patenkinti kiekvieno žmogaus poreikiai. Įstaigos, kurios neįvertina motyvacijos reikšmės ir nesirūpina savo darbuotojų gerove dažniau nukenčia dėl didelės darbuotojų kaitos. Darbuotojas,

turintis gerą motyvaciją, nori būti darbe, didžiuojasi savo darbu, neturi neigiamo požiūrio į įstaigą, yra atsidavęs darbui ir jaučia pasitenkinimą juo. Todėl labai svarbu išsiaiškinti darbuotojų poreikius, sužinoti, kas verčia juo vienaip ar kitaip elgtis.

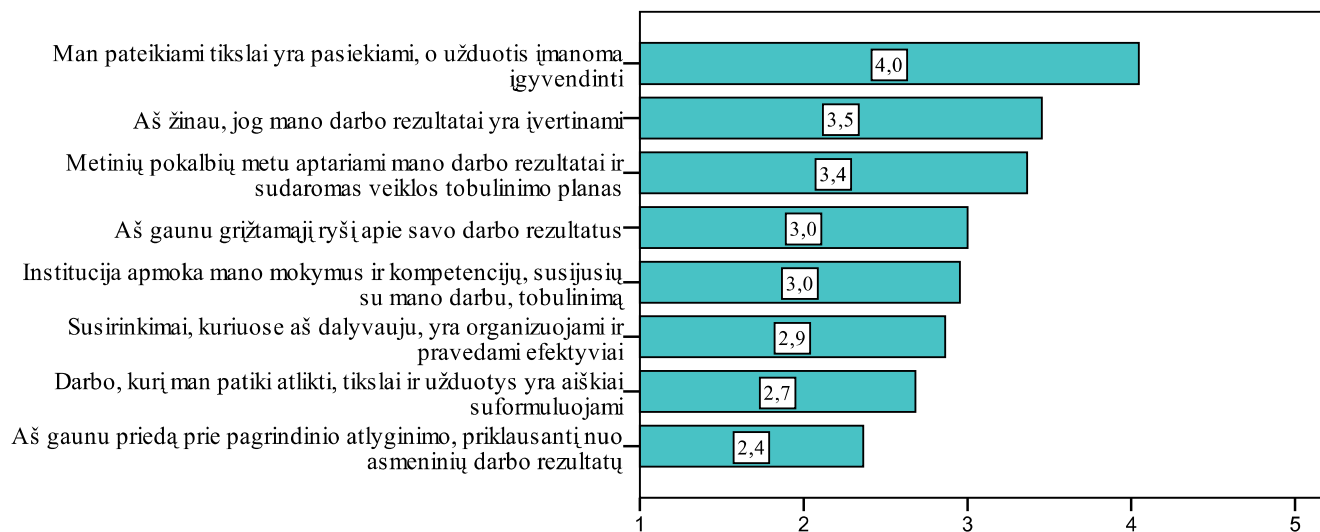
Ekspertai įvertino šių motyvavimo priemonių pakankamumą:

- efektyvų darbą skatinančios priemonės;
- iniciatyvą skatinančios priemonės;
- lojalumą institucijai skatinančios priemonės.

Pirmiausia bus aptarti efektyvų darbą skatinančių motyvavimo priemonių vertinimai (28 pav.). Apklausos rezultatai rodo, kad ekspertai labiausiai jaučiasi skatinami šiomis priemonėmis:

1. man pateikiami tikslai yra pasiekiami, o užduotis įmanoma įgyvendinti – 4 balai;
2. aš žinau, jog mano darbo rezultatai yra įvertinami – 3,5 balo;
3. metinių pokalbių metu aptariami mano darbo rezultatai ir sudaromas veiklos tobulinimo planas – 3,4 balo.

Ekspertams ne visiškai pakanka grįžtamojo ryšio apie savo darbo rezultatus (3 balai), institucija ne visada apmoka mokymus ir kompetencijų tobulinimą (3 balai). Ekspertai taip pat nurodė, kad jiems patikėto atlikti darbo tikslai ir užduotys nepakankamai aiškiai suformuluojami (2,7 balo), susirinkimams, kuriuose respondentams tenka dalyvauti, trūksta efektyvesnio organizavimo ir pravedimo (2,9 balo).



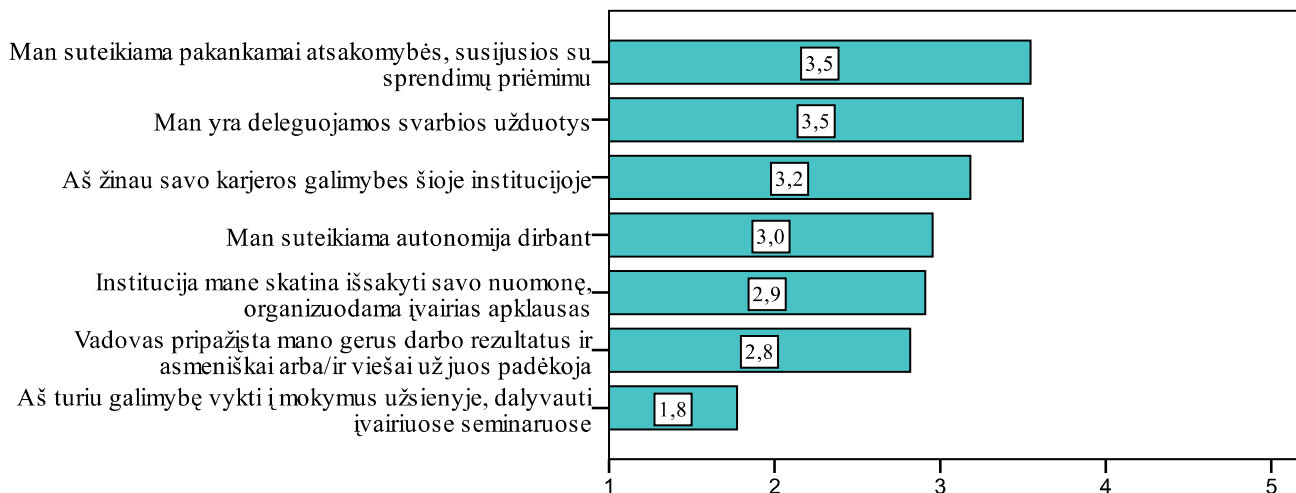
28 pav. **Efektyvų darbą skatinančių motyvavimo priemonių vertinimas (balais)**

Iniciatyvą skatinančias motyvavimo priemones ekspertai vertino vidutiniškai (nuo 3,5 iki 1,8 balų iš galimų 5). Labiausiai ekspertams trūksta galimybės vykti į mokymus užsienyje (1,8 balo), gerų darbo rezultatų pripažinimo ir vadovo padėkos už juos (2,8 balo), institucijos paskatinimo išsakyti savo nuomonę, organizuojant įvairias apklausas (2,9 balo).

Aukščiausiai ekspertai įvertino šias motyvavimo priemones (po 3,5 balo):

1. man suteikiama pakankamai atsakomybės, susijusios su sprendimų priėmimu;
2. man yra deleguojamos svarbios užduotys.

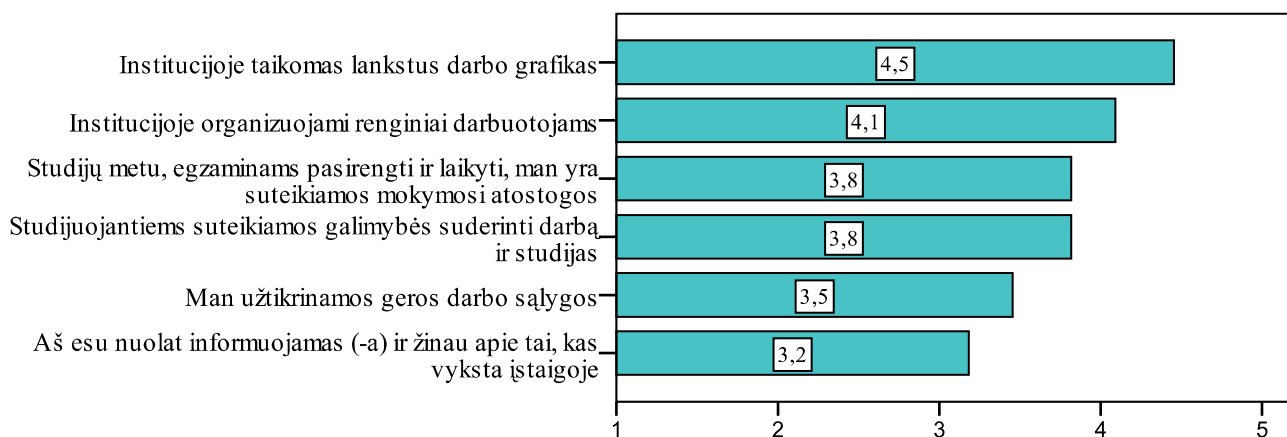
Apibendrinus tyrimo rezultatus, galima teigti, kad ekspertams trūksta teigiamo įvertinimo, nors jie dirba atsakingą darbą, kuriame yra skiriamos svarbios užduotys (29 pav.).



29 pav. **Iniciatyvą skatinančių motyvavimo priemonių vertinimas (balais)**

Lojalumą institucijai skatinančias priemones ekspertai įvertino kaip pakankamas (nuo 3,2 iki 4,5 balo iš galimų 5). Ekspertai nurodė, kad institucijoje taikomas lankstus darbo grafikas (4,5 balo), organizuojami renginiai darbuotojams (4,1 balo). Šias priemones respondentai įvertino kaip pakankamas (30 pav.).

Vidutiniškai buvo įvertintos tokios motyvavimo priemonės, kaip gerų darbo sąlygų užtikrinimas (3,5 balo) bei žinojimas apie tai, kas vyksta institucijoje (3,2 balo).



30 pav. **Lojalumą institucijai skatinančių motyvavimo priemonių vertinimas (balais)**

Apibendrinus efektyvų darbą, iniciatyvą ir lojalumą institucijai skatinančių motyvavimo priemonių vertinimą, galima teigti, kad ekspertai geriausiai įvertino lojalumą institucijai skatinančias

priemonės (vidurkis 3,82 balo). Efektyvų darbą (vidurkis 3,11 balo) ir iniciatyvą (vidurkis 2,96 balo) skatinančias priemones ekspertai įvertino gana panašiai. Toks vidutiniškas motyvavimo priemonių įvertinimas rodo, kad institucija ne iki galo išsiaiškinusi darbuotojų poreikius. Ekspertams stinga teigiamo darbo įvertinimo, darbo tikslų ir užduočių aiškesnio suformulavimo, efektyvesnio susirinkimų pravedimo.

Ekspertų vertinimas *Kendall konkordancijos koeficientu*.

Apklausoje dalyvavusių ekspertų nuomonių sutapimas vertintas Kendall konkordancijos koeficientu W , kartu tikrinant hipotezę apie jo reikšmės lygybę nuliui. Hipotezės tikrinimui pasirinktas reikšmingumo lygmuo $\alpha = 0,05$. Hipotezė apie koeficiento lygybę nuliui atmesta, kai stebimoji p -reikšmė buvo mažesnė už 0,05.

Ekspertų nuomonių sutapimą vertinant veiksnius ir jų grupes nusakančios Kendalo konkordancijos koeficiento W reikšmės pateiktos 19 lentelėje.

19 lentelė. Konkurencingumo veiksnių ir jų grupių Kendall'o W testo rezultatai

Tarpusavyje lyginamų veiksnių grupės	W	p -reikšmė	Pastabos
Darbo aspektai	0,152	0,000 ($<0,05$)	Ekspertų nuomonės statistiškai patikimai, nors ir silpnai sutampa.
Darbo aplinką sąlygojantys veiksniai	0,091	0,001 ($<0,05$)	Ekspertų nuomonės visiškai nesutampa.
Individo savybių svarba ekspertams	0,042	0,068 ($<0,05$)	Ekspertų nuomonės visiškai nesutampa.
Individo savybių pritaikomumas darbe	0,113	0,000 ($<0,05$)	Ekspertų nuomonės patikimai, nors ir silpnai sutampa.
Efektyvų darbą skatinančios priemonės	0,288	0,000 ($<0,05$)	Ekspertai gana sutartinai vertino veiksnius.
Iniciatyvą skatinančios priemonės	0,187	0,000 ($>0,05$)	Ekspertų nuomonės statistiškai patikimai nors ir silpnai sutampa.
Lojalumą institucijai skatinančios priemonės	0,404	0,000 ($<0,05$)	Ekspertų nuomonės gana patikimai sutampa.

Konkordancijos koeficientas buvo skaičiuojamas 12, 13, 14 ir 17 anketos klausimams. Anketos 12 klausime buvo pateikti tokie darbo aspektai: specializuotų užduočių skyrimas; darbo įgūdžių ugdymas; tikslus darbo reguliavimas; savarankiškumas ir atsakomybė, papildomas įgaliojimų ir atsakomybės delegavimas; darbuotojų mokymai; įstaigos kultūros ir darbuotojų filosofijos suderinamumas; darbuotojų pasitenkinimo savimi didinimas; atvira darbuotojo ir darbdavio komunikacija; premijos ir priedai prie darbo užmokesčio; padėkos ir pagyrimai; lankstus darbo laiko grafikas; paaugštinimas pareigose; nuolatinis personalo (vadovo) vertinimas; ryšys tarp darbo užmokesčio ir darbo kokybės;

nuomonių ir pasiūlymų išklauskas; bendri susirinkimai; aiškus hierarchinis pavaldumas. Šių veiksmų konkordancijos koeficientas $W=0,152$. Apskaičiuotas konkordancijos koeficientas rodo, kad ekspertų nuomonės patikimai, nors ir silpnai sutampa. Anketos 13 klausime buvo vertinti šie darbo aplinką įtakojantys veiksniai: psichologinis klimatas institucijoje; santykiai su vadovu; santykiai su darbuotojais; žmogiškųjų išteklių pakankamumas, užtikrinant efektyvų audito atlikimą; informacijos, reikalingos tinkamai atlikti darbą, pakankamumas; veiksmingas įstaigos vadovų ir darbuotojų tarpusavio bendravimas; pasitenkinimas dabartiniu darbu; tinkama darbuotojų motyvacijos sistema. Darbo aplinką įtakojančių veiksmų konkordancijos koeficientas $W=0,091$. Tai rodo, kad ekspertų nuomonės vertinant darbo aplinką įtakojančius veiksmus buvo skirtingos. Anketos 14 klausime ekspertai vertino individo savybių svarbą jiems bei šių savybių pritaikymą darbe. Buvo vertinamos šios savybės: gebėjimas palankiai reaguoti į pokyčius darbe; darbštumas, atidumas, nuoseklumas; sąžiningumas; atsakomybės už priimamus sprendimus prisiėmimas; pastovus savo žinių ir sugebėjimų tobulinimas; siekimas žinoti daugiau nei to reikalauja dabartinė situacija; kitų žinių ir patirties perėmimas; dalinimasis su kitais savo žiniomis ir patirtimi; pagalba komandos nariams; bendrų ir individualių tikslų derinimas; greitas kontakto su žmonėmis užmezgimas ir palaikymas; kitų atsakymo, kritikos, rekomendacijų priėmimas be išankstinio nusistatymo; nešališkas, objektyvus elgesys konfliktinėse situacijose. Individo savybių svarbos konkordancijos koeficientas $W=0,042$. Tai rodo, kad ekspertų nuomonės, vertinant šiuos veiksmus, visiškai nesutampa. Individo savybių pritaikomumo darbe konkordancijos koeficientas $W=0,113$. Ekspertų nuomonės patikimai, nors ir silpnai sutampa. Anketos 17 klausime ekspertai vertino motyvavimo priemonės, kurios buvo suskirstytos į tris grupes: efektyvų darbą skatinančios priemonės, iniciatyvą skatinančios priemonės ir lojalumą institucijai skatinančios priemonės. Anketoje išskirtos efektyvų darbą skatinančios priemonės: aš žinau, jog mano darbo rezultatai yra įvertinami; aš gaunu grįžtamąjį ryšį apie savo darbo rezultatus; aš gaunu priedą prie pagrindinio atlyginimo, priklausantį nuo asmeninių darbo rezultatų; aš gaunu apdovanojimus už išskirtinius pasiekimus; institucija apmoka mano mokymus ir kompetencijų, susijusių su mano darbu, tobulinimą; darbo, kurį man patiki atlikti, tikslai ir užduotys yra aiškiai suformuluojami; man pateikiami tikslai yra pasiekiami, o užduotis įmanoma įgyvendinti; metinių pokalbių metu aptariami mano darbo rezultatai ir sudaromas veiklos tobulinimo planas; susirinkimai, kuriuose aš dalyvauju, yra organizuojami ir pravedami efektyviai; studijuojantiems universitetuose institucija apmoka studijas, susijusias su darbo funkcijomis. Efektyvų darbą skatinančių priemonių konkordancijos koeficientas $W=0,288$. Tai rodo, kad ekspertų vertinimai gana sutartinai dera tarpusavyje. Anketoje buvo išskirtos devynios iniciatyvą skatinančios priemonės: aš žinau savo karjeros galimybes šioje institucijoje; aš turiu galimybę vykti į mokymus užsienyje, dalyvauti įvairiuose seminaruose; mane dažnai paskiria

audito grupės vadovu; aš galiu gauti premijas už racionalizacinius pasiūlymus; vadovas pripažįsta mano gerus darbo rezultatus ir asmeniškai arba/ir viešai už juos padėkoja; man suteikiama autonomija dirbant; man yra deleguojamos svarbios užduotys; man suteikiama pakankamai atsakomybės, susijusios su sprendimų priėmimu; institucija mane skatina išsakyti savo nuomonę, organizuodama įvairias apklausas. Iniciatyvą skatinančių priemonių konkordancijos koeficientas $W=0,187$. Tai rodo, kad ekspertų nuomonės statistiškai patikimai nors ir silpnai sutampa. Anketos 17 klausime buvo pateiktos septynios lojalumą institucijai skatinančios priemonės: man užtikrinamos geros darbo sąlygos; institucijoje taikomas lankstus darbo grafikas; studijuojantiems suteikiamos galimybės suderinti darbą ir studijas; studijų metu, egzaminams pasirengti ir laikyti, man yra suteikiamos mokymosi atostogos; aš esu nuolat informuojamas ir žinau apie tai, kas vyksta įstaigoje; institucijoje organizuojami renginiai darbuotojams; darbuotojai švenčių proga gauna piniginius priedus prie atlyginimo. Lojalumą institucijai skatinančių priemonių konkordancijos koeficientas $W=0,404$. Tai rodo, kad ekspertų nuomonės gana patikimai sutampa.

Ekspertiniame vertinime naudotos anketos (12-14, 17 klausimai) Kendall konkordancijos koeficientas $W=0,393$ (kai $p=0.000$). Tai rodo, kad ekspertai gana sutartinai vertino veiksnų grupes.

Anketos skalės vidiniam nuoseklumui (ekspertinių įverčių vidinei konsistencijai) įvertinti skaičiuotas Cronbach alfa koeficientas. Ekspertiniame vertinime naudotos anketos (12-14, 17 klausimai) Cronbach alfa koeficientas lygus 0,918, įrodantis priimtina ekspertinio vertinimo tarpusavio homogeniškumą ir anketos patikimumą.

Atlikus žmoniškųjų išteklių ugdymo vertinimą Valstybės kontrolėje nustatyta, kad institucija pritaria darbuotojų kvalifikacijos kėlimui. Tačiau per pastaruosius trejus metus net 54,55 proc. apklaustųjų nė karto nekėlė kvalifikacijos arba kėlė kvalifikaciją tik vieną kartą. Didžioji dalis respondentų (86 proc.) nurodė, kad jiems darbe svarbu ne tik užsidirbti, bet ir tobulėti, įgyti patirties, realizuoti save. Ekspertams labai svarbios tokios savybės kaip sąžiningumas, darbštumas, nuoseklumas, atsakomybės prisiėmimas, gebėjimas palankiai reaguoti į naujoves, pokyčius darbe (naujų programų diegimas, mokymai, IT naujovės ir pan.). Atliktas tyrimas atskleidė, kad ekspertai nėra patenkinti darbuotojų motyvavimo sistema, nepakanka žmoniškųjų išteklių, užtikrinant efektyvų audito atlikimą. Ekspertai nurodė, kad jie nėra visiškai patenkinti dabartiniu darbu bei institucijoje vyraujančiu psichologiniu klimatu. Santykius su vadovais ir darbuotojais, respondentai įvertino teigiamai. Ekspertams reikėtų tobulinti gebėjimą priimti kritiką be išankstinio nusistatymo, konfliktinių situacijų valdymo įgūdžius. Respondentai nurodė, kad jiems patikėto alikti darbo tikslai ir užduotys nepakankamai aiškiai suformuojami, susirinkimams trūksta efektyvesnio organizavimo ir pravedimo. Apibendrinus gautus tyrimo rezultatus, galima daryti išvadą, kad ekspertams trūksta teigiamo

įvertinimo, nors jie dirba atsakingą darbą, kuriame skiriamos svarbios užduotys. Valstybės kontrolė siekdama, kad darbuotojai dirbtų našiau, efektyviau, o darbo kokybė būtų geresnė, turėtų daugiau dėmesio skirti žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimui.

3.3. Strateginiai sprendimai, skirti tobulinti audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymą

3.3.1. Tipiniai strateginiai sprendimai, skirti tobulinti centrinių audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymą (Šiaurės ir Baltijos šalių centrinių audito funkcijas vykdančių institucijų pavyzdžiu)

Strateginiai sprendimai yra lemiantis veiksnys siekiant sukurti pranašumus iššūkių ir audito evoliucijos eroje. Nuo strateginių sprendimų priklauso, koku keliu eis audito įstaiga ir kur tas kelias nuves, todėl ypač svarbus strateginių sprendimų formavimas ir pasirinkimas. Priimtose strategijose turi būti reguliariai peržiūrimos siekiant geriau identifikuoti naujas rizikas.

Atsižvelgiant į užsienio šalių praktiką, galima drąsiai teigti, kad audito efektyvumo didinimas yra pasiekiamas optimaliai išnaudojant žmogiškuosius resursus. To galima pasiekti įvairiomis priemonėmis.

Valdymo kokybės gerinimas. Valdymo kokybė yra vienas iš kertinių strateginių sprendimų, siekiant tinkamai išnaudoti ir kelti žmogiškųjų resursų kokybę. Tinkamai organizuojamas auditorių darbas - sėkmingas žingsnis į jų darbo kokybės tobulinimą.

Efektyvių ir dinamiškų žmogiškųjų išteklių taisyklių realizavimas. Žmogiškieji ištekliai tai pagrindinis audito įstaigų turtas. Svarbu yra užtikrinti, kad būtų pritraukti tinkami darbuotojai ir jiems būtų paskiriamos teisingos užduotys. Tinkamos audito įstaigų strategijos gali palengvinti tokios strateginio sprendimo priėmimą.

Audito užduočių racionalizavimas. Turi būti rastas priimtinas ryšys tarp audito reikalavimų ir žmogiškųjų išteklių valdymo. Audito paskyrimas tinkamai paruoštų auditorių komandai duos teigiamų rezultatų.

Informacinių technologijų valdymo įrankių tobulinimas. Programinės įrangos tinkamumas, elektroninių dokumentų siuntimas, ir didėjantis informacinių technologijų sistemų naudojimas audito reikmėms užtikrina kiek įmanoma didesnę darbo kokybės efektyvumą.

Specializuotos programinės įrangos naudojimas. Specializuota programinė įranga padeda greičiau ir efektyviau atlikti kasdienes auditoriaus užduotis, taip palengvindama auditoriaus darbą ir pagerindama jo efektyvumą.

Teisinės bazės tobulinimas. Politiniai sprendimai ir teisinės bazės tobulinimas ypač svarbus santykių plėtojimui su audituojamomis įstaigomis. Jie užtikrina auditorių ir audituojamų įstaigų tarpusavio komunikavimo efektyvumą. Politinės priemonės užtikrina, kad atsakymai į auditorių pateiktus klausimus būtų pateikti be laiko vilkinimo. Visi reikalingi atsakymai turi būti žinomi prieš rengiant preliminarį audito ataskaitą.

Profesinių įgūdžių tobulinimas. Didžiausias dėmesys turi būti skiriamas žmogiškųjų išteklių profesiniams įgūdžiams. Tam turi būti kuriami asmeniniai tobulėjimo planai, žinių valdymo tobulinimas, auditorių mobilumas ir audito diplomo siekimas. Konferencijų pristatymas, su auditu susijusių kursų organizavimas, sertifikuotų auditorių ruošimas užtikrina auditoriaus darbo kokybę.

3.3.2. Žmogiškųjų išteklių ugdymui tobulinti LR Valstybės kontrolėje skirti strateginiai sprendimai

Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės auditorių darbo kokybės tobulinimui galimi strateginiai sprendimai:

Santykių plėtojimas su audituojamomis įstaigomis. Šiai dienai teisinė duomenų bazė nėra pakankamai išplėtotą auditorių ir audituojamųjų įstaigų tarpusavio komunikavimo atžvilgiu. Daug auditorių laiko atima neefektyvus bendravimas ir tarpusavio nesupratimas, o tai stipriai įtakoja auditorių darbo rezultatus.

Informacinių technologijų valdymo įrankių tobulinimas. Informacinės technologijos yra išnaudojamos pakankamai efektyviai, dokumentų siuntimas elektroninėmis priemonėmis paspartina auditorių darbą, tačiau specializuota audito programinė įranga suteiktą auditoriams didesnes galimybes.

Audito užduočių racionalizavimas. Siekiant efektyviai išnaudoti žmogiškuosius resursus, būtina užtikrinti audito užduočių suprantamumą. Jos turi atitikti auditoriaus kompetenciją.

Duomenų analizės įrankių naudojimas ir automatizavimas greitesniam ataskaitų rengimui. Teisinės duomenų bazės tobulinimas siekiant panaudoti duomenų analizės įrankiams stipriai įtakotą kokybišką auditorių darbą.

Valdymo kokybės gerinimas. Kokybiškas valdymas suteikia puikias galimybes tobulinant žmogiškuosius išteklius.

Racionalus valstybės skiriamo finansavimo išnaudojimas. Labai svarbu mokėti tinkamai paskirstyti turimus išteklius, nuo kurių priklauso ir audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybės.

Atlikta Šiaurės ir Baltijos institucijų žmogiškųjų išteklių potencialo analizė parodė, kad pagal daugumą kriterijų Lietuvos, Latvijos, Suomijos ir Švedijos Valstybinės audito įstaigos yra panašios. Tačiau galima rasti ir keletą skirtumų. Švedijoje renkami trys valstybiniai kontrolieriai, Suomijoje valstybinis kontrolierius gali priklausyti politinei partijai, tačiau paskyrimas yra griežtai nepolitinis. Lietuvoje auditorių atlyginimai apibrėžti pagal Valstybės tarnybos įstatymą. Suomijoje per metus žmogui skiriama apie 900 eurų apmokymams, kurie užima apie 6-8 darbo dienas per metus. Visos išvardintos šalys bendradarbiauja su INTOSAI, EUROSAI. Švedijoje norėdami patekti į audito instituciją, kandidatai turi laikyti testą. Po penkių metų aktyvaus profesinio mokymosi finansiniai auditoriai gauna sertifikatą.

Atlikus žmogiškųjų išteklių ugdymo vertinimo palyginimą Lietuvos, Latvijos, Švedijos ir Suomijos aukščiausiose audito institucijose, nustatyta, kad visų šalių valstybinio audito institucijos pritaria darbuotojų kvalifikacijos kėlimui. Tačiau ekspertų kvalifikacijos kėlimo dažnumas yra skirtingas visose šalyse. Suomijos ir Švedijos audito institucijose kvalifikacijos kėlimui yra skiriama daugiau dėmesio nei Lietuvos ir Latvijos. Atliktas tyrimas atskleidė, kad Lietuvos ir Suomijos ekspertai darbo aplinkos kokybę vertina prasčiau nei Latvijos ir Švedijos ekspertai. Kalbant apie kiekvienos šalies audito instituciją atskirai, galima pastebėti, kad Suomijoje ekspertai visus su darbo aplinka susijusius veiksnius įvertino kiek mažesniais balais nei kitose šalyse. Apibendrinus gautus rezultatus, galima teigti, kad Suomijos ekspertai prasčiausiai vertina darbo aplinką, ne visada savo darbe vadovaujasi tokiais savybėmis kaip sąžiningumas, darbštumas, atidumas, nuoseklumas. Lietuvos, Latvijos ir Švedijos ekspertai savo darbe praktiškai visada yra sąžiningai, darbštūs, stengiasi nuosekliai ir atidžiai atlikti savo darbą, prisiimti atsakomybę už savo sprendimus. Didžioji dalis visų šalių ekspertų nurodė, kad atliekant auditus jie susiduria su tokiais problemomis kaip žmogiškųjų išteklių nepakankamumas bei trumpas laikas skiriamas auditui ar atskiriems jo etapams. Visų šalių ekspertai nurodė, kad jiems patikėto atlikti darbo tikslai ir užduotys nepakankamai aiškiai suformuojami, susirinkimams trūksta efektyvesnio organizavimo ir pravedimo. Apibendrinus gautus tyrimo rezultatus, galima daryti išvadą, kad Suomijos, Švedijos ir Latvijos ekspertai dažniau kelia kvalifikaciją nei Lietuvos ekspertai. Darbuotojų motyvavimo sistemą reikalinga tobulinti visų šalių audito institucijose. Visų šalių audito institucijos turėtų didesnę dėmesį skirti žmogiškųjų išteklių ugdymui ir tobulinimui.

Atliktas SSGG analizės tyrimas atskleidė, kad Baltijos ir Šiaurės šalių centrinės audito institucijose dirba aukštą kvalifikaciją turintys darbuotojai. Pasitelkus šiuos žmogiškuosius išteklius, institucijos galėtų nesunkiai įveikti savo trūkumus ir tobulėti audito srityje.

Apklausoje dalyvavusių LR Valstybės kontrolės ekspertų nuomonių sutapimas vertintas Kendall konkordacijos koeficientu W . Ekspertiniame vertinime naudotos anketos (12-14, 17 klausimai) Kendall konkordacijos koeficientas $W=0,393$ (kai $p=0.000$). Tai rodo, kad ekspertai gana sutartinai vertino veiksmų grupes. Anketos skalės vidiniam nuoseklumui (ekspertinių įverčių vidinei konsistencijai) įvertinti skaičiuotas Cronbach alfa koeficientas. Ekspertiniame vertinime naudotos anketos (12-14, 17 klausimai) Cronbach alfa koeficientas lygus 0,918, įrodantis priimtina ekspertinio vertinimo tarpusavio homogeniškumą ir anketos patikimumą.

IŠVADOS

1. Atlikta audito sampratos ir audito funkcijas vykdančių institucijų analizė parodė:

1.1. Dauguma audito apibrėžimų yra siejami su finansinės veiklos vertinimu. Remiantis audito taikymo praktikos pagrindu ir teoriniais darbais, galima teigti, kad ši nuostata jau seniai nebeatitinka realios situacijos, nes finansinis auditas yra tik viena iš audito rūšių. Šiuolaikinė audito sąvoka yra kur kas platesnė ir jau nebetelpa į finansinio audito sampratos rėmus.

1.2. Audito funkcijas vykdančių institucijų veikla yra svarbi šalies vystymuisi ir augimui, padeda apsisaugoti nuo įvairių manipuliacijų, apgaulių ir finansinės atskaitomybės klastojimų ir prisideda prie ekonominio stabilumo užtikrinimo. Norint objektyviai, efektyviai ir veiksmingai atlikti auditus, reikia nuolat kelti auditorių kvalifikaciją. Nuolat kintantys mokesčių, apskaitos, audito ir įvairūs kiti įstatymai, reikalauja nuolatinio auditorių mokymosi, žinių atnaujinimo, kad sugebėtų tinkamai įvertinti įmonių bei įstaigų finansinėse ataskaitose pateikiamų duomenų teisingumą.

1.3. Visos auditą atliekančios institucijos (LR Valstybės kontrolė, savivaldybės kontrolieriai ir nepriklausomos audito įmonės) siekia savo veiklą vykdyti ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai. Laikosi įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimų, vykdo atskaitingumo įsipareigojimus, saugo turtą nuo praradimo, netinkamo naudojimo ir sugadinimo dėl eikvojimo, piktnaudžiavimo, netinkamo valdymo, klaidų, apgaulės ir reikalavimų nesilaikymo. Glaudus vidaus ir išorės auditorių bendradarbiavimas, galėtų pagerinti bendros finansų kontrolės efektyvumą viešajame sektoriuje.

1.4. Atlikus teorinius tyrimus nustatyta, kad auditas yra tikrinimas, kurio metu vykdomas įmonės ar įstaigos nepriklausomas įvertinimas ir pateikiamos išvados apie organizacijų finansinių ataskaitų patikimumą bei įvairių veiklos sričių efektyvumą. Auditas suteikia tokią informaciją, kuria domisi ir naudojami daugelis informacijos vartotojų. Auditas susideda iš trijų pagrindinių komponentų: audito planavimo, audito atlikimo ir ataskaitos bei išvadų pateikimo.

2. Atlikus tyrimus nustatyta, kad Lietuvos audito rinkoje egzistuoja nemažai problemų, kurios įtakoja atliekamo audito kokybę. Sunku nustatyti, koks yra valstybinių auditorių pasirengimo lygis. LR Valstybės kontrolėje nėra įdiegtos Valstybės kontrolės pareigūnų atestavimo sistemos. Pagal Valstybės tarnybos įstatymą, valstybės tarnautojo veiklą vertinimo komisija vertina tik tuomet, kai vadovas valstybės tarnautojo veiklą įvertina „labai gerai, patenkinamai ir nepatenkinamai“, todėl kyla rizika, kad dirbančiam tik „gerai“ darbuotojui (kuris įvykdo visus jo darbui keliamus reikalavimus), ateityje gali pritrūkti motyvacijos stengtis ir toliau dirbti našiai ir efektyviai. Didelė Valstybės kontrolės darbuotojų kaita rodo jų nepasitenkinimą institucijoje dirbamu darbu.

3. Ištirus žmogiškųjų išteklių vaidmenį audito funkcijas vykdančių institucijų veikloje nustatyta, kad žmogiškieji ištekliai – tai tam tikras kompetencijas turintys organizacijos darbuotojai, kurie, priimdami ir realizuodami įvairius sprendimus, daro įtaką organizacijos veiklos efektyvumui bei pelningumui ir yra vienas iš pagrindinių veiksnių, skatinančių ekonomikos augimą. Žmogiškųjų išteklių valdymas gali padėti įmonei įgyti konkurencinį pranašumą ir prisidėti prie organizacijos problemų sprendimo. Audito funkcijas vykdančių institucijų veikla yra svarbi šalies vystymuisi ir augimui, padeda apsisaugoti nuo įvairių manipuliacijų, apgaulių ir finansinės atskaitomybės klaidų. Žmogiškųjų išteklių valdymas susideda iš žmogiškųjų išteklių formavimo, vertinimo, ugdymo ir tobulinimo bei darbuotojų motyvavimo.
4. Sukurtas žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimo modelis sudarytas iš trijų pagrindinių dalių skirtų dokumentų, apibrėžiančių auditoriams keliamus reikalavimus analizei, žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo veiksnių nustatymui ir žmogiškųjų išteklių tyrimui Baltijos ir Šiaurės šalių centrinėse audito institucijose atlikti. Tyrimui atlikti pasirinktas ekspertinis vertinimo metodas. Atlikus tyrimą nustatyta:

4.1. Atliktas tyrimas atskleidė, kad Suomijos ekspertai prasčiausiai vertina darbo aplinką (darbo aplinkos kokybę sąlygojančių veiksnių vidurkis 3,18 balo), ne visada savo darbe vadovaujasi tokiais savybėmis kaip sąžiningumas (3,5 balo), darbštumas, atidumas, nuoseklumas (3,0 balo). Lietuvos, Latvijos ir Švedijos ekspertai savo darbe praktiškai visada yra sąžiningai (vidutiniškai skiriamia apie 4,5 balo), darbštūs, stengiasi nuosekliai ir atidžiai atlikti savo darbą (Švedija-3,9 balo; Latvija 4,0 balo; Lietuva - 4,5 balo), priimti atsakomybę už savo sprendimus (Švedija, Latvija- 4,6 balo; Lietuva - 4,2 balo). Didžioji dalis visų šalių ekspertų nurodė, kad atliekant auditus jie susiduria su tokiais problemomis kaip žmogiškųjų išteklių nepakankamumas bei trumpas laikas skiriamas auditui ar atskiriems jo etapams (su šiomis problemomis susiduria 50% - Lietuvos, 75% - Latvijos, 63,64% - Suomijos ir 57,14% - Švedijos ekspertų). Visų šalių ekspertai nurodė, kad jiems patikėto atlikti darbo tikslai ir užduotys nepakankamai aiškiai suformuojami (Švedija, Latvija- 3,3 balo; Lietuva – 2,7 balo, Suomija- 3,5 balo) susirinkimams trūksta efektyvesnio organizavimo ir pravedimo (Švedija – 2,6 balo, Latvija- 3,3 balo; Lietuva – 2,9 balo, Suomija- 3,2 balo). Lietuvos ekspertai turi geresnes galimybes derinti darbą ir studijas nei Latvijos, Suomijos ir Švedijos ekspertai. Apibendrinus gautus tyrimo rezultatus, galima daryti išvadą, kad Suomijos, Švedijos ir Latvijos ekspertai dažniau kelia kvalifikaciją nei Lietuvos ekspertai. Darbuotojų motyvavimo sistemą reikalinga tobulinti visų šalių audito institucijose. Visų šalių audito institucijos turėtų didesnę dėmesį skirti žmogiškųjų išteklių ugdymui ir tobulinimui.

4.2. Atlikta Šiaurės ir Baltijos šalių centrinių audito institucijų SSGG analizė parodė, kad audito institucijos turi daug panašumų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo srityje. Šių institucijų auditoriai pasižymi tokiomis stiprybėmis – aukšta darbuotojų kvalifikacija audito srityje, auditinio darbo patirtimi, gerais santykiais tarp darbuotojų, siekimu tobulėti. Lietuvos, Latvijos, Suomijos ir Švedijos aukščiausios audito institucijos pritaria darbuotojų kvalifikacijos kėlimui. Baltijos ir Šiaurės audito institucijose išskirtos šios silpnybės – žmogiškųjų išteklių nepakankamumas, siekiant užtikrinti efektyvų audito atlikimą, silpna darbuotojų motyvavimo sistema, trumpas laikas skiriamas auditui ir atskiriems jo etapams.

4.3. Atlikus žmogiškųjų išteklių ugdymo vertinimą Valstybės kontrolėje nustatyta, kad institucija pritaria darbuotojų kvalifikacijos kėlimui. Nors per pastaruosius trejus metus net 54,55 proc. respondentų nėra karto nekėlė kvalifikacijos arba kėlė kvalifikaciją tik vieną kartą. 86 proc. apklaustų ekspertų nurodė, kad jiems darbe svarbu ne tik užsidirbti, bet ir tobulėti, įgyti patirties, realizuoti save. Ekspertams labai svarbios tokios savybės kaip sąžiningumas (4,6 balo), darbštumas, nuoseklumas (4,5 balo), atsakomybės prisiėmimas (4,2 balo), gebėjimas palankiai reaguoti į naujoves, pokyčius darbe - naujų programų diegimas, mokymai, IT naujovės ir pan. (4,2 balo). Ekspertai nėra patenkinti darbuotojų motyvavimo sistema (3,2 balo), nepakanka žmogiškųjų išteklių, užtikrinant efektyvų audito atlikimą (3,4 balo). Ekspertams trūksta teigiamo įvertinimo, nors jie dirba atsakingą darbą, kuriame skiriamos svarbios užduotys. Valstybės kontrolė siekdama, kad darbuotojai dirbtų našiau, efektyviau, o darbo kokybė būtų geresnė, turėtų daugiau dėmesio skirti žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimui.

4.4. Apklausoje dalyvavusių LR Valstybės kontrolės ekspertų nuomonių sutapimas vertintas Kendall konkordacijos koeficientu W . Ekspertiniame vertinime naudotos anketos (12-14, 17 klausimai) Kendall konkordacijos koeficientas $W=0,393$ (kai $p=0.000$). Tai rodo, kad ekspertai gana sutartinai vertino veiksmų grupes. Anketos skalės vidiniam nuoseklumui (ekspertinių įverčių vidinei konsistencijai) įvertinti skaičiuotas Cronbach alfa koeficientas. Ekspertiniame vertinime naudotos anketos (12-14, 17 klausimai) Cronbach alfa koeficientas lygus 0,918, įrodantis priimtina ekspertinio vertinimo tarpusavio homogeniškumą ir anketos patikimumą.

LITERATŪRA

1. **Adamonienė R.** Vadybinės žmogiškųjų išteklių formavimo prielaidos ir galimybės // Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslo ir jų infrastruktūrų plėtrai, 2009, Nr. 16(1), p. 6-15. - ISSN 1822-6760
2. **Akelis J.** Atsitiko tai, kas atrodė neįmanoma // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2002, Nr. 13(205).
3. **Arens A. A.** Auditing: An Integrated Approach. // A. A. Arens, W. M. Lemon, J. K. Loebbecke. - Canada, 1984. - ISBN 0-13-051780-1.
4. **Auditorių profesinės etikos kodeksas.** <http://www.lar.lt/new/page.php?112> [žiūrėta 2011-06-30]
5. **Bagdanavičius J.** Žmogiškasis kapitalas: mokymo metodinė priemonė. – Vilnius: Vilniaus pedagoginis universitetas, 2002. - 5 p. – ISBN 9955-516-11-9
6. **Bakanauskienė I.** Personalo valdymas. – Kaunas: VDU leidykla, 2008. – 25 p.
7. **Bartkevičiūtė I.** Žmogiškieji ištekliai kultūros įstaigų veikloje, 2005. <http://www.lkdte.lt> [žiūrėta 2011 06 20]
8. **Barzelay M.** Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD // Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions. - London School of Economics and Political Science and the University of California-Berkeley, 1997, Vol 10, No 3, p. 235– 260
9. **Becker G.** Investment in human capital: A theoretical analysis. // Journal of Political Economy. – The University of Chicago Press, 1962, Vol. 70, p. 9-49
10. **Berman M. et al.** Human resource management in public service: paradoxes, processes, and problems (3rd edition). – Thousand Oaks (Cal.): Sage Publications, 2010. - 184-189 p. – ISBN 978-1-4129-6743-3
11. **Bogdan A. M.** The dynamic modelling as a financial audit procedure // Informatica Economica. - Bucuresti, 2007, No 1(41), p. 82-87
12. **Boguslauskas V.** Ekonometrija: vadovėlis aukštųjų mokyklų studentams. - Kaunas: Technologija, 1999. - 264 p.
13. **Bohlander G., Snell S.** Human resource management. - USA: South-Esetern College Publishing Thompson Learning, 2007. - 27–54 p. - ISBN 0-17-650178-9

14. **Chelimsky E.** Comparing and Contrasting Auditing and Evaluation: Some Notes on Their Relationship // *Evaluation Review*. – 1985, Vol. 9, No. 4, p. 483-503
15. **Chih-Ying Chen.** Investment Opportunities and the Relation Between Equity Value and Employees' Bonus // *Journal of Business Finance & Accounting*. – 2003, Vol. 30, Issue 7-8, p. 941-948.
16. **Chlivickas E.** Viešojo sektoriaus žmogiškųjų išteklių potencialo plėtra Europos sąjungos plėtros sąlygomis // *Naujoji viešoji vadyba*. – Kaunas: Technologija, 2007, p. 132-150
17. **Chlivickas E. ir kt.** Žmogiškieji ištekliai strateginio valdymo aspektai // *Verslas, vadyba ir studijos*. - VGTU, 2009, p. 51-64
18. **Dessler G.** *Human Resources Management* (7th edition). -N. J.: Prentice Hall Inc., 1999. – 345-367 p.
19. **Dessler G.** *Personalo valdymo pagrindai*. - Kaunas: Poligrafija ir informatika, 2001
20. **Dicksee L. R.** *Auditing: A Practical Manual for Auditors*. - New York: Ronald Press Co., 1909. - 17-29 p.
21. **Dittenhofer M.** Performance auditing in governments // *Managerial Auditing Journal*. – 2001, Nr. (16)8, p. 438-442
22. **Dunn J.** *Auditing: Theory and Practice* (second edition). - London: Prentice Hall Europe, 1996
23. **European Commission.** Green Paper Audit Policy: Lessons from the Crisis (Text with EEA Relevance), 2010. http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf [žiūrėta 2011 07 06]
24. **Garalis A.** Žmogiškųjų išteklių ugdymo svarba ir nuolatinio mokymo(si) organizavimas // *Mokytojų ugdymas*. - Šiaulių universitetas, 2004, Nr. 3, p. 18-26
25. **Gižienė V., Simanavičienė Ž.** Žmogiškųjų išteklių ekonominis vertinimas // *Ekonomika ir vadyba*, 2009, p. 237-243. - ISSN 1822-6515
26. **Gray I., Manson S.** *The Audit Process. Principles, practices and cases* (4th edition). - London: Thomson Learning, 2008. – 14-27 p. – ISBN: 978-1-84480-678-2
27. **Hanada M.** Changing HR Paradigm and Practices in Japan // Keio University, 2000. <http://www.soi.wide.ad.jp/class/20020015/slides/03/> [žiūrėta 2011-07-10]
28. **Huselid M. A.** The impact of human resource management practices on turnover, productivity, and corporate financial performance // *Academy of Management Journal*. - 1995, No. 38, p. 635-672.

29. **Išoraitė M.** Žmogiškieji ištekliai – svarbiausias konkurencinio pranašumo šaltinis strategiškai valdant organizaciją // Socialinių mokslų studijos. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2011, Nr. (3)1, p. 32-55. – ISSN 2029-2236
30. **Jagminas J., Pikturnaitė I.** Žmogiškųjų išteklių valdymo kaitos ypatumai // Vadyba = Journal of Management. – Klaipėda: mokslo tiriamieji darbai, 2009, Nr. 1(14), p. 73-78. - ISSN 1648-7974
31. **Juknevičienė V.** Laikmečio iššūkiai viešojo administravimo žmogiškųjų išteklių valdymui // Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos, 2006, Nr. 1(6), p. 96-102
32. **Jukonienė B.** Auditas: mokomoji knyga. – Vilnius: Vilniaus kolegija, 2003. - 9-11 p.
33. **Juralevičienė J.** Valstybės tarnautojų lavinimas naujojoje viešojo valdymo sampratoje: mokomoji knyga. - Kaunas: Technologija, 2007. - 114-130 p.
34. **Kabašinskas J.** Auditas. - Vilnius: Amžius, 1997
35. **Karapetrovic S., Willborn W.** Quality assurance and effectiveness of audit systems // International Journal of Quality & Reliability Management. - 2000, No. 17(6), p. 679-703. – ISSN 0265-671X
36. **Kardelis K.** Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. – Šiauliai, 2005
37. **R. Kasperavičius.** Mautz ir Sharaf postulatai // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2001, Nr. 7–8, p. 157
38. **Kaziliūnas A.** Problems of auditing using quality management systems for sustainable development of organizations // Technological and Economic Development of Economy. – 2008, Nr. 14(1), p. 64-75
39. **Kazlauskaitė R., Bučiūnienė I.** The Role of Human Resources and their Management in the Establishment of Sustainable Competitive Advantage // Inžinerinė ekonomika = Engineering Economics. - 2008, Nr. 5(60), p. 78-84.
40. **Konrath L. F.** Auditing Concepts and Applications. A Risk - Analysis Approach (2nd ed.). - New York: West Publishing Company, 2000
41. **Konrath L. F.** Auditing: A Risk Analysis Approach. - Cincinnati, Ohio: South-Western, 2002
42. **Kumar R., Sharma V.** Auditing: Principles and Practice. - New Delhi: Prentice - Hall of India Private Limited, 2005. - 4-5 p. – ISBN-81-203-2707-1
43. **Lakis V.** Audito raida Lietuvoje ir sistemos kūrimo problemos. Mokslo darbai // Ekonomika. – 2000, Nr. 3
44. **Lakis V.** Audito misija ir dabarties iššūkiai // Tiltai: humanitariniai ir socialiniai mokslai. 2005, Nr. 4, p. 87-91

45. **Lakis V.** Audito sistema: raida ir problemos. - Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007. - ISBN 978-99558-33-054-7
46. **Lakis V.** Independent auditing development tendencies // Technological and Economic Development of Economy. – 2008, Nr. 14(2), p. 171-183.
47. **Latvijas Republikas Valsts kontroles publiskais gada pārskats.** <http://www.lrvk.gov.lv/index.php?id=619> [žiūrėta 2011-07-20]
48. **Latvijos Valstybės kontrolės įstatymas.** <http://www.lrvk.gov.lv/index.php?id=604> [žiūrėta 2011-07-20]
49. **Lengnick-Hall C. A., Lengnick-Hall M. L.** Strategic Human Resources Management: A Review of the Literature and a Proposed Typology // The Academy of Management Review. – 1988, Vol. 13, No. 3, p. 454-470
50. **Leonienė B.** Darbuotojų vadyba. – Kaunas: Šviesa, 2001
51. **Lietuvos auditorių rūmų audito rinkos apžvalgos (2009-2010 m.).** <http://www.lar.lt/new/search.php?r=0&t=2&q=rinkos+ap%C5%BEvalga&x=0&y=0> [žiūrėta 2011-05-08]
52. **Lietuvos auditorių rūmų prezidiumo nutarimas „Dėl auditoriaus padėjėjų praktikos atlikimo tvarkos aprašo tvirtinimo“,** 2009, Nr. 12.20.1. <http://www.lar.lt/new/page.php?156> [žiūrėta 2011-05-30]
53. **Lietuvos auditorių rūmų 2009-2010 m. veiklos ataskaitos.** <http://www.lar.lt/new/search.php?q=veiklos+ataskaita&r=0&s=Paie%C5%A1ka&in=&ex=&ep=&be=&t=2> [žiūrėta 2011-05-08]
54. **Lietuvos Respublikos audito įstatymas.** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=408122 [žiūrėta 2011-06-30]
55. **Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas.** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=374772&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2011-06-30]
56. **Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2007-2009 m. veiklos ataskaitos.** <http://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=9> [žiūrėta 2011-05-30]
57. **Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymas.** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=404183 [žiūrėta 2011-06-26]
58. **Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas.** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=369402 [žiūrėta 2011-06-30]
59. **Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas.** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=404169&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2011-06-25]

60. **LR Vyriausybės nutarimas „Dėl konkursų į valstybės tarnautojo pareigas organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“**, 2002, Nr. 966. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=169817&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2011-06-25]
61. **Lievens F. et al.** Recent trends and challenges in personnel selection // *Personnel Review*. – 2002, No. 5 (31), p. 580
62. **Lydeka Z., Bareišis V.** Žinių valdymo modeliavimas, orientuojantis į individualių žinių tapimą organizacinėmis // *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. – 2005, p. 86
63. **Lukaševičius K., Martinkus B.** Mažųjų ir vidutinių įmonių vadyba: mokomoji knyga. – Kaunas: Technologija, 2001. – 81-83 p. – ISBN 9955-09-020-0
64. **Mackevičius J.** Auditas: teorija, praktika, perspektyvos. -Vilnius, 2001. -ISBN 9986-795-05-3
65. **Mackevičius J., Kazlauskienė L.** Training of Auditors and Developing Their Professional Competence // *Engineering Economics*. – 2004, No (3)38, p. 71-77. – ISSN 1392-2785
66. **Mackevičius J., Prancėvičiūtė L.** Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas // *Pinigų studijos*. – Vilnius: Lietuvos Bankas. – 2007. – p. 45
67. **Maister D. H.** Managing the professional service firm. - New York: Free Press, 1997. - 155-175 p. – ISBN 0-02-919782-1-0-684-83431-6
68. **McCrae M., Vada H.** Performance audit scope and the independence of the Australian Commonwealth Auditor-General // *Journal of Financial Accountability & Management*. – 1997, No (13)3, p. 203–223
69. **Melnikas B., Smaliukienė R.** Strateginis valdymas: mokomoji knyga. – Vilnius: Generolo Jono Žemaičio Lietuvos karo akademija, 2007. – 68-73 p. – ISBN 978-9955-423-65-2
70. **Merkys G.** Pedagoginio tyrimo metodologijos pradmenys (paskaitų konspektas). - Šiauliai: Šiaulių pedagoginis institutas, 1995. - 63 p.
71. **Millichamp A. H.** Auditing (6th ed.). - London: DP Publications, 1993.
72. **Nacionaliniai audito standartai**. <http://www.lar.lt/new/page.php?113> [žiūrėta 2011-06-30]
73. **National Audit Office's of Finland Annual Report**. http://www.vtv.fi/en/publications/financial_statement [žiūrėta 2011-07-15]
74. **Ojo M.** Regulating the International Audit Market and the Removal of Barriers to Entry: The Provision of Non Audit Services by Audit Firms and the 2006 Statutory Audit Directive, 2009. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1504703 [žiūrėta 2011-09-10]
75. **Ordoñez de Pablos P.** Strategic human resource management and organisational competitiveness: the importance of fit and flexibility // *International Journal Human Resources Development and Management*. - 2004, No 5(1), p. 1-15.

76. **Oržekauskas P., Šmaižienė I.** Organizacijų valdymo ir administravimo audito modeliavimas // Ekonomikas ir vadyba. – 2009, Nr. 14, p. 1163-1169. - ISSN 1822-6515.
77. **Papšienė P., Černiauskienė A.** Žmogiškųjų išteklių vadyba. Raidos tendencijos // Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai. Mokslo darbai. - 2009, Nr. (19)4
78. **Papšienė P., Vilkaitė N.** Į vartotojų lojalumo skatinimą orientuota žmogiškųjų išteklių vadyba. Teorinės įžvalgos // Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai. – Kaunas : mokslo darbai, 2009, Nr. (19)4, p. 24–35
79. **Pollitt Ch., Summa H.** Performance audit and public management reform. - University of Vermont, 1997. - 206 p.
80. **Puškorius S.** Veiklos auditas. - Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2004.
81. **Redman T., Wilkinson A.** Contemporary Human Resource Management (3 edition). -Financial Times/ Prentice Hall, 2008. - 3-7 p.
82. **Rezaee Z. W. et al.** Continuous auditing: The audit of the future // Managerial Auditing Journal. – 2001, No. 16(3), p. 150-158
83. **Rezaee Z. W. et al.** Continuous auditing: Building automated auditing capability. Auditing // A Journal of Practice and Theory. – 2002, Vol. 21, No. 1, p. 150-152
84. **Rudokienė R.** Viešojo sektoriaus išorės ir vidaus audito bendradarbiavimo galimybės ir praktika // Konferencinė medžiaga, 2009. http://www3.lrs.lt/pls/inter/w5_show?p_r=6687&p_k=1 [žiūrėta 2011-09-10]
85. **Rudzikienė V.** Socialinė statistika. - Vilnius: Mykolo Romerio Romerio universiteto Leidybos centras, 2005
86. **Rupšys R.** Performance Measurement Framework for Internal Audit Activity = Vidaus audito veiklos vertinimo modelis: summary of doctoral dissertation: social sciences, management and administration (03 S). Kaunas, 2008. – 13-28 p.
87. **Sakalas A.** Personalo vadyba. -Vilnius: Margi raštai, 2003. - 296 p.
88. **Santiso C.** The political economy of government auditing. - Oxon: Routledge, 2009. – 45-69 p.
89. **Schuler R. S.; Jackson S. E.** Linking competitive strategies with human resource management practices // Academy of Management Executive. -1987, No. 1(3), p. 207–219.
90. **Schultz T.** Investing in people: The economics of population quality. - Berkeley, CA: University of California Press, 1981. – 40-60 p.
91. **Scott M. C.** The intellect industry – profiting and learning from professional service firms. - Chichester: Wiley, 1998. – 21-35 p. - ISBN 0-471-98503-1
92. **Spicer E. E., Pegler E. C.** Practical Auditing. – London, 1911. - p. 4-5

93. **Staliūnienė J. D.** Rizikos įžvalgos teorinis tyrimas vidaus ir išorės audito technologijoje // *Ekonomika ir vadyba*. – 2009, Nr. 14, p. 101. – ISSN 1822-6515
94. **State Audit in the European Union.** <http://www.nao.org.uk/idoc.ashx?docId=BBEEBAEC-EBB9-4B95-B705-96BCBC8D04A1&version=-1> [žiūrėta 2011-07-15]
95. **Stoner J. A. F. et al.** *Vadyba*. – Kaunas: Poligrafija ir Informatika, 2001
96. **Šarmavičius O.** Atrankos į valstybės tarnybą pristatymas: kodėl norime keisti? // Valstybės tarnybos departamentas prie VRM, 2006. <http://www.oecd.org/dataoecd/53/24/36763853.pdf> [žiūrėta 2011-09-25]
97. **Šarmavičius O.** Valstybės tarnautojų veiklos vertinimas Lietuvoje: esama situacija ir reformos iššūkiai // Valstybės tarnybos departamentas prie VRM, 2006. <http://www.oecd.org/dataoecd/56/26/38663513.ppt> [žiūrėta 2011-09-25]
98. **Švedijos nacionalinės audito institucijos metinė ataskaita.** http://www.riksdagen.se/web/bnav/index.aspx?nid=3302&dok_id=GX04RRS10 [žiūrėta 2011-07-15]
99. **Švietimo mainų paramos fondas.** Profesinio konsultavimo metodai ir technikos II, 2009. <http://www.karjerosmokykla.europass.lt/get.php?f.115> [žiūrėta 2011-10-02]
100. **Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija „Dėl audito principų gairių“.** <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=37> [žiūrėta 2011-07-30]
101. **Tarptautiniai audito standartai.** <http://www.lar.lt/new/page.php?113> [žiūrėta 2011-06-30]
102. **TBF Buhalterių profesionalų etikos kodeksas.** <http://www.lar.lt/new/page.php?112> [žiūrėta 2011-06-30]
103. **Torrington D. et al.** *Human resource management*. – Harlow: Financial Times Prentice Hall, 2005. – 25–45 p.
104. **Užienė L.; Staliūnienė J. D.** Intelektinio kapitalo auditas: samprata, uždaviniai ir realios galimybės // *Ekonomika ir vadyba*. – 2009, Nr. 14, p. 124-126. – ISSN 1822-6515.
105. **Valstybinio audito reikalavimai.** <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=32> [žiūrėta 2011-06-30]
106. **Waring C.; Morgan S.** *Performance Accountability and Combating Corruption*. – Washington, D.C: The World Bank, 2007. – 448 p.
107. **Wilson J. P.** *Human Resources Development. Learning & Training for Individuals & Organizations*. – London: Kogan Page, 2005. – 26-40 p.

Račelienė L. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimas / Veiklos audito magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. habil. dr. B. Melnikas. - Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Politikos ir vadybos fakultetas, Vadybos katedra, 2011.- 117 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuotos ir įvertintos audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybės. Pirmoje darbo dalyje teoriniu aspektu tiriamos audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybės, supažindinama su audito samprata, pristatomos audito funkcijas vykdančios institucijos. Antroje darbo dalyje sukurtas žmogiškųjų išteklių vertinimo modelis, kuris sudarytas iš trijų dalių skirtų dokumentų, apibrėžiančių auditoriams keliamus reikalavimus, analizei, žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo veiksmų nustatymui ir žmogiškųjų išteklių tyrimui Baltijos ir Šiaurės šalių centrinėse audito institucijose atlikti. Trečioje dalyje atliktas audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimo modelio empirinis taikymas Baltijos ir Šiaurės šalių centrinio audito institucijose. Sukurti strateginiai sprendimai. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados ir pasiūlymai.

Pagrindiniai žodžiai: auditas, žmogiškieji ištekliai, žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimas, audito funkcijas vykdančios institucijos.

Račlienė L. Improvement of human resources training within institutions executing audit functions / Performance audit Master's thesis. Scientific Supervisor Prof. Habil. Dr. B. Melnikas. - Vilnius: Mykolas Romeris University, Politics and Management Faculty, Management Department, 2011.- 117 p.

ANNOTATION

The Master's thesis involves analysis and assessment of possibilities related to the improvement of human resources training within institutions executing audit functions. The first part of the work focuses on analysis of possibilities related to the improvement of human resources training within institutions executing audit functions from the theoretical perspective, introduction of the audit concept, institutions executing audit functions. In the second part a model for the assessment of human resources is introduced, consisting of three parts, including analysis of documents specifying requirements for auditors, identification of factors related to the improvement of human resources training and investigation of human resources within central audit institutions of the Baltic and Nordic countries, essential for performance of the assessment. The third part involves empirical application of the model for assessment of the improvement of human resources training within central audit institutions of the Baltic and Nordic countries. Strategic solutions are developed. At the end of the work conclusions and proposals are provided.

Key words: audit, human resources, improvement of human resources training, institutions executing audit functions.

Račelienė L. Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimas / Veiklos audito magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. habil. dr. B. Melnikas. - Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Politikos ir vadybos fakultetas, Vadybos katedra, 2011.- 117 p.

SANTRAUKA

Pasirinkta magistrinio darbo tema yra aktuali, nes nuolat besikeičiančioje aplinkoje formuojasi naujas požiūris į organizaciją. Žmogiškieji ištekliai (darbuotojai) tampa vis svarbesniu organizacijos efektyvios veiklos užtikrinimo garantu. Audito funkcijas vykdančios institucijos nesiskiria nuo kitų organizacijų tuo požiūriu, kad jų veiklos efektyvumą užtikrina žmogiškieji ištekliai. Tinkamai atrinkti, apmokinti, įgiję tinkamas kompetencijas ir išsilavinimą žmogiškieji ištekliai yra organizacijos konkurencinio pranašumo šaltinis, nes kuriant, įgyvendinant, valdant bei kontroliuojant pačios organizacijos strategiją dalyvauja organizacijos darbuotojai. Darbo naujumas: nustatytos Lietuvos audito rinkos pagrindinės problemos; sukurtas audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių vertinimo modelis ir atliktas jo pritaikomumo tyrimas ne tik Lietuvoje, bet ir kitose šalyse (Baltijos ir Šiaurės); remiantis atliktu tyrimu atlikta SSGG analizė, pateikti strateginiai sprendimai ir pasiūlymai.

Magistrinio darbo problema yra kaip tinkamai įvertinti žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybes audito funkcijas vykdančiose institucijose. *Darbo objektas* - žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybių vertinimas. *Darbo tikslas* - Išanalizuoti ir įvertinti audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių modernizavimo galimybes auditorių motyvavimo bei kvalifikacijos kėlimo procese. Išsikeltai darbo problemai išspręsti išsikelti keturi uždaviniai: 1) atlikti audito sampratos ir audito funkcijas vykdančių institucijų analizę; 2) nustatyti Lietuvos audito rinkos pagrindines problemas; 3) ištirti žmogiškųjų išteklių vaidmenį audito funkcijas vykdančių institucijų veikloje; 4) sukurti žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimo modelį ir pritaikyti empiriškai.

Tiriant ir analizuojant teorinius bei metodologinius žmogiškųjų išteklių vertinimo aspektus buvo naudota sisteminė ir lyginamoji mokslinėje literatūroje paskelbtų koncepcijų, metodologijų ir išvadų analizė, loginis išvadų generavimas. Atliekant žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybių vertinimo audito funkcijas atliekančiose institucijose modelio empirinį tyrimą, buvo naudoti matematinio, statistinio apdorojimo ir anketinio vertinimo metodai. Jų pasirinkimą lėmė duomenų gavimo galimybės. Anketinės apklausos vertinimo rezultatų analizei ir statistinių duomenų analizei ir

vertinimui buvo taikomi matematinio ir statistinio apdorojimo metodai, naudojant SPSS ir Microsoft Excel programas.

Magistro darbą sudaro trys pagrindinės dalys. Pirmoje darbo dalyje teoriniu aspektu tiriamos audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo galimybės, supažindinama su audito samprata, pristatomos audito funkcijas vykdančios institucijos. Antroje darbo dalyje sukurtas žmogiškųjų išteklių vertinimo modelis, kuris sudarytas iš trijų dalių skirtų dokumentų, apibrėžiančių auditoriams keliamus reikalavimus analizei, žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo veiksnių nustatymui ir žmogiškųjų išteklių tyrimui Baltijos ir Šiaurės šalių centrinėse audito institucijose atlikti. Trečioje dalyje atliktas audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo vertinimo modelio empirinis taikymas Baltijos ir Šiaurės šalių centrinio audito institucijose. Sukurti strateginiai sprendimai. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados ir pasiūlymai. Audito funkcijas vykdančių institucijų veikla yra svarbi šalies vystymuisi ir augimui, padeda apsaugoti nuo įvairių manipuliacijų, apgaulių ir finansinės atskaitomybės klastojimų. Žmogiškųjų išteklių valdymas susideda iš žmogiškųjų išteklių formavimo, vertinimo, ugdymo ir tobulinimo bei darbuotojų motyvavimo. Atlikta Šiaurės ir Baltijos šalių centrinių audito institucijų SSGG analizė parodė, kad audito institucijos turi daug panašumų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo srityje. Šių institucijų auditoriai pasižymi tokiomis stiprybėmis – aukšta darbuotojų kvalifikacija audito srityje, auditinio darbo patirtimi, gerais santykiais tarp darbuotojų, siekimu tobulėti. Lietuvos, Latvijos, Suomijos ir Švedijos aukščiausios audito institucijos pritaria darbuotojų kvalifikacijos kėlimui. Apklausoje dalyvavusių Valstybės kontrolės ekspertų nuomonių sutapimas vertintas Kendall konkordacijos koeficientu W . Ekspertiniame vertinime naudotos anketos (12-14, 17 klausimai) Kendall konkordacijos koeficientas $W=0,393$ (kai $p=0.000$). Tai rodo, kad ekspertai gana sutartinai vertino veiksnių grupes. Anketos skalės vidiniam nuoseklumui (ekspertinių įverčių vidinei konsistencijai) įvertinti skaičiuotas Cronbach alfa koeficientas. Ekspertiniame vertinime naudotos anketos (12-14, 17 klausimai) Cronbach alfa koeficientas lygus 0,918, įrodantis priimtina ekspertinio vertinimo tarpusavio homogeniškumą ir anketos patikimumą.

Žmogiškųjų išteklių vertinimas turėtų būti atliekamas kiekvienoje organizacijoje siekiant užtikrinti sėkmingą organizacijos funkcionavimą. Modelis gali būti pritaikomas visose šalyse. Tyrimo rezultatai galėtų būti pagrindu žmogiškųjų išteklių tobulinimui audito funkcijas atliekančiose institucijose.

SUMMARY

Račeliienė L. Improvement of human resources training within institutions executing audit functions / Performance audit Master's thesis. Scientific Supervisor Prof. Habil. Dr. B. Melnikas. - Vilnius: Mykolas Romeris University, Politics and Management Faculty, Management Department, 2011.- 117 p.

The relevance of the topic of the Master's thesis is based on a new approach towards the organization, forming within the constantly changing environment. Human resources (employees) are becoming an increasingly significant warrant ensuring efficiency of the organization's activities. Institutions executing audit functions do not differ from other organizations with respect to human resources as means of ensuring the efficiency of their activities. Properly selected and trained human resources, with their respective competences and education, are the source of the organization's competitive advantages; as it is the organization's employees who are involved into formation, implementation, management and control of the organization's strategies. The novelty of the work: identification of the main problems within the Lithuanian audit market; development of a model for the assessment of the improvement in human resources training within institutions executing audit functions and conducted analysis on its applicability within Lithuania and other countries (the Baltic and Nordic countries); based on the performed analysis, SWOT analysis is conducted, strategic solutions and proposals are provided.

The problem of the Master's thesis involves proper evaluation of the human resources improvement-related possibilities within institutions executing audit functions. *The object of the work* – the assessment of human resources improvement-related possibilities. *The objective of the work* – to analyze and assess possibilities of institutions executing audit functions regarding modernization of human resources training within the processes of auditors motivation and qualification improvement. For solution of the established problem four objectives are set up: 1) to perform analysis of the audit concept and institutions executing audit functions; 2) to identify the main problems within the Lithuanian audit market; 3) to analyze the role of human resources within activities of institutions executing audit functions; 4) to develop a model for the assessment of the improvement in human resources training and apply it empirically.

The investigation and analysis of theoretical and methodological aspects of the assessment of human resources included application of the systemic and comparative analysis of concepts, methodologies and conclusions announced in research literature, logical generation of conclusions.

The empirical investigation of the model for the assessment of improvement in human resources training within institutions executing audit functions included application of the mathematical and statistical analysis as well as questionnaire methods of assessment. Their choice is based on possibilities of obtaining the data. For analysis of the questionnaire assessment results, also for analysis and assessment of statistics data, mathematical and statistical analysis methods were employed by applying SPSS and Microsoft Excel programs.

The Master's thesis consists of three main parts. The first part of the work focuses on analysis of possibilities related to the improvement in human resources training within institutions executing audit functions from the theoretical perspective, introduction of the audit concept, institutions executing audit functions. In the second part a model for the assessment of human resources is introduced, consisting of three parts, including analysis of documents specifying requirements for auditors, identification of factors related to the improvement in human resources training and investigation of human resources within the central audit institutions of the Baltic and Nordic countries, essential for performance of the assessment. The third part involves empirical application of the model for the assessment of the improvement in human resources training within the central audit institutions of the Baltic and Nordic countries. Strategic solutions are developed. At the end of the work conclusions and proposals are provided.

Activities of institutions executing audit functions are significant for the country's development and growth; they help to protect against various manipulations, frauds and falsification of financial statements. Management of human resources comprises the formation, assessment, training and improvement of human resources as well as motivation of employees. The conducted SWOT analysis of the central audit institutions of the Nordic and Baltic countries revealed many similarities of audit institutions within the sphere of human resources training improvement. Auditors of these institutions are characterized by the following distinguished qualities: a high professional qualification in the sphere of audit, audit-related work experience, good relationship among employees, striving for improvement. The highly-rating Lithuanian, Latvian, Finnish and Swedish audit institutions support the improvement of the employees' qualifications. Coincidence of opinions among National Audit Office of Lithuania experts involved into the questionnaire was assessed by the Kendall's coefficient of concordance W . In the case of the questionnaire used for experts assessment (questions 12-14, 17), the Kendall's coefficient of concordance $W = 0,393$ (when $p=0.000$). This proves the concordance in experts' assessment of the factors groups. For the assessment of internal consistency of the questionnaire scale (internal consistency of experts' estimates), the Cronbach alfa coefficient was calculated. In the case of the questionnaire used for experts' assessment (questions 12-14, 17), the Cronbach alfa coefficient =

0,918; thus proving the acceptable inter-homogeneity of experts' assessment and reliability of the questionnaire.

The assessment of human resources should be conducted in each organization, aiming to ensure a successful functioning of the organization. The model should be applicable in all countries. The investigation results could serve as a basis for the improvement in human resources within institutions executing audit functions.

PRIEDAS

ANKETA

„Audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimas“

Gerb. Respondente,

Mykolo Romerio universiteto Politikos ir vadybos fakulteto Veiklos audito specializacijos magistrantė Laura atlieka audito funkcijas vykdančių institucijų žmogiškųjų išteklių ugdymo tobulinimo tyrimą. Šios apklausos tikslas – ištirti valstybinio audito funkcijas vykdančių institucijų darbuotojų žmogiškųjų išteklių tobulinimo galimybes. Anketa yra anoniminė. Gauti rezultatai bus panaudoti mokslinių tyrimų tikslams.

Kiekvieno Jūsų asmeninė nuomonė labai svarbi, todėl prašau nuoširdžiai atsakyti į pateikiamus klausimus. Atsakydami į klausimus, pabraukite, paryškinkite ar kitaip pažymėkite Jūsų nuomonę atitinkantį atsakymą.

1. Kokios šalies valstybinio audito institucijoje dirbate?

- ☐ Lietuvos
- ☐ Latvijos
- ☐ Suomijos
- ☐ Švedijos

2. Esate (atitinkamai pažymėkite stulpelyje):

- ☐ Padalinio, skyriaus vadovas, pavaduotojas
- ☐ Vyriausiasis valstybinis auditorius
- ☐ Vyresnysis valstybinis auditorius
- ☐ Valstybinis auditorius
- ☐ Auditoriaus padėjėjas
- ☐ Kita (įrašyti)_____

3. Lytis:

- ☐ Vyras
- ☐ Moteris

4. Amžius:

- ☐ 21-30
- ☐ 31-40
- ☐ 41-50
- ☐ 51-60

5. Darbo stažas audito srityje, metais:

- ☐ iki 1 metų
- ☐ nuo 1 iki 3 metų
- ☐ nuo 3 iki 5 metų
- ☐ nuo 5 iki 10 metų
- ☐ daugiau nei 10 metų

6. Koks Jūsų darbo užmokestis atskaičius mokesčius?

- ☐ iki 1000
- ☐ 1001-2000
- ☐ 2001-3000
- ☐ 3001-4000
- ☐ 4001 ir daugiau

7. Kokį kvalifikacinį laipsnį esate įgijęs (įgijusi)?

- ☐ Bakalauro
- ☐ Magistro
- ☐ Daktaro
- ☐ Kita (įrašyti)_____

8. Ar institucija pritaria darbuotojų kvalifikacijos kėlimui ?

☐ Taip

☐ Ne

9. Kiek kartų per pastaruosius 3 metus kėlėte kvalifikaciją?

10. Kas jums yra darbas?

☐ Tik pajamų šaltinis

☐ Pajamų šaltinis ir galimybė realizuoti savo sugebėjimus ir patirtį

☐ Pajamų šaltinis ir pasitenkinimas dalyvavimu bendroje veikloje

☐ Pajamų šaltinis ir galimybė tobulėti

☐ Pajamų šaltinis ir laiko praleidimas

☐ kita _____

11. Išranguokite pagal svarbą žemiau nurodytus kriterijus (1 balas – mažiausiai svarbus, 5 - svarbiausias):

Kriterijai	Balas
Piniginis atlygis (darbo užmokestis)	
Nuolatinis kvalifikacijos kėlimas (pastovus profesinių žinių ir sugebėjimų tobulinimas)	
Karjeros perspektyvos	
Puikūs darbuotojų tarpusavio santykiai (pagalba darbo klausimais, kompromisų paieška ir kt.)	
Pasitenkinimas dirbamu darbu bei siekimas žinoti daugiau nei to reikalauja dabartinė situacija	

12. Įvertinkite balais pateiktų darbo aspektų svarbą jums.

(1) visiškai nesvarbu, (2) nesvarbu, (3) ne visada, (4) svarbu, (5) labai svarbu. Įrašykite pasirinktą variantą:

Darbo aspektai	Balas
Specializuotų užduočių skyrimas	
Darbo įgūdžių ugdymas	
Tikslus darbo reguliavimas	
Savarankiškumas ir atsakomybė	
Papildomas įgaliojimų ir atsakomybės delegavimas	
Darbuotojų mokymai (kursai, seminarai, paskaitos ir pan)	
Įstaigos kultūros ir darbuotojų filosofijos suderinamumas	
Darbuotojų pasitenkinimo savimi didinimas	
Atvira darbuotojo ir darbdavio komunikacija	
Premijos ir priedai prie darbo užmokesčio	
Padėkos ir pagyrimai žodžiu ir raštu	
Lankstus darbo laiko grafikas	
Paaugstinimas pareigose	
Nuolatinis personalo (vadovo) vertinimas	
Ryšys tarp užmokesčio ir darbo kokybės	

Nuomonių ir pasiūlymų išklausymas	
Bendri susirinkimai (vadovų ir darbuotojų)	
Aiškus hierarchinis pavaldumas	

13. Penkiabalėje sistemoje, įvertinkite jūsų darbo aplinkos kokybę sąlygojančius veiksnius.

1 balas – labai blogai, 2 – blogai, 3 – patenkinamai, 4 – gerai, 5-labai gerai. Įrašykite pasirinktą variantą:

Darbo aplinką įtakojantys veiksniai	Balas
Psichologinis klimatas institucijoje	
Santykiai su vadovu	
Santykiai su darbuotojais (bendradarbiavimas bei informacijos apsikeitimas tarp darbuotojų)	
Žmogiškųjų išteklių pakankamumas, užtikrinant efektyvų audito atlikimą	
Informacijos, reikalingos tinkamai atlikti darbą, pakankamumas	
Veiksmingas įstaigos vadovų ir darbuotojų tarpusavio bendravimas	
Pasitenkinimas dabartiniu darbu	
Tinkama darbuotojų motyvavimo sistema	

14. Įvertinkite balais (nuo 1 iki 5) kurios iš žemiau išvardintų individo savybių yra svarbios jums ir kurias jūs gebate pritaikyti savo darbe? (savybių svarba: visai nesvarbu – 1, labai svarbu – 5; jų taikymas praktikoje: niekada – 1, nuolatos – 5). Įrašykite pasirinktą variantą:

Savybės	Išvardintų savybių svarba jums (Balas)	Šių savybių pritaikymas darbe (Balas)
Gebėjimas palankiai reaguoti į pokyčius darbe (naujų programų diegimas, IT naujovės, mokymai ir pan.)		
Imlumas naujovėms		
Darbštumas, atidumas, nuoseklumas		
Sąžiningumas		
Atsakomybės už priimamus sprendimus prisiėmimas		
Pastovus savo profesinių žinių ir sugebėjimų tobulinimas		
Siekimas žinoti daugiau, nei to reikalauja dabartinė situacija		
Kitų žinių ir patirties perėmimas		
Dalinimasis su kitais savo žiniomis ir patirtimi (mentoringas)		
Pagalba komandos nariams		
Bendrų ir individualių tikslų derinimas (komandinis darbas)		
Greitas kontakto su žmonėmis užmezgimas ir palaikymas		
Kitų atsakymo, kritikos, rekomendacijų priėmimas be išankstinio nusistatymo		
Nešališkas, objektyvus elgesys konfliktinėse situacijose		

15. Kokias pagrindines problemas įžvelgiate audito procese*?
- ☐ Trumpas laikas skiriamas auditui ar atskirtiems jo etapams
 - ☐ Nepakankami žmogiškieji ištekliai
 - ☐ Per dideli reikalavimai, keliama audito atlikimui
 - ☐ Netinkamai parengta audito metodika
 - ☐ Sudėtingas bendravimas su audituojamu subjektu
 - ☐ Kita (įrašykite) _____
16. Ar tenka dirbti viršvalandžius?
- ☐ Kasdien
 - ☐ savaitgaliais
 - ☐ kelis kartus per savaitę
 - ☐ netenka
17. Iš lentelėje pateiktų motyvavimo priemonių įvertinkite tik tas, kurios yra taikomos jūsų institucijoje. Įvertinkite šių motyvavimo priemonių pakankamumą balais nuo 1 iki 5. Įrašykite pasirinktą variantą
(1 – visiškai nepakankamai, 2 – nepakankamai, 3 – vidutiniškai, 4 – pakankamai, 5 – visiškai pakankamai).

Motyvavimo priemonė	Jūsų institucijoje taikomų motyvavimo priemonių pakankamumo vertinimas (Balas)
Efektyvų darbą skatinančios priemonės	
Aš žinau, jog mano darbo rezultatai yra įvertinami	
Aš gaunu grįžtamąjį ryšį apie savo darbo rezultatus	
Aš gaunu priedą prie pagrindinio atlyginimo, priklausantį nuo asmeninių darbo rezultatų	
Aš gaunu apdovanojimus už išskirtinius pasiekimus	
Institucija apmoka mano mokymus ir kompetencijų, susijusių su mano darbu, tobulinimą	
Darbo, kurį man patiki atlikti, tikslai ir užduotys yra aiškiai suformuluojami	
Man pateikiami tikslai yra pasiekiami, o užduotis įmanoma įgyvendinti	
Metinių pokalbių metu aptariami mano darbo rezultatai ir sudaromas veiklos tobulinimo planas	
Susirinkimai, kuriuose aš dalyvauju, yra organizuojami ir pravedami efektyviai	
Studijuojantiems universitetuose institucija apmoka studijas, susijusias su darbo funkcijomis	
Iniciatyvą skatinančios priemonės	
Aš žinau savo karjeros galimybes šioje institucijoje	
Aš turiu galimybę vykti į mokymus užsienyje, dalyvauti įvairiuose seminaruose	
Mane dažnai paskiria audito grupės vadovu	
Aš galiu gauti premijas už racionalizacinius pasiūlymus	
Vadovas pripažįsta mano gerus darbo rezultatus ir asmeniškai arba/ir viešai už juos padėkoja	
Man suteikiama autonomija dirbant (nepriklausomybė ir veiksmų laisvė nuspręsti, kaip mano darbas turėtų būti organizuojamas)	
Man yra deleguojamos svarbios užduotys	
Man suteikiama pakankamai atsakomybės, susijusios su sprendimų priėmimu	
Institucija mane skatina išsakyti savo nuomonę, organizuodama įvairias apklausas	
Lojalumą institucijai skatinančios priemonės	
Man užtikrinamos geros darbo sąlygos	

* *Finansinio audito procesas*: planavimas, savarankiškų audito procedūrų atlikimas, audito ataskaitos ir išvados parengimas bei veikla po audito; *veiklos audito procesas*: planavimas – strateginis ir išankstinis tyrimas, pagrindinis tyrimas, stebėjimo po audito atlikimas.

Institucijoje taikomas lankstus darbo grafikas (darbą galiu pradėti ir baigti valanda anksčiau/vėliau, priklausomai nuo atvykimo į darbą laiko, suderinus su vadovu aš galiu šiek tiek keisti darbo laiko grafiką)	
Studijuojantiems suteikiamos galimybės suderinti darbą ir studijas	
Studijų metu, egzaminams pasirėngti ir laikyti, man yra suteikiamos mokymosi atostogos	
Aš esu nuolat informuojamas (-a) ir žinau apie tai, kas vyksta įstaigoje	
Institucijoje organizuojami renginiai darbuotojams	
Darbuotojai švenčių proga gauna piniginius priedus prie atlyginimo	

Labai ačiū už pagalbą ir bendradarbiavimą!