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

AGNĖ VELIČKAITĖ

VEIKLOS AUDITO VAIDMUO IR POVEIKIS: VALSTYBĖS KONTROLĖS ATVEJIS

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė
doc. dr. D. Daujotaitė

VILNIUS, 2014

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

VEIKLOS AUDITO VAIDMUO IR POVEIKIS: VALSTYBĖS KONTROLĖS ATVEJIS

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621N30005

Vadovė
..... doc. dr. D. Daujotaitė
2014 12 ....

Recenzentas
.....
2014 12 ....

Atliko
FVmns2-01 gr. stud.
..... A. Veličkaitė
2014 12 ....

VILNIUS, 2014

TURINYS

ĮVADAS **6**
1. VEIKLOS AUDITO TEORINĖ ANALIZĖ **8**
1.1. Audito samprata ir klasifikacija viešajame sektoriuje **8**
1.2. Valstybinio veiklos audito samprata, vaidmuo ir poveikis **12**
1.3. Veiklos audito elementų analizė **19**
1.4. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė **25**
2. VALSTYBINIS VEIKLOS AUDITAS IR JO ATLIKIMO ETAPAI **30**
2.1. Veiklos audito planavimo etapas **32**
2.2. Veiklos audito tyrimo etapas **35**
2.3. Veiklos audito ataskaitos (išvadų) ir rekomendacijų rengimo etapas **37**
2.4. Veiklos audito stebėjimo etapas **40**
3. VALTYBINIO VEIKLOS AUDITO REKOMENDACIJŲ POVEIKIO TYRIMAS **44**
3.1. Tyrimo metodika **44**
3.2. Valstybinio veiklos audito rekomendacijų įgyvendinimo analizė **45**
IŠVADOS **64**
LITERATŪRA **68**
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS **73**
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA **75**
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA **77**

LENTELĖS

1 lentelė. Mokslinėje literatūroje pateikiami veiklos audito apibrėžimai 13
2 lentelė. Veiklos audito struktūrinių elementų galimos rizikos 23
3 lentelė. Audito ataskaitos bruožai 38
4 lentelė. Veiklos auditų programų išvados, rekomendacijos ir įgyvendintos rekomendacijos 51

PAVEIKSLAI

1 pav. Audito sistema 9
2 pav. Valstybinio audito klasifikavimas 10
3 pav. Išorės veiklos audito vertinimo modelis viešajame sektoriuje 18
4 pav. 3 E koncepcija 20
5 pav. Veiklos audito proceso tiriami ir vertinami elementai 22
6 pav. 3 E verčių grandinė 24
7 pav. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos sritys 26
8 pav. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės strateginiai tikslai 27
9 pav. Veiklos audito procesas.. 31
10 pav. Tyrimo etapas 36
11 pav. Veiklos audito modelis 42
12 pav. 2008 - 2013 metais atlikti valstybės auditai 45
13 pav. 2008 - 2013 metais audito metu planuojamos įgyvendinti rekomendacijos ir įgyvendintos rekomendacijos 46
14 pav. 2009 - 2013 metais veiklos audito audituojamų subjektų kiekis 47
15 pav. 2008 - 2011 metais veiklos audito rekomendacijų įgyvendinimas pagal pasirinktas viešojo sektoriaus sritis 49
16 pav. 2008 - 2012 metais rekomendacijų, kurių stebėsena baigta 2012 m. įgyvendinimo lygis.. 49
17 pav. Rekomendacijų lygis pagal paskirtį, atsižvelgiant į anksčiau išnagrinėtas veiklos audito programas 58

ĮVADAS

Aktualumas. Siekiant užtikrinti sėkmingą, tikslingą, teisingą ir skaidrų valstybės išteklių valdymą bei panaudojimą, didinti viešojo sektoriaus atskaitingumą, būtina turėti nepriklausomus tyrimo įrankius ir metodus, kurie leistų patikrinti ir įvertinti įvairias vykdomas valstybines institucijų programas. Viešojo sektoriaus priežiūros struktūros elementas – veiklos auditas objektyviai ir nepriklausomai vertina audituojamo subjekto viešąjį ir vidaus administravimą, jo rezultatus ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu, atskleidžia veiklos tobulinimo galimybes, sustiprina audituojamo subjekto valdymo rolę, užtikrina vidaus funkcionavimą ir tolimesnę veiklą.

Veiklos auditas yra viena iš naujausių audito rūšių. Tai nauja sudėtinga, išskirtinė ir specifinė kontrolės forma, kuri apima viešojo sektoriaus institucijų, jos atskirų sistemų ir visos valstybės veiklą (Puškorius, 2004). Jo pradžia Lietuvoje yra laikoma 2002 m. kovo 1 d., kai Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė buvo įteisinta kaip aukščiausioji valstybinio audito institucija, atliekanti finansinius (teisėtumo) ir veiklos auditus. Valstybės kontrolė yra viena pagrindinių išorės audito institucijų, rengiančių viešojo sektoriaus veiklos audito metodologiją ir atliekančių veiklos auditus Lietuvoje. Lietuvoje kuriama ir tobulinama veiklos audito sistema remiasi Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (angl. *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*) standartais, jų įgyvendinimo gairėmis, Europos Sąjungos paramos organizacijos Centrinės ir Rytų Europos šalimis, tobulinant valdymą ir administravimą (toliau – SIGMA) ekspertų konsultacijomis bei geriausia kitų šalių veiklos audito patirtimi (Valstybės kontrolės veiklos ataskaita, 2002).

Veiklos audito pagalba yra sukuriama pridėtinė vertė ne tik audituojamam subjektui, bet ir visuomenei, jos ekonominei ir socialinei pažangai, siekiant valstybės valdymo pažangos, t.y. numatomų audito rezultatų (išvadų ir rekomendacijų) pagrindu yra priimami svarbūs sprendimai. Veiklos audito teikiamos išvados, rekomendacijos, veiklos tikrinimas ir vertinimas yra reikalingi tam, kad visuomenė, mokesčių mokėtojai, įstatymų leidžiamoji ir vykdomoji valdžia gautų reikiamą informaciją, kaip naudojami valstybės ištekliai, taip pat veiklos problemų identifikavimui, kurios gali turėti neigiamą įtaką įstaigos (organizacijos) veiklai. Veiklos auditas padeda užkirsti kelią pažeidimams ir mažina jų grėsmę. Atlikus valstybinį veiklos auditą, Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės pateiktų išvadų ir rekomendacijų dėka yra nustatomos praktinės priemonės įvardytiems trūkumams ištaisyti, kurios padeda tobulinti veiklą (sutaupyti lėšas arba sumažinti išlaidas, gerinti veiklos kokybę, stiprinti valdymo, administracinius ir organizacinius procesus (Veiklos audito vadovas, 2010)).

Lietuvos mokslinėje literatūroje trūksta duomenų apie valstybinio veiklos audito gautų ir įgyvendintų rekomendacijų poveikį institucijų veiklos valdymui. Atsižvelgiant į tai, kad šis sritis yra mažai analizuota, šiame darbe bus nagrinėjama veiklos audito rekomendacijų poveikis ir vaidmuo institucijų valdymui bei visuomenei.

Tyrimo tikslas – atskleisti valstybinio veiklos audito esmę, išanalizuoti jo etapus ir įvertinti įgyvendintų rekomendacijų poveikį visuomenei ir valstybės viešojo sektoriaus institucijų valdymui.

Šiam tyrimo tikslui pasiekti yra keliami tokie **tyrimo uždaviniai**:

1. Išnagrinėti valstybinio veiklos audito teorinius aspektus.
2. Išanalizuoti veiklos audito 3 E koncepciją ir atskleisti Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės reikšmę.
3. Atlikti valstybinio veiklos audito etapų analizę bei pateikti veiklos audito vertinimo modelį.
4. Ištirti valstybinio veiklos audito vertinimo išvadas apie gautų ir įgyvendintų rekomendacijų poveikį valstybės sektoriaus institucijų valdymui, remiantis Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2008 – 2012 metų ataskaitomis, bei pateikti pasiūlymus veiklos audito gerinimui.

Tyrimo objektas – valstybinis veiklos auditas viešajame sektoriuje (LR valstybės kontrolės atvejis).

Tyrimo hipotezė – audito teikiamos rekomendacijos turi teigiamą poveikį organizacijos valdymui ir visuomenei.

Tyrimo problema – kaip vertinamas valstybinio veiklos audito gautų ir įgyvendintų rekomendacijų poveikis institucijų veiklos valdymui?

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė; apibendrinimo metodas; palyginamoji analizė; statistinių duomenų analizė; grupavimo metodas; grafinis vaizdavimas.

Darbo struktūra. Pirmoje darbo dalyje yra nagrinėjama veiklos audito samprata, vaidmuo, poveikis viešajame sektoriuje, taip pat 3 E koncepcijų modelis, kuris yra veiklos audito tyrimo ir vertinimo pagrindas, išanalizuojama Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės reikšmė. Antroji dalis yra skirta atlikti valstybinio veiklos audito etapų analizę. Trečioje darbo dalyje ištiriamos valstybinio veiklos audito vertinimo išvados apie gautų ir įgyvendintų rekomendacijų poveikį valstybės valdymui, remiantis Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2008 – 2012 metų ataskaitų analize, identifikuojamos problemos bei pateikiami pasiūlymai veiklos audito gerinimui.

1. VEIKLOS AUDITO TEORINĖ ANALIZĖ

1.1. Audito samprata ir klasifikacija viešajame sektoriuje

Mokslinėje literatūroje yra sutinkama nemažai sąvokos „auditas“ reikšmių. Remiantis Lietuvos Respublikos audito įstatymo 2 straipsniu, nurodoma, kad *finansinių ataskaitų auditas – nepriklausomas audituojamos įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvados pateikimas, vadovaujantis teisės aktų, reglamentuojančių finansinių ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais. Išvadoje nurodoma, ar finansinė atskaitomybė arba konsoliduota finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais tikrai, ar teisingai parodo įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar finansinė atskaitomybė arba konsoliduota finansinė atskaitomybė parengta pagal Lietuvos Respublikoje galiojančius teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, taip pat kitus teisės aktus.*

Panašiai auditas yra apibūdinamas ir 200 – ajame tarptautiniame audito standarte, kur auditas įvardijamas kaip „finansinės atskaitomybės ir su ja susijusios informacijos nepriklausomas patikrinimas bei vertinimas, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką“. (p 4).

Daujotaitė (2006) auditą apibendrina „kaip objektyvų įrodymų rinkimo, sisteminimo ir įvertinimo procesą, kurio svarbiausios ypatybės – metodiškumas, įrodymų rinkimas ir objektyvumas“. (p. 12).

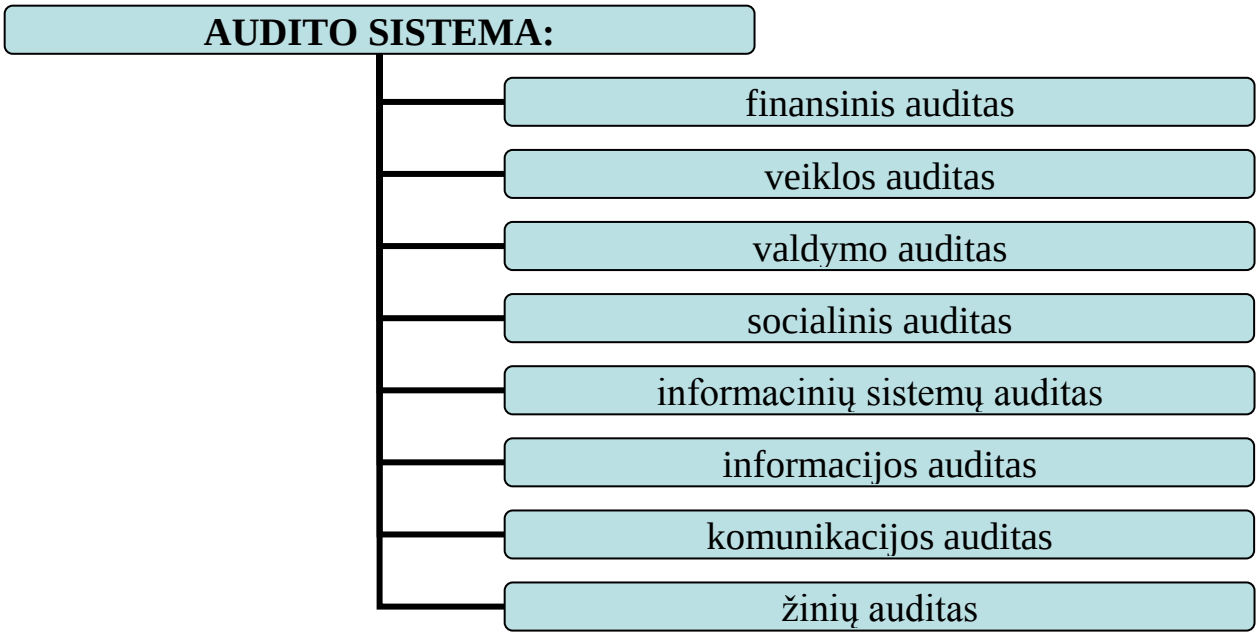
Mackevičius (2009) teigia, kad *auditas yra patikimas ir svarbus ekonominės informacijos šaltinis, reikšmingas visos valstybės ekonomikai. Jis yra reikšmingas audituojamų institucijų kontrolės sistemai stiprinti, finansinei ir valdymo apskaitai tobulinti, veiklos planavimui, organizavimui ir prognozavimui. Auditas apsaugo nuo įvairių apgaulių, manipuliacijų, duomenų klastojimo ir prisideda prie ekonominio stabilumo užtikrinimo* (p. 121). Kitoje mokslinėje literatūroje audito sąvoka yra apibrėžiama kaip „tam tikro objekto ar dalyko nepriklausomas patikrinimas ir nuomonės apie jį pareiškimas“. (Mackevičius, Raziūnienė, 2011, p. 10).

Audito sąvokų įvairovė įrodo, kad auditas yra sudėtingas ekonominės informacijos šaltinis, kuris turi didelę reikšmę šalies ekonomikai, padeda nustatyti ir išvengti pažeidimų, pateikia tiriamos veiklos išvadas ir rekomendacijas tam, kad ateityje būtų išvengta klaidų ir pasiekti geresni veiklos rezultatai. Audito sąvoka tampa dar sudėtingesnė pradėjus nagrinėti audito rūšių klasifikacijas.

Auditas skirtinguose leidiniuose ir teisės aktuose yra skirstomas pagal įvairius klasifikavimo požymius: pagal funkcijas (finansinis, valdymo, veiklos, socialinis), pagal apimtį ir atlikėjus (išorės

auditas, vidaus auditas ir valstybinis auditas), pagal atlikimo laiką (privalomas, neprivalomas) (Daujotaitė, 2006; Mackevičius, 1999). Oržekauskas (2012) auditą dar klasifikuoja ir pagal valdymo lygius (vertikalioji klasifikacija). Tuo tarpu Lakis (2007) teigia, kad, nepaisant įvairių audito klasifikacijų pagal požymius, svarbiausi yra du – pagal funkcijas ir pagal institucinę priklausomybę.

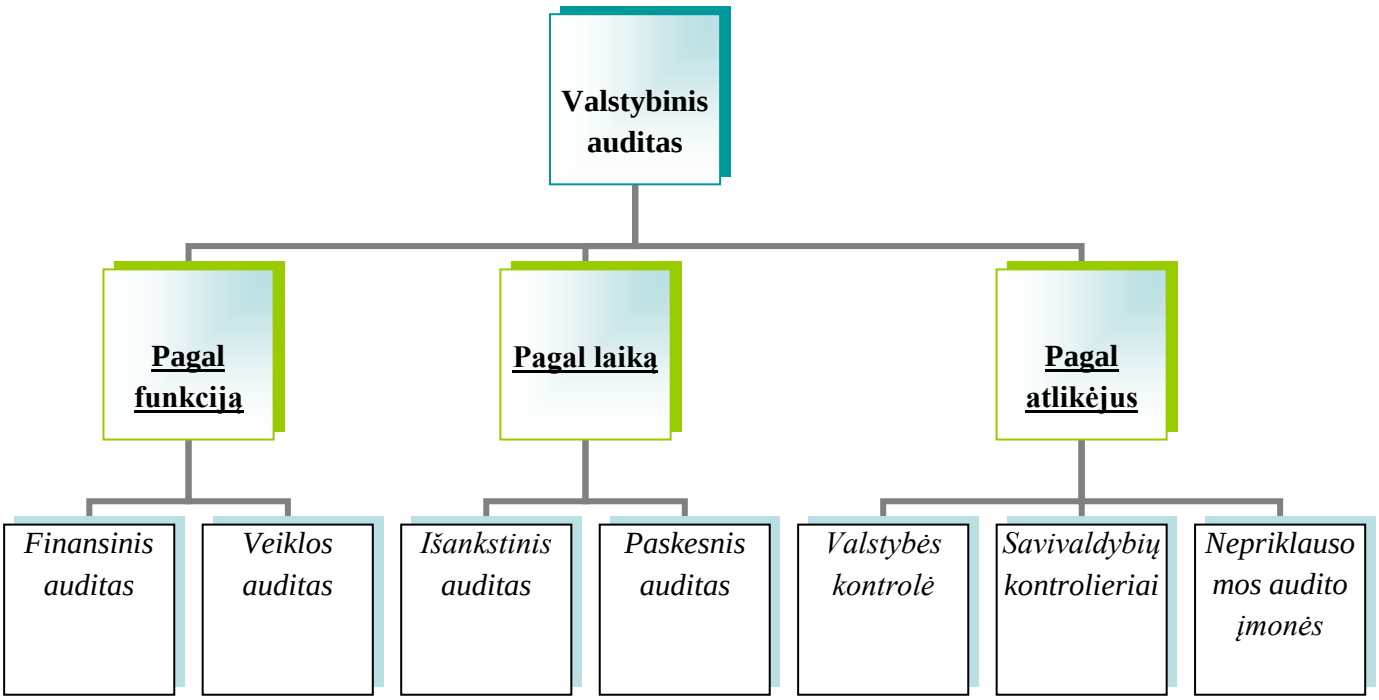
Klasifikuojant pagal funkcinį požymį, veiklos auditas yra vienas svarbiausių audito sistemos elementų (žr. 1 pav.)



1 pav. Audito sistema
Šaltinis: sudaryta autorės

Veiklos audito metu yra tikrinami organizacijų žmogiškieji, finansiniai ir kiti ištekliai, informacinės sistemos, nagrinėjami pirminiai dokumentai, ūkinės operacijos, naudojamos audito procedūros: skaičiavimas, tikrinimas, patvirtinimas, stebėjimas, apklausa, analitinės procedūros.

Mackevičius, Pranckevičiūtė (2007) valstybinį auditą skirsto pagal tris požymius: pagal funkcijas, pagal laiką ir pagal atlikėjus (žr. 2 pav.).



2 pav. Valstybinio audito klasifikavimas
Šaltinis: Mackevičius, Pranckevičiūtė, 2007

Valstybinis auditas būtinas valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemos elementas. Jis gerina valstybės biudžeto sudarymą, vykdymą ir viso valstybinio sektoriaus valdymo procesus. Valstybinis auditas padeda valstybei išmintingai valdyti ir naudoti turtą, skatinti valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemų pažangą.

Pasak Mackevičiaus ir Pranckevičiūtės (2007), valstybinis auditas „atskleidžia nukrypimus nuo nustatytų standartų ir teisės aktų, išryškina klaidas ir apgaules, padeda institucijų, įstaigų ir įmonių vadovams priimti teisingus valdymo sprendimus, teikia naudą ir pagalbą Lietuvos Respublikos Seimui“. (p. 46).

Valstybės kontrolės įstatyme skiriamas dviejų rūšių valstybinis auditas: finansinis (teisėtumo) ir veiklos:

1) *finansinis (teisėtumo) auditas* audituoja subjekto finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, metinių konsoliduotų ataskaitų rinkinių, nacionalinio ataskaitų rinkinio ir kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas ir nepriklausomas nuomonės pareiškimas. Finansinis auditas nustato, ar įmonės finansinė atskaitomybė parodo tikrą ir teisingą finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar ji parengta remiantis bendraisiais apskaitos principais bei galiojančiais teisės aktais. Atliekant finansinį auditą, auditoriai turi pateikti auditoriaus išvadą;

2) *veiklos auditas* audituoja subjekto veiklos viešąjį ir vidaus administravimą bei vertina jo veiklos ekonomiškumą, rezultatyvumą ir efektyvumą. Veiklos auditas įvertina įmonės veiklos rezultatus, nustato, ar taupiai naudojami materialieji, darbo ir finansiniai ištekliai, taip pat ieškoma būdų veiklos efektyvumui didinti, jos kokybei gerinti ir visų rūšių išlaidoms mažinti, tikrinama, ar audituojama įmonė veikia efektyviai, ekonomiškai, veiksmingai bei atskleidžia jos tobulinimo galimybes. Auditorius, atliekantis veiklos auditą, pateikia ataskaitas ir rekomendacijas įmonės veiklai gerinti (Daujotaitė, 2006; Mackevičius, 1999).

Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (angl. *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*) standartai (2004) ir Padia, Jansen van Vuuren (2012), Buškevičiūtė (2008) išskiria tam tikrus skirtumus tarp finansinio ir veiklos audito: finansiniam auditui taikomi griežti standartai, tuo tarpu veiklos auditas yra lankstesnis temų pasirinkimo, audito tikslų, metodų, išvadų požiūriu, nėra grindžiamas kontroliniais klausimais. Priešingai nei finansinis auditas, kuris gali būti ribotas (apimti tik finansų valdymo, tik vidaus kontrolės tyrimą ar kitą tyrimo objekto elementą, ar tik kai kurias ataskaitas) (Buškevičiūtė, 2008), veiklos auditas yra plačiai apimantis, nepriklausomas tyrimas, kuris yra atviras vertinimams, interpretacijoms, disponuoja plačiu vertinimo metodų spektru, atitinkamomis išvadomis, atliekamas neperiodiškai, suformulavus problemą. Taip pat veiklos auditas nagrinėja valstybės sektoriaus veiklą įvairiais atžvilgiais ir jis nėra kilęs iš privataus audito veiklos. Johnsen et al. (2001) pabrėžia, kad veiklos auditas atliekamas pagal individualiai atliekamą parinktą projektą.

Pasak Daujotaitės (2011), finansinis (teisėtumo) ir veiklos auditai skiriasi tiek teoriniu pagrindu, tiek praktiniu darbo aspektu. Finansinis auditas įvertina, ar finansinės, biudžeto vykdymo ir kitos ataskaitos parodo tikrąją ir teisingą subjekto būklę, ar jų informacija pagrįsta, išsami, patikima, tuo tarpu veiklos auditas vertina, ar valstybės ištekliai naudojami ekonomiškai, efektyviai ir produktyviai. Tačiau kartu abu auditai yra panašūs, nes atlieka to paties pobūdžio užduotį – įvertina ir pateikia ataskaitą apie audituojamo subjekto veiklą. Finansinis ir veiklos auditas duomenims surinkti naudoja panašius metodus.

Valstybinį auditą atlieka Valstybės kontrolė (Seimui atskaitinga aukščiausioji valstybinio audito institucija, kuriai įstatymų leidžiamoji valdžia suteikia konstitucinę pareigą prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas bei naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas), savivaldybių kontrolieriai (jų tarnybos) ir nepriklausomos audito įmonės (Valstybės kontrolės įstatymas).

Daujotaitė ir kt. (2012) išskiria veiklos auditą į dvi grupes:

- „išorės ir vidaus;
- viešojo ir verslo sektoriaus“. (p. 55)

Tarp šių grupių yra tam tikras ryšys ir integralumas. Lietuvoje viešojo sektoriaus veiklos išorinį (valstybinį ir savivaldybių) auditą atlieka Valstybės kontrolės auditoriai ir savivaldybių kontrolės bei audito tarnybų auditoriai, tuo tarpu verslo veiklos auditą atlieka nepriklausomi atestuoti auditoriai. Vidaus auditą atlieka įmonės, įstaigos ar organizacijos vidaus audito tarnybos darbuotojai, kurie turi tam tikrą profesinę kvalifikaciją. Pagrindiniai skirtumai tarp vidaus ir išorės auditų yra tokie, kad išorės auditorių audito rezultatai yra skelbiami viešai, jie atsiskaito ir teikia ataskaitas organizacijos akcininkams, steigėjams. Viešai skelbiamos veiklos audito ataskaitos skatina skaidrumą, atskaitingumą, atsakingumą, taip užtikrindamos teisingą viešųjų lėšų valdymą piliečių ir mokesčių mokėtojų vardu, o tuo tarpu vidaus auditorių audito rezultatai ir teikiamos ataskaitos nėra viešai skelbiamos bei auditoriai atsiskaito organizacijos vadovybei (Daujotaitė ir kt., 2012).

Šiandieninėje rinkos ekonomikos sąlygomis pagrįstoje visuomenėje audito reikšmė ir vaidmuo tampa vis svarbesni, kadangi kyla poreikis turėti tikslią informaciją apie ūkinių subjektų veiklą. Išnagrinėjus mokslinę literatūrą, pastebima, kad auditas yra klasifikuojamas pagal įvairius požymius, tačiau visos rūšys atlieka tą pačią funkciją – tikrina ir vertina bei pateikia ataskaitą apie audituojamo subjekto veiklą.

1.2. Valstybinio veiklos audito samprata, vaidmuo ir poveikis

Kaip esminis viešojo sektoriaus priežiūros struktūros elementas – veiklos auditas sustiprina valdymo rolę priežiūros, vidaus funkcionavimo ir tolesnės veiklos užtikrinimo ribose. Kadangi viešojo sektoriaus sėkmė matuojama pirmiausiai pagal jo galimybes suteikti paslaugas efektyviai ir įgyvendinti programas lygiateisiškai ir tinkamai, viešojo sektoriaus veiklos turi turėti autoritetingą priemonę, įvertinančią viešojo sektoriaus kompetencijas finansiškai ir programų įgyvendinimą efektyvumo, ekonomiškumo ir rezultatyvumo požiūriais. Tačiau auditoriai privalo apsaugoti pamatines viešojo sektoriaus vertybes, kurių esminė funkcija suteikti piliečiams viešąsias paslaugas.

Veiklos auditas yra viena naujausių audito rūšių, kuri aprėpia ne tik viešojo sektoriaus institucijų, jo atskirų sistemų, bet ir visos valstybės veiklą. Pasak Daujotaitės (2011) šis auditas yra „neatsiejama valstybės finansų administravimo ir reguliavimo sistemos dalis, padedanti įgyvendinti valstybės turtinių ir piniginių išteklių teisėto naudojimo ir efektyvaus valdymo kontrolės bei priežiūros politiką“. (p. 220). Mokslinėje literatūroje nėra sutinkama bendro veiklos audito apibrėžimo. Dėl to jis yra apibūdinamas įvairiai. Pateiktoje 1 lentelėje yra pateikiami susisteminti veiklos audito apibūdinimai.

1 lentelė. Mokslinėje literatūroje pateikiami veiklos audito apibrėžimai

Autorius	Apibrėžimas
1. **Daujotaitė (2010, p. 17)**	***Veiklos auditas*** – audituojamo subjekto nepriklausomas veiklos tikrinimas ir atitikties ekonomiškumo, efektyvumo ir (ar) veiksmingumo kriterijams vertinimas bei atitinkamų rekomendacijų veiklai gerinti ir valdymui modernizuoti pateikimas.
2. **Mackevičius (2009, p. 125)**	***Veiklos auditas*** – įvairių įmonės veiklos sričių nagrinėjimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais. Vertinant įmonės veiklą: a) ekonomiškumo požiūriu nustatoma, ar taupiai naudojami ištekliai išlaikant nustatytą produktų ar paslaugų kokybę; b) efektyvumo – faktiniai rezultatai lyginami su turimais ištekliais; c) rezultatyvumo – faktiniai rezultatai lyginami ir vertinami su planuojamais rodikliais.
3. **Puškorius (2003, p. 43)**	***Veiklos auditas*** yra valstybės, ministerijų departamentų ir kitų viešojo sektoriaus institucijų valdymo ekonomiškumo (economy), efektyvumo (efficiency), veiksmingumo (effectiveness) sisteminė analizė bei pasiūlymų, kaip šiuos kriterijus gerinti, rengimas.
4. **Aleliūnas, Atkočiūnienė (2010, p. 11)**	***Veiklos auditas*** – tai audituojamos valstybės institucijos, įstaigos ar įmonės administracinės veiklos išsikeltų tikslų, taip pat darbo, materialinių, finansinių bei kitų išteklių naudojimo ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo įvertinimas.
5. **INTOSAI audito standartai (2001)**	***Veiklos auditas*** – tai procesas, kurio metu įvertinama kaip ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai tikrinama organizacija naudoja savo išteklius, atlikdama jai priskirtas užduotis.
6. **LR valstybės kontrolės įstatymas (1995)**	***Veiklos auditas*** – audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu.
7. **Waring, Morgan (2007)**	***Veiklos auditas*** – tai objektyvus, sistemingas valstybės veiklos, jos programų, procesų ir pasiekimų vertinimas, siekiant įvertinti veiklos efektyvumą, ekonomiškumą ir rezultatyvumą. Ši sąvoka apima ir išvadas su rekomendacijomis veiklos tobulinimui, kurios yra skirtos vadovams, ministrams ir kitiems informacijos naudotojams, kurie yra atsakingi už rekomendacijų įgyvendinimą bei atskaitomybės užtikrinimą dėl korekcinių veiksmų. Veiklos auditas yra priemonė, kuri didina viešųjų išteklių valdymo atskaitingumą.
8. **Gronlund et al. (2011)**	***Veiklos auditas*** **–** tai viešojo administravimo veiklos nagrinėjamas efektyvumo, ekonomiškumo ir rezultatyvumo atžvilgiu. Veiklos auditas apima ne tik konkrečias finansines operacijas, bet ir visą valstybės veiklą, įskaitant ir administracines sistemas.
9. **Turlea et al. (2008)**	***Veiklos auditas*** – tai nepriklausomas veiklos tikrinimas ir vertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo atžvilgiu.

Šaltinis: sudaryta autorės

Iš pateiktų apibrėžimų matyti, kad nėra visuotinai pripažinto vieno veiklos audito apibrėžimo, kuris tiktų tiek vidaus, tiek išorės auditui. Taip yra dėl to, kad skiriasi organizacijų, įstaigų veiklos sritys ir pobūdis, jų organizacinė valdymo struktūra ir keliami tikslai. Tačiau pastebima, kad išnagrinėtų autorių ekonominėje literatūroje *veiklos audito* sąvoka apima:

- nepriklausomą, objektyvų veiklos tikrinimą ir vertinimą;
- subjekto veiklos vertinimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu;
- išvadas ir rekomendacijas veiklos gerinimui.

Štai Mackevičius, Daujotaitė (2011) išskiria bendrus bruožus, jungiančius įvairių struktūrų veiklos auditus, tokius kaip veiklos audito metu:

1) renkami, tiriami, sisteminami ir vertinami objektyvūs duomenys apie audituojamojo subjekto veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą, siekiant nustatyti, ar jie atitinka nustatytus kriterijus ir pateikti veiklos tobulinimo siūlymus;

2) išryškinamos veiklos klaidos, problemos, spragos;

3) tiriama ir vertinama: išteklių ekonomiškumas, veiklos procesų efektyvumas, rezultatų bei poveikio veiksmingumas;

4) *kuriama pridėtinė vertė, kurios esmę sudaro veiklos auditorių atliekami vertinimai, teikiamos išvados ir rekomendacijos veiklai tobulinti*. (p. 30).

Veiklos auditas yra pridėtinę vertę kurianti tikrinimo ir vertinimo funkcija, kuri vadovaujantis sisteminiu požiūriu, įgalina tikrinamas organizacijas tobulinti valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų efektyvumą. Veiklos audito teikiamų paslaugų metu (tyrimai, vertinimai, išvados, rekomendacijos) yra sukuriama vertė. Daujotaitė (2011) apibrėžia sukuriamą vertę kaip nepriklausomą informaciją, kuri nusako, kiek vyriausybės, kitos organizacijos, naudojančios valstybės skirtus išteklius, veikla yra efektyvi, kaip audituojama organizacija tvarko savo išteklius, vykdo programas, siekia nustatytų tikslų, numato tobulintinas sritis. Taip pat vertė yra suvokiama kaip duomenų rinkimas, analizė, didinanti žinias ir tam tikrų klausimų supratimą bei lėšų taupymo lygio nustatymą, pasiekiamo gerinant ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą. Kuo didesnė tikimybė, kad bus galima atlikti naudingą, efektyvų (Pongsatitpat, Ussahawanitchakit, 2012), kokybišką auditą ir kuo mažiau yra atlikta tos veiklos srities ar temos auditų peržiūrų, tuo didesnė gali būti pridėtinė vertė. „Pridėtinė vertė reiškia naujas žinias ir perspektyvas“. (TAAIS organizacijos standartai, 2004, p. 35).

Veiklos auditas pasižymi specifine kontrolės funkcija, kuri turi teisę tikrinti ir vertinti įvairių organizacijų, sričių, veiklų, programų ar sistemų funkcionalumą veiklos audito principais – ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo, taip randant tiriamos veiklos problemas ir teikiant

rekomendacijas esamai situacijai gerinti. Šiuo auditu siekiama nustatyti netinkamus, neefektyvius, nelegalius sukčiavimo ar piktnaudžiavimo veiksmus (Goodson et al., 2012; Anwar, 2007). Visi išvardinti bruožai veiklos auditą išskiria kaip išskirtinę, sudėtingą ir specifinę audito rūšį, kuri reikalauja itin kruopščios analizės, nustatant jo tikslus, turinį, procedūras, etapus, pasirenkant taikytiną metodologiją, įvairius duomenų apdorojimo būdus ir kitus ypatumus.

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė išskiria vieną pagrindinį veiklos audito tikslą, kuris įvertina, ar audituojamas subjektas savo veiklą vykdo vadovaudamasis taupumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais, taip pat parodo veiklos tobulinimosi galimybes.

Tuo tarpu Daujotaitė ir kt. (2012) išskiria šiuos veiklos audito tikslus:

1. ***Teikti objektyvią informaciją (vertinimai, išvados, rekomendacijos)***. Ši informacija yra reikalinga tam, kad įstatymų leidžiamoji ir vykdomoji valdžios, visuomenė, mokesčių mokėtojai žinotų, kaip yra naudojami valstybės ištekliai, ir priimtų tinkamus sprendimus. Veiklos auditas suvokiamas kaip svarbi vyriausybės atskaitingumo ir skaidrumo didinimo priemonė, kuri tikrina ir vertina viešojo sektoriaus institucijų valdymo politikos įgyvendinimą; viešojo sektoriaus institucijų veiklos ekonomiškumo, veiksmingumo ir efektyvumo požiūriu įgyvendinimą; skelbiamų veiklos rodiklių patikimumą; veiklos vertinimo sistemų tinkamumą.

2. ***Padėti formuoti veiksmingą valdymo politiką, skatinti produktyvią veiklą.*** Tokiu būdu yra nustatomos sritys, kuriose veikla yra neracionali, dėl šios priežasties pateikiamos rekomendacijos audituojamam subjektui arba vyriausybei dėl veiklos tobulinimo, taip pat nurodo sritis, kurias reiktų tobulinti tam, kad sutaupytų lėšų, mažinant išlaidas, gerinant paslaugų kokybę, stiprinant valdymo, administracinius ir organizacinius procesus, siekti institucijų tikslų bei identifikuoja „geriausios praktikos“ pavyzdžius, atkreipiant į juos vyriausybės ir audituojamo subjekto dėmesį. Taip pat įvertina, ar ištekliai buvo pasitelkti, saugomi ir naudojami ekonomiškai ir optimaliai bei vertina problemines ir nepakankamai išplėtotas veiklos sritis, siekiant ištirti priežastis, apibrėžiant jų poveikį tiriamai veiklai.

3. ***Atlikti prevencijos funkciją***. Veiklos auditas nustato rizikas, galinčias turėti neigiamą įtaką įstaigos ar organizacijos veiklai, taip pat padeda nustatyti esamas ir tikėtinas problemas, įgalina užtikrinti, kad pažeidimai nepasikartotų, būtų pašalinti trūkumai, neūkiškumo ir aplaidumo faktai, užkerta kelią pažeidimams ar bent jau sumažina jų atsiradimo galimybę.

Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos standartai (2004) apibrėžia šiuos bendruosius veiklos audito tikslus:

1) pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą vyriausybės veiklos krypčių ar programų ekonomiškumo, rezultatyvumo ar efektyvumo įvertinimą;

2) *pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą specialiai atliktą veiklos vertinimo sistemų tinkamumo bei patikimumo analizę arba vykdomųjų institucijų skelbiamų pareiškimų apie veiklą ar vidinių veiklos įvertinimų analizę;*
3) *pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą vyriausybės veiklos ekonomiškumo, rezultatyvumo ar efektyvumo problemų analizę ir tuo prisidėti prie trūkumo šalinimo;*
4) *pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą įvertinimą, kokį tyčinį ar netyčinį, tiesioginį ar netiesioginį poveikį turėjo vyriausybės ir įstaigų programos ir kokiu laipsniu įgyvendinti suformuluoti tikslai arba kodėl jie neįgyvendinti*. (p. 26).

Taip pat INTOSAI (2004) pabrėžia, kad vienas bendras įvairių šalių veiklos audito tikslas – vyriausybės programų, pačios centrinės vyriausybės, visų susijusių įstaigų veiklos vertinimas ir jos tobulinimas.

Išanalizavus veiklos audito tikslus, galime teigti, kad veiklos auditas objektyviai įvertina organizacijų veiklas, programas ir sistemas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo atžvilgiu, identifikuoja tiriamos veiklos problemas, klaidas, pažeidimus bei teikia išvadas ir rekomendacijas veiklos pažangai siekti. Šis auditas daro poveikį gerinant institucijos vidaus kontrolės sistemas ir valdymo funkcijas, nes veiklos audito metu nustatomas organizacijos veiklos gerinimas, nurodant veiklos trūkumų pašalinimą, taip pagerinant organizacijos veiklą, padidinant efektyvumą bei rezultatyvumą. Veiklos auditas objektyviai renka, sistemina ir vertina įrodymus bei gauna patikimą informaciją apie įvairias veiklos sritis (finansiniai, žmogiškieji, materialieji, valdymo ir kiti ištekliai) ir, esant nešališkai informacijai, gali įvertinti organizacijos padėtį.

Veiklos audito metu yra vertinama vienos, kelių institucijų, atskiros institucijos veiklos dalys arba vykdomos programos ir jį galima suskirstyti į tokius pogrupius:

- Organizacijos auditas, kurio metu vertinama, kaip įstaiga vykdo jai pavestas funkcijas, ar ji efektyviai, taupiai, rezultatyviai naudoja jai patikėtus valstybės išteklius.
- Sistemos auditas, kurio metu vertinama kelių tarpusavyje susijusių įstaigų veikla.
- Programų auditas, kurio metu vertinamos programos, finansuojamos valstybės lėšomis, ar jos vykdomos efektyviai, rezultatyviai ir taupiai.

Remiantis Exposure Draft (2010), veiklos auditas įvertina, ar iš anksto apibrėžti tikslai buvo pasiekti, taip pat ne tik identifikuoja problemas, bet ir analizuoja konkrečios problemos priežastis. Auditą galima nagrinėti dviem lygmenimis „iš viršaus į apačią (angl. *top – down*)“, kur pagrindinis dėmesys yra skiriamas įstatymo leidėjų ir vyriausybės reikalavimams, ketinimams, tikslams bei lūkesčiams ir „iš apačios į viršų (angl. *bottom-up*)“, kur orientuojamasi į piliečių (vartotojų, klientų) lūkesčius (paslaugų

valdymas, laukimo laikas), kad būtų susitelkta su tomis problemomis, kurios iš tikrųjų svarbios visuomenei.

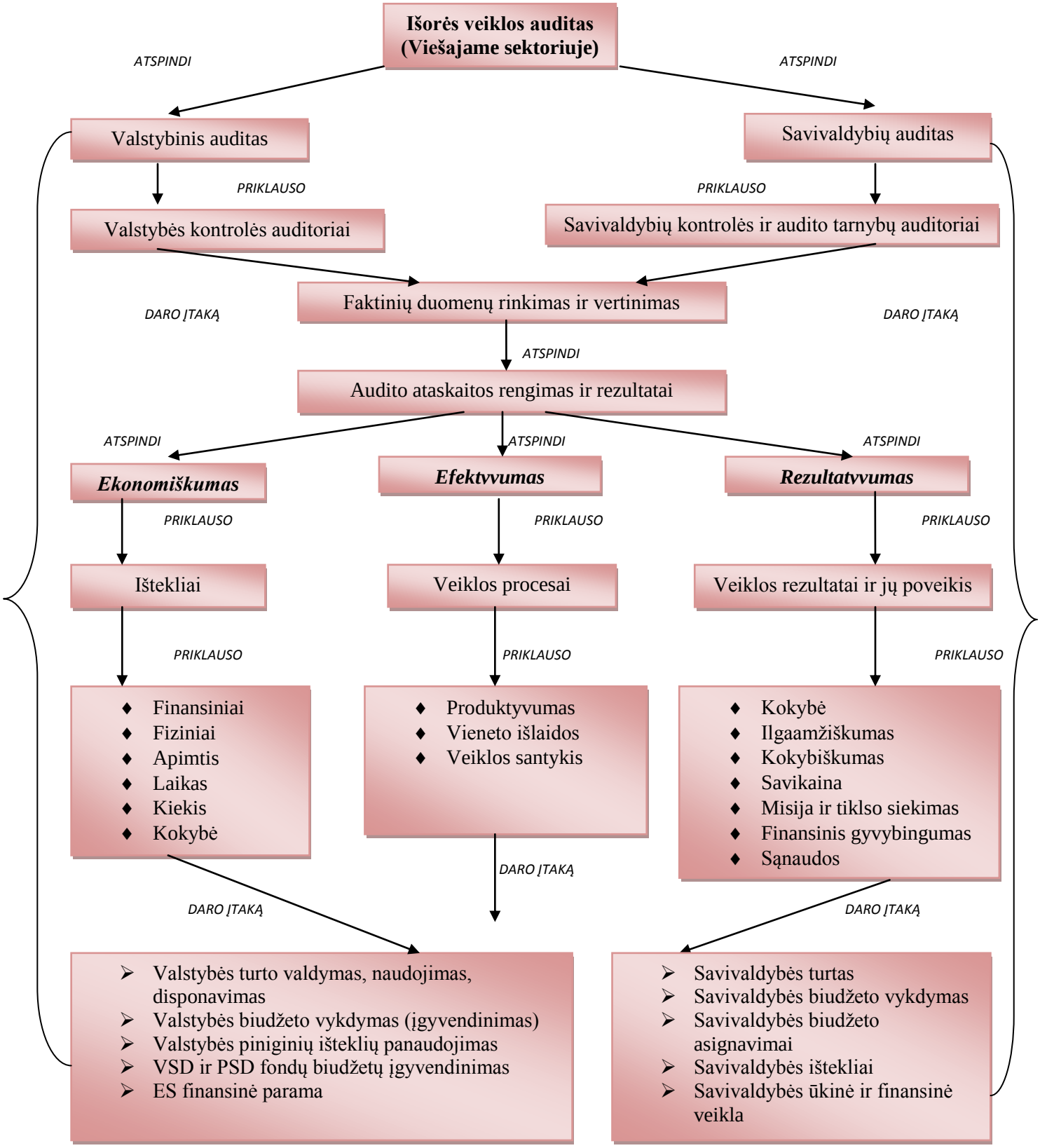
Veiklos audito vadovas (2010) pabrėžia, kad veiklos auditas prisideda prie kiekvienos valstybės organizacijos vertybės – teisėtumo ir pasitikėjimo stiprinimo, teikdamas viešą ir patikimą informaciją apie valstybės programų ekonomiškumą, rezultatyvumą ir efektyvumą. Tai būdas mokesčių mokėtojams, finansininkams, įstatymų leidėjams, vykdomosioms institucijoms, paprastiems piliečiams ir žiniasklaidai „kontroliuoti“ įvairias valstybės veiklas ir būti informuotais apie jų valdymą bei rezultatus. Be to, veiklos auditas teikia atsakymus į tokius klausimus: ar pinigai naudojami efektyviai, ar nebūtų galima jų išleisti geriau ir protingiau? Gero valdymo kriterijus yra, kai visos viešosios paslaugos (visos valstybinės programos) yra audituojamos.

Pažymėtina, kad auditas turi ir auklėjamąją reikšmę, ugdant darbuotojų sąžiningumą, objektyvumą ir pasitikėjimą. Tai yra auditoriaus darbo etiketas. Jei audito darbuotojai bus sąžiningi ir objektyvūs, tuo bus sėkmingesnis institucijos darbas (Daujotaitė ir kt., 2012).

Pasak Daujotaitės (2009), veiklos audito pateikiamos profesionalios rekomendacijos skatina tobulinti, gerinti esamą situaciją, taupyti lėšas arba mažinti išlaidas, gerinti paslaugų kokybę, stiprinti valdymo, administracinius ir organizacinius procesus, siekti nustatytų tikslų. Nepriklausomi įvertinimai padeda siekti priemonių, kurios užtikrintų geresnį veiklos valdymą, laikantis teisės aktų reikalavimų, priimti sprendimus dėl būsimos tolimesnės veiklos ir investicijų, inicijuoja veiklos ir valdymo pažangą (Waring, Morgan, 2007).

Mackevičius, Daujotaitė (2011) teigia, kad veiklos auditas yra orientuotas į ūkio pažangos spartinimą, nes tai yra efektyvi kontrolės priemonė, kuri skatina organizacijų pažangą, modernizuoja jų valdymą. Kadangi veiklos auditas nustato ne tik esamas, bet ir tikėtinas problemas, kurios turi neigiamą įtaką organizacijos veiklai, bet ir padeda užkirsti kelią pažeidimams ar sumažinti jų atsiradimo galimybę, dėl to šio audito tobulinimas bei plėtra turi poveikį skatinti šalies ekonominę ir socialinę pažangą, didinti tiek šalies, tiek įvairių sektorių konkurencinius pranašumus globalizacijos ir integracijos sąlygomis.

Buškevičiūtė (2008) teigia, kad valstybinis veiklos auditas vaidina svarbų vaidmenį dėl to, kad informuoja valstybės klausimais sprendimų priėmėjus (Seimą, Vyriausybę) ir piliečius, kadangi audito veiklos ataskaitos parodo, kaip buvo panaudoti mokesčių mokėtojų pinigai. Valstybinis veiklos auditas gali nustatyti švaistymo, apgaulės, neefektingo lėšų ar turto valdymo bei kitas silpnas vietas. Ištaisius šiuos trūkumus, būtų galima gauti didesnės ekonominės finansinės naudos iš valstybės biudžetinių ir kitų išteklių.



3 pav. Išorės veiklos audito vertinimo modelis viešajame sektoriuje

Šaltinis: Sudaryta autorės

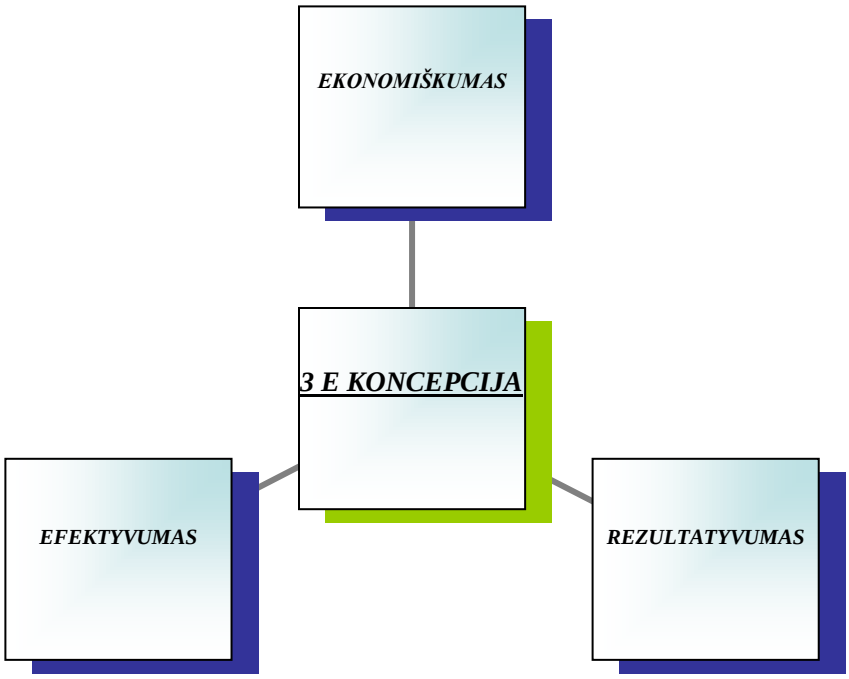
Pateiktame 3 pav. išorės veiklos audito modelis atspindi veiklos audito vietą viešajame sektoriuje. Išorės veiklos auditas yra skirstomas į valstybinį auditą ir savivaldybių. Valstybinį auditą atlieka valstybės kontrolės auditoriai, tuo tarpu savivaldybių – savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų auditoriai. Tiek vieni, tiek kiti renka duomenis, juos analizuoja, vertina ir tada teikia ataskaitas, kuriose atsispindi audituojamo subjekto veiklos sritys ir rezultatai ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu. Ekonomiškumu nustatoma, kad organizacijų veiklos vykdymui reikalingi ištekliai turi būti pateikti laiku, pakankamos apimties bei kokybės ir mažiausios kainos, taip pat apima tokius išteklius – finansinius, fizinius, apimties, laiko, kiekio, kokybės. Efektyvumu turi būti siekiama geriausio panaudotų išteklių ir pasiektų rezultatų santykio ir apima produktyvumą, vieneto išlaidas ir veiklos santykį. Rezultatyvumas apima pasiektus konkrečius nustatytus tikslus ir planuotus rezultatus, visa tai priklauso nuo kokybės, ilgaamžiškumo, kokybiškumo, savikainos, misijos ir tikslo siekimo, finansinio gyvybingumo bei sąnaudų.

Valstybinis auditas kontroliuoja valstybės turto valdymą, naudojimą, disponavimą, vykdymą (įgyvendinimą), valstybės piniginių išteklių panaudojimą, VSD ir PSD fondų biudžetų įgyvendinimą bei ES paramos gavėjus. Tuo tarpu savivaldybių auditas kontroliuoja savivaldybių turtą, biudžeto vykdymą, asignavimus, išteklius, ūkinę ir finansinę veiklą. Šis modelis padeda nustatyti ir atskleisti veiklos audito poveikį ir vaidmenį viešajame sektoriuje.

Apibendrinant, galime daryti išvadą, kad veiklos auditas – tai efektyvi kontrolės priemonė, kurios pagalba yra daromas svarbus ir teigiamas poveikis ne tik viešajam ir privačiam sektoriams, bet ir kuriama ekonominė ir socialinė pažanga. Veiklos audito proceso metu tikrinama ir vertinama išteklių ekonomiškumas, veiklos procesų efektyvumas bei poveikio rezultatyvumas, taip pat išryškinamos tiriamos veiklos problemos bei teikiamos išvados su rekomendacijomis, kurios įgalina gerinti organizacijos veiklą bei modernizuoti valdymą. Viso šio proceso metu yra kuriama pridėtinė vertė, kuri gerina organizacijų atskaitingumą, sąžiningumą, skaidrumą, pažangą ir tinkamą išteklių paskirstymą bei valdymą.

1.3. Veiklos audito elementų analizė

Atlikus veiklos audito apibrėžimų, vaidmens ir poveikio analizę, akcentuojama, kad veiklos auditas yra apibrėžiamas kaip audituojamo subjekto veiklos ekonomiškumo (angl. *economy*), efektyvumo (angl. *efficiency*) ir rezultatyvumo (angl. *effectiveness*) tikrinimas ir vertinimas. Šie trys veiklos audito struktūriniai elementai yra įvardijami kaip 3 E koncepcija, kuri ir sudaro veiklos audito esmę. Nepriklausomo ir objektyvaus veiklos audito tyrimo metu, kiekvienas valdžios subjektas, organizacijos (institucijos), sistema, programa ar projektas yra tiriamas vienu ar keliais aspektais – ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo (Exposure Draft, 2010).



4 pav. 3 E koncepcija
Šaltinis: Puškorius, 2004

Taigi pagrindiniai veiklos audito vertinimo kriterijai sudaro 3 E koncepcijų analizę, kuri aprėpia tris sampratas:

1) **Ekonomiškumas**. Pagal Tarptautinius aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (*INTOSAI*) standartus ekonomiškumas reiškia veiklai naudojamų išteklių kainos sumažinimą iki minimumo, užtikrinant reikiamą kokybę. Tačiau yra dažnai susiduriama su problema pateikti rekomendacijas dėl sąnaudų mažinimo nepaveikiant paslaugų kokybės ir kiekio. Taigi pagal ekonomiškumo kriterijų galima palyginti įvairius rezultatus pagal išteklių (sąnaudų) sunaudojimą, pasirenkant geriausią, t.y. ekonomiškiausią arba pigiausią būdą, siekiant konkretaus rezultato. Tačiau įvertinti tai, kad minimalus išteklių panaudojimas yra subjektyvus ir sudėtingas procesas, vertinant, ar tam tikri ištekliai naudojami taupiausiais būdais, ar jų kokybė ir kiekis optimalūs, reikiamai suderinti (Daujotaitė ir kt., 2012). Tiriant ekonomiškumo aspektus auditoriams tenka nagrinėti audituojamų subjektų vidaus procedūras ir vadovybės sprendimus, susijusius su prekių, darbų ir paslaugų viešųjų pirkimų sutartimis. Nustatoma, ar viešųjų pirkimų procedūra leido pasiekti geriausią kokybės ir kainos santykį. Mackevičius, Daujotaitė (2011) ekonomiškumą išskiria kaip palyginimo kriterijų, t.y. įvairius rezultatus galima palyginti pagal išteklių sunaudojimo (sąnaudų) kriterijų.

2) **Efektyvumas.** Efektyvumas yra nustatytų tikslų pasiekimas. Jis yra susijęs su tikslų, rezultatų ir poveikio sąryšiu. Subjektas laikomas veiksmingu, jeigu jis pasiekia maksimalių rezultatų, naudojant tam minimalų kiekį išteklių, siekiant pasiekti tam geriausią rezultatą, kokybę ir kiekį. Efektyvumas yra skirstomas į vidaus ir išorės. Vidaus – tai, kai organizacija geba sutelkti savo vidaus rezervus ir kuo efektyviau atlikti savo veiklą. Išorės – tai sugebėjimas efektyviai vykdyti savo funkcijas, naudojant turimus išteklius. Svarbu yra ne vien tik mažinti išlaidas, bet siekiant tinkamų išteklių panaudojimo, užtikrinti kuo geresnius rezultatus (Daujotaitė ir kt., 2012). Efektyvumas yra glaudžiai susijęs su našumu ir pagrindinis klausimas yra, ar panaudojant, turimus išteklius, išdirbiai ar rezultatai buvo optimizuoti kiekybės, kokybės ir terminų laikymosi požiūriais. Nagrinėjant efektyvumą, kai audito tikslas yra nukreiptas į rezultatus, norint įvertinti audituojamo subjekto, programos ar projekto realų ar potencialų gebėjimą pasiekti tam tikrus rezultatus nustatytomis sąnaudomis, dažnai tenka panaudoti ekonomines priemones, pvz.: sąnaudų rezultatyvumo analizė, sukurto rezultato savikaina. Dar kitaip, efektyvumas – tai santykis tarp produkto (prekių, paslaugų) ir jam pagaminti sunaudotų išteklių.

3) **Rezultatyvumas.** Kitas veiklos audito elementas – rezultatyvumas (veiksmingumas) yra susijęs su taupumu, kuo geriau panaudojant turimus išteklius, ar ištekliai optimaliai ir patenkinamai panaudoti, ar, naudojant mažiau išteklių, būtų pasiekti tokie patys ar panašūs rezultatai kokybės ir apyvartumo prasme. Tai faktinių veiklos rezultatų ir planuotų ataskaitinių metų rezultatų ar kitų parametrų lyginimas ir vertinimas (Puškorius, 2004). Atliekant rezultatyvumo auditą yra tikrinama, kokiu mastu buvo pasiekti įvairūs tikslai (Veiklos audito vadovas, 2010):

a. *veiklos tikslai: audito metu vertinama, kokia numatytos veiklos dalis buvo įvykdyta;*
b. *tiesioginiai tikslai: audito metu vertinama, ar intervencija leido pasiekti aiškius ir teigiamus rezultatus tiesioginiams adresatams, šiems baigus joje dalyvauti;*
c. *tarpiniai ir bendri tikslai: tyrimas išplečiamas už audituojamo subjekto ribų, siekiant įvertinti viešosios intervencijos poveik*į. (p. 23).

Pagal Puškorių (2004), efektyvumo, ekonomiškumo ir veiksmingumo sampratos yra išsidėsčiusios hierarchine tvarka, kurios pakankamai sudėtingai siejasi viena su kita ir yra kartu yra visiškai skirtingos. Svarbu yra išsiaiškinti struktūrinių elementų panašumus bei skirtumus.

Padia, Vuuren (2012) akcentuoja, kad audituojamo subjekto ekonomiškumas priklauso nuo tinkamų administravimo principų, praktinės veiklos bei valdymo politikos; efektyvumas apima žmogiškųjų, finansinių ir kitų išteklių, įskaitant informacinių sistemų funkcionavimo tyrimą, panaudojimą ir priklauso nuo veiklos vertinimo, stebėsenos priemonių, bendros tvarkos, kurios yra laikomasi pagal audituojamus subjektus, taisant nustatytus trūkumus; rezultatyvumu siekiama išmatuoti audituojamo subjekto planuotų ir faktinių tikslų bei uždavinių įgyvendinimą.

Pateiktame 5 paveiksle yra pavaizduoti minimi trys veiklos audito vertinimo elementai ir jų kriterijai:



5 pav. Veiklos audito proceso tiriami ir vertinami elementai
Šaltinis: Daujotaitė, Tarakavičiūtė, Puškorius, 2012, p. 48

Pasak Turlea et al. (2008), veiklos audito struktūriniai elementai: efektyvumas, ekonomiškumas ir rezultatyvumas riboja išteklių švaistymą, identifikuoja sukčiavimo ir korupcijos galimybes, atskleidžia ir išaiškina nukrypimus bei nepakankamumus. Ši triada ekonomiškumas – efektyvumas – rezultatyvumas paaiškina procesą, per kurį ūkio subjektai pasiekia iškeltus tikslus bei pasiekia geriausius rezultatus. Tuo tarpu Veiklos audito vadovas (2010), teigia, kad šie struktūriniai elementai nors ir yra vienodai svarbūs, tačiau nederėtų tuo pat metu atlikti nuodugnią visų su ekonomiškumu, efektyvumu ir rezultatyvumu susijusių aspektų analizės, priešingai, veiklos auditas labiau skirtas nagrinėti kai kuriuos atskirus, su ekonomiškumu, efektyvumu ar rezultatyvumu ar jų deriniu susijusius klausimus, atsižvelgiant į nustatytą galimą reikšmingą riziką bei konkretų atvejį.

Veiklos audito vadovas (2010) teigia, kad auditoriai yra skatinami svarbiausiu analizės elementu laikyti rezultatyvumą.

2 lentelė. Veiklos audito struktūrinių elementų galimos rizikos

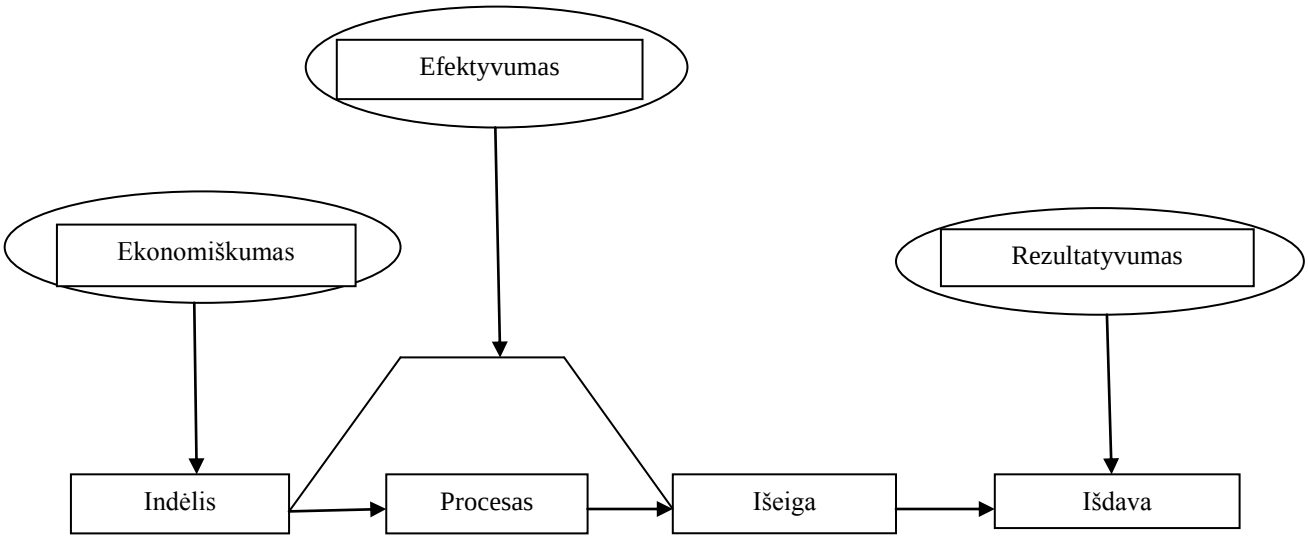
Struktūros elementai	Rizikos
Efektyvumas	• praradimai (pvz., panaudojus išteklius nepasiekti numatytieji išdirbiai); • neoptimalus indėlio ir išdirbio santykis (pvz., žemas darbo efektyvumo lygis); • lėtas intervencijos įgyvendinimas; • nepastebėti ir nekontroliuojami veiksniai (pvz., išlaidos, kurios neapima intervencijos ar subjekto).
Ekonomiškumas	• išeikvojimai (pvz., naudojant išteklius, kurie yra panaudojami, tačiau kuriuos galima buvo įsigyti mažesne kaina); • permokėjimai (pvz., įsigyjant išteklius, kurie yra panaudojami, tačiau, kuriuos galima buvo įsigyti mažesne kaina); • „prabangios išlaidos“, (pvz., mokant už geresnės kokybės indėlius, nei tie, kurių pakaktų numatytiems išdirbiniams ar rezultatams pasiekti).
Rezultatyvumas	• klaidingai parengta politika (pvz., neadekvatus reikmių įvertinimas, neaiškūs ir nenuoseklūs tikslai, neadekvačios intervencijos priemonės ar siekių neįgyvendinamumas; • valdymo nesėkmės (pvz., nepasiekti tikslai, nes vadovybė neteikė prioriteto tikslų pasiekimui).

Šaltinis: Veiklos audito vadovas, 2010

Įvairios viešos programas, projektai bei politika yra analizuojamos kaip finansinių, organizacinių išteklių visuma, sutelkta tam, kad per nustatytą laikotarpį būtų įgyvendinti tikslai, siekiant išspręsti tikslinėms grupėms iškilusias problemas ir padėti joms įveikti susidariusius sunkumus. Svarbu yra nustatyti riziką, galinčią kilti siekiant ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo.

Yra vieninga nuomonė, kad 3 E koncepcija atstovauja tradicinį veiklos auditą. Pasak autorių Gronlund et al. (2011), kurie rėmėsi žymiu veiklos audito tyrinėtoju Pollitt, esamas bendrumas tarp ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo daro poveikį viešųjų organizacijų veiklai ir yra kiekybiškai įvertinimas bei pamatuojamas. Ši 3 E koncepcija puikiai atsispindi plačiai praktikoje taikomoje indėlio (*angl. input*)/ proceso (*angl. process*)/ išeigos (*angl. output*)/ išdavų (*angl. outcome*) verčių grandinėje. 6 paveiksle matyti, kad ekonomiškumas yra orientuotas nagrinėjant indėlį, kai veiklos išteklių kaina yra sumažinima iki minimumo. Institucijos arba programos sukuriamos tam, kad patenkintų tam tikrus socialinius ir ekonominius poreikius. Jos nustato tikslus, susijusiais su šiais poreikiais ir aprūpina indėliais. Indėliai gali būti finansiniai ir fiziniai ištekliai (pvz.: darbuotojai, įranga, pastatai, patalpos)

(Waring, Morgan, 2007). Su indėliais yra vykdoma veikla (procesai) skirta tikslams pasiekti. Efektyvumas yra susijęs su išeiga ir indėliu, gaminant produktus ar paslaugas bei jų kokybe. Produkcijos kokybė yra užtikrinta, jei nėra defektų ir paslaugos yra tinkamos, t.y. gamybos procesu metu buvo užtikrintas tikslumas, patikimumas, nuoseklumas, ilgaamžiškumas, patogumas bei išvaizda. Procesai sukuria išeigą (išdirbius), kuri sąveikauja su aplinka ir sukuria rezultatus, o tolimesnėje perspektyvoje ir poveikius. Procesai apima ne tik veiklą, susijusią su galutinėmis prekėmis (paslaugomis), bet apima ir planavimą, organizavimą, kontrolę, sprendimų priėmimo procesą, susijusį su audituojama programa ar organizacija. Rezultatyvumo pagrindinis tikslas – kokie tikslai buvo pasiekti per išdavos grandį. Rezultatas yra pasiektas tada, kai valstybė ir gavėjas apsikeičia preke ar paslauga. Indėlių – procesų – išeigų – išdavų verčių grandinė tarpusavyje siejasi su ekonomiškumu, efektyvumu ir rezultatyvumu, kurie yra įrankiai veiklos audito tikslams pasiekti (Daujotaitė, 2009).



6 pav. 3 E verčių grandinė
Šaltinis: Gronlund et al., 2011

Apibendrinant galime teigti, kad veiklos auditas padeda organizacijoms susikoncentruoti ir vertinti jų veiklos sritis ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo elementais, tuo tarpu auditorių pateikiamos rekomendacijos, skatina tobulinti veiklą, taupyti lėšas, mažinti išlaidas, tikslingiau paskirstyti ir valdyti išteklius, skatinti geresnę paslaugų kokybę, stiprinti įvairius veiklos procesus, tokius kaip – administraciniai, organizaciniai, valdymo bei siekti užsibrėžtų tikslų. Veiklos auditas nustato būsimas ar esamas problemas, taip padėdamas užkirsti kelią pažeidimams arba sumažinti jų atsiradimo grėsmę, kurios turės neigiamą įtaką organizacijos veiklai. Kadangi veiklos audito svarbumas ir būtinumas nuolat didėja,

ypatingai didelis dėmesys turi būti skiriamas valstybės lėšomis išlaikomų įstaigų veiklos vertinimui, nes vyraujanti biurokratinė sistema neužtikrina efektyvaus darbo organizavimo ir yra linkusi nuolat didėti.

1.4. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė

Mokesčių mokėtojai, įmonės, institucijos savo mokesčiais formuoja viešuosius (valstybės) finansus, iš kurių yra sudaromas valstybės biudžetas. Pastarieji turi teisę žinoti, kaip jų turtas, finansiniai ištekliai yra paskirstomi ir valdomi, ar teisingai paskaičiuojamos pajamos, ar jos patenka į valstybės biudžetą, ar tikslingai valstybės lėšos yra paskirstomos ir kaip efektingai ir taupiai naudojami valstybės finansai bei kiti materialiniai ištekliai, kaip vykdoma jų apskaita. Šiuos procesus tikrina ir vertina (audituoja) Lietuvos aukščiausioji valstybinio audito institucija – Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė. Tam, kad suvokti, kokią vietą užima Valstybės kontrolė Lietuvoje, viešuosiuose (valstybės) finansuose ir piliečių gyvenime, kad suprasti jos svarbą, reikšmę ir vaidmenį, svarbu išanalizuoti šios institucijos organizacinę struktūrą bei patį jos veikimo mechanizmą.

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė yra aiškiai struktūrizuota, organizuota, teisiškai parengta, daug veiklos sričių apimanti institucija, kuri yra koncentruota ne tik į šalies materialinių išteklių valdymo kontrolę, bet ir į visuomenės gerbūvį. Svarbiausias veiklas galima išskirti – finansinį (teisėtumo) auditą ir veiklos auditą, kadangi šie auditai tiesiogiai yra susiję su viešųjų finansų valdymo įvertinimu ir kontroliavimu. Valstybės kontrolė turi aiškiai jai pavestus uždavinius ir funkcijas, kurių dėka, ji teisėtai ir teisingai kontroliuoja valstybės turtą.

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė rengia teisės aktus, teikia išvadas, pasiūlymus, pastabas dėl įstatymų bei kitų teisės aktų, projektų, nagrinėja ir rengia išvadas dėl Vyriausybės nutarimų projektų, bendradarbiaudama su įvairiomis institucijomis. Ši institucija taipogi palaiko ryšius su kitomis aukščiausiomis audito institucijomis užsienio šalyse, kartu atliekant tarptautinį auditą. Valstybės kontrolė dalyvauja ir tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) ir Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (EUROSAI) veikloje kaip narė.

Remiantis Katkumi (2004), „dabartinė Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė yra viešųjų finansų audito (kontrolės) konstitucinė institucija, Lietuvos Respublikos nacionalinės viešųjų finansų audito (kontrolės) sistemos aukščiausioji grandis, kuri yra išlaikoma iš valstybės biudžeto lėšų“. (p. 64). Valstybės kontrolė yra Seimui atskaitinga ir atsakinga konstitucinė nepriklausoma aukščiausioji išorinio audito specializuota valstybės institucija, prižiūrinti, tikrinanti ir vertinanti, ar teisėtai, tikslingai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas, kaip vykdomas valstybės biudžetas, kaip valstybės

įstaigos laikosi finansinės drausmės. Taip pat ši institucija teikia siūlymus Seimui finansinei drausmei stiprinti. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė yra Seimo pagalbininkas, ekspertas ir konsultantas finansų bei biudžeto klausimais. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė turi savo veiklos sritis, už kurias ji yra atsakinga (žr. 7 pav.) (Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės nuostatos, oficialus tinklalapis).



7 pav. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos sritys
Šaltinis: Valstybės kontrolė

Tiek „Išvados Seimui“, tiek „Bendradarbiavimas“ kryptis galima apjungti į vieną visumą ir aptarti bendrai, kadangi jau anksčiau minėta, kokią svarbią vietą Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės vaidmenyje atlieka Seimas, kadangi jis vykdo parlamentinės valdžios kontrolę. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, įgyvendindama savo funkcijas, bendradarbiauja su Seimu, su Seimo Audito komitetu, taip pat su Finansų ministerija, Savivaldybių kontrolierių asociacija ir kitomis institucijomis. Labiausiai yra bendradarbiaujama su Seimo Audito komitetu, kuris reguliariai svarsto valstybinio audito ataskaitas ir siekia, kad subjektai, kuriuose Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė atliko valstybinį auditą, įgyvendintų valstybinio audito rekomendacijas, vykdo išorinę savivaldybių kontrolierių atlikto audito priežiūrą. Tuo tarpu su Finansų ministerija yra diegiami pažangūs biudžeto valdymo ir vidaus kontrolės metodai viešajame sektoriuje; su Vidaus auditorių asociacija, Savivaldybių kontrolierių asociacija, Lietuvos auditorių rūmais tobulinama auditą ir apskaitą reglamentuojantys teisės aktai, viešojo sektoriaus metodikos ir standartai; su Specialiųjų tyrimų tarnyba ir Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnyba prie Vidaus reikalų ministerijos yra sudarytos bendradarbiavimo sutartys (Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos sritys, oficialus tinklalapis).

Remiantis Valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsniu, Valstybės kontrolė kasmet Seimui teikia:

1. *Išvadą dėl valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos.*

2. *Išvadą dėl vyriausybės ataskaitose apie valstybės skolą, suteiktų paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir suteiktų valstybės garantijų ataskaitos.*
3. *Išvadą dėl biudžeto projekto.*
4. *Išvadą dėl valstybei nuosavybės teise priklausančio turto ataskaitos.*
5. *Valstybės kontrolės veiklos ataskaitą*.

Valstybės kontrolė yra ne vien tik vertinanti institucija. Valstybės auditas kaupia informaciją apie sistemines klaidas, iš kurių audituojamos įstaigos ir organizacijos gali imtis patirties. Valstybės auditas yra gerosios patirties skleidėjas, viešinantis ne tik klaidas, bet ir geros praktikos pavyzdžius. Įmonės ir organizacijos visa tai matydamos, gali išvengti grėsmių, rizikos bei klaidų ir tinkama linkme nukreipti savo veiklą.

Remiantis Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo 14 straipsniu, išskiriami tokie valstybinio audito subjektai:

- „valstybės institucijos ir įstaigos;
- savivaldybės;
- visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip ½ balsų;
- įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto“.

Daujotaitė (2006) išskiria dar vieną subjektą – „Europos Sąjungos finansinę paramą gaunančios institucijos“. (p. 19).

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės institucija turi iškeltus strateginius tikslus, misiją, viziją ir vertybes. Ši institucija vertina sąžiningumą, nepriklausomumą, pasitikėjimą, pagarbą, atsakingumą, profesinį tobulėjimą, komandinį darbą bei skatina efektyvų valstybės turto valdymą. 8 paveiksle yra pateikti dabartiniai Valstybės kontrolės tikslai (Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės misija, vizija, strategija, oficialus tinklalapis).



8 pav. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės strateginiai tikslai
Šaltinis: Valstybės kontrolė

Remiantis Valstybės kontrolės oficialiu tinklalapiu, Valstybės kontrolė yra suinteresuota valstybinio audito poveikio didinimu, sutaupant valstybės biudžeto lėšas, įvertinant finansinį valdymą ir įgyvendinant rekomendacijas bei vidinių procesų perspektyva – efektyvus turimų išteklių panaudojimas; žmonių ir žinių perspektyva – darbuotojų profesinės kompetencijos tobulinamas.

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, kaip savarankiška valstybės aparato grandis, vykdo tik jai būdingus įgaliojimus, iškeltus uždavinius bei pavestas funkcijas. Savo veiklą grindžia teisėtumo, neutralumo, viešumo, nepriklausomumo, profesionalumo principais. Ypatingai išskiriamas yra viešumo principas, kadangi valstybinio audito išvados ir audito ataskaitos, Valstybės kontrolės veiklos rezultatai ir kita informacija yra skelbiama specialiame Valstybės kontrolės leidinyje – „Valstybinis auditas“ – taip pat įstatymų tvarka visuomenė informuojama ir per kitas visuomenės informavimo priemones. Paminėtas nepriklausomumo principas yra vienas iš svarbiausių principų, kadangi Valstybės kontrolė jai pavestas funkcijas gali įgyvendinti tik tada, kai ji yra nepriklausoma ir apsaugota nuo pašalinės įtakos (Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės nuostatos, oficialus tinklalapis).

Valstybės kontrolės institucija vykdo prevencinę veiklą, t.y. naudoja prevencines priemones, kad pažeidimai nesikartotų (Daujotaitė, Tarakavičiūtė, Puškorius, 2012). Remiantis Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymu (1995, 5 straipsnis) ši institucija vadovaujasi „Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymu ir kitais įstatymais, tarptautinėmis sutartimis, valstybinio audito reikalavimais bei kitais teisės aktais“.

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme (1995, nauja redakcija, 2001) ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 134 straipsnyje (1992) yra išskiriami tokie valstybės kontrolės pagrindiniai uždaviniai :

1. „prižiūrėti, ar teisėtai, efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas;
2. skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui“.

E. Buškevičiūtė (2008) išskiria dar vieną uždavinį – „užtikrinti, kad valstybinis auditas atitiktų INTOSAI organizacijos priimamus tarptautinius standartus“. (p. 378).

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, vykdydama jai įstatymu nurodytas funkcijas, kontroliuoja:

- šalies biudžeto įgyvendinimą;
- valstybės finansų (piniginių išteklių) naudojimą;
- valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo;

- Valstybinio socialinio draudimo ir Privalomojo sveikatos draudimo fondų biudžeto įgyvendinimą;
- lėšų valdymo institucijas ir paramos gavėjus, vertindama, kaip naudojamos Lietuvos gautos Europos Sąjungos lėšos ir kaip vykdomos programos, kuriose dalyvauja Lietuva (Mackevičius, Pranckevičiūtė, 2007).

Valstybės kontrolė užima svarbų vaidmenį viešųjų finansų valdyme, kadangi išvados, kontrolės ataskaitos bei audituojamos sritys turi didelę įstatyminę galią sutrukdyti ir užkirsti kelią bei pašalinti neteisėtam ir neefektyviam materialinių išteklių – valstybės turto ir lėšų švaistymui, vagystėms, grobstymui ir apgaulei, pvz., siekiant tikslų pasirinkus brangesnį būdą, kai apgaulės būdu dažniausiai pasisavinama yra visuomenės pinigai, prekės ir paslaugos (Buškevičiūtė, 2008). Valstybės kontrolė tikrina ir įvertina audituojamo subjekto (programos) veiklą, parodo, kaip panaudojami mokesčių mokėtojų pinigai, kaip yra valdomas ir kontroliuojamas valstybės turtas ir įsipareigojimai, kaip panaudojamos savivaldybių biudžetinės lėšos.

Valstybės veiklai ir jos funkcijoms atlikti reikalingi atitinkami finansiniai ištekliai, kurie yra kaupiami įvairiuose valstybiniuose lėšų fonduose. Tokie fondai yra Valstybės nacionalinis biudžetas, Valstybinio socialinio draudimo ir Privalomojo sveikatos draudimo fondų biudžetai. Fondų lėšos yra skirstomos ir naudojamos atitinkamoms valstybės funkcijoms ir veiklos sritims finansuoti (Buckiūnienė, 2011). Valstybė turi garantuoti savo krašto apsaugą ir viešąją tvarką, švietimo ir socialines apsaugos teikimą gyventojams, pakankamą šalies ekonominę būklę, tinkamą valstybės bendrąjį ir vidaus valdymą, skirti lėšų ir kitoms valstybės išlaidoms. Audituojami subjektai gali efektyviai veikti, jeigu iškelti uždaviniai atitinka valdžios galimybes disponuoti ištekliais ir galiomis, tuo tarpu valdžia atstovauja visuomenės interesus (Kauno technologijos universitetas, 2007). Dėl to galime teikti, kad teisingas valstybės valdymas ir visuomenės gerovė yra tarpusavyje susiję. Plačiąja prasme subjektų turto ir finansų valdymas pildo visuomenės poreikius, t.y. saugo, užtikrina, gina, reguliuoja, legitimuoja (Raipa ir kiti, 2012).

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos auditas stebi ir apima visas viešojo sektoriaus veiklos sritis, jose vykstančius pokyčius, atlieka valstybės institucijų apklausas, tiria ir kaupia turimą informaciją, vertina šių sričių veiklos problemas ir pasirenka tokius veiklos audito objektus, atsižvelgiant į nustatytus atrankos kriterijus bei pasirenka prioritetinę viešojo sektoriaus sritį. Valstybiniai auditoriai gilinasi į viešojo sektoriaus struktūrines permainas, tobulindami veiklos praktinius ir teorinius viešojo sektoriaus veiklos organizavimo aspektus, kylančias problemas.

2. VALSTYBINIS VEIKLOS AUDITAS IR JO ATLIKIMO ETAPAI

Veiklos auditas susiduria su daugybę temų ir aspektų, apimančių visą valstybės sektorių. Dėl to, veiklos auditoriai naudoja ir jungia įvairiausius informacijos rinkimo bei apdorojimo metodus, modelius ir kitus būdus, priklausomai vardan kokio iškelto tikslo yra atliekamas veiklos auditas.

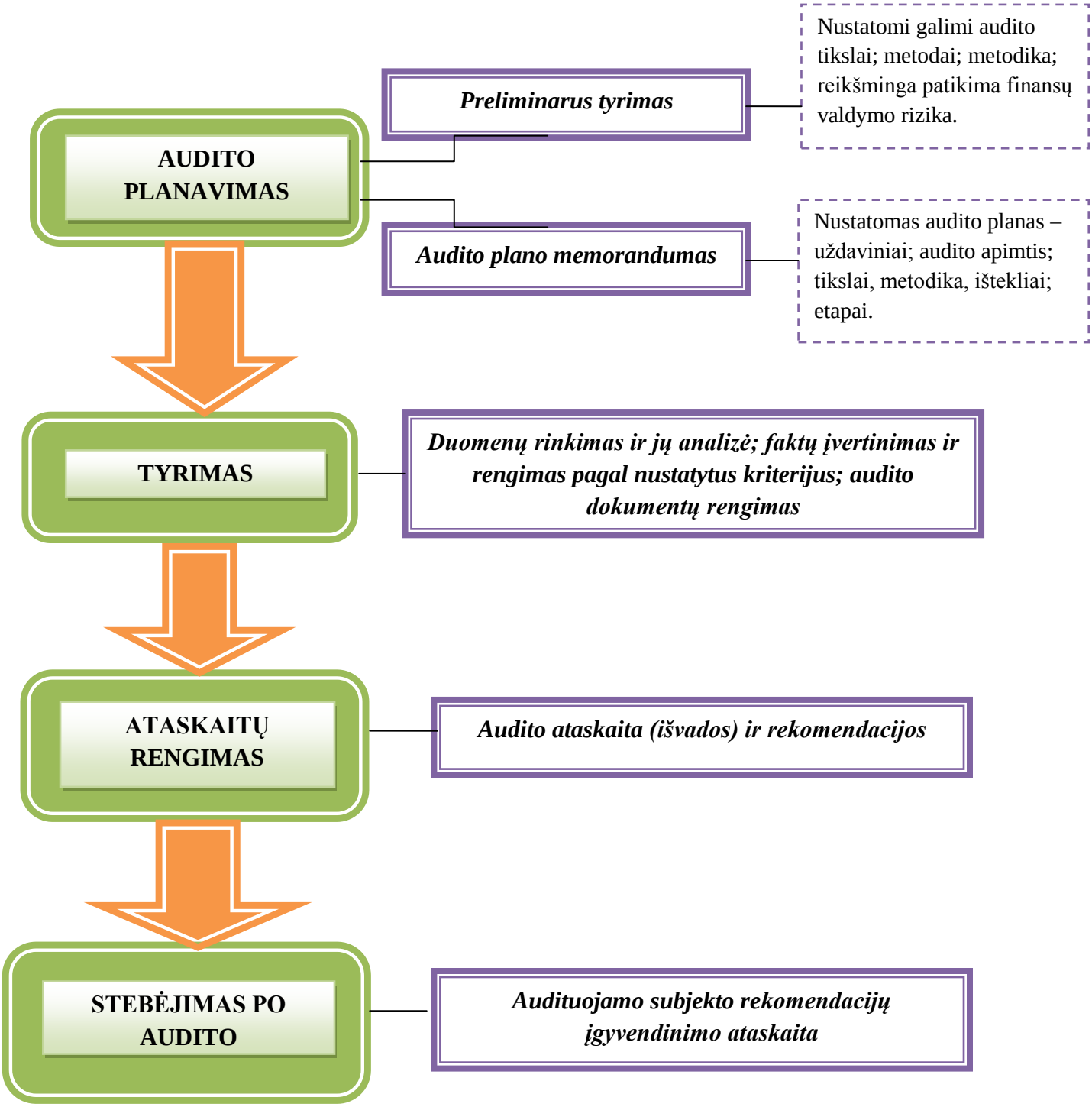
Informacija ir duomenys paprastai renkami siekiant suprasti ir apibūdinti audito objektą, įvertinti ir išmatuoti rezultatus, nustatyti trūkumus, apibūdinti ir išanalizuoti priežastinius ryšius, patikrinti hipotezes ir paaiškinti veiklos rezultatus, patikrinti argumentus ir pasiūlymus, suprasti tiriamą sritį bei jos problemas (Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos standartai, 2004). Norint suprasti veiklos auditą, jo reikšmę ir poveikį visuomenei būtina susipažinti ir išnagrinėti veiklos audito procesą, jo etapus bei kitus vienas kitą sąlygojančius veiksnius, kurie užtikrina sėkmingą veiklos audito atlikimą.

Išnagrinėjus užsienio autorių straipsnius – Waring, Morgan (2007); Johnsen, Meklin, Oulasvirta ir Vakkuri (2001); Exposure Draft (2010); Padia, Vuuren (2012); Nancy, Jacobs, Martinez (2012), minėti autoriai veiklos audito procesą skirsto į tris pagrindinius etapus:

1) planavimas (*angl. planning*);
2) vykdymas (*angl. conducting*) arba įgyvendinimas (*angl. field-work*);
3) ataskaita (*angl. reporting*).

Remiantis Veiklos vadovu (2010) veiklos audito procesą sudaro: planavimas, tyrimas ir ataskaitos rengimas. Pagal TAAIS organizacijos standartus (2004) išskiriami tokie veiklos audito „duomenų rinkimo proceso etapai: *planavimas*, *audito klausimai*, *tyrimo struktūra*, *audito programa*, *duomenų rinkimas* bei *analizė*“. (p. 66). Tuo tarpu Mackevičius ir Daujotaitė (2011) pabrėžia, kad visas veiklos audito procesas ir jį jungiantys elementai yra tapatinami su *tikrinimo* ir *vertinimo* funkcijomis. Tikrinimo metu tikrinami įrašai, dokumentai, materialus turtas, kontrolės procedūros. Vertinimas yra reikalingas audito duomenims bei nustatytiems faktams palyginti ir veiklos rezultatams įvertinti, įvardijant, kokia yra reali situacija, taip pat įvertinti faktinę padėtį, atskleisti nuokrypius, išsiaiškinti padarinius bei identifikuoti priežastis.

Mokslinėje literatūroje yra analizuojama ir tyrinėjama veiklos audito problematika, nagrinėjami įvairūs šio proceso elementai, aptariama skirtinga tikrinimo ir vertinimo veiksmų seka. Toliau yra pateikiamas sudarytas veiklos audito modelis, kuriame atsispindi veiklos audito procesas (žr. 9 pav.).



9 pav. Veiklos auditas procesas

Šaltinis: sudaryta autorės

2.1. Veiklos audito planavimo etapas

Geras planavimas padeda nustatyti, ar reikalingas yra auditas, ar jo atlikimas yra įmanomas, apibrėžti aiškius ir pagrįstus tikslus, audito metodą ir būtinus išteklius. Gerai suplanuotas auditas užtikrina, kad auditas bus atliktas efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai (TAAIS audito standartai, 2004). Planavimą sudaro dvi pagrindinės dalys (Veiklos audito vadovas, 2010):

1) preliminarus tyrimas;
2) audito plano memorandumas (APM).

Preliminarus tyrimas (Veiklos audito vadovas, 2010) arba parengtinis tyrimas (TAAIS, 2004) yra atliekamas prieš kiekvieną veiklos auditą. Tyrimo metu gaunamos bendrosios žinios ir informacija, reikalinga suprasti įstaigą, programą ar veiklos sritį. Jį atlieka auditorius, kuris nustato reikšmingą finansų valdymo riziką, apsvarsto galimus audito tikslus, metodus ir metodikas (Waring, Morgan, 2007). Preliminarus tyrimas įvertina, ar auditas yra realistiškas, ar jis gali būti naudingas ir atliekamas. Preliminaraus tyrimo apimtis priklauso nuo auditorių grupės žinių apie audituojamą sritį, dėl to, jeigu audito sritis nėra gerai žinoma, tyrimas turi būti išsamus, apimtis didesnė ir priešingai, jeigu audito sritis gerai žinoma – preliminaraus tyrimo apimtis bus mažesnė. Šiam tyrimui svarbu gerai suprasti tikrinamą temą, turėti tinkamą metodą būtiniems audito įrodymams surinkti ir juos nagrinėti. Auditoriai turi parengti audito matmenis, atsižvelgiant į ankstesnius auditus ir vertinimus, apsvarstant galimus audito klausimus, kriterijus, įrodymus, metodiką, apimtį ir poveikį; numatyti audito terminus ir išteklius. Preliminarus tyrimas ypač svarbus, nes veiklos audito atveju yra laisviau pasirenkamos audito temos, jis yra platesnio pobūdžio ir gali būti įvairiau vertinamas ir interpretuojamas. Šis tyrimas yra audito plano memorandumo planavimo pagrindas (Veiklos audito vadovas, 2010).

Preliminarus tyrimas atliekamas tik tada, jeigu auditas yra realistiškas, jį įmanoma atlikti ir jis gali būti naudingas. Tuo tarpu TAAIS organizacijos standartai (2004) šį pradinį etapą įvardija kaip strateginį planavimą ir akcentuoja veiklos audito proceso atrankos kriterijus, kurie duos indėlį vyriausybei bei su ja susijusių įstaigos veiklos vertinimui ir tobulinimui. Galimi kriterijai: *pridėtinė vertė*, *reikšmingos problemos* ar *problematiškos sritys*, *rizika* ar *netikrumas*. Kriterijai turi būti patikimi, objektyvūs, naudingi ir išsamūs. Taip pat svarbu, planuojant audito procedūras, surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, kurie leistų įgyvendinti tikslus, atsakyti į audito klausimus ir patikrinti hipotezes. Turi būti parinktas toks audito metodas, kuris užtikrintų šių duomenų efektyvų ir veiksmingą rinkimo būdą. Metodai neturėtų būti standartizuoti, griežti, turi būti lankstūs, reikalaujantys analitinių įgūdžių bei profesionalaus vertinimo (Exposure Draft, 2010).

Taigi šio planavimo etapo metu svarbu pasirinkti tokią audituojamą sritį, kuri turėtų didesnę padarinių riziką ekonomiškumo, rezultatyvumo ar efektyvumo prasme, kad vertinimo ir tikrinimo proceso pasėkoje, būtų nustatomos perspektyvos, naujos žinios, stebimos problemos. Kuo didesnis viešas interesas ten, kur yra priežasčių įtarti neefektyvumą, tuo didesnė rizika ir kylantis didesnis netikrumas.

Audito plano memorandumas yra planavimo etapo dalis, kai tarp atsakingo nario ir audito grupės yra sudaroma „sutartis“. Atsakingas narys įsipareigoja pateikti audito rezultatus, laikydamasis kokybės standartų ir nustatytų terminų. APM yra aiškiai ir glaustai nustatytas turimas atlikti audito darbas, būtini ištekliai ir terminai bei numatomas audito poveikis. Audito planavimas audito plano memorandume yra pateikiamas, kai yra išpildoma sąlyga – auditas yra realistiškas, jį įmanoma atlikti ir jis yra naudingas. Audito darbas bus pradėtas tik tada, kai APM bus patvirtintas audito grupės, tada bus skiriami ištekliai audito užduočiai atlikti. Šio planavimo metu yra nustatomi audito klausimai; apimtis; audito kriterijai; būtini audito įrodymai ir jų šaltiniai; taikytina metodika. Taip pat apsvarstomos galimos audito pastabos, rekomendacijos ir poveikis; nustatomas kalendorinis planas, ištekliai ir kontrolės priemonės; bendraujama su audituojamu subjektu (Veiklos audito vadovas, 2010).

Planavimo etapą galima suskirstyti į penkis žingsnius (Waring, Morgan, 2007):

1) Pasiruošimo procese privalomas *informacijos rinkimas,* atliekant literatūros apžvalgą apie planuojamos audituojamos veiklos rūšį, kuri suteikia supratimą apie galimas problemas bei grėsmes, priimtą valdymą bei veiklos standartus. Pravartu peržiūrėti leidžiamus įstatymus, susijusius su planuojama tirti veikla. Taip pat reikia susipažinti su veiklos planais, biudžeto ir išlaidų tendencijomis, veiklos ataskaitomis ir programų procesais bei veiklos politika tam, kad būtų apžvelgiamos operacijos ir veiklos prioritetai.
2) Dauguma auditų yra pritaikyti veiklos prigimčiai, esmei, pobūdžiui ar programoms, kurios audituojamos. Šis pritaikymo procesas prasideda kartu su *rizikos vertinimu* susietomis veiklomis tam, kad sutelkti audito pastangas prie labiausiai aktualių problemų. Kai kalbama apie veiklos auditą, rizikų esmė suprantama, kaip įvykiai, kurie, jeigu įvyktų, turėtų neigiamą poveikį organizacijai ir jos galimybėms pasiekti numatytus tikslus. Auditoriai išskiria du rizikos tipus: „įgimta“ (*angl. inherent*) ir „kontroliuojama“ (*angl. control*) rizikos. Įgimtos rizikos – tai įvykiai, su kuriais susiduria organizacija dėl jos prigimties ir veiklos (pvz., policijos pareigūnai susiduria su saugumo rizika užtikrinant teisėsaugą), taip pat siejama su informacijos iškraipymu, kurie gali būti reikšmingi patys savaime (Mackevičius, Raziūnienė, 2011). Kontroliuojama rizika (dar vadinama pažeidžiamumu) – tai rizika, kuri lieka veikloje po bet kokio vidinės kontrolės poveikio, kai laiku nėra aptinkama, neištaisoma, neužkertamas kelio galimiems informacijos iškraipymams. Rizikos vertinimas apima du žingsnius. Pirmasis apima identifikavimą vidinių rizikų, kylančių iš

veiklos srities, kuri yra audituojama. Auditoriai sužino vidinės rizikos informacijos pagrindų peržiūrėjimo proceso metu. Antrasis žingsnis yra rizikų rangavimas pagal tai, kokį potencialų poveikį jos gali turėti organizacijai. Rizikos rangavimas gali būti atliekamas įvairiais metodais ir gali skirtis tikslumu. Bendrasis (preliminarus) rizikos rangavimas turi atsakyti į klausimą – koks bus poveikis organizacijai, jeigu rizika pasitvirtins? Rizikos įvykio poveikis susikoncentruoja ties organizacijos veikla ar organizacija, kuri audituojama, gali apimti bet kuriuos kitus standartų programos veiklos aspektus. Koks poveikis programai, jeigu ji neįgyvendina savo indėlio ekonomine prasme? Koks poveikis, jeigu jos procesai yra neveiksmingi? Rizikos rangavimas sudėlioja vidines rizikas pagal prioritetus, įvertinant kiekvieną riziką kaip aukšto, vidutinio arba žemo poveikio. Kad ir kokie faktoriai ar priemonės naudojamos, kriterijus arba pagrindimas, naudojamas ranguojant rizikas turėtų būti dokumentuotas tam, kad užtikrinti, kad ateityje klausimai dėl priimtų sprendimų, padaryti esminiame audito etape, galėtų būti atsakyti. Rizikos vertinimo rezultatas yra prioretizavimas vidinių rizikų, iš kurių kiekviena galiausiai gali tapti pagrindiniu audito tikslų dėmesio centru.

3) *Pažeidžiamumo vertinimo* rizikos metu yra vertinama, kaip rizika pažeidžia organizacijos veiklą. Įvertinus pažeidžiamumą, vertinama sprendimų ir kontrolės veiksmingumas. Pažeidžiamumo įvertinimas yra labai svarbus nustatant problemas ir suteikiant pagalbą, išvengiant klaidų.
4) *Apibrėžti, tikslinami audito tikslai* turi audito ataskaitoje atsakyti į iškeltus klausimus. Auditas prieš keldamas tikslus, turi įvertinti apribojimus, kurie gali apsunkinti auditą. Tam, kad audito tikslai būtų teisingai suformuoti reiktų apibrėžti:

a) vartotoją, kuris naudosis veiklos audito ataskaita;
b) temą, problemą ir interesą;
c) sukurti įvesties (įvedimo) – proceso – išdirbio (išeigos) – rezultato (išvados) modelį (*angl. input – process – output – outcome*) ir nustatyti, kaip modelis susijęs su audituojamos veiklos procesais, išeiga bei rezultatais;
d) nuspręsti, kuriuos elementus (ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą) įtraukti į audito vertinimą.
e) nuspręsti, kokie audito veiklos elementai turi būti plėtojami, atsižvelgiant į iškeltus tikslus;

5) Nustatyti audito apimtį, metodiką, tyrimą ir audito biudžetą.

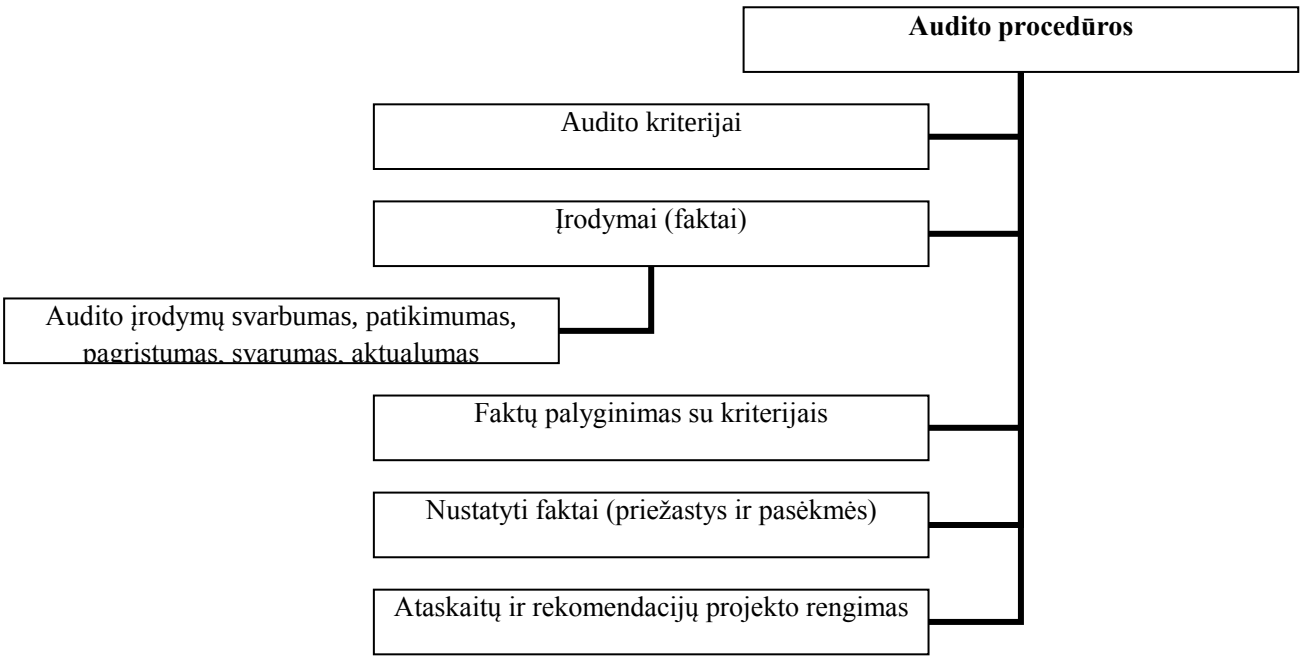
Apibendrinus išnagrinėtą literatūrą, planavimo metu vyksta tokie procesai (Veiklos audito vadovas, 2010):

- renkama informacija;
- nustatomi tikslai, metodai, metodika, hipotezės (Exposure Draft, 2010);
- intervencijos eiga ir atitinkami rodikliai;

- nustatomi intervencijai skirti ištekliai;
- nustatomi atitinkami įvairių subjektų atsakomybės sritys;
- nustatomi pagrindiniai valdymo ir kontrolės procesai, įskaitant IT sistemas;
- nustatomi su valdymu ir kontrole susiję informacijos poreikiai;
- įvertinama finansų valdymo rizika, pažeidžiamos reikšmingos rizikos programos (Waring, Morgan, 2007);
- numatomi atliekamo audito terminai bei etapai (Exposure Draft, 2010).
- bendraujama su audituojamu subjektu.

2.2. Veiklos audito tyrimo etapas

Antrą veiklos audito procesą apimantis etapas yra tyrimas. Pagrindinis tyrimo tikslas – „įgyvendinti darbo planą, atlikti auditą ir parengti kokybišką audito ataskaitą“ (TAAIS organizacijos standartai, 2004, p. 46). Tyrimo metu yra atliekamas pakankamų, svarbių, patikimų duomenų rinkimas, jų analizė, interpretacija, faktų įvertinimas, audituojamos organizacijos, programos, veiklos ar proceso pagrindimas bei pranešimo rengimas ir jo pateikimas apie preliminarius nustatytus faktus. Svarbu šio etapo metu yra apsvarstyti įrodymų rinkimo ir informacijos rūšis, kurios sietųsi su iškeltais audito tikslais ir jais remiantis būtų laukiamos kompetentingos išvados (Waring, Morgan, 2007). „Duomenys yra analizuojami tam, kad būtų paaiškinta, kas buvo pastebėta bei siekiant nustatyti priežasties ir pasekmės ryšį. Duomenų rinkimas yra beprasmiškas, jeigu negalima tinkamai išanalizuoti. Tyrimas atliekamas remiantis prieš tai paminėto veiklos audito etapo – planavimo metu gautais duomenimis. Audituojama veikla vertinama objektyviai įvairiais aspektais, atvira įvairiems požiūriams bei argumentams“ (Veiklos audito vadovas, 2010). Tyrimo metu surenkami pakankami, svarbūs ir patikimi audito įrodymai, kuriais remdamasis auditorius galėtų atsakyti į audito klausimus bei jais pagrįsti visas išvadas, pateiktas audito ataskaitoje. Tuo tarpu Exposure Draft (2010) šį etapą akcentuoja kaip įrodymų tikrinimo ir vertinimo funkciją. Tikrinimas prasideda jau planuojant auditą ir tęsiasi visą audito procesą, kurį kaip konstruktyvus sąveikos procesas – išvados, argumentai ir perspektyvos yra vertinamos.



10 pav. Tyrimo etapas
Šaltinis: sudaryta autorės

„Audito tyrimo metu duomenims surinkti ir jų analizei atlikti yra vykdomos audito procedūros tam, kad būtų gauti audito metu nustatyti faktai, išplaukiantys įrodymai („esama situacija“) yra vertinami atsižvelgiant į iš anksto nustatytus audito kriterijus („pageidautina situacija“); tokiu būdu yra įvertinamos šių nustatytų faktų priežastys ir pasekmės“, kodėl gauti geresni rezultatai arba, kodėl veiklos rezultatai nepakankamai geri (TAAIS organizacijos standartai, 2004, p. 60). Nustatytieji faktai yra aiškiai ir logiškai išdėstomi pranešime apie preliminarius nustatytus faktus, jie pateikiami audituojamam subjektui, kuris turi atsakyti raštu, kad sutinka su nustatytais faktais arba – nurodyti nesutikimo priežastis. Reikia atsižvelgti ir į nustatytų faktų poveikį ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu. Nustatyti faktai yra paremti įrodymais ir padeda analizuoti problemos pobūdį, reikšmingumą, priežastis bei lūkesčius, viršijančius veiklos rezultatus. Siekiant atsakyti į audito klausimus bei patvirtinti audito metu nustatytus faktus ir išvadas, įrodymai turi būti pakankami, svarbūs ir patikimi (Veiklos audito vadovas, 2010), tinkami, svarūs ir pagrįsti (Exposure Draft, 2010) bei pagrįsti aktualumo ir protingumo požiūriais (TAAIS organizacijos standartai, 2004). „Reikšmingumas apibūdinamas kaip tam tikra riba, ties kuria nustatoma naudinga informacija, jeigu jos nepateikimas arba klaidingas pateikimas gali turėti įtakos jos vartotojų priimamiems ekonominiams sprendimams“. (Mackevičius, Raziūnienė, 2011, p. 74). Pakankami audito įrodymai yra tokie, kurių užtenka, kad įsitikinti, jog audito metu nustatyti faktai yra pagrįsti, o rekomendacijos – tinkamos. Audito įrodymai yra svarbūs, jeigu jie yra aiškiai ir logiškai susiję su audito klausimais, audito kriterijais ir audito metu nustatytais faktais. Audito įrodymai yra patikimi, jeigu

pakartotinai atliekant testus arba naudojantis informacija iš skirtingų šaltinių, yra nustatomi tie patys faktai. Jeigu įrodymų rinkimo proceso metu nesurenkami pakankami, svarbūs ir patikimi įrodymai, tokiu atveju negalima pateikti jokių audito metu nustatytų faktų, išvadų (Veiklos auditas, 2010) ir, jei prireikus – rekomendacijų, nebus pasiekti audito tikslai ir atsakyti klausimai (Exposure Draft, 2010). Įrodymai yra skirstomi į fizinius (*angl. physical*), dokumentinius (*angl. documentary*), paliudijančius (*angl. testimonial*) ir analitinius (*angl. analytical*). Nors pirminiai duomenų šaltiniai yra patikimiausi, tačiau antriniai duomenys (pvz.: veiklos vertinimo ataskaitos), kurie yra surenkami ir analizuojami, yra taip pat svarbus informacijos šaltinis, svarbiausia užtikrinti šaltinių duomenų vertinimo kokybę (Exposure Draft, 2010).

Taigi, yra išskiriami tokie įrodymų pakankamumui, svarbumui ir patikimumui įvertinti kriterijai:

1) tikslas, kuriam bus naudojami įrodymai;
2) reikšmingumas, kuris yra išreikštas pinigine verte arba audito metu nustatytas fakto svarbumo lygis;
3) įrodymo šaltinio nepriklausomybės lygis;
4) sąnaudos, siekiant gauti papildomus įrodymus nustatytiems faktams ir išvadoms paremti ir laukiamos naudos santykį;
5) rizika, kad faktai yra nustatomi neteisingai, arba išvados gaunamos nepagrįstai;
6) kruopštumas, renkant ir analizuojant duomenis (Veiklos audito vadovas, 2010).

Tyrimo etapo metu, siekiant audito metu iškeltų tikslų, būtina nustatytus trūkumus pašalinti ir pranešti apie finansinius pažeidimus atitinkamoms, įgaliotoms institucijoms (Exposure Draft, 2010).

Tyrimo etapas yra užbaigiamas ataskaitos projekto parengimu, kurio metu yra suteikiama audituojamam subjektui susipažinti audito metu nustatytų faktų, išvadų ir rekomendacijų turiniu. Svarbu pažymėti, kad šis projektas yra koreguojamas, kai subjektas pateikia naują informaciją, kurią auditorius įvertina ir pakeičia, jei yra tenkinami įprastiniai įrodymų standartai (TAAIS organizacijos standartai, 2004).

2.3. Veiklos audito ataskaitos (išvadų) ir rekomendacijų rengimo etapas

Trečias etapas – ataskaitos (*angl. report*) rengimas – galutinė viso audito proceso išdava (Pongsatitpat, Ussahawanitchakit, 2012). Veiklos audito ataskaitose parengiamos preliminarios pastabos ir paskelbiama specialioji ataskaita (Veiklos audito vadovas, 2010), kurios paskirtis yra informuoti visus valdymo lygmenis apie audito rezultatus, užtikrinti, kad rezultatai būtų teisingai suprasti, leisti visuomenei susipažinti su audito rezultatais (TAAIS organizacijos standartai, 2004). Taip pat audito ataskaitoje turi

būti nurodyti tikslai, apimtis, metodika, šaltiniai bei apribojimai, kurie trukdo pasiekti audito tikslų (Exposure Draft, 2010). Efektyvus informacijos perdavimas, aiškiai ir objektyviai išdėstant pagrindinius su auditu susijusius nustatytus faktus ir išvadas bei pateiktos praktinės rekomendacijos, užtikrina kokybišką ataskaitą. Ataskaitos paskelbimas užtikrina, kad atlikus auditą bus sulaukta realių pokyčių, suteikia skaidrumo bei prisideda gerinant organizacijos veiklos lėšų panaudojimo ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą. Ataskaitoje turi būti pateiktos reikšmingos bei tinkamos pastabos ir išvados, tarp kurių turi būti aiškus ryšys (Veiklos audito vadovas, 2010). Visos audito ataskaitos turi atitikti ir tam tikrus bruožus (žr. 3 lentelę).

3 lentelė. Audito ataskaitos bruožai

Objektyvumas	Nepriklausomas, neutralus ir nešališkas požiūris, vertinant atliktos veiklos rezultatus pagal objektyvius kriterijus, tinkamai atskleidžiant teigiamos veiklos aspektus, vengiant pernelyg pabrėžti trūkumus.
Išsamumas	Pateikta visa svarbi informacija ir argumentai, skirti atsakyti į iškeltus audito klausimus, kurie yra būtini siekiant skatinti tinkamą ir teisingą aprašomų dalykų ir sąlygų suvokimą. Nagrinėjant santykį tarp audito klausimų, kriterijų, pastabų, nustatytų faktų ir išvadų, turi būti vadovaujamasi logika, kuri padėtų suprasti tekstą, aiškiai susiejant nustatytus faktus, išvadas ir rekomendacijas.
Aiškumas	Pagrindinės ataskaitos mintys turi būti aiškios, svarbios ir lengvai bei teisingai suprantamos, vengiant dviprasmiškos ir sudėtingos kalbos konstrukcijos. Pateikti faktai ir išvados turi būti lengvai skaitomi ir suprantami.
Įtikinamumas	Pateikta informacija turi įtikinti skaitytoją, kad nustatyti faktai yra svarūs, išvados – pagrįstos, o rekomendacijų įgyvendinimas – naudingas.
Svarbumas	Ataskaitos turinys turi būti svarbus ir kelti ataskaitos skaitytojų susidomėjimą ir turėti pridėtinę vertę (t.y. pasakyti ką nors naują nagrinėjama tema). Ataskaitoje turi būti pateikta tokia informacija, kad patenkintų vartotojų poreikius.
Tikslumas	Pateikti įrodymai turi būti tikslūs, teisingi, patikimi, įtikinami ir visapusiai, o visi nustatyti faktai – tinkamai aprašyti. Bet koks netikslumas gali sukelti abejonių dėl visos ataskaitos pagrįstumo ir patikimumo.
Konstruktyvumas	Audito ataskaita turi padėti vadovybei išspręsti problemas ir jų išvengti ateityje, aiškiai įvardijant, kas yra atsakingas už nustatytus trūkumus bei pateikti praktines rekomendacijas situacijai pagerinti.
Glaustumas	Ataskaita turi būti ne ilgesnė nei tai yra reikalinga mintims išreikšti ir joms pagrįsti, tik taip bus pasiektas didesnis poveikis.

Šaltinis: Veiklos audito vadovas, 2010; TAAIS organizacijos standartai, 2004; Exposure Draft, 2010

Pasak Waring, Morgan (2007), audito ataskaitos gali būti įvairių formų – nuo kompleksinės ataskaitos, kuri apibūdina audito tikslus ir išvadas kartu su įrodymais, kurie tas išvadas pagrindžia, iki tokios ataskaitos formos kaip aukšto lygio prezentacija, kuri išryškina tikslus ir rezultatus visoje eilėje antraščių. Dar viena, mažiau patogi komunikavimo priemonė apima auditorių įrašytas video bei audio prezentacijas ir vienas prie vieno auditorių pateikiamus instruktažus audito užsakovams. Veiklos audito ataskaitos tai ne vien šabloninės formos. Tam, kad veiklos audito ataskaitos būtų naudingos, reikalingos, kad jos būtų aiškiai suprantamos tiems, kuriems yra adresuojamos. Taip pat kruopščiai parinktos schemos, diagramos, lentelės, duomenys ir nuotraukos pagerina ataskaitos apipavidalinimą bei padeda suvokti paaiškinamojo pobūdžio informaciją bei nustatytus faktus (Veiklos audito vadovas, 2010). Auditas susitelkia ties veiklos specifiniu tikslu ir problemomis, todėl ir audito ataskaita privalo atspindėti specialias sąlygas kartu su ypatingomis naudojamomis audito procedūromis bei gautais rezultatais. Visos audito ataskaitos privalo turėti paaiškinimą (pagrindimą), kodėl atliekamas auditas; įžangą apie audituojamą veiklą tam, kad skaitytojai galėtų suprasti jo išvadas; aiškiai suformuotus audito tikslus; apibūdinimą metodologijos ir tikslų; audito išvadas, atsakingų valdytojų įžvalgas ir komentarus. Kad ir kaip audito ataskaitų rezultatai iškomunikuojami, auditoriai turėtų užtikrinti, kad rezultatai būtų dokumentuojami taip, kad užtikrintų ir suteiktų neribotą atskaitomumą išvadoms ir rekomendacijoms, siekiant, jog visuomenė ir kitos suinteresuotos šalys turėtų priėjimą prie ataskaitų.

Audito ataskaitoje turi būti pateikiamos ne tik išvados, bet ir rekomendacijos, kurios priklauso nuo audito išvadų. Rekomendacijų dėka, audito metu nustatomos praktinės priemonės įvardytiems trūkumams ištaisyti, kurios padės tobulinti veiklą (sutaupyti lėšas arba sumažinti išlaidas, gerinti veiklos kokybę, stiprinti valdymo, administracinius ir organizacinius procesus (Veiklos audito vadovas, 2010). Taip pat turi būti aišku, kuri organizacija yra atsakinga už rekomendacijų įgyvendinimą. Jos turi būti logiškos, pagrįstos žiniomis ir racionalios, praktiškos, vertingos, argumentuotos bei susietos su audito tikslu. Rekomendacijos turės didesnį poveikį, jei jos bus teigiamo stiliaus ir turinio atžvilgiu, jomis bus siekiama konkrečių rezultatų (nurodant išdavą, kurios yra tikimąsi), jos bus aptartos su audituojamu subjektu. Rekomendacijos pagrindas yra nustatyti fakto priežastis (TAAIS organizacijos standartai, 2004). Rekomendacijų įgyvendinimas parodo audito institucijos veiklos rezultatyvumą, priklauso nuo jų aiškumo, pagrįstumo bei audituojamo subjekto galimybių ir pastangų. Remiantis Lakiu ir Nemanyte (2014), rekomendacijos gali būti įvairaus sudėtingumo ir yra skirstomos į tris grupes:

- *Rekomendacijos, kurioms yra nurodomi sprendimo veiksmai. Dėl to jos yra lengvai įgyvendinamos. Rekomendacijos nėra pateikiamos audito ataskaitoje.*
- *Abstrakčios rekomendacijos. Jose nurodoma problemos priežastis, tačiau jos sprendimo būdas nėra lengvai suprantamas ir reikalauja nestandartinių sprendimų.*

- *Rekomendacijos, kuriose nurodomos probleminės sritys ir galimos veiklos klaidos*. (p. 69-70).

Sigma ekspertų atliktas Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės institucijos veiklos vertinimas (2006) pabrėžė, kad institucija turi skirti didesnį dėmesį rekomendacijoms, kurios sudarys tinkamą pagrindą viešojo valdymo tobulėjimui, efektyvumo ir veiksmingumo tyrimams ateityje.

Taip pat rekomendacijų ir jų įgyvendinimo reikšmę didina vis didėjantis piliečių domėjimasis valstybinio audito rezultatais. Todėl Valstybės kontrolė suinteresuota kuo didesne valstybinio audito sklaida ir atvirumu, o tai didina valstybinio audito veiksmingumą. Svarbu ne tik rekomendacijų taikymas, bet ir jų poveikis visuomenei (Barrett, 2011; Kells, 2011). Anwar (2007) teigia, kad veiklos audito rekomendacijos yra svarbi priemonė kovojant su korupcija ir sukčiavimu.

Lakis, Nemanytė (2014) pagrindines veiklos audito rekomendacijų įgyvendinimo problemas išskiria šias: „audituojami subjektai neturi pakankamai išteklių; rekomendacijos audituojamiems subjektams pernelyg sudėtingos; ilgas teisės aktų pakeitimo procesas; per trumpas rekomendacijų įgyvendinimo laikotarpis; audituojami subjektai nėra linkę bendradarbiauti su Lietuvos Respublikos valstybės kontrole“. (p. 72).

Pasak Buškevičiūtės (2008), jeigu *audito metu padarytos svarbios pastabos arba rekomendacijos nevykdomos, tai valstybės kontrolės ataskaita ir išvada nagrinėjama Seimo audito komitete. Tokiu būdu parlamentinėmis priemonėmis įtvirtinamas valstybinio audito poveikis valstybei bei visuomenei. Valstybės monitoringo metu žiūrima, kaip Vyriausybė bei audituotas subjektas vykdo nurodytas rekomendacijas. Tokiu būdu siekiama, kad rekomendacijos būtų įgyvendintos* (p. 383).

2.4. Veiklos audito stebėjimo etapas

Išnagrinėjus mokslinę literatūrą, pastebima, kad veiklos audito proceso paskutinis etapas yra užbaigiamas audito rekomendacijų įgyvendinimu. Šis etapas po veiklos audito atlikimo nėra plačiai nagrinėjamas. Tačiau, pasak Exposure Draft (2010) ir Nancy et al. (2012), paskutinis veiklos audito etapas turi būti pripažintas ir įvardijamas kaip „stebėjimas“ (*angl. follow-up)*, kuris turi būtinai įtrauktas, į audito procesą. Oržekauskas (2012) šį etapą įvardija kaip „poauditinė veikla“. Tai svarbi priemonė, kuri tik stiprina veiklos audito poveikį ir gerina būsimus veiklos audito darbus. TAAIS organizacijos standartai (2004) šį stebėjimo etapą įvardija kaip paskesnė kontrolė, kurios metu nustatoma, ar imtasi ištaisomųjų veiksmų. Paskesnė kontrolė skirta piktnaudžiavimams, klaidoms, netikslumams, apgaulės atvejams ar neteisingiems duomenims pašalinti ir ištaisyti (Kanapickienė, 2008) bei padeda veiksmingiau įgyvendinti ataskaitoje suformuluotas rekomendacijas, nustatytas taikytinas priemones ir teikia grįžtamąją informaciją

apie veiklos audito efektyvumą. Šio etapo metu analizuojama ir kaupiama informacija apie audito ataskaitose pateiktų rekomendacijų įgyvendinimą ir jų poveikį (Veiklos audito vadovas, 2010) bei nustatyti, ar trūkumai yra pašalinti (TAAIS organizacijos standartai, 2004). Vėliau yra rengiama rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita.

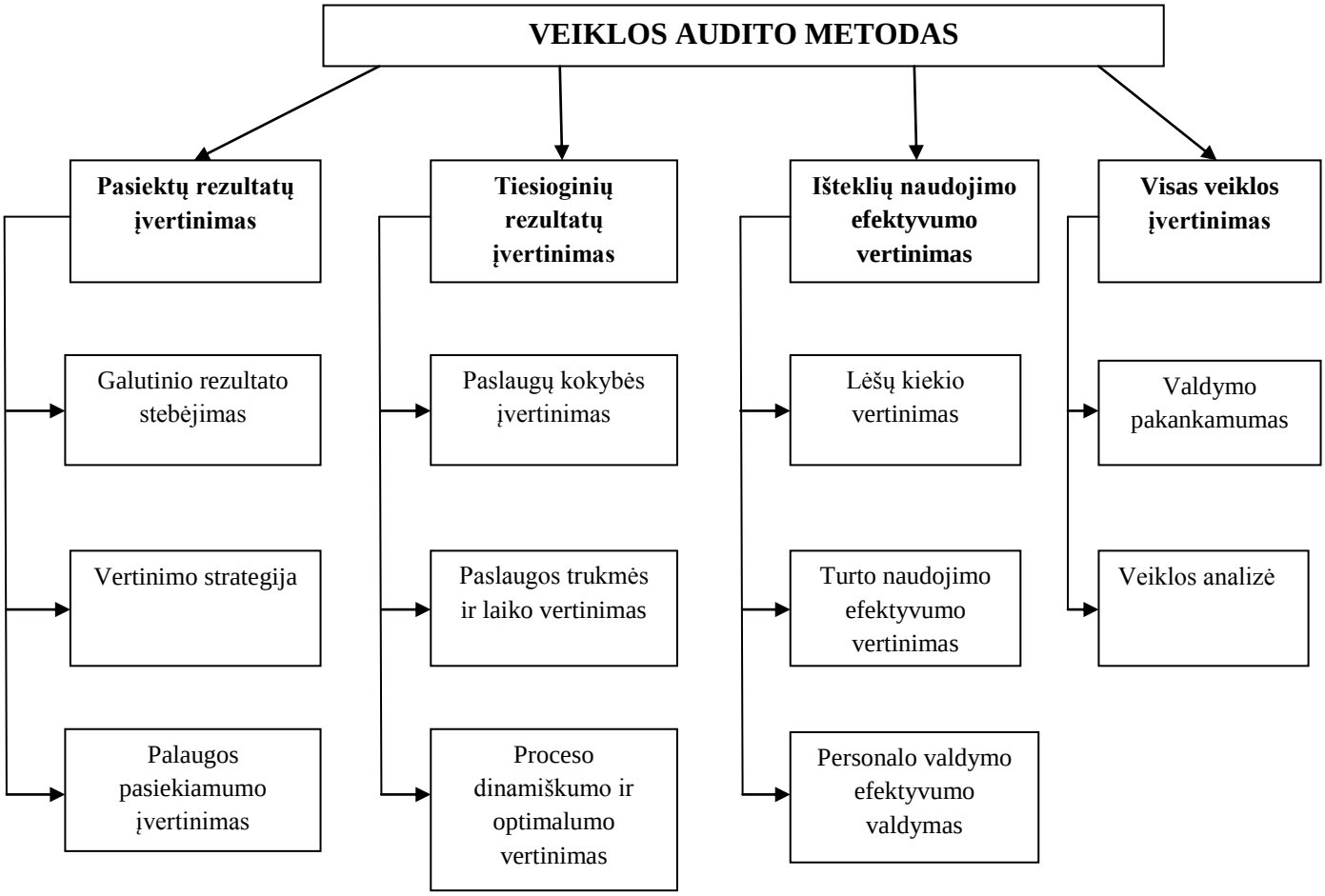
Apibendrinus, stebėjimo etapas yra reikalingas (TAAIS organizacijos standartai 2004; Veiklos audito vadovas (2010)):

- audito ataskaitų efektyvumui didinti – didinant tikimybę, kad rekomendacijos bus įgyvendintos;
- padėti vyriausybei ir įstatymų leidėjams nukreipti veiklą;
- AAĮ veiklos rezultatams vertinti;
- kurti mokymosi ir tobulinimosi paskatas, padedant gilinti žinias ir tobulinti praktinę veiklą.

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė ne tik pateikia rekomendacijas audituojamam subjektui, bet ir padeda jam numatyti priemones rekomendacijoms įgyvendinti per nurodytą terminą. Praėjus rekomendacijoms įgyvendinti skirtam laikotarpiui, auditoriai tikrina, ar jos įgyvendintos ir parengia rekomendacijų įgyvendinimo ataskaitą. Joje vertinama, ar audito metu nustatyti trūkumai buvo ištaisyti ir kokį poveikį tai turėjo visuomenei ir valstybės valdymui. Tokiu būdu galima bus įvertinti pasiektą pažangą ir valstybinio audito veiksmingumą.

Veiklos audito tikslas yra ne tik įvertinti audituojamo subjekto viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu, bet ir atskleisti veiklos tobulinimo galimybes. Todėl labai svarbu, kad į metinę valstybinio audito programą būtų įtrauktas siūlomas audito objektas ir atliktas veiklos auditas sukurtų kuo didesnę pridėtinę vertę visuomenei ir audituojamam subjektui, t.y. kad numatomų audito rezultatų (išvadų ir rekomendacijų) pagrindu būtų priimti svarbūs sprendimai. Galima audito pridėtinė vertė priklauso ir nuo auditoriui priskirtoje veiklos srityje atliktų kitų auditų ir tyrimų – kuo mažiau yra atlikta tos veiklos srities ar temos auditų ir tyrimų, tuo didesnė gali būti audito pridėtinė vertė (Veiklos auditas, 2010).

11 paveiksle pateiktas veiklos audito modelis, kurio pagrindinis tikslas yra keturiais pjūviais įvertinti pasiektus rezultatus; tiesioginius rezultatus; išteklių naudojimo efektyvumą bei visą audituojamo subjekto veiklą.



11 pav. Veiklos audito modelis
Šaltinis: Antipova, 2013

Veiklos auditas vertina organizacijos (programos) pasiektus rezultatus, stebint, ar paslaugų pasiekiamumas atitinka numatytą strategiją (planą). Toliau yra tikrinami audituojamo subjekto tiesioginių rezultatų paslaugų kokybė, pačio proceso trukmė, dinamiškumas ir optimalumas. Veiklos auditas subjekto išteklių panaudojimo efektyvumas yra analizuojamas, įvertinant lėšų kiekį bei kaip efektyviai yra panaudojamas turtas ir valdomas personalas. Visa subjekto veikla yra įvertinama, atlikus visos veiklos ir valdymo pakankamumo analizę.

Veiklos audito procesas susideda iš keturių elementų: audito planavimas, tyrimas, ataskaitų rengimas, stebėjimas po audito. Audito planavimas – tai pirminė audito proceso stadija, kai nustatomi audito tikslai, uždaviniai, metodai, metodika, apimtis, ištekliai, reikšmingas patikimas finansų valdymas. Pirmo etapo metu yra akcentuojama ir vertinama, ar numatomas auditas yra realistiškas, ar įmanoma jį atlikti, ar jis gali būti naudingas ir, ar buvo pakankamas pagrindas atlikti auditą. Toliau visas procesas

pereina į audituojamo subjekto tiriamąjį etapą – duomenų rinkimą, jų analizę. Kai jau visa pakankama informacija apdorota, tada yra atliekamas ataskaitų rengimas, kurio metu pateikiama audito ataskaita su išvadomis, pastabomis ir rekomendacijomis apie audituojamą subjektą. Gera veiklos audito ataskaita naudinga yra suinteresuotiems asmenis ir įvykdo nustatytus tikslus. Ji išryškina reikalingus patobulinimus, išreiškia skirtingus požiūrius, įtraukia visus aktualius faktus, argumentus ir įrodymus. Pateikiamos rekomendacijos yra skirtos pašalinti problemų priežastis ir yra susijusios su audito tikslais - tobulinti veiklą bei kurti pridėtinę vertę. Galutinis etapas – tai stebėjimas, kurio metu nustatoma, kokių veiksmų ėmėsi audituojamas subjektas savo veiklos rezultatams pagerinti ir kokios rekomendacijos buvo įgyvendintos, taip pat įvertinti, ar jos yra pakankamos ir tinkamos nustatytiems trūkumams ištaisyti.

3. VALTYBINIO VEIKLOS AUDITO REKOMENDACIJŲ POVEIKIO TYRIMAS

3.1. Tyrimo metodika

Tyrimo metu atlikta penkių metų (2008 – 2012 m.) Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės ataskaitų dėl rekomendacijų įgyvendinimo analizė. Nagrinėjamų institucijų programų rekomendacijos jau yra įgyvendintos ir rezultatai bei nauda turėjo atsiliepti jų veiklos valdymo gerinimui. Tyrimui atlikti yra naudojami tokie metodai:

1) dokumentų analizė;
2) duomenų grupavimo;
3) apibendrinimo;
4) lyginimo.

Tyrimo metu tiriama ir vertinama valstybinio veiklos audito įgyvendintų rekomendacijų poveikis bei vaidmuo institucijų veiklos valdymui, rekomendacijų sukuriama pridėtinė vertė visuomenei. Taip pat analizuojama, ar rekomendacijų įgyvendinimas padeda užkirsti kelią pažeidimams, ar sumažina jų grėsmę, ar padeda ištaisyti įvardytus ataskaitose trūkumus, kurių pašalinimas padeda tobulinti veiklą (sutaupyti lėšas, sumažinti išlaidas, gerinti veiklos kokybę, stiprinti valdymo, administracinius ir organizacinius procesus). Tyrimo metu siekiama identifikuoti rekomendacijų įgyvendinimo problemas bei pateikti pasiūlymus veiklos audito rekomendacijų proceso gerinimui.

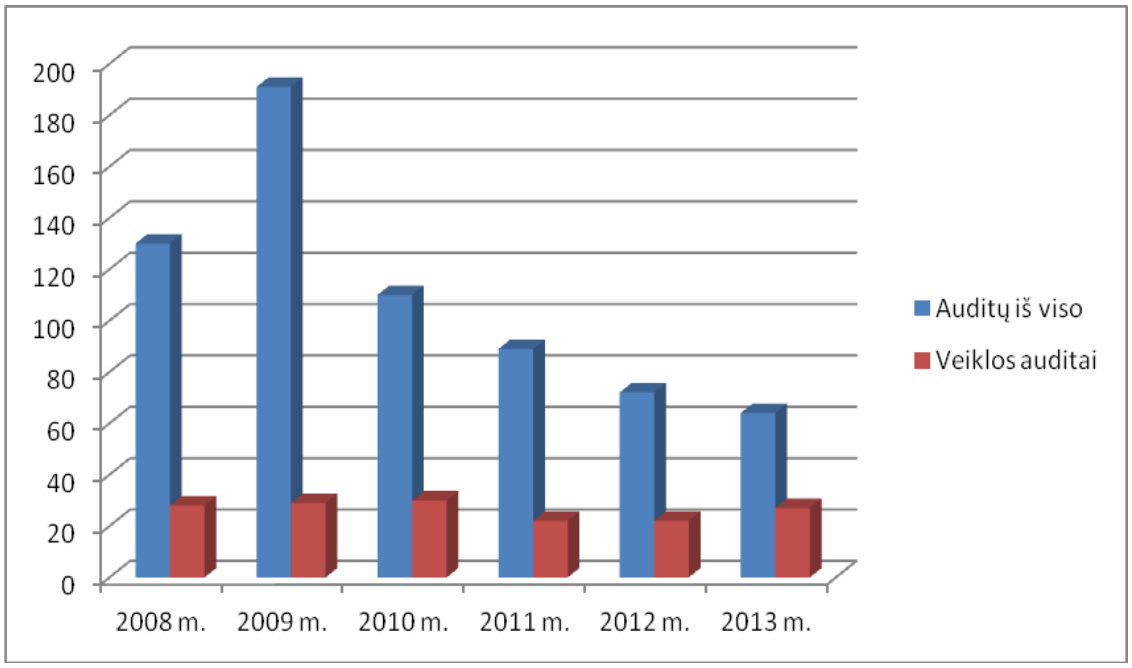
Tyrimo metu pagrindžiama arba paneigiama iškelta hipotezė – audito teikiamos rekomendacijos turi teigiamą poveikį organizacijos valdymui ir visuomenei.

Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė yra aiškiai struktūrizuota, organizuota, teisiškai daug veiklos sričių apimanti institucija, kuri yra koncentruota ne tik į šalies materialinių išteklių valdymo kontrolę, bet ir į visuomenės gerbūvį. Valstybės kontrolės išvados, kontrolės ataskaitos bei rekomendacijos turi didelę įstatyminę galią sutrukdyti ir užkirsti kelią bei pašalinti neteisėtam ir neefektyviam materialinių išteklių – valstybės turto ir lėšų švaistymui, vagystėms, grobstymui ir apgaulei. Valstybės kontrolė nustato audito ataskaitų patikimumą, parodo, kaip panaudojami mokesčių mokėtojų pinigai, kaip yra valdomas ir kontroliuojamas pats turtas bei įsipareigojimai, kaip panaudojamos valstybės lėšos.

3.2. Valstybinio veiklos audito rekomendacijų įgyvendinimo analizė

Planuojant ir organizuojant Valstybės kontrolės veiklą vadovaujamasi bendrais, visoms valstybės institucijoms, įstaigoms ir organizacijoms taikomais, strateginio planavimo principais bei tarptautine aukščiausiųjų audito institucijų praktika. Institucijos veiklos rezultatai vertinami pagal nustatytus institucijos strateginio tikslo įgyvendinimo (efekto), institucijos programų tikslų pasiekimo (rezultato) bei programų uždavinių įvykdymo (produkto) vertinimo kriterijus, nuolatos stebimas jų pokytis (Valstybės kontrolės 2009 veiklos ataskaita).

Vykdant valstybinio audito programas, 2008 – 2013 metais buvo atlikti 656 auditai, iš kurių 158 sudarė veiklos auditai. Detalesnė informacija apie atliktų auditų mastą yra pateikta 12 paveiksle.

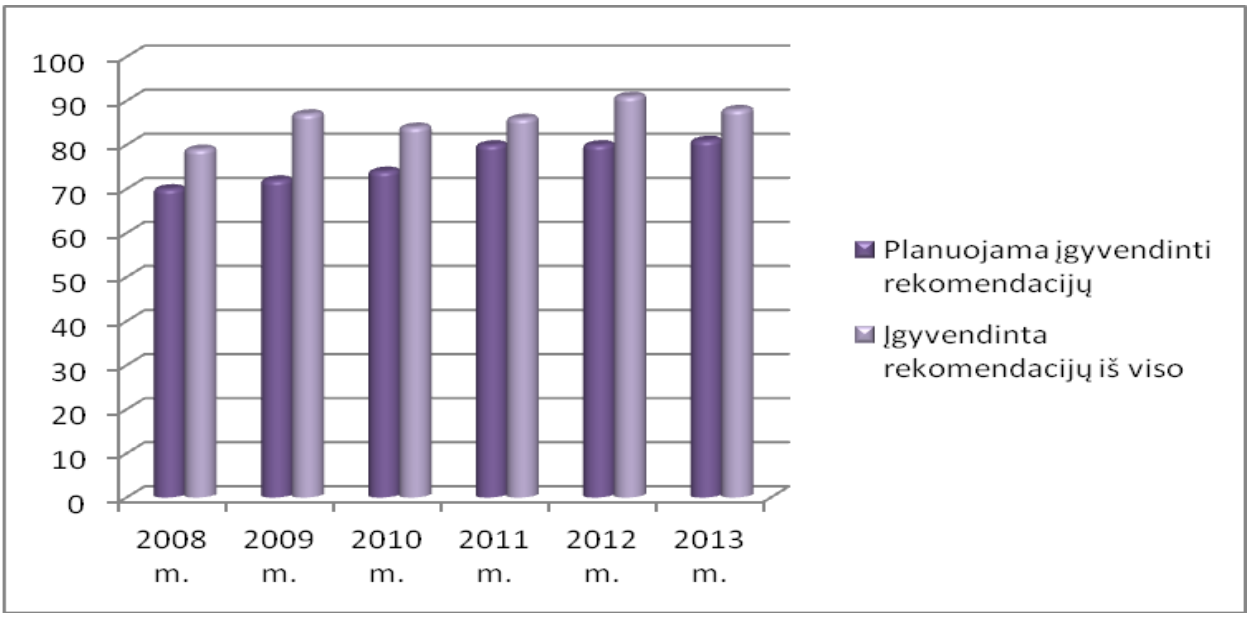


12 pav. 2008 - 2013 metais atlikti valstybės auditai
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2013 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis

Kaip matyti, 2008 – 2010 metais atlikto veiklos audito apimtys kiekvienais metais buvo panašios ir ženkliai nedidėjo – po 1 papildomą vienetą kiekvienais metais. 2008 metais buvo atlikti iš viso 130 auditai, iš kurių – 28 veiklos auditai; 2009 metais atliktas 191 auditas, iš jų – 29 veiklos auditai, o 2010 metais atlikti 110 auditai, iš kurių – 30 veiklos auditai. Toks pastovus atliekamų veiklos auditų skaičius 2008 – 2010 metais parodo sistemingą Valstybės kontrolės darbą ir nuolatinį veiklos audito reikšmingumą bei būtinumą, veiksmingai prisidedant prie viešojo sektoriaus finansų valdymo ir kontrolės sistemų diegimo pažangos, skatinant ir toliau ieškoti naujų sprendimų, kaip audituojamiems subjektams optimaliai

ir efektyviai panaudoti turimus ribotus finansinius, žmogiškuosius ir materialinius išteklius suplanuotiems darbams atlikti. Tuo tarpu 2011 – 2012 metais atliekamų valstybinio audito mastas ženkliai mažėjo, atitinkamai krito ir atliekamo veiklos audito kiekis, t.y. paminėtais metais buvo atlikta po 22 veiklos auditus iš 161 valstybinio audito. Nepaisant, kad 2013 metais valstybinio audito kiekis visgi mažėjo, veiklos audito kiekis, lyginant su ankstesniu laikotarpiu, kilo ir buvo atlikti 27 veiklos auditai. Kadangi atlikto valstybinio audito kiekis kiekvienais metais priklauso nuo pasirinktos audituojamos srities, atsižvelgiant į audituojamos srities problematiką ir rizikos lygį, dėl to galima daryti prielaidą, kad dėl anksčiau paminėtų priežasčių sumažėjo 2011 – 2013 metais atlikto valstybinio audito mastas. Taip pat svarbu paminėti ir įvertinti, kad kiekvienais metais prisideda ir dar neužbaigtų auditų skaičius, kurie reikalauja tiek finansinių, tiek žmogiškųjų Valstybės kontrolės išteklių.

Valstybės kontrolės rezultato vertinimo kriterijus yra įgyvendintos rekomendacijos. Dėl to Valstybės kontrolė ypatingą dėmesį skiria valstybinio audito rekomendacijų pateikimui ir jų įgyvendinimo stebėsenai.



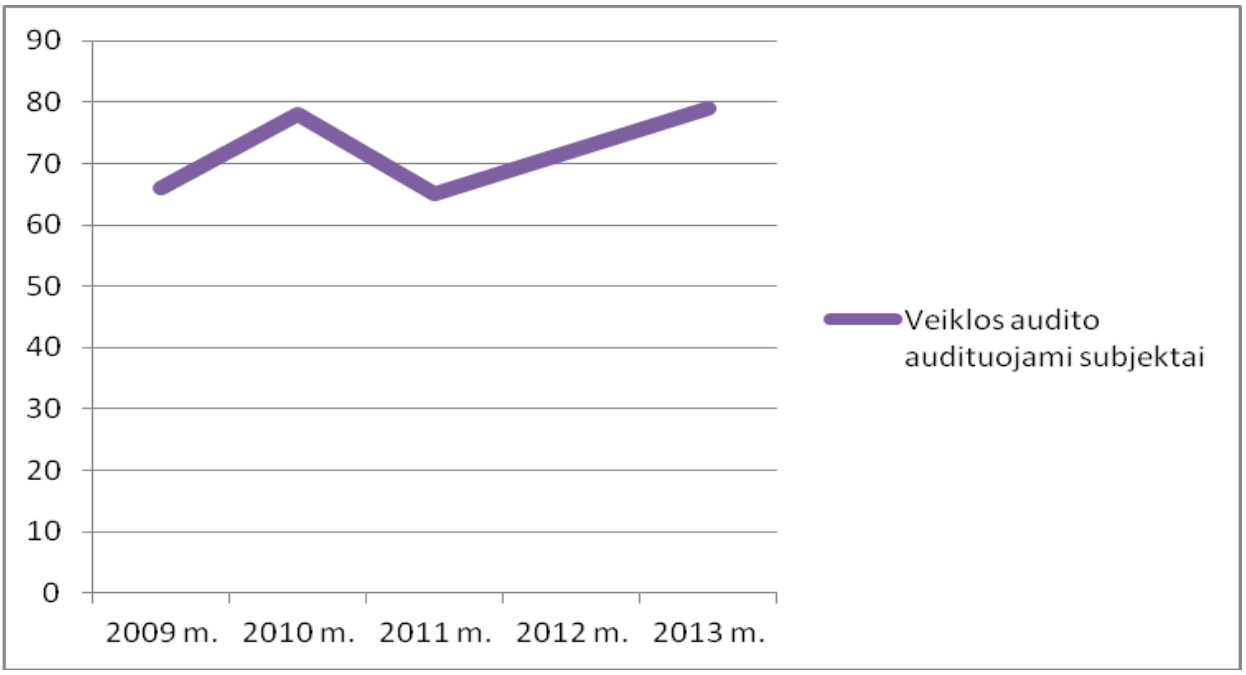
13 pav. 2008 – 2013 metais audito metu planuojamos įgyvendinti rekomendacijos ir įgyvendintos rekomendacijos

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2013 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis

Įgyvendintos rekomendacijos informuoja visuomenę ir valdžios institucijas apie veiksmus, kurių ėmėsi viešojo sektoriaus subjektai, įgyvendindami valstybinio audito rekomendacijas, taip pat priminti svarbias neįgyvendintas rekomendacijas. Kaip matyti iš 13 paveikslo, kiekvienais metais įgyvendintų rekomendacijų procentas viršijo planuojamas įgyvendinti rekomendacijas ir 2008 metais įgyvendinta 79

proc. rekomendacijų; 2009 metais – 87 proc.; 2010 metais – 84 proc.; 2011 metais – 86 proc.; 2012 metais – 91 proc.; 2013 metais – 88 proc. Didėjantis įgyvendintų rekomendacijų kiekis kiekvienais metais įrodo vis didėjantį Valstybės kontrolės poveikį audituojamoms institucijoms – atsakingiau valdyti valstybės turtą ir finansus. Tai reiškia, kad audituojami subjektai vertina valstybinių auditorių kaip pagalbininkų pagalbą ir patarimus, siekiant didinti atsakingumą bei atskaitingumą ir finansų valdymo bei kontrolės sistemų pažangą, tokiu būdu siekiant įgyvendinti valstybinių veiklos auditų rekomendacijas.

Valstybės kontrolė 2009 – 2013 metais atliko veiklos auditą 360 subjektams. 2009 metais veiklos auditas buvo atliktas 66 subjektams, tuo tarpu 2010 metais audituojamų subjektų skaičius didėjo ir auditai buvo atlikti 78 subjektams. 2011 metais subjektų skaičius krito ir siekė 65. 2012 – 2013 metais subjektų skaičius, kuriems buvo atliktas veiklos auditas toliau sėkmingai didėjo, t.y. 2012 metais siekė 72, 2013 metais – 79.



14 pav. 2009 - 2013 metais veiklos audito audituojamų subjektų kiekis
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2009 – 2013 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis

Didėjantis veiklos audito audituojamų subjektų skaičius įrodo Valstybės kontrolės efektyvų ir veiksmingą darbą, jos sutelktą vis didesnį dėmesį toms problemomis, kurios iš tikrųjų kelią viešą interesą, nes kur yra priežasčių įtarti neefektyvumą, tuo didesnė rizika ir kylantis didesnis netikrumas. Visa tai yra svarbu visuomenei bei valstybės finansų ir išteklių valdymui.

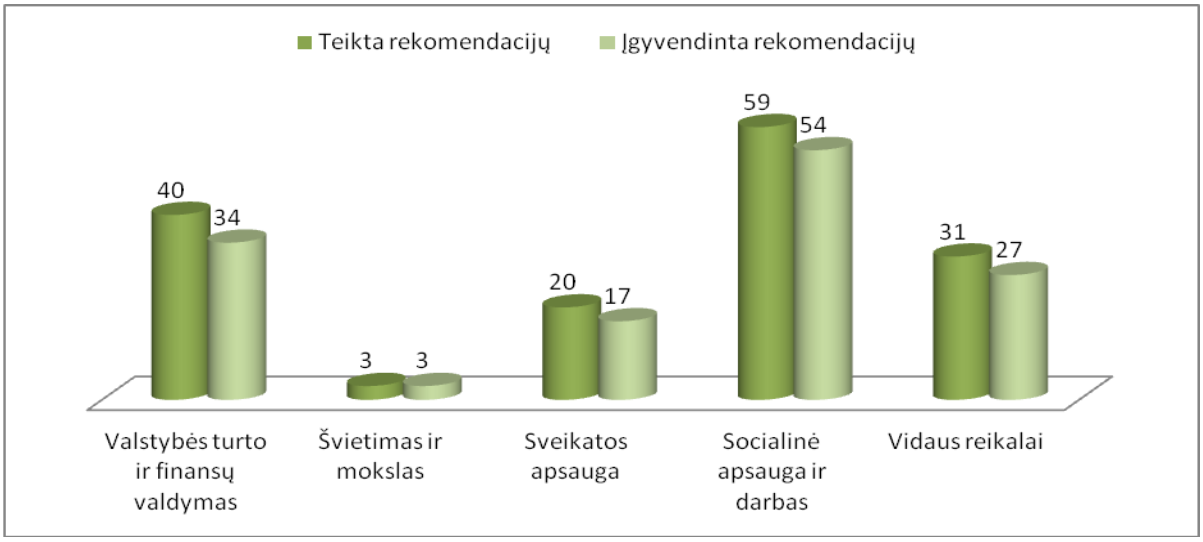
Remiantis 2008 – 2012 metais Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis, atliekant veiklos auditą, daugiausiai kiekvienais metais dėmesio skirta problemoms, kylančioms šiose viešojo sektoriaus srityse:

- Valstybės turto ir finansų valdymas;
- Švietimas ir mokslas;
- Sveikatos apsauga;
- Socialinė apsauga ir darbas;
- Valstybės biudžeto dotacijų ir subsidijų savivaldybėms naudojimas;
- Energetika, valstybės ūkis ir rinkos kontrolė;
- Vidaus reikalai.

Kadangi kiekvieno audito metu suformuluotos rekomendacijos yra savitos ir susijusios su tam tikros viešojo sektoriaus srities ar konkretaus subjekto veiklos tobulinimu, dėl to toliau darbe, siekiant įvertinti valstybinio veiklos audito išvadų ir įgyvendintų rekomendacijų poveikį bei reikšmę valstybei, praėjus dvejiems metams nuo valstybinio audito ataskaitos pateikimo datos, bus analizuojamos 2008 – 2012 metais atliktų veiklos audito įgyvendintos rekomendacijos. Analizei parinktos šios viešojo sektoriaus sritys: *valstybės turto ir finansų valdymo*; *švietimo ir mokslo*; *sveikatos apsaugos*; *socialinė apsaugos ir darbo*; *vidaus reikalų*.

Žemiau pateiktam 15 paveiksle yra nurodytas 2008 – 2012 metais veiklos audito teiktų ir įgyvendintų rekomendacijų mastas pasirinktose viešojo sektoriaus srityse. Kaip matyti, keliantis didžiausią viešą interesą, daugiausia problemų turintis sektorius yra socialinė apsaugos ir darbo sritis, kur nagrinėjamu laikotarpiu buvo pateiktos 59 rekomendacijos, iš kurių 54 buvo įgyvendintos. Kita audituojama sritis, kelianti poreikį atlikti išsamų auditą, yra valstybės turto ir finansų valdymas, šiam sektoriui buvo pateiktos 40 rekomendacijos, ko pasėkoje 34 – įgyvendintos. Kitoms pasirinktoms veiklos sritims buvo pateikta mažiau rekomendacijų ir jų įgyvendinimo skaičius buvo aukštesnis, lyginant su prieš tai analizuotomis sritimis, t.y. vidaus reikalams pateikta buvo 31 rekomendacijos, įgyvendintos – 27; sveikatos apsaugai pateiktos 20 rekomendacijos, įgyvendintos – 17 rekomendacijos; švietimo ir mokslo sričiai pateiktos tik 3 rekomendacijos ir visos jos buvo įgyvendintos.

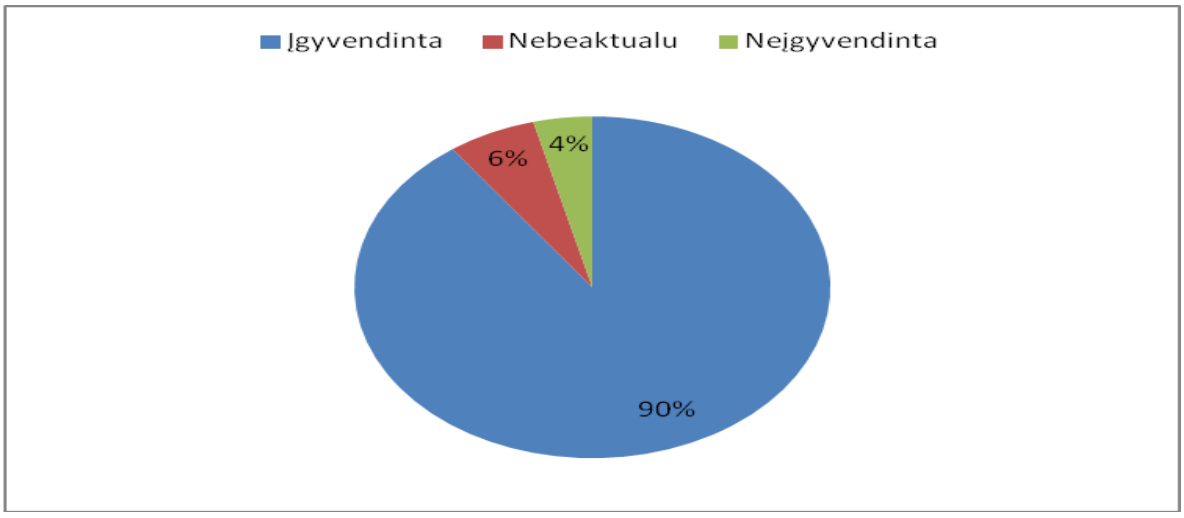
Apibendrinus galime teigti, kad neįgyvendintų rekomendacijų kiekis yra sąlyginai nedidelis lyginant su sėkmingai įgyvendintomis rekomendacijomis. Tai tik parodo rekomendacijų būtinybę, kurių teisingo ir tikslingo pateikiamo rekomendacijų įgyvendinimo plano pagalba siekiama ekonomiškiau, efektyviau ir rezultatyviau valdyti valstybės turtą ir finansus, taip užtikrinant teikiamas visuomenei sveikatos priežiūros ir socialines bei kitas paslaugas, švietimą ir mokslą.



15 pav. 2008 – 2012 metais veiklos audito rekomendacijų įgyvendinimas pagal pasirinktas viešojo sektoriaus sritis

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2012 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis

Analizuojant 16 paveiksle nurodytą 2008 – 2012 metų laikotarpio valstybinio veiklos audito rekomendacijų įgyvendinimo lygį, matyti, kad rekomendacijų įgyvendinta yra 90 proc. Dalis veiklos audito metu teiktų rekomendacijų dėl sparčiai besikeičiančios situacijos viešajame sektoriuje tapo neaktualios ir sudarė 6 proc. Taip pat pasikeitus situacijai arba priėmus kitus teisės aktus išsisprendė nustatytos problemos, kurios vėliau tapo nebeaktualios. Neįgyvendintos rekomendacijos sudarė 4 proc., tai galėjo daryti įtaką svarstymui pateikti teisės aktų projektai, kuriuos patvirtinus bus įgyvendintos susijusios rekomendacijos.



16 pav. 2008 – 2011 metais rekomendacijų, kurių stebėsena baigta 2012 m. įgyvendinimo lygis (proc.)

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2012 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis

4 lentelėje yra pateiktos institucijų programos, kurioms buvo atliktas 2008 – 2012 metais Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos auditas, išnagrinėtos išvados, rekomendacijos ir įvertintos įgyvendintos rekomendacijos. Išnagrinėjus Valstybės kontrolės pateiktas išvadas, galime pastebėti, kokie trūkumai yra būdingi konkrečiai organizacijai (programai), rekomendacijų dėka numatyta tolimesnės sėkmingos veiklos gaires.

4 lentelė. Veiklos auditų programų išvados, rekomendacijos ir įgyvendintos rekomendacijos

Subjektas, kuriam pateikta rekomendacija	Išvados	Rekomendacijos	Įgyvendintos rekomendacijos
Valstybės turto ir finansų valdymas – „Valstybės institucijų priemonės kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu“ (2009)			
VMI prie Finansų ministerijos	Teisės aktai neužkerta fiktyvioms įmonėms atsirasti ir egzistuoti.	Parengti LR mokesčių administravimo įstatymo pakeitimus, aiškiai apibrėžiant mokestinio tyrimo paskirtį, taikymo tikslus ir uždavinius bei kuo šis tyrimas skiriasi nuo mokestinio patikrinimo, taip pat trūkumų ir prieštaravimų sąvokas ir kuo jis skiriasi nuo teisės aktų pažeidimų sąvokų.	**Įgyvendinta**. Įvykdyti Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimai, parengta detali Mokestinio tyrimo atlikimo tvarka, suderinta su Finansų ministerija. Stiprinant PVM kontrolės priemonių rezultatyvumą, parengti ir patvirtinti PVM kontrolės vertinimo rezultatyvumo kriterijai.
	Veiklos ataskaitose rezultatai nėra patikimi, statistika nerengiama, todėl nežinomas tikrasis kovos su PVM vengimu ir sukčiavimu rezultatas.	Kaupti informaciją, patvirtinančią metinėse veiklos ataskaitose nurodytų duomenų apie išaiškintas mokesčių sumas ir iki teisminių tyrimų metu fizinių ir juridinių asmenų savo noru atlygintą žalą bei kitų duomenų pagrįstumą.	**Įgyvendinta**. Įsteigtas Rizikos analizės ir valdymo centras, kuris analizuoja šalių turimą informaciją, skatina bendradarbiavimą, nustatant grėsmes valstybės finansų sistemai ir mokesčių surinkimui; nustatyti asmenys, kurie vengia mokėti mokesčius bei vykdo nusikalstamas veikas finansų sistemai; atskleisti įstatymų pažeidimai ir nusikaltimai.
LR vyriausybė	Kontrolės ir teisėsaugos institucijos neturi pakankamai informacijos įmonių nusikalstamų veikų prevencijai ir kontrolei vykdyti.	Užtikrinti centralizuotos duomenų bazės apie akcininkus ir jų pasikeitimų sukūrimą ir parengti priemones įmonių steigimo priežiūros kontrolei stiprinti, siekiant panaikinti prielaidas fiktyvių įmonių atsiradimui ir egzistavimui.	**Įgyvendinta**. Pasirašytas Sukčiavimo baudžiamojo persekiojimo stiprinimo Lietuvoje planas, sudaryta darbo grupė metodinėms rekomendacijoms dėl nusikalstamu būdu įgytų pinigų, parengta koncepcija turto legalizavimui, nusikalstamu būdu įgyto turto išieškojimui; pareigūnai įpareigoti užtikrinti, kad visais atvejais, atliekant tyrimus, būtų atliekamas ir finansų tyrimas, ištirta pinigų plovimo galimybė ir neteisėti praturtėjimo atvejai.
	Nėra parengtų bendrų kovos su PVM vengimu ir sukčiavimu priemonių, nėra numatytų tikslų, uždavinių, orientuotų į valstybei padarytos žalos realų atlyginimą.	Parengti kovos su PVM vengimu ir sukčiavimu priemones valstybės mastu, numatyti tikslus, uždavinius, nukreiptus į realų žalos valstybei dėl nesumokėtų PVM mokesčių atlyginimą.	

4 lentelės tęsinys kitame puslapyje

4 lentelės tęsinys

Finansų ministerija; Vidaus reikalų ministerija	Nepaskirta institucija, atsakinga už statistikos apie valstybei finansiniais nusikaltimais padaromos ir atlyginamos PVM mokestinės žalos rengimą, kaupimą, pokyčių bei tendencijų analizę.	Priskirti instituciją, kuri bus atsakinga už duomenų kaupimą, pokyčių ir tendencijų analizę.	**Neįgyvendinta**. Planuojama, kad duomenys bus kaupiami dar kuriamoje integruotoje baudžiamojo proceso informacinėje sistemoje.
VMI prie Finansų ministerijos	Valstybės institucijų atskirai taikomos priemonės nepakankamai koordinuotos ir rezultatyvios.	Parengti papildomas PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolės ir PVM grąžinimų (įskaitymų) pagrįstumo užtikrinimo priemones.	**Iš dalies įgyvendinta**. Neparengta PVM netekimo apskaičiavimo metodika ir nuostolių skaičiavimo pricipai, tačiau buvo sudaryta Šešėlinės ekonomikos reiškinių ir mokesčių atotrūkio vertinimo grupė, kuri atliko skaičiavimus dėl PVM vengimo, nelegalaus darbo ir kontrabandos skaičiavimus, kuriais remiantis buvo įvertinti biudžeto netekimai.
FNTT prie Vidaus reikalų ministerijos	Taikomos priemonės, kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu, poveikis valstybės finansų sistemos apsaugai, valstybei padarytos žalos nustatymui ir atlyginimui taip pat yra nepakankamas.	Sukurti sukčiavimų, susijusių su PVM grobstymu, rizikos valdymo sistemą, parengti ilgalaikes sistemines priemones PVM sukčiavimo prevencijai vykdyti.	**Įgyvendinta**. Įsteigta Analizės ir prevencijos valdyba, siekiant identifikuoti nusikalstamo poveikio grėsmes; PVM sukčiavimo prevencijos plane numatytos priemonės ketveriems metams.
Socialinė apsauga ir darbas – „Darbo rinkos politikos priemonių įgyvendinimas“ (2008)			
LR vyriausybė	Vykdytos darbo rinkos politikos formavimo priemonės yra nepakankamos, nes nenumatytos valstybės ilgalaikės darbo užmokesčio reguliavimo priemonės ir kriterijai.	Numatyti valstybės ilgalaikes darbo užmokesčio reguliavimo priemones ir kriterijus.	**Neįgyvendinta**. Parengta LR valstybės ir savivaldybių įstaigų darbuotojų darbo apmokėjimo įstatymo projektas, tačiau projektas bus teikiamas tik tada, kai LR Seimas pritars valstybės tarnybos įstatymo projektui ir paaiškės, kaip toliau bus reguliuojamas valstybės tarnautojų darbo apmokėjimas.

4 lentelės tęsinys kitame puslapyje

4 lentelės tęsinys

LR vyriausybė	Aktyvios darbo rinkos politikos priemonių įgyvendinimas yra tobulintinas.	Įgyvendinti Nedarbo socialinio draudimo įstatymo nuostatą dėl perėjimo prie aktyvios darbo rinkos politikos priemonių, Lietuvos darbo biržos ir jai pavaldžių įstaigų išlaikymo išlaidų finansavimo iš valstybės biudžeto.	**Įgyvendinta**. Patobulintos ir patvirtintos aktyvios darbo rinkos politikos priemonės, paruošti atrankos kriterijai, padedantys darbo ieškantiems asmenims padidinti jų užimtumo galimybes ir derinti darbo pasiūlą bei paklausą.
Socialinei apsaugos ir darbo ministerijai; Lietuvos darbo biržai prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos	Tobulintina Lietuvos darbo biržos ir teritorinių darbo biržų struktūra.	Pertvarkyti teritorines darbo biržas, siekiant mažinti administravimo išlaidas.	**Įgyvendinta**. Sumažintos administracinės išlaidos, atlikus Užimtumo politiką įgyvendinančių įstaigų sistemos reformą – nuo 2010 m. Lietuvos darbo biržai ir teritorinėms darbo biržoms sumažinus leistiną darbuotojų skaičių, sutaupyta per 818,5 tūkst. Lt, o bendras laukiamas efektas – 13,4 mln. Lt.
	Kai kurios teisės aktų nuostatos dėl darbo rinkos politikos priemonių nesudaro prielaidų efektyviam jų įgyvendinimui.	Tikslinti poįstatyminius teisės aktus, siekiant efektyvesnio darbo rinkos politikos priemonių įgyvendinimo.	**Įgyvendinta**. Pakeistos LR nedarbo socialinio draudimo įstatymo nuostatos, kuriomis numatyta nedarbo draudimo išmokų mokėjimą perduoti VSDF teritoriniams skyriams, tuo tarpu valstybės biudžetas perėmė dalį Užimtumo rėmimo įstatyme numatytų VSDF išlaidų finansavimo.
	Veiklos ataskaitose nepateikta informacija visuomenei, kiek lėšų pagal atskiras priemones panaudota darbo rinkos politikos priemonėms įgyvendinti.	Teikti visuomenei išsamią informaciją apie darbo rinkos politikos priemonėms įgyvendinti panaudotas valstybės lėšas pagal atskiras priemones.	**Neįgyvendinta.**
Lietuvos darbo birža Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos	Neužtikrintas tinkamas Užimtumo fondo lėšų administravimas ir jų panaudojimas, kadangi dalis lėšų, skirtų teritorinėms darbo biržoms išlaikyti buvo panaudota leidybinei grupei „Darbo biržos naujienos“ išlaikyti, nors ji nėra	Likviduoti leidybinę grupę „Darbo biržos naujienos“.	**Įgyvendinta**. Likviduota nuo 2009 m. birželio 30 d.

4 lentelės tęsinys kitame puslapyje

	užimtumo rėmimo politiką įgyvendinanti įstaiga.		
Vidaus reikalai – „Viešojo administravimo subjektų vykdomų funkcijų paskirstymas“ (2009)			
LR vyriausybė	Viešojo administravimo sistemos reformų įgyvendinimas, struktūruojant valstybinio administravimo ir vietos savivaldos posistemes skirtingiems viešojo administravimo subjektų vykdomų funkcijų optimizavimo procesas nepakankamai efektyvus.	Sustiprinti Vidaus reikalų ministerijos, kaip valdymo reformų koordinatorės, vaidmenį ir jos administracinius, vykdant valdymo reformų eigos ir viešojo administravimo subjektų vykdomų funkcijų paskirstymo stebėseną (monitoringą) bei imtis priemonių, kad būtų sukurtos struktūros, kurios įgyvendins valstybės regioninę politiką.	**Įgyvendinta**. Siekiant efektyvesnio valstybės valdymo, 2012 m. vasario 7 d. patvirtinta Viešojo valdymo tobulinimo 2012-2020 metų programa, kuri leis spręsti audito metu nustatytas viešojo valdymo problemas.
	Numatomi regioninio lygio valdymo pertvarkymai, todėl toliau vykdyti Decentralizavimo koncepciją ir jos priemonių planus yra netikslinga, nes juose numatyta perskirstyti viešojo administravimo subjektų vykdomas funkcijas, jas priskiriant ir apskričių viršininkams.	Peržiūrėti apskričių viršininkų vykdomas funkcijas, racionaliai perskirstyti jas ir panaikinti apskričių viršininkų administracijas.	**Įgyvendinta**. Panaikintos apskričių viršininkų administracijos, siekiant tiksliau apibrėžti viešojo administravimo subjektų kompetenciją ir išvengti sutampančių bei tarpinių funkcijų.
	Apskričių reforma vyksta 14 metų, reformuojant atskiras apskričių viršininkų kompetencijai priskirtas funkcijas, todėl ne visais atvejais apskričių viršininkų, kaip viešojo administravimo sistemos dalyvių, kompetencija nustatoma racionaliai ir tikslingai, kai kuriais atvejais vykdomos funkcijos yra dubliuojamos.	Apibrėžti valstybės vykdomosios valdžios sistemos tobulinimo principai ir pagrindinės kryptys, kuriais remiantis būtų priimami reformų sprendimai, užtikrinantys aiškesnį viešojo administravimo subjektų steigimą, tiksliau apibrėžtą šių subjektų kompetenciją, geresnę jų veiklos kontrolę ir koordinavimą, o kartu ir valstybės valdymui skirtų lėšų efektyvesnį naudojimą.	

4 lentelės tęsinys kitame puslapyje puse

LR vidaus reikalų ministerija	Teisės aktų, reglamentuojančių funkcijų pasiskirstymą tarp skirtingų valdymo lygių, įgyvendinimas nepakankamai užtikrinamas, ilgai trunka funkcijų pasiskirstymo optimizavimo procesas, dėl to stabdomas valdymo proceso tobulinimas ir nesudaromos prielaidos vykdomų reformų tęstinumui užtikrinti.	Atlikti teisės aktų, reglamentuojančių teritorinį valstybės valdymą, peržiūrą ir parengti siūlymus dėl jų tolesnio vykdymo ir įgaliojimo tikslingumo.	**Įgyvendinta**. Parengtas nutarimas dėl centrinio valdymo institucijų vykdomų funkcijų decentralizavimo ir dekoncentravimo koncepcijos patvirtinimas ir jį keitusių nutarimų pripažinimas netekusiais galios.
Sveikatos apsauga – „Epizootinio saugumo užtikrinimas“ (2010)			
Valstybinė maisto ir veterinarijos tarnyba	Labai pavojingų gyvūnų užkrečiamųjų ligų (snukio ir nagų ligos, klasikinio kiaulių maro (šernams)) stebėsenos tyrimų, kuriuos 2009 m. atliko Valstybinės maisto ir veterinarijos tarnyba, skaičius neatitiko Gyvūnų užkrečiamųjų ligų kontrolės programos, patvirtintos tarnybos direktoriaus įsakymu, reikalavimų.	Patvirtinti minimalius imamų mėginių kiekius gyvūnų užkrečiamųjų ligų stebėsenai užtikrinti.	**Įgyvendinta**. Sustiprinta teritorinių Valstybinės maisto ir veterinarijos tarnybų veiklos kontrolė – teritorinėms maisto ir veterinarijos tarnyboms nustatyti gyvūnų užkrečiamųjų ligų kontrolei ir stebėsenai imamų mėginių skaičiai bei skiriamos lėšos.
	Neužtikrinta, kad visos teritorinės valstybinės maisto ir veterinarijos tarnybos vykdytų gyvūnų registravimo ir ženklinimo valstybinę veterinarinę kontrolę numatyta apimtimi.	Siekiant stiprinti gyvūnų registravimo ir ženklinimo veterinarinę kontrolę, pakeisti gyvūnų registravimo ir ženklinimo valstybinės veterinarijos kontrolės ataskaitų teikimo tvarką arba ataskaitų formą.	**Įgyvendinta**. Priimti vidaus administraciniai aktai sudaro galimybę vertinti, ar gyvūnų registravimo ir ženklinimo valstybinės veterinarinės kontrolės apimtys atitinka nustatytus reikalavimus.
	Audituojamu laikotarpiu Maisto ir veterinarijos vidaus audito tarnybos priežiūra dėl valstybinės veterinarinės gyvūnų ir gyvūninių produktų importo ir tranzito kontrolės pasienio veterinarijos	Įtraukti į Maisto ir veterinarijos vidaus audito tarnybos 2011 m. programų importo ir tranzito šalies pasienyje vertinimą ir patobulinti vidaus audito tarnybos rekomendacijų teikimą bei įgyvendinimą, peržiūrint ir papildant kokybės vadybos	**Įgyvendinta**. Periodiškai vykdoma pasienio veterinarijos postų pasienio ir transporto valstybinė veterinarinė kontrolė padeda geriau užtikrinti epizootinį saugumą šalyje.

4 lentelės tęsinys kitame puslapyje

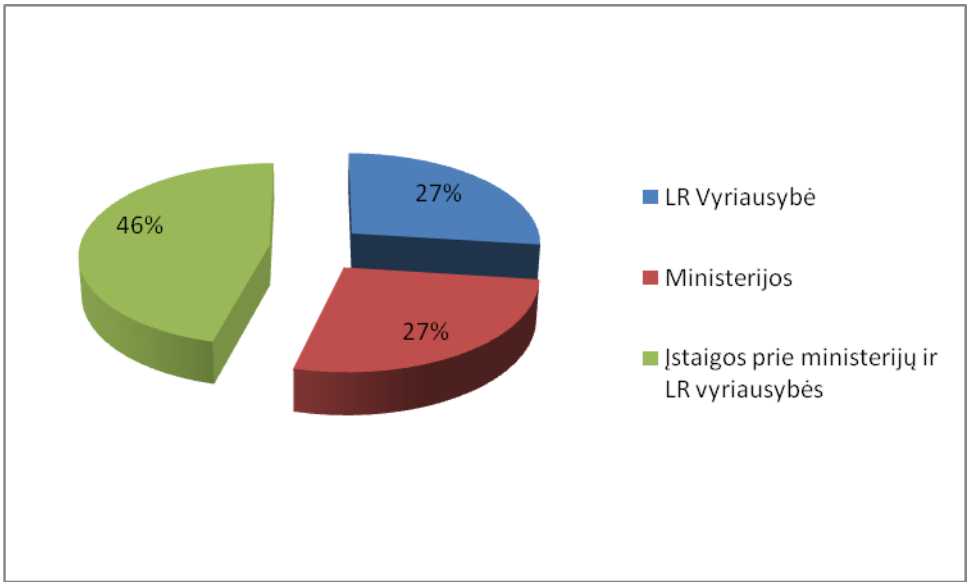
	postuose buvo nepakankama: veterinarinė kontrolė 2008-2009 m. pasienio veterinarijos postuose nebuvo įtraukta į vidaus audito tarnybos veiklos programą, o ankstesnių metų auditų kai kurios rekomendacijos buvo neišsamios ir jų įgyvendinimas vertintas formaliai.	sistemos dokumentus.	
Švietimas ir mokslas – „Lėšų, skirtų bendrojo lavinimo mokyklų aprūpinimui gerinti, panaudojimo vertinimas“(2009)			
LR vyriausybė	Lėšos, skirtos bendrojo lavinimo mokyklų aprūpinimui, yra skaidomos (pirkimus vykdo Švietimo ir mokslo ministerija ir jos įsteigtos pavaldžios įstaigos, savivaldybės, pačios mokyklos), pirkimai finansuojami iš kelių šaltinių. Nėra parengtas visos šalies švietimo įstaigų bendro ilgalaikio finansavimo plano, kuris leistų užtikrinti tolygų visos šalies mokyklų atnaujinimą, panaudojant visus įmanomus finansavimo šaltinius, nes esamas investicinių programų valdymo modelis neužtikrina veiksmingo bendrojo lavinimo mokyklų atnaujinimo, tinkamo lėšų planavimo.	Siekiant užtikrinti efektyvų investicinių programų vykdymą ir paspartinti bendrojo lavinimo mokyklų atnaujinimą, pavesti visų bendrojo lavinimo mokyklų aprūpinimo ir atnaujinimo investicinių programų koordinavimą vienai institucijai, patvirtinti šalies švietimo įstaigų bendrą ilgalaikį finansavimo planą, numatant visus galimus finansavimo šaltinius, nustatyti bendrus šalies mokyklų atrankos kriterijus.	**Įgyvendinta**. Nuo 2010 m. visus švietimo srities investicijų projektus (išskyrus mokslo ir universitetinių studijų) pavesta koordinuoti Švietimo ir mokslo ministerijai. Švietimo ir mokslo ministerija, bendradarbiaudama su mokyklomis, sudarė veiksmingą ir strateginį planą, apimantį metines veiklos programas, ilgalaikius ir detaliuosius ugdymo planus; vykdant ministerijos Mokyklų tobulinimo programą mokyklų renovacijai buvo numatyti finansavimo šaltiniai: Pasaulio banko paskola, savivaldybių ir valstybės biudžetų lėšos.
Švietimo ir mokslo ministerija	Nevisiškai įgyvendintas principas „pinigai paskui mokinį“.	Bendrojo lavinimo mokyklas aprūpinti vadovėliais, mokymo priemonėmis; skirtas valstybės biudžeto lėšas naudoti efektyviau; didinti mokyklų steigėjų atsakomybę ir atskaitomybę už skiriamų	**Įgyvendinta**. Patvirtinta atnaujinta Mokyklų aprūpinimo bendrojo lavinimo dalykų vadovėliais ir mokymo priemonėmis tvarkos aprašą ir naujos redakcijos Mokinio krepšelio lėšų

4 lentelės tęsinys kitame puslapyje

		lėšų naudojimo tikslingumą ir efektyvumą.	apskaičiavimo ir paskirstymo metodiką; didinimas lėšų naudojimo efektyvumas, mokyklų steigėjų atsakomybė už skiriamų lėšų naudojimą.
	Bendrojo lavinimo mokyklų aprūpinimas ir pastatų renovavimas, finansuojant iš įvairių šaltinių (tikslinės dotacijos), yra skaidomas panašioms programoms, kurių tikslai dažnai dubliuojasi, jomis disponuojantys asignavimų valdytojai veikia neefektyviai, dubliuoja vieni kitų veiklą.	Užtikrinti ministerijos koordinuojamų programų rezultatyvų ir efektyvų vykdymą, programų rengimą ir tinkamą lėšų planavimą bei kontrolę, atsisakant vykdyti programas, kurių tikslai panašūs, siekiant, kad tos pačios priemonės nesikartotų keliose programose.	**Įgyvendinta**. Vienarūšiai investicijų projektai sujungti į dvi programas.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2012 metų veiklos audito ataskaitomis; Valstybės kontrolės valstybinių veiklos auditų rekomendacijų įgyvendinimo apibendrinimo ataskaita (2012); Žingsniai link veiksmingo planavimo. Švietimo veiklos planavimo rekomendacijos (2010); Valstybės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos. Dėl valstybinio audito ataskaitos „Valstybės institucijų priemonės kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu“ rekomendacijų įgyvendinimo (2010)

Remiantis 4 lentelėje pateikta 2008 – 2012 metų veiklos audito ataskaitų pateiktų rekomendacijų, įgyvendintų rekomendacijų informacija, galime sugrupuoti subjektus, kam buvo teiktas didžiausias Valstybės kontrolės dėmesys. Išnagrinėjus 5 veiklos audito programas daugiausia pateikta rekomendacijų yra įstaigoms prie ministerijų ir Lietuvos Respublikos vyriausybės (Lietuvos darbo birža prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos, VMI prie Finansų ministerijos, FNTT prie Vidaus reikalų ministerijos, Valstybinė maisto ir veterinarijos tarnyba) ir tai sudaro 46 proc., tuo tarpu ministerijoms (Finansų ministerija, Socialinė apsaugos ir darbo ministerija, Švietimo ir mokslo ministerija, Vidaus reikalų ministerija) ir LR vyriausybei buvo teiktas vienodas skaičius išvadų ir rekomendacijų ir sudarė po 27 proc. Pasiskirstymas procentais atsispindi 17 paveiksle.



17 pav. Rekomendacijų lygis pagal paskirtį (proc.), atsižvelgiant į anksčiau išnagrinėtas veiklos audito programas

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2008 – 2012 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis

Vienas pagrindinių pajamų šaltinių yra mokesčiai, kurie yra valstybės finansų sistemos esminė dalis. Nesumokėjus mokesčių, valstybei biudžetas negauna pajamų, ribojamos valstybės galimybės vykdyti jai priskirtas funkcijas. Pridėtinės vertės mokestis – vienas svarbiausių valstybės biudžeto pajamų šaltinių. Dėl PVM apskaičiavimo specifikos nesąžiningi mokėtojai ieško neteisėtų priemonių ir kėsinasi apgaule užvaldyti valstybės turtą – biudžeto pajamas. Mokesčiai ne tik nesumokami, bet dar ir neteisėtai susigrąžinami, taip valstybė netenka jau surinktų pajamų. Efektyvi kova su mokesčių vengimu labai aktuali ir sąžiningam verslui, kuris atsiduria nevienodose konkurencinėse sąlygose su sukčiautojais, galinčiais nesumokėtų mokesčių sąskaita pasiūlyti pigesnes prekes ar paslaugas (Valstybinio audito

ataskaita Valstybės institucijų priemonės kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu, 2009). Išanalizavus programą *„Valstybės institucijų priemonės kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu“*, buvo nustatyta, kad, įgyvendinus veiklos audito rekomendacijas, valstybės mastu atsirado bendros kovos su PVM vengimo ir sukčiavimų priemonės, valstybės padarytos žalos dydžio identifikavimas, tuo tarpu atskirai taikomos priemonės yra orientuotos į valstybei padarytos žalos realų atlyginimą. Taip pat patobulinti nacionaliniai teisės aktai užkerta kelią fiktyvioms įmonėms egzistuoti, o kontrolės ir teisėsaugos institucijos turi pakankamai informacijos apie šių įmonių nusikalstamą veikų prevenciją ir kontrolei vykdyti. Visa tai įrodo, kad įgyvendintų rekomendacijų dėka PVM surinkimo procesas tapo optimalus bei dinamiškas ir galutiniame rezultate užtikrinta, kad nesąžiningiems mokesčių mokėtojams yra neleidžiama apgaule užvaldyti valstybės turto, nekenkiama sąžiningai mokesčius mokančiam verslui. PVM kontrolės priemonės užtikrina rezultatyvų mokesčių surinkimą, taip didinant valstybės biudžeto lėšų kiekį.

Vienas pagrindinių valstybės ekonominės būklės rodiklių – nedarbo lygis. Įgyvendinant valstybės strateginius tikslus, Lietuvos Respublikos Vyriausybė įsipareigojo įgyvendinti aktyvią užimtumo ir žmogiškųjų išteklių plėtros politiką, kad kiekvienas norintis ir galintis dirbti pilietis rastų darbą. Darbo rinka yra viena iš socialinės apsaugos politikos sričių. Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos tikslas yra įgyvendinti efektyvią darbo ir socialinės apsaugos politiką, siekiant sukurti kokybiško užimtumo galimybes ir užtikrinti visuomenės socialinį saugumą ir socialinę sanglaudą. Pastebėta, kad nors nedarbo lygis kasmet mažėjo, lėšos, skiriamos darbo rinkos priemonėms, didėjo (Valstybinio audito ataskaita Darbo rinkos politikos priemonių įgyvendinimas, 2008). Išanalizavus programą *„Darbo rinkos politikos priemonių įgyvendinimas“*, siekiant efektyviam darbo rinkos politikos priemonių įgyvendinimui, įgyvendintų rekomendacijų dėka buvo nustatytos ilgalaikio darbo užmokesčio reguliavimo priemonės ir jų kriterijai, pakoreguoti teisės aktai, nustatantys užimtumo rėmimą bei sudarytos sąlygos dėl valstybės pagalbos teikimo socialinėms įmonėms. Užtikrintas racionalus darbo rinkos administravimui skirtų lėšų naudojimas bei patobulinta Lietuvos darbo biržos ir jai pavaldžių teritorinių darbo biržų struktūra.

Kiekvienos valstybės viešojo valdymo sistema – tai tam tikrą struktūrą turintis darinys, sudarytas iš skirtingo dydžio valstybės teritorijos administracinių vienetų, kuriuose viešojo valdymo funkcijas įgyvendina tarpusavyje valdymo ryšiais susiję viešojo administravimo subjektai. Šių subjektų tikslas yra tenkinti gyventojų visuomeninius poreikius, teikiant viešąsias paslaugas, todėl valstybės valdymo sistema turėtų būti tinkama naudotis visuomenei, o jos veikla – rezultatyvi, jos išlaikymas – ekonomiškas. Pastebimas viešojo administravimo sistemos nesubalansavimas (Valstybinio audito ataskaita Viešojo administravimo subjektų vykdomų funkcijų pasiskirstymas, 2009). Išanalizavus programą *“Viešojo administravimo subjektų vykdomų funkcijų paskirstymas“*, nustatyta, kad parengti nauji dokumentai, kuriuose apibrėžiama valstybės vykdomos valdžios sistemos tobulinimo principai, pagrindinės kryptys,

kurių pagalba priimami reformų sprendimai, užtikrinantys aiškesnį viešojo administravimo subjektų steigimą, tiksliau apibrėžtą šių subjektų kompetenciją, geresnę jų veiklos kontrolę ir koordinavimą, kartu ir valstybės valdymui skirtų lėšų efektyvesnį naudojimą, ko pasėkoje yra skatinamas subjektų veiklos skaidrumas, atskaitingumas. Taip pat rekomendacijų dėka peržiūrėta darbuotojų vykdomos funkcijos, racionaliai perskirstant jas bei pakoreguoti teisės aktai.

Siekiant užtikrinti epizootinį saugumą visos Europos Sąjungos teritorijoje, svarbu, kad kiekvienoje valstybėje narėje būtų sukurta efektyvi veterinarinės kontrolės sistema, kuri užtikrintų gyvūnų užkrečiamųjų ligų stebėseną, prevenciją ir neatidėliotinų priemonių taikymą epizootinių ligų protrūkių atvejais. Pastaraisiais metais Europoje nemažai nerimo sukėlė gyvūnų platinamų kiaulių maro, paukščių gripo ir kitų infekcinių ligų atvejai. Nemaža dalis gyvūnų platinamų infekcinių ligų yra pavojingos žmogui. Gyvūnų užkrečiamųjų ligų protrūkiai neigiamai atsiliepia šalies ekonomikai. Gyvūnų užkrečiamųjų ligų sukėlėjai gali būti pernešami dideliais atstumais. Šių ligų plitimui didelės įtakos turi auganti tarp šalių prekyba gyvūnais, gyvulininkystės produktais ir žaliavomis, pašarais, transporto ir turistų judėjimas. Ypač pavojingas nelegalus gyvūnų, gyvulininkystės produktų ir žaliavų, pašarų pervežimas iš regionų, kuriuose registruojamos greitai plintančios užkrečiamosios ligos (Valstybinio audito ataskaita Epizootinio saugumo užtikrinimas, 2010). Išanalizavus programą *„**Epizootinio saugumo užtikrinimas**“*, įvertinta, kad sukurta veterinarinės kontrolės sistema atitinka ES keliamus reikalavimus, užtikrina greitą sureagavimą į gyvūnų platinamų ligų protrūkius. Audito rezultatai parodė, kad Lietuvos atsakingos institucijos sugebėjo sukurti sklandžiai ir tinkamai veikiančią epizootinio saugumo užtikrinimo sistemą, atitinkančią ES ir Lietuvos teisės aktų reikalavimus. Valstybinė maisto ir veterinarijos tarnyba numatė ir parengė reikiamas priemones, kurios leidžia užtikrinti gyvūnų pavojingų užkrečiamųjų ligų kontrolę Lietuvoje. Šios tarnybos sukurta ūkinių gyvūnų registravimo ir ženklinimo sistema veikia tinkamai, efektyviai kontroliuojamas gyvūnų ir gyvūninių produktų importas ir tranzitas. Valstybinė maisto ir veterinarijos tarnyba keičiasi informacija su Lietuvos ir ES šalių kompetentingomis institucijomis, moko kitų šalių institucijų specialistus, padeda trečiųjų šalių maisto ir veterinarinės kontrolės institucijoms kurti bendrą maisto ir veterinarinės kontrolės sistemą. Audito metu nustatyta tam tikrų ES ir Lietuvos teisės aktų reikalavimų įgyvendinimo trūkumai, kurie neturi reikšmingos įtakos užkrečiamųjų gyvulių ligų plitimui ir patekimui į Lietuvą.

Valstybinės švietimo strategijoje 2003–2012 metų numatyta sukurti veiksmingą ir darnią, atsakingu valdymu, tikslingu finansavimu ir racionaliu išteklių naudojimu pagrįstą švietimo sistemą, todėl numatoma stiprinti mokyklų mokymo bazes, tobulinti bendro lavinimo įstaigų infrastruktūrą, didinti švietimo sistemos efektyvumą, išplėsti švietimo sistemos prieinamumą tobulinant mokyklų pastatų atnaujinimą ir mokinių aprūpinimą. Pastebėta, kad finansavimas švietimui paskutiniais metais vis didėjo,

tačiau nemažai mokyklų neatitiko reikiamų reikalavimų, dėl to kilo abejonių dėl mokyklų aprūpinimą vykdančių ir šiame procese dalyvaujančių subjektų veiklos, jų vykdomų programų efektyvumo ir rezultatyvumo (Valstybinio audito ataskaita Lėšų, skirtų bendrojo lavinimo mokyklų aprūpinimui gerinti, panaudojimo vertinimas, 2009). Išanalizavus programą „***Lėšų, skirtų bendrojo lavinimo mokyklų aprūpinimui gerinti, panaudojimo vertinimas****“*, užkertant valstybės lėšų iššvaistymą, siekiant efektyvumo, taupumo, tikslingų finansų panaudojimo, programos dėl bendrojo lavinimo mokyklų pastatų atnaujinimo yra sukonkretintos, atsisakyta programų, kurių tikslai panašūs ir priemonės dubliuojasi viena su kita. Taip pat investicinių programų koordinavimas yra perduotas vienai institucijai bei patvirtinti šalies švietimo įstaigų bendras ilgalaikis finansavimo planas, numatant galimus finansavimo šaltinius, bei nustatyti bendri šalies mokyklų atrankos kriterijai, patobulinta planavimo metodika. Anksčiau atliktos korekcijos, užtikrina efektyvesnį valstybės biudžeto lėšų naudojimą, skirtą bendrojo lavinimo mokykloms aprūpinti vadovėliais ir mokymosi priemonėmis, didina steigėjų atsakomybę ir atskaitomybę už skiriamų lėšų naudojimo tikslingumą ir efektyvumą, užtikrina ministerijų koordinuojamų programų rezultatyvų ir efektyvų vykdymą, tinkamai planuojant lėšas bei kontroliuojant jų panaudojimą.

Apibendrinant, išanalizavus valstybinio veiklos audito programas, galime susisteminti šias pagrindines problemas, kylančias viešajame sektoriuje:

- galiojančių teisės aktų pažeidimai;
- veiklos ataskaitų rezultatų nepatikimumas;
- neužtikrintos priemonės kovai su problemomis;
- priemonės nepakankamai koordinuotos ir rezultatyvios;
- informacijos stoka apie prevenciją ir kontrolę;
- didelės administracinės išlaidos dėl netobulos viešojo subjekto struktūros;
- neužtikrintas tinkamas lėšų administravimas ir jų panaudojimas;
- reformų įgyvendinimas nėra pakankamai efektyvus;
- besidubliuojančios viešojo administravimo subjektų vykdomos funkcijos;
- programų reikalavimų nesilaikymas, besidubliuojantys tikslai;
- prognozavimo ir planavimo klaidos;
- investicinių programų valdymo modeliai neužtikrina veiksmingo ir tinkamo lėšų planavimo bei panaudojimo;
- neefektyvūs viešojo sektoriaus valdymo būdai;
- neefektyvus ir neracionalus turimų žmogiškųjų, finansinių ir materialiųjų išteklių panaudojimas;
- atskaitomybės ir atsakomybės spragos;
- valdymo struktūrų sudėtingumas;

- finansinės drausmės trūkumas viešajame sektoriuje.

Atsižvelgiant į teikiamas Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos audito išvadas, kurios apima rizikos veiksnių identifikavimą ir vertinimą, apimant visus institucijos veiklos procesus, veiklos audito išvados parodo ir įvertina subjekto pasiektą efektą ir rezultatą – tai, kokį poveikį visuomenei, mokesčių mokėtojams ar kitoms suinteresuotoms šalims padarė audituojamo subjekto veikla. Tinkamai įgyvendintos teikiamos veiklos audito rekomendacijos sumažina riziką sukeliančių įvykių tikimybę, galimas neigiamas pasekmes, nuostolius, operatyviai nustato veiklos grėsmes ir jų sumažinimo galimybės. Taip pat rekomendacijų įgyvendinimo procesas sukuria pridėtinę vertę ne tik valstybės valdymo gerinimui, bet ir pačiai visuomenei, t.y. tobulina audituoto subjekto veiklą ir taip didina Valstybės kontrolės veiksmingumą (rezultatyvumą), skatina valstybės institucijas, įstaigas ir organizacijas dar ekonomiškiau naudoti, disponuoti ir valdyti turtą bei skiriamus valstybės biudžeto asignavimus ir užtikrinti viešojo intereso gynimą visose valstybės valdymo srityse, taipogi didina išteklių paskirstymą ir panaudojimo efektyvumą, veiklos tobulinimo galimybes, padeda ieškoti nestandartinių būdų – dar taupiau naudoti išteklius, kaip gauti maksimalios naudos iš valstybės valdomo turto, skatina fiksuoti praeityje padarytas klaidas, trūkumus ar pažeidimus, bet ir daugiau dėmesio sutelkti į perspektyvą, apsaugoti nuo galimų klaidų bei užtikrina racionalų valstybės finansų naudojimą ir kitą turtą, skatina į rezultatus orientuotą valdymą viešojo administravimo subjektuose. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė skiria dėmesį visuomenės informavimui, skatina domėjimąsi jos atliekamu darbu ir valstybinio audito rezultatais, kylančiomis problemomis ir galimais sprendimo būdus. Vykdant viešumu ir bendradarbiavimu pagrįstą ryšių su visuomene politiką, siekiama ne tik efektyviai ją įgyvendinti, bet ir įtvirtinti teigiamą požiūrį į Valstybės kontrolę. Valstybinis veiklos auditas skatina audituojamus subjektus taikyti efektyvaus viešojo sektoriaus valdymo būdus, ieškoti galimybių efektyviau panaudoti turimus žmogiškuosius, finansinius ir materialiuosius išteklius, būti pavyzdžiu kitoms viešojo sektoriaus institucijoms ir visuomenei.

Atliktas valstybinio veiklos auditų išvadų apie gautas ir įgyvendintas rekomendacijas tyrimas patvirtina tyrimo hipotezę - audito teikiamos rekomendacijos turi teigiamą poveikį organizacijos valdymui ir visuomenei. Valstybės kontrolės rezultato vertinimo kriterijus yra įgyvendintos rekomendacijos, kurios informuoja visuomenę ir valdžios institucijas apie veiksmus, kurių ėmėsi viešojo sektoriaus subjektai. Subjektų pagrindinis tikslas yra tenkinti gyventojų visuomeninius poreikius, teikiant viešąsias paslaugas: socialines ir sveikatos priežiūros ir kt., švietimą ir mokslą, todėl valstybės valdymo sistema turėtų būti tinkama naudotis visuomenei, o jos veikla – rezultatyvi, ekonomiška ir efektyvi. Tai tik pagrindžia valstybinio veiklos audito būtinumą ir svarbą, kuris įtvirtina ir užtikrina teigiamą vaidmenį bei poveikį valstybei ir visuomenei, padeda valstybei išmintingai valdyti ir naudoti turtą, lėšas ir kitus išteklius,

padeda Seimui vykdyti parlamentinę kontrolę ir skatinti aukščiausių finansų valdymo standartų įgyvendinimą valstybiniame sektoriuje bei efektyvų viešųjų paslaugų teikimą visuomenei. Valstybės kontrolė būdama Lietuvos aukščiausioji valstybinio audito institucija tenkina viešuosius interesus – teikia naudą visuomenei, kuria žmonių gerovę ir vykdo visuomenei naudingą veiklą.

IŠVADOS

1. Šiandieninėje visuomenėje audito reikšmė ir vaidmuo tampa vis svarbesni, kadangi kyla poreikis turėti tikslią informaciją apie ūkinių subjektų veiklą. Išnagrinėjus mokslinę literatūrą, pastebima, kad auditas yra klasifikuojamas pagal įvairius požymius, tačiau visos rūšys atlieka tą pačią funkciją – tikrina ir vertina bei pateikia ataskaitą apie audituojamo subjekto veiklą.
2. Veiklos auditas – tai efektyvi kontrolės priemonė, kuri daro teigiamą poveikį tiek viešajam, tiek privačiam sektoriams, kurdama ekonominę, socialinę pažangą bei pridėtinę vertę, taip gerinant organizacijų atskaitingumą, sąžiningumą, skaidrumą, pažangą ir tinkamą išteklių paskirstymą bei valdymą. Šis auditas nustato būsimas ar esamas problemas, taip padėdamas užkirsti kelią pažeidimams arba sumažinti jų atsiradimo grėsmę, kurios turės neigiamą įtaką organizacijos veiklai.
3. Veiklos audito veikla yra pagrįsta trimis vertinimo principais: ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo, kuriais yra vertinamos organizacijos veiklos sritys. Ekonomiškumu siekiama naudojamų išteklių kainos sumažinimo iki minimumo, užtikrinant reikiamą kokybę; efektyvumu – maksimalių rezultatų, naudojant tam minimalų kiekį išteklių, siekiant pasiekti tam geriausią rezultatą, kokybę ir kiekį; rezultatyvumu siekiama taupumo, kuo optimaliau panaudojant turimus išteklius, kad būtų pasiekti geriausi rezultatai kokybės ir apyvartumo prasme.
4. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė yra aiškiai struktūrizuota, organizuota, teisiškai parengta, daug veiklos sričių apimanti institucija, kuri yra koncentruota ne tik į šalies materialinių išteklių valdymo kontrolę, bet ir į visuomenės gerbūvį. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė stebi ir apima visas viešojo sektoriaus veiklos sritis, jose vykstančius pokyčius, atlieka valstybės institucijų apklausas, tiria ir kaupia turimą informaciją, vertina šių sričių veiklos problemas bei pasirenka audituoti veiklos audito objektus, atsižvelgiant į nustatytus atrankos kriterijus.
5. Veiklos audito procesas susideda iš keturių etapų: audito planavimas, tyrimas, ataskaitų rengimas, stebėjimas po audito. Pirmo etapo metu yra vertinama, ar numatomas auditas yra realistiškas, ar įmanoma jį atlikti, ar jis gali būti naudingas ir, ar buvo pakankamas pagrindas atlikti auditą. Toliau procesas pereina į audituojamo subjekto tiriamąjį etapą – duomenų rinkimą, jų analizę. Kai jau visa pakankama informacija apdorota, tada yra atliekamas ataskaitų rengimas, kurio metu pateikiama audito ataskaita su išvadomis, pastabomis ir rekomendacijomis apie audituojamą subjektą. Gera veiklos audito ataskaita naudinga suinteresuotiems asmenis ir įvykdo nustatytus

tikslus. Ji išryškina reikalingus tobulinimus, išreiškia skirtingus požiūrius, įtraukia visus aktualius faktus, argumentus ir įrodymus. Pateikiamos rekomendacijos, skirtos pašalinti problemų priežastis, yra susijusios su audito tikslais, skirtos tobulinti veiklą bei kurti pridėtinę vertę. Galutinis etapas – tai stebėjimas, kurio metu nustatoma, kokių veiksmų ėmėsi audituojamas subjektas savo veiklos rezultatams pagerinti ir kokios rekomendacijos buvo įgyvendintos, taip pat įvertinti, ar jos yra pakankamos ir tinkamos nustatytiems trūkumams ištaisyti.

6. Atlikus tyrimą pasirinktose viešojo sektoriaus srityse paaiškėjo, kad audituoti subjektai pažeidė galiojančius teisės aktus, jų veiklos ataskaitos buvo nepakankamai patikimos. Audituoti subjektai neužtikrino priemonių kovai su problemomis bei tinkamu lėšų administravimu ir jų panaudojimu, naudotos priemonės buvo nepakankamai koordinuotos ir rezultatyvios, naudojo neefektyvius ir neracionalius išteklių valdymo būdus, neužtikrino investicinių programų valdymo modelių veiksmingo ir tinkamo lėšų planavimo bei panaudojimo. Taip pat buvo susidurta su informacijos stoka apie prevenciją ir kontrolę, didelėmis administracinėmis išlaidomis dėl netobulos viešojo subjekto struktūros, neefektyviomis reformomis, besidubliuojančiomis viešojo administravimo subjektų vykdomomis funkcijomis, prognozavimo ir planavimo klaidomis, atskaitomybės ir atsakomybės spragomis, valdymo struktūrų sudėtingumu bei finansinės drausmės trūkumu viešajame sektoriuje.
7. Tyrimo metu paaiškėjo, kad Valstybės kontrolės rezultato vertinimo kriterijus yra įgyvendintos rekomendacijos. Didėjantis įgyvendintų rekomendacijų kiekis kiekvienais metais įrodo vis didėjantį Valstybės kontrolės poveikį audituojamoms institucijoms – atsakingiau valdyti valstybės turtą ir finansus. Tai reiškia, kad audituojami subjektai vertina valstybinių auditorių, kaip pagalbininkų, pagalbą ir patarimus, siekiant didinti atsakingumą, atskaitingumą ir finansų valdymo bei kontrolės sistemų pažangą.
8. Neįgyvendintų rekomendacijų kiekis yra sąlyginai nedidelis, lyginant su sėkmingai įgyvendintomis rekomendacijomis. Tai įrodo rekomendacijų būtinybę, kurių teisingo ir tikslingo pateikiamo rekomendacijų įgyvendinimo plano pagalba siekiama ekonomiškiau, efektyviau ir rezultatyviau valdyti valstybės turtą ir finansus.
9. Atliktas valstybinio veiklos auditų išvadų apie gautas ir įgyvendintas rekomendacijas tyrimas patvirtina tyrimo hipotezę – audito teikiamos rekomendacijos turi teigiamą poveikį organizacijos valdymui ir visuomenei. Tai tik pagrindžia valstybinio veiklos audito būtinumą ir svarbą, kuris įtvirtina ir užtikrina teigiamą vaidmenį bei poveikį valstybei ir visuomenei, padeda valstybei išmintingai valdyti ir naudoti turtą, lėšas ir kitus išteklius, padeda Seimui vykdyti parlamentinę kontrolę ir skatinti aukščiausių finansų valdymo standartų įgyvendinimą valstybiniame sektoriuje

bei efektyvų viešųjų paslaugų teikimą visuomenei. Valstybės kontrolė būdama Lietuvos aukščiausioji valstybinio audito institucija tenkina viešuosius interesus – teikia naudą visuomenei, kuria žmonių gerovę ir vykdo visuomenei naudingą veiklą.

REKOMENDACIJOS

1. Kiekvienais metais įtraukti piliečius į svarstymo, derinimo, priėmimo procedūrą dėl pasirenkamų audituojamų sričių siekiant, kad jų bendri pastebėjimai, lūkesčiai ir patirtis, norai bei interesai būtų visapusiškai išnagrinėti ir įvertinti, taip siekiant dar labiau užtikrinti Valstybės kontrolės veiklos audito teigiamą poveikį visuomenei.
2. Rekomenduojama lygiuotis į pasaulinius standartus – specialistai, atliekantys veiklos auditą būtų parenkami iš skirtingų sričių tam, kad vertindami subjekto efektyvumą, įneštų tam tikrą savo indėlį.
3. Kadangi Valstybės kontrolės rezultato vertinimo kriterijus yra įgyvendintos rekomendacijos, rekomenduojama Valstybės kontrolei kiekvienais metais sudaryti ir viešai skelbti valstybinių veiklos auditų rekomendacijų įgyvendinimo apibendrinimo ataskaitą, siekiant gauti grįžtamąjį ryšį – atskleisti rekomendacijų įgyvendinimo lygį. Taip pat šioje ataskaitoje turėtų būti pabrėžiama geros praktikos pavyzdžiai bei išskiriama daugiausiai trūkumų turintys atvejai, siekiant skatinti organizacijų (įstaigų) dar didesnę atsakomybę ir atskaitingumą.
4. Kadangi dalis rekomendacijų dėl įstatymų korekcijų yra neįgyvendintos dėl Lietuvos Respublikos Seimo proceso ir bendros tvarkos sudėtingumo, rekomenduojama, kad Valstybės kontrolės audituotiems subjektams rekomenduotos įstatymų pataisos būtų efektyviau svarstomos.

LITERATŪRA

1. Aleliūnas I., Atkočiūnienė Z. Informacijos auditas kitų audito rūšių kontekste // *Informacijos mokslai*. – Vilnius, 2010, p. 7-16
2. Antipova T. Performance audit in budgetary entities // *Global conference on business and finance proceedings*. – 2013, Vol. 8, p. 133-137
3. Buckiūnienė O. *Finansų teorijos pagrindai*: mokomoji knyga. – Vilnius: Vilniaus kolegija, 2011
4. Barrett P. Commentary: Where you sit is what you see: the seven deadly sins of performance auditing. Implications for monitoring public audit institutions // *Australian accounting review*. – Australia, 2011, No. 59 Vol. 21, p. 397-405
5. Buškevičiūtė E. *Viešieji finansai*: vadovėlis. – Kaunas: Technologija, 2008, p. 367-400
6. Daujotaitė D. *Finansinis auditas*: mokomoji knyga. – Vilnius: VVAM, 2006, p. 12-17
7. Daujotaitė D. Finansų valdymo proceso vertinimas veiklos audite // *Socialinių mokslų studijos*. – Vilnius, 2011, p. 1345-1358
8. Daujotaitė D. *Veiklos audito modelis viešojo sektoriaus valdymui modernizuoti*: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (03 S). – Vilnius: Mykolo Romerios universitetas, 2011
9. Daujotaitė D ir kt. *Veiklos audito teorija ir praktika*: vadovėlis. – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto leidyba, 2012
10. Daujotaitė D. Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje // *Viešoji politika ir administravimas*. – Vilnius, 2009, Nr. 28, p. 29-39
11. Exposure Draft. Performance auditing standarts. – 2010, p. 1-12. – Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/dgs/internal_audit/pdf/conference_2010/performance_auditing_standards_en.pdf [žiūrėta 2014 10 08]
12. Gronlund A. et al. Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden // *International journal of public sector management*. – 2011, Vol. 24, p. 107-121. – Prieiga per internetą: http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09513551111109026 [žiūrėta 2014 10 07]
13. Johnsen A. et al. Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway // *The european accounting review*. – 2001, p. 583-599

14. Lakis V. *Audito sistema: raida ir problemos*: monografija – Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007
15. Lakis V., Nemanytė J. Rekomendacijų reikšmė užtikrinant veiklos audito rezultatyvumą viešakame sektoriuje // *Informacijos mokslai*. – Vilnius, 2014, p. 63-75
16. Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės žinios, 1999, Nr. 59-1916. – Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=325076 [žiūrėta 2014 09 10]
17. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014. – Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/home/Konstitucija/Konstitucija.htm [žiūrėta 2012 09 10]
18. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas // Valstybės žinios, 1995-06-21, Nr. 51-1243. – Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=414613 [žiūrėta 2012 09 10]
19. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas dėl kai kurių Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimų pripažinimo netekusiais galios, 2009, Nr. 660, Vilnius.
20. Kanapickienė R. *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika*: monografija. – Kaunas: LBAŠTA, 2008, p. 11-19
21. Katkus A. *Valstybės kontrolė*: teisinės padėties ypatumai. – Vilnius: Justitia, 2004
22. Kauno technologijos universitetas. *Viešojo administravimo efektyvumas*: monografija – Kaunas: Technologija, 2007, p. 307-385
23. Kells S. The seven deadly sins of performace auditing: implications for monitoring public audit institutions // *Australian accounting review*. – Australia, No. 59 Vol. 21, 2011, p. 393-396
24. Mackevičius J. *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Procedūros, metodikos ir vertinimas*: monografija – Vilnius: TEV
25. Mackevičius J., Daujotaitė D. Veiklos auditas: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentai // *Informacijos mokslai*. – Vilnius, 2011, p. 26-38
26. Mackevičius J., Daujotaitė D. Veiklos audito elementai: analizė ir auditas // *Socialinių mokslų studijos*. – Vilnius, 2011, Nr. 3(2), p. 459-472
27. Mackevičius J., Pranckevičiūtė L. Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas // *Pinigų studijos*, – Vilnius: Lietuvos bankas, 2007, p. 45-61
28. Mackevičius J., Raziūnienė, D. *Auditas*: mokomoji knyga – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011
29. Nancy Y. et al. *The audit process and how to ensure a successful audit*. – Springer, 2007, p. 179-197
30. Oržekauskas P. *Valdymo ir veiklos audito pagrindai*: mokomoji knyga, – Kaunas: Technologija, 2012

31. SIGMA. *SIGMA ekspertų atliktas Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės institucijos veiklos vertinimas*, 2006. – Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/dokumentai/ivairus/sigma_summary_report_lt.pdf [žiūrėta 2014 10 07]
32. Shan A. *Performance accountability and combating corruption*: the international bank for reconstruction and development. – Washington: The world bank, 2007, p. 15-32
33. Padia N., Vuuren M.. J. Performance auditing: Development of an audit model to evaluate efficiency, effectiveness and economy of the performace of a business // *African journal of business management*. – South Africa, 2012, Vol. 6(39), p. 10417-10426
34. Pongs atitpat S., Ussahawanitchakit P. Audit review practice, audit report efficiency, audit performance and audit quality of certified public accountants (CPAs) in Thailand // *Review of business research*. – Thailand, 2012, Vol. 12, p. 1-15
35. Puškorius S. *Veiklos auditas*: monografija. - Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004
36. Puškorius S. Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga // *Viešoji politika ir administravimas*. –Vilnius, 2003, Nr. 4, p. 42-53
37. Raipa A. ir kiti. *Modernus viešasis valdymas*: kolektyvinė monografija. – Kaunas: Vitae Litera, 2012, p. 281-300
38. Waring C. G., Morgan S. L. Public sector performance auditing in developing countries. – 2007, p. 323-357. – Prieiga per internetą: http://siteresources.worldbank.org/PSGLP/Resources/33Performanceauditing.pdf [žiūrėta 2014 10 08]
39. Turlea E., et al. Romanian public sector entities between performance and audit of performance. – 2008, p. 1507-1510. – Prieiga per internetą: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1260386 [žiūrėta 2014 10 07]
40. Valstybės kontrolės nuostatos. – Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=6 [žiūrėta 2014 09 10]
41. Valstybės kontrolės veiklos sritys. – Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=8 [žiūrėta 2014 09 10]
42. Valstybės kontrolės vizija, misija, tikslas. – Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=2 [žiūrėta 2014 09 10]
43. Valstybės kontrolės 2008 metų veiklos ataskaita. – Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=9 [žiūrėta 2014 11 10]
44. Valstybės kontrolės 2009 metų veiklos ataskaita. – Prieiga per internetą:

http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=9 [žiūrėt 2014 11 10]

45. Valstybės kontrolės 2010 metų veiklos ataskaita. – Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=9 [žiūrėta 2014 11 10]
46. Valstybės kontrolės 2011 metų veiklos ataskaita. – Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=9 [žiūrėta 2014 11 10]
47. Valstybės kontrolės 2012 metų veiklos ataskaita. – Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=9 [žiūrėta 2014 11 10]
48. Valstybės kontrolės 2013 metų veiklos ataskaita. – Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=9 [žiūrėta 2014 11 10]
49. Vasltybinio audito ataskaita Darbo rinkos politikos priemonių įgyvendimas, 2008. – Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2 [žiūrėta 2014 11 14]
50. Valstybinio audito ataskaita Valstybės institucijų priemonės kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu, 2009. – Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2 [žiūrėta 2014 11 13]
51. Valstybinio audito ataskaita Viešojo administravimo subjektų vykdomų funkcijų pasiskirstymas, 2009. – Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2 [žiūrėta 2014 11 17]
52. Valstybinio audito ataskaita Lėšų, skirtų bendrojo lavinimo mokyklų aprūpinimui gerinti, panaudojimo vertinimas, 2009. – Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2 [žiūrėta 2014 11 19]
53. Valstybinio audito ataskaita Epizootinio saugumo užtikrinimas, 2010. - Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2 [žiūrėta 2014 11 19]
54. Valstybės kontrolės valstybinių veiklos auditų rekomendacijų įgyvendinimo apibendrinimo ataskaita, 2012, Nr. Y2-273. Viešai neskelbta
55. Valstybės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos. Dėl valstybinio audito ataskaitos „Valstybės institucijų priemonės kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu“ rekomendacijų įgyvendinimo, 2010. – Prieiga per internetą: http://www.vmi.lt/cms/documents/10162/4594233/D%C4%97l+valstybinio+audito+ataskaitos+%E2%80%9EValstyb%C4%97s+institucij%C5%B3%20priemon%C4%97s+kovojant+su+PVM+vengimu+ir+suk%C4%8Diavimu%E2%80%9C%20rekomendacij%C5%B3%20%C4%AFgyvendinimo [žiūrėta 2014 11 14]
56. Veiklos audito vadovas. Europos Audito Rūmų Audito tobulinimo ir ataskaitų rengimo skyrius. – 2010. – Prieiga per internetą:

http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_LT.PDF [žiūrėta 2014 10 07]

57. Waring C. G., Morgan S. L. Public sector performance auditing in developing countries. – 2007, p. 323-357. – Prieiga per internetą: http://siteresources.worldbank.org/PSGLP/Resources/33Performanceauditing.pdf [žiūrėta 2014 11 23]
58. Žingsniai link veiksmingo planavimo. Švietimo veiklos planavimo rekomendacijos, 2010. – Prieiga per internetą: http://www.privatimokykla.lt/uploads/Medziaga/11789%20NMVA%20knyga%20internetui.pdf [žiūrėta 2014 10 08]
59. 200 TAS. Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus, 2009. – Prieiga per internetą: http://lar.lt/www/new/page.php?326 [žiūrėta 2012 09 10]
60. 3000 TAAIS. Veiklos audito standartai ir rekomendacijos, pagrįsti INTOSAI audito standartais ir praktine patirtimi, 2004. – Prieiga per internetą: http://www.vkontrole.lt/INTOSAI_standartai/TAAIS_3000_LT.pdf [žiūrėta 2012 09 10]

ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS

Veličkaitė A. *Veiklos audito vaidmuo ir poveikis: Valstybės kontrolės atvejis* / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2014. – 78 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota valstybinio veiklos audito pateiktų išvadų ir įgyvendintų rekomendacijų poveikis visuomenei ir valstybės valdymui, ištirtos Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės veiklos audito ataskaitos, pateikti siūlymai kaip pagerinti rekomendacijų įgyvendinimo procesą.

Pirmoje darbo dalyje yra nagrinėjama veiklos audito samprata, vaidmuo, poveikis viešajame sektoriuje, taip pat 3E koncepcijų modelis, kuris yra veiklos audito tyrimo ir vertinimo pagrindas, išanalizuojama Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės reikšmė. Antroje dalyje išnagrinėti valstybinio veiklos audito etapai bei sudarytas veiklos audito vertinimo modelis. Trečioje darbo dalyje atlikta veiklos audito vertinimo ataskaitų, išvadų ir rekomendacijų analizė, kuri leido įvertinti veiklos audito reikšmę bei poveikį.

Pagrindiniai žodžiai: auditas, valstybinis veiklos auditas, audito etapai, išvados, rekomendacijos.

Veličkaitė A. *The Significance and Impact of Performance Audit: A Case of National Audit Office of Lithuania*/ Master's Thesis in Economics of Financial Management. Supervisor assoc. Dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2014. – 78 p.

ANNOTATION

This master thesis analyses the impact of implemented recommendations and findings of the public sector performance audit for society and state government.

The thesis examines reports of the National Audit Office of Lithuania, puts forward proposals on how to improve the process of recommendation implementation.

The first part provides analysis of performance audit conception, it's role, the impact to the public sector. The 3 E concept model was introduced, which is the cornerstone of performance audit examination and evaluation. The first part of the thesis evaluates the significance of the National Audit Office of Lithuania. The second part of the thesis examines the stages of the public sector audit and proposes a performance audit evaluation mode. The third part analyses reports, findings and recommendations of the performance audit, which allows to evaluate the impact of performance auditing and its significance.

Key words: audit, public sector audit, performance audit, National Audit Office of Lithuania, recommendations and findings of auditing.

SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA

Veličkaitė A. *Veiklos audito vaidmuo ir poveikis: Valstybės kontrolės atvejis* / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2014. – 78 p.

Siekiant užtikrinti sėkmingą, tikslingą, teisingą ir skaidrų valstybės išteklių valdymą bei panaudojimą, didinti viešojo sektoriaus atskaitingumą, būtina turėti nepriklausomus tyrimo įrankius ir metodus, kurie leistų patikrinti ir įvertinti įvairias vykdomas valstybines institucijų programas. Veiklos audito pagalba yra sukuriama pridėtinė vertė ne tik audituojamam subjektui, bet ir visuomenei, jos ekonominei ir socialinei pažangai, siekiant valstybės valdymo pažangos, t.y. numatomų audito rezultatų (išvadų ir rekomendacijų) pagrindu yra priimami svarbūs sprendimai.

Tyrimo tikslas – atskleisti valstybinio veiklos audito esmę, išanalizuoti veiklos audito etapus ir įvertinti įgyvendintų rekomendacijų poveikį visuomenei ir valstybės sektoriaus institucijų valdymui.

Šiam tyrimo tikslui pasiekti yra keliami tokie **tyrimo uždaviniai**:

1. Išnagrinėti valstybinio veiklos audito teorinius aspektus.
2. Išanalizuoti veiklos audito 3E koncepciją ir atskleisti Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės reikšmę.
3. Atlikti valstybinio veiklos audito etapų analizę bei pateikti veiklos audito vertinimo modelį.
4. Ištirti valstybinio veiklos audito išvadas apie gautų ir įgyvendintų rekomendacijų poveikį valstybės sektoriaus institucijų valdymui, remiantis Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2008 – 2012 metų ataskaitomis bei pateikti pasiūlymus veiklos audito gerinimui.

Tyrimo objektas – valstybinis veiklos auditas viešajame sektoriuje (LR valstybės kontrolės atvejis).

Tyrimo hipotezė - audito teikiamos rekomendacijos turi teigiamą poveikį organizacijos valdymui ir visuomenei.

Tyrimo problema – kaip vertinamas valstybinio veiklos audito gautų ir įgyvendintų rekomendacijų poveikis institucijų veiklos valdymui?

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė; apibendrinimo metodas; palyginamoji analizė; statistinių duomenų analizė; grupavimo metodas; grafinis vaizdavimas.

Tyrimo metu ištirta, įvertinta ir patvirtinta hipotezė, kad valstybinio veiklos audito įgyvendintos rekomendacijos daro teigiamą įtaką tiek institucijų veiklos valdymui, tiek visuomenės gerovei, kadangi

rekomendacijų dėka yra sukuriama pridėtinė vertė: nustatytos praktinės priemonės užkerta organizacijoms kelią pažeidimams, sumažina jų grėsmę, padeda ištaisyti įvardytus ataskaitose trūkumus, kuriuos pašalinus, sutaupomos lėšos, sumažinamos išlaidos, gerinama veiklos kokybė, stiprinami valdymo, administraciniai ir organizaciniai procesai, taip pat tobulinami teisės aktai, įvedama finansinė drausmė.

Darbo struktūra. Darbą sudaro trys dalys. Pirmoje darbo dalyje yra nagrinėjama veiklos audito samprata, vaidmuo, poveikis viešajame sektoriuje, taip pat 3 E koncepcijų modelis, kuris yra veiklos audito tyrimo ir vertinimo pagrindas, išanalizuojama Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės reikšmė. Antroje dalyje išnagrinėti valstybinio veiklos audito etapai bei sudarytas veiklos audito vertinimo modelis. Trečioje dalyje ištiriamos valstybinio veiklos audito išvadų apie įgyvendintas rekomendacijas poveikis valstybės valdymui, remiantis Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2008 – 2012 metų ataskaitų analize, identifikuojamos problemos bei pateikiami pasiūlymai veiklos audito gerinimui.

SANTRAUKA ANGLŲ KALBA

Veličkaitė A. *The significance and impact of performance audit: A case of National Audit Office of Lithuania*/ Master's Thesis in Economics of Financial Management. Supervisor assoc. dr D. Daujotaitė. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2014. – 78 p.

SUMMARY

In order to ensure successful, fair and transparent management and allocation of state resources and to increase accountability of the public sector, it is essential to have independent tools and methods, which allow to verify and evaluate variuos programs of public sector institutions. The performance audit seeks state management progress and creates additional value for audited subjects and for the society - economical and social progress. Important decisions, related to the above mentioned factors, are made by the background of prospective results (recommendation and findings) of the public sector performance auditing.

The aim of research is to reveal the meaning of public sector audit, to analyse its process and to evaluate impact of implemented recommendations for the society and for the management of public institutions.

In order to attain this aim the following **tasks** were set:

1. To analyse the theoretical essence of public sector performance audit;
2. To analyse 3 E concept model of performance audit and to reveal concept of the National Audit Office of Lithuania;
3. To carry out the analysis of the implementation process of public sector performance auditing and to represent its assesment model.
4. In accordance with 2008 – 2012 reports of the National Audit Office of Lithuania, to examine findings of public sector performance audit on implemented recommendations impact for management of public sector institutions and to propose suggestions for improvement of performance audit.

Research object – public sector performance audit: A case of National Audit Office of Lithuania.

Hyphotesis: audit recommendations have a positive impact for organizational management and for the society;

Research problem – what is the impact of implemented recommendations of public sector performance audit for the management of institutions.

Methods*:* scientific literature review and analysis, summation method; comparative analysis; statistical analysis of the data; clustering method; graphic depiction.

The research allowed to analyse, evaluate and to prove the hyphotesis, that implemented recommendations of public sector performance auditing have a positive impact for the performance management of institutions, and for the well being of the society. The recommendations help to create additional value. In the thesis practical means are identified that stop violations, decrease threats, help to correct these failures in reports. Their correction allows to save funds, decrease expenses, improve performance quality, and to strengthen management, administration and organizational processes and to improve legislation, to introduce financial discipline.

Structure of thesis: the thesis consists of three parts. The first part provides analysis of the performance auditing conception, its role and impact for the public sector. The 3 E concept model was introduced, which is the cornerstone of performance audit examination and evaluation. The first part of the thesis evaluates the significance of the National Audit Office of Lithuania. The second part of the thesis examines the stages of the public sector audit and the proposed performance auditing evaluation model. The third part, in accordance with 2008-2012 reports of the National Audit Office of Lithuania, analyses reports, findings and recommendations of public sector performance auditing, which allows to evaluate the impact of performance auditing and its significance, for which proposals and suggestion were introduced.