Dalia Daujotaitė

VEIKLOS AUDITO TEORIJA IR PRAKTIKA

Mykolo Romerio universitetas

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

VEIKLOS AUDITO TEORIJA IR PRAKTIKA

Vadovėlis

Dalia Daujotaitė

Vilnius,
2025

Mykolo Romerio universitetas

Recenzavo:
Prof. habil. dr. Jonas Mackevičius, Vilniaus universitetas
Prof. habil. dr. Stasys Puškorius, Mykolo Romerio universitetas
Prof. dr. Gintaras Černius, Mykolo Romerio universitetas

Aprobavo:
Mykolo Romerio universiteto Viešojo valdymo ir verslo fakulteto taryba 2025 m. spalio 31 d. posėdžio nutarimu, Nr. 1VVV-16.

Bibliografinė informacija pateikiama Lietuvos integralios bibliotekų informacinės sistemos (LIBIS) portale ibiblioteka.lt.

ISBN 978-609-488-125-1 (Elektroninis - PDF)
ISBN 978-609-488-126-8 (Spausdintinis)
DOI: https://doi.org/10.13165/9786094881251

© Dalia Daujotaitė, 2025
© Mykolo Romerio universitetas, 2025

TURINYS

PRATARMĖ 8

1 SKYRIUS. VIEŠOJO SEKTORIAUS VEIKLOS AUDITO TEORINIAI PAGRINDAI 11

1.1. Veiklos audito ištakos, raiška 11

1.2. Veiklos audito raidos etapai 14

1.3. Auditą pagrindžiančių teorijų analizė 16

1.4. Veiklos audito reglamentavimo ir instituciniai aspektai 20

1 skyriaus santrauka 29

2 SKYRIUS. VEIKLOS AUDITO SAMPRATA IR REIKŠMĖ AUDITO SISTEMOJE 32

2.1. Viešojo sektoriaus audito rūšys 32

2.2. Veiklos audito koncepcijos analizė 36

2.3. Veiklos audito politiniai ir organizaciniai aspektai 38

2.4. Vadybinis veiklos audito aspektas 40

2.5. Veiklos audito samprata įeigos ir išeigos modelio kontekste 43

2 skyriaus santrauka 47

3 SKYRIUS. 3E KONCEPCIJA IR JOS INTERPRETACIJOS 49

3.1. Veiklos audito struktūros elementų analizė 49

3.2. Veiklos audito 3E vertinimo praktiniai aspektai 57

3 skyriaus santrauka 58

4 SKYRIUS. AUDITO ĮRODYMAI IR TAIKOMOS PROCEDŪROS 60

4.1. Audito įrodymų koncepcija 60

4.2. Audito įrodymų charakteristikos 63

4.3. Audito procedūros 64

4 skyriaus santrauka 65

5 SKYRIUS. VEIKLOS AUDITO PLANAVIMAS 68

5.1. Strateginis tyrimas 69

5.2. Išankstinis tyrimas 71

5 skyriaus santrauka 79

6 SKYRIUS. AUDITO ATLIKIMAS IR DOKUMENTAVIMAS 82

6.1. Pagrindinis tyrimas 82

6.2. Audito įrodymų rinkimas ir vertinimas 84

6.3. Duomenų rinkimo ir vertinimo metodai 86

6.4. Vertinimo kriterijų kaip mato priemonės teoriniai aspektai 94

6 skyriaus santrauka 95

7 SKYRIUS. VIDAUS KONTROLĖS SISTEMA VIEŠAJAME SEKTORIUJE 97

7.1. Vidaus kontrolės samprata, tikslai ir principai 97

7.2. Vidaus kontrolės sistemos elementai 99
7 skyriaus santrauka 103

8 SKYRIUS. RIZIKOS VERTINIMAS IR VALDYMAS VEIKLOS AUDITO KONTEKSTE ... 104
8.1. Rizikos samprata 104
8.2. Rizikos valdymo modeliai veiklos audite 108
8.3. Veiklos audito rizikos vertinimas 113
8 skyriaus santrauka 116

9 SKYRIUS. VEIKLOS AUDITO POVEIKIO VERTINIMAS 119
9.1. Veiklos audito poveikio sampratos analizė 119
9.2. Veiklos audito poveikio vertinimo teoriniai aspektai 120
9.3. Veiklos audito poveikio matavimo rodikliai 126
9 skyriaus santrauka 127

10 SKYRIUS. VEIKLOS AUDITO ATASKAITA 130
10.1. Veiklos audito ataskaitos rengimas 130
10.2. Išvadų ir rekomendacijų dalis veiklos audito ataskaitoje 133
10.3. Veiklos audito pridėtinės vertės generavimo aspektai 135
10 skyriaus santrauka 137

11 SKYRIUS. REKOMENDACIJŲ ĮGYVENDINIMO STEBĖSENA IR AUDITO KOKYBĖS KONTROLĖS SISTEMA 138
11.1. Veiklos audito rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsena 138
11.2. Audito kokybės valdymo sistema 140
11.3. Audito kokybės valdymo sistemos pagrindiniai elementai 144
11 skyriaus santrauka 145

12 SKYRIUS. VIEŠOJO SEKTORIAUS VEIKLOS AUDITO MODELIS 147
12.1. Viešojo sektoriaus veiklos audito modelio sudarymo prielaidos 147
12.2. Viešojo sektoriaus išorės veiklos audito modelis 152
12 skyriaus santrauka 156

PRIEDAI 157

SANTRUMPOS

AAI – aukščiausioji audito institucija (angl. *SAI*)
COSO – Treadway komisijos organizacijų rėmėjų komitetas (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*)
COSO modelis – vidaus kontrolės integruota sistema
COSO ERM – įmonių rizikos valdymo integruota sistema
EAR – Europos audito rūmai
EBPO – Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (angl. *OECD*)
ES – Europos Sąjunga
EUROSAI – Europos aukščiausiųjų audito institucijų organizacija
INTOSAI – Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija
IS – informacinė sistema
IT – informacinės technologijos
LR – Lietuvos Respublika
VK – Valstybės kontrolė
VKĮ – Valstybės kontrolės įstatymas
TAAIS – Tarptautinis aukščiausiųjų audito institucijų standartas
SKAT – Savivaldybių kontrolės ir audito tarnyba
SIGMA – ES ir EBPO paramos tobulinant valdymą ir administravimą programa
NVV – naujoji viešoji vadyba
IFPP – INTOSAI profesinių nutarimų sistema
GUID – INTOSAI gairės
VFM – vertės, gaunamos už pinigus, auditas
VA – veiklos auditas
SSGG – stiprybių, silpnybių, galimybių ir grėsmių analizė (angl. *SWOT*)

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Viešojo sektoriaus reformos poveikis audito ir kontrolės sistemoms....15
2 pav. Atstovaujamojo, atstovo ir auditoriaus modelis....19
3 pav. Viešojo sektoriaus audito rūšys....33
4 pav. Veiklos audito procesas....39
5 pav. Įeigos ir išeigos modelis....41
6 pav. Įeigos ir išeigos grandinė....42
7 pav. Veiklos sąsajos su įeigos ir išeigos modelio komponentais....44
8 pav. AAI rezultatų vertės grandinė....46
9 pav. Veiklos audito elementai ir jų tarpusavio sąveika....49
10 pav. Veiklos vertinimo aspektai....55
11 pav. Įeigos ir išeigos modelio pavyzdys....57
12 pav. Veiklos audito proceso elementa....61
13 pav. Audito duomenų koncepcijos struktūros elementai....66
14 pav. Veiklos audito proceso etapai ir parengiami dokumentai....68
15 pav. Veiklos audito etapų seka....69
16 pav. Audituotinų problemų atranka iš nustatytų veiklos problemų....72
17 pav. Audito klausimų lygmenys....75
18 pav. Audito kriterijų taikymas audito procese....76
19 pav. Veiklos audito proceso etapai....80
20 pav. SSGG analizės pavyzdys: vidaus audito skyriaus savivaldybėje atvejis....80
21 pav. Rizikos vertinimo procesas....109
22 pav. Veiklos audito veiksmingumo modelis....112
23 pav. Rizikos veiksniai pagal veiksmingumo modelį....112
24 pav. Veiklos audito poveikį lemiantys veiksniai....122
25 pav. Veiklos audito priežiūra ir peržiūra....144
26 pav. Viešojo sektoriaus išorės veiklos audito modelis....154

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Viešojo sektoriaus finansinio ir veiklos audito palyginimas 34
2 lentelė. Verslo ir viešojo sektoriaus rezultatų vertinimo kriterijai 45
3 lentelė. Rezultatų pasiekimo laikotarpiai 46
4 lentelė. Projektavimo matricos šablono pavyzdys 79
5 lentelė. SMARTEST metodas (veiklos audito atvejis) 83
6 lentelė. Dažniausiai naudojami duomenų rinkimo metodai 86
7 lentelė. Dažniausiai taikomi duomenų vertinimo metodai 89
8 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos elementai ir principai (pagal COSO modelį) 98
9 lentelė. Tradicinės ir naujos veiklos rizikos kontrolės paradigmų palyginimas 105
10 lentelė. Organizacijos rizikos rūšys 107
11 lentelė. Rizikos veiksnių tyrimas pagal veiksmingumo modelį 112
12 lentelė. Ekonomiškumo rizikos veiksnių vertinimas 114
13 lentelė. Efektyvumo rizikos veiksnių vertinimas 115
14 lentelė. Rezultatyvumo rizikos veiksnių vertinimas 115
15 lentelė. Rizikos valdymo veiksmingumas 117
16 lentelė. Vidiniai ir išoriniai veiksniai, darantys įtaką veiklos audito poveikiui 124
17 lentelė. Veiklos audito pridėtinės vertės generavimo aspektai 136

PRATARMĖ

Vadovėlyje „Veiklos audito teorija ir praktika“ kompleksiškai nagrinėjamos veiklos audito[1] funkcijos ir vaidmenys, kurie nuolat kinta veikiami besikeičiančių visuomenės poreikių, ribotų išteklių, politinės padėties, technologijų ir mokslo pažangos. Vykdomos viešojo sektoriaus reformos lemia socialinius, ekonominius, aplinkos pokyčius, formuojančius naujus priežiūros ir kontrolės mechanizmus. Vis daugiau dėmesio skiriama visapusiškam veiklos vertinimui, grindžiamam veiklos audito metodikomis.

Veiklos audito tikslas – *konstruktyviai skatinti ekonomišką, efektyvų ir rezultatyvų valdymą. <...> jis padeda užtikrinti didesnį atskaitingumą ir skaidrumą* (300-ojo TAAIS 12 punktas). Veiklos audito pagrindiniame tiksle minimas ***skaidrumas*** apibūdinamas kaip pagalba parlamentui, visuomenei, vyriausybės subjektams ir žiniasklaidai suprasti, kaip vykdoma veikla ir kokie yra jos rezultatai. Gyventojams pateikiama informacija ir sukuriamas pagrindas tobulėti, mokytis ir gerinti padėtį.

Veiklos auditas suprantamas kaip nepriklausomas, objektyvus ir patikimas viešojo sektoriaus subjektų, sistemų, procesų, programų, veiklos ar organizacijų vertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu, siekiant nustatyti esamos situacijos gerinimo galimybes (3000-asis TAAIS). Atliekant veiklos auditą, siekiama ne tik padėti gerinti viešojo sektoriaus ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą, valdymą, atskaitomybę ir skaidrumą, bet ir pateikti naujos informacijos, analizės rezultatų ar įžvalgų, kaip pagerinti padėtį.

Veiklos auditą gali atlikti vidaus auditoriai, dirbantys viešojo administravimo įstaigose, ir išorės auditoriai, dirbantys įstatymuose nustatyta tvarka funkcionuojančiose audito institucijose. Lietuvoje veiklos auditus viešajame sektoriuje atlieka aukščiausioji audito institucija (Valstybės kontrolė) valstybiniu lygmeniu ir savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos (SKAT) savivaldybių lygmeniu. Šiame leidinyje dėmesys sutelkiamas į Lietuvos aukščiausiosios audito institucijos patirtį, gilinantis į veiklos audito teorinius pagrindus[2], mokslinius tyrimus ir gerosios praktikos aspektus.

Vadovėlį sudaro 12 skyrių.

1 skyriuje nagrinėjamos viešojo sektoriaus audito ištakos ir raiška viešojo administravimo kontekste, išskiriami veiklos audito raidos etapai, pagrindiniai veiksniai, lėmę veiklos audito atsiradimą, pristatoma audito poreikį pagrindžiančių teorijų analizė, analizuojami veiklos audito teisiniai, metodiniai ir instituciniai pagrindai, kurie sudaro būtinas prielaidas tolesnei problemų analizei.

---

1 Nagrinėjama sritis yra plati ir kompleksiška, todėl dėmesys sutelkiamas į **Lietuvos aukščiausiosios audito institucijos (AAI)** patirtį, veiklos audito procesus, rezultatus ir poveikį. **Vidaus veiklos auditas**, skirtas vidiniams organizacijos valdymo tikslams, **nenagrinėjamas**.

2 Veiklos audito reglamentų, atlikimo metodų supratimas yra svarbi veiklos auditoriaus kompetencijos sritis.

2 skyriuje gilinamasi į veiklos audito viešojo sektoriaus valdymo aspektus: nuo sampratos iki praktikos ir metodikos integracijos. Išgryninama veiklos audito samprata ir sąvoka, nagrinėjami veiklos audito politiniai ir organizaciniai aspektai, veiklos audito vadybiniai aspektai ir jų taikymo galimybės, grindžiamos veiklos audito metodikomis, atskleidžiamas loginių modelių naudojimas viešojo valdymo studijose ir praktikoje.

3 skyriuje teoriniu ir praktiniu aspektais detaliai nagrinėjama 3E koncepcija kaip veiklos audito esminė samprata, 3E kriterijų (angl. *economy*, *efficiency*, *effectiveness* – ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas) samprata ir jų apibrėžties interpretacijos, ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo esminiai bruožai, veiklos audito praktikoje taikomi metodai.

4 skyrius skirtas šerdinei veiklos audito temai – audito įrodymams. Audito įrodymai – tai pakankamų, patikimų ir metodiškai pagrįstų veiklos vertinimo priemonių pagrindas viešojo sektoriaus audito praktikoje. Nagrinėjama audito įrodymų samprata, audito įrodymams taikomi reikalavimai (pakankamumas, patikimumas, tinkamumas ir racionalumas) ir veiklos audito įrodymų rinkimo procedūros: skaičiavimas, patvirtinimas, tikrinimas, stebėjimas, apklausa, analitinės ir kitos procedūros. Pateikiamos rekomendacijos, taikytinos kiekvienai iš minėtų procedūrų.

5 skyriuje aptariamas veiklos audito planavimas remiantis audito įmonės pavyzdžiu – strateginis tikslų, kriterijų ir išteklių suderinimas, kad būtų galima efektyviai pasiekti audito rezultatus. Nagrinėjamas veiklos audito strateginio planavimo ir išankstinio tyrimo procesas (informacijos rinkimas ir vertinimas; veiklos problemų nustatymas ir audituotinų problemų atranka; audito objekto, tikslo, klausimų, audito kriterijų, apimties ir metodų nustatymas; audito išteklių ir terminų planavimas; audito rizikos vertinimas; pokyčių, kurių bus siekiama auditu, ir jų rodiklių nustatymas) remiantis audito institucijos pavyzdžiu, analizuojamos teorinės ir praktinės veiklos audito kriterijų taikymo problemos.

6 skyriuje analizuojamas audito procesas – pagrindinių tyrimo etapų, kiekybinių ir kokybinių duomenų analizės bei dokumentavimo integracija, siekiant užtikrinti audito tikslų pasiekimą.

7 skyriuje nagrinėjama vidaus kontrolės samprata, tikslai ir principai, vidaus kontrolės sistemos elementai, tokie kaip kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, informacijos ir komunikacijos sistema, kontrolės veikla ir procedūrų stebėsena, remiantis COSO sistema, apžvelgiami vidaus kontrolę ribojantys veiksniai.

8 skyriuje aptariamas rizikos valdymas: modelių taikymas, rizikos veiksnių analizė pagal 3E kriterijus.

9 skyriuje aprašomas veiklos audito poveikis, kuris veiklos audito disciplinoje apibrėžiamas kaip **pagrindinis AAI veiklos rezultatas** – viešųjų paslaugų arba visuomenės pokytis.

Šioje temoje apžvelgiami atrinktose išsivysčiusiose šalyse anksčiau atlikti moksliniai tyrimai, kurie atskleidžia veiklos audito poveikį, skirstomą pagal įvairius požymius, taip pat išryškinama itin aktuali mokslinio diskurso tema – veiklos audito poveikio išmatavimo klausimas. Šio skyriaus tyrimu siekiama išplėsti žinias apie veiklos audito poveikio vertinimo rodiklius.

10 skyrius skirtas veiklos audito ataskaitai aptarti. Audito ataskaita yra galutinė viso veiklos audito proceso išdava. Išsamiai nagrinėjama audito ataskaitos struktūra, išvadų pagrįstumas ir rekomendacijų aiškumas, išvadų formulavimo ir rekomendacijų rengimo reikalavimai.

11 skyriuje analizuojama stebėsenos reikšmė. Rekomendacijų įgyvendinimo stebėsenos tikslas – stiprinti audito poveikį, kad rekomendacijų įgyvendinimas prisidėtų prie valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemos, taip pat viešojo valdymo gerinimo ir kitų rekomendacijomis siekiamų **pokyčių** audituotose srityse. Nagrinėjami pokyčių vertinimo rodikliai ir vertinimo metodikos pakeitimai.

12 skyriuje siūlomas ir išsamiai aptariamas veiklos audito modelis, pagrįstas finansų valdymo procesų vertinimu.

Vadovėlis skirtas Mykolo Romerio universiteto veiklos audito magistrantūros studijų studentams, tačiau juo gali būti naudojamasi ir kitose Lietuvos aukštosiose mokyklose, nagrinėjant su veiklos auditu susijusius studijų dalykus. Jis gali būti naudingas mokslo darbuotojams, atliekantiems viešojo sektoriaus institucijų veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo vertinimo tyrimus, ir visiems, dirbantiems audito srityje ar besidomintiems veiklos audito klausimais.

1. VIEŠOJO SEKTORIAUS VEIKLOS AUDITO TEORINIAI PAGRINDAI

1.1. Veiklos audito ištakos, raiška

Auditas – viena iš seniausių ir gana svarbių valstybės funkcijų. Vakarų Europoje valstybinio audito institucijos buvo įsteigtos gerokai anksčiau nei Lietuvoje. Jų ištakos siekia XIII–XIV a. Vienos iš pirmųjų finansų kontrolės institucijų – Paryžiuje veikę ir finansų kontrolę vykdę Apskaitos rūmai (paminėti 1318 m.), Jungtinėje Karalystėje – Nacionalinė audito įstaiga (1314 m.), Nyderlanduose – Audito rūmai (1386 m.) (Pollitt ir Summa, 1997, p. 1). Lietuvos finansų kontrolės pradžia laikomi 1591 m. (Jurgutis, 1938, p. 147). Valstybės kontrolė Lietuvoje perėmė ir tęsia Vakarų Europos valstybių viešosios finansų kontrolės įstaigų tradicijas. Valstybinis auditas susiformavo kaip moderni demokratinio valdymo atskaitingumo priežiūros forma. Istorijos raidoje valstybinio audito institucijų funkcijos kito, per XIII–XX a. susiformavo ir šiuo metu atlieka svarbų vaidmenį, susijusį su valstybės valdymo atskaitingumu.

Viešojo sektoriaus auditas prasidėjo nuo tradicinio atitikties (finansinės ir teisėtumo) audito. Šio audito užuomazgos siekia XIII–XIV a., kai atsirado poreikis taikyti nepriklausomas kontrolės priemones, kurios padėtų mažinti turto pasisavinimo ar iššvaistymo atvejus, užkirsti kelią galimai neteisėtai veiklai, mažinti apskaitos ir finansinių ataskaitų duomenų iškraipymo riziką.

Veiklos auditas yra viena iš naujausių audito rūšių (Pollitt ir Summa, 1997, p. 1). Kaip teigia Puškorius (2004, p. 6), tai palyginti nauja kontrolės forma, aprėpianti viešojo sektoriaus institucijų, jo atskirų sistemų ir visos valstybės veiklą. Pirmųjų veiklos audito užuomazgų, kurias galima sieti su šiuolaikiniu veiklos auditu, aptinkama tik XX a. pabaigoje. Veiklos audito teorinės studijos plačiau paplito maždaug apie 1960 metus (Bourdieu, 1977; Pollitt ir Summa, 1997; OECD, 1994), o praktikos pradžia laikytina 7-ojo dešimtmečio pabaiga (Pollitt ir Summa, 1997; Pollitt, Girre, Lonsdale, Mul, Summa ir Waerness, 1999, p. 1). Ji siejama su labiausiai ekonomiškai išsivysčiusiomis pasaulio šalimis – JAV, Jungtine Karalyste, Kanada, Australija, Naująja Zelandija, Švedija. **Lietuvoje** formalia veiklos audito pradžia laikytina **2002 m. kovo 1 d.**, kai, įsigaliojus Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės naujos redakcijos įstatymui, Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė įteisinta kaip aukščiausioji valstybinio audito institucija, atliekanti finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditus pagal tarptautinius audito standartus. Valstybės kontrolė yra viena pagrindinių išorės audito institucijų, rengiančių viešojo sektoriaus finansinio, atitikties ir veiklos audito metodologiją ir atliekančių šiuos auditus Lietuvoje. Lietuvoje kuriama ir tobulinama viešojo sektoriaus audito sistema paremta Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (angl. *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI) standartais, jų įgyvendinimo gairėmis,

ES ir EBPO paramos tobulinant valdymą ir administravimą programos (toliau – SIGMA) ekspertų konsultacijomis ir geriausia kitų šalių viešojo sektoriaus audito patirtimi.

Nors veiklos audito problematikos raiška pasaulyje fiksuojama maždaug 60–70 pastarųjų metų[3], tačiau tik įsivyravus naujosios viešosios vadybos[4] (angl. *New public management*; NVV) modeliui[5] matyti didesnis veiklos audito ir kaip fenomeno, ir kaip atskiros studijų srities proveržis. Kitaip tariant, panašiu laiku, tik skirtingomis formomis veiklos auditas pasirodė Vakarų Europoje, Šiaurės Amerikoje ir Australijoje, papildydamas viešojo sektoriaus reformų programas, kurių tikslas – modernizuoti, decentralizuoti ir kai kuriais atvejais mažinti visą valdymo aparatą. Nors reformos programų detalės pasklido iš vienos šalies į kitą, daugumoje jų daugiausia dėmesio buvo skiriama decentralizacijai ir veiklos valdymo modernizavimui (Hood, 1998; Pollitt ir Bouckaert, 2003). Tam reikėjo nustatyti viešojo sektoriaus organizacijų autonomiškumo ir kontrolės santykį, taigi sukurti naujus mechanizmus ir iniciatyvas, kurie galėtų padėti praktiškai įgyvendinti naujas vadybos idėjas. Būtent šiuo laikotarpiu *viešojo sektoriaus institucijų veiklos vertinimas* ir tapo akivaizdžia viešojo administravimo problema.

Viešojo administravimo pokyčių poreikį lėmė įvairios politinės, socialinės, ekonominės, institucinės priežastys. Kaip svarbiausias, skatinusias reformuoti viešąjį sektorių, galima nurodyti šias: neefektyvi ir neveiksminga viešojo sektoriaus veikla, finansinės problemos, didelis biurokratizmas, didėjantis piliečių nepasitenkinimas viešųjų programų rezultatais, finansinių išteklių valdymo problemos. Visa tai skatino ieškoti būdų, kaip optimaliai valdyti

---

3 Pastarasis 60–70 metų laikotarpis pasižymėjo akivaizdžiais viešojo administravimo pokyčiais. Remiantis V. Domarku (2005), galima išskirti kelias viešojo administravimo paradigmų kaitos stadijas. *Pirmajai stadijai* būdingas *tradicinis viešojo administravimo modelis* su centralizuotu valdymu. Nuo 1960 m. šis modelis visuotinai kritikuojamas (Puškorius, 2002, 2004; Raipa, 2002; Astrauskas, 2006; Smalskys, 2008) kaip neefektyvus, brangus, nesikeičiantis ir neprisitaikantis prie naujos – informacija, žiniomis ir paslaugomis besiremiančios visuomenės. Maždaug 1960–1970 m. prasidėjo *antroji viešojo administravimo stadija*, kurioje daugiau dėmesio skiriama veiklos efektyvumui, vadybos principų taikymui, efektyvesniam išteklių naudojimui, orientacijai į klientą ir visuomenės poreikiams (Domarkas, 2005).

4 Terminą *naujoji viešoji vadyba* pateikė Jungtinės Karalystės ir Australijos politikos mokslų krypties atstovai – C. Hoodas ir M. Jacksonas, tyrinėję viešojo administravimo srities problemas. Nurodoma, kad dažniausiai NVV dimensija apibūdinama trimis pagrindiniais bruožais: 1) NVV kaip ideologija, pagrįsta efektyvumo visuose viešojo valdymo lygmenyse siekimu; 2) NVV kaip mokslinių studijų objektas; 3) NVV kaip globali viešojo sektoriaus reforma (Staponkienė, 2005, p. 83).

5 Tradicinis viešasis administravimas apibūdinamas kaip labai reglamentuotas vėberinis hierarchinis modelis, pasižymintis griežtu reglamentavimu, nelankstumu, nepakankamu demokratiškumu. 8-ajame praėjusio amžiaus dešimtmetyje viešajame sektoriuje pradėjo formuotis naujas vadybinis požiūris, kuriam C. Hoodas suteikė naujosios viešosios vadybos (NVV) pavadinimą. C. Pollittas šį požiūrį vadino menedžerizmu (angl. *manageralism*), M. Barzelay – postbiurokratine paradigma (angl. *postbureucratic paradigm*), J. Lanas ir D. Rosenbloomas – rinka pagrįstu viešuoju administravimu (angl. *market based public administration*), D. Osbornas ir T. Gaebleris – antreprenerių valdžia (angl. *entrepreneurial government*). Nors kiekvienas iš šių pavadinimų šiek tiek skirtingai apibrėžia vadybos pokyčius, jie turi daug bendrų sąlyčio taškų. Mokslinėje literatūroje naujas vadybinis požiūris dažniausiai vadinamas naująja viešąja vadyba (NVV).

išteklius, siekiant sisteminio racionalumo, kuris leistų analizuoti išteklių ir išeigos, veiksmų ir padarinių santykį. Viešojo sektoriaus reformos buvo orientuotos į sąnaudų mažinimą, visuomenės paramos užsitikrinimą, viešųjų organizacijų veiklos modernizavimą. Taigi šiuo laikotarpiu ekonominiu racionalizmu, informacinių technologijų taikymu, įvairiomis globalizacijos formomis pagrįsti naujieji vadybos metodai ir naujieji teisiniai santykiai turėjo įtakos viešojo administravimo modelių kaitai ir lėmė kai kurių vadybos elementų perkėlimą į viešąjį sektorių ir jų adaptavimą. Remiantis V. Domarku (2011), analizavusiu naujojo viešojo administravimo paradigmą, nurodytini tokie būdingiausi jos bruožai: „<...> biurokratijos mažinimas ir pertvarkymas; rinkos mechanizmų taikymas valdžios veikloje; atsakomybės pasidalijimas organizacijos viduje ir už organizacijos ribų, produktyvumo didinimas; įstaigų energingumo didinimas; tarnautojų savarankiškumo didinimas, siekiant rezultatų, kokybės tobulinimo ir klientų aptarnavimo gerinimo". Taigi naujosios viešosios vadybos koncepcija, besiremianti viešojo pasirinkimo (angl. *public choose*), atstovaujamojo ir atstovo (angl. *principal – agent*), sandorio sąnaudų teorijomis (angl. *transaction costs theory*), reikalavo naujų įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžių santykių sprendimo būdų.

Daugelyje valstybių prasidėjęs viešojo administravimo reformų judėjimas (~1980 m.) buvo globalus, reformos vyko daugelyje pasaulio valstybių tuo pačiu metu, įgyvendinant panašias strategijas. Galima teigti, kad NVV yra vertinama kaip svarbi viešojo sektoriaus valdymo paradigma[6] pasaulyje. Ji dar vadinama viešojo sektoriaus reformų standartiniu tarptautiniu modeliu. Iliustruoti šį teiginį galima EBPO ataskaitos teiginiais apie iškilusią naują viešosios vadybos paradigmą, skatinančią į rezultatus orientuotos veiklos formavimąsi ir mažesnę viešojo sektoriaus centralizaciją.

NVV ekonominį, vadybinį, konceptualųjį pagrindą sudaro moderniosios organizacijų teorijos. Jos atspindi XX a. pabaigoje įvykusį poslinkį nuo techniškai racionalaus organizacijų valdymo stiliaus prie naujos organizacijų valdymo paradigmos. Akivaizdu, kad kintant politiniams, ekonominiams ir socialiniams veiksniams, turintiems įtakos viešajam administravimui, kinta viešajam administravimui keliami reikalavimai ir turi kisti viešojo administravimo organizacijų veiklos bruožai. Todėl kinta ir tam tikrą viešojo administravimo išsivystymo lygį apibūdinančios sąvokos: atsiranda *naujasis viešasis valdymas* ir variacijos *sąveikusis valdymas* (*valdymas bendradarbiaujant*) (angl. *Collaborative Governance*), *geras valdymas* (angl. *Good Governance*) ir kt.

Apibendrinant išdėstytas mintis, galima pabrėžti, kad tipiškas NVV reformų modelis neegzistuoja – tai daugiau bendro pobūdžio terminas, suvokiamas kaip paradigma. Todėl,

6 Remiantis T. Kuhno nuodytais paradigmai būdingais ypatumais, NVV galima laikyti paradigma, atitinkančia pagrindinius turinio reikalavimus, t. y.: a) pritraukia grupę šalininkų iš konkuruojančių mokslinės veiklos krypčių; b) yra gana atvira, paremta paslaugas teikiančios valstybės modeliu. Tokios krypties valdymo kaita kuria naujus priežiūros ir kontrolės mechanizmus.

nesileidžiant į diskusijas dėl paskirų tradicinių, modernių ar alternatyvių administravimo modelių pranašumų ir trūkumų, bus vadovaujamasi prielaida, jog gali būti derinami geriausi visų modelių bruožai, kad į rezultatus orientuotas valdymas būtų prioritetinis veiksnys.

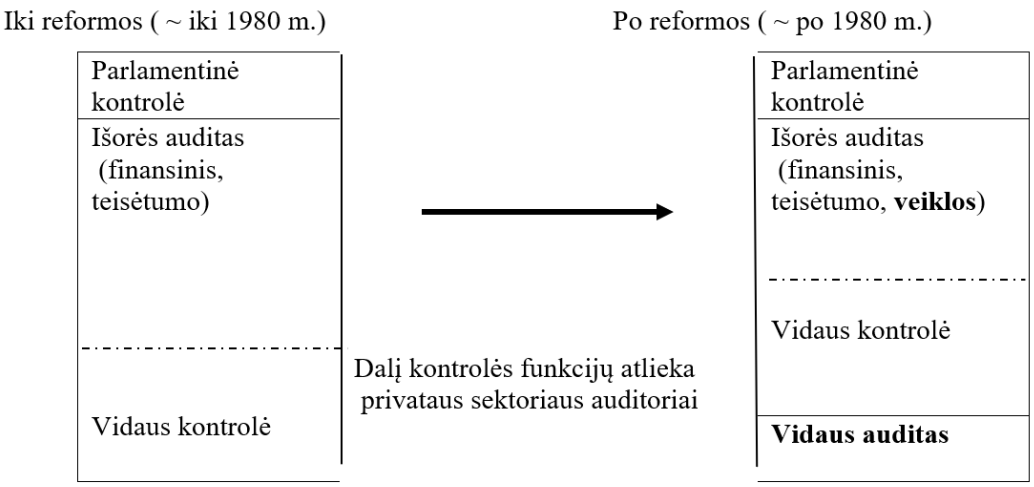
NVV elementai plačiai taikomi Lietuvos Respublikos vyriausybių veikloje. Daug dėmesio skiriama geresniam valdymui (angl. *better regulation*), žmogiškųjų išteklių valdymui (angl. *human resource management*), naujovėms teikiant viešąsias paslaugas (angl. *innovative public services*), elektroninei valdžiai (angl. *e-Government*). Lietuvos viešojo administravimo sektoriaus strateginis tikslas – sukurti skaidrią, veiksmingą, į rezultatus ir tinkamą asmenų aptarnavimą orientuotą viešojo administravimo sistemą, pagrįstą IT. Modernizuojant viešąjį sektorių, siekiama perkelti į jį geriausius vadybos principus, kurti gerovės valstybę. NVV apraiškomis Lietuvoje galima pavadinti vidaus audito ir kitų institucinių mechanizmų, skirtų viešųjų institucijų atsakomybei didinti, diegimą; viešųjų konkursų organizavimą; valstybės ir vietos savivaldos institucijose diegiamą strateginio biudžeto planavimą ir programinį finansavimą, kuriuo įtvirtinamas biudžeto formavimo pagal rezultatus principas; nevalstybinių viešųjų paslaugų tiekėjų – švietimo įstaigų, sveikatos priežiūros įstaigų, socialines paslaugas teikiančių organizacijų – veiklos plėtrą; paslaugų teikimą internetu ir kt.

1.2. Veiklos audito raidos etapai

Aptarti viešojo sektoriaus reformą lėmę socialiniai, ekonominiai, technologiniai ir kt. veiksniai skatino audito raidos pokyčius. Remiantis literatūros šaltinių analize, galima skirti tris viešojo sektoriaus audito raidos etapus:

- Pirmasis etapas – *tradicinis finansinis auditas*, orientuotas į finansinių ataskaitų tikrinimą ir jų tikrumo bei teisingumo patvirtinimą. Šiame etape daugiausia dėmesio skiriama siekiant išsiaiškinti, ar viskas teisėta ir teisinga procedūriniu požiūriu, ar skirtos biudžeto lėšos išleistos patvirtintiems tikslams ir laikantis nustatytos tvarkos, ar buvo nepatvirtintų išlaidų, korupcijos faktų ir pan.
- Antrasis etapas – *finansinis auditas*, orientuotas į išsamesnę duomenų kokybės analizę, vadinamą patvirtinimu. Tai parlamentui teikiamų ataskaitų patikimumo patvirtinimas. Svarbesnis tampa *sisteminis audito pobūdis*. Daugiau dėmesio skiriama institucijų valdymo sistemoms, ypač vidaus kontrolės efektyvumo vertinimui.
- Trečiasis etapas – *veiklos auditas*, kaip atskira audito rūšis. Tai visapusis veiklos vertinimas, kuriuo siekiama nustatyti, ar institucija savo veiklą vykdo vadovaudamasi ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais, parodyti veiklos tobulinimo galimybes. Dažniausiai aukščiausiojoje audito institucijoje (AAI) sukuriamas atskiras veiklos auditų padalinys.

Aptartas viešojo sektoriaus reformos poveikis audito ir kontrolės sistemoms iliustruojamas 1 pav.



1 pav. Viešojo sektoriaus reformos poveikis audito ir kontrolės sistemoms
Šaltinis: Daujotaitė (2010, p. 33).

Viešojo sektoriaus reformos iškėlė ne tik veiklos audito, bet ir vidaus audito poreikį.

Vidaus audito vaidmuo, susijęs su valdymo sprendimais, reikšmingai išaugo. Suprantama, kad funkciškai nepriklausomas vidaus auditas, atliekamas vykdant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, gali padėti užtikrinti, kad viešojo juridinio asmens veikla gerėtų. Vidaus auditas apibrėžiamas kaip aktyvi vidinė organizacijos funkcija, kurianti pridėtinę vertę, naudojant struktūruotą sisteminį požiūrį, įgalinantį vertinti ir tobulinti organizacijos rizikos valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų efektyvumą. Taigi vidaus auditas šiais laikais reiškia įvairiapusį organizacijos veiklos vertinimą, struktūruotą ir tarptautiniais profesinės praktikos standartais pagrįstą požiūrį į vidinius organizacijos procesus, rizikų identifikavimo ir valdymo visumą bei vidaus kontrolę.

Atlikta mokslinės literatūros analizė leidžia teigti, kad **veiklos audito teorija ir praktika formavosi kartu su vadybos mokslo koncepcijomis**. Jo funkcijos ir vaidmenys bėgant metams kito veikiami besikeičiančių visuomenės poreikių, ribotų išteklių, politinės padėties, mokslo pažangos. Evoliucijos pradžioje veiklos auditas buvo siejamas su programinio biudžeto sudarymo koncepcija. Programinio biudžeto sudarymo pagrindas – veiklos dalijimas į programas ir užduočių, kurias turi atlikti įvairios institucijos, apibrėžimas. Tai reiškia, kad kiekvienai programai ir institucijai turi būti iškelti konkretūs tikslai ir nustatyti reikiami ištekliai. Įgyvendindamos programinio valdymo principus šalių vyriausybės siekė, kad būtų efektyviau naudojamos valstybės biudžeto lėšos, o institucijų veikla būtų nukreipta į konkrečių rezultatų siekį (sukuriant kontrolės ir valdymo sistemas, didinančias finansinės

atsakomybės poreikį visuose valdymo lygmenyse). Tokiu principu sudaromas biudžetas kėlė poreikį, kad sistema įvertintų, kaip ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai buvo pasiekti tikslai, t. y. suformavo veiklos audito funkcijos atsiradimo poreikį. Siekiant įgyvendinti programinio valdymo principus ir reikalavimus, buvo kuriamos ir plėtojamos **veiklos audito koncepcijos.** Vėliau veiklos audito tyrimo sritys išsiplėtė, jis nebėra siejamas tik su biudžeto sudarymu, tačiau esmė iki šių dienų išliko ta pati – viešojo sektoriaus institucijų veiklos ir valdymo vertinimas.

Akademiniu požiūriu veiklos audito poreikis siejamas su racionaliu institucijų valdymu ir galimybe įvertinti jų veiklą.

Galima įžvelgti dvi būdingas veiklos audito raidos tendencijas: pradžioje svarbiausias vaidmuo teko kontrolės funkcijai, vėliau – nuo 1996 m. – svarbesnis tapo konsultacijų ir rekomendacijų teikimo vaidmuo.

Autoriai, savo įžvalgose apibendrindami priežastis, sukėlusias viešojo sektoriaus veiklos audito proveržį ir susidomėjimą šiuo fenomenu, nurodo daug įvairių socialinių, politinių ir ekonominių veiksnių. Literatūros šaltinių analizė leido sugrupuoti pagrindinius veiklos audito atsiradimą paskatinusius veiksnius nuo įtakingiausio iki mažiausiai įtakingo[7] – žr. 1 priedą.

Taigi vykdomos viešojo sektoriaus reformos lėmė socialinius, ekonominius aplinkos pokyčius. Kartu buvo formuojami ir formavosi nauji šio sektoriaus veiklos ir jo priežiūros bei kontrolės metodai. Be klasikinės viešojo sektoriaus priežiūros ir kontrolės sistemos, vertinančios finansines ataskaitas ir atitinkamų normų laikymąsi, vis daugiau dėmesio imta skirti visapusiškam veiklos vertinimui remiantis veiklos audito metodikomis. Pagal vyriausybės veikimo modelius atitikties auditą galima sieti su pagal apibrėžtas taisykles veikiančiu *biurokratijos modeliu*, o veiklos auditą – su *profesinės biurokratijos modeliu*, kuris dažniausiai grindžiamas objektyvumu, patirtimi ir profesionalumu. Vertinant reformų poveikį veikos auditui, reikėtų pabrėžti svarbiausią dalyką – daugiau dėmesio skiriama ne išteklių naudojimo kontrolei, o atskaitingumui už pasiektus rezultatus ir išdavas. Šis veiklos audito raidos aspektas tapo esminis, jis rodo, kad veiklos auditas gali būti svarbi vyriausybės atskaitingumo didinimo priemonė.

1.3. Auditą pagrindžiančių teorijų analizė

Mokslinės literatūros analizė leidžia daryti prielaidą, kad audito kilmę (nesvarbu, kokios rūšies) paaiškina **atstovaujamojo ir atstovo teorija**. Akivaizdu, kad nuo to laiko, kai turto savininkai patikėjo savo turto valdymą samdytiems asmenims, atsirado būtinybė

7 Pastaba: tai tik tam tikrų šaltinių ir jų autorių požiūris.

kontroliuoti[8] turto naudojimą ir šių asmenų veiklą. Tai reiškia, kad auditas vystėsi kaip savininko (vadinamo atstovaujamuoju), patikėjusio turto valdymą įgaliotam atstovui, rizikos mažinimo strategija. Atstovas turėjo parengti ataskaitas ir atsiskaityti atstovaujamajam už tinkamą turto naudojimą. Dėl fizinio atstumo, patirties stokos svarbiose veiklos srityse rizikos ir pan. atstovaujamasis samdė nepriklausomą trečiąją šalį (auditorių), kuris turėjo patvirtinti tų ataskaitų tikrumą ir teisingumą. Viešojo sektoriaus audito tikslai yra panašūs: jis apima viešosios organizacijos finansinių ataskaitų arba veiklos ar programos tikrinimą atstovaujamojo (kliento, o galiausiai – visų piliečių) vardu, dažniausiai viešajame sektoriuje atliekamą aukščiausiosios valstybinio audito institucijos (AAI).

Viešojo sektoriaus išorės auditas, sietinas su vykdomosios valdžios priežiūros funkcija, apima pagrindinę atstovaujamojo ir atstovo teorijos (angl. *Principal – agent theory*)[9] problemą – atstovaujamojo[10] ir atstovo[11] santykį, kai pastarasis veikia ne savo, o atstovaujamojo vardu. Anot M. Powerio (Power, 1997, p. 16), atstovaujamieji turi stebėti ir prižiūrėti atstovų veiklą, tačiau patys to daryti negali, nes tam yra būtini auditoriaus įgūdžiai. Kaip minėta, atstovavimo būtinybė grindžiama atstovaujamojo kvalifikacijos, laiko ar įgūdžių stoka. Vienas svarbiausių minėtos teorijos aspektų yra atstovų stebėjimo ir kontrolės galimybė, nes visuomet esti „paskatų" gerinti savo, o ne atstovaujamųjų gerovę. Taigi tinkamo atstovavimo ir galimo interesų konflikto klausimas svarbus ir viešojo sektoriaus audito teorijai.

Atstovaujamojo ir atstovo teorijos ištakos glūdi vienoje iš **mainų teorijos atšakų** – racionalaus pasirinkimo teorijoje. Tai maksimizuojančių pasirinkimų teorija. Ši teorija yra naujosios institucijų ekonomikos srities konstruktas. Pagal ją atstovai yra atstovaujamųjų pasirinkimo galimybė ir atstovaujamieji turėtų numatyti atstovams tam tikras paskatas, kad

---

8 Sąvoka *kontrolė* plačiai vartojama įvairiuose socialiniuose moksluose. Prancūzų kilmės žodis *controle* gali būti vartojamas keliomis reikšmėmis: 1) priežiūra; ko nors patikrinimas; lyginimas faktinės padėties su reikalaujama; 2) įstaiga arba asmenų grupė, tikrinantys kitų įstaigų arba asmenų veiklą, atsakomybę; 3) ko nors priežiūra (Tarptautinių žodžių žodynas, 2001). Etimologiniu aspektu žodis *kontrolė* reiškia priežiūrą, ko nors tikrinimą, veiklos ir atsakomybės tikrinimą; priežiūra gali reikšti saugojimą, stebėjimą, kontrolę, globojimą, rūpinimąsi. Reikia pažymėti, kad veiklos audito srityje sąvokų *kontrolė* ir *priežiūra* turinys yra skirtingas. Šiame darbe sąvoka *kontrolė* labiau atitinka sąvokos *priežiūra* turinį. Veiklos auditas, kaip sudėtinė bendros vykdomosios valdžios atskaitingumo sistemos dalis, padeda parlamentui vykdyti parlamentinę vykdomosios valdžios priežiūrą (tikrinimas, stebėjimas), nustatyti, ar Seimo priimti įstatymai, nutarimai įgyvendinami laikantis teisėtumo, ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo, skaidrumo ir kitų reikalavimų.

9 Kai kuriuose šaltiniuose atstovaujamojo ir atstovo teorija įvardijama terminais įgaliotojas ir įgaliotinis, pavyzdžiui, Europos Komisijos baltojoje knygoje dėl Europos valdymo (*European Governance – A White Paper*, COM (2001) 428).

10 Lietuvoje viešojo sektoriaus išorės audito atveju: *atstovaujamasis* – Seimas, valdantis biudžeto lėšas (tvirtina biudžetą), atsakingas už rezultatus mokesčių mokėtojams, sudarytas iš politinių partijų (o tai reiškia, kad turi daugiau kaip vieną politinę viziją), deleguoja valdžią *atstovui*, kuris yra atsakingas ir atskaitingas atstovaujamajam.

11 Atstovas – Vyriausybė, turinti atstovaujamojo deleguotus įgaliojimus, susijusius su išlaidomis, vadovaujama vienos politinės partijos (turi vieną politinę viziją), turinti savas politines darbotvarkes, kurios gali skirtis nuo atstovaujamojo darbotvarkių.

atstovai taptų „geru pasirinkimu“. Šią teoriją pagrindžia ir ekonominis racionalumas: procesas, per kurį atstovaujamieji pasirenka savo atstovus, yra galimybių ir sąnaudų funkcija. Tokia funkcija bus vykdoma efektyviai, jeigu atstovai bus skatinami tapti geru pasirinkimu atstovaujamiesiems. Vis dėlto viešajame sektoriuje ši funkcija susiduria su tam tikrais ribotumais, nes atstovaujamasis dažnai negali pasirinkti atstovo arba nustatyti jam tam tikrų sąlygų, jeigu jis tinkamai atlieka paskirtas funkcijas.

Atstovaujamojo ir atstovo teorija yra **mikrolygmens teorija**. Ji paaiškina, kas vyksta, kai atstovaujamasis deleguoja valdžią atstovui. Atstovas paprastai turi informacijos ar sugebėjimų, kurių atstovaujamasis stokoja. Atstovaujamojo problema kyla tada, kai atstovaujamojo ir atstovo interesai ar prioritetai yra skirtingi, o atstovas turi prieigą prie nuodugnesnės ir geresnės informacijos nei atstovaujamasis.

Viešojo sektoriaus audito atveju dėmesys turėtų būti sutelktas į atstovaujamojo ir atstovo tikslus. Jei abiejų šalių interesai – naudos maksimizavimas, yra svarus pagrindas manyti, kad atstovas ne visada veiks siekdamas didžiausios naudos atstovaujamajam. To pasekmė gali būti asimetrinės informacijos ar interesų konflikto tarp atstovaujamojo ir atstovo galimybė.

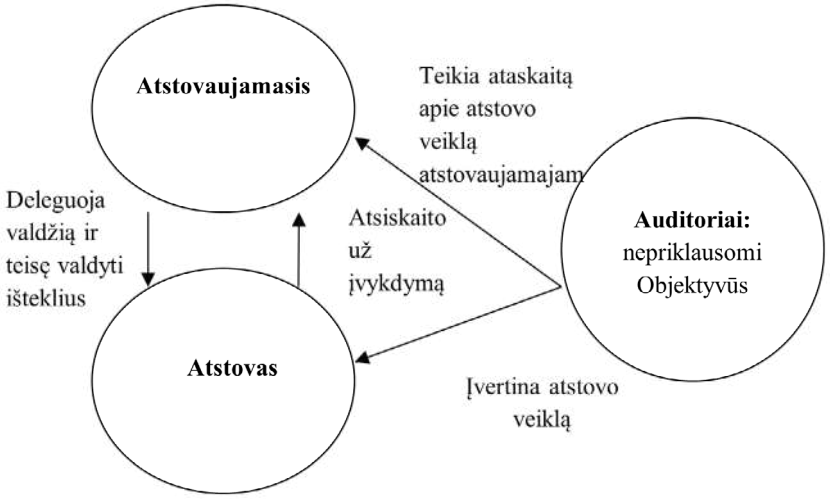
Atstovaujamojo ir atstovo teorijos pranašumas yra įgaliojimų grandinės[12] analizės galimybės, leidžiančios nagrinėti stipriųjų ir silpnųjų įgaliojimų grandinės ypatybių priežastis. Įgaliojimų perdavimo grandinės procesas kelia tokius esminius klausimus: ar iš tikrųjų atstovaujamasis žino, kad atstovas vykdo jam numatytas pareigas; ar atstovų informacija apie veiklas yra teisinga? Šie klausimai verčia pagalvoti, kaip atstovai turėtų būti kontroliuojami ir kaip jie turėtų atsiskaityti atstovaujamajam. Lemiamas veiksnys – disponavimas informacija. Paprastai deleguojančioji šalis turi mažiau informacijos apie tikrąją padėtį nei šalis, kuriai galia yra deleguojama. Vis dėlto deleguojančioji šalis turi įvairių priemonių, galinčių kompensuoti informacijos trūkumą.

Kontrolės sistema ir kokybiškai įvertinta informacija, gaunama iš išorės šaltinių, gali informuoti apie tikrąją padėtį ar veiksmų pasekmes nepriklausomai nuo atstovo. Šiuo tikslu atstovaujamasis samdo trečiąją šalį – aukščiausiąją audito instituciją[13], kurios pagrindinė užduotis – įvertinti atstovo veiklą, teikti informaciją (ataskaitas) apie tai atstovaujamajam ir taip mažinti informacijos asimetriją. Auditoriai turi įvertinti, ar atstovai tinkamai ir kokybiškai atlieka savo pareigas. Įtraukus trečiąją šalį (auditorius), gaunamas išplėstinis atstovaujamojo ir atstovo modelio variantas (2 pav.).

---

12 Pavyzdžiui, atstovaujamojoje demokratijoje įgaliojimų perdavimo grandinę, kuri prasideda rinkėjais ir baigiasi valdžią turinčiais asmenimis, sudaro keturios grandys. Lietuvos rinkėjai yra atstovaujami Seime. Seimas pagal santykį su Ministru Pirmininku ir Vyriausybe yra atstovaujamasis organas. Vyriausybė perduoda galią viešojo administravimo institucijoms. Savivaldybės lygmeniu egzistuoja tokie pat galios perdavimo tipai kaip ir nacionaliniu.

13 Lietuvoje – Valstybės kontrolę, Seimui atskaitingą aukščiausiąją audito instituciją, padedančią jam vykdyti parlamentinę vykdomosios valdžios priežiūrą.



2 pav. Atstovaujamojo, atstovo ir auditoriaus modelis
Šaltinis: Daujotaitė (2010, p. 27).

Esminiu šio modelio komponentu laikytinas vykdomosios valdžios *atskaitingumo* principas. O tai yra vienas iš penkių gero valdymo principų (kiti keturi – atvirumas, dalyvavimas, veiksmingumas, nuoseklumas) (Europos Komisija, 2001, p. 428). **Sąvoka *atskaitingumas*** yra palyginti nauja viešojo administravimo žodyne, todėl jos reikšmė ne visada aiški. Ji dažnai vartojama kaip sąvokų *atsakomybė*, įsipareigojimas sinonimas. Atskaitingumas reiškia, kad: 1) įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžių funkcijos turi būti aiškiai apibrėžtos; 2) kiekviena institucija privalo prisiimti atsakomybę už tai, ką ji daro; 3) kiekvieno lygmens atstovų – ir politiką kuriančių, ir ją vykdančių – veikla ir atsakomybė turi būti aiškiai apibrėžta (Europos Komisija, 2001, p. 10). Atskaitingumas nėra atsakomybės nustatymas. Ši užduotis jau būna atlikta. Atskaitingumas atsiranda prisiėmus pareigas ir siekiant įgyvendinti tai, kas numatyta. Iš to išplaukia, kad atskaitingumas suponuoja *atstovo pareigą atsiskaityti* už jam *atstovaujamojo numatytų pareigų* vykdymo kokybę ir įsipareigojimą būti atsakingam už galimas atsiskaitymo pasekmes (tai reiškia, kad informacija turi būti objektyvi, aktuali, išsami). Viešasis atskaitingumas įgalina asmenis, vadovaujančius valstybinėms programoms ar ministerijoms, prisiimti atsakomybę už efektyvų ir veiksmingą jų valdymą ir pareigą atsiskaityti visuomenei už jų veiklos įgyvendinimą.

Atskleisti, kaip viešojo sektoriaus įstaigos ir organizacijos organizuoja ir vykdo savo veiklą ir atlieka joms patikėtas užduotis, padeda veiklos auditas, atliekamas aukščiausiųjų audito institucijų[14]. Veiklos auditas nustato ne tik esamas, bet ir tikėtinas problemas. Todėl tai yra svarbi prevencijos priemonė. Kita vertus, veiklos auditu siekiama padėti audituojamoms

14 AAI veiklos nauda ir poveikis teoriniu ir praktiniu aspektais smulkiau aptariami tolesniuose skyriuose.

institucijoms gerinti savo veiklos rezultatus ir informuoti visuomenę, mokesčių mokėtojus apie tai, kaip naudojami valstybės ištekliai. Galima teigti, kad veiklos auditas prisideda prie atskaitingumo ir skaidrumo, kaip fundamentalių kiekvienos valstybės demokratinių vertybių, būtinų užtikrinant tinkamą viešųjų lėšų valdymą piliečių ir mokesčių mokėtojų vardu, įgyvendinimo.

Apibendrinant pagrindines šio poskyrio mintis teigtina, kad demokratinio atskaitingumo aspektu veiklos auditas traktuotinas kaip auditas, pateikiantis profesionaliai struktūruotą ir nepriklausomą informaciją apie įvairius atskaitingumo proceso dalyvius. Galima teigti, kad atstovaujamojo ir atstovo teorija yra svarbi veiklos audito teorijai, nes padeda pagrįsti įstatymų vykdomosios valdžios tinkamo atstovavimo ir galimo interesų konflikto aspektus. Šis modelis gali būti taikytinas įgaliojimų perdavimo grandinės analizei ir silpnų viešojo administravimo sričių paieškai[15]. Remiantis užsienio šalių tyrėjų atliktų viešojo sektoriaus tyrimų rezultatais galima teigti, kad atstovaujamojo ir atstovo teorija gali padėti geriau suprasti viešojo administravimo problemines sritis ir papildyti veiklos audito studijų būdus, orientuotus į procesus ir kokybę.

1.4. Veiklos audito reglamentavimo ir institucinis aspektai (autorė Dovilė Mingėlaitė[16])

Pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys viešojo sektoriaus veiklos auditą Lietuvoje, yra susiję su aukščiausiosios valstybinio audito institucijos – Valstybės kontrolės – veiklos reglamentavimu.

Valstybės kontrolės, kaip aukščiausiosios valstybinio audito institucijos, veiklos teisiniai pagrindai yra nustatyti Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatyme, kituose įstatymuose, Lietuvos Respublikos pasirašytose tarptautinėse sutartyse ir kituose teisės aktuose.

Atlikta Lietuvos valstybinį auditą reglamentuojančių teisės aktų – Lietuvos Respublikos Konstitucijos (1992), Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo (1995) ir jo pakeitimo įstatymų (2001, 2021), Valstybės kontrolės parengtų audito metodinių vadovų – ir Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) profesinių nutarimų sistemos (IFPP) oficialių dokumentų (INTOSAI principų, INTOSAI tarptautinių aukščiausiųjų institucijų standartų (TAAIS) ir INTOSAI gairių (GUID)) analizė leidžia teigti, kad teisiniai pagrindai yra suformuoti ir apima pagrindinius tarptautiniu mastu priimtus audito principus.

---

15 Žiūrint iš šiandienos perspektyvos, vykdomosios valdžios atskaitingumas Lietuvoje nėra pakankamas. Tai galima paaiškinti tuo, kad stokojama viešos informacijos apie Vyriausybės ir ministerijų veiksmus vykdant Valstybės kontrolės rekomendacijas, ekonominę jų įgyvendinimo naudą.

16 Dovilė Mingėlaitė – Mykolo Romerio universiteto Viešojo valdymo ir verslo fakulteto Verslo ir ekonomikos instituto lektorė.

Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtinti Valstybės kontrolės konstituciniai pagrindai: nustatytas jos institucinis pagrindas (Valstybės kontrolės sistemą ir įgaliojimus nustato įstatymas; 133 straipsnio 1 dalis), valstybės kontrolieriaus skyrimo ir priesaikos tvarka (Valstybės kontrolei vadovauja valstybės kontrolierius, kurį penkerių metų kadencijai Respublikos Prezidento teikimu skiria Seimas. Pradėdamas eiti pareigas, valstybės kontrolierius prisiekia, o priesaikos turinį nustato įstatymas; 133 straipsnio 2 ir 3 dalys), pagrindinės funkcijos (prižiūrėti valstybės turto valdymo ir naudojimo teisėtumą ir valstybės biudžeto vykdymą; 134 straipsnio 1 dalis) ir atskaitomybė Seimui (valstybės kontrolierius teikia Seimui išvadą apie metinę biudžeto įvykdymo apyskaitą; 134 straipsnio 2 dalis).

Valstybės kontrolės įstatyme[17] reglamentuojamas Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės – aukščiausiosios audito institucijos – statusas, veiklos teisiniai pagrindai ir principai, apibrėžiami jos uždaviniai ir kompetencija, organizacinė struktūra, finansavimo ir išorinio vertinimo tvarka, auditorių teisės ir pareigos, audituojamų subjektų teisės ir pareigos, valstybinio audito rekomendacijų teikimas ir jų įgyvendinimo stebėsena bei atskaitomybė Seimui, taip pat nustatomos darbuotojų darbo sąlygos.

Lietuvos Respublikos Seimas, 2001 m. gruodžio 13 d. priėmęs naujos redakcijos Valstybės kontrolės įstatymą[18], kuris įsigaliojo 2002 m. kovo 1 d., įtvirtino Valstybės kontrolės naują teisinį statusą – Valstybės kontrolė iš aukščiausiosios ekonominės finansinės kontrolės institucijos tapo aukščiausiąja valstybinio audito institucija. Šiuo įstatymu nacionalinėje teisėje buvo įteisintas valstybinis auditas, įtvirtinti tarptautinėje praktikoje priimti aukščiausiųjų audito institucijų ir auditorių principai, tarptautinėje praktikoje taikomi Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos INTOSAI priimti tarptautiniai standartai ir įteisintas valstybinis veiklos ir finansinis auditai. Valstybės kontrolė atsisakė audito institucijai nebūdingų kvotos funkcijų ir revizijų, atliekamų pagal teisėsaugos institucijų pavedimus, ir iš esmės pakeitė Valstybės kontrolės veiklos strategiją – prioritetas teikiamas gerokai platesnei institucijos prevencinei veiklai, užkertančiai kelią pažeidimams[19].

2015 m. sausio 1 d. įsigaliojusiu Valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 2, 4, 6, 9 ir

---

17 Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 pakeitimo įstatymas (TAR, 2021-01-07, Nr. 255).

18 Įstatymas parengtas remiantis SIGMA ekspertų rekomendacijomis, siekiant tobulinti valstybinį auditą pagal tarptautinius standartus ir demokratinių valstybių institucijų gerąją praktiką, taip pat įvertinant Lietuvos specifiką. Ši metodinė ir institucinė parama reikšmingai prisidėjo prie viešųjų finansų kontrolės sistemos ir valstybinės atskaitomybės stiprinimo, ypač buvo svarbi siekiant atitikti stojimo į Europos Sąjungą reikalavimams. Vienas iš svarbiausių Valstybės kontrolės, kaip aukščiausiosios valstybinio audito institucijos, veiklos principų yra nepriklausomumas. Šis principas įtvirtintas Valstybės kontrolės įstatyme. Valstybės kontrolė yra atskaitinga Seimui, tiesiogiai tvirtinančiam šiai institucijai skiriamų asignavimų dydį tam tikrų metų biudžeto patvirtinimo įstatyme.

19 Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo projekto aiškinamasis raštas Nr. IXP-906 (2001-07-30).

23 straipsnių pakeitimo įstatymu[20] Valstybės kontrolei pavesta vykdyti biudžeto politikos kontrolės institucijos funkcijas pagal Fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstitucinį įstatymą[21]. Tai reiškia, kad Valstybės kontrolė ne tik atlieka metinių ataskaitų rinkinių ir veiklos auditus, bet ir stebi Fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstituciniame įstatyme nustatytų taisyklių laikymąsi, rengia ir teikia Lietuvos Respublikos Seimui išvadas ir skelbia jas viešai.

Nuo 2021 m. liepos 1 d., įsigaliojus naujos redakcijos Valstybės kontrolės įstatymui[22], Valstybės kontrolės valstybiniai auditoriai ir kiti darbuotojai nepriskiriami valstybės tarnybos sistemai, todėl jiems netaikomas Valstybės tarnybos įstatymas. Valstybės kontrolės auditorių ir kitų darbuotojų veikla, asmenų priėmimo į Valstybės kontrolę reikalavimai, Valstybės kontrolės darbuotojų atleidimo iš darbo pagrindai ir sąlygos bei darbuotojų socialinės garantijos reglamentuojamos Valstybės kontrolės įstatyme ir Darbo kodekse. Šis statuso pakeitimas atitinka tarptautinių aukščiausiųjų audito institucijų standartus, reikalaujančius vengti auditoriaus dalyvavimo bendroje su audituojamais subjektais administruojamoje valstybės tarnybos sistemoje, todėl mažina interesų konflikto riziką audituojant valstybės tarnybos sistemą ir atitinka valstybinių auditorių nepriklausomumo reikalavimus[23].

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės darbuotojų etikos kodekse apibrėžiamos institucijai privalomos etikos vertybės, jas atitinkantys elgesio principai ir bendrieji reikalavimai visiems Valstybės kontrolės darbuotojams, taip pat nustatomi specialieji reikalavimai valstybiniams auditoriams ir darbuotojams, atliekantiems kitus vertinimus vykdant pareigas Valstybės kontrolėje ir laisvu nuo pareigų Valstybės kontrolėje atlikimo laiku[24].

Valstybės kontrolei, kaip aukščiausiajai valstybinio audito institucijai, keliami *uždaviniai* yra įtvirtinti Valstybės kontrolės įstatymo 7 straipsnyje: 1) prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas; 2) skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės

---

20 Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 2, 4, 6, 9 ir 23 straipsnių pakeitimo įstatymas. Teisės aktų registras (TAR), 2014-11-13, Nr. 16779.
Šiame įstatyme apibrėžta sąvoka *biudžeto politikos kontrolė*. Tai – Lietuvos Respublikos fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstituciniame įstatyme nustatytų taisyklių laikymosi ir užduočių vykdymo stebėsena, išvadų rengimas, teikimas Lietuvos Respublikos Seimui ir viešas šių išvadų skelbimas (2 straipsnio 2 dalis).

21 Biudžeto politikos kontrolės institucija – institucija, atsakinga už Fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstituciniame įstatyme nustatytų taisyklių laikymosi ir užduočių vykdymo stebėseną ir įgaliota rengti, teikti Lietuvos Respublikos Seimui ir įstatymų nustatyta tvarka viešai skelbti šiame įstatyme nustatytas išvadas (Lietuvos Respublikos fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstitucinio įstatymo (TAR, 2014-11-18, Nr. 17028) 2 straipsnio 1 dalis).

22 Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 pakeitimo įstatymas (TAR, 2021-01-07, Nr. 255).

23 Valstybės kontrolė, „Įsigalioja naujos redakcijos Valstybės kontrolės įstatymas: didėja institucijos savarankiškumas, stiprinama rekomendacijų įgyvendinimo kontrolė“. Žiūrėta 2025 m. rugsėjo 17 d. Prieiga per internetą: https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/VK_naujienlaiskis/VK_naujienlaiskis_2021-06.pdf.

24 2021 m. birželio 23 d. Valstybės kontrolieriaus įsakymo Nr. VE-117 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės darbuotojų etikos kodekso patvirtinimo“ (TAR, 2021-07-01, Nr. 15076) I skyriaus 1 punktas.

sistemai ir į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui; 3) stebėti, kaip laikomasi Fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstituciniame įstatyme nustatytų taisyklių ir kaip vykdomos užduotys, užtikrinti viešųjų finansų skaidrumą ir atskaitomybę[25].

Valstybės kontrolė, įgyvendindama jai pavestus uždavinius, atlieka trijų tipų (*finansinį, atitikties ir veiklos*) valstybinį auditą. *Finansinis auditas* – valstybinio audito tipas, kai vertinami audituojamo subjekto metinių ataskaitų rinkinių duomenys ir pareiškiama nepriklausoma auditoriaus nuomonė (2 straipsnio 3 dalis). *Atitikties auditas* – valstybinio audito tipas, kai vertinama audituojamo subjekto veiklos atitiktis teisės aktų ir (ar) kitiems reikalavimams ir gali būti pareiškiama nepriklausoma auditoriaus nuomonė (2 straipsnio 1 dalis). *Veiklos auditas* – valstybinio audito tipas, kai vertinama audituojamo subjekto veikla ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu (2 straipsnio 12 dalis). Atitikties auditas gali būti atliekamas kartu su finansiniu arba veiklos auditu (12 straipsnio 1 dalis). Valstybinis auditas atliekamas vadovaujantis tarptautiniais audito standartais ir tarptautiniais aukščiausiųjų audito institucijų standartais (12 straipsnio 2 dalis).

Valstybės kontrolės *audituojamo subjekto* sąvoka taip pat įtvirtinta Valstybės kontrolės įstatyme: tai yra viešojo sektoriaus subjektas arba kitas juridinis asmuo, kuriam suteiktas ar perduotas valstybės turtas ir (ar) kuriam viešojo sektoriaus subjektas daro lemiamą poveikį[26], kuriuose Valstybės kontrolė atlieka valstybinį auditą, biudžeto politikos kontrolę ir kitą veiklą, įgyvendindama Valstybės kontrolės įstatyme nustatytus uždavinius (2 straipsnio 5 dalis).

Pagal Valstybės kontrolės įstatymo 8 straipsnio 2 dalį Valstybės kontrolė, kaip aukščiausioji audito institucija, *kiekvienais metais atlieka šiuos auditus*: 1) valstybės metinių ataskaitų rinkinio (jį sudaro valstybės pažangos ataskaita; valstybės metinių finansinių ataskaitų rinkinys; valstybės metinių biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinys)[27]; 2) valstybės socialinių fondų metinių ataskaitų rinkinio (jį sudaro Valstybinio socialinio draudimo fondo metinių ataskaitų rinkinys; Garantinio fondo metinių ataskaitų rinkinys; Ilgalaikio darbo išmokų fondo metinių ataskaitų rinkinys); 3) Privalomojo sveikatos draudimo fondo metinių ataskaitų rinkinio; 4) Pensijų anuitetų fondo metinių ataskaitų rinkinio; 5) nacionalinio metinių

25 Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo Nr. I-907 pakeitimo įstatymas (TAR, 2021-01-07, Nr. 255).

26 *Lemiamas poveikis* – poveikis kitam subjektui, atsirandantis, kai viešojo sektoriaus subjektas: 1) įgyvendina valstybės valdomose įmonėse ir savivaldybių valdomose įmonėse savininko (akcijų valdytojo) ir pelno nesiekiančiuose juridiniuose asmenyse savininko teises ir pareigas arba 2) turi daugiau kaip pusę kito subjekto dalyvių balsavimo teisių, arba 3) pagal susitarimus su kitais subjekto dalyviais gali spręsti, kaip panaudoti daugiau kaip pusę to subjekto dalyvių balsų, arba 4) turi teisę rinkti (skirti) arba atšaukti (atleisti) subjekto vadovą, daugumą subjekto valdymo ar priežiūros organo narių, arba 5) turi teisę priimti sprendimą likviduoti subjektą ir gauti didžiąją paskirstomo grynojo turto ar nuosavo kapitalo dalį (2 straipsnio 8 dalis). Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas (TAR, 2020-10-13, i. k. 2020-21245).

27 Lietuvos Respublikos Seimo tvirtinamų metinių ataskaitų rinkinių sudėtis yra nurodyta Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo (TAR, 2020-10-13, i. k. 2020-21245) 10 straipsnyje.

ataskaitų rinkinio (jį sudaro valstybės viešojo sektoriaus subjektų, visų savivaldybių viešojo sektoriaus subjektų, valstybės socialinių fondų, Privalomojo sveikatos draudimo fondo ir Pensijų anuitetų fondo į vieną viešojo sektoriaus subjekto ataskaitų rinkinį konsoliduoti duomenys apie finansinę būklę, veiklos rezultatus, pinigų srautus ir savivaldybių biudžetų vykdymo duomenys; nacionalinio metinių ataskaitų rinkinio aiškinamajame rašte teikiama ir informacija apie valstybės skolą). Atlikusi nurodytų metinių ataskaitų rinkinių auditus, Valstybės kontrolė teikia valstybinio audito išvadas ir valstybinio audito ataskaitas Seimui ir šiuos ataskaitų rinkinius parengusiems viešojo sektoriaus subjektams. Taip pat Valstybės kontrolė audituoja valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą. Pažymėtina, kad savivaldybių biudžetų vykdymą ir turto valdymą, naudojimą bei disponavimą juo Valstybės kontrolė audituoja tokia apimtimi ir tokiais atvejais, kaip nustatyta Valstybės kontrolės įstatymo 13 straipsnyje, įskaitant jos metinį veiklos planą ir kitus įstatyme numatytus pagrindus (8 straipsnio 3 dalis). Valstybės kontrolė, kaip aukščiausioji audito institucija, pagal valstybės kontrolieriaus nustatytą tvarką atlieka savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų atlikto audito išorinę peržiūrą (8 straipsnio 6 dalis). Be, to, Valstybės kontrolė, kaip aukščiausioji audito institucija, gali atlikti Lietuvos banko veiklos auditą, išskyrus Europos centrinių bankų sistemos ir Eurosistemos uždavinių vykdymą, nepažeisdama Lietuvos banko nepriklausomų išorės auditorių veiklos. Valstybės kontrolė privalo atsižvelgti į Lietuvos banko nepriklausomumą ir negali duoti nurodymų Lietuvos bankui, Lietuvos banko valdybai, valdybos nariams, kai šie atlieka funkcijas, susijusias su Europos centrinių bankų sistemos ir Eurosistemos uždaviniais (8 straipsnio 5 dalis).

Valstybės kontrolė, vykdydama biudžeto politikos kontrolės institucijos funkcijas pagal Fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstitucinį įstatymą, teikia Seimui: 1) *išvadą* dėl praėjusių metų struktūrinio postūmio užduoties neįvykdymo priežasčių pagrįstumo ir priemonių šiai užduočiai įvykdyti tinkamumo (per 30 darbo dienų po to, kai Vyriausybė ar jos įgaliota institucija Seimui pateikia praėjusių metų struktūrinio postūmio užduoties[28] įvykdymo ir struktūrinio valdžios sektoriaus balanso rodiklio ataskaitą); 2) *išvadą* dėl struktūrinio postūmio užduoties, nustatomos Lietuvos Respublikos tam tikrų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekte, ir šiai užduočiai įvykdyti reikalingų papildomų priemonių (pinigine išraiška) poreikio (per 15 darbo dienų kiekvieną kartą po to, kai Vyriausybė pateikia Lietuvos Respublikos tam tikrų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo (jo pakeitimo

28 Struktūrinio postūmio užduotis – tam tikrų metų struktūrinio valdžios sektoriaus balanso rodiklio postūmio vidutinio laikotarpio tikslo link užduotis, kurios rezultatas skaičiuojamas kaip procentas nuo bendrojo vidaus produkto (toliau – BVP) to meto kainomis ir apvalinamas vieno skaitmens po kablelio tikslumu (Lietuvos Respublikos fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstitucinio įstatymo (TAR, 2014-11-18, Nr. 17028) 2 straipsnio 3 dalis.

įstatymo) projektą Seimui); 3) *išvadą* dėl ekonominės raidos scenarijaus tvirtinimo (per 7 darbo dienas nuo Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos ekonominės raidos scenarijaus viešo paskelbimo); 4) *išvadą* dėl susidariusios arba numatomos padėties atitikties išskirtinių aplinkybių sąvokai pagal 1997 m. liepos 7 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1466/97 dėl biudžeto būklės priežiūros stiprinimo ir ekonominės politikos priežiūros bei koordinavimo, su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2011 m. lapkričio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (ES) Nr. 1175/2011, nuostatas (per 7 darbo dienas nuo Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos ekonominės raidos scenarijaus viešo paskelbimo); 5) *išvadą* dėl Vyriausybės pasiūlytų tvirtinti Seimui struktūrinio postūmio užduočių ir priemonių šioms užduotims įvykdyti gairių atitikties Fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstituciniame įstatyme nustatytiems reikalavimams dėl vidutinio laikotarpio tikslo pasiekimo laiko (per 15 darbo dienų po to, kai Vyriausybė pateikia Seimui struktūrinio postūmio užduočių ir priemonių šioms užduotims įvykdyti gairių pasiūlymą); 6) Lietuvos stabilumo programos *vertinimo ataskaitą* (per 7 darbo dienas nuo Lietuvos stabilumo tam tikrų metų programos viešo paskelbimo); 7) savivaldybių biudžetų atitikties Fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstitucinio įstatymo 4 straipsnio 2 ir 4–7 dalyse nustatytoms taisyklėms ir neatitikties šioms taisyklėms ištaisymo *vertinimo ataskaitą* (iki kiekvienų metų birželio 30 dienos).

Įgyvendindama jai pavestus uždavinius ir vykdydama tam reikalingą veiklą, Valstybės kontrolė savarankiškai nustato metiniame veiklos plane numatomos veiklos apimtį. Šį planą kasmet, pristatęs Seimo Audito komitetui, tvirtina valstybės kontrolierius. Metiniame veiklos plane numatomais auditais ir vertinimais siekiama užtikrinti, kad būtų identifikuotos svarbiausios viešojo sektoriaus rizikos ir atlikti Valstybės kontrolės įstatyme numatyti valstybiniai auditai ir kiti vertinimai. Pažymėtina, kad Seimas nutarimu gali pavesti Valstybės kontrolei, kaip aukščiausiajai audito institucijai, atlikti jos metiniame veiklos plane nenumatytą valstybinį auditą pagal aukščiausiosios audito institucijos kompetenciją (13 straipsnis).

Vadovaujantis Valstybės kontrolės įstatymo 11 straipsnio 1 dalimi, valstybiniai auditoriai ir Valstybės kontrolės darbuotojai, atliekantys kitus vertinimus, turi teisę: 1) savarankiškai pasirinkti darbo procedūras; 2) gauti prašomus pateikti dokumentus ir informaciją, reikalingus veiklai vykdyti; 3) tikrinti subjekto turtą ir įsipareigojimus, atlikti kitus būtinus veiksmus; 4) gauti reikiamus rašytinius paaiškinimus; 5) surašyti administracinių nusižengimų protokolus; 6) elektroninių ryšių tinklais neatlygintinai gauti iš valstybės ir savivaldybių institucijų ir įstaigų, valstybės informacinių sistemų ir registrų duomenis ir informaciją, reikalingus veiklai vykdyti; 7) gauti iš ekspertizės įstaigų išvadas pagal pateiktus dokumentus; 8) pasitelkti reikiamų sričių specialistus ir įstaigas.

Kartu su šiomis teisėmis Valstybės kontrolės įstatyme yra nustatytos ir pareigos, kurių valstybiniai auditoriai ir Valstybės kontrolės darbuotojai, atliekantys kitus vertinimus,

privalo laikytis: 1) gerbti subjekto teises ir teisėtus interesus; 2) neskelbti atlikto audito ar vertinimo duomenų ir viešai jų nevertinti tol, kol nepasirašyta audito ar vertinimo ataskaita ar išvada (11 straipsnio 2 dalis).

Įstatyme taip pat reglamentuojamos audituojamo subjekto teisės ir pareigos, pvz., audituojamas subjektas turi teisę susipažinti su valstybinio audito ar kito vertinimo dokumento projektu ir per Valstybės kontrolės nustatytą ne trumpesnį kaip 10 darbo dienų terminą pateikti dėl jo pastabas. Dėl Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme nustatytų valstybinio audito dokumentų Valstybės kontrolė gali nustatyti trumpesnį susipažinimo ir pastabų pateikimo Valstybės kontrolei terminą (14 straipsnio 1 dalis). Subjektas privalo užtikrinti teisę valstybiniams auditoriams ir Valstybės kontrolės darbuotojams, atliekantiems kitus vertinimus, laisvai patekti į patalpas, gauti dokumentus, tikrinti informacijos šaltinius ir gauti duomenis (įskaitant informaciją elektroninių ryšių tinklais), taip pat susitikti su subjekto vadovais ir darbuotojais ir gauti jų rašytinius paaiškinimus; sudaryti tinkamas darbo sąlygas valstybiniams auditoriams ir Valstybės kontrolės darbuotojams, atliekantiems kitus vertinimus; per rekomendacijų įgyvendinimo plane nurodytą terminą informuoti aukščiausiąją audito instituciją, kaip įgyvendinamos valstybinio audito rekomendacijos (14 straipsnio 2, 3 ir 4 dalys).

Įgyvendindama savo funkcijas, Valstybės kontrolė *bendradarbiauja* su Lietuvos Respublikoje veikiančiomis institucijomis, įmonėmis ir organizacijomis, o nustačiusi esminių pažeidimų praneša apie tai Seimui, Vyriausybei, teisėsaugos ar kitoms viešojo administravimo institucijoms ir įstaigoms ir prireikus imasi kitų prevencinių priemonių (17 straipsnis). Taip pat Valstybės kontrolė palaiko tarptautinius ryšius su Europos Audito Rūmais, kitų valstybių aukščiausiosiomis audito, nepriklausomomis fiskalinėmis ir kitomis institucijomis ir, kaip aukščiausioji audito institucija, dalyvauja Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI), jos padalinio EUROSAI, Europos Sąjungos aukščiausiųjų audito institucijų ryšių palaikymo komiteto veikloje ir kitoje tarptautinėje veikloje (18 straipsnis).

Metodinio reglamentavimo pagrindai. Įvairių pasaulio šalių viešojo sektoriaus auditą sieja vienodas INTOSAI standartų taikymas. Kaip minėta, kiekviena valstybė turi savo aukščiausiąją valstybinio audito instituciją (AAI). Šių institucijų pavadinimų, steigimo, veiklos organizavimo ir įgaliojimų įvairovė netrukdo joms vykdyti tas pačias funkcijas ir remtis INTOSAI ir kitais tarptautiniais audito standartais ir rekomendacijomis. Ši galimybė tapo

realybe, daugumai pasaulio šalių AAI susivienijus ir įkūrus INTOSAI[29]. INTOSAI yra autonominė, nepriklausoma, nepolitinė organizacija. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė yra visateisė INTOSAI ir jos padalinio Europoje EUROSAI (*European Organization of Supreme Audit Institutions*) narė. INTOSAI šiuo metu vienija 189 visateises nares (AAI) ir 4 asocijuotąsias nares. Tai autoritetinga tarptautinė organizacija, padedanti AAI prisitaikyti prie didėjančių reikalavimų, skatinti patirties ir audito srities naujovių sklaidą.

Nors INTOSAI skelbiami audito standartai yra tik rekomendacinio pobūdžio, tačiau jais, kaip geriausia audito praktika, vadovaujasi viso pasaulio AAI. Šie standartai AAI laikomi audito rezultatų kokybės vertinimo kriterijais. Audito standartų nustatymo tikslas – sukurti kriterijus ir (ar) bendruosius apmatus, kurių privalo laikytis auditorius, kad jo veiksmai ir tikrinimo procedūros būtų tikslingos, sistemingos ir subalansuotos (Puškorius, 2004, p. 10).

INTOSAI audito standartai yra audito procedūrų ir praktikos sistema, kuria turi būti vadovaujamasi atliekant viešojo sektoriaus auditą. Šiuos standartus taiko kiekvienos valstybės AAI, atsižvelgiant į jos konstitucines, teisines ir kitas sąlygas. Pagrindinius audito standartus sudaro esminės hipotezės, prielaidos, loginiai principai ir reikalavimai. Jie padeda auditoriui pasirinkti konkrečius audito etapus, procedūras ir apimtį.

INTOSAI audito standartus sudaro pagrindiniai postulatai, bendrieji audito standartai, audito darbo standartai ir audito ataskaitų standartai.

Pagrindiniai postulatai, kuriuos skelbia INTOSAI: a) visais reikšmingais klausimais AAI turėtų taikyti INTOSAI audito standartus; b) AAI sprendimus turėtų priimti savarankiškai; c) siekiant kontroliuoti valstybės išteklius valdančius asmenis ir ūkio subjektus svarbu, kad atskaitingumo procesas būtų aiškiai apibrėžtas ir efektyviai veikiantis; d) vyriausybė turėtų nuolat tobulinti informacijos, kontrolės, vertinimo ir ataskaitų rengimo sistemas ir taip gerinti atskaitingumo procesą, o už finansinių ataskaitų ir kitos informacijos formos tikslumą bei turinio išsamumą yra atsakinga audituojamo subjekto vadovybė; e) valstybinės institucijos turėtų būti atsakingos už nustatytų finansinių ataskaitų apskaitos standartų skelbimą

29 1953 m. Jungtinių Tautų, Pasaulio banko ir stambiųjų metropolijų bei valstybių donorių iniciatyva įkurta INTOSAI numatė, kad dėl globalizacijos ir dekolonizavimo procesų vis daugiau lėšų bus skiriama besivystančioms, vadinamosioms trečiojo pasaulio, šalims. Šių lėšų naudojimo tikslingumą, efektyvumą ir skaidrumą galėjo užtikrinti tik vienodai suprantami apskaitos ir audito principai bei reikalavimai. Daugiau kaip prieš pusę amžiaus šis unifikavimo procesas susidūrė su jau susiklosčiusiomis labai skirtingomis išsivysčiusių šalių apskaitos, kontrolės ir audito sistemomis, atspindinčiomis istorinę šalių raidą, mentalitetą, politinės sistemos ypatumus. Akivaizdu, kad tokiomis sąlygomis nebūtų įmanoma siekti visiško unifikavimo, todėl buvo pasirinktas bendrų principų ir vertybių deklaravimo kelias. Taip pat akivaizdu, kad principais pagrįstas požiūris į valstybinį auditą yra pranašesnis už išsamias taisykles, nes sukuria tvirtą struktūrą, pagal kurią įvairių šalių AAI gali derinti savo veiksmus. Jis taip pat leidžia valstybinio auditoriaus profesijai ir jos priežiūros institucijoms lanksčiai, greitai, efektyviai reaguoti į viešojo sektoriaus ar audito aplinkos plėtrą. Taip išvengiama pernelyg teisinio ir nelankstaus požiūrio, galinčio rastis taikant reguliavimą taisyklėmis, į tai, kas leidžiama, o kas ne. Principais pagrįstas požiūris gali apimti beveik visus atvejus ir individualias aplinkybes, kurios gali kilti dirbant skirtingose tarptautinėse teisinėse aplinkose.

ir informacijos atskleidimą, atsižvelgiant į vyriausybės reikalavimus; f) nuoseklus nustatytų apskaitos standartų taikymas turėtų garantuoti, kad būtų pateikiamos teisingos išvados dėl finansinės būklės ir veiklos rezultatų; g) tinkama vidaus kontrolė labai sumažina klaidų ir pažeidimų atsiradimo galimybę; h) įstatymai ir kiti teisės aktai turėtų skatinti audituojamus subjektus bendradarbiauti su AAI ir teikti jai duomenis, būtinus išsamiam veiklos auditui atlikti; i) AAI audito veikla turėtų būti vykdoma atsižvelgiant į AAI įgaliojimus (mandatą); j) AAI turėtų nuolat tobulinti veiklos rezultatų teisėtumo tikrinimo priemones.

Bendrieji audito standartai. Šiuose standartuose nustatomi auditoriaus kvalifikacijos reikalavimai, kad jis galėtų kompetentingai ir efektyviai atlikti užduotis, susijusias su audito darbo ir audito ataskaitų standartais. Juose nurodyta, jog AAI turėtų sukurti strategiją ir nustatyti procedūras, kad institucijoje būtų rengiami audito metodiniai vadovai, kita metodinė medžiaga ir audito vykdymo instrukcijos. AAI turėtų suformuluoti veiklos organizavimo politiką ir veikti taip, kad joje būtų nuolat tikrinamas vidaus veiklos standartų ir procedūrų rezultatyvumas ir efektyvumas. AAI turėtų sukurti savo darbo kokybės sistemą.

Audito darbo standartai – tai schema, kuria remiantis atliekamas auditas ir vadovaujama jo atlikimui. Audito darbo standartų tikslas – nustatyti kriterijus arba bendrą schemą, pagal kurią būtų planuojamos tikslingos, sisteminės ir suderintos užduotys auditoriui. Šios užduotys ir audito veiksmai yra taisyklės, kuriomis auditorius, kaip audito įrodymų rinkėjas, turi vadovautis, siekdamas užsibrėžtų rezultatų. Audito darbo standartai yra susiję su bendraisiais standartais, t. y. esminiais audito užduočių reikalavimais, ir audito ataskaitų rengimo standartais, nes šių standartų įgyvendinimo rezultatai yra audito nuomonės ar ataskaitos pagrindas.

Audito ataskaitų standartai. Parengti bendras, visais atvejais tinkančias taisykles neįmanoma, tad šis standartas yra labiau rekomendacinio pobūdžio. Sąvoka *ataskaitos* reiškia ir per teisėtumo (finansinį) auditą parengtą auditoriaus nuomonę bei kitas pastabas dėl tikrinamo subjekto finansinių ataskaitų, ir veiklos audito ataskaitas. Dėl aiškumo reikia pasakyti, kad finansinio audito ataskaita vadinama nuomone. *Auditoriaus nuomonė dėl finansinių ataskaitų* yra pateikiama glaustai, standartine forma ir atspindi įvairių testų ir kitus audito darbo rezultatus. Auditorius turi nustatyti, ar tikrintos operacijos atitinka galiojančių įstatymų ir taisyklių reikalavimus, ir pranešti apie kontrolės sistemų pažeidžiamumą, neteisėtus veiksmus ir apgaulę. *Veiklos audito ataskaitoje* auditorius pateikia informaciją, ar ištekliai naudojami ekonomiškai ir rezultatyviai, ar pasiekti nustatyti tikslai. Tokių ataskaitų turinys ir apimtis gali labai skirtis, pavyzdžiui, jose gali būti išvados dėl išteklių naudojimo tinkamumo, gali būti aptariamos strategijos ir programos ar rekomenduojama ką nors pakeisti arba patobulinti.

Audito standartų interpretacijos ir aiškinimai yra INTOSAI valdybos prerogatyva. Teisė keisti audito standartus suteikta INTOSAI kongresui.

Pažymėtina, kad pirmieji veiklos audito standartų projektai buvo parengti ir patvirtinti 1987 m. INTOSAI komiteto ekspertų posėdyje. 1989 m. šie standartai paskelbti kaip savarankiški ir rekomenduotini taikyti veiklos auditorių praktiniame darbe. Akivaizdu, jog standartai turi būti taikomi kūrybiškai, atidžiai išnagrinėjus audito tikslus, tikrinamos organizacijos ar sistemos veiklos ypatumus, padėtį ir organizacijos darbo sąlygas apibūdinančią aplinką ir kitus veiksnius.

Instituciniai pagrindai – lanksčios valstybinio audito valdymo sistemos, kurios visi elementai būtų veiksmingi, kūrimas ir efektyvi veikla. Valstybės kontrolės misija – skatinti viešojo sektoriaus pažangą ir visuomenei būtinus pokyčius. Valstybės kontrolės veiklos sritis apima valstybės valdymo, regioninės politikos ir viešojo administravimo valstybės veiklą[30].

Valstybės kontrolė, įgyvendindama savo funkcijas, bendradarbiauja su daugeliu institucijų: Seimu, ypač Seimo Audito komitetu, Finansų ministerija, Savivaldybių kontrolierių asociacija ir kitomis institucijomis. Bendradarbiavimas su Seimu yra svarbi valstybės turto priežiūros dalis. Vykdydamas parlamentinę vykdomosios valdžios kontrolę, Seimas naudojasi valstybinio audito rezultatais kaip viena iš parlamentinės kontrolės sistemos dalių ir siekia, kad subjektai, kuriuose Valstybės kontrolė atliko valstybinį auditą, įgyvendintų valstybinio audito rekomendacijas. Valstybės kontrolė vykdo išorinę savivaldybių kontrolierių atlikto audito peržiūrą. Su Finansų ministerija bendradarbiaujama diegiant pažangius biudžeto valdymo ir vidaus kontrolės metodus viešajame sektoriuje, su Vidaus auditorių asociacija, Savivaldybių kontrolierių asociacija, Lietuvos auditorių rūmais – tobulinant auditą ir apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, viešojo sektoriaus auditavimo metodikas ir standartus.

Valstybės kontrolė taip pat palaiko ryšius su užsienio šalių aukščiausiosiomis audito institucijomis. Viena iš svarbiausių šio bendradarbiavimo išraiškų yra kartu atliekami tarptautiniai auditai.

SANTRAUKA

- ***Įsidėmėkite svarbiausius veiklos audito tikslo teiginius:*** „<...> konstruktyviai skatinti ekonomišką, efektyvų ir rezultatyvų valdymą, padedantį užtikrinti didesnį **atskaitingumą** ir skaidrumą“[31]. Veiklos audito pagrindiniame tiksle minimas ***skaidrumas*** apibūdinamas kaip pagalba parlamentui, visuomenei, vyriausybės subjektams ir žiniasklaidai suprasti,

30 Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, „2025–2027 metų strateginis veiklos planas“. Žiūrėta 2025 m. spalio 24 d. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/Administracine_informacija/2025-2027_metu_Strateginis_veiklos_planas.pdf.

31 INTOSAI standartai (2016).

kaip vykdoma veikla ir kokie yra jos rezultatai. Gyventojams pateikiama informacija ir sukuriamas tobulėjimo, mokymosi ir padėties gerinimo pagrindas.

Sąvoka *atskaitingumas* yra palyginti nauja viešojo administravimo žodyne, todėl jos reikšmė ne visada aiški. Ji dažnai vartojama kaip sąvokų *atsakomybė* ir įsipareigojimas sinonimas. Atskaitingumas reiškia, kad: 1) įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžių funkcijos turi būti aiškiai apibrėžtos; 2) kiekviena institucija privalo prisiimti atsakomybę už tai, ką ji daro; 3) kiekvieno lygmens atstovų – ir politiką kuriančių, ir ją vykdančių – veikla ir atsakomybė turi būti aiškiai apibrėžta (Europos Komisija, 2001, p. 10). Atskaitingumas nėra atsakomybės nustatymas. Ši užduotis jau būna atlikta. **Atskaitingumas** atsiranda prisiėmus pareigas ir siekiant įgyvendinti tai, kas numatyta.

Veiklos audito funkcijos ir vaidmenys nuolat kinta, veikiami besikeičiančių visuomenės poreikių, ribotų išteklių, politinės padėties, mokslo pažangos.

Akademiniu požiūriu veiklos audito poreikis siejamas su racionaliu institucijų valdymu ir galimybe įvertinti jų veiklą.

► ***Apibūdinkite Limos deklaracijos teiginio esminius aspektus. Savarankiškai perskaitykite šią deklaraciją.***

Kaip nurodyta viename iš pamatinių viešojo sektoriaus audito dokumentų Limos deklaracijoje, „[a]uditas – ne savitikslė, o būtina reguliavimo sistemos dalis, kurios tikslas – atskleisti nukrypimus nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo principų pažeidimus, kad būtų galima kuo anksčiau pataisyti padėtį“[32].

◆ Viešajame sektoriuje ypač svarbus tampa ne formalus teisės aktų laikymasis, o efektyvus, rezultatyvus ir racionalus valdymas. Atliekant veiklos auditus reikia atsižvelgti ne tiek į kontrolę ir procesus, kiek į pasiektus veiklos rezultatus, t. y. būtina įvertinti per auditą nustatytų faktų poveikį ekonomiškumui, efektyvumui ir rezultatyvumui.

Klausimai savirefleksijai

- Kas yra viešojo sektoriaus veiklos auditas?
- Kokios yra pagrindinės veiklos audito atsiradimo priežastys?
- Kokie yra veiklos audito tikslai?
- Kada veiklos auditas atsirado Lietuvoje?
- Kokios teorijos pagrindžia audito kilmę?
- Kas yra audito institucijos teisiniai pagrindai?

---

32 Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija. Dėl audito principų gairių (1977) žr. http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti.shtml. Limos deklaracija – svarbiausias INTOSAI dokumentas, suteikiantis INTOSAI veiklai filosofinį ir koncepcinį pagrindą. Visas šio dokumento pavadinimas – INTOSAI deklaracija dėl viešųjų finansų kontrolės svarbiausiųjų direktyvų. Ši deklaracija buvo priimta 1977 metais INTOSAI IX kongrese Peru sostinėje Limoje, todėl šiam dokumentui prigijo Limos deklaracijos pavadinimas.

- Kas yra audito metodiniai pagrindai?
- Kas yra INTOSAI ir EUROSAI?
- Kokias funkcijas atlieka Valstybės kontrolė?

1 skyriaus literatūra

1. Astrauskas, A. (2006). Vietos savivaldos institucijų vieta viešojo valdymo sistemoje ir valdymo problemos Lietuvoje. Iš *Savivaldos institucijų socialinis politinis veiksmingumas* (p. 203–215). S. Puškorius (red.). Vilnius: Mykolo Romerio universiteto leidybos centras.
2. Bourdieu, P. (1977). *Outline of a theory of practice*. Cambridge: Cambridge University Press.
3. Daujotaitė, D. (2010). *Veiklos audito modelis viešojo sektoriaus valdymui modernizuoti*. Kaunas: Lithuanian Academic Libraries Network.
4. Domarkas, V. (2005). Viešojo administravimo raidos aktualijos. *Viešoji politika ir administravimas*, 13.
5. Domarkas, V. (2011). Viešojo administravimo paradigmos kaitos atspindžiai dešimtmečio pabaigos publikacijose. *Viešoji politika ir administravimas*, *10*(1), 9–16.
6. Europos Komisija (2001). Baltoji knyga dėl Europos valdymo (European governance - A white paper), COM/2001/0428 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52001DC0428.
7. Hood, Ch. (1998). The Art of the State. Oxford university press.
8. Hood, Ch., James, O., Jones, G., Scott, C. ir Travers, T. (1999). *Regulation inside Government: Waste-Watchers, Quality Police, and Sleazebusters*. New York: Oxford University Press. doi: 10.1093/0198280998.001.0001.
9. Jurgutis, V. (1938). *Pinigai*. Kaunas.
10. Kuhn, T. S. (2003). *Mokslo revoliucijų struktūra*. Vilnius: Pradai.
11. OECD. Public Management Committee (1994). *Performance Measurement in Government: Issues and Illustrations*. Paris: Organization of Economic Co-operation and Development.
12. Pollitt, Ch. (1999). The management-Audit interface. Iš Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Pollitt, C., Summa, H. ir Waerness, M (Eds.). *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries* (p. 56–65). Oxford, New York. https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198296003.003.0004.
13. Pollitt, Ch. ir Bouckaert, G. (2003). *Viešojo valdymo reforma. Lyginamoji analizė*. Vilnius: Algarvė.
14. Pollitt, Ch., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H. ir Waerness, M. (1999). *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries.* Oxford University Press.
15. Pollitt, Ch. ir Summa, H. (1997). *Performance audit and public management reform*. University of Vermont.
16. Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.
17. Puškorius, S. (2004). *Veiklos auditas*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas.

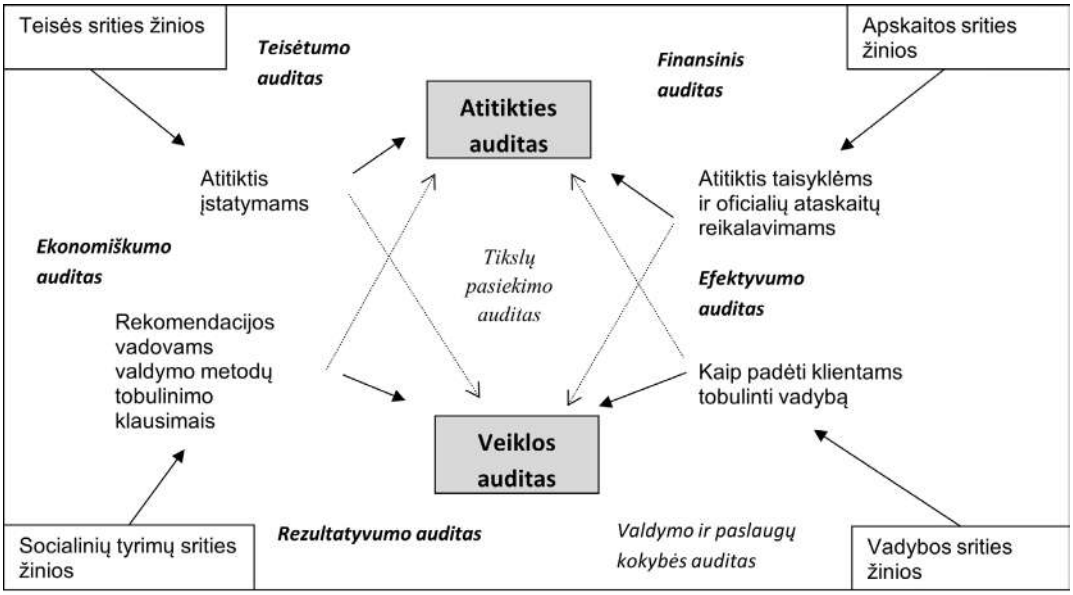
18. Puškorius, S. ir Raipa, A. (2002). Teoriniai viešojo sektoriaus veiklos modernizavimo aspektai. *Viešoji politika ir administravimas*, 2.
19. Raipa, A. (2002). Viešoji politika ir viešasis administravimas: raida, struktūra ir sąveika. *Viešoji politika ir administravimas,* 1.
20. Smalskys, V. (2008). Viešojo valdymo modernizavimo aspektai ir įgyvendinimo problemos. *Viešoji politika ir administravimas*, 24.
21. *Tarptautinių žodžių žodynas* (2001). Bendorienė A., Jukna G., Grigas F. ir kt. (sud.). Vilnius: Alma littera.

2. VEIKLOS AUDITO SAMPRATA IR REIKŠMĖ AUDITO SISTEMOJE

2.1. Viešojo sektoriaus audito rūšys

Viešojo sektoriaus 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. Viešojo sektoriaus institucijų vadovai, kuriems patikėtos valstybės lėšos, yra atsakingi už tinkamą patikėtų lėšų panaudojimą, be to, turi garantuoti numatytų programų, užduočių ir tikslų įvykdymą. Jie privalo pateikti finansines ataskaitas apie lėšas ir jų naudojimą, o auditas turi patikrinti, ar šios ataskaitos teisingos. Tai finansinio audito sritis. Apibendrinant egzistuojančius finansinio audito apibrėžimus, galima teigti, kad daugelyje šaltinių vyrauja tokie reikšminiai žodžiai: 1) nepriklausomas finansinių atskaitų tikrinimas; 2) finansinių ataskaitų vertinimas tikrumo, teisingumo ir teisėtumo požiūriu; 3) nuomonės apie audituoto finansinių ataskaitų rinkinio tikrumą, teisingumą ir teisėtumą pareiškimas.

Kaip minėta, pastaruoju metu nebeužtenka vien finansinės informacijos ir atitikties tikrinimo ir vertinimo, t. y. finansinių ataskaitų audito informacijos. Vykdomos viešojo valdymo reformos, tokios kaip valdymo decentralizacija, į rezultatus orientuotas valdymas ir kitos, lėmė kardinalius vertinimo pokyčius. Susiformavo veiklos audito, kurio atliekami veiklos vertinimai nustatytų pasiektus veiklos rezultatus ir jų poveikį, poreikis. **Veiklos audito sritis yra veiklos vertinimas**. Veiklos auditas skatina audituojamą subjektą daugiau dėmesio skirti veiklos ekonomiškumui, efektyvumui, rezultatyvumui, o teikiamos rekomendacijos padeda tobulinti veiklą, taupyti lėšas, mažinti išlaidas, gerinti paslaugų kokybę, stiprinti valdymo, administracinius, organizacinius procesus, siekti nustatytų tikslų. Šiuos teiginius pagrindžia pagrindinis veiklos audito tikslas teikti objektyvią informaciją organizacijos vadovybei, kad ji galėtų formuoti efektyvią valdymo politiką, priimti teisingus sprendimus, susijusius su veiklos gerinimu ir jos plėtojimu. Taigi tik žinant, kokie trūkumai būdingi konkrečiai organizacijai, programai ar sistemai, galima numatyti sėkmingos veiklos gaires. Išskiriamos trys viešojo sektoriaus audito rūšys: finansinis, atitikties ir veiklos auditas (3 pav.).



Šaltinis: sudaryta Daujotaitės (2010) pagal Pollitt, Ch. (1999, p. 106)

Tiesioginis ryšys

Netiesioginis ryšys

3 pav. Viešojo sektoriaus audito rūšys

3 pav. pateiktų audito rūšių ir jų vertinimo sričių analizė rodo, jog veiklos auditoriui neužtenka gerai išmanyti teisės ar viešųjų organizacijų apskaitos sritis ir įvertinti audituojamo subjekto atitiktį teisės normoms ar apskaitos ir finansinių ataskaitų reikalavimams – jis turi įgyti mokslinio tiriamojo ir vertinamojo darbo žinių ir įgūdžių, kad galėtų pateikti rekomendacijas dėl valdymo metodų tobulinimo. Veiklos auditorius taip pat turi turėti vadybos srities žinių ir įgūdžių, kad galėtų konsultuoti, patarti, kaip galima tobulinti veiklą ir vadybą. Didelę reikšmę turi ir asmeninės auditoriaus savybės: analitiniai gebėjimai, kūrybiškumas, imlumas, bendravimo įgūdžiai, sąžiningumas, gebėjimas vertinti, taikyti „protingumo kriterijų“, ištvermė, mokėjimas žodžiu ir raštu dėstyti mintis ir kt. (INTOSAI audito standartai, 2001, 2.1.4–2.1.10). Taigi, nors veiklos auditas yra mišrios formos, vis dėlto jis išsaugo audito tradiciją kaip esmę. Veiklos auditas, atstovaudamas šiuolaikinei audito vizijai, aprėpia ir tradicinio finansinio audito, ir vadybos klausimus, apimdamas daugelio kitų disciplinų žinias (Bourn, 2007, p. 84).

Atlikta lyginamoji analizė (1 lentelė) pagal pasirinktus kriterijus leido nustatyti būdingus finansinio ir veiklos audito bruožus ir šių audito rūšių panašumus bei skirtybes.

1 lentelė. Viešojo sektoriaus finansinio ir veiklos audito palyginimas

Lyginimo kriterijus	Finansinis auditas	Veiklos auditas
Tyrimo objektas	Finansinės, biudžeto vykdymo ir (ar) kitos ataskaitos (tiriama apskaitos sistema, vidaus kontrolė).	Veiklos kryptys, programa, organizacija, valdymo sistemos, valdymas[33].
Tikslas	Įvertinimas, ar finansinės, biudžeto vykdymo ir (ar) kitos ataskaitos parodo tikrą ir teisingą subjekto būklę, ar jų informacija pagrįsta, išsami, patikima. Auditas orientuotas į pateisinamuosius dokumentus.	Įvertinimas, ar valstybės ištekliai naudojami ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai. Auditas orientuotas į subjekto veiklos tikslus, galutinius ir tarpinius veiklos rezultatus.
Audito problema	Auditui atlikti problema nebūtina.	Auditas atliekamas tik suformulavus problemą.
Metodai	Audito metodai labiau standartizuoti, naudojamų metodų skaičius ribotas.	Audito metodai nestandartizuoti – kiekviename audito projekte jie gali skirtis.
Audito kriterijai	Tiriama atitiktis finansinėms normoms, normatyvams, teisės aktų reikalavimams (teisėtumo tikrinimas).	Tiriamas veiklos ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas, o teisėtumas vertinamas tik tada, kai, neįvertinus subjekto veiklos ir atitikties teisės aktų reikalavimams, negalima pateikti objektyvios išvados.
Vertinimo kriterijai	Standartizuoti, teisės ir norminiuose aktuose nustatyti visų auditų kriterijai. Auditas orientuotas į kiekybinį vertinimą, vadovaujamasi finansiniais rodikliais ir juos reglamentuojančiais standartais.	Vertinimo kriterijai per kiekvieną auditą gali skirtis – juos nustato auditorius. Auditas orientuotas į kokybinį vertinimą. Veiklai vertinti, be finansinių rodiklių ir juos reglamentuojančių standartų, reikalingi kiti (ne finansiniai) veiklą apibūdinantys rodikliai, veiklą reguliuojantys standartai, palyginamoji panašių subjektų veikla ir nustatyti subjekto tikslai.
Bendradarbiavimas	Daugiau bendraujama su apskaitą tvarkančiu personalu. Per auditą nagrinėjama apskaitos informacija.	Bendraujama su įvairiu subjekto personalu, išorės ekspertais ir pan. Per auditą daugiau dirbama su žmonėmis.

33 *Veiklos kryptis* suprantama kaip pastangos pasiekti tam tikrus tikslus, remiantis tam tikrais ištekliais ir per tam tikrą laiką. *Programa* – tai tarpusavyje susijusių teisinių, finansinių ir kitokių priemonių rinkinys, skirtas tam tikrai vyriausybės ar įstaigos veiklos krypčiai įgyvendinti. *Organizaciją* galima apibrėžti įvairiai, tačiau dažniausiai šis terminas reiškia žmonių, struktūrų ir procesų, siekiančių tam tikrų tikslų, visumą. Valdymas suprantamas kaip sprendimai, veiksmai, taisyklės, skirti žmonių, finansiniams ir materialiniams ištekliams valdyti, apskaityti ir paskirstyti. Tai dažniausiai susiję su organizacijos vidaus veikla.

Lyginimo kriterijus	Finansinis auditas	Veiklos auditas
Testai ir procedūros	Numatyti audito standartuose (reikalavimuose). Išlaidų naudingumo analizė neatliekama.	Panašūs kaip ir finansinio audito, tačiau praktikoje rečiau taikomi. Viena iš pagrindinių atliekamo audito krypčių – išlaidų naudingumo analizė.
Darbo dokumentai	Audito darbo dokumentai labiau standartizuoti.	Standartizuotų darbo dokumentų naudojimas ribotas.
Audito rezultatų įforminimas	Audito rezultatai įforminami audito ataskaitoje ir standartizuotos formos audito išvadoje.	Audito rezultatai įforminami tik audito ataskaitoje. Rekomendacijos dėl veiklos tobulinimo pateikiamos audito ataskaitoje. Audito ataskaitų struktūra ir turinys skiriasi – tai priklauso nuo audito problemos.
Audito periodiškumas	Auditas atliekamas reguliariai, dažniausiai kasmet tuose pačiuose audituojamuose subjektuose.	Auditas atliekamas nereguliariai. Nesikartoja kasmet nei subjektų, nei temų aspektu. Audito objektai ir subjektai parenkami pagal problemų reikšmingumą.
Laikotarpis	Atliekamas praėjusio laikotarpio auditas – analizuojami įvykę faktai.	Per auditą gali būti atsižvelgiama į įvykdytą, šiuo metu vykdomą ar būsimą veiklą, t. y. teikiami ateities veiklos tobulinimo siūlymai.

Šaltinis: parengta pagal 100-asis TAAIS (2019); Mackevičius (2001); Puškorius (2004); EAR (2023).

1 lentelėje pateikta lyginamoji analizė rodo, jog *veiklos* ir *finansinis* auditas skiriasi ne tik teoriniais pagrindais, bet ir praktiniais darbo aspektais. Pagrindinis šių audito rūšių panašumas siejamas su audito procesu, per kurį numatoma audito apimtis, taikomi panašūs audito įrodymų rinkimo metodai (testai ir audito procedūros). Audito procese ir finansų, ir veiklos auditoriai naudoja pažangias technologijas, taiko standartizuotas audito procedūras ir testus, siekdami objektyviai pagrįsti savo nuomonę. Tačiau tai ir tėra visi audito rūšių panašumai. Skiriasi finansinio ir veiklos audito objektas, tikslas, vertinimo kriterijai, rezultatų įforminimo dokumentai ir kiti svarbūs aspektai. Veiklos auditoriai domisi efektyvumu, rezultatyvumu, o finansų auditoriai kreipia dėmesį į finansinių ataskaitų tikslumą ir teisingumą.

Kalbant apie pagrindinius skirtumus pabrėžtina, kad tradicinis finansinio audito modelis apima pasikartojantį metinių finansinių ataskaitų tikrinimą, o veiklos auditas paprastai vykdomas kaip individualiai pritaikytas projektas. Finansinis auditas yra sistema, reglamentuojama oficialiose taisyklėse ir techninių procedūrų aprašuose. Tai daugiau atitikties teisėtumo

reguliacijai patvirtinimas (Pollitt ir kt., 1999, p. 16)[34].

Vertinant praktinį veiklos audito aspektą, skirtini tokie veiklos auditui būdingi bruožai:

- veiklos auditas nėra įprastinis auditas, baigiamas formaliomis išvadomis. Jis nėra kilęs iš privataus sektoriaus audito veiklos;
- tai nepriklausomas tyrimas, atliekamas neperiodiškai, orientuotas į viešojo atskaitingumo vaidmens didinimą;
- savo pobūdžiu veiklos auditas yra plačios apimties ir atviras vertinimams bei interpretacijoms;
- veiklos auditas turi būti pagrįstas daugeliu tyrimo ir vertinimo metodų, t. y. reikia taikyti daugiau specialių metodų (*ad hoc*), jam reikia kitokių įgūdžių nei tradiciniam finansiniam auditui;
- tai nėra audito forma, grindžiama kontroliniais klausimais.

Finansiniam auditui taikomi gana griežti standartai, o veiklos auditas lankstesnis temų pasirinkties, audito tikslų, metodų ir išvadų požiūriu.

Apibendrinant galima teigti, kad stiprėjant viešojo sektoriaus modernizavimo tendencijoms veiklos audito reikšmė didėja, tačiau finansinio audito reikšmė dėl to nemažėja.

2.2. Veiklos audito koncepcijos analizė

Įvairiose šalyse veiklos auditas įvardijimas nevienodai. Įvardijimo problemą tyrę G. Qi (2002) ir kt. pateikė įvairių pasaulyje egzistuojančių veiklos audito įvardijimų anglų kalba pavyzdžių: *operational auditing*, *program auditing*, *results auditing*, *comprehensive auditing*, *management-oriented auditing*, *value-for-money auditing*, *effectiveness auditing*, *efficiency auditing*. Vis dėlto dažniausiai vartojami terminai – vertės, gaunamos už pinigus, auditas (angl. *value for money audit*, sutrumpintai VFM) arba veiklos auditas (angl. *performance audit*). Praktikoje ir mokslinėje literatūroje šios sąvokos vartojamos kaip sinonimai, o pasirinkimą vartoti vieną ar kitą terminą dažniausiai lemia šio termino paplitimas konkrečios šalies praktikoje. Pavyzdžiui, termino *value for money audit* santrumpa VFM plačiau vartojama anglakalbėse šalyse – JAV, Jungtinėje Karalystėje, Kanadoje, Australijoje, Naujojoje Zelandijoje (Jacobs, 1998; Funnell ir Cooper, 1998), o terminas *performance audit*, lietuviškai – veiklos auditas, daugiau paplitęs Europos, Skandinavijos šalyse (Pollitt, 2003; Barzelay, 1997). Lietuvos mokslinėje literatūroje ir teisės aktuose vartojamas terminas *veiklos auditas* (Valstybės kontrolės įstatymas, 2001; Puškorius, 2004; Mackevičius, 2001), atitinkantis anglų

34 *Finansinis auditas* – tai sistemingas objektyvių įrodymų, susijusių su finansinėse ataskaitose pateiktais tvirtinimais, rinkimo ir įvertinimo procesas, siekiant nustatyti tų tvirtinimų ir nustatytų kriterijų atitiktį, ir gautų rezultatų perdavimas suinteresuotiems vartotojams (Daujotaitė, 2006). Finansinio (teisėtumo) audito tikslas – įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolę, įskaitant finansų valdymą, audituojamo subjekto turto (valstybės ar savivaldybės) valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę dėl finansinių ir kitų ataskaitų tikrumo, teisingumo, teisėtumo.

kalbos terminą *performance audit*. Terminas *veiklos auditas* perteikia pačią šio reiškinio esmę – tai veiklos ir jos rezultatų vertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais.

Sąvoka *veiklos auditas* skirtingų autorių interpretuojama įvairiai. Pirmasis (1967) profesinėje literatūroje šiuolaikinio išorės veiklos audito apibūdinimą pateikė JAV mokslininkas **L. Knightonas**. Jo teigimu, **veiklos auditas** yra nepriklausomas tikrinimas, atliekamas išorės auditorių, siekiant įvertinti ir pateikti įstatymų leidėjui objektyvią informaciją apie valstybinių institucijų vadovų atsakomybę (pareigą), t. y. ar jie patikimai, rezultatyviai ir efektyviai valdė valstybines programas. Patikimumas parodo, ar programos buvo vykdomos (arba ne) pagal nustatytus tikslus ir įstatymų leidėjo lūkesčius. Rezultatyvumas atskleidžia, ar buvo pasiekti planuoti programos tikslai. Efektyvumas nurodo, ar programa buvo įgyvendinta (arba ne) mažiausiomis sąnaudomis, išvengiant nereikalingo švaistymo (Knighton, 1967).

Veiklos audito sampratą nagrinėjo daugelis mokslininkų. Atlikta veiklos audito apibrėžčių analizė parodė, kad ir mokslinėje literatūroje, ir auditą reglamentuojančiuose dokumentuose veiklos auditas apibūdinamas įvairiai, pabrėžiant vieną ar kitą jo aspektą, tačiau dėl esminių veiklos audito dedamųjų autorių nuomonės sutampa, t. y. veiklos auditas apibrėžiamas kaip audituojamo subjekto veiklos ekonomiškumo (angl. *economy*), efektyvumo (angl. *efficiency*) ir rezultatyvumo (kai kuriuose cituojamuose šaltiniuose vadinamo veiksmingumu) (angl. *effectiveness*) tikrinimas ir vertinimas. Šie trys veiklos audito struktūriniai elementai, dar vadinami 3E koncepcija, sudaro veiklos audito esmę.

Įvairiuose šaltiniuose pateiktų veiklos audito apibrėžčių panašumai ir skirtumai pateikti 2 priede. Dažniausiai veiklos auditas nagrinėjamas pagal 3E koncepciją.

Praktikoje viešojo sektoriaus veikla yra vertinama ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais, šie kriterijai išlieka nepakitę. Vis dėlto pastaruoju metu mokslinėje literatūroje įžvelgiama tendencija, kad 3E principai nebeapima viso veiklos tyrimo lauko. Veiklos audito sąvokos neišsamumo idėją iškėlė Irawan ir Mcintyre-Mills (2016), taip pat nagrinėja Šalienė (2020). Jų teigimu, veiklos auditas, atliekamas susitelkiant tik į ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo aspektus, yra nepakankamas. Būtina atsižvelgti į **aplinkos ir tvarumo matmenis** ir į politikos ir vyriausybės sprendimų pasekmes dabartinei ir būsimai gyvenimo kartoms. Autoriai pažymi, kad visuomenės tobulėjimas negali priklausyti tik nuo administracinių ar ekonominių aspektų pagerėjimo, kurie vertinami pagal 3E kriterijų. Taip pat reikėtų atsižvelgti į gyvenimo kokybės ir aplinkosaugos dimensijų pagerėjimą. Tam, kad būtų galima vertinti aplinkosaugos dimensiją, Irawan ir Mcintyre-Mills (2016) pasiūlė papildyti 3E koncepciją ketvirtuoju E – ekologija. Ketvirtasis E yra orientuotas į politikos ir vyriausybės sprendimų padarinius dabartinei ir būsimoms gyvenimo kartoms ekologijos srityje (Irawan ir Mcintyre-Mills, 2016). Ketvirtasis E tampa veiklos vertinimo požiūriu

reaguojant į pasaulines aplinkos saugojimo ir taršos didėjimo aktualijas pasaulyje. Dažnu atveju laikantis ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūrio priimami valdymo sprendimai neužtikrina, kad būtų apsaugota gamta, tinkamai perdirbamos atliekos, naudojami ekologiški energijos išgavimo sprendimai ir kt. Būtinybė išsaugoti tinkamą gyvų organizmų santykį su gyvenamąja aplinka reikalauja papildomų išlaidų, kurių investavimo grąža bus jaučiama tik ilguoju laikotarpiu, galbūt net po kelių kartų̃. Pavyzdžiui, tam tikrų gyvūnų ar augalų rūšių išsaugojimas, užtikrinant balansą gamtoje, ar geresnė žmonių fizinė ir psichinė sveikata. Žvelgiant iš žmogaus gerovės perspektyvos, ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principai gali būti taikomi ne visada.

Panašių įžvalgų galima rasti ir tarptautiniuose aukščiausiųjų audito institucijų standartuose. Pavyzdžiui, 3100-ajame TAAIS siūloma kartu su ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais įtraukti **teisingumo** principą ir laikyti jį ketvirtuoju pagrindiniu veiklos audito principu. Nurodoma, kad teisingumas gali būti laikomas papildoma veiklos audito tema arba į jį gali būti atsižvelgiama nagrinėjant rezultatyvumo klausimus, pavyzdžiui, gali būti aptariami tokie klausimai kaip vienodos galimybės gauti informaciją ar regioninių skirtumų poveikis (3100-asis TAAIS).

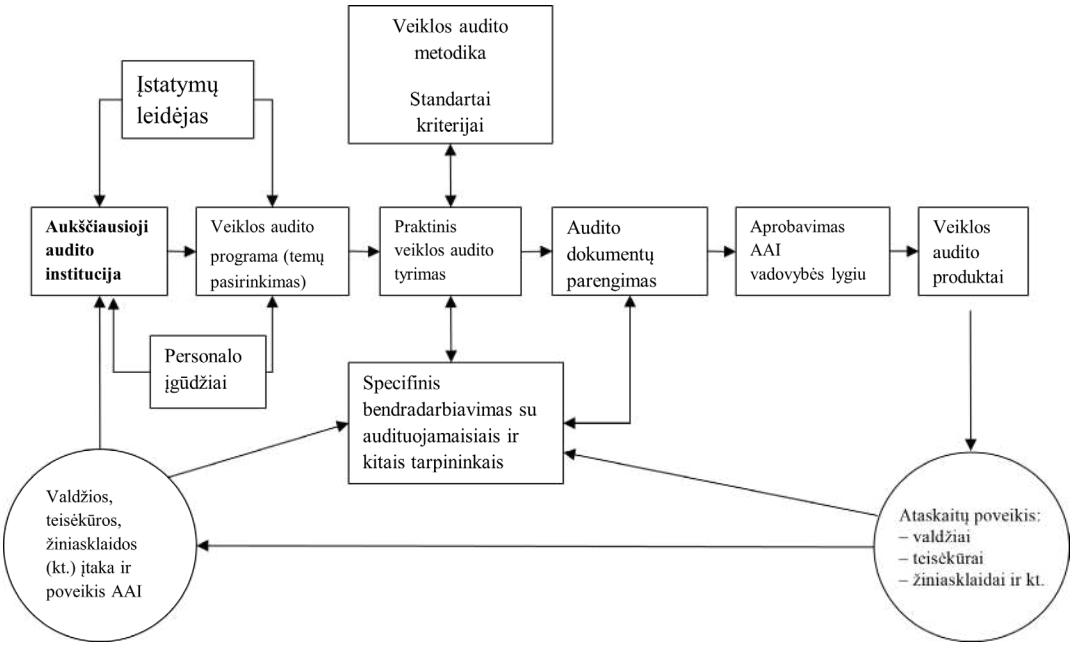
Taigi veiklos auditą šių laikų supratimu galima apibrėžti kaip specifinę kontrolės funkciją, skirtą organizacijų veiklos, programų ir (ar) sistemų funkcionalumui vertinti ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais, siekiant atskleisti tiriamos veiklos problemas, ir veiklos ir valdymo pažangai inicijuoti. Šiame apibūdinime pabrėžiami tokie svarbiausi dalykai: 1) veiklos auditas yra specifinė kontrolės funkcija; 2) jis apima įvairių organizacijų, įvairių sričių tikrinimą ir vertinimą; 3) veiklos sritys (finansiniai, žmogiškieji, materialieji, valdymo ir kiti ištekliai bei reiškiniai) tikrinamos ir vertinamos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais; 4) teikiamos rekomendacijos dėl esamos padėties gerinimo. Išvardyti veiklos audito ypatumai išskiria šią audito rūšį kaip specifinę, reikalaujančią itin kruopščios analizės nustatant tikslus, turinį, procedūras, etapus, pasirenkant taikytiną metodologiją, metodus, įvairių duomenų apdorojimo būdus ir kt.

Toliau glaustai apžvelgiama veiklos audito aprėptis politiniu ir organizaciniu aspektais.

2.3. Veiklos audito politinis ir organizacinis aspektai

Veiklos audito savitumą lemia susijusių klausimų įvairovė ir sudėtingumas. Jis gali apimti viso viešojo sektoriaus veiklų ir valdymo nagrinėjimą ekonomiškumo, efektyvumo ir (ar) rezultatyvumo aspektais. Šiuo požiūriu AAI vaidina unikalų ir reikšmingą konstitucinės svarbos vaidmenį. Vis dėlto galimybė atlikti politikos formavimo procesui poveikį darantį veiklos auditą daugiau priklauso nuo politinės ir organizacinės aplinkos, kurioje veikia AAI, nei nuo šių institucijų nepriklausomumo, patirties ir profesionalumo.

Atlikta literatūros analizė leidžia teigti, kad atskaitos taškas, kuriuo remiantis formuluojami veiklos audito kriterijai, yra įstatymų leidžiamosios institucijos politiniai sprendimai ir tikslai. AAI neturi šių sprendimų ir tikslų kvestionuoti, tačiau gali, remdamasi gautais audito faktais, pareikšti kritinių pastabų dėl tikslų, pavyzdžiui, jei jie nenuoseklūs arba jei neįmanoma nustatyti, kokiu laipsniu jie pasiekti. Vadinasi, veiklos audito ataskaitoje gali būti abejojama veiklos krypčių ar sprendimų vertingumu. Tikslai gali būti pernelyg migloti, prieštarauti kitiems tikslams arba būti nepakankamai pagrįsti informacija. Veiklos kryptis gali būti nerezultatyvi arba neefektyvi ir norint pašalinti trūkumus gali prireikti pakeitimų. Kita vertus, esminis veiklos audito uždavinys – įvertinti konkretesnius tikslus, pvz., valstybės institucijų ekonomiškumą, rezultatyvumą ir (ar) efektyvumą. Aptartų aspektų esmę atskleidžia veiklos audito proceso samprata, pateikta 4 pav.



4 pav. Veiklos audito procesas

Šaltinis: parengta Daujotaitės (2010) pagal Pollitt ir kt. (1999).

Taigi, nors veiklos auditas neginčija politinių tikslų, jis gali atskleisti tam tikros veiklos krypties padarinius. Be to, jis gali identifikuoti ir iliustruoti trūkumus, atsirandančius dėl prieštaringų tikslų. Pavyzdžiui, veiklos auditas neginčija kompensacijos dydžio, nustatyto pagal socialinės apsaugos sistemas, tačiau gali įrodyti, kad vienos srities kompensacijos dydis gali turėti nenumatytą šalutinį poveikį kitai sričiai. Tokiu atveju veiklos auditorius gali tirti, kodėl skirtingos sistemos nesuderintos, ir nurodyti problemas. Jei faktinis kompensacijos dydis aiškiai skiriasi nuo iš pradžių nustatytojo, veiklos auditorius gali nagrinėti šio skirtumo priežastis.

Apibendrinant galima teigti, kad valstybės lėšomis išlaikomų įstaigų veiklos vertinimui yra ir turi būti skiriamas ypatingas dėmesys, siekiant užtikrinti efektyvų šių įstaigų darbo organizavimą.

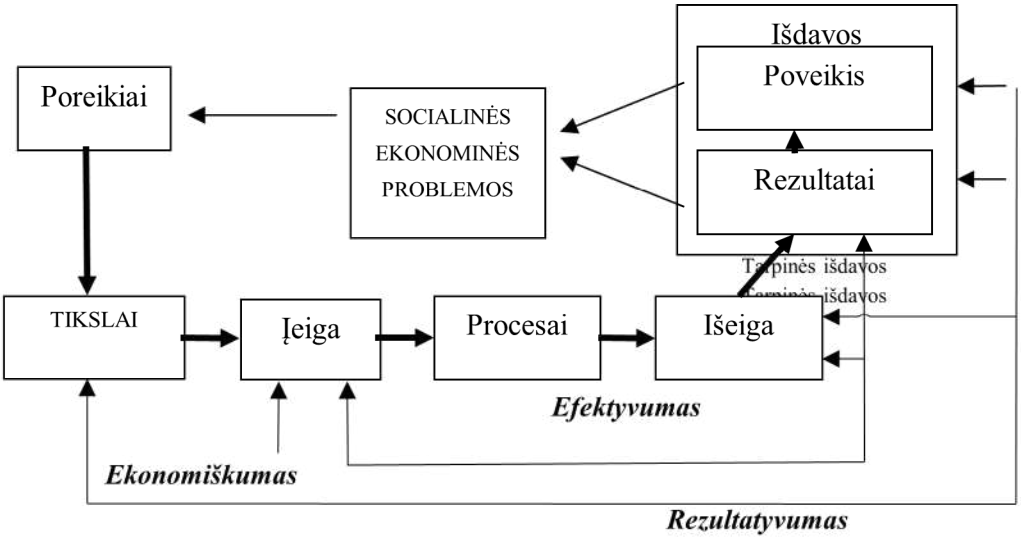
2.4. Vadybinis veiklos audito aspektas

Politikos valdymo lygmeniu priimti sprendimai ir laukiami rezultatai įgyvendinami viešojo sektoriaus institucijų *veiklos valdymo* lygmeniu. Tuo tikslu kuriamos institucijos ir (arba) programos, kad patenkintų atitinkamus *socialinius, ekonominius poreikius.* Jos nustato *tikslus*, susijusius su šiais poreikiais, ir apsirūpina *ištekliais* (angl. *input*) (personalu, pastatais, finansiniais ir kt. ištekliais), reikalingais veiklai vykdyti ir nustatytiems tikslams pasiekti. *Procesai* yra tose institucijose vykstanti veikla, siekiant sukurti išeigą. Procesai gali būti, pavyzdžiui, mokymas mokykloje, įrašų darymas studijoje ir pan. *Išeiga*[35] (dar vadinama išdirbiais; angl. *output*) yra tų *procesų produktai* – tai, ką institucija pateikia išoriniam pasauliui (išsilavinimą, mokyklų ataskaitas arba išduotą inventorių, jeigu kalbama apie sandėlį). Ta išeiga vėliau, *sąveikaudama su aplinka* (ypač su individais arba grupėmis, kuriems ji skirta), ir sukuria *rezultatus*, o tolesnėje perspektyvoje – fundamentalesnį *poveik*į (studentai gauna darbą ir tampa kompetentingi, inventorių nuperka pirkėjai). *Poveikis* (angl. *impact*) bendriausia prasme gali būti apibrėžiamas kaip *kieno nors įtaka kam nors* (Oxford reference dictionary). Poveikis[36] aiškinamas įvairiai, tačiau šiame darbe jis apibūdinamas kaip *ilgalaikės socialinės ir ekonominės pasekmės*, kurias galima pastebėti praėjus tam tikram laikotarpiui po intervencijos užbaigimo ir kurios gali turėti įtakos ir tiesioginiams, ir netiesioginiams (t. y. tiems, kuriems intervencija neskirta) adresatams (naudos gavėjams) (EAR, 2023). Ir rezultatus, ir poveikį galima pavadinti *išdavomis* (rezultatai dar vadinami „tarpinėmis išdavomis", o poveikis – „galutinėmis išdavomis"). Galiausiai ir procesų, ir produkcijos vertė priklauso nuo išdavų. Šių pagrindinių terminų tarpusavio sąveika iliustruojama 5 pav. Tai įeigos, proceso, išeigos ir išdavų (angl. *input, process – output – outcome model*) modelis, plačiai naudojamas ir viešojo valdymo studijose, ir praktikoje. Tai loginis modelis, apibūdinamas kaip sisteminis ir vaizdinis būdas pateikti žinias apie turimų programos išteklių,

35 Šiame darbe vartojamas terminas išeiga suprantamas kaip visa tai, kas pagaminta ar įvykdyta, naudojant intervencijai skirtus išteklius Intervencija – tai viešųjų institucijų ar organizacijų vykdoma veikla ar operacija (politika, programa, priemonė ar projektas) (; Pollitt ir Bouckert, 2003, p. 27).

36 Poveikis apibrėžiamas kaip *aktyvus veiksmas, daromas vieno objekto ar žmogaus kitam; šio veiksmo rezultatas; įtaka; įspūdis* (Oxford Reference Dictionary.). Lietuvių kalbos žodyne žodis poveikis aiškinamas kaip *veikimas, įtaka, veikimo padarinys*. Taip pat nurodoma, kad *poveikis yra aktyvinė veikmė*, o *įtaka dažnai esti savaiminė*. Vis dėlto šie terminai neturi būti vartojami sinonimiškai. Terminui poveikis taip pat gimininigi žodžiai nauda, kuri apibrėžiama kaip *tai, kas gaunama iš ko vertinga, reikalinga, pelninga; geri, teigiami, palankūs rezultatai, ir vertė – daikto savybė, kuri daro jį naudingą, naudingumas, gerumas* (Lietuvių kalbos žodynas (interaktyvus), http://www.lkz.lt/autl.htm).

planuojamos veiklos ir laukiamų rezultatų ryšį[37]. Nors patiės modelio įvardijimai ir skiriasi, pagal visus juos iš esmės pasiekti rezultatai lyginami su sunaudotais ištekliais.



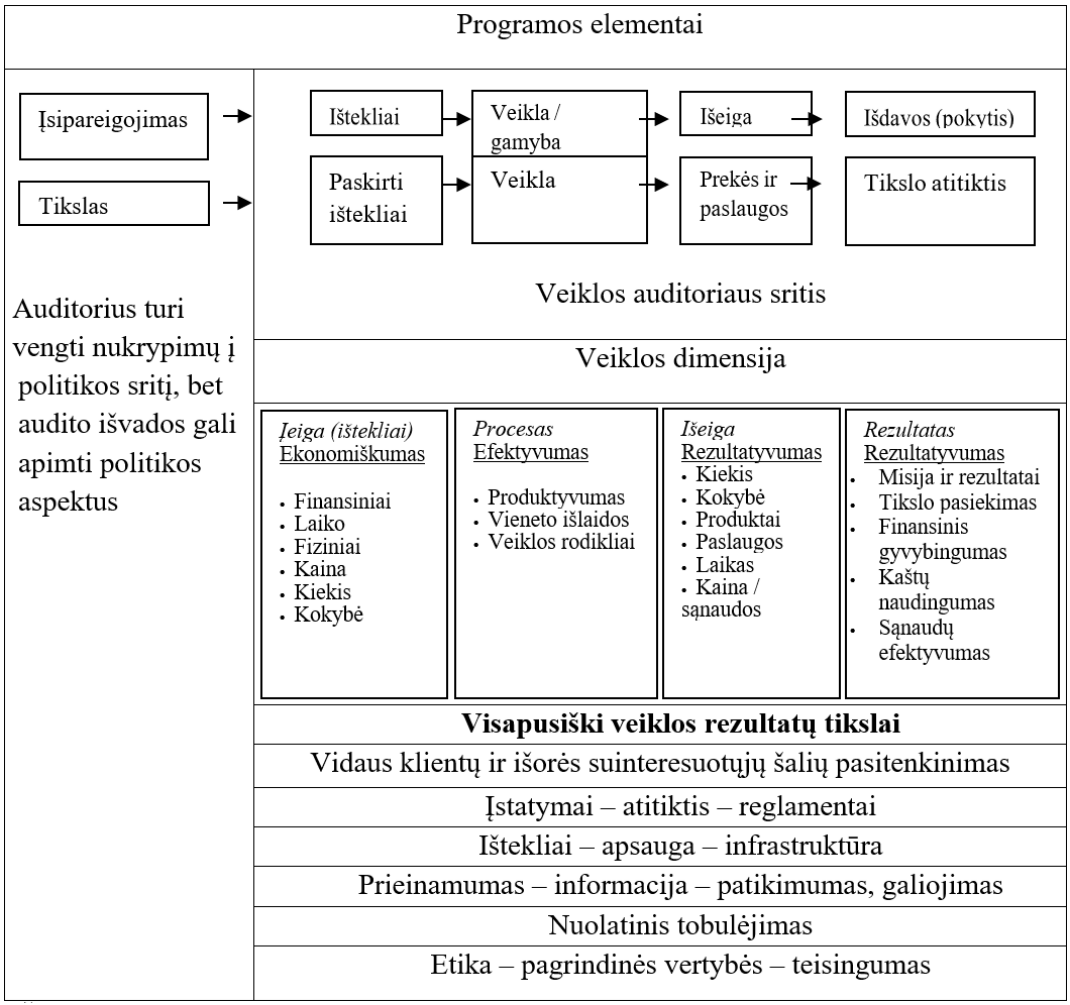
5 pav. Įeigos ir išeigos modelis
Šaltinis: parengta pagal Pollitt ir Bouckaert (2003); Veiklos audito vadovas (2025).

Įeigos ir išeigos modelis plačiai taikomas atliekant veiklos auditą. Jis padeda auditoriui nustatyti ir susieti tarpusavyje su intervencija susijusias socialines ir ekonomines reikmes, intervencijos tikslus, išteklius, procesus, išeigą ir išdavas, kurios apima rezultatus (tiesioginių adresatų patiriamus tiesioginius pokyčius, jiems baigus dalyvauti viešojoje intervencijoje) ir poveikį (ilgalaikius intervencijos padarinius). Šis modelis taip pat padeda auditoriui identifikuoti problemas ir ieškoti atsakymų į klausimus: 1) ar tikslai aiškiai paaiškina loginį programos pagrindą, produktus ir paslaugas, kurios bus suteikiamos, ir šių prekių bei paslaugų gavėjus; 2) ar tikslai leidžia nustatyti aiškų ir išmatuojamą numatomą rezultatą.

Įeigos ir išeigos modelis naudojamas skirtinguose valdymo lygmenyse, tačiau dažniausiai taikomas programoms (pavyzdžiui, sveikatos apsaugos, darbo vietų kūrimo) arba paskiroms institucijoms bei organizacijoms (Waring ir Morgan, 2007, p. 325; Pollitt ir Bouckaert, 2003, p. 26). Apskritai nesvarbu, koks yra viešosios *intervencijos* pobūdis (politika, programa, priemonė ar projektas) – ją galima analizuoti kaip finansinių, organizacinių ir žmogiškųjų išteklių visumą, sutelktą tam, kad per nustatytą laikotarpį būtų įgyvendintas tikslas (-ai), siekiant išspręsti tikslinėms grupėms kilusias problemas ar padėti joms įveikti susidariusius sunkumus.

37 Loginis modelis įvairiuose šaltiniuose vadinamas skirtingai, pavyzdžiui: *priežasčių grandinė* (Torvatn, 1999), *veiklos schema* (Montague, 1997; Rush ir Ogborne, 1991; Išoraitė, 2004). Toliau šiame darbe bus vartojamas pavadinimas *įeigos (išteklių) ir išeigos modelis*.

Pažymėtina, kad veiklos audito kriterijai – ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas – yra tiesiogiai susiję su kiekviena vyriausybės programa, t. y. jos elementais. Vyriausybės programos elementai yra *ištekliai*, reikalingi programai vykdyti, *procesai*, per kuriuos įgyvendinama programa, šiuose procesuose gauta *išeiga* ir *išdavos.* Šiuos ryšius atspindi jau aptartas įeigos ir išeigos modelis (5 pav.). Išsamesnė šio modelio modifikacija apibūdina programos elementų ryšius (6 pav.). Kiekvienas programos elementas susijęs su specifiniu veiklos aspektu, apibūdinančiu tos veiklos lūkesčius. Jie apima atitiktį įstatymams ir reglamentams; patikimumą, galiojimą, informacijos tinkamumą; rėmimąsi pagrindinėmis vyriausybės vertybėmis, etika, integralumu ir teisingumu; nuolatinį tobulinimą. Minėti veiklos aspektai atspindi vyriausybės veiklos lūkesčius, jie yra svarbūs planavimui ir vykdomai stebėsenai, kuriuos įgyvendina viešųjų organizacijų vadovai.



6 pav. Įeigos ir išeigos grandinė
Šaltinis: Waring ir Morgan (2007), Rauum ir Morgan (2009).

6 pav. pateiktų veiklos kriterijų ir programos elementų sąsajų analizė rodo, jog veiklos auditoriai taiko tas pačias vadybos koncepcijas kaip ir viešojo sektoriaus programų vadovai ir vadybininkai, kurie planuoja, kontroliuoja ir vertina, kaip naudojami ištekliai, kad būtų pasiekti viešosios politikos tikslai (Waring ir Morgan, 2007, p. 325). Tokios sąvokos kaip *ištekliai*, *procesai*, *išeiga*, *išdava*, taip pat jų koreliacijos su ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo tikslais yra bendri įrankiai ir vadybininkams, ir veiklos auditoriams (6 pav.). Vis dėlto veiklos audito srityje, be bendrųjų su vadyba susijusių sąvokų, vartojama daug papildomų terminų, apibūdinančių procesų ir išeigos komponentus. Šios sąvokos atspindi veiklos audito specifiką ir yra susijusios su jo vertinimo kriterijais, audito rezultatais ir jų komponentais. Pagrindinis veiklos audito komponentas yra audito įrodymai (duomenys) (angl. *findings*). Audito įrodymai apima standartinius elementus, įskaitant vertinimo kriterijus, sąlygas, padarinius ir priežastis. Audito duomenų struktūrą apibrėžia audito tikslas (pagrindinis klausimas, į kurį reikia atsakyti) ir naudojamas audito modelis, apimantis minėtus elementus.

Aptariant vertintinas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo sritis, svarbu nustatyti bendruosius rizikos veiksnius. Šie klausimai bus aptariami atskirai.

2.5. Veiklos audito samprata įeigos ir išeigos modelio kontekste

Tiek viešajame, tiek verslo sektoriuje vadovybė atlieka svarbų vaidmenį užtikrinant efektyvią organizacijos veiklą ir siekiant nustatytų tikslų. Veiklos audito paskirtis – įvertinti organizacijos veiklos rezultatus, naudą ir poveikį. Svarbu, kad audito tikslas būtų aiškiai apibrėžtas ir susietas su tyrimo kriterijais. Audito tikslas gali būti sutelktas į įeigą, procesus, išeigą ar rezultatus, kuriuos reikia patikrinti. Šiuos aspektus ir jų sąsajas atspindi jau minėtas įeigos ir išeigos modelis. Kiekvienas modelio komponentas apima tam tikrus veiklos aspektus, kurie svarbūs tiek vadovams, tiek veiklos auditoriams (žr. 7 pav.).

	Rezultatyvumas (angl. *effectiveness*)	Rezultatai (angl. *outcomes*)	– klientų pasitenkinimas – tikslinė aptarnaujama gyventojų grupė – misijos arba tikslo pasiekimas – išlaidų ir naudos santykis bei sąnaudų efektyvumas – sąnaudų padengimas arba pelnas – finansinis gyvybingumas – tinkamumas
	Efektyvumas (angl. *efficiency*)	Išeiga (angl. *outputs*)	– kiekis – kokybė – laikas – kaina / išlaidos
		Gamybos / tiekimo procesas (angl. *production / delivery process*)	– vieneto išlaidos – produktyvumas
Ekonomiškumas (angl. *economy*)		Įeiga / fiziniai ištekliai (angl. *inputs/ physical resources*)	– kiekis – kokybė – laikas – kaina
		Įsigijimo procesas (angl. *acquisition process*)	– vieneto išlaidos – produktyvumas
		Pinigai ir jų ekvivalentai	– suma – laikas

7 pav. Veiklos sąsajos su įeigos ir išeigos modelio komponentais

Šaltinis: parengta pagal Raaum ir Morgan (2009).

Pinigai ir jų ekvivalentai. Kiekviena organizacija turi turėti pakankamai piniginių išteklių, pasiekiamų tuomet, kai jų reikia. Pinigai turi būti naudojami laikantis įstatymuose ir kituose teisės aktuose nustatytų reikalavimų patvirtintiems tikslams, neviršijant patvirtintų limitų. Pinigai turi būti nustatyta tvarka įnešami į sąskaitas banke, tinkamai investuojami, apsaugoti nuo nuostolių, pvz., vagystės, sukčiavimo, gaisro ir pan.

Įsigijimo procesas. Kalbant apie fizinių išteklių įsigijimą, turi būti nustatyta (ir laikomasi) politikos, procedūrų ir kontrolės priemonių, kurios pagrįstai užtikrintų, kad reikiamu metu būtų įsigyti tinkamo tipo, kiekio ir kokybės fiziniai ištekliai už mažiausią galimą kainą. Labai svarbu, kad įsigijimo procesas būtų vykdomas efektyviai (sumažinant vieneto savikainą arba padidinant našumą). Akcentuotinas nuolatinis efektyvumo didinimas ir sąžiningumas, laikantis visų galiojančių įstatymų ir taisyklių, be kyšininkavimo, papirkinėjimo, favoritizmo, asmeninės naudos ar kitų korupcijos apraiškų.

Fiziniai ištekliai. Veiklai vykdyti reikalingi pakankami ir tinkamos kokybės ištekliai – tiek fiziniai, tiek žmonių, kurie turi reikiamų įgūdžių.

Materialieji ištekliai. Šie ištekliai turi būti naudojami tik nustatytiems tikslams ir tinkamai apsaugoti nuo praradimo, pvz., vagystės, gaisro ar aplinkos veiksnių. Svarbu, kad būtų vykdoma tinkama valdymo išlaidų kontrolė (įrenginių, įrangos ir infrastruktūros remontas, periodinė priežiūra).

Žmogiškieji ištekliai. Pagrindinis principas – atlyginimai turi būti tokie, kad būtų galima pritraukti ir išlaikyti kvalifikuotus darbuotojus. Didelė darbuotojų kaita didina išlaidas ir lėtina veiklą.

Gamybos ir paslaugų teikimo procesas. Turi būti nustatytos politikos, procedūros ir kontrolės priemonės (ir jų laikomasi), siekiant užtikrinti, kad reikiamu laiku būtų teikiami tinkamo tipo, kiekio ir kokybės produktai už mažiausią galimą kainą. Svarbus nuolatinis kokybės ir efektyvumo gerinimas, kad gamybos ir paslaugų teikimo procesas būtų vykdomas ir ištekliai naudojami laikantis galiojančių įstatymų ir susijusių teisės aktų.

Išeiga. Darbai turi būti tinkamo tipo, kiekio ir kokybės, atlikti laiku ir mažiausiomis įmanomomis sąnaudomis. Svarbu, ar pasirinktos programos rezultatas atspindi laukiamus rezultatus.

Rezultatai. Rezultatų vertinimo kriterijai gali būti finansiniai ir nefinansiniai (programos vykdymo). Palyginimui verslo ir viešojo sektoriaus rezultatų vertinimo kriterijai pateikiami 2 lentelėje.

2 lentelė. Verslo ir viešojo sektoriaus rezultatų vertinimo kriterijai

Rezultatų vertinimo kriterijai	
Verslo sektorius	**Viešasis sektorius**
Klientų pasitenkinimas	Klientų pasitenkinimas
Rinkos dalis	Aptarnaujamos tikslinės populiacijos dalis
Pajamos	Misijos arba tikslo įgyvendinimas
Pelnas	Lūžio taškas; išlaidų padengimas
Investicijų grąža	Išlaidų ir naudos santykis
Likvidumas	Finansinis gyvybingumas
Dividendai vienai akcijai	Išlaidos ir veiksmingumas

Verslo sektoriuje įmonės vadovybė yra atsakinga už verslo strategijos ir siektinų rezultatų (pvz., pelno, rinkos dalies, kapitalo grąžos) nustatymą, produkcijos (gamintinų prekių ar teiktinų paslaugų) pasirinkimą, procedūrų ir reikalingų išteklių kiekio nustatymą.

Viešajame sektoriuje įstatymų leidėjas įstatymu reglamentuoja, kokių rezultatų reikia pasiekti, t. y. nustato ne tik veiklos sritį, bet ir taisykles, kurių reikia laikytis gamybos ir tiekimo

procesuose. Tai biudžeto funkcijos sritis, kuri apima ne tik finansinių išteklių patvirtinimą, bet ir tam tikrų išteklių, tokių kaip darbuotojų skaičius, darbo užmokestis ir kiti veiklos resursai, limitavimą. Šie veiksmai suteikia teisėkūros institucijai „valdymo" funkcijos pobūdį, tačiau ji nėra laikoma vyriausybės funkcijų vykdytoja.

Kitas aspektas – įmonės turi bent dvi pagrindines klientų grupes. Pavyzdžiui, gamybos įmonės turi akcininkus, mažmenininkus ir tuos, kurie perka produktą ar paslaugą – vartotojus.

Viešojo sektoriaus klientai yra tie, kurie gauna naudą, ir tie, kurie moka. Tai gali būti tie patys asmenys, bet dažniausiai taip nėra. Tie, kurie moka už paslaugą ir nėra vartotojai, bus labiau suinteresuoti efektyvumu, kaštais, kaštų ir naudos santykiu bei veiksmingumu. Tie, kurie gauna naudos, bet nemoka, greičiausiai bus suinteresuoti kiekiu, paslaugų kokybe, savalaikiškumu ir verte, atsižvelgiant į tai, kaip paslaugos atitinka jų poreikius.

Apibendrinant galima teigti, kad organizacijos ar programos rezultatai – tai planuojami programos siekiniai. Jie pasiekiami per trumpą, vidutinį ar ilgą laikotarpį, priklausomai nuo programos tikslo, trukmės ar programos intervencijos lūkesčių; žr. 3 lentelę.

3 lentelė. Rezultatų pasiekimo laikotarpiai

Rezultatai – išeiga (angl. *outputs*) (pasiekti per veiklos laikotarpį)	**Rezultatai – pokyčiai** (angl. *outcome(s)*) (pasiekti per vidutinės trukmės laikotarpį)	**Rezultatai – poveikis** (angl. *impact*) (pasiekti per ilgą laikotarpį)
Tai *tiesioginis programos ar intervencijos veiksmų pokytis.* Šie rezultatai dažnai siejami su žiniomis ir požiūriu, pvz., įgyta žinių, padidėjęs informuotumas, išugdyta įgūdžių, išaugusi motyvacija, pakitęs požiūris.	Tai įgytų žinių, įgūdžių *pokytis organizacijos veiklai*, *organizacinės elgsenos pokyčiai*, pvz., organizacijos patvirtinti politikos pokyčiai, valdymo strategijos.	Tai *rezultatai, kurie pasireiškia po ilgesnio laiko, kai pakitusi organizacijos elgsena lemia pasikeitusias sąlygas*, pvz., pagerėjusios ekonominės sąlygos – didesnės pajamos ar finansinis stabilumas; geresnės socialinės sąlygos – sumažėjęs smurtas arba skurdas ir pan.

Pavyzdys



8 pav. AAI rezultatų vertės grandinė

Šaltinis: parengta pagal INTOSAI IDI (2023). *Performance audit ISSAI Implementation Handbook.*

SANTRAUKA

◆ Veiklos audito sritis yra veiklos vertinimas.

► Mokslinėje literatūroje įžvelgiama tendencija, kad veiklos audito 3E principai nėra pakankami, neaprėpia viso veiklos tyrimo lauko. **Pateikite savo įžvalgų, pasiūlymų šiuo požiūriu.**

► **Apsvarstykite, kokias funkcijas (veiklas) atlieka universitetas, ir užpildykite pateiktą lentelę[38].**

Ištekliai ir sąnaudos (įeiga)	Veiklos rūšys	Rezultatai (išeiga)
Ekonomiškumas	Efektyvumas	Rezultatyvumas

► **Užpildykite pateiktą įeigos ir išeigos modelio lentelę, remdamiesi pasirinktu pavyzdžiu.**

Įeiga / ištekliai	**Veiklos / procesai**		**Rezultatas**		
	Veikla	Dalyvavimas	Trumpalaikis (išeiga)	Vidutinio laikotarpio (pokytis)	Ilgo laikotarpio (poveikis)
Į ką investuojama?	**Kas daroma?**	**Kas dalyvauja?**	***Pvz., trumpalaikiai rezultatai***	***Pvz., vidutinio laikotarpio rezultatai***	***Pvz., poveikis***

Klausimai savirefleksijai

- Kokie yra veiklos ir finansinio audito pagrindiniai skirtumai?
- Kokie išorės veiksniai skatina veiklos audito plėtrą?
- Kokie elementai sudaro įeigos ir išeigos modelį?
- Kas yra veiklos audito rezultatai?

2 skyriaus literatūra

1. Barzelay, M. (1997). Central Audit Institutions and Performance Auditing: A comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD. *Governance*, *10*(3), 235–260.
2. Bourn, J. (2007). *Public sector auditing: it is value for money?* UK: John Wiley &Sons.
3. Daujotaitė, D. (2010). *Veiklos audito modelis viešojo sektoriaus valdymui modernizuoti*. Kaunas: Lithuanian Academic Libraries Network.
4. Daujotaitė, D. (2006). Finansinis auditas: mokomoji knyga. Vilnius*:* Vilniaus vadybos aukštoji mokykla.
5. EAR (2025). *M*ūsų m*etodikos vadovas*. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/ECA_methodology_guide/ECA_methodology_guide-LT.pdf.

38 Daugiau pavyzdžių: S. Puškorius (2004). *Veiklos auditas*, 9. 40.

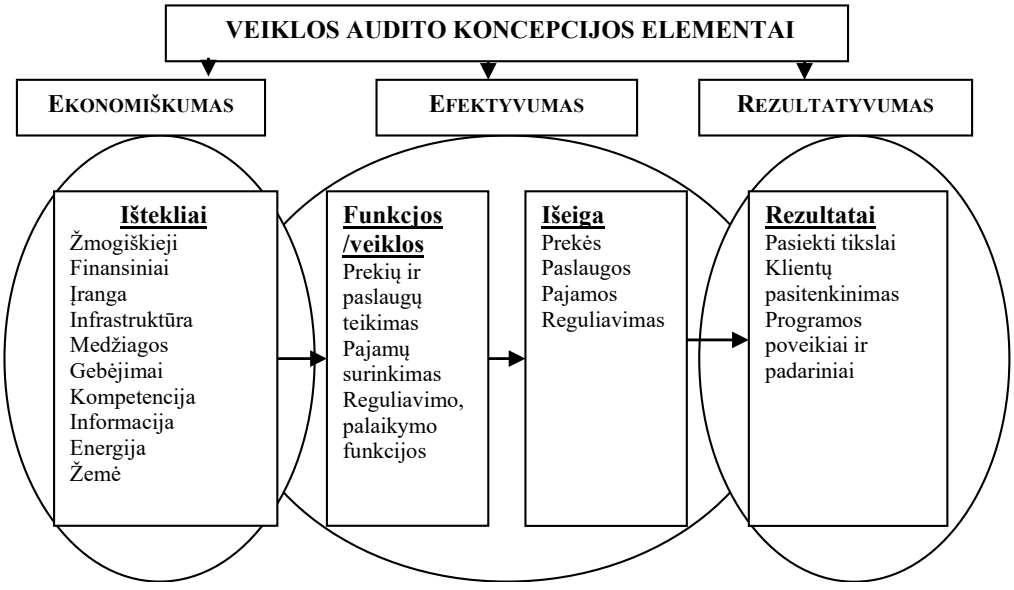
6. Funnell, W. ir Cooper, K. (1998). *Public Sector Accounting and Accountability in Australia*. Sydney: Unsw Press.
7. INTOSAI (2016). 3100 TAAIS. Veiklos audito gairės: svarbiausi principai. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/ISSAI_3100_2016.pdf.
8. INTOSAI (2019). 300-asis TAAIS. Veiklos audito principai. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/300-asis_TAAIS.pdf.
9. INTOSAI (2019). 3000-asis TAAIS. Veiklos audito standartas. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/3000-asis_TAAIS.pdf.
10. INTOSAI (2019). 3910-osios GUID. Svarbiausi veiklos audito principai. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/3910-osios_GUID.pdf
11. INTOSAI (2019). 100-asis TAAIS. . Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/100-asis_TAAIS.pdf.
12. INTOSAI IDI (2023). *Performance Audit ISSAI Implementation Handbook*. https://idi.no/wp-content/uploads/resource_files/pa-hb-v1-2023-english-new.pdf
13. Irawan, A. B. ir Mcintyre-Mills, J. (2016). Application of Critical Systems Thinking to Performance Auditing Practice at the Indonesian Supreme Audit Institution: Issues and Challenges. *Systems Research and Behavioral Science*, *33*, 24–44. https://doi.org/10.1002/sres.2325.
14. Išoraitė, M. (2004). Loginio programų modelio panaudojimas įgyvendinant veiklos auditą.*Viešoji politika ir administravimas*, 7.
15. Jacobs, K. (1998). Value for money auditing in New Zealand: competing for control in the public sector. *British Accounting review*, *30*(4), 343–360.
16. Knighton, Lennis M. (1967). *The Performance Post-Audit in State Government*. East Lansing, Michigan: Bureau of Business and Economic Research, University of Michigan.
17. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas (1995) ir jo pakeitimo įstatymų redakcijos (2001, 2021).
18. Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Vilnius: Lietuvos mokslas.
19. Montague, M. (1997). Cognitive strategy instruction in mathematics for students with learning disabilities. *Journal of Learning Disabilities*, *30*(2), 164–177 https://doi.org/10.1177/002221949703000204.
20. Oxford reference dictionary. http://dictionary.oed.com
21. Pollitt, Ch. (1999). The management – audit interface. Iš Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Pollitt, C., Summa, H. ir Waerness, M. (Eds). *Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries* (p. 56–65). Oxford, New York. https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198296003.003.0004.
22. Pollitt, Ch. ir Bouckaert, G. (2003). *Viešojo valdymo reforma. Lyginamoji analizė.* Vilnius: Algarvė.
23. Pollitt, Ch. (2003). *Performance audit in Western Europe: trends and choices // Critical perspectives on Accounting*, *14*, 157–170. *http://www.scribd.com/doc/67342809/Pollitt-Performance-Audit-in-Western-Europe.*
24. Puškorius, S. (2004). *Veiklos auditas*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas.
25. Qi, Guosheng (2002). Concepts of Performance Auditing Terms and Their Usages (Chinese). *China Audit Journal.*

26. Raaum, R. B. ir Morgan, S. L. (2009). *Performance auditing: a measurement approach*. 2nd Edition. The Institute of Internal Auditors' Research Foundation.
27. Rush, B. ir Ogborne, A. (1991). Program Logic Models: Expanding Their Role and Structure for Program Planning and Evaluation. *Canadian Journal of Program Evaluation*, *6*(2). https://doi.org/10.3138/cjpe.6.005.
28. Šalienė, A., Tamulevičienė, D. ir Gaižauskas, L. (2020). Veiklos audito samprata ir funkcijos: teorinė studija. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, *21*, 7. https://doi.org/10.15388/batp.2020.22.
29. Torvatn, H. (1999). Using program theory models in evaluation of industrial modernization programs: three case studies. *Evaluation and Progam Planning*, *22*(1), 73–82. https://doi.org/10.1016/S0149-7189(98)00043-3.
30. Valstybės kontrolė (2025). Veiklos audito vadovas. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/Teisine_informacija/Veiklos_audito_vadovas_2025_01_27.pdf.
31. Waring, C. ir Morgan, S. (2007). *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, D.C: The World Bank.

3. 3E KONCEPCIJA IR JOS INTERPRETACIJOS

3.1. Veiklos audito struktūros elementų analizė

Veiklos audito sampratos analizė būtų neišsami, neaptarus struktūrinių jo elementų (kriterijų), t. y. ekonomiškumo (angl. *economy*), efektyvumo (angl. *efficiency*) ir rezultatyvumo (angl. *effectiveness*). Šie terminai interpretuojami įvairiai. Veiklos audito elementų esmė ir sąveika, kaip vienas iš galimų variantų, iliustruojama 9 pav.



9 pav. Veiklos audito koncepcijos elementai ir jų tarpusavio sąveika
Šaltinis: parengta pagal: Pollitt, Ch. (1999); Waring ir Morgan, 2007.

Ekonomiškumas apibūdinamas kaip minimalus išteklių panaudojimas, išlaikant nustatytą produkto ar teikiamų paslaugų (rezultato) kokybę. Ekonomiškumo principas reiškia išteklių sąnaudų mažinimą. Naudojami ištekliai turi būti prieinami laiku, užtikrinant tinkamiausią jų kiekį ir kokybę bei geriausią kainą (300-ojo TAAIS 11 punktas; 3910-ųjų GUID 8 punktas). Toks ekonomiškumo apibūdinimas suponuoja ekonomiškumo kaip palyginimo kriterijaus suvokimą, t. y. įvairius rezultatus galima palyginti pagal išteklių sunaudojimo (sąnaudų) kriterijų. Šis kriterijus suteikia galimybę pasirinkti geriausią, t. y. ekonomiškiausią arba pigiausią, būdą siekiant konkretaus rezultato. Ištekliai tam tikrai prekei pagaminti ar paslaugai suteikti yra įvairūs, jų gali būti daug, tačiau kiekvienas jų variantas gali būti įvertintas pagal ekonomiškumo kriterijų.

Ekonomiškumo vertinimas apima nustatymą: 1) ar ištekliai įsigyjami, saugomi ir naudojami ekonomiškai ir efektyviai; 2) kokios yra neekonomiškumo priežastys; 3) ar organizacija, siekdama ekonomiškumo, laikėsi įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimų (United States Government Accountability Office, 2007). Ekonomiškumo požiūriu veikla vertinama pastebėjus, kad reikiamai produktų (paslaugų) apimčiai, kokybei ir reikiamiems rezultatams pasiekti panaudotų išteklių (finansinių, žmogiškųjų, materialinių ir kitų) sąnaudos galėjo būti mažesnės. Taigi įsigytų ar sunaudotų išteklių optimalumui nustatyti atliekamas ekonomiškumo vertinimas. Vertinimo metodai gali būti įvairūs, pavyzdžiui, išlaidų ar kainų, mokamų už išteklius, lyginimas su lyginamosiomis išlaidomis (pvz., verslo sektoriaus), istorinėmis išlaidomis ar visomis programai skirtomis išlaidomis ir pan. Atliekant išteklių ekonomiškumo vertinimą, dėmesys sutelkiamas į finansinių ir fizinių išteklių ekonomiškumą.

Finansinių išteklių ekonomiškumo vertinimas apima piniginės išlaidas specifiniams nepiniginiams ištekliams, tokiems kaip darbuotojai, kvalifikacija, įranga. Vertinama, ar jie buvo tinkamai ir kokybiškai susieti su programos poreikiais. Jeigu programai naudojamos skolintos lėšos, taip pat reikia įvertinti finansavimo išlaidų ekonomiškumą. Pridėtinės išlaidos taip pat gali būti įvertintos, lyginant jas su panašių programų išlaidomis.

Fizinių išteklių naudojimo ekonomiškumo vertinimu nustatoma, pavyzdžiui, ar patalpų plotai yra naudojami optimaliai (lyginant su lyginamaisiais vertinimais, standartais ar palyginamomis operacijomis). Taip pat turi būti įvertintos įrangos išlaidos: ar ji yra tiesiogiai reikalinga programos reikmėms ir pan.

Vertindamas veiklą ekonomiškumo požiūriu, auditorius turėtų nagrinėti audituojamo subjekto vidaus procedūras ir vadovybės sprendimus, pavyzdžiui, susijusius su prekių, darbų ar paslaugų viešaisiais pirkimais. Auditorius gali įvertinti, ar viešųjų pirkimų procedūra leido pasiekti *geriausią kokybės ir kainos santykį*. Pavyzdžiui, tiriama, kaip buvo parengti detalieji naudotojo reikalavimai, pagal kuriuos nustatomi prekių, darbų ir paslaugų viešųjų pirkimų sutarčių tikslai, kaip nustatoma reikalaujamoji būtinų išdirbių kokybė ir kaip

parengiamas pageidaujamas prekių, darbų ir paslaugų pristatymo grafikas. Auditorius taip pat turėtų nagrinėti, kaip parengiami ir taikomi atrankos ir sutarčių skyrimo kriterijai.

Viena pirmųjų procedūrų, kurią turėtų atlikti auditorius, tirdamas ekonomiškumą –bendrųjų **rizikos veiksnių**, tokių kaip brangesnių išteklių įsigijimas; per didelio išteklių kiekio įsigijimas; ne laiku įsigyti ištekliai; įsigyti netinkamos kokybės ištekliai ir pan., nustatymas (detaliau žr. 8 skyriuje).

Taigi atliekant ekonomiškumo vertinimą tiriama, ar įgyvendinant nustatytus tikslus pasirinkti geriausiai tinkantys ir mažiausiai sąnaudų reikalaujantys ištekliai, ar buvo galima pasiekti tikslą mažesnėmis sąnaudomis.

Sąvoka *efektyvumas*[39] literatūroje suprantama ir aiškinama įvairiai, egzistuoja daugybė jos interpretacijų, pvz.: 1) naudojamų išteklių ir gaunamo produkto (paslaugos) (kiekio, kokybės ir laiko požiūriu) santykis (300-ojo TAAIS 11 punktas; 3910-ųjų GUID 8 punktas); 2) išteklių, reikalingų produkcijos vienetui pagaminti ar įsigyti, įvertinimas (O'Neill, 1998); 3) pageidautinų veiklos rezultatų ir panaudotų tiems rezultatams pasiekti kompleksinių išteklių santykis (Puškorius, 2004); 4) faktinių rezultatų lyginimas su sunaudotais ištekliais (Mackevičius, 2001). Efektyvumo principas reiškia geriausią turimų išteklių panaudojimą.

Kai kurie autoriai (pvz., Holzer, 1998; Lane, 2001; Rosen, 2007) efektyvumo sinonimu laiko produktyvumą (angl. *productivity*). Produktyvumas apibrėžiamas kaip išeigos (sukurtos produkcijos; angl. *output*) ir sunaudotų išteklių (medžiagų, darbo laiko sąnaudų ir kt.; angl. *input*) tai produkcijai sukurti per tam tikrą laikotarpį santykis.

Taigi, efektyvumas apibūdinamas kaip sukurtų produktų ir sunaudotų kompleksinių išteklių (angl. *output: input*) santykis. Apibūdinant efektyvumą svarbiausia yra tai, kad pabrėžiamas kompleksinis išteklių sunaudojimas, turint omenyje, jog ištekliai nėra vien išlaidos, kaip ekonomiškumo atveju. Vertinant išteklių naudojimo efektyvumą, veiklos rezultatai lyginami su panaudotais ištekliais. Siekiama, kad išlaidos būtų kuo mažesnės, o rezultatas – geresnis.

Galima išskirti dvi efektyvumo dimensijas: vidaus ir išorės. Kalbant apie vidaus efektyvumą, turimas omenyje pačios įmonės gebėjimas sutelkti savo vidaus rezervus ir kuo efektyviau atlikti veiklą. Išorės efektyvumas rodo, kiek įmonė sugeba efektyviai vykdyti savo funkcijas naudodama turimus išteklius. Taigi efektyvumas nėra vien išlaidų sumažinimas, jis parodo, kaip tinkamai įmonė panaudoja išteklius, kad pasiektų kuo geresnius rezultatus.

Efektyvumo vertinimas apima veiklos procesų vertinimą. Procesai yra sistemos, etapai, užduotys, vadybos sprendimai, apimantys organizacijos paslaugų teikimą. Procesai apima

---

39 Termino efektyvumas (angl. *efficiency*, vok. *effizienz*), kildinamo iš lotyniško *effcientia* ir pirmapradėje interpretacijoje reiškusio sugebėjimo kažką atitikti laipsnį, vartojimo pradžia pastebima nuo 1630 metų. Nuo XIX amžiaus vidurio terminui *efektyvumas* suteikiama prasmė vis dažniau siejama su mechanikoje naudojamu apibrėžimu: naudingo atlikto darbo santykis su sunaudotu jam energijos kiekiu (Baliukonis ir Čiarnienė, 2014).

ne tik su paslaugų teikimu tiesiogiai susijusias veiklas (mokymas universitetuose, mokyklose), bet ir su programa susijusį planavimą, organizavimą, kontrolę, sprendimų priėmimą. Proceso efektyvumas yra techniškai išmatuojamas produktų ar paslaugų, gautų veiklos metu (toliau vadinama išeiga), ir išteklių santykis. Ištekliai yra išmatuojami tokiais vienetais kaip žmogaus dienos, žmogaus valandos, darbuotojų laikas ir pan. Išeigos ir išteklių ryšys gali būti nustatomas taikant du svarbiausius efektyvumo rodiklius: vieneto sąnaudas ir produktyvumą. Taip pat jis gali būti matuojamas naudojant sąlyginius vienetus, pvz., sunaudojimo normas.

Vieneto sąnaudos rodo, kiek išteklių sunaudota išdirbio vienetui pagaminti. Kitas svarbus efektyvumo matas yra produktyvumas (našumas). Produktyvumas rodo, kaip panaudoti ištekliai. Kuo daugiau pagaminta naudojant turimus išteklius, tuo didesnis produktyvumas. Konkrečiai, produktyvumas – tai produkcijos ir jos gamybos sąnaudų santykis.

Viešojo sektoriaus produktai – tai viešosios paslaugos, sukurtos ir suteiktos klientams. Svarbu produkcijos kokybė ir kiekybė. Sąnaudos – tai darbo, įrangos ir kitų išteklių, sunaudotų paslaugoms kurti, suma. Produktyvumo lygis nustatomas išmatavus produkciją bei sąnaudas ir apskaičiavus jų santykį. Produktyvumas auga didėjant santykiui, t. y. produktyvumas didėja tada, kai naudojant tiek pat (ar mažiau) sukuriama daugiau produkcijos (paslaugų). Tai gali lemti vienas arba keli pasikeitę veiksniai, pavyzdžiui: padidėja produkcijos kiekis nesikeičiant darbuotojų skaičiui; pagerėja produkcijos kokybė nesikeičiant darbuotojų skaičiui; patiriama mažiau sąnaudų (tiek pat darbų atliekama mažesnėmis darbo sąnaudomis) ir pan. (Rosen, 2007). Produktyvumo auditu gali būti siekiama nustatyti, pavyzdžiui, ar yra reikšmingų skirtumų tarp filialų suteikiamų paslaugų skaičiaus ir pan. Matavimo vienetu gali būti laikomos įrangos naudojimo normos, procentinis dydis, dienų skaičius ir pan.

Efektyvumo vertinimu tiriama, ar pasiektas geriausias panaudotų išteklių ir pasiektų rezultatų santykis. Kadangi veiklos procese ištekliai paverčiami produktais, efektyvumo tyrimą reikėtų pradėti nuo subjekto sukurtų produktų rūšių analizės. Pagrindiniai produkto parametrai yra kokybė ir kiekybė. Kiekybė yra susijusi su kiekine produkto išraiška (išleistų knygų skaičiumi, atliktų auditų skaičiumi ir pan.). Kokybė siejama su kokybinėmis produkto savybėmis, pvz., baigtos mokymo programos turiniu, produkto ir patvirtintų kokybės reikalavimų atitiktimi ir pan. Atliekant efektyvumo auditą svarbu nustatyti: 1) ar pasiekti veiklos tikslai; 2) ar pasiekimą galima priskirti tai veiklai. Siekiant įvertinti tikslų pasiekimo lygį, tikslus reikia suformuluoti taip, kad toks vertinimas būtų įmanomas. Galima palyginti su tam tikromis normomis, standartais, panašių organizacijų veikla ar pačios audituojamos organizacijos efektyvumu ankstesniais laikotarpiais.

Efektyvumo vertinimas atliekamas tada, kai siekiama ištirti, ar subjektas (pvz., programos ar projekto vykdytojai) gali pagerinti rezultatų apimtį ar kokybę, nedidindamas naudojamų

išteklių. Pagrindinis efektyvumo audito klausimas yra toks: ar naudojant turimus išteklius rezultatai buvo optimizuoti kiekybės, kokybės ir terminų laikymosi aspektais. Todėl galima manyti, kad efektyvumo matas – tai priartėjimo prie tikslo pasiekimo optimalus lygmuo. Tikslas turėtų būti atskaitos taškas, sprendžiant efektyvumo problemą.

Jeigu audito *tikslas nagrinėjant efektyvumą yra nukreiptas į rezultatus*, *auditorius turi nagrinėti procesus*, per kuriuos organizacija išteklius paverčia rezultatais. Atliekant šią analizę gali būti apskaičiuota pasiektų rezultatų savikaina (pvz., vidutinė vienos mokymo valandos kaina) arba darbo efektyvumo lygis (pvz., per dieną sutvarkomų prašymų paramai gauti skaičius) ir šie dydžiai palyginti su pripažintais kriterijais, kurie gali būti nustatyti atsižvelgiant į panašių organizacijų praktiką, ankstesnius laikotarpius ar audituojamo subjekto priimtus atitinkamus standartus. Kai norima įvertinti audituojamo subjekto, operacijos ar programos realų ar potencialų gebėjimą pasiekti tam tikrus rezultatus nustatytomis sąnaudomis, paprastai tenka naudoti *ekonomines priemones*. Pavyzdžiui, galima naudoti sąnaudų veiksmingumo analizę, kuri leistų palyginti programos ar projekto grynuosius padarinius su finansiniais ištekliais, panaudotais šitiems rezultatams gauti. Vertinimo kriterijai gali būti, pavyzdžiui, sukurto rezultato savikaina (pvz., sukurtos darbo vietos kaina), kuri vėliau yra lyginama su kitų pasirinktų pavyzdinių intervencijų rezultato savikaina. Atsižvelgdami į audito metodą auditoriai arba nagrinės audituojamos įstaigos atliktos analizės patikimumą, arba patys atliks tokią analizę.

Efektyvumo rodiklių pavyzdžiai: produktų (paslaugų) savikaina (pvz., vidutinė vienos mokymo valandos kaina; sukurtos darbo vietos kaina), darbo efektyvumo lygis (pvz., per dieną sutvarkomų prašymų paramai gauti skaičius). Siekiant įvertinti efektyvumą, reikia efektyvumo rodiklius (pvz., sukurtų produktų (paslaugų), rezultatų savikainą ir pan.) **palyginti** su nustatytais bendrais ar audituojamo subjekto priimtais standartais, pažangiausia praktika, panašių audituojamų subjektų atitinkamais dydžiais ar audituojamo subjekto ankstesnių laikotarpių dydžiais. Kai konkrečių standartų neįmanoma pritaikyti, reikia remtis turima informacija, įrodymais ir per auditą atlikta analize.

Kaip ir atliekant ekonomiškumo vertinimą, viena pirmųjų procedūrų, kurią turėtų taikyti auditorius atlikdamas efektyvumo auditą, yra bendrųjų rizikos veiksnių nustatymas (žr. 8 skyrių), pvz.: ar panaudojus išteklius buvo sukurti numatyti (planuoto kiekio ir kokybės) produktai (paslaugos) (tarkim, išmokyta mažiau asmenų, negu planuota (kiekis), asmenys buvo mokyti pagal pasenusias mokymo programas (kokybė); nebuvo pasiektas geriausias išteklių ir sukurtų produktų (paslaugų) santykis (pvz., žemas darbo efektyvumo lygis); produktai (paslaugos) sukurti netinkamu laiku (pvz., lėtas įgyvendinimas, terminų nesilaikymas).

Sąvoka *rezultatyvumas* literatūroje taip pat aiškinama įvairiai. Dažniausiai rezultatyvumas

apibūdinamas kaip tikslų pasiekimo lygis ir pasiekto efekto bei siekiant tikslų sunaudotų išteklių santykis. Kaip nurodo O'Neillas (O'Neill, 1998), rezultatyvumas yra politikos arba programos tikslų įgyvendinimo įvertinimas. Rezultatyvumo principas reiškia, kad bus pasiekti iškelti tikslai ir numatyti rezultatai (300-ojo TAAIS 11 punktas; 3910-ųjų GUID 8 punktas). Rezultatyvumą lyginant su efektyvumu matyti, kad pirmuoju atveju daugiau dėmesio skiriama rezultatams. Svarbiausia yra rezultatas, išeiga, o ne įeiga. Galima užduotį atlikti rezultatyviai, bet tuo pačiu metu būti neefektyviam, kai be reikalo naudojami ištekliai. Kalbėdami apie rezultatyvumą autoriai akcentuoja vartotojui kuriamą vertę ir vartotojų pasitenkinimą.

Svarbiausi reikšminiai žodžiai, apibūdinantys rezultatyvumą, yra *tikslai*, *tikslų įgyvendinimo lygis*, *panaudoti ištekliai*. Taigi rezultatyvumas yra faktinių veiklos rezultatų lyginimas su planuotais ataskaitinių metų rezultatais (praėjusių metų, gimininguų organizacijų) ar kitais parametrais ir vertinimas.

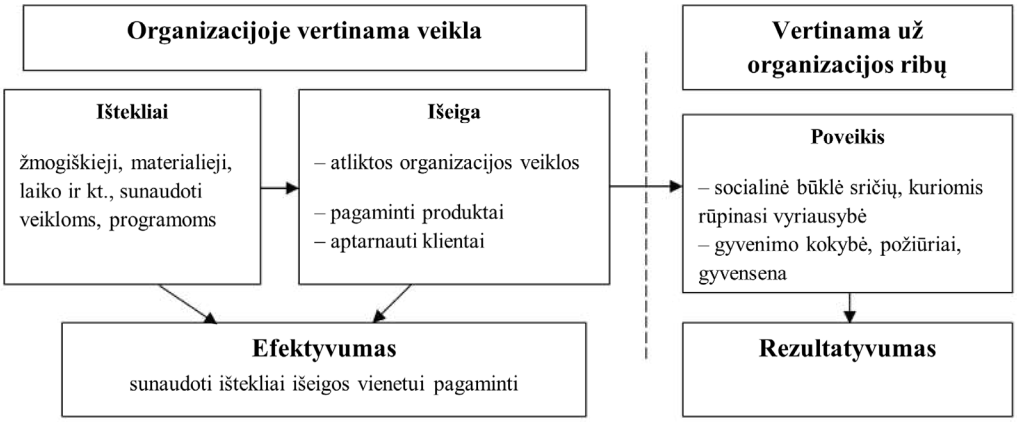
Rezultatyvumo vertinimas apima 1) veiklos rezultatų ir 2) veiklos poveikio, kurie ne visada lengvai atskiriami, vertinimą. Rezultatyvumas suprantamas kaip tikslų pasiekimo lygis, taip pat kaip pasiekto efekto ir siekiant tikslų panaudotų išteklių santykis.

Auditorius vertina rezultatyvumą atlikdamas tikslų pasiekimo analizę (lygindamas nustatytus tikslus su sukurtais produktais (paslaugomis), pasiektais rezultatais ir poveikiu). Nagrinėjama, kokiomis priemonėmis siekiama tikslo, ar sukurti produktai (paslaugos) padėjo pasiekti nustatytus tikslus, ar pastebimas poveikis iš tikrųjų yra audituojamo subjekto veiklos, o ne išorės veiksnių pasekmė, ar audituojamo subjekto sukurtų produktų (paslaugų) kokybė atitinka numatytus tikslus ir visuomenės narių lūkesčius. Vertinimo keblumų gali atsirasti ir dėl audituojamo subjekto suformuluotų abstrakčių tikslų, kuriuos gali būti sunku susieti su pamatuojamais rodikliais.

Veiklos rezultatų vertinimas. Rezultatyvumas gali būti nustatomas įvairiais būdais, įskaitant produkcijos *kiekį*, *kokybę*, *savalaikiškumą*. Audituojant veiklos rezultato *kiekio* duomenis (mastą), pagrindinis klausimas – koks vienetų skaičius atitinka reikalavimus ir poreikius. Vienas iš metodų, naudotinų siekiant nustatyti programos rezultato kiekio adekvatumą, yra neįvykdytų užduočių ar darbo procesų nagrinėjimas, kitas – rezultato santykio išmatavimas lyginant jį su poreikiais (paslaugų prašymai). Rezultato *kokybę* rodo tai, ar baigti vienetai neturi defektų, ir paslaugų adekvatumas. Kokybė gali būti rezultato vieneto požymis. Auditoriai taip pat gali nuspręsti išmatuoti kokybės kainą, nagrinėdami išteklius, sunaudotus defektams, nesėkmėms taisyti, kokybei kontroliuoti, baudoms rinkti, garantiniam taisymui ir pan.

Poveikio vertinimas. Įvertinti veiklos poveikį gana sunku ir programų vadybininkams, ir auditoriams. Vienas iš skiriamųjų programos *išeigos ir poveikio* bruožų yra veikėjų nustatymas (žr. 10 pav.): išeiga yra organizacijos sukurtas ar pateiktas produktas ar paslauga.

Poveikis parodo, kokius pokyčius programa padarė išoriniams vartotojams, t. y. valstybei apskritai ar programos paslaugų gavėjui. Pavyzdžiui, švietimo programoje išeigos – studentų skaičius grupėje, grupių skaičius. Tarpiniai rezultatai (kai kuriuose šaltiniuose vadinami išdavomis) yra studentų, sėkmingai baigusių programą, skaičius. Ilgalaikiai programos rezultatai yra įsidarbinusių tos programos absolventų skaičius.



10 pav. Veiklos vertinimo aspektai

Kartais sunku atskirti išeigą nuo vidutinės trukmės tarpinių rezultatų. Tam reikėtų nagrinėti, kokie produktai ar paslaugos yra pagaminti per programos procesus.

Poveikio rezultatyvumas matuojamas pagal poveikio kokybę ir mastą, kuriais programos rezultatai yra tiesiogiai susiję su programa. Savybės, kurios gali būti išmatuotos vertinant poveikio rezultatyvumą, yra programos rezultatai arba programos misijos pasiekimo laipsnis. Pavyzdžiui, pagrindinis audito klausimas švietimo sektoriuje gali būti toks: ar mokyklos baigimo programa padidino (sumažino) regiono darbo vietų, susijusių su naujais verslais, skaičių. Veiklos auditas taip pat gali nagrinėti sąnaudų ir naudos arba sąnaudų ir išdavų santykį, pvz., išlaidas vienam įsidarbinusiam absolventui, sėkmingai dirbančiam nuo įsidarbinimo daugiau kaip trejus metus, arba įvairių finansinių sąlygų rodiklius.

Finansiniai rezultatai taip pat gali būti svarbūs išdavų rezultatyvumui. Pavyzdžiui, tirdamas viešojo transporto investicijas veiklos auditorius gali nagrinėti ribą, iki kurios vartotojai dengia sistemos kainą. Pagrindinės matuotinos savybės yra nauda, atsiperkamumas, investicijų grąža.

Kliento pasitenkinimas yra kitas metodas, taikomas išdavų rezultatyvumui nustatyti. Dėl įvairių priežasčių būtinos viešosios paslaugos (pvz.., kariuomenė, gaisrinė, policija, ligoninės, greitoji pagalba, komunalinės paslaugos, bibliotekos ir pan.) priklauso kitai veiklos dimensijai, kuri gali būti išmatuota. Bendras matas yra paslaugų, atliktų per tikslingą laiką, procentinis dydis.

Galutinis programos išdavų poveikio rezultatyvumas išmatuojamas kaip problemų, sumažėjusių įgyvendinus programą, santykis. Pavyzdžiui, dėl įgyvendintos naujos mokymo programos, pagerėjus įgūdžiams, į regioną pritraukiama naujų verslo šakų – pagerėja gyvenimo lygis.

Vertinti rezultatyvumą pradedama nuo audituojamo subjekto ar objekto tikslų nustatymo analizės. Tai darant, pasiekti rezultatai lyginami su nustatytais tikslais, atsižvelgiant į tiems tikslams pasiekti sunaudotus išteklius.

Taigi atliekant rezultatyvumo auditą daugiausia dėmesio skiriama išdirbiams, rezultatams ar poveikiui. Vis dėlto tai padaryti nelengva, nes sunku įvertinti intervencijos poveikį, t. y. kokiu mastu įgyvendinti bendrieji ir net tarpiniai šios intervencijos tikslai. Problema – ta, kad paprastai tikslai būna suformuluoti labai abstrakčiai, todėl jų neįmanoma susieti su pamatuojamais rodikliais ir įvertinti jų įgyvendinimo lygio. Beje, net tada, kai tikslai apibrėžti aiškiai, reikalingų audito įrodymų surinkimas ir jų nagrinėjimas pareikalautų neproporcingų audito išteklių, jeigu šios informacijos negalėtų pateikti pats audituojamas subjektas. Be to, sunku įvertinti, ar pastebėtas poveikis yra iš tikrųjų intervencijos, o ne išorės veiksnių pasekmė. Tokiu atveju pagal audito metodą pirmiausia turėtų būti nustatoma, ar galima gauti svarbios ir patikimos įvertinimo informacijos ir ar ją galima panaudoti kaip audito įrodymus.

Lengviau įvykdomas audito tikslas – intervencijos išdirbių ar rezultatų įvertinimas, pvz., nustatymas, kokiu mastu įvykdyti veiklos ar tiesioginiai tikslai. Jei tikslai yra konkretūs, išmatuojami, pasiekiami, svarbūs ir su laiko nuoroda, jei jų įgyvendinimas vertinamas pagal veiklos rodiklius, ši metodika turėtų būti aiškus ir tinkamas pagrindas rezultatyvumui vertinti.

Rezultatyvumo auditą tikslinga pradėti nuo bendrųjų rizikos veiksnių, tokių kaip parengtos strategijos, programos ar planų aiškumas arba neaiškumas (pvz., neadekvatus poreikių įvertinimas, neaiškūs ir nenuoseklūs tikslai, sunkiai įgyvendinami uždaviniai ar nustatytos netinkamos priemonės), netinkami valdymo procesai, sprendimų priėmimas ir įgyvendinimas, nustatymo ir vertinimo (žr. 8 skyrių).

Visi trys aptarti veiklos audito kriterijai yra vienodai svarbūs, todėl tai, kuriam iš trijų reikėtų teikti daugiau dėmesio, turi būti nustatoma kiekvienu konkrečiu atveju, bet auditoriai yra skatinami analizės elementu laikyti rezultatyvumą. Iš veiklos audito nereikalaujama ir juo neturėtų būti siekiama tuo pat metu atlikti nuodugnią visų su ekonomiškumu, efektyvumu ir rezultatyvumu susijusių aspektų analizę. Veiklos auditas labiau skirtas kai kuriems atskiriems su ekonomiškumu, efektyvumu ar rezultatyvumu ar jų deriniu susijusiems klausimams nagrinėti, atsižvelgiant į nustatytą galimą reikšmingą riziką. Tokia atrankinė metodika padeda išvengti rizikos imtis pernelyg ambicingo audito.

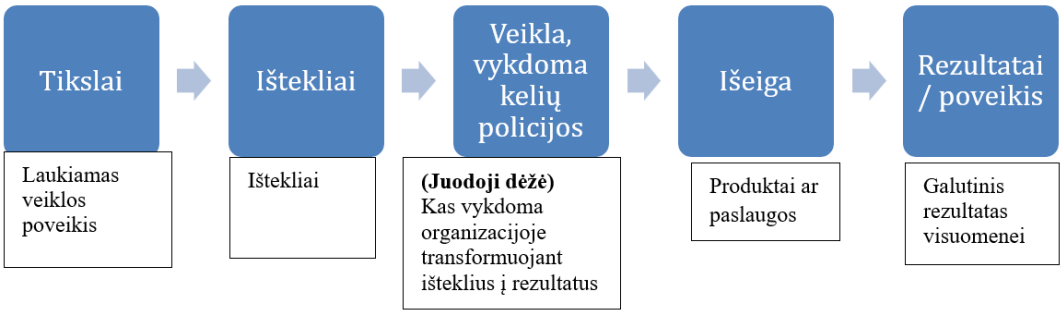
3.2. Veiklos audito 3E vertinimo pavyzdys

Vyriausybė taiko įvairias priemones, siekdama sumažinti nelaimingų atsitikimų keliuose skaičių, ypač avarijų su sunkiomis ar mirtinomis pasekmėmis. Viena iš kelių siekiant šio tikslo dalyvaujančių organizacijų yra kelių policija.

Kelių policijos tikslas – sumažinti nelaimingų eismo įvykių skaičių keliuose.

Laukiamas rezultatas – sumažėjęs avaringumas keliuose, atliepiantis visuomenės poreikį.

Žr. įeigos ir išeigos modelį: laukiamas (numatomas) veiklos rezultatas; reikalingi ištekliai; vykdoma veikla; gauti produktai ar paslaugos; galutinis rezultatas / poveikis).



11 pav. Įeigos ir išeigos modelio pavyzdys

Laukiamas rezultatas yra kelių policijos tikslas – pagrindas vykdyti veiklą.

Tam, kad galėtų vykdyti veiklą, kelių policijai reikia įsigyti ir naudoti įvairaus pobūdžio išteklius – pvz., personalą, transporto priemones, greičio radarus, alkotesterius, stacionariuosius ir nešiojamuosius kompiuterius (įeiga). Įeiga yra visi kelių policijos įsigyti ir naudojami ištekliai.

Ekonomiškumas šiuo atveju reiškia **neišleisti** daugiau, nei reikia, norint įsigyti išteklių, reikalingų eismo patikrinimams atlikti, pvz., naudojant reikiamo kiekio ir kokybės transporto priemones, kurios pristatomos reikiamu laiku, reikiamoje vietoje ir už mažiausią kainą.

Efektyvumas. Efektyvumo principas susijęs su efektyviu išteklių panaudojimu vykdomų veiklų procese. Tai apibūdinama kaip sunaudojamų išteklių ir gautų rezultatų santykis, kurį lemia kiekio, kokybės ir laiko aspektai. Pvz., *ekonominis efektyvumas*: atliktų eismo patikrinimų skaičius, palyginti su bendromis patikrinimų išlaidomis (atsižvelgiant į panašaus pobūdžio patikrinimus). Kuo panašesnis patikrinimo tipas, tuo lengviau išmatuoti ir palyginti ekonominį efektyvumą, pavyzdžiui, tarp įvairių rajonų biurų. *Darbo efektyvumas*: pavyzdžiui, kelių eismo patikrinimų skaičius, atsižvelgiant į darbo valandas, sugaištas jiems valdyti ir atlikti ir pan.

Rezultatyvumas. Rezultatyvumo principas yra susijęs su užsibrėžtų tikslų ir numatytų rezultatų pasiekimu.

Taigi, visi veiklos audito elementai yra tarpusavyje susiję. Tinkamas jų įvertinimas padeda tobulinti organizacijos veiklą, taupyti lėšas, mažinti išlaidas, gerinti paslaugų kokybę, stiprinti valdymo, administracinius procesus, siekti nustatytų tikslų.

Apibendrinant pažymėtina, jog vertinant *ekonomiškumą* tiriama, ar lėšos išleistos pagal tikslinę paskirtį; vertinant *rezultatyvumą* tiriama, ar naudojant išteklius įvykdytos užduotys, pasiekti numatyti tikslai; vertinant *efektyvumą* abu minėti tyrimai sujungiami ir rezultatai palyginami su jų siekiant sunaudotais ištekliais. Ekonomiškumas ir efektyvumas paprastai siejami su kiekybiniais rodikliais, o rezultatyvumas – su kokybiniais.

ĮSIDĖMĖKIME!

Įeiga (ištekliai). Duomenis apie išteklius lengviau apskaičiuoti. Darbuotojų darbo valandos yra **įeigos** vienetas, naudojamas efektyvumui matuoti, o tai sudaro didžiąją dalį naudojamų išteklių viešojo sektoriaus institucijose. Jei efektyvumui matuoti naudojama daugiau įvairių išteklių, tuomet **vieneto sąnaudos** yra išsamus matas. Atkreipkite dėmesį, kad efektyvumo matavimas yra susijęs su sąnaudų kiekiu, o ne kainos pokyčiais.

Išeiga (produkcija) paprastai yra sudėtingesnė lygties dalis dėl dviejų priežasčių: 1) prieinamumo – veikla gali neapimti atlikto darbo kiekio (prašymų, sąskaitų skaičiaus ir pan.), ir 2) apibrėžimo – paprastai yra daug galimų produkcijos rūšių ir kai kurios jų yra šalutiniai produktai. Be to, produkcijos konfigūracija gali keistis. Pagrindiniai testai, kuriais nustatomas potencialios produkcijos pagrįstumas: 1) ar ji yra skaičiuojama; 2) ar ji yra palyginti vienoda laikui bėgant; 3) ar ji orientuota į misiją ir klientą; 4) ar duomenys lengvai prieinami; 5) ar galima apibrėžti jos gamybos procesą.

Efektyvumas yra labai svarbus vadovams ir auditoriams. Efektyvumo tikslas – atlikti daugiau darbo su mažesniais ištekliais: tai pagrindinė priežastis, dėl kurios efektyvumas yra toks svarbus. Vis dėlto, stengdamiesi rasti būdų pagerinti efektyvumą, auditoriai neturi pamiršti kitų svarbių vadovavimo pareigų, pvz., kokybės ir terminų laikymosi užtikrinimo, misijos įgyvendinimo ir klientų pasitenkinimo. Taip pat reikėtų stebėti ir pabrėžti šių vadybos pareigų vykdymo rodiklius. Siekis siekti tobulumo paminėtose vadybos srityse yra papildomas, o ne prieštaraujantis tikslas.

SANTRAUKA

- **Efektyvumas. Naudojamos formulės (Raaum ir Morgan, 2009)**
  1) Efektyvumas = išeigos (produkcijos) kiekis, padalintas iš įvesties (išteklių) vnt. *Pavyzdžiui: pacientų, kuriuos priėmė gydytojas (per valandą, per dieną ir pan.), skaičius.*
  2) Efektyvumas = išteklių kiekis, padalintas iš išeigos. *Pavyzdžiui: gydytojo laikas (minutėmis), skirtas vienam pacientui.*

3) Efektyvumas (vieneto sąnaudos) = išteklių sąnaudos / išeigos kiekis. *Pavyzdžiui, sąnaudos (eurais) vienam pacientui.*
4) Taikomos ir kitos efektyvumo matavimo priemonės: efektyvumo koeficientai, indeksai ir kt.

◆ Apibendrinant pažymėtina, jog vertinant *ekonomiškumą* tiriama, ar lėšos išleistos pagal tikslinę paskirtį; vertinant *rezultatyvumą* aiškinamasi, ar naudojant išteklius įvykdytos užduotys, pasiekti numatyti tikslai; vertinant *efektyvumą* abu tyrimai sujungiami ir rezultatai palyginami su jų siekiant sunaudotais ištekliais. Ekonomiškumas ir efektyvumas paprastai siejami su kiekybiniais rodikliais, o rezultatyvumas – su kokybiniais.

◆ Atlikta veiklos audito elementų analizė leidžia teigti, kad veiklos audito tikslas turi būti toks audituojamo subjekto veiklos tyrimas ir vertinimas (rekomendacijos), kuris padėtų atskleisti veiklos ekonomiškumo ir efektyvumo spragas ir neatitiktis, padėtų jas šalinti ir didinti veiklos rezultatyvumą. Šie tikslai palyginami 2 priede.

Klausimai savirefleksijai

- Kokie yra 3E kriterijai ir jų turinys?
- Kaip apibūdintumėte išeigos, išdavos ir išteklių sampratas?
- Kokie veiklos aspektai tiriami atliekant ekonomiškumo auditą?
- Kokie yra efektyvumo vertinimo rodikliai?
- Kas yra rezultatyvumo vertinimo laukas?

3 skyriaus literatūra

1. Baliukonis, T. ir Čiarnienė, R.(2014). Efektyvumo didinimas mažinant nuostolius. *Visuomenės saugumas ir viešoji tvarka*, *12*.
2. Holzer, M.(1998). Productivity. Iš *International encyclopaedia of public policy and administration*. *Vol. 3.* Westview press.
3. INTOSAI (2019). 300-asis TAAIS. Veiklos audito principai. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/300-asis_TAAIS.pdf.
4. INTOSAI (2016). 3910-osios GUID. Svarbiausi veiklos audito principai. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/3910-osios_GUID.pdf.
5. Lane, J. E.(2001). *Viešasis sektorius: sąvokos, modeliai ir požiūriai*. Vilnius: Margi raštai.
6. Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Vilnius: Lietuvos mokslas.
7. O'Neill, D. (1998). Efficiency. Iš *International Encyclopedia of Public Policy and Administration*. *Vol. 1.* Jay M. Shafritz (Editor in Chief). Westviev Press. A Division of Harper Collins Publishers.
8. Raaum, R. B. ir Morgan, S. L. (2009). *Performance auditing: a measurement approach*. 2nd Edition. The Institute of Internal Auditors' Research Foundation.

9. Rosen, E. D. (2007). *Viešojo sektoriaus produktyvumo didinimas. Sąvokos ir praktika.* Vilnius: Knygiai.
10. Pollitt, Ch. (1999). The management – audit interface. Iš Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Pollitt, C., Summa, H. ir Waerness, M. (Eds). *Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries* (p. 56–65). Oxford, New York. https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198296003.003.0004.
11. Puškorius, S. (2004). *Veiklos auditas*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas.
12. *United States Government Accountability Office (2007). Government Auditing Standards.* https://www.govinfo.gov/content/pkg/GAOREPORTS-GAO-07-731G/pdf/GAOREPORTS-GAO-07-731G.pdf.
13. Waring, C. ir Morgan, S. (2007). *Performance accountability and combating corruption*. Washington, D.C: The World Bank.

4. AUDITO ĮRODYMAI IR TAIKOMOS PROCEDŪROS

4.1. Audito įrodymų koncepcija

Audito literatūroje *audito įrodymai* dažniausiai apibūdinami kaip dokumentuota informacija, kuria auditorius pagrindžia savo pastebėjimus, vertinimus, išvadas ir rekomendacijas.

Pateiktuose audito įrodymų apibrėžimuose pabrėžiami du dalykai:

- Surinktais įrodymais patvirtinami arba paneigiami organizacijos vadovybės teiginiai. Jie gali apimti veiklos rezultatus ir finansinę padėtį, organizacijos vidaus kontrolės sistemą ir jos rezultatyvumą, norminių aktų reikalavimų laikymąsi ir kt.
- Dokumentuoti įrodymai, patvirtinantys per auditą nustatytus faktus, aplinkybes, audituojamo subjekto veiklos trūkumus ir pan., suteikia auditoriui galimybę padaryti pagrįstas išvadas, taip pat pateikti audituojamam subjektui tinkamas rekomendacijas.

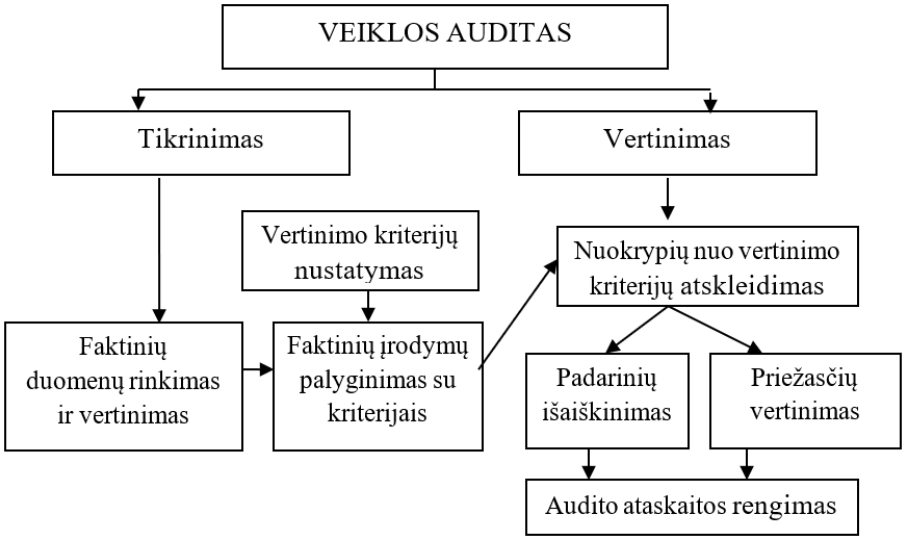
Auditoriai turėtų surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad galėtų suformuluoti audito tikslus ir klausimus atitinkančių pastebėjimų, išvadų bei pateikti rekomendacijų (300-asis TAAIS).

Audito įrodymų rinkimas – sudėtingas procesas, tai yra viso audito proceso centrinė ašis. Siekdamas surinkti pakankamus, tinkamus, patikimus ir racionalius įrodymus, auditorius remiasi savo patirtimi. Vadinasi, subjektyvi auditoriaus nuomonė yra neatskiriama, labai svarbi audito dalis. Auditorius, norėdamas gauti patikimų įrodymų ir pareikšti objektyvią nuomonę apie audituojamas sritis, turi gerai išnagrinėti kliento veiklos būklę, jos pobūdį, raidos pokyčius ir problemines sritis. Turėdamas reikiamą informaciją apie kliento veiklą, auditorius gali pasirinkti tinkamas audito procedūras ir strategiją, garantuosiančias įrodymų kokybę.

Kai kurie įrodymai gali būti gaunami iš audituojamo subjekto aplinkos (vadovybės ir kt.) ar trečiųjų asmenų. Dažnai negalima vienareikšmiškai pasakyti, kokie įrodymai yra geriausi ir tvirčiausi. Auditorius nagrinėja riziką, susijusią su įmanomų gauti įrodymų tipais, alternatyvių įrodymų šaltinių patikimumą ir tada susidaro požiūrį, užtikrinantį įtikinamus įrodymus ir efektyviausią auditą.

Veiklos audito (kaip ir finansinio) funkcija tradiciškai tapatinama su *tikrinimu ir vertinimu*. Tikrinimo funkcija apibrėžiama kaip palyginimo to, *kas yra*, su tuo, *kas turėtų būti*, išraiška. Vis dėlto pažymėtina, kad kartu su pastarųjų dešimtmečių viešojo sektoriaus pokyčiais, kuriuos nulėmė viešojo valdymo reformos, tikrinimo ir vertinimo procesas pasikeitė. Atsirado naujų iššūkių, lėmusių veiklos audito tikrinimo ir vertinimo funkcijos poslinkį neapibrėžtumo link, sudėtingesnė tapo palyginamosios bazės parinkimo problema.

Mokslo darbuose, nagrinėjančiuose ir atskleidžiančiuose veiklos audito problematiką, analizuojami įvairūs šio proceso elementai, aptariama skirtinga jo veiksmų seka. Apibendrinus egzistuojančius požiūrius, siūloma tokia audito proceso schema (žr. 12 pav.).



12 pav. Veiklos audito proceso elementai
Šaltinis: Mackevičius ir Daujotaitė (2011).

Tikrinimas – įrašų, dokumentų, materialiojo turto ir pan. tikrinimas. Tai dažniausiai naudojama audito procedūra. Per ją surenkami audito įrodymai, pagrindžiantys audituojamo subjekto vadovybės teiginius. Dokumentinis ir natūrinis tikrinimo būdai suteikia įvairaus patikimumo lygio audito įrodymų, todėl tikrinimus reikia atlikti kruopščiai ir atsakingai.

Vertinimas. Vertinimo kriterijai reikalingi audito duomenims ir nustatytiems faktams palyginti ir veiklos rezultatams įvertinti. Surinkti duomenys ir nustatyti faktai rodo esamą padėtį. Visgi per auditą turi būti įvertinta esama padėtis ir atsakyta į klausimą, ar ji yra gera,

ar tenkina valstybės institucijas, visuomenę, ar sudaro prielaidas maksimaliai ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai naudoti organizacijos išteklius.

Faktinių duomenų palyginimo su nustatytais vertinimo kriterijais etapą galima išskaidyti į keturis smulkesnius etapus (13 pav.).

1) *Faktinių duomenų (esamos padėties) vertinimas.* Faktinė padėtis atspindi esamą veiklos, praktikos ar aplinkybių būklę. Faktinės padėties nustatymas apima duomenų ir informacijos rinkimą ir lyginimą su nustatytais audito vertinimo kriterijais. Planuodami tyrimo metodus, auditoriai projektuoja duomenų surinkimą ir analizės procedūras, atitinkančias audito tikslus. Pasirinkti *ad hoc* matai turi būti kontroliuojami ir tobulinami.
2) *Nuokrypių nuo vertinimo kriterijų atskleidimas.* Tai atlikti nesunku, jei siekiamus rezultatus galima išreikšti kiekybiškai, pavyzdžiui, vertinant išteklių ekonomiškumą, veiklos procesų efektyvumą. Vis dėlto įvertinti rezultatyvumą, t. y. užsibrėžtų tikslų pasiekimo lygį, kiekybiškai pavyksta retai. Pagrindinė priežastis – ta, kad rezultatyvumas iš esmės yra kokybinis vertinimas.
3) *Padarinių išaiškinimas.* Lyginant faktinius duomenis su vertinimo kriterijais yra formuojami audito įrodymai (atitikties lygio įvertinimas). Kriterijų įvykdymas ar viršijimas gali reikšti pažangią praktiką, tačiau neatitiktis kriterijams reikštų, kad reikia patobulinimų. Norėdami surinkti įrodymus apie padarinius, auditoriai turi įvertinti kriterijų ir faktinės padėties skirtumus ir nustatyti poveikį organizacijai ar jos klientams. Vertinamos veiklos atitiktis nustatytiems vertinimo kriterijams rodo, ar veikla yra tinkama.
4) *Priežasčių vertinimas*. Priežastys apibūdinamos kaip aplinkybės, lėmusios tam tikras veiklos problemas. Paprastai vertinant priežastis susitelkiama į specifinių kontrolės priemonių nebuvimą. Auditoriai turi nagrinėti įvairias galimas priežastis, jų skirtumus lyginti su faktine padėtimi ir kriterijais. Galima vertinti priežastis, susijusias su įvairiais apribojimais (neadekvatūs ištekliai, išorės kintamieji). Auditoriai taip pat turi įvertinti teisėtą valdžios paramą, nepavėluotą grįžtamąjį ryšį, įgaliojimus ir pastangas pagerinti procesus, t. y. vadovavimą ir atsakomybę sistemos viduje. Esama ir kitų svarstytinų veiksnių, tokių kaip kvalifikacijos kėlimas, darbuotojų mokymai.

Apibendrinat galima teigti, jog veiklos auditas turi būti organizuotas taip, kad būtų galima veiklos duomenis palyginti su vertinimo kriterijais, aptartais su audituojamo subjekto vadovybe, ir suformuoti audito faktus, reikalingus patikimai veiklos audito ataskaitai, kuri parodytų problemas ir tobulintinas sritis, parengti.

4.2. Audito įrodymų charakteristikos

Kaip minėta, audito įrodymai turi būti pakankami, patikimi, tinkami ir racionalūs.

Pakankami audito įrodymai – tai kiekybinė audito įrodymų charakteristika. Auditorius turi surinkti pakankamą kiekį informacijos, kad galėtų pareikšti objektyvią nuomonę. Vertinant audito įrodymų pakankamumą, rekomenduojama atsižvelgti į audito apimtį ir įtaką veiklos vertinimui ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo aspektais; patirtį, įgytą per ankstesnį auditą; audito procedūrų rezultatus. Rinkdamas audito įrodymus auditorius neturėtų apsiriboti tik audituojamo subjekto personalu. Labai svarbi yra audituojamo subjekto klientų informacija. Šie duomenys leidžia įvertinti audituojamo subjekto personalo veiksmus vartotojų požiūriu.

Tinkami audito įrodymai – tai kokybinė audito įrodymų charakteristika. Auditorius turi surinkti tokią informaciją, kuri atitiktų audito tikslus. Norint užtikrinti, kad audito įrodymai būtų tinkami, audito tikslai turi būti aiškiai apibrėžti planavimo etape. Įrodymų tinkamumo klausimas turi nulemti, kokias audito procedūras pasirinkti.

Patikimi audito įrodymai – tai nešališki audito įrodymai, tikra ir objektyvi informacija, gaunama pasitelkus patikimus šaltinius ir metodus. Audito įrodymų patikimumas priklauso nuo jų šaltinio (vidaus ar išorės) ir pobūdžio (matomas, dokumentinis, žodinis). Audito praktikoje susiformavo tokie įrodymų patikimumo vertinimo kriterijai:

- paprastai iš išorės šaltinių gauti audito įrodymai (pavyzdžiui, trečiųjų šalių patvirtinimai) yra patikimesni negu gautieji iš vidaus šaltinių;
- iš vidaus šaltinių gauti įrodymai patikimesni, jeigu apskaitos ir vidaus kontrolės sistemos veikia efektyviai;
- tiesiogiai, paties auditoriaus gauti audito įrodymai yra patikimesni negu audituojamo subjekto pateikti įrodymai;
- dokumentų ar rašytinių pareiškimų formos audito įrodymai paprastai yra patikimesni negu žodiniai pareiškimai;
- originalūs dokumentai yra patikimesni už fotokopijas ar faksimilinius dokumentus.

Audito įrodymai įtikinamesni, jeigu skirtingų šaltinių ar skirtingo pobūdžio įrodymai sutampa. O jei iš vieno šaltinio gauti įrodymai neatitinka kito šaltinio įrodymų, auditorius nustato, kokių papildomų procedūrų reikia šiems neatitikimams pašalinti. Veiklos audito rizika gali būti sumažinta, jei tą patį patvirtinimą pagrindžiančius audito įrodymus auditorius gauna iš skirtingų ar skirtingo pobūdžio šaltinių ir taikydamas skirtingus duomenų analizės metodus.

Racionalūs audito įrodymai – tai efektyviausiu būdu gauta informacija. Jos gavimo

sąnaudos turi neviršyti teikiamos naudos (auditorius privalo atsižvelgti į audito įrodymų gavimo išlaidų ir informacijos naudingumo santykį). Visgi kylantys sunkumai ir išlaidos nėra pateisinama priežastis atsisakyti reikiamų procedūrų.

Audito įrodymų pakankamumą, tinkamumą, patikimumą ir racionalumą įvertina pats auditorius.

4.3. Audito procedūros

Siekdamas surinkti audito įrodymus ir padaryti objektyvias ir pagrįstas išvadas, auditorius naudoja testus ir procedūras. *Testai* – tai veiksmai, kuriais nustatoma tam tikra reiškinio, proceso, operacijos ar veiklos ypatybė. *Audito įrodymai* gaunami tinkamai derinant audito procedūras. Audito procedūras auditorius pasirenka atsižvelgdamas į audito tikslus, apimtį ir sudėtingumą. Todėl visais audito atvejais vienodų procedūrų būti negali. Procedūrų rūšį ir jų skaičių auditorius nustato pats.

Audito įrodymai gaunami taikant šias audito procedūras: skaičiavimą (aritmetinių veiksmų atlikimą), patvirtinimą (informacijos patvirtinimą ar paneigimą), patikrinimą (dokumentų, turto ir kt.), stebėjimą (procesų, procedūrų ir kt.), paklausimą (klausimų pateikimą ir atsakymų į juos gavimą), analitines ir kitas procedūras (Valstybės kontrolė, 2025).

Analitinės procedūros gali būti statistinė analizė, skirtingų metų rezultatų palyginimas, tendencijų analizė ir subjekto veiklos palyginimas su panašių organizacijų ir institucijų veikla ir jos rodikliais.

Skaičiavimą (kai kuriuose šaltiniuose vadinamą perskaičiavimu) rekomenduojama atlikti suradus klaidų, abejojant audituojamo subjekto pateikta informacija, apibendrinant gautus duomenis ir pan. Skaičiavimas yra audituojamo subjekto atliktų skaičiavimų aritmetinio tikslumo tikrinimas. Auditorius perskaičiuoja suabejojęs vienos ar kitos subjekto pateiktos informacijos teisingumu. Kai kurie duomenys (pavyzdžiui, projektų, sąmatų, ataskaitų) yra gaunami vien matematiniais skaičiavimais, kaip antai darbo užmokesčio, palūkanų sumos ir kt. duomenys. Matematiniai skaičiavimai gali būti tam tikrų ataskaitų straipsnių *teisingumo įrodymai*. Perskaičiavimas kartu su kitomis audito procedūromis yra naudojamas norint suteikti įvertinimo įrodymų visiems kitiems duomenims.

Patvirtinimą rekomenduojama naudoti, kai auditorius abejoja informacijos tikrumu, išsamumu, nuosavybe, įvykdymu, įvertinimu. Tokią informaciją gali suteikti trečiosios šalys. Patvirtinimas – tai trečiosios šalies tiesiogiai pateiktas atsakymas į paklausimą dėl auditorių dominančios informacijos arba esamų sąlygų. Patvirtinimo procedūra auditorių taikoma labai plačiai. Ji atliekama bendraujant su trečiosiomis šalimis – taip gaunami audituojamo subjekto pateiktų faktų patvirtinimai. Ši procedūra pateikia įrodymų dėl *turto buvimo ir nuosavybės teisių*, taip pat dėl turto ir įsiskolinimų įvertinimo.

Taikant *tikrinimo* procedūrą naudojami du būdai: *dokumentinis ir natūrinis* (faktinis). Auditorius turi nuspręsti, kokia tvarka (chronologine ar sistemine) ir būdais (formaliuoju ar palyginimo) tikrins dokumentus. Tikrinant formaliuoju būdu, nustatoma, ar dokumentai turi visus rekvizitus, ar teisingi apskaičiavimai, ar tinkama forma. Tikrinant palyginimo būdu, lyginami įrašai apie tą pačią operaciją ar įvykį, padaryti keliuose dokumentuose. Atliekant natūrinį (faktinį) tikrinimą, tikrinami veiklos produktai, nematerialusis ir materialusis turtas (gauta informacija palyginama su įrašais dokumentuose).

Taikant *stebėjimo* procedūrą, rekomenduojama stebėti veiksmus, kuriuos atlieka audituojamo subjekto darbuotojai. Tiesioginio stebėjimo metodas suteikia auditoriui galimybę nustatyti realią padėtį, slypinčią už patikrinimo ataskaitų ir kitų oficialių dokumentų. Šis metodas gali suteikti aiškesnį esminių problemų vaizdą, kurį galima palyginti su tuo, kas nurodoma oficialiose ataskaitose ir kituose dokumentuose. Stebėjimui reikia daug laiko. Auditorius gali nuspręsti apsilankyti darbo vietose, mokyklose, ligoninėse ir t. t. Be to, galima stebėti, kaip elgiamasi su klientais. Naudingos informacijos taip pat galima gauti dalyvaujant audituojamo subjekto susirinkimuose.

SANTRAUKA

- Visi audito pastebėjimai ir išvados turi būti pagrįsti pakankamais tinkamais įrodymais. Pastarieji turėtų atitikti kontekstą, o prieš darant išvadas derėtų atsižvelgti į visus svarbius argumentus (už ir prieš) ir skirtingus požiūrius. Kokių audito įrodymų prireiks veiklos audito išvadoms padaryti, priklauso nuo audito srities, tikslo ir klausimų.

Auditorius turėtų vertinti įrodymus, siekdamas pateikti audito pastebėjimus, priimti profesinį sprendimą ir padaryti išvadą. Pastebėjimai ir išvados – tai audito tikslus atitinkančios analizės rezultatai, atsakymai į audito klausimus.

Veiklos auditą sudaro daug analitinių procesų, kurie šalims bendraujant nuolat tobulėja ir dėl to atsiranda galimybių gilinti ir tobulinti užduodamus klausimus ir naudojamus metodus. Per šį procesą gali tekti jungti ir lyginti iš skirtingų šaltinių gautus duomenis, daryti preliminarias išvadas ir formuluoti pastebėjimus, norint suformuluoti hipotezes, kurias prireikus galima patikrinti naudojant papildomus duomenis. Visas procesas yra glaudžiai susijęs su audito ataskaitos projekto rengimu, kuris gali būti laikomas viena iš esminių analitinio proceso dalių, padedančių atsakyti į audito klausimus. Svarbu, kad auditoriai nenukryptų nuo tikslo ir dirbtų sistemingai, atidžiai ir objektyviai.

Audito įrodymai yra per auditą nustatyti faktiniai duomenys (palankūs ar nepalankūs), atspindintys įgyvendinamos užduoties tikslus ir atitiktį nustatytiems standartams.

► ***Audito įrodymų (duomenų) koncepcijos struktūros elementai iliustruojami 13 pav. Panagrinėkite šių elementų sąsajas. Savarankiškai pasidomėkite šių mokslininkų atliktais tyrimais.***



13 pav. Audito duomenų koncepcijos struktūros elementai
Šaltinis: parengta pagal Raaum ir Morgan (2009).

► ***Apibūdinkite veiklos audito vertinimo struktūrinius elementus, pateikite pavyzdį.***

Pagrindiniai audito duomenų vertinimo elementai:

Audito kriterijus (angl. *criteria*)
Kriterijų šaltiniai:

Faktinė situacija, būklė (angl. *condition*)

Poveikis (angl. *effect*)

Priežastis (angl. *cause*)

Rekomendacijos (angl. *recommendations*)

► ***Pavyzdys: X miesto viešojo transporto programos efektyvumo vertinimas***

Audito klausimas: ar savivaldybės viešojo transporto programa efektyviai pasiekia keleivių aptarnavimo tikslus?

1. Kriterijai

- Strateginis tikslas (numatyta, per kiek laiko autobusas turi atvykti į stoteles, nustatytas laiko nuokrypis nuo grafiko).
- Priimta viešojo transporto kokybės norma (pvz., pagal nacionalinį standartą).

2. Būklė (pagrindžiama faktiniais duomenimis)

- Išanalizuojama, koks proc. autobusų atvyksta į stoteles laiku).

- Išanalizuojama, kurie maršrutai (pvz., miesto pakraštyje) vėluoja, koks proc. tokių atvejų.

3. Priežastis (nustatoma įvertinus būklę ir palyginus su kriterijais)

- Neoptimizuoti maršrutai – nėra reguliarios analizės ir koregavimo proceso.
- Trūksta vairuotojų, kai kuriais laiko etapais nepakanka transporto priemonių.

4. Poveikis (reikia įvertinti)

- Gyventojų pasitenkinimas: jeigu sumažėjęs, kiek proc. sumažėjęs; koks proc. gyventojų yra patenkinti grafiko laikymusi (apklausos duomenimis);
- Kokie yra gyventojų sprendimai dėl transporto atvykimo ne laiku.

5. Rekomendacija

- Įdiegti periodinę maršrutų analizę, remiantis realaus laiko duomenimis.
- Investuoti į vairuotojų pritraukimo programas ir atnaujinti transporto priemonių tvarkaraščius.

Pastaba: šis pavyzdys atitinka struktūrą ***Kriterijai – Būklė – Priežastis – Poveikis – Rekomendacija***, kuri būtina kiekvienoje audito ataskaitoje.

Klausimai savirefleksijai

- Kas yra audito įrodymai?
- Kokios yra audito įrodymų savybės?
- Kokie yra audito įrodymų patikimumo vertinimo kriterijai?
- Kokios yra audito įrodymų rinkimo procedūros ir nuo ko jos priklauso?
- Kokie yra duomenų vertinimo elementai ir kaip apibūdintumėte jų turinį?

4 skyriaus literatūra

1. INTOSAI (2019). 300-asis TAAIS. Veiklos audito principai. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/300-asis_TAAIS.pdf.
2. Mackevičius, J. ir Daujotaitė, D. (2011). Veiklos auditas: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas. *Information & Media*, *57*, 26–38. https://doi.org/10.15388/Im.2011.0.3136.
3. Raaum, R. B. ir Morgan, S. L. (2009). *Performance auditing: a measurement approach*. 2nd Edition. The Institute of Internal Auditors' Research Foundation.

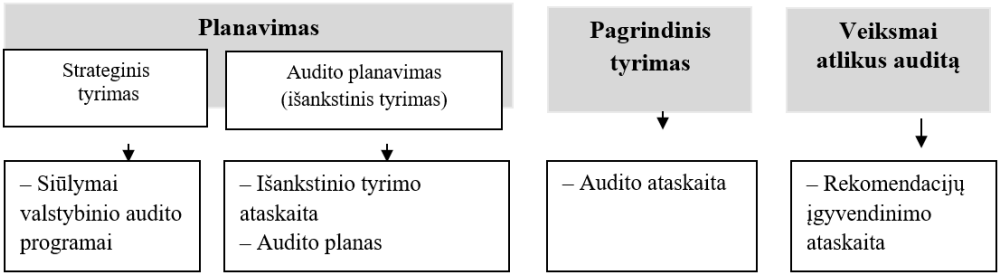
5. VEIKLOS AUDITO PLANAVIMAS

Siekiant racionaliai naudoti audito išteklius (finansinius, žmogiškuosius, materialinius ir kitus), labai svarbu tinkamai suplanuoti veiklos audito procesą. Nuo tinkamai parinktos veiklos audito temos, suformuluoto aiškaus audito tikslo, tinkamai suplanuotos audito apimties, procedūrų ir kt. priklauso pagrindinio tyrimo rezultatai ir audito pridėtinė vertė. *Auditoriai privalo planuoti auditą taip, kad jis būtų kokybiškas, atliktas ekonomiškai, efektyviai, rezultatyviai ir laiku, laikantis gero projektų valdymo principų* (3000-asis TAAIS, 96 *punktas*).

Kiekvienas veiklos auditas yra unikalus projektas, kurį sudaro planavimas, organizavimas, užtikrinimas, valdymas, vadovavimas ir išteklių kontrolė siekiant konkrečių tikslų. *Veiklos auditui kaip projektui valdyti būtina sudaryti projekto valdymo metodikas ir strategijas* (3000-asis TAAIS, 97 punktas).

Tinkamas planavimas padeda užtikrinti, kad svarbioms audito sritims būtų skiriama pakankamai dėmesio, kad galimos rizikos (problemos[40]) būtų nustatytos ir sprendžiamos laiku, o audito darbas – tinkamai organizuotas ir prižiūrimas, siekiant racionaliai naudoti audito išteklius, jį atlikti efektyviai ir naudingai. Planavimo procesui ypač svarbus tam tikrų planavimo veiksmų ir audito procedūrų, kurios turi būti atliktos prieš imantis tolesnių audito procedūrų, nuoseklumas.

Pagrindiniai audito proceso etapai: audito planavimas, pagrindinis tyrimas, ataskaitos rengimas ir veiksmai po audito; žr. 14 pav.



14. pav. Veiklos audito proceso etapai ir parengiami dokumentai
Šaltinis: 3000-asis TAAIS; Veiklos audito vadovas (2025).

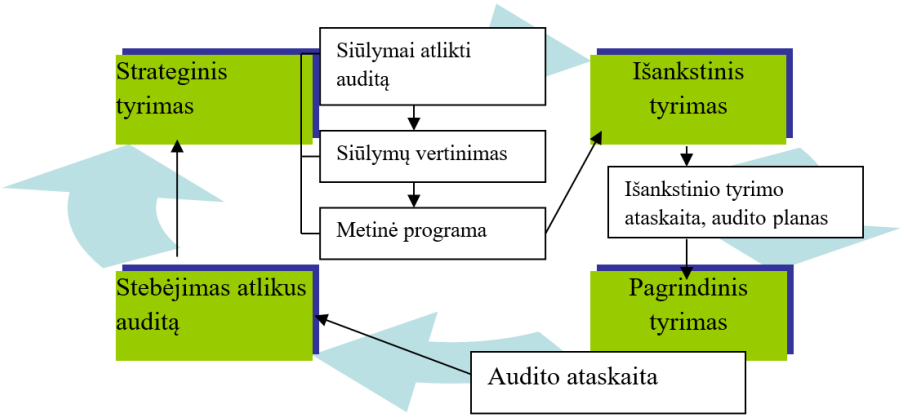
14 pav. pavaizduoti veiklos audito proceso etapai dažniausiai būdingi kiekvienam veiklos auditui, bet būna ir išimčių: auditas gali baigtis išankstiniu tyrimu (nusprendus neatlikti pagrindinio tyrimo) arba gali būti pradėtas be strateginio ar strateginio ir išankstinio tyrimų (pvz., įtraukus į Valstybės kontrolės metinį veiklos planą Seimo nutarimu pavestą atlikti auditą).

Planavimo etapą sudaro strateginis tyrimas ir išankstinio tyrimo etapas, juos toliau aptarsime išsamiai.

40 Veiklos audite rizikos dažniau įvardijamos terminu *problemos*.

5.1 Strateginis tyrimas

Strateginiu tyrimu siekiama nustatyti viešojo sektoriaus veiklos rizikas (problemas) ir atrinkti galimas audito temas (objektus). Strateginis tyrimas apima viešojo sektoriaus veiklos sričių nuolatinį stebėjimą, duomenų rinkimą, veiklos rizikų nustatymą ir analizę bei audito temų atranką valstybinio audito programai (žr. 15 pav.).



15 pav. Veiklos audito etapų seka

Veiklos audito strateginį tyrimą sudaro keturi etapai: informacijos rinkimas, informacijos analizė, darbo dokumento dėl strateginio tyrimo rengimas ir darbo dokumento dėl strateginio tyrimo nagrinėjimas.

1) *Informacijos rinkimas*. Renkama informacija apie priskirtą ūkio sritį – įvairių programų finansavimą, valdymą, išteklių paskirstymą ir panaudojimą, kontrolę, srities įmonių, įstaigų veiklą ir problemas, teisinę aplinką, veiklos standartus. Tai daroma bendraujant su priskirtos srities atsakingais darbuotojais, vidaus audito tarnybomis, viešųjų paslaugų gavėjais, susipažįstant su kitų auditorių audito ataskaitomis, renkant informaciją, pateikiamą žiniasklaidoje, internete ir kt. Auditorius pats nusprendžia, kuriais informacijos rinkimo šaltiniais naudotis.
2) *Informacijos analizė* (galimų stebimos srities problemų nustatymas). Auditorius vertina surinktą informaciją ir išskiria reikšmingas problemas, kurias tikslinga analizuoti. Nagrinėjant surinktą informaciją, galimos srities problemos aptariamos su auditoriais, atliekančiais finansinį ar veiklos auditą atitinkamoje srityje.
3) *Darbo dokumento dėl strateginio tyrimo rengimas*. Strateginio tyrimo rezultatai pateikiami auditoriaus parengtame darbo dokumente. Jame turi būti nurodoma:
   - stebėta veiklos sritis;
   - siūlomas (-i) veiklos audito objektas (-ai) metinės valstybinio audito programos projektui;

– siūlomo (-ų) audito objekto (-ų) svarba;
– nustatytos preliminarios subjekto veiklos problemos;
– preliminarūs veiklos audito ištekliai (audito mastas, auditorių skaičius, audito trukmė).

Taip pat siūloma nurodyti galimus vertinimo kriterijus, numatomą siūlomo audito poveikį.

4) *Darbo dokumento dėl strateginio tyrimo nagrinėjimas.* Atrenkant siūlymus dėl metinės audito programos, atsižvelgiama į:
   - galimybę atlikti auditą ir būtinus išteklius auditui atlikti (audito subjektų skaičių, auditorių skaičių, preliminarią audito trukmę);
   - siūlomo objekto svarbą (reikšmingumą);
   - rizikos tikimybę;
   - galimą sukurti pridėtinę vertę visuomenei, valstybei ir (ar) audituojamam subjektui.

Atliekant strateginį tyrimą ir *rengiant pasiūlymus dėl metinio institucijos veiklos plano*, turi būti įvertintas laukiamas audito poveikis, apibrėžti pokyčiai, kurių bus siekiama auditu, ir jų rodikliai.

Valstybės kontrolės praktika. Lietuvos aukščiausiosios audito institucijos misija ir taikomi profesiniai standartai skatina instituciją įžvelgti viešojo sektoriaus problemas, susitelkti į jų vertinimą ir pateikti siūlymus, kaip jas spręsti. Kaupiama ir valdoma informacija apie viešąjį sektorių, nuolatinė pokyčių jame stebėsena, aktyvus bendravimas ir bendradarbiavimas su viešojo sektoriaus institucijomis, nevyriausybinėmis organizacijomis, akademine bendruomene leidžia AAI įvardyti veiklos kryptis, reikalaujančias esminių pokyčių šalyje, ir į tai orientuoti valdomus ribotus išteklius.

Veiklos auditai į valstybinio audito planą įtraukiami atsižvelgus į juose nagrinėjamų problemų svarbą valstybės strateginių tikslų pasiekimui, įvertinus rizikos valdomų lėšų ir turto dydžiui mastą, įsiklausius į Seimo komitetų ir kitų viešojo sektoriaus institucijų, nevyriausybinių organizacijų rekomendacijas, atsižvelgus į pastebimų problemų aktualumą ir galimybę išnagrinėti audito metodais. Per auditus vertinama vienos ar kelių institucijų veikla, tam tikros institucijos (-ų) veiklos dalys ar vykdomos programos atitiktis ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principams. Per kiekvieną auditą siekiama atskleisti veiklos tobulinimo galimybes.

Vadovaujantis TAAIS, auditorius privalo pasirinkti audito temas AAI strateginio planavimo metu analizuodamas potencialias temas ir atlikdamas tyrimus, kad galėtų nustatyti rizikas ir problemas (3000-ojo TAAIS 89 punktas); pasirinkti tokias temas, kurios yra reikšmingos, gali būti audituojamos ir atitinka AAI įgaliojimus (3000-ojo TAAIS 90 punktas);

pasirinkti audito temas, siekdamas kuo didesnio audito poveikio ir atsižvelgdamas į esamus pajėgumus (3000-ojo TAAIS 91 punktas).

Dauguma pastarojo laikotarpio veiklos auditų atliepia institucijos pasirinktas prioritetines veiklos kryptis: ekonomikos skatinimo priemones, įrodymais grįstą valdymą ir saugią aplinką bei sveiką visuomenę. Daugiau nei pusė (68 proc.) 2024 m. pradedamų veiklos auditų ir vertinimų orientuoti į problemų prioritetinėse kryptyse nagrinėjimą.

5.2 Išankstinis tyrimas

Išankstinis tyrimas įprastai remiasi strateginio tyrimo informacija. Ją reikia papildyti ir atnaujinti, įvertinti audito objekto ar subjekto aplinką, nustatyti audito rizikas ir, nusprendus atlikti pagrindinį tyrimą, parengti audito planą. *Išankstinio tyrimo tikslas* – pagrįsti per auditą siūlomas nagrinėti problemas, nustatyti audito objektą, tikslą, audito klausimus, audito kriterijus, apimtį ir metodus. Išankstiniam tyrimui (kartu su audito plano parengimu) paprastai skiriama apie 30 proc. viso auditui numatyto laiko (Veiklos audito vadovas, 2025).

Pagrindiniai išankstinio tyrimo proceso etapai:

- informacijos rinkimas ir vertinimas;
- veiklos problemų nustatymas ir audituotinų problemų atranka;
- audito objekto, tikslo, klausimų, audito kriterijų, apimties ir metodų nustatymas;
- audito išteklių ir terminų planavimas;
- audito rizikos vertinimas.
- pokyčių, kurių bus siekiama auditu, ir jų rodiklių nustatymas.

Kaip gauti informaciją apie planuojamą auditą?

Auditoriui svarbu **įgyti žinių ir suprasti**, koks yra planuojamos audituoti veiklos pobūdis (objekto svarba, subjekto funkcija valstybės mastu, vykstantys procesai, plėtros tendencijos ir kt.); kokiuose teisės aktuose reglamentuojama nagrinėjama sritis ir koks jų turinys; kokias programas vykdo subjektas, kokie jų rezultatai; kokia yra vidaus ir išorės aplinka (suinteresuotos organizacijos, produktų (paslaugų) gavėjai ir kt.); kokia yra audituojamo subjekto organizacinė struktūra ir pavaldumo ryšiai, valdymo procesai ir ištekliai; kokie yra šioje srityje atliktų auditų ar tyrimų rezultatai; kitus, auditoriaus nuomone, svarbius dalykus.

Galimi informacijos rinkimo šaltiniai:

- teisės aktai, vyriausybės sprendimai;
- strateginiai ir veiklos planai, metinės ataskaitos;
- veiklos ir finansinės ataskaitos;

- vadybos informacinės sistemos;
- diskusijos su audituojamos įstaigos vadovybe, darbuotojais ir pagrindiniais suinteresuotaisiais subjektais;
- interviu su ekspertais;
- organizacijos schemos, vidaus gairės, veiklos vadovai;
- ankstesnės audito ataskaitos;
- peržiūros, vertinimai ir tyrimai;
- žiniasklaidos informacija;
- interneto svetainės.

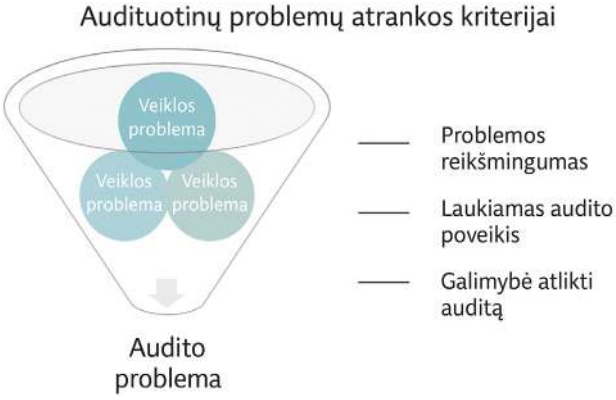
Siekiant nustatyti reikšmingas audito problemas ir atlikti pavestas audito užduotis, svarbu gerai susipažinti su audituojama programa ar audituojamo subjekto veikla, jos sąlygomis ir galimu poveikiu. Veiklos auditas yra mokymasis, apimantis metodų, kaip paties audito dalies, pritaikymą (3000-ojo TAAIS 100 punktas).

Kaip nustatyti veiklos audito problemą?

Auditorius turi nustatyti, kokios yra sričiai būdingos veiklos rizikos. Veiklos problemą galima apibrėžti kaip situaciją, kai nagrinėjama veikla nėra patenkinama arba yra skirtumas tarp privalomos, norimos ir esamos padėties. Galimi veiklos problemų požymiai:

- kokybės ir aptarnavimo trūkumai;
- didelis skundų ir apeliacijų skaičius;
- augančios išlaidos ir didėjantis išteklių poreikis;
- netinkamai parengti (sudėtingi, abstraktūs) planai ir programos arba nepasiekti veiklos tikslai, numatyti strateginiuose ir metiniuose planuose;
- statistinių rodiklių nuokrypiai ir kt.

Audito problema formuluojama iš daugelio vyraujančių veiklos problemų; žr. 16 pav.



16 pav. Audituotinų problemų atranka iš nustatytų veiklos problemų
Šaltinis: parengta pagal Veiklos audito vadovas (2025).

Audito problemos atrankai yra išsamiai vertinami tokie aspektai:

- *Problemos reikšmingumas, aktualumas* – ne tik pinigai, bet ir svarba visuomenei, valstybei; veiklos rizika, programa neefektyvi, deklaruojami rezultatai neatitinka tikrovės.
- *Laukiamas audito poveikis* – numatomi audito rezultatai turėtų būti įvertinti naudingumo aspektu. Pvz., išvados ir rekomendacijos gali būti nepakankamai reikšmingos, nesukurs siekiamo pokyčio ir (ar) neturės svarbaus poveikio visuomenei ar subjektui. Jeigu auditas atliekamas ir baigiamas netinkamu laiku, yra rizika, kad auditorių darbas neturės reikiamo poveikio, o auditui skirti ištekliai bus panaudoti neefektyviai.
- *Galimybė atlikti auditą* – auditorių įgūdžiai ir patirtis; turimi ištekliai (laikas, transportas, galimybė naudotis ekspertais, konsultantais, galimybė surinkti informaciją, jos rinkimas ir apibendrinimas); kitų institucijų atlikti auditai, tikrinimai.

Svarbu, kad audito objektas, tikslas, audito klausimai ir audito kriterijai, kurie yra glaudžiai susiję su audito apimtimi, būtų svarstomi kartu. *Audito apimtis* apibrėžia audito (audito objekto) ribas. *Audito objektas ir tikslas* formuluojami atsižvelgiant į pasirinktas audituoti problemas. Jie turi atspindėti audito srities riziką ir reikšmingumą. Tai yra svarbu siekiant sukurti pridėtinę vertę ir užtikrinti, kad auditas būtų aktualus.

Formuluojant *audito objektą* reikia atsakyti į klausimą „kas yra audituojama“, pvz., tam tikra programa, tam tikros institucijos veikla ar jos dalys, sistema ir pan. Veiklos audito praktikoje dažniausiai skiriamos trys veiklos audito sritys: programos auditas[41], organizacijos auditas[42], sistemos auditas[43].

---

41 *Programos auditu* siekiama įvertinti programos sandarą, vykdymą, rezultatus. Pagrindinis šio audito aspektas yra programos rezultatų vertinimas. Tiriama, ar programai skirtos lėšos panaudotos pagal paskirtį, ekonomiškai, ar pasiekti programoje numatyti tikslai, ar išnaudotos galimos palankios aplinkybės siekti geresnių rezultatų mažesnėmis sąnaudomis (efektyvumo požiūriu). Galiausiai auditorius pateikia išvadą, ar programos įgyvendinimas padarė (padarys) laukiamą poveikį visuomenei, t. y. ar programa veiksminga. Biudžeto programos gali būti institucinės ir tarpinstitucinės. Vertinant tarpinstitucines programas gali būti tiriamas kiekvienos institucijos indėlis programos formavimo, veiklos organizavimo ir įgyvendinimo procesuose.

42 Per *organizacijos auditą* vertinama, ar organizacija ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai naudoja išteklius, kaip vykdo jai pavestas funkcijas (pvz., teikia paslaugas klientams), įvertinami jos veiklos rezultatai, pateikiamos rekomendacijos gerinti paslaugų kokybę, mažinti išlaidas, didinti veiklos efektyvumą ir veiksmingumą. Organizacijos veiklos auditas gali padėti išsiaiškinti organizacijos pranašumus ir trūkumus, įvertinti valdymo (administravimo) efektyvumą, tolesnio organizacijos veiklos plėtojimo galimybes.

43 Per *sistemos auditą* atliekamas tam tikros viešojo sektoriaus srities (sistemos) valdymo vertinimas, apimantis sistemoje veikiančių ir turinčių bendrų tikslų institucijų veiklos vykdymo, tarpusavio koordinavimo, ekonomiško ir efektyvaus lėšų naudojimo, nustatytų tikslų pasiekimo ir visuomenei (vartotojams) teikiamų produktų (paslaugų) kokybės užtikrinimo tyrimą. Viešajame sektoriuje yra daug sričių, kuriose kylančias problemas turi spręsti ne viena, o kelios institucijos, tarpusavyje koordinuodamos veiksmus. Pavyzdžiui, nedarbo problemai spręsti reikalingi socialinės apsaugos, švietimo ir kitų sričių atsakingų institucijų sprendimai. Turi būti koordinuojama visų sistemoje dalyvaujančių institucijų – ministerijų, savivaldybių, produktus (paslaugas) teikiančių institucijų – veikla, kad visuomenei būtų prieinami ir teikiami kokybiški produktai (paslaugos) (Veiklos audito vadovas, 2010, 2022, 2025).

Kaip nustatyti audito tikslą ir formuluoti klausimus?

Tikslai (-as) turėtų būti nustatyti taip, kad būtų maksimaliai padidinta audito nauda ir poveikis, įtraukta reikšmingumo sąvoka ir siekiama įvertinti audito temos ekonomiškumą, efektyvumą ir reikšmingumą (3910-osios ir 3920-osios GUID). *Audito tikslas* nurodo audito atlikimo priežastį, t. y. ko siekiama auditu. Tikslas yra atspirties taškas atliekant auditą.

Aiški ir glausta audito tikslo formuluotė neleidžia pernelyg išplėtoti audito apimties. Audito tikslas gali būti *pagrindinis audito klausimas* apie audito objektą ir sudaryti audito klausimų formulavimo pagrindą. Priklausomai nuo audito poreikių, galima lanksčiai formuluoti tikslą kaip frazę arba kaip klausimą. Bet kuriuo atveju formuluodami tikslus auditoriai turi atsižvelgti į šiuos veiksnius:

- Ar audito tikslas suformuluotas aiškiai ir suprantamai?
- Ar tikslas yra konkretus, įgyvendinamas, teisingas ir objektyvus, neutralus politikos atžvilgiu ir išmatuojamas[44]?
- Ar tikslas suformuluotas taip, kad būtų galima padaryti vienareikšmišką išvadą?
- Ar tikslas suteikia pakankamai informacijos audituojamiems subjektams ir suinteresuotosioms šalims, kad jos lengvai suprastų, kodėl atliekamas auditas, kokie yra audito prioritetai ir tikslai?

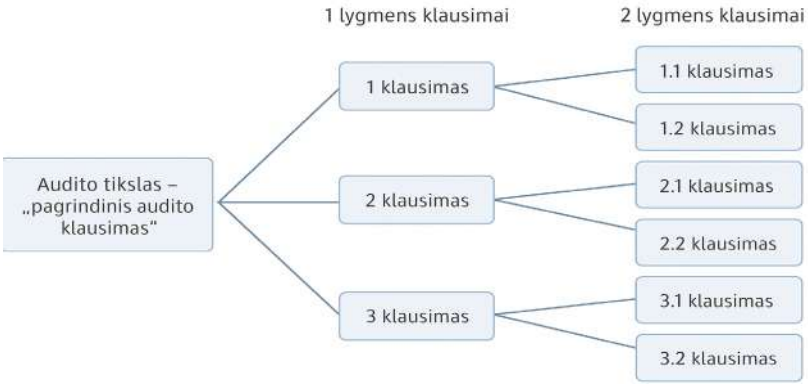
Į audito tikslą auditorius turi atsakyti gautais audito įrodymais. Audito objektas ir tikslas nurodomi audito plane.

Nustačius audituotinas problemas, audito objektą ir suformulavus tikslą, svarbu suformuluoti *audito klausimus*, į kuriuos *reikės atsakyti per pagrindinį tyrimą*. Šių klausimų formulavimas leidžia auditoriui nustatyti problemos nagrinėjimo ribas ir apsaugo nuo nepagrįsto audito apimties didinimo (17 pav.).

Audito klausimai turėtų būti susiję su bendruoju audito tikslu, konkretesni ir išsamiai apimti bendrą audito klausimą.

---

44 Tarkime, planuojamas ***žuvų buveinių apsaugos*** auditas. *Tinkamas tikslas:* nustatyti, kodėl žuvininkystės ir aplinkos departamentas neįgyvendino pagrindinių žuvininkystės įstatymų ir buveinių politikos. *Netinkamas tikslas:* nustatyti, kodėl žuvininkystės ir aplinkos departamentas nesugebėjo atlikti savo pareigų. *Šis tikslas nesuteikia audituojamai įstaigai ir suinteresuotosioms šalims pakankamai informacijos, kad jos suprastų, kodėl atliekamas auditas, kokie yra audito prioritetai ir tikslai.*



17 pav. Audito klausimų lygmenys
Šaltinis: parengta pagal Veiklos audito vadovas (2025).

Audito klausimus galima formuluoti įvairiais būdais. Vienas jų – parengti problemų analizės piramidę, pavyzdžiui, kaip parodyta 17 paveiksle. Šio įrankio tikslas – audito tikslą suskirstyti į kelis išsamesnius klausimus. Tai leidžia apsvarstyti įvairius audito klausimų aspektus. Pavyzdžiui, 1 lygmenyje nurodytas audito tikslas. 2 lygmenyje nurodyti audito klausimai, į kuriuos audito komanda turės atsakyti per auditą, kad pasiektų audito tikslą, ir t. t. Klausimai gali būti formuluojami taip:

1. Ar tinkamai sudaryta XY koordinavimo programa?

1.1. Ar užduotys ir priemonės yra konkrečios?

1.2. Ar tinkami vertinimo kriterijai?

1.3. Ar tinkamai paskirstytos lėšos užduotims, priemonėms?

2. Ar pasiekti programos tikslai?

2.1. Kiek programos užduočių įvykdyta?

2.2. Kas vertino užduočių įvykdymo laipsnį ir ar galima tai atlikti?

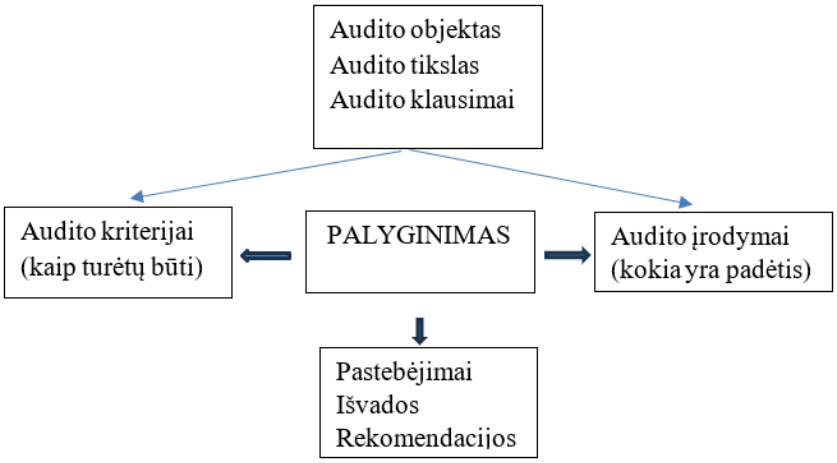
2.3. Ar nebuvo neefektyviai naudojamos lėšos?

Kas yra audito kriterijai?

Audito kriterijai apibrėžia reikalaujamą arba pageidaujamą būklę ar lūkesčius, susijusius su audito tema, ir atspindi pagrįstus ir pasiekiamus veiklos standartus, reikalingus veiklos ekonomiškumui, efektyvumui ir rezultatyvumui vertinti. Tai yra standartai, pagal kuriuos turėtų būti vertinami audito įrodymai. Kriterijai sudaro kontekstą, leidžiantį vertinti įrodymus ir suprasti audito ataskaitos išvadas ir rekomendacijas (žr. 3910-ųjų GUID 55 punktą; 3920-ųjų GUID 43 punktą). Veiklos audite audito kriterijai nėra standartizuoti, auditorius nustato juos kiekvienam auditui individualiai. Audito kriterijai yra itin svarbūs[45] kiekvienos

45 Audito kriterijų nustatymo klausimas išsamiau apžvelgiamas 5.3 poskyryje.

rūšies audito procese, jie suformuoja pagrindą, kuriuo remiantis nustatomos audito procedūros ir jų apimtis, darbo dokumentų turinys, renkami ir vertinami audito įrodymai, formuluojami audito pastebėjimai ir išvados dėl audito tikslo. Audito kriterijai padeda auditoriui atsakyti į suformuluotus audito klausimus. Audito kriterijų reikšmė audito procese iliustruojama 18 pav.



18 pav. Audito kriterijų taikymas audito procese
Šaltinis: 3000-asis TAAIS.

Svarbu, kad pasirinkti kriterijai būtų tinkami audito temai ir tikslui. Tinkami kriterijai yra aktualūs, patikimi, objektyvūs, suprantami, patikrinami ir išsamūs. Šių savybių santykinė svarba yra profesinio vertinimo klausimas, į kurį reikėtų atsižvelgti atrankos procese.

Pagal 3000-ojo TAAIS 49 punktą auditorius, planuodamas ir (arba) atlikdamas auditą, privalo aptarti audito kriterijus su audituojamu subjektu. Tai padeda užtikrinti bendrą ir vienodą supratimą apie tai, kokie kriterijai bus naudojami kaip gairės vertinant audito objektą. Taip pat tai gali padėti atsakyti į klausimus dėl jų teisėtumo ir taikymo. Tokios diskusijos gali būti ypač naudingos tais atvejais, kai pasirenkami kiti kriterijai nei tie, kurie audituojamų subjektų naudojami savo veiklos rezultatams vertinti. Visgi svarbu pabrėžti, kad galiausiai auditorius, o ne audituojami subjektai, yra atsakingas už tinkamų audito kriterijų pasirinkimą, atsižvelgiant į audito pobūdį ir audito klausimus.

Rekomenduojama nustatyti tiek kiekybinius, tiek kokybinius audito kriterijus. Pvz., viešojo transporto efektyvumas priklauso ne tik nuo juo besinaudojančių žmonių skaičiaus (kiekybinis kriterijus), bet ir nuo to, ar žmonės keliauja greitai, patikimai, patogiai (kokybinis kriterijus).

Kaip vertinti ir valdyti audito riziką?

Auditorius privalo aktyviai valdyti audito riziką, siekdamas išvengti pateikti neteisingus ar neišsamius audito pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas, nesubalansuotą informaciją ar situacijos, kai nebus sukurta pridėtinės vertės (3000-ojo TAAIS 52 punktas).

Pagrindinis audito planavimo tikslas – nustatyti, sumažinti ir planuoti pagrindines rizikas; atitinkamai visi planavimo sprendimai turi būti grindžiami rizika.

Audito rizika – tai tikimybė, kad auditorių pastebėjimai, išvados ar rekomendacijos gali būti neteisingi ar neišsamūs dėl tokių veiksnių kaip netinkami audito procesai, nepakankami ar netinkami įrodymai, išteklių ar duomenų apribojimai arba tyčiniai praleidimai ar klaidinanti informacija dėl klaidingų duomenų pateikimo ar sukčiavimo (3910-ųjų GUID 61 punktas). Tai apima riziką, kad auditoriai nepastebės klaidų, neatitikimų ar reikšmingų klaidų arba sukčiavimo audito įrodymuose. Rizika apima įvykio tikimybę ir jo poveikį, jei jis įvyktų.

Rizikos nustatymas ir vertinimas gali būti įvairių formų, tačiau siūloma atsižvelgti į šiuos klausimus (3920-ųjų GUID 61 punktas):

- Ar audito komanda turi pakankamai įgūdžių ir žinių auditui atlikti (įskaitant specializuotas žinias konkrečioms užduotims atlikti)?
- Ar auditui atlikti reikalingi laiko terminai ir ištekliai yra įmanomi ir prieinami (pavyzdžiui, kelionės išlaidos, alternatyviųjų sąnaudų poveikis kitiems auditams)?
- Ar audito tema yra jautri, labai matoma ar prieštaringa (pavyzdžiui, politinis jautrumas, žiniasklaidos jautrumas)?
- Ar auditas ir jo objektas yra labai sudėtingi, ar susiję su sritimis, kuriose tradiciškai kyla didelis rizikos pavojus (pavyzdžiui, IT sistemos, viešieji pirkimai, sveikatos ir aplinkos klausimai)?
- Ar yra realių ar numanomų grėsmių auditorių, paskirtų atlikti auditą, nepriklausomumui?
- Ar yra rizika, susijusi su vadovybės sąžiningumu ar santykiais su audituojamais subjektais?
- Ar yra pakankamai duomenų ir ar jie yra geros kokybės (pavyzdžiui, duomenų prieinamumas ir patikimumas)?

8 skyriuje aptariamas platesnis rizikos valdymo procesas vykdant veiklos auditą.

Kaip apibendrinti išankstinio tyrimo rezultatus?

Išankstinio tyrimo rezultatai pateikiami surinkus ir įvertinus duomenis apie nagrinėtą sritį. Išankstinio tyrimo rezultatų apibendrinta ataskaita laikoma **audito plano** priedu.

***Išankstinio tyrimo ataskaitos struktūra**:*

- Audito objektas
- *Nustatytos veiklos problemos (rizikos)*. Nurodomos per išankstinį tyrimą nustatytos veiklos problemos (rizikos), jas priskiriant tam tikroms sritims ar etapams ir pateikiant nuorodą į darbo dokumentus, kuriuose analizuota problema. Taip pat nurodoma, ar pateikta problema (rizika) yra siūloma audituoti; jei siūloma neaudituoti, pateikiamos priežastys. Prie kiekvienos problemos (rizikos) nurodoma, ar ji susijusi su ekonomiškumu, efektyvumu, rezultatyvumu ar atitiktimi teisės aktams ir (ar) kitiems reikalavimams.
- *Laukiamas audito poveikis*. Pateikiamas aprašymas, kokią tikėtiną naudą audito rezultatai duos tobulinant nagrinėjamą sritį.
- *Priežastys, dėl kurių siūloma neatlikti pagrindinio tyrimo*. Jeigu siūloma neatlikti pagrindinio tyrimo, pateikiamos nurodomos to priežastys.

Apibendrinti galima taip: per išankstinį tyrimą įgyjama žinių ir įvertinama informacija apie tiriamą veiklos sritį, nustatomos problemos ir nusprendžiama, ar tikslinga atlikti pagrindinį tyrimą. Nusprendus atlikti pagrindinį tyrimą, parengiamas *audito planas*, nurodant jame audito objektą, tikslą, vertinimo kriterijus, apimtį, metodus ir kitą reikiamą informaciją.

Kas yra audito planas?

Auditorius turi parengti rašytinį audito planą, kuris padėtų užtikrinti, kad auditas būtų tinkamai suplanuotas (žr. 3920-ųjų GUID 56–58 punktus). Audito plano tikslas – apibendrinti ir dokumentuoti išankstinio tyrimo veiksmus, susiejant planavimo aspektus ir komponentus. Audito plano forma ir turinys gali skirtis priklausomai nuo atliekamo audito, tačiau dažniausiai naudojama planavimo matrica, projekto grafikas ir kita atitinkama audito dokumentacija, susijusi su pagrindiniais auditorių sprendimais dėl audito tikslų, apimties ir metodikos. Planas taip pat gali apimti SSGG (stiprybės, silpnybės, galimybės ir grėsmės) analizę ir rizikos vertinimą, audito išankstinio tyrimo rezultatus ir duomenų rinkimo planus bei priemones.

Vienas iš planavimo dokumentų gali būti informacija, pateikta struktūrizuotos matricos pavidalu; žr. 4 lentelę.

4 lentelė. Projektavimo matricos šablono pavyzdys

Audito tikslas (-ai): atspindi audito priežastį. **Audito klausimas**					
Kriterijai ir jų šaltinis	**Reikalinga informacija ir jos šaltiniai**	**Metodika**		**Apribojimai**	**Numatomi darbo rezultatai**
		Duomenų rinkimo metodai	**Duomenų analizės metodai**		
Standartai, naudojami tiriamajam objektui vertinti, pvz., įstatymai, reglamentai, politika, geriausia praktika ir kt.	Informacija, kurios reikia siekiant atsakyti į audito klausimą, pvz., dokumentai, programos pareigūnai, duomenų bazės, dalyko ekspertai ir kt.	Pvz., dokumentų peržiūra, apklausa, tikslinės grupės, atvejų analizės.	Pvz., turinio analizė, atvejų tyrimų santraukos, regresijos analizė. Įvertinamas duomenų šaltinių patikimumas.	Dėl duomenų kokybės, patikimumo; informacijos gavimo ir kt. Aptariami veiksmai, kurie padėtų sumažinti susijusius iššūkius.	Išvados, nauja informacija, gauta atsakant į audito klausimą.

Šaltinis: sudaryta remiantis *United States Government Accountability Office (2007).*

Audito projektavimo matrica padeda susidaryti bendrą vaizdą apie audito projektą ir jį dokumentuoti. Ji suteikia struktūrą, leidžiančią apibendrinti ir susieti audito projektavimo elementus, kad projektavimo procesas būtų sistemingesnis ir tikslingesnis. Matrica padeda susieti audito apimtį, tikslą, kriterijus, metodus ir taip užtikrinti logišką audito metodo ir tikėtinų rezultatų ryšį.

Svarbu žinoti! *Auditorius viso audito metu privalo efektyviai ir tinkamai informuoti audituojamus subjektus ir atitinkamas suinteresuotąsias šalis apie pagrindinius audito aspektus. <...> Auditorius privalo užtikrinti, kad bendravimas su suinteresuotosiomis šalimis nesukompromituotų AAI nepriklausomumo ir nešališkumo* (3000-ojo TAAIS 55 ir 59 punktai).

SANTRAUKA

- Veiklos auditas yra sudėtingas ir nuoseklus procesas. Įprastai šis procesas apima pagrindinius keturis etapus (žr. 19 pav.). Galima teigti, jog šiais etapais atliekami visų tipų auditai – finansiniai, atitikties, IT ir kiti veiklos auditai. Nuosekliai vykdomi visi proceso etapai gali garantuoti kokybiško veiklos audito atlikimą.



19 pav. Veiklos audito proceso etapai

Šaltinis: Siera Leonės finansų ministerijos gerosios praktikos vadovas (2018).

► ***Pavyzdys: SSGG analizė. Vidaus audito skyriaus savivaldybėje atvejis***

Apsvarstykite, kokį vaidmenį atlieka vidaus audito skyrius savivaldybėje, ir nurodykite po tris svarbiausias stiprybes, silpnybes, galimybes ir grėsmes.

Vidinė aplinka	**Išorinė aplinka**
Stiprybės (angl. *Strengths*)	**Galimybės (angl. *Opportunities*)**
1. Nepriklausomumas ir objektyvumas – skyrius tiesiogiai pavaldus savivaldybės vadovybei ar tarybai.	1. Skaitmenizacijos plėtra savivaldybėje – galimybė naudoti duomenų analizės sistemas ir automatizuoti kontrolės procesus.
2. Darbuotojų kompetencija ir patirtis viešojo sektoriaus kontrolės, finansų, viešųjų pirkimų ir teisės srityse.	2. ES projektų audito poreikio augimas – galimybė plėsti veiklos sritį ir įtvirtinti skyrių kaip strateginį partnerį.
3. Gerai apibrėžti procesai ir metodikos (pagal LR vidaus audito įstatymą ir Finansų ministerijos rekomendacijas).	3. Bendradarbiavimas su kitų savivaldybių audito skyriais – gerosios praktikos mainai, bendri mokymai.
4. Prieiga prie visos savivaldybės informacijos ir duomenų sistemų – leidžia atlikti visapusiškas analizes.	4. Didėjantis visuomenės dėmesys skaidrumui ir atskaitomybei – audito vaidmens stiprėjimas viešajame sektoriuje.
5. Pozityvus bendradarbiavimas su išorinėmis priežiūros institucijomis (pvz., Valstybės kontrole).	5. Galimybė siūlyti rekomendacijas dėl efektyvumo didinimo ir taupymo gerinimo, ne tik kontrolės priemones.
6. Nuolatinis auditorių kvalifikacijos kėlimas (mokymai, seminarai, dalyvavimas tinkluose).	6. Nauji teisės aktai ir metodikos suteikia pagrindą modernizuoti vidaus kontrolės sistemą.

Vidinė aplinka	**Išorinė aplinka**
Silpnybės (angl. *Weaknesses*) 1. Riboti žmogiškieji ištekliai – mažas auditorių skaičius, nepakankamas darbo laikas visiems planiniams auditams atlikti. 2. Mažas informacinių technologijų išmanymas – trūksta duomenų analizės įrankių ir IT auditų kompetencijų. 3. Ne visada efektyvus audito rekomendacijų įgyvendinimo stebėjimas. 4. Menka vidinė komunikacija su kitais savivaldybės padaliniais, dėl to kyla nesusipratimų ar pasipriešinimas auditui. 5. Biurokratiniai procesai ir lėtas reagavimas į pokyčius. 6. Priklausomybė nuo vadovybės sprendimų dėl audito plano tvirtinimo ir rekomendacijų įgyvendinimo.	**Grėsmės (angl. *Threats*)** 1. Teisinės bazės pokyčiai, galintys padidinti atskaitomybę ar biurokratinius reikalavimus. 2. Vadovybės ar politikų spaudimas, galintis pakenkti audito nepriklausomumui. 3. Auditorių kaita ar kvalifikuotų specialistų trūkumas dėl mažesnio darbo užmokesčio viešajame sektoriuje. 4. Neigiama audito reputacija tarp savivaldybės darbuotojų – auditas suvokiamas kaip bausmė, o ne pagalba. 5. Didėjantis visuomenės ir žiniasklaidos spaudimas, ypač po viešai aptariamų pažeidimų. 6. Kibernetinės grėsmės ir duomenų saugumo rizikos.

20 pav. SSGG analizės pavyzdys: vidaus audito skyriaus savivaldybėje atvejis

Klausimai savirefleksijai

- Kokie yra veiklos audito planavimo etapai?
- Kas yra strateginis tyrimas?
- Kas yra išankstinis tyrimas?
- Kokie yra išankstinio tyrimo etapai?
- Kaip apibūdintumėte išankstinio tyrimo ataskaitos struktūrą?

5 skyriaus literatūra

1. Bourn, J. (2007). *Public sector auditing: it is value for money?* UK: John Wiley &Sons.
2. EAR (2025). *Mūsų metodikos vadovas*. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/ECA_methodology_guide/ECA_methodology_guide-LT.pdf.
3. INTOSAI (2019). 3000-asis TAAIS. Veiklos audito standartas. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/3000-asis_TAAIS.pdf.
4. INTOSAI (2019). 3910 – osios GUID. Svarbiausi veiklos audito principai. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/3910-osios_GUID.pdf
5. INTOSAI (2019). 3920 – osios GUID. Veiklos audito procesas. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/3920-osios_GUID.pdf
6. OECD (2018). Using Risk Assessment in Multi-year Performance Audit Planning. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2018/12/using-risk-assessment-in-multi-year-performance-audit-planning_d3b5aa1b/bc8b7a21-en.pdf.
7. Siera Leonės finansų ministerijos gerosios praktikos vadovas 2018. https://mof.gov.sl/wp-content/uploads/2019/05/INTERNAL-AUDIT-GOOD-PRACTICEGUIDE_ON-HOW-TO-GET-ACTION-ON-AUDIT- RECOMMENDATIONS.pdf.

8. Valstybės kontrolė. 2024 metų veiklos ataskaita. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/Administracine_informacija/Veiklos_ataskaitos/2024_metu_VK_veiklos_ataskaita.pdf.
9. Valstybės kontrolė (2025). Veiklos audito vadovas. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/Teisine_informacija/Veiklos_audito_vadovas_2025_01_27.pdf.
10. Waring, C. ir Morgan, S. (2007). *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, D.C: The World Bank.

6. AUDITO ATLIKIMAS IR DOKUMENTAVIMAS

6.1. Pagrindinis tyrimas

Pagrindinis tyrimas iš esmės yra išankstinio tyrimo tąsa – audito darbai atliekami remiantis jau parengtu audito planu. *Auditorius privalo surinkti pakankamai tinkamų audito įrodymų, kad galėtų suformuluoti audito tikslą (-us) ir audito klausimus atitinkančius audito pastebėjimus, išvadas bei pateikti rekomendacijas, jeigu reikia ir jeigu tai nustato AAI įgaliojimai* (3000-ojo TAAIS 106 punktas). Kitaip tariant, pagrindiniu tyrimu siekiama įgyvendinti audito planą, atlikti auditą ir parengti kokybišką audito ataskaitą. Šį etapą tikslinga išskirti į dvi dalis: audito metodikos nustatymas ir audito įrodymų rinkimas bei vertinimas.

Veiklos auditas nėra aiškiai apibrėžtų priemonių, procesų ar subprocesų, atliekamų tam tikra seka, suma. Atliekant auditą procesai laipsniškai kyla iš tarpusavio sąveikos, yra atliekami vienu metu, todėl metodai plėtojami juos taikant.

Veiklos auditas yra analitinis, kita vertus, komunikacinis procesas. Per analitinį procesą renkami, analizuojami, interpretuojami duomenys, daromos išvados. Komunikacijos procesas vyksta vertinant įvairius gautus duomenis, argumentus ir perspektyvas ir tai tęsiasi, kol parengiama ataskaita. Šiuo aspektu svarbu, kad auditorius informuotų audituojamą subjektą apie audito tikslus ir metodus. Audituojamos įstaigos darbuotojų pagalba turi svarbią reikšmę audito efektyvumui. Aktyvus dialogas su darbuotojais, ekspertais ir kt. audito metu palengvina pirminių nustatytų faktų tikrinimą (130-asis TAAIS). Auditas turi būti atliekamas laikantis profesinės etikos normų, darbo plano (nustatančio išteklius, terminus, kokybę ir pan.), tam tikrų sprendimų ir standartų.

Tam, kad auditoriai nepaskęstų informacijos pertekliuje, išsamūs informacijos poreikio vertinimai turi būti atliekami ir audito planavimo, ir tyrimo etapuose. Svarbu atmesti nereikšmingas detales ir netinkamus metodus ir taip palengvinti surinktų duomenų atrinkimą ir susisteminimą. Gali būti naudingos išankstinės diskusijos su ekspertais apie tai, kokio pobūdžio duomenis turėtų gauti auditorius ir kaip tuos duomenis reikėtų analizuoti ir interpretuoti. Tokia praktika sudarytų galimybę paspartinti audito procesą.

Visi audito etapai pasižymi tam tikromis savybėmis, jų pavyzdys pateikiamas 5 lentelėje.

5 lentelė. SMARTEST metodas (veiklos audito atvejis)

Metodo savybė	Savybių esmė
S (angl. *Sound judgement*) **Sveika nuovoka**	Per auditą vadovaujamasi **sveika nuovoka**. Kadangi auditas apima gana plačią sritį, būtina vadovautis nuovoka ir interpretavimu. Nuovoka turi būti profesinė. Visi **audito tikslai, aprašyti audito faktai, padarytos išvados ir parengta ataskaita turi būti grindžiama sveika nuovoka**. Ši savybė nulemia atliktų audito darbų ir ataskaitų kokybę.
M (angl. *Methodologies*) **Metodika**	Metodų derinys turi leisti surinkti kuo įvairesnius duomenis. **Metodika** – tai metodai, naudojami duomenims rinkti ir analizuoti ir išvadoms pateikti. Patariama naudoti kelis skirtingus metodus, siekiant surinkti kuo įvairesnius duomenis ir padaryti kuo patikimesnes išvadas. Įvairūs metodai pagerina įrodymų kokybę.
A (angl. *Audit questions)* **Audito klausimai**	Svarbu suformuluoti vieną bendrą **audito klausimą** ir kelis konkrečius papildomus klausimus. Visais suformuluotais klausimais bus rengiamos išvados. Tai yra pamatiniai tyrimo klausimai, todėl svarbu, kad jie būtų suformuluoti tiksliai ir nedviprasmiškai. Jeigu į suformuluotus klausimus galima atsakyti „taip“ arba „ne“, tuomet tokie klausimai suteikia galimybę kreipti audito darbą tolesne kryptimi, siekiant galutinio atsakymo.
R (angl. *Risk*) **Rizika**	Analizuojama ir vertinama **rizika**. Ji susijusi su galimybe laiku pateikti geros kokybės ataskaitą. Sunkumų gali kilti dėl duomenų gavimo, darbuotojų trūkumo arba jų nepakankamo bendradarbiavimo. Turi būti parengta rizikos valdymo strategija ir užtikrintas jos laikymasis. Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kokie gali būti sunkumai, kokia tikimybė, kad jie kils, ir koks galėtų būti jų poveikis, taip pat kaip reikia elgtis, kad tie sunkumai būtų minimizuoti ir kaip tą riziką reikia valdyti.
T (angl. *Tools*) **Priemonės**	Tinkamos **priemonės**, kurios padėtų sėkmingai atlikti auditą. Tai gali būti probleminių klausimų analizė, aiškus pareigų atskyrimas, darbo planas, priežiūros ir taisomosios priemonės, valdymo sistemos įdiegimas ir kokybės kontrolės procedūros.
E (angl. *Evidence*) **Įrodymai**	Svarbūs, pakankami ir patikimi **įrodymai**. Jie sudaro pagrindą formuluoti išvadas ir pastabas. Įrodymais grindžiamas audito ataskaitos turinys, pagal juos formuluojamos rekomendacijos.
S (angl. *Significant/ substantive conclusions and recommendations*) **Reikšmingos išvados ir rekomendacijos**	Atsižvelgimas į **svarbias išvadas ir rekomendacijas**. Tai būtina daryti nuo pat audito planavimo pradžios. Svarbu nustatyti ir įvertinti, ar audito darbai leis jas suformuluoti tinkamai, todėl informacijos rinkimas yra labai atsakingas darbas.
T (angl. *Transparency*) **Skaidrumas**	**Skaidrumas** reiškia, kad turi būti užmegzti ir palaikomi profesiniai santykiai. Komunikacija turi vykti nuo pat audito pradžios iki pabaigos. Ji svarbi nustatytų faktų argumentų ir nuomonių vertinimui. Keitimasis nuomonėmis gali padėti išsiaiškinti, ar tema yra svarbi ir ar ją galima audituoti ir t. t.

Šaltinis: parengta pagal EAR (2017),Veiklos audito vadovas (2025).

Veiklos auditas atliekamas taikant įvairius *metodus*, kurie paprastai taikomi socialinių mokslų srityje įrodymams rinkti ir nagrinėti, pavyzdžiui, anketavimą, interviu, rašytinius dokumentus (išsamiai šie klausimai aptarti 4 skyriuje). Planuodamas ir rinkdamasis metodus, auditorius turi remtis audito tikslu ir konkrečiais klausimais, į kuriuos reikia atsakyti. Reikia nustatyti aiškias *metodikas*, kad būtų galima gauti pakankamus, svarbius ir patikimus audito įrodymus, reikalingus pagrįstoms išvadoms parengti.

Skirtingais audito etapais ir skirtingiems tikslams taikomos įvairios metodikos. *Kokybiniai metodai* ypač naudingi audito pradžioje, siekiant nustatyti svarbias problemas, plėtojant preliminarias idėjas ir kuriant hipotezes. Šie metodai taip pat tinka sudėtingoms problemoms spręsti. Skaičių nagrinėjimą apimantys *kiekybiniai metodai* yra vieni iš veiksmingiausių audito įrankių rengiant įrodymais pagrįstas išvadas. Ši analizė yra didelė pagalba audito darbe, nes leidžia nustatyti tikslias išlaidas, naudą ir veiklos rezultatus.

Nepriklausomai nuo tiriamo veiklos ar valdymo aspekto, pirmiausia turėtų būti įvertinama institucijos vidaus kontrolės sistema ir informacinės valdymo sistemos, laiku teikiančios informaciją institucijos valdymo personalui ir sudarančios pagrindą priimti geresnius sprendimus.

Labai svarbus aspektas yra išorės auditorių pasinaudojimo vidaus auditorių darbu galimybių tyrimas, nes vienas iš vidaus auditorių veiklos uždavinių – vertinti programų vykdymą ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo aspektais. Nuo tinkamo vidaus auditorių vertinimo priklauso ir išorės veiklos auditorių audito apimtis.

6.2. Audito įrodymų rinkimas ir vertinimas

Audito įrodymų pobūdį, kaip minėta, lemia audito tikslas ir audito klausimai, kurie veiklos audito atveju gali būti labai skirtingi. Reikia pažymėti, kad veiklos auditai labiau grindžiami profesine nuovoka, taigi audito įrodymai yra įtikinamesnio („leidžia daryti išvadą, kad <...>“), o ne galutinio („teisinga (ar) neteisinga“) pobūdžio. Tam, kad šiuos du veiksnius suderintų, auditorius, ieškodamas reikiamų audito įrodymų, turi būti kūrybingas ir lankstus.

Audito įrodymai padeda auditoriui atsakyti į audito plano klausimus, suteikia galimybę daryti pagrįstas išvadas ir pateikti audituojamam subjektui tinkamas rekomendacijas. Audito plano reikia laikytis atsižvelgiant į numatytus atlikti darbus, išteklius, terminus ir kokybę.

Kaip nurodyta 130-ajame TAAIS, renkant duomenis[46]reikia gauti kompetentingus, svarbius ir pagrįstus įrodymus auditoriaus vertinimui ir išvadai dėl audituojamos organizacijos, programos, veiklos ar proceso pagrįsti.

46 Plačiąja prasme *duomenys*, *informacija* ir žinios yra susijusios sąvokos. Duomenys visų pirma yra įrankis. Sukaupti duomenys tampa informacija. Išnagrinėta ir suprasta informacija taps žiniomis. Per auditą galima rinkti kiekybinius ir kokybinius duomenis įvairiais tikslais – ir mokymosi, ir išdavos ar problemos apibūdinimo ar analizės.

Remiantis bendrąja veiklos audito praktika, svarbu išskirti šias informacijos rinkimo proceso dalis (Valstybės kontrolė, 2025):

- suformuluoti klausimai, į kuriuos reikės atsakyti atliekant tyrimą;
- tyrimo struktūra, t. y. kokios rūšies tyrimo reikia norint atsakyti į klausimus (laiko valdymo, sąnaudų ir naudos, tikslų siekimo tyrimai ir kt.);
- audito programos, t. y. kokios rūšies tyrimas reikalingas renkant duomenis (pvz., imtys, padėties analizė, antrinė analizė, klausimai, analizė „prieš“ ir „po“, lyginamieji vertinimai ir kt.);
- duomenų rinkimo metodai, reikalingi norint atsakyti į klausimus (dokumentų studijavimas, susitikimai, klausimynai, pokalbiai ir kt.);
- kiekybinė ir kokybinė analizė, taikoma surinktiems duomenims (siekiant išanalizuoti duomenis išsamiau).

Informacija gali būti renkama remiantis fiziniais įrodymais, dokumentais (įskaitant pažymas), žodiniais pareiškimais (pokalbiai) ar kitomis priemonėmis atsižvelgiant į audito tikslus. Dažnai reikia rinkti ir kiekybinius, ir kokybinius duomenis. Renkamų duomenų rūšies pasirinkimas turi būti paaiškinamas ir pagrįstas pakankamumo, pagrįstumo, patikimumo, aktualumo ir protingumo aspektais. Per veiklos auditą, pasitelkus klausimynus, apklausas ir tiesioginį stebėjimą, gali būti gauti pirminiai duomenys (pirminiai paties audito duomenys). Vis dėlto dažnai naudojama ir daug antrinių duomenų (parengtų kitų asmenų). Reikia rinkti geriausią įmanomą gauti informaciją. Tačiau auditoriai turi būti lankstūs nustatydami tikslumo reikalavimus. Tai gali būti brangu ir nereikalinga, t. y. „antro geriausio“ sprendimo dažnai visiškai užtenka.

Labai svarbu, kad auditoriai būtų kritiški ir sugebėtų objektyviai vertinti įvairius požiūrius ir argumentus. Taip pat svarbu, kad auditoriaus veikla būtų pagrįsta ne įsitikinimu, kad tam tikras požiūris teisingas, o mąstymo ir objektyvios analizės procesu (20-asis INTOSAI-P, 2019.

Siekiant atsakyti į audito klausimus ir patvirtinti per auditą nustatytus faktus ir išvadas, turi būti surinkti pakankami, svarbūs ir patikimi įrodymai. Auditorius, vertindamas įrodymų kiekį ir kokybę, turi atsižvelgti į šiuos dalykus:

- *tikslą* – t. y. įrodymų, pagrindžiančių per auditą nustatytus faktus, tikslumas turi būti didesnis negu bendro pobūdžio informacijos;
- *reikšmingumo* arba per auditą nustatyto fakto *svarbumo lygį* – kuo reikšmingumo arba svarbumo lygis yra aukštesnis, tuo įrodymai turi būti svaresni;
- įrodymų šaltinio *nepriklausomumo laipsnį* – įrodymais, surenkamais iš nepriklausomų šaltinių, pasitikima labiau;

- *sąnaudų*, siekiant gauti papildomų įrodymų nustatytiems faktams ir išvadoms pagrįsti, ir *laukiamos naudos santykį* – papildomų įrodymų surinkimo sąnaudos gali viršyti tikėtiną naudą;
- *riziką*, kad faktai gali būti nustatyti neteisingai arba kad išvados gali būti nepagrįstos – kuo didesnė rizika, kad audito ataskaitoje pateikti per auditą nustatyti faktai sukels teisinius veiksmus, ginčų arba netikėtumų, tuo įrodymai turi būti svaresni.

Taigi galima teigti, jog auditoriui būtina įsitikinti, kad įrodymų kiekis ir kokybė sumažina riziką, jog nustatyti faktai, išvados arba rekomendacijos bus nepagrįsti arba netinkami. Jeigu nesurenkama pakankamų, svarbių ir patikimų įrodymų, negalima pateikti jokių per auditą nustatytų faktų ir išvadų.

Įrodymus galima gauti taikant audito procedūras, kurios apima įvairius duomenų rinkimo ir vertinimo metodus.

Taigi duomenys vertinami siekiant paaiškinti pastebėtus faktus ir nustatyti priežasties ir pasekmės ryšį. Vertinimas gali būti kiekybinis ir kokybinis. Duomenų vertinimo metodas priklauso nuo surinktų duomenų rūšies. Metodų derinimas priklauso nuo audito klausimų. Derinamos skirtingos metodikos, siekiant surinkti reikalingus duomenis, patvirtinti iš įvairių šaltinių gautus audito faktus ir derinti kiekybinius bei kokybinius duomenis. Metodikas būtina derinti pateikiant svarius įrodymus išvadoms ir rekomendacijoms.

6.3. Duomenų rinkimo ir vertinimo metodai

Duomenų rinkimas ir analizė reikalauja daug laiko, todėl svarbu pasirinkti ir taikyti efektyvius tokio darbo metodus ir sprendimus. Audito duomenų rinkimo metodai gali būti įvairūs, jie taikomi, kad būtų galima pasiekti audito tikslus. Gerai parengti ar pritaikyti duomenų rinkimo metodai palengvina auditą, tačiau kad ir kokie tikslūs jie būtų, vis dėlto nelemia audito sėkmės. Jie negali pakeisti kūrybinės auditoriaus minties, jo sugebėjimo analizuoti ir interpretuoti tyrimo duomenis, nes kiekvienas duomenų rinkimo metodas turi savo pranašumų ir trūkumų. Taikomus metodus tenka keisti netgi audito metu. Pagrindiniai duomenų rinkimo metodai nurodomi 6 lentelėje.

6 lentelė. Dažniausiai naudojami duomenų rinkimo metodai

Duomenų rinkimo metodas	Metodo esmė	Metodo pranašumai	Metodo trūkumai
Išorinių duomenų šaltinių paieška	Duomenys apie audituojamo subjekto veiklą gaunami iš trečiųjų šalių.	Duomenų nešališkumas	Didelės darbo laiko sąnaudos, sunku užtikrinti duomenų pakankamumą, reikia nustatyti tikrąjį duomenų šaltinį ir jo patikimumą.

Duomenų rinkimo metodas	Metodo esmė	Metodo pranašumai	Metodo trūkumai
Dokumentų tikrinimas	Duomenų rinkimas naudojant esamus audituojamo subjekto dokumentus. Tai vienas iš dažnesnių metodų, taikomų atliekant veiklos auditą.	Universalumas – teikia visapusę informaciją, mažiau trukdoma dirbti audituojamam subjektui, mažas šališkumas, atranka gali būti didesnė nei apklausų atveju.	Metodas veiksmingas tik jei iš anksto nustatyti tinkami duomenų atrankos kriterijai.
Stebėjimas	Įvykių, procesų, procedūrų stebėjimas. Naudojamas siekiant įsigilinti į vykdomą veiklą ir ją suprasti, surinkti informaciją apie tai, kaip iš tikrųjų vyksta procesai, atliekamos tam tikros procedūros.	Didelė surinktų duomenų įrodomoji galia. Galima fiksuoti faktą tiesiogiai (jo pasireiškimo momentu), tirti jį įvairiapusiškai. Naudingas, kai reikia patikslinti vieną ar kitą problemą.	Dėl galimos auditoriaus įtakos stebėjimo objektui reikia atlikti pakartotinius kontrolinius stebėjimus. Metodu nustatomas tik kokio nors fakto buvimas, bet ne šio fakto ryšiai su kitais faktais, t. y. atliekant veiklos auditą šis metodas negali būti taikomas nepasitelkiant kitų metodų.
Apklausa	Sisteminis informacijos rinkimas iš apibrėžtos visumos.	Užtikrinamas anonimiškumas, lengva lyginti ir analizuoti, gali apimti daug respondentų. Galimybė apklausus tik dalį visumos, taikant statistikos metodus, išplėsti išvadas visai visumai. Plačiai taikomas tiriant paslaugų vartotojų nuomonę apie jiems suteiktų paslaugų kokybę.	Grįžtamoji informacija gali būti pateikta nerūpestingai, gali prireikti imčių eksperto, reikalauja gero ir visapusiško pasirengimo apklausai vykdyti, nepateikia visų detalių, ribotos galimybės patikslinti gautą iš respondentų informaciją, gali daug kainuoti.
Pokalbis	Klausimų ir atsakymų sesija, kurios tikslas – gauti tam tikrą informaciją.	Metodas labai operatyvus, leidžia išsiaiškinti nuomones ir idėjas, subjektyvų tiriamojo požiūrį, leidžia išnagrinėti galimas rekomendacijas, kuriamas ryšys su pašnekovu.	Tikslaus dokumentavimo problemos, per pokalbius surenkama daug perteklinės informacijos, gali atimti daug laiko, gali būti sunku analizuoti ir lyginti, klausimus užduodantis asmuo gali paveikti pašnekovo atsakymus. Šis metodas reikalauja aukštos tyrėjo kvalifikacijos.

Duomenų rinkimo metodas	Metodo esmė	Metodo pranašumai	Metodo trūkumai
Interviu	Žodinės informacijos gavimas. Šis metodas yra formalesnis ir konkretesnis nei pokalbis.	Interviu tyrėjas gali paaiškinti respondentui klausimo ar atsakymo varianto prasmę, yra galimybė fiksuoti verbalinius atsakymus, emocines reakcijas, atsakymus galima gauti išsamius, pateikti papildomų klausimų.	Galimas netinkamas poveikis respondentui, duomenų interpretacija gali veikti subjektyvias tyrėjo nuostatas, nes gauti duomenys yra situacinio pobūdžio, sunku pakartotinai gauti identiškus rezultatus, reikalinga aukšta tyrėjo kvalifikacija, sunku nustatyti gautų duomenų patikimumo lygį.
Anketavimas	Informacijos rinkimas pateikiant respondentui klausimynus.	Anketinis metodas leidžia surinkti patikimą informaciją, susijusią su atrinktų respondentų nuomone apie sistemoje vykstančius procesus ir jų vertinimais. Metodas trumpesnis ir pigesnis už interviu.	Galima apklausos vedėjo įtaka respondentams, klausimai turi būti validūs, t. y. atitikti patikros tikslus, atsakymai gali būti skuboti ir neišsamūs, respondentai gali abejoti anonimiškumo reikalavimų paisymu, todėl jų atsakymų patikimumas kartais abejotinas.
Tikslinės grupės	Auditoriui reikiamos informacijos turinčių asmenų subūrimas į vieną grupę, kad surengus jų diskusiją auditorius galėtų vienu metu sužinoti visų nuomones apie audito objektą arba apie atskirą audito klausimą.	Didelė darbo laiko ekonomija, galimybė gauti iš anksto nenumatytos informacijos, auditorius mažiau trukdo audituojamam subjektui dirbti.	Ne visada galima išvengti formalių ir neformalių tikslinės grupės lyderių įtakos kitiems grupės nariams.

Šaltinis: parengta pagal Veiklos audito vadovas (2025); EAR (aware, 2025).

Tolesniame audito etape nagrinėjami surinkti duomenys. Siekiama nustatyti, kas lėmė per auditą nustatytus faktus (priežasties ir pasekmės analizė), ir įvertinti surinktų duomenų patikimumą. Veiklos audito praktikoje duomenų rinkimo, atrankos, kaupimo ir sisteminimo nepatariama atskirti nuo duomenų analizės ir vertinimo. Jei šie veiksmai nebus sistemingai atliekami vienu metu, audito įrodymų gali neužtekti arba gali būti surinkta perteklinė informacija – dėl to sumažėtų audito efektyvumas.

7 lentelė. Dažniausiai taikomi duomenų vertinimo metodai

Duomenų vertinimo metodas	**Metodo esmė**	**Metodo pranašumai**	**Metodo trūkumai**
Skaičiavimas	Aritmetinių veiksmų atlikimas siekiant įvertinti pateiktus kiekybinius duomenis.	Universalumas, objektyvumas	Gali būti mažai naudingas, jeigu yra rizika, kad vertinami duomenys nepatikimi.
Palyginamoji analizė	Audituojamo subjekto metodų, procesų, procedūrų, produktų (paslaugų) palyginimas su panašių institucijų metodais, procesais, procedūromis, produktais (paslaugomis). Galima atlikti įvairių laikotarpių ir įvairių rezultatų ar alternatyvų palyginimus. Galima lyginti sėkmingą ir nesėkmingą veiklą, vieną ar kelis objektus pagal bendrą vaizdą, panašias sritis įvairiose šalyse.	Objektyvumas	Didelės darbo laiko sąnaudos
~~Padėties~~ Situacijos analizė	Tam tikros ~~padėties~~ situacijos tyrimas. Metodas dažnai taikomas atliekant veiklos auditą, nes jam teikiama pirmenybė prieš didelius tyrimus. ~~Padėties~~ Situacijos analizei gali būti atrenkami ir sėkmingi, ir nesėkmingi atvejai, kad būtų galima atlikti palyginimą ir nustatyti esminius veiksnius.	Metodas leidžia atlikti visapusišką, išsamią sudėtingų problemų analizę, gauti iliustratyvių pavyzdžių, kartu su bendraisiais statistikos duomenimis patvirtinti platesnių tyrimų rezultatus. ~~Padėties~~ Situacijos analizė gali parodyti, kad problemos, dėl kurių daromos prielaidos, iš tiesų egzistuoja ir yra reikšmingos.	Sunku spręsti apie problemų dažnį ir mastą, net jei atvejai iliustruoja bendrąsias problemas ir yra reprezentatyvūs (šiuo atveju reikėtų jungti su kitais metodais).
Imčių tyrimas	Pagal tam tikrą požymį atrinktų vienetų (pavyzdžių) tyrimas. Imtis gali būti statistinė ar nestatistinė. Atliekant veiklos auditą imčių metodas dažniausiai naudojamas tada, kai esminių faktų neįmanoma gauti kitais būdais ir kai yra struktūrinių palyginimų ir pagrįstų apibendrinimų poreikis.	Metodas suteikia galimybę gauti išvadas apie visą visumą tiriant iš jos paimtų vienetų imtį. Taikomas įrodymams gauti per veiklos audito procesą.	Dėl ribotų išteklių imtys paprastai būna nedidelės, ribojamas ir klausimų skaičius.

Duomenų vertinimo metodas	Metodo esmė	Metodo pranašumai	Metodo trūkumai
„Prieš“ ir „po“ tyrimas“	Būklės prieš pradedant įgyvendinti programą arba kokio nors įvykio pradžioje palyginimas su būkle įgyvendinus programą arba atsiradus įvykio pasekmių.	Leidžia atskirti įvykių pasekmes nuo įvykių priežasčių.	Ne visada vertinimų „prieš“ ir „po“ skirtumai gali būti patikimai susieti tik su veiksmingu programos įgyvendinimu, taikant metodą reikia ekspertų pagalbos, auditorius privalo stebėti programą vos pradėjus ją vykdyti.
Aprašomoji statistika	Duomenų paskirstymas grafine forma (stulpeline diagrama ar kreive), parodančia visas kintamojo reikšmes. Tai kiekybinis metodas. Duomenų paskirstymą apibūdinantys statistikos duomenys gali būti efektyvi audito analizės ir ataskaitų rengimo priemonė.	Metodas taikomas: duomenų lygiui, išplitimui ar formai nustatyti, kai tai svarbiau nei vienas „vidutinis“ skaičius; tikimybės pasiskirstymui interpretuoti siekiant įvertinti riziką; siekiant nustatyti, ar imtis reprezentuoja visumą.	Metodas sudėtingas dėl pagrindinių duomenų pasiskirstymo dimensijų, pvz., pasiskirstymo tendencijos (modos, medianos, vidurkio ir kt.), duomenų paplitimo (kintamumo ar dispersijos, minimalios ir maksimalios reikšmės), duomenų formos (standartinio nuokrypio, normalaus ar plokščiojo pasiskirstymo ir kt.).
Regresinė ar koreliacijos analizė	Dviejų kintamųjų sąsajų (santykių) įvertinimas.	Naudojama ryšiui, kuris laikomas teisingu, patikrinti; kintamųjų, kurie gali būti susiję priežastiniu ryšiu ir paaiškinti rezultatus, ryšiui nustatyti; neįprastiems atvejams, išsiskiriantiems tarp laukiamų verčių, nustatyti; būsimoms vertėms prognozuoti.	Sudėtingi metodai, todėl būtina gerai išmanyti jų taikymą praktikoje. Auditorius turėtų ieškoti papildomos informacijos apie šiuos metodus.

Šaltinis: parengta pagal Veiklos audito vadovas, 2025; EAR (aware, 2025). (Vertinimo kriterijų kaip mato priemonės teoriniai aspektai)

Kriterijų vertinimu siekiama atsakyti į klausimą, ar vertinimo kriterijai[47] yra tinkami programos ekonomiškumui, efektyvumui ir rezultatyvumui įvertinti. Esminis dalykas – tai

47 Kriterijai gali būti nustatyti lyginant lygintinas programas, išsiaiškinant kliento lūkesčius ar reikalavimus, apibrėžiant programos tikslus, nustatant vidinius organizacijos tikslus, lyginant atskirus palyginamuosius vienetus pačioje organizacijoje, taip pat su sektoriaus standartais, su istorinėmis tendencijomis, identifikuojant optimalių ar vidutinių veiklos tikslų polinkius, lyginant darbo laiką su faktiškai dirbtu laiku ir pan. (Waring ir Morgan, 2007, p. 325).

yra kritiškas esamų matų įvertinimas, lyginant su standartais, ir nustatymas, kur matų stokojama. Vertinant vertinimo kriterijų tinkamumą svarbu išsiaiškinti tokius klausimus: kas kriterijais matuojama; ar matuojami duomenys yra svarbūs; ar yra skirtumų matuojant kintamuosius (pvz., programos uždavinius), ar jie susiję su kitų veiksnių įtaka. Kriterijų tinkamumas susijęs su naudojamų matų pagrįstumu ir daugelyje vyriausybės programų rūšių auditorius turi naudoti ne kurį nors vieną kriterijų, o daugiamačius kriterijus. Jei auditorius nustato, kad testuotas kriterijus nėra pasiekiamas, teks išrinkti tinkamesnį kriterijų[48] ir, jeigu galima, papildyti kitus kriterijus.

Svarbu nustatyti, kokie vertinimo kriterijai bus naudojami, t. y. ar programos nustatyti vertinimo kriterijai, ar patvirtinti standartai, ar taisyklės, ar bus atliekami lyginamieji vertinimai, matuojant efektyvumą ar rezultatyvumą panašiose įstaigose ar programose. Ar nustatytas tikslas yra adekvatus, ar jis turėtų būti keičiamas? Taip pat turėtų būti nagrinėjamos daugiamačių kriterijų naudojimo galimybės. Anot J. Bourno (Bourn, 2007, p. 344), vertinimo kriterijai yra efektyvūs, jeigu jie tinkami programų tikslams ir uždaviniams įvertinti; realūs, teisingi, aiškiai suformuluoti, nesudėtingi; palyginami laiko atžvilgiu, vertinant pokytį; leidžiantys įvertinti sąnaudas, darbo krūvį, rezultatus ir naudą.

Nagrinėjamas kiekybinio vertinimo kriterijų taikymas. Nustatoma, kurios iš paslaugų gali būti įvertintos kiekybiškai. Tai efektyvumo kriterijus[49], vadinamas produktyvumu (arba našumu), kuris apskaičiuojamas lyginant gautus išdirbius su sunaudotais ištekliais[50]. Yra ne vienas būdas vertinti produktyvumą: vieno veiksnio (angl. *single-factor*) arba daugiamatis

---

48 Institucijų veiklos ataskaitose kriterijai yra skirstomi į tris kategorijas: *efekto*, *produkto* ir *rezultato*. Efekto kriterijus yra „nauda, kurią, įgyvendinus atitinkamą strateginį tikslą, gauna ne tik tiesioginiai programos naudos gavėjai, bet ir kitos grupės“; produkto kriterijus yra „materialinis ar intelektinis produktas ir (ar) paslaugos, kurie atsiranda tikslingai naudojant išteklius uždaviniui įgyvendinti“; rezultato kriterijus yra „nauda, kurią, įgyvendinus programą, gauna tiesioginiai programos naudos gavėjai“.

49 Dažnai sąvoka *efektyvumas* yra traktuojama kaip išeigos ir išteklių, pastangų ir rezultatų, išlaidų ir pajamų, patirtų sąnaudų ir gautos naudos santykis.

50 Reikia pažymėti, jog produktyvumo vertinimas susijęs su keliomis svarbiomis ekonominėmis prielaidomis: 1) egzistuoja ryšys tarp maksimalaus pagaminamo produkcijos kiekio ir turimo tam tikro dydžio išteklių; 2) gamintojai elgiasi efektyviai, t. y. minimizuoja sąnaudas ir (arba) maksimizuoja pelną; 3) rinkos yra konkuruojančios (OECD, 2001). Analizuojant šias ekonomines prielaidas, galima daryti išvadą, kad verslo sektoriaus organizacijos tenkina visas sąlygas, tačiau viešojo sektoriaus organizacijos vienos ar daugiau prielaidų gali netenkinti. Pvz., socialinė apsauga, švietimas ir pan. yra valstybės funkcijos, tačiau šiomis veiklomis nesiekiama pagaminti maksimalaus produkcijos kiekio; nėra skaičiuojamas pelnas; rinkos gali būti nekonkuruojančios. Taigi, vertindami viešojo sektoriaus produktyvumą, susiduriame su netenkinamomis būtinomis ekonominėmis sąlygomis, todėl įvertis gali būti nevisiškai tikslus. Daugelį autorių domina klausimas, ar viešojo sektoriaus produktyvumą galima vertinti lygiai taip pat, kaip ir verslo. Kita vertinimo kliūtis atsiranda tada, kai produktyvumo pokytį norima palyginti laiko atžvilgiu, tačiau skirtingu laikotarpiu produkcijos kainos yra skirtingos. Šiuo atveju reikia rasti metodą, kuriuo būtų galima įvertinti kainų skirtumus. Taip pat praktikoje dažnas klausimas yra kainos ir kokybės santykis. Įvertinus produktyvumą skirtingais laikotarpiais lieka klausimas, ar produkcijos kokybės ir kainos santykis nepakito, ar tai atsispindėjo produktyvumo rodiklyje.

(angl. *multi-factor*, arba *total factor productivity*) produktyvumo vertinimas (OECD, 2001, 2018). Šie būdai skiriasi tuo, kad pirmuoju atveju produktyvumui vertinti naudojamas vienas sąnaudų veiksnys, pvz., skaičiuojant darbo našumą sąnaudos yra faktiškai dirbtos valandos; antruoju atveju yra grupė sąnaudų veiksnių, pvz., darbas, kapitalas ir kiti. Vienas iš dažniausiai vertinamų vieno veiksnio matavimų yra ***darbo našumas***: per tam tikrą laikotarpį šalyje sukurtos pridėtinės vertės ir faktiškai dirbtų valandų skaičiaus santykis. Darbo našumas – vienas iš produktyvumo vertinimo rodiklių[51].

Viešajame sektoriuje vertinti produktyvumo rodiklį nesant rinkos kainų sunku. Vertinant produktyvumą reikėtų atsižvelgti į šiuos veiksnius: technologijų įtaką (ar naujos technologijos turi įtakos gamybos procesui); efektyvumo didinimą (ar siekiama gaminti maksimalų produkcijos kiekį su turima technologija ir turimais ištekliais); faktinių sąnaudų taupymą (angl. *real cost savings*); gamybos proceso valdymą (produktyvumo vertinimas yra vienas iš būdų, užtikrinančių gamybos proceso valdymą organizacijoje); pragyvenimo lygio standartus (angl. *living standarts*) (produktyvumo matavimas yra vienas iš pagrindinių rodiklių, leidžiančių įvertinti gyvenimo kokybės lygį) (OECD, 2001).

Reikia pažymėti, kad pagal efektyvumo kriterijų įvertinami jau įvykę faktai, t. y. išteklių virsmo išdirbiais tendencijos, bet jis nėra tinkama priemonė einamajai veiklai matuoti. Produktyvumo matai neparodo rezultatyvumo ir viešosios naudos, todėl jie turi būti susieti su kitais veiklos duomenimis, kad iš tikrųjų atskleistų galutinio rezultato naudą.

Nagrinėjamas kokybinio vertinimo kriterijų taikymas. Nustatoma, ar rezultatyvumo vertinimo kriterijai leidžia susieti programų tikslus ir uždavinius. Rezultatyvumo kriterijus yra orientuotas į misijos, tikslų ir uždavinių įgyvendinimo vertinimą. Rezultatyvumas yra pagrindinis kriterijus, parodantis, ar veikla buvo efektyvi ir ar pasiekti programos tikslai. Įvertinti pasiektus rezultatus lengviau nei poveikį, nes poveikis gali būti išorės veiksnių įtakos pasekmė. Vertinimo keblumų gali rastis dėl audituojamo subjekto suformuluotų abstrakčių tikslų, kuriuos gali būti sunku susieti su pamatuojamais rodikliais[52]. Audituojamo subjekto sąlygų pokyčių vertinimas paprastai išreiškiamas tokiais terminais: *tendencijos*, *santykis*, *palyginimai*.

Per auditą gali būti nagrinėjama, kokiomis priemonėmis buvo siekiama tikslo, ar sukurti

---

51 Pažymėtina, kad Lietuvos statistikos departamentas, kaip ir kitų ES šalių statistikos tarnybos, skelbia vieno veiksnio produktyvumo rodiklį – darbo našumą (angl. *labour productivity*), kuris parodo, kokia per tam tikrą laikotarpį sukuriama pridėtinė vertė, tenkanti vienai faktiškai dirbtai valandai arba vienam dirbančiam asmeniui. Eurostato interneto svetainėje galima palyginti ES valstybių produktyvumo rodiklius.

52 Minėtos problemos aktualios ir Lietuvoje. Pasak Valstybės kontrolės auditorių, „išnagrinėjus institucinių programų siektinus rezultatus 2017–2019 m., nustatyta, kad dažnai programos uždavinių formuluotės ir vertinimo kriterijai, kuriuos nustato patys asignavimų valdytojai, yra formalūs ir nesuteikia informacijos, kokių rezultatų siekiama, kaip bus įvertintos veiklos sąnaudos, rezultatai ir poveikis“ (Valstybinio audito ataskaita, 2019).

produktai (paslaugos) padėjo pasiekti nustatytus tikslus; ar pastebimas poveikis iš tikrųjų yra audituojamo subjekto veiklos, o ne išorės veiksnių pasekmė (pvz., jeigu veiklos tikslas – sumažinti nedarbo lygį, ar bedarbių skaičius sumažėjo dėl audituojamo subjekto veiksmų, ar dėl to, kad pagerėjo bendroji ekonominė padėtis, kuriai audituojamas subjektas neturėjo įtakos); ar visuomenės nariai, kuriems skirta audituojamo subjekto veikla, patiria jos rezultatus ir poveikį (šiuo atveju gali būti tikrinama audituojamo subjekto ar kitų atsakingų institucijų surinkta stebėsenos informacija arba surenkama informacija iš visuomenės narių); ar audituojamo subjekto sukurtų produktų (paslaugų) kokybė atitinka numatytus tikslus ir visuomenės narių lūkesčius; kokie veiksniai trukdo pasiekti nustatytus tikslus (Veiklos audito vadovas, 2025).

Kartais audito vertinimo kriterijus[53] apibrėžti lengva, pavyzdžiui, kai įstatymų leidžiamosios ar vykdančiosios institucijos nustatyti tikslai aiškūs, tikslūs ir aktualūs. Tačiau taip yra ne visada. Tikslai gali būti migloti ar prieštaringi arba jų apskritai nėra. Tuomet viena iš galimybių – taikyti teorinį būdą prašant srities ekspertų atsakyti į klausimą, „kokie turėtų būti idealūs rezultatai, esant tobuloms sąlygoms, remiantis racionalaus mąstymo principais ar geriausiai žinoma lygintina praktika“. Kita alternatyva – siekiant apibrėžti ir pagrįsti patikimus ir realistiškus kriterijus, gali būti pravartu taikyti empirinį būdą – diskusijas su suinteresuotosiomis organizacijomis ir sprendimus priimančiais asmenimis.

Veiklos vertinimo kriterijų nustatymo logika turėtų apimti:

- struktūros kriterijus (ko reikia). Struktūros kriterijai susiję su reikalingais ištekliais. Čia kalbama apie žmogiškuosius išteklius, darbuotojų kompetenciją, organizacinius sugebėjimus, darbo aplinką;
- proceso kriterijus (kas daroma). Proceso kriterijai susiję su veiksmais ir sprendimais, priimamais specialistų kartu su vartotojais. Teigiama, kad proceso kriterijų naudojimas skatina auditą atliekančius darbuotojus susitelkti į savo veiklą ir tai padeda pagerinti veiklą;
- išeigą – rezultato kriterijus (ko yra laukiama). Rezultato kriterijai nurodo, kokių tikslų siekiama atliekant auditą. Tokios klasifikacijos pranašumas yra tas, kad jei rezultatas nebūtų pasiektas, tuomet būtų lengviau nustatyti, kodėl taip įvyko ir kurioje stadijoje buvo padaryta klaidų.

---

53 *Vertinimo kriterijų šaltiniai* gali būti įvairūs, tačiau pagrindiniai yra šie: 1) kriterijai, *pagrįsti teisės aktais*, *reglamentais ar pripažintais profesiniais standartais*, yra vieni iš mažiausiai ginčytinų, o bendrieji kriterijai taip pat gali būti nustatyti iš šių šaltinių: profesinių asociacijų, pripažintų ekspertų institucijų ir akademinės literatūros; 2) *standartai, priemonės ir įsipareigojimai dėl rezultatų, kuriuos patvirtino audituojamo subjekto vadovybė ar jo steigėjas* (veiklos normos, profesiniai standartai, vadovavimo ir administravimo principai, veiklos tikslai ir kt.); 3) jei kriterijų negalima apibrėžti pagal minėtus šaltinius, *auditorius gali atsižvelgti į veiklos rezultatus panašiose organizacijose*, lyginamosios analizės ir konsultacijų būdu nustatytą patirtį arba jo paties pagal veiklos analizę parengtus standartus (EAR, 2025; Waring ir Morgan, 2007).

6.4. Veiklos audito dokumentavimas

Darbo dokumentai – visa medžiaga, kurią auditorius parengia, surenka arba gauna audito planui sudaryti, auditui atlikti ir auditoriaus išvadoms pagrįsti. Auditorius turi tinkamai dokumentuoti audito įrodymus, nurodančius planavimo pagrindą ir mastą, atliktą darbą ir per auditą nustatytus faktus (INTOSAI audito standartai).

Veiklos auditoriai turi tinkamai dokumentuoti, kaip buvo planuojamas auditas, kokios procedūros buvo taikomos jį atliekant ir kokie buvo audito pastebėjimai. Tačiau veiklos audito dokumentų paskirtis ir kontekstas yra kiek specifinis.

Darbo dokumentai (Veiklos audito vadovas, 2025):

- palengvina audito planavimą;
- pagrindžia ir patvirtina auditoriaus sprendimus, nuomones, pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas;
- yra informacijos šaltinis rengiant ataskaitas ir atsakant į audituojamo subjekto ar kitų subjektų klausimus (padeda apsiginti nuo pretenzijų, teisminių bylų ir kitų teisinių procesų);
- yra pagrindas prižiūrėti audito procesą ir atlikti audito peržiūrą, užtikrinti audito kokybę;
- parodo auditoriaus kompetenciją, fiksuoja jo atliktą darbą;
- užtikrina atlikto darbo atsekamumą.

Darbo dokumentuose turi būti aprašyta:

- atliktas darbas, surinkti įrodymai, pagrindžiantys auditoriaus pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas;
- auditorių profesiniai sprendimai, kurie turi įtakos audito planavimui, vykdymui ir audito rezultatų pateikimui (pvz., sprendimai dėl audito rizikos valdymo priemonių, subjektų ar vertinamų elementų atrankos ir kt.);
- kita svarbi informacija, turinti įtakos per auditą priimamiems sprendimams (pvz., informacija, gauta per įvairius susitikimus, aptarimus ir kt.).

Darbo dokumentuose pateikta informacija turi būti pakankama, patikima ir tinkama auditoriaus padarytoms išvadoms ir pateiktoms rekomendacijoms pagrįsti. Darbo dokumentai turi būti suprantami, išsamūs, tikslūs, glausti, tvarkingi, jų rengimo sąnaudos neturėtų viršyti teikiamos naudos.

Auditorius privalo vadovaujantis Bendrojo duomenų apsaugos reglamento nuostatomis ir užtikrinti duomenų saugumą.

SANTRAUKA

► **Situacijos analizė. Aptarkite audito elementus ir įvertinkite pasirinktų kriterijų tinkamumą.**

Tikslai (angl. *Objectives*). Įvertinti, ar „X“ tarnyba surenka visas galimas piniginės lėšas už surašytus automobilių parkavimo pažeidimų protokolus. Jei negaunamų piniginių lėšų suma yra reikšminga, identifikuoti, kokios yra to priežastys.

Išvada (angl. *Conclusion*). „X“ tarnyba nesurenka visos galimos pinigų sumos pagal surašytus pažeidimų protokolus. Jei būtų pasiektas nuo 68 iki 76 % surinkimo lygis, laikytinas realiai įmanomu tikslu, per metus būtų galima surinkti papildomai 332 000 eurų.

Kriterijai (angl. *Criteria*). Palyginimui pasirinkti trys panašaus dydžio miestai, kuriuose buvo patikrintas analogiškų baudų surinkimas. Šiuose miestuose surinkimo lygis siekė 72,75 % ir 76 %.

Būklė (angl. *Condition*). „X“ tarnybos surinkimo rodiklis už automobilių parkavimo pažeidimus yra žemas. Praėjusiais metais surinkimo rodiklis siekė 68 %, o ankstesniais dvejais metais buvo atitinkamai 70 % ir 73 %. Šis 68 % rodiklis yra žemesnis nei 72–76 % surinkimo lygiai trijuose patikrintuose miestuose, kurie buvo pasirinkti palyginimui. Per pastaruosius dvejus metus „X“ tarnyba surinko 6,6 mln. eurų, tačiau nesumokėtų baudų suma siekė 4,4 mln. eurų, o tai rodo reikšmingą galimų pajamų praradimą.

Poveikis (angl. *Effect*). „X“ tarnybos surinkimo rodiklis gali būti padidintas iki 76 %, tai leistų per metus surinkti papildomai apie 332 000 eurų. Vis dėlto visiškas visų baudų sumokėjimas nėra realistiškas, nes dalis pažeidėjų yra iš kitų miestų arba naudoja nuomojamus automobilius – tokie atvejai sudaro 2,7 % visų nesumokėtų baudų. Siekiant padidinti surinkimo lygį, gali prireikti papildomų personalo išteklių, tačiau net ir su jais absoliutus visų pajamų surinkimas nėra tikėtinas. Šie **rezultatai** pabrėžia esminį surinkimo efektyvumo potencialą ir ekonominę naudą miestui, o kartu atskleidžia struktūrinius apribojimus.

Priežastis (angl. *Cause*). „X“ tarnybos procedūrose numatyta, kad, nesumokėjus baudos už automobilių stovėjimą per 30 dienų, pranešimai apie įsiskolinimą turi būti siunčiami kas 30, 60 ir 90 dienų, o automobilių stovėjimo kontrolieriai turi parengti sąrašą transporto priemonių, kurių savininkai nesumokėjo baudų. Per tyrimą nustatyta, kad „X“ tarnyba laikėsi šių procedūrų, tačiau buvo viena pastebima išimtis: darbuotojai siuntė tik vieną pranešimą, ir tai tik po 60–90 dienų nuo baudos sumokėjimo termino. Skyriaus vadovė paaiškino, kad priežastis – trūksta darbuotojų, galinčių parengti visus tris reikalavimus, o jos prašymas skirti lėšų papildomam personalui nebuvo patenkintas. Šio teiginio patikrinimas patvirtino jo tikslumą.

Trijuose kituose lyginamuose miestuose, kuriuose buvo vykdomas tyrimas, pranešimai apie mokėjimo termino praleidimą buvo siunčiami pagal numatytą tvarką – kas 30, 60 ir 90

dienų. Mieste, kuriame surinkimo rodiklis siekė 76 %, pranešimų siuntimo procesas buvo automatizuotas. Nepaisant to, nepavyko nustatyti, kaip automatizavimas galėjo paveikti personalo komplektavimą.

Rekomendacijos:

1. Visiems pažeidėjams, kurių baudos už automobilių stovėjimą nesumokėtos per 30 dienų, siųsti pirmąjį mokėjimo pranešimą. Tai užtikrintų nuoseklų įspėjimų siuntimą ir padidintų galimybę surinkti pavėluotas baudas.
2. Išanalizuoti automatiškai rengiamų pranešimų rengimo sąnaudas ir naudą. Ši analizė leistų įvertinti, ar automatizavimas padidina surinkimo efektyvumą, sumažina darbuotojų darbo krūvį ir administracines išlaidas.
3. Jei automatizuotas procesas nebus pakankamas esamiems darbuotojams, kad būtų užtikrinamas visų trijų reikalavimų pranešimų siuntimas, rekomenduojama kreiptis dėl papildomų lėšų naujo darbuotojo įdarbinimui. Tai leistų užtikrinti procedūrų laikymąsi ir maksimalų surinkimo efektyvumą.

Klausimai savirefleksijai

1. Kokie yra pagrindinio tyrimo etapai?
2. Kokie tyrimo metodai gali būti naudojami atliekant veiklos auditą? Pateikite pavyzdžių.
3. Koks yra SMARTEST metodo turinys?
4. Kaip apibūdintumėte audito įrodymų rinkimo ir vertinimo reikšmę?
5. Kokia yra darbo dokumentų esmė veiklos audito procese?
6. Kokie reikalavimai keliami veiklos audito darbo dokumentams?

6 skyriaus literatūra

1. EAR (2017). *Guidelines on Performance Audit*.
2. EAR (aware, 2025). Mūsų metodika. (angl. *Accessible Web-based Audit Resource for the ECA*). https://methodology.eca.europa.eu/aware/GAP/Pages/Specific/Audit-Interview.aspx.
3. INTOSAI (2019). 130-asis TAAIS. Etikos kodeksas. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/130-asis_TAAIS.pdf.
4. INTOSAI (2019). 20-asis INTOSAI-P. Skaidrumo ir atskaitomybės principai. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/20-asis_INOTOSAI_P.pdf.
5. INTOSAI (2019). 3000 TAAIS – Veiklos audito standartas https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/3000-asis_TAAIS.pdf.
6. Valstybės kontrolė (2025). Veiklos audito vadovas. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/Teisine_informacija/Veiklos_audito_vadovas_2025_01_27.pdf.

7. VIDAUS KONTROLĖS SISTEMA VIEŠAJAME SEKTORIUJE

7.1. Vidaus kontrolės samprata, tikslai ir principai

Vienas iš esminių kiekvienos organizacijos valdymo instrumentų yra efektyvi vidaus kontrolės sistema. Vidaus kontrolė organizacijoje padeda užtikrinti veiklos teisėtumą, turto apsaugą, patikimo finansų valdymo principo (grindžiamo ekonomiškumu, efektyvumu ir rezultatyvumu) laikymąsi, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą. Veiksminga vidaus kontrolė padeda organizacijai ne tik pasiekti savo tikslus, bet ir išvengti sukčiavimo rizikos ir klaidų.

Vidaus kontrolės sistema priklauso nuo organizacijos veiklos. Nors vidaus kontrolės sistema yra taikoma visoms organizacijoms, kiekvienos organizacijos vadovybė ją taiko atsižvelgdama į organizacijos struktūrą, rizikos charakteristikas, veiklos aplinką, dydį, sudėtingumą, veiklos rūšį, reguliavimo laipsnį ir kt. Vadovybė, įvertinusi organizacijos specifiką, pasirenka procesų ir metodikų, naudojamų taikant vidaus kontrolės sistemos elementus, sprendimus (INTOSAI, 2004).

Galima išskirti kelis specifinius (Kanapickienė ir Klimaitė, 2014), konkrečios veiklos srities modelius: bankų vidaus kontrolės sistemos modelis (Bazel), viešojo sektoriaus vidaus kontrolės modelis (INTOSAI), informacinėms sistemoms skirti vidaus kontrolės modeliai („CobiT“, SAC).

Pasaulinėje praktikoje yra plačiai paplitusi COSO[54] rizikos valdymo ir kontrolės sistema. 1992 m. COSO paskelbė vidaus kontrolės sistemos principus apibrėžiantį dokumentą „Vidaus kontrolė – integruota sistema“ (angl. *Internal control – Integrated Framework*), kurio metodika yra taikoma iki šiol. Šis modelis laikytinas universaliu, jį gali taikyti didelės ir mažos viešojo ir verslo sektoriaus įmonės ir organizacijos.

COSO modelis – patikimos vidaus kontrolės sistemos pavyzdys (informacinių sistemų atveju – COBIT). Lietuvoje tiek viešajame, tiek verslo sektoriuje šis modelis taikomas plačiai.

COSO vidaus kontrolės modelio struktūrą sudaro 5 tarpusavyje susiję kontrolės elementai: kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės veikla, informavimas ir komunikacija, stebėsena ir 17 šį modelį apibūdinančių vidaus kontrolės principų (žr. 8 lentelę).

---

54 COSO yra 1985 m. įkurta savanoriška privataus sektoriaus organizacija, kurios tikslas – pagerinti finansinių ataskaitų teikimo kokybę, gerinant verslo etiką, vidaus kontrolės efektyvumą ir įmonių valdymą (angl. *corporate governance*).
COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Treadway komisijos organizacijų rėmėjų komitetas). Į jį įeina *Institute of Internal Auditors* (IIA); *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA); *American Accounting Association* (AAA); *Institute of Management Accountants* (IMA); *Financial Executives Institute* (FEI).

8 lentelė. Vidaus kontrolės elementai ir principai (pagal COSO modelį)

Kontrolės aplinka	Profesinio elgesio principai ir taisyklės Kompetencija Valdymo filosofija ir vadovavimo stilius Organizacinė struktūra Personalo valdymo politika ir praktika
Rizikos vertinimas	Rizikos veiksnių nustatymas Rizikos veiksnių analizė Toleruojamos rizikos nustatymas Reagavimo į riziką numatymas
Kontrolės veikla	Kontrolės priemonių parinkimas ir tobulinimas Technologijų naudojimas Politikų ir procedūrų taikymas
Informavimas ir komunikacija	Informacijos naudojimas Vidaus komunikacija Išorės komunikacija
Stebėsena	Nuolatinė stebėsena ir (ar) periodiniai vertinimai Trūkumų vertinimas ir pranešimas apie juos

Vidaus kontrolės sistemos elementai ir auditoriaus veiksmai vertinant šiuos elementus išsamiau aprašomi 7.2 poskyryje.

Kaip nurodoma Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme[55], vidaus kontrolė įgyvendinama integruojant ją į organizacijos veiklą ir pagrindinius valdymo procesus – planavimą, atlikimą ir stebėseną; nustatant vidaus kontrolės dalyvių pareigas ir atsakomybę; nuolat ją tobulinant ir pritaikant prie pasikeitusių organizacijos veiklos sąlygų. Vidaus kontrolė nėra atskiras procesas, esantis šalia institucijos veiklos. Tai dinamiška kompleksinė vadovybės ir darbuotojų veikla.

Pagrindiniai veiklos audito tikslai, nurodyti tame pačiame įstatyme, yra padėti užtikrinti, kad viešasis juridinis asmuo: 1) laikytųsi teisės aktų reikalavimų; 2) saugotų turtą nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo ar kitų neteisėtų veikų; 3) vykdytų veiklą laikydamasis patikimo finansų valdymo principo, grindžiamo ekonomiškumu, efektyvumu ir rezultatyvumu; 4) teiktų patikimą, aktualią, išsamią ir teisingą informaciją apie savo finansinę ir kitą veiklą.

Vidaus kontrolės apibrėžties kontekstą galima suvokti įvairiai – siauriau ar plačiau,

55 Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2002-12-10, Nr. IX-1253 (nauja redakcija išdėstytas 2024 m.).

pavyzdžiui, verslo sektoriuje[56]. Kaip nurodyta Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme, vidaus kontrolė – viešojo juridinio asmens rizikos valdymui jo vadovo sukurta kontrolės sistema. Plačiau įstatyme pateiktą vidaus kontrolės apibrėžtį atskleidžia vidaus kontrolės politika.

Vidaus kontrolės politika turi apimti[57]:

- veiklą reglamentuojančių įstatymų ir kitų teisės aktų sąrašą;
- vidaus kontrolės principus;
- vidaus kontrolės elementus;
- nuorodas į subjekto dokumentus (nuostatus, pareigybių aprašymus ir kitus dokumentus), kuriuose nustatytos vidaus kontrolės dalyvių pareigos ir atsakomybė;
- vidaus kontrolės įgyvendinimą subjekte reglamentuojančių dokumentų (tvarkos aprašų, taisyklių, instrukcijų ir kitų dokumentų) sąrašą;
- vidaus kontrolės analizės ir vertinimo aprašymą;
- vidaus kontrolės politikos keitimo (tobulinimo) aprašymą.

Vidaus kontrolės politika nustatoma remiantis rizikos vertinimu. Nustatyti rizikos veiksniai yra pagrindas parinkti vidaus kontrolės priemones jiems valdyti.

Apžvelgus mokslinę literatūrą galima teigti, kad vidaus kontrolės metodai ir sistemos yra esminė viešojo sektoriaus organizacijų valdymo priemonė, kuri padeda racionaliai ir skaidriai naudoti organizacijos išteklius, siekti strateginių tikslų ir tinkamai valdyti riziką. Vidaus kontrolės sistemos elementai, tokie kaip kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, informacijos ir komunikacijos sistema, kontrolės veikla ir procedūrų stebėsena, remiantis COSO sistema, sudaro nenutrūkstamą procesą, kuris leidžia užtikrinti nuoseklų organizacijos veiklos procesų reguliavimą, tvarkymą ir priežiūrą, būtiną organizacijos veiklos sėkmei.

7.2. Vidaus kontrolės sistemos elementai

Kontrolės aplinka – vidaus kontrolės sistemos pagrindas, užtikrinantis organizacinę struktūrą, valdymą, personalo valdymo politiką, darbuotojų profesinio elgesio principus ir taisykles, kompetenciją ir kitus veiksnius, turinčius įtakos vidaus kontrolės tikslų pasiekimui.

Nustatyti *profesinio elgesio principai ir taisyklės* skatina organizacijos vadovą ir darbuotojus jų laikytis, vengti viešųjų ir privačių interesų konflikto, taip pat vadovą įpareigoja formuoti teigiamą darbuotojų požiūrį į vidaus kontrolę.

---

56 Verslo sektoriuje vidaus kontrolės sistema – sistema, sukurta, įgyvendinta ir palaikoma už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ir kitų darbuotojų, siekiant pakankamo užtikrinimo dėl įmonės tikslų, susijusių su finansinės atskaitomybės patikimumu, veiksmų efektyvumu ir veiksmingumu, taip pat galiojančių įstatymų ir taisyklių laikymusi (315-asis tarptautinis audito standartas).

57 Lietuvos Respublikos finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymas Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“.

Kompetencijos principas skatina organizaciją siekti, kad darbuotojai turėtų tinkamą kvalifikaciją, pakankamai patirties ir reikiamų įgūdžių funkcijoms atlikti, pareigoms įgyvendinti ir atsakomybei už vidaus kontrolę suprasti.

Valdymo filosofija ir vadovavimo stilius. Vadovas palaiko vidaus kontrolę, nustato politiką, procedūras ir formuoja praktiką, skatinančią ir motyvuojančią darbuotojus siekti geriausių veiklos rezultatų, prižiūri, kaip įgyvendinama vidaus kontrolė.

Organizacinė struktūra. Patvirtinama organizacinė struktūra, kurioje nustatomas pavaldumas ir atskaitingumas, pareigos vykdant veiklą ir įgyvendinant vidaus kontrolę. Organizacinė struktūra detalizuojama pareigybių sąraše, padalinių nuostatuose ir darbuotojų pareigybių aprašymuose.

Personalo valdymo politika ir praktika. Formuojama tokia personalo politika, kuri skatintų pritraukti, ugdyti ir išlaikyti kompetentingus darbuotojus.

Rizikos vertinimas – tai rizikos veiksnių, susijusių su organizacijos tikslų pasiekimu, nustatymo, analizės ir atitinkamos reakcijos numatymo procesas.

Rizikos veiksnių nustatymas. Nustatomi galimi rizikos veiksniai. Rizikai nustatyti sudaromas rizikos veiksnių sąrašas.

*Rizikos veiksnių analizė. Į*vertinamas nustatytų rizikos veiksnių reikšmingumas ir jų pasireiškimo tikimybė bei poveikis veiklai. Atliekant rizikos veiksnių analizę rizikos veiksniai sugrupuojami pagal jų svarbą veiklai.

Toleruojamos rizikos nustatymas. Nustatoma toleruojama rizika, kurios valdyti nėra poreikio ar galimybės (gali būti toleruojama nereikšminga rizika, kurios pasireiškimo tikimybė maža, o priemonių rizikai mažinti sąnaudos yra didelės).

Reagavimo į riziką numatymas. Priimami sprendimai dėl reagavimo į reikšmingą riziką, kurios pasireiškimo tikimybė didelė (numatomos priemonės rizikai mažinti iki toleruojamos rizikos). Galimi reagavimo į riziką būdai:

- rizikos mažinimas – veiksmai, kuriais siekiama sumažinti rizikos pasireiškimo tikimybę ir (ar) poveikį veiklai iki toleruojamos rizikos. Rizika mažinama nustatant papildomas kontrolės priemones (tobulinant veiklos sričių procesus). Prireikus parengiamas rizikos valdymo planas, numatant jame rizikos mažinimo priemones, jų įgyvendinimo terminus ir atsakingus už įgyvendinimą darbuotojus;
- rizikos perdavimas – rizikos perdavimas trečiosioms šalims (pavyzdžiui, draudžiant ar perkant tam tikras paslaugas);
- rizikos toleravimas – rizikos prisiėmimas, kai rizikos pasireiškimo tikimybė ir poveikis veiklai neviršija nustatytos toleruojamos rizikos ir nesiimama jokių veiksmų rizikai mažinti;

– rizikos vengimas – viešojo juridinio asmens veiklos (ar jos dalies) nutraukimas, kai rizikos valdymo priemonėmis neįmanoma sumažinti veiklos rizikos iki toleruojamos rizikos.

Auditorius, analizuodamas įstaigos rizikos vertinimo procesą, turėtų atsakyti į šiuos klausimus:

– Ar, siekiant įstaigai iškeltų strateginių ir kitų tikslų, nustatoma rizika, galinti sutrukdyti šiuos tikslus pasiekti?
– Kaip vertinama nustatyta rizika (per pasitarimus, vadovaujantis vidaus ar išorės auditų išvadomis ir rekomendacijomis, naudojantis rizikos vertinimo modeliais, kitais būdais)?
– Kaip įstaiga valdo nustatytą riziką?

Kontrolės veikla – tai politikos ir procedūros, įdiegtos siekiant valdyti riziką ir įgyvendinti organizacijos tikslus. Tam, kad kontrolės veikla būtų efektyvi, ji turi būti tinkama, nuosekliai funkcionuojanti pagal laikotarpiui parengtą veiklos planą, veiksminga sąnaudų aspektu, visapusė, pagrįsta ir tiesiogiai susijusi su kontrolės tikslais. Kontrolės veikla vyksta visoje organizacijoje, visais lygmenimis ir visuose padaliniuose. Ji apima įvairias veiklos sritis, kaip kontrolės priemonių parinkimas ir tobulinimas, įgaliojimų, leidimų suteikimas, prieigos kontrolė, funkcijų atskyrimas, technologijų naudojimas ir kt.

Vertindamas kontrolės veiklą, auditorius turėtų analizuoti įstaigos vadovo sukurtus tvarkos aprašus ir nustatyti, ar jie atitinka reikalavimus ir ar juose numatyti kontrolės veiksmai veikia tinkamai.

Vidaus kontrolės įgyvendinimo tvarkos apraše (2020)[58] kontrolės veiklą apibūdina šie principai:

kontrolės priemonių parinkimas ir tobulinimas – parenkamos ir tobulinamos riziką iki toleruojamos rizikos mažinančios kontrolės priemonės:

- įgaliojimų, leidimų suteikimas – užtikrinama, kad būtų atliekamos tik organizacijos vadovo nustatytos procedūros;
- prieigos kontrolė – sumažinama rizika, kad turtu ir dokumentais naudosis neįgalioti (nepaskirti) asmenys ir kad turtas ir dokumentai bus neapsaugoti nuo neteisėtų veikų;
- funkcijų atskyrimas – organizacijos padalinių uždaviniai ir funkcijos priskiriami atitinkamoms darbuotojų pareigybėms, kad darbuotojui (-ams) nebūtų pavesta kontroliuoti visų funkcijų (leidimo suteikimo, atlikimo, registravimo ir patikrinimo), siekiant sumažinti klaidų, apgaulių ir kitų neteisėtų veikų riziką;

58 Lietuvos Respublikos finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymas Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“.

- veiklos ir rezultatų peržiūra – periodiškai peržiūrimos veiklos sritys, procesai ir rezultatai, siekiant užtikrinti jų atitiktį organizacijos tikslams ir reikalavimams, vertinama veikla teisėtumo, ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu, palyginami ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatai su planuotais ir (arba) praėjusio ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatais;
- veiklos priežiūra – organizacijos veikla (užduočių skyrimas, peržiūra ir tvirtinimas), kad kiekvienam darbuotojui būtų aiškiai nustatytos jo pareigos ir atsakomybė, sistemingai prižiūrimas kiekvieno darbuotojo darbas, prireikus periodiškai už jį atsiskaitoma;
- technologijų naudojimas – parenkama ir tobulinama technologijų veikla (valdymo ir kontrolės mechanizmų, užtikrinančių viešojo juridinio asmens informacinių technologijų sistemų veiklą bei tinkamą nustatytų veiklos priemonių kontrolę, kūrimas, saugos politikos taikymas, informacinių technologijų įsigijimo, priežiūros ir palaikymo procesų kontrolė ir kita veikla);
- politikų ir procedūrų taikymas – kontrolės veikla įgyvendinama taikant atitinkamas organizacijos politikas ir procedūras. Vidaus kontrolė reglamentuojama nustatant organizacijos tikslus, organizacinę struktūrą, veiklos sritis ir vidaus kontrolės procedūras (pavyzdžiui, struktūrinėse schemose, politikose, tvarkos aprašuose, taisyklėse ir kituose dokumentuose).

Informavimas ir komunikacija. Efektyvus informavimas ir komunikacija turi esminę reikšmę organizacijos veiklos vykdymui ir valdymui. Patikimos informacijos ir komunikacijos būtina sąlyga yra *informacijos naudojimas* – organizacija gauna, rengia ir naudoja aktualią, išsamią, patikimą ir teisingą informaciją, atitinkančią jai nustatytus reikalavimus ir palaikančią vidaus kontrolės veikimą. *Vidaus komunikacija* – nenutrūkstamas informacijos perdavimas organizacijoje, apimantis visas organizacijos veiklos sritis ir organizacinę struktūrą. Tiek organizacijos vadovas, tiek darbuotojai turi būti informuoti apie veiklos rezultatus, pokyčius, riziką ir vidaus kontrolės veikimą. Vidaus informacijos vartotojai turi tarpusavyje keistis informacija. *Išorės komunikacija* – informacijos perdavimas išorės informacijos vartotojams ir informacijos gavimas iš jų naudojant organizacijoje įdiegtas komunikacijos priemones (Vidaus kontrolės įgyvendinimo tvarkos aprašas, 2020).

Stebėsena. Tai nuolatinė stebėsena ir (ar) periodiniai vertinimai – atliekama reguliari organizacijos valdymo ir priežiūros veikla ir (ar) atskiri vertinimai, siekiant nustatyti, ar organizacijoje stebėsena įgyvendinama pagal organizacijos vadovo nustatytą vidaus kontrolės politiką ir ar ji atitinka pasikeitusias veiklos sąlygas. *Nuolatinė stebėsena* – integruota į kasdienę organizacijos veiklą ir atliekama darbuotojams vykdant reguliarią (atitinkamų

organizacijos veiklos sričių) valdymo ir priežiūros veiklą bei kitus veiksmus pagal pavestas funkcijas (atliekant savo pareigas). *Periodiniai vertinimai* – jų apimtį ir dažnumą lemia organizacijos rizikos vertinimas ir nuolatinės stebėsenos rezultatai (nustačius tam tikrus veiklos trūkumus). Jie dažniausiai atliekami vidaus auditorių ir kitų vykdytojų. *Trūkumų vertinimas ir pranešimas apie juos* – apie vidaus kontrolės trūkumus organizacijoje, nustatytus nuolatinės stebėsenos ir (ar) periodinių vertinimų metu, turi būti informuotas organizacijos vadovas ir kiti sprendimus priimantys darbuotojai.

Atlikdamas kontrolės stebėsenos vertinimą, auditorius turėtų nustatyti, ar stebėsena atliekama ir kaip organizacija vykdo kontrolės stebėseną (Vidaus kontrolės įgyvendinimo tvarkos aprašas, 2020).

SANTRAUKA

Apibendrinant galima teigti, kad vidaus kontrolė – tai kompleksinis procesas, kurį įgyvendina organizacijos vadovybė ir darbuotojai ir kuris skirtas rizikos veiksniams nustatyti ir padėti užtikrinti, kad, vadovaujantis organizacijos misija, būtų įgyvendinami organizacijos tikslai.

Efektyvi vidaus kontrolė sumažina tikimybę, kad organizacijos tikslai nebus pasiekti. Vis dėlto vidaus kontrolė pati savaime negali užtikrinti tikslų pasiekimo. Visada išlieka rizika, kad vidaus kontrolė bus prastai organizuota ar neveiks taip, kaip numatyta. Vidaus kontrolę gali riboti šie veiksniai:

- žmogiškasis faktorius (pvz., gali būti vidaus kontrolės organizavimo trūkumų, vertinimo ar interpretavimo klaidų, nesusipratimų, nerūpestingumo, slaptų susitarimų, piktnaudžiavimo);
- *išteklių apribojimas* (pvz., vidaus kontrolė gali sumažinti išteklių praradimo riziką, tačiau tai gali kainuoti daugiau, nei sudarytų galima nauda);
- *pokyčiai organizacijoje, organizacijos vadovybės požiūris* (pvz., netinkamas vadovybės požiūris į vidaus kontrolės priemones, vidaus kontrolės priemonių nepaisymas, informacijos apie pokyčius neteikimas darbuotojams).

Taigi, vidaus kontrolė gali būti tik pakankama, bet ne absoliuti garantija vadovybei.

Klausimai savirefleksijai

1. Koks yra vidaus kontrolės tikslas organizacijoje?
2. Kas yra vidaus kontrolės politika?
3. Kokie elementai sudaro vidaus kontrolės sistemą?
4. Kaip apibūdintumėte vidaus kontrolės veikos elementus?
5. Kuo remiantis nustatoma vidaus kontrolės politika?

7 skyriaus literatūra

1. COSO (2013). Committee of Sponcoring Organizations of Treadway Commission (COSO) Internal Control-Integrated Framework. Executive Summary.
2. COSO (2004). Enterprise Risk Management — Integrated Framework.
3. Kanapickienė, R. ir Klimaitė, J. (2014). Vidaus kontrolės sistemos būklės statybos sektoriaus įmonėse vertinimas. *Journal of Management*, *2*(25), https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/485176.pdf.
4. INTOSAI (2004). Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės. https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/1(85).pdf.
5. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymas Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje".
6. Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje tvarkos aprašas (2020). https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/f9f898a1bb0911ea9a12d0dada3ca61b/asr.

8. RIZIKOS VERTINIMAS IR VALDYMAS VEIKLOS AUDITO KONTEKSTE

8.1. Rizikos samprata

Kas yra rizika[59]? Oksfordo anglų kalbos žodyne rizika apibrėžiama kaip „galimybė ar galima grėsmė, nuostolis, netekimo galimybė ir pan." Kiti apibrėžimai: „numatomos struktūros, rezultatų ar sprendimų pasekmių, planavimo spragos", „galimybė ko nors vykstančio, kas turės poveikį tikslams".

Iš pateiktų apibrėžimų matyti, jog rizikai rastis būtinos dvi sąlygos: 1) nežinomybė arba neapibrėžtumas ir 2) rizikos prisiėmimas. Esant tik vienai iš šių dviejų sąlygų, rizikos nėra. Akivaizdu, kad rizika atsiranda dėl nežinomybės, nes jeigu tiriamą sritį būtų galima numatyti ir įvertinti, rizikos nebūtų. Be to, tą pačią riziką kiekvienas suvokia skirtingai. Taigi rizika laikytina subjektyviu dalyku.

Mokslinėje literatūroje rizika apibūdinama įvairiai, tačiau dauguma apibrėžimų apima minėtas dvi sąlygas. Atsižvelgiant į jas, pabrėžiamos sąsajos su sprendimų priėmimu, siekiamu tikslu ir galimais nuostoliais. Kitas aspektas – nei literatūroje, nei praktikoje nėra nusistovėjusios ir visų bendrai suprantamos terminijos: skirtingos metodikos įvardijamos tuo pačiu pavadinimu arba skirtingi autoriai tą pačią metodiką vadina skirtingai, bet visuomet lygina pasiektus rezultatus su prisiimta rizika. Iš esmės rizika yra daugiafunkcė sąvoka, ji vartojama įvairiais aspektais įvairiuose kontekstuose (Stasytytė ir Aleksienė, 2015).

---

59 Tarptautinių žodžių žodyne rizika apibūdinama kaip: 1) ryžimasis veikti žinant, kad yra tam tikra tikimybė nepasiekti tikslo, arba ryžimasis nepaisyti galimų neigiamų atsitiktinių aplinkybių padarinių; 2) aplinkybės, kuriomis apsisprendimas imtis tam tikro veiksmo, priemonės arba jų nesiimti gali nepasiekti tikslo arba nepateisinti vilčių; 3) nepasisekimo tikimybė (Tarptautinių žodžių žodynas, 1985).

Rizikų vertinimu ir valdymu pagrįsto audito tema nagrinėjama įvairių mokslininkų. Šios tyrimų krypties pradininkais laikomi J. L. Treynoras (Treynor, 1965), W. F. Sharpe'as (Sharpe, 1966) ir M. Jensenas (Jensen, 1968). Klasikines rizikos metodikas apibendrino F. K. Reilly'is ir K. C. Brownas (Reilly ir Brown, 1999), nemažai šiai tyrimų sričiai dėmesio skyrė K. Dowdas (Dowd, 2000), A. Dzikevičius (2002).

Rizika egzistuoja kiekvienoje veiklos srityje, taip pat ir audito. Tam tikrą laikotarpį auditoriai rizikos vertinimą laikė atskira veiklos sritimi. Nuo XX a. 10-ojo dešimtmečio pastebimi esminiai audito metodologijos pokyčiai: iki tol vyravęs finansinių ataskaitų tikrinimas išsivystė į rizika grindžiamą metodą. Šie pokyčiai daugeliu atvejų susiję su perėjimu nuo audito metodologijos, pagrįstos finansinių ataskaitų rizika, prie metodologijos, grindžiamos veiklos procesų rizika. Anot K. Robson, Ch. Humphrey, R. Khalifa ir J. Jones (2007), ankstesnioji metodologija nereikalavo iš auditoriaus aukšto lygio supratimo apie audituojamos organizacijos veiklos (verslo) strategiją, kuri dažniausiai ir nulemia veiklos (verslo) rizikų atsiradimą. Žinos apie kliento verslą buvo naudojamos siekiant sumažinti riziką, galinčią kilti iš galimai neteisingų auditoriaus sprendimų. Tam tikslui buvo parengta daug audito technikų ir jas taikant siekta gauti reikiamą užtikrinimo lygį auditoriaus nuomonei pagrįsti. Naujo tipo metodologija yra grindžiama idėja, jog viskas, kas didina veiklos (verslo) riziką, taip pat didina ir audito riziką. Šį požiūrį galima laikyti nauja paradigma, lėmusia naujų audito metodikų atsiradimą, kurios mokslinėje literatūroje įvardijamos įvairiai, pvz., kaip verslo rizikos auditas (angl. *Business Risk Auditing* (BRA)) ir pan.

Naujasis požiūris skirtingas tuo, kad į rizikos valdymą įtraukiami visų lygių vadovai ir darbuotojai. Remiantis atliktų tyrimų rezultatais (Robson, Humphrey, Khalifa ir Jones, 2007) ir rizikos valdymo metodikų analize (COSO ERM, 2004, atnaujintas 2011, 2014, 2017 ir kt.), 9 lentelėje pateikiami pagrindiniai požiūrio į riziką transformavimo aspektai.

9 lentelė. Tradicinės ir naujos veiklos rizikos kontrolės paradigmų palyginimas

Senoji paradigma	Naujoji paradigma
Rizikos vertinimas vyksta periodiškai, yra *ad hoc* tipo (specialusis).	Rizikos vertinimas yra besitęsiantis nuolatinis procesas.
Rizikos nustatymas ir kontrolės priemonių valdymas yra apskaitos, iždo ir vidaus audito padalinių atsakomybė.	Rizikos nustatymas ir valdymas yra visų organizacijos darbuotojų atsakomybė.
Fragmentacija – kiekviena funkcija veikia nepriklausomai.	Koncentracija – verslo ir veiklos rizikos vertinimas ir valdymas yra sutelkti ir koordinuojami aukštesnio lygio priežiūros organų.
Kontrolė sutelkta vengti finansinės rizikos.	Kontrolė sutelkta vengti nepriimtinos verslo ar veiklos rizikos, siekiant sumažinti ją iki priimtino lygio.

Senoji paradigma	Naujoji paradigma
Verslo ar veiklos rizikos valdymo politika neturi reikiamo palaikymo iš aukštesnio lygio organizacijos vadovybės arba nėra pakankamai komunikuojama audito įmonės viduje.	Formali verslo ar veiklos rizikos valdymo politika yra patvirtinta organizacijos vadovybės ir komunikuojama audito įmonės viduje.
Verslo ar veiklos rizika yra identifikuojama, tada reaguojama į jos šaltinį.	Verslo ar veiklos rizika yra planuojama ir jos atsiradimui užkertamas kelias nuolat prižiūrint verslo ar veiklos rizikos kontrolės priemones.
Pirminis verslo ar veiklos rizikos šaltinis yra nekompetentingi žmonės.	Pirminis verslo rizikos šaltinis yra neefektyvūs procesai.

Šaltinis: parengta pagal Robson, Humphrey, Khalifa ir Jones (2007).

Apibendrinant galima teigti, kad naujoji paradigma, kurioje dėmesys koncentruojamas į veiklos rizikos vertinimą ir valdymą, leidžia auditoriui ne tik geriau suprasti audito riziką, bet ir identifikuoti kitas potencialias rizikas ar tobulintinas sritis organizacijos veiklos cikle, taip pat geriau suvokti kliento verslo rizikas ir jų poveikį finansinėms ataskaitoms (Robson, Humphrey, Khalifa ir Jones, 2007).

Kaip pažymima Veiklos audito rizikos analizės gairėse, veiklos audito rizika suprantama kaip neapibrėžtumas, susijęs su galimybe pasireikšti nenumatytoms situacijoms ir su tuo susijusiomis pasekmėmis (*Guidelines on Performance Audit Risk Analyses*, 2007). Rizika – tai tikimybė, kad susiklosčius tam tikroms aplinkybėms nepalankus (neigiamai veikiantis auditą) įvykis gali realiai įvykti ir tai gali nutikti kiekviename veiklos audito proceso etape (planavimo, pagrindinio tyrimo, ataskaitos rengimo ar stebėjimo po audito).

Svarbu įvertinti visų funkcijų, kurias vykdant naudojamos valstybės lėšos, riziką tam tikriems tikslams[60]. Šiuo aspektu ***rizika*** gali būti apibūdinama kaip bet koks nepageidaujamas įvykis, veiksnys ar problema, galinti neigiamai paveikti organizacijos finansų valdymą ar veiklos rezultatus. Rizikos veiksniais gali būti laikomos ir prarastos galimybės pasiekti tikslus, pvz., galimybės pagerinti veiklos ar politikos veiksmingumą. Įvykiai, galintys turėti teigiamos įtakos tikslų pasiekimui, laikomi galimybėmis.

Riziką gali sukelti *išoriniai ar vidiniai veiksniai*:

- *Išoriniai* veiksniai – iš išorės organizaciją veikiantys įvykiai ir aplinkybės, kurių negalima prognozuoti, užkirsti jiems kelio ar daryti esminės įtakos. Išoriniai rizikos veiksniai dar skirstomi į tiesioginio poveikio veiksnius (įstatymai, mokesčių sistema, korupcija ir kt.) ir netiesioginio poveikio veiksnius (politinė ir ekonominė šalies situacija, tarptautiniai įvykiai, stichinės nelaimės ir kt.).

60 Rizikos vertinimas – tai vienas iš pirmųjų svarbių veiklos audito proceso veiksmų ir procedūrų. Tai atliekama planavimo etape, kuris apima: 1) informacijos rinkimą; 2) rizikos įvertinimą; 3) reikšmingo rizikos poveikio programai vertinimą; 4) audito tikslų apibrėžimą ar (ir) tobulinimą; 5) audito apimties, metodologijos, audito tyrimo programos, audito biudžeto ar (ir) išteklių tobulinimą (Waring ir Morgan, 2007, p. 336).

- *Vidiniai* veiksniai – tai rizikos, pasireiškiančios organizacijos veikloje. Pagrindiniai vidiniai rizikos veiksniai galėtų būti personalo rizika (personalo kaita, kvalifikacija ir kt.), informacijos ir proceso rizika (IT trukdžiai, nepakankama informacijos sklaida ir kt.), klientų rizika (priklausomybė nuo pagrindinių tiekėjų, užsakovų).

Organizacijos lygmens rizika gali būti įvairių rūšių, žr. 10 lentelę.

10 lentelė. Organizacijos rizikos rūšys

Rizikos rūšys	**Pavyzdžiai**
Strateginė rizika	Strateginio mąstymo, strateginio planavimo trūkumas; nepalankūs arba netinkamai įgyvendinti sprendimai; nepakankamas reagavimas į išorinės aplinkos pokyčius; kiti veiksniai.
Valdymo rizika	Korupcijos ir piktnaudžiavimo įgaliojimais tikimybė; nesugebėjimas nustatyti tinkamų procesų ir struktūrų veiklai informuoti, nukreipti, valdyti ir stebėti; aukščiausiosios vadovybės vadovavimo trūkumai; etikos kultūros stoka.
Žmogiškųjų išteklių Rizika	Nesugebėjimas parengti ir įgyvendinti tinkamą žmogiškųjų išteklių politiką, procedūras ir praktiką, sveikatos, saugumo, klaidų, sukčiavimo, piktnaudžiavimo rizikos.
Veiklos rizika	Netinkami, neveiksmingi arba nesėkmingi vidaus procesai arba nesugebėjimas vykdyti veiklą ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai.
Atitikties rizika	Įstatymų, taisyklių ir reglamentų, nustatytų praktikų, politikos, procedūrų ar etikos standartų pažeidimai, nesugebėjimas arba negalėjimas jų laikytis.
Finansinė rizika	Nepakankamas finansavimas; netinkamas lėšų naudojimas; netinkamas finansinės veiklos valdymas; nepatikima finansinė atskaitomybė ar informacijos atskleidimas.
Informacijos rizika	Nesugebėjimas sukurti ir prižiūrėti tinkamų informacinių ir komunikacinių sistemų bei infrastruktūros.

Šaltinis: Daujotaitė ir Balkevičius (2021).

10 lentelėje pateikta veiklos auditų rizikos vertinimo sričių apžvalga. Reikia pažymėti, kad dabartiniu laikotarpiu rizikos veiksniai skiriasi nuo ankstesnių laikotarpių, nes klientai susiduria su dideliais pokyčiais darbo aplinkoje ir visoje ekonomikoje.

Apibendrinant teigtina, kad veiklos audito proceso pradžia – rizikos veiksnių, susijusių su veikla, nustatymas. Tai leidžia auditoriui susidaryti nuomonę apie audituojamą subjektą, audituotinas sritis ir parengtinai įvertinti audito riziką. Rizikos veiksniai: politikos, programos, operacijų pobūdis ir sudėtingumas; subjekto tikslų ir uždavinių įvairovė, nuoseklumas, aiškumas; tinkamos veiklos priemonės ir jų naudojimas; išteklių turėjimas; organizacinės struktūros sudėtingumas ir aiški atsakomybė; kontrolės sistemos ir jų kokybė; valdymo informacijos sudėtingumas ir kokybė (Waring ir Morgan, 2007).

8.2. Rizikos valdymo modeliai veiklos audito srityje

Tarptautiniu mastu nėra bendros rizikos valdymo politikos. Organizacijos, kurdamos rizikos valdymo sistemas (modelius), vadovaujasi:

- COSO[61] integruotu rizikos valdymo modeliu (COSO ERM);
- jungtiniu Australijos ir Naujosios Zelandijos standartu AS/NZS 4360:2004;
- gerąja praktika;
- Lietuvos standartizacijos departamento patvirtintu Europos standartu LST EN ISO 17666:2003 „Erdvės sistemos. Rizikos valdymas".

Vienas iš populiariausių pasaulyje rizikos valdymo modelių (viešajame ir verslo sektoriuose) šiuo metu yra COSO parengtas integruotas įmonės rizikos valdymo modelis (angl. *Enterprise Risk Management: Integrated Framework*, toliau – COSO ERM). Šis modelis jungia pagrindinius vidaus kontrolės ir rizikos valdymo komponentus[62]. Modelis taikomas rizikai nustatyti ir valdyti taip, kad būtų išlaikomas nustatytas prisiimtas rizikos lygis ir suteiktas pagrįstas užtikrinimas siekiant organizacijos tikslų. COSO ERM – tai struktūriškai apibrėžtas nuolatinis procesas, leidžiantis visoje organizacijoje identifikuoti, vertinti, spręsti, kaip reaguoti, ir informuoti apie galimybes ir grėsmes, kurios gali turėti įtakos tikslų pasiekimui.

Siekiant identifikuoti veiklos audito sritis gali būti taikomas jau aptartas įeigos ir išeigos modelis[63] (išteklių, proceso, išeigos ir išdavų modelis; angl. *input-process-output-outcome model*). Jis naudojamas tiek veiklos audito mokslinėje, tiek specialiojoje literatūroje ir reglamentuose (Pollitt ir Bouckaert, 2003; EAR, 2025, Veiklos audito vadovas, 2025). Tai vienas plačiausiai naudojamų veiklos loginių modelių, atspindintis veiklos audito logiką, leidžiantis suvokti ir vertinti priežasties ir efekto kelią (žr. iliustraciją).

INDĖLIAI → PROCESAI → REZULTATAI

Pateiktas modelis apibūdinamas kaip sisteminis vaizdinis būdas pateikti žinias apie turimų organizacijos ar programos išteklių, planuojamos veiklos ir laukiamų rezultatų ryšį. Veiklos audito rizikai vertinti įeigos ir išeigos modelio variantas gali būti išplečiamas veiklos

---

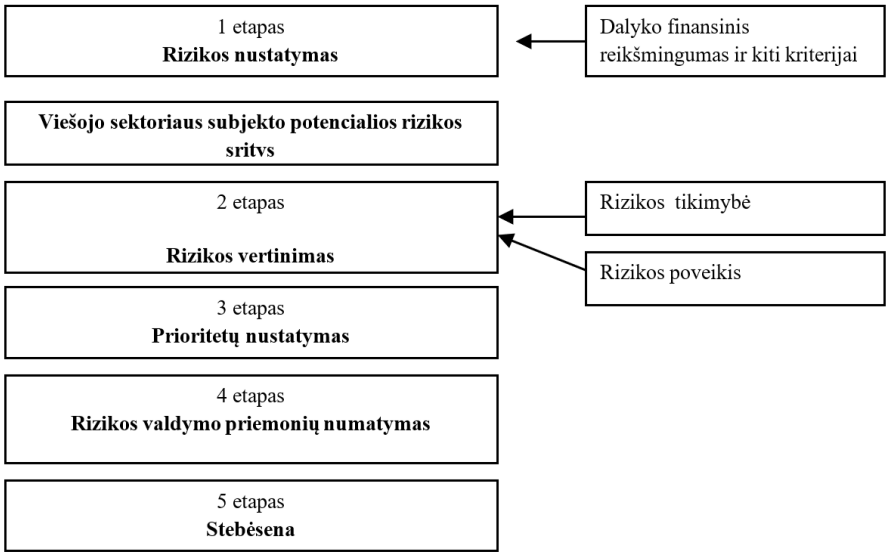
61 COSO yra 1985 m. įkurta savanoriška privataus sektoriaus organizacija, siekianti gerinti verslo etiką, vidaus kontrolės efektyvumą ir įmonių valdymą. COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – Treadway komisijos organizacijų rėmėjų komitetas) nariai yra *Institute of Internal Auditors* (IIA); *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA); *American Accounting Association* (AAA); *Institute of Management Accountants* (IMA); *Financial Executives Institute* (FEI).

62 2004 m. rugsėjo 29 d. Niujorke COSO išleido metodologiją „Enterprise Risk Management – Integrated Framework" (Organizacijos rizikos valdymo integruota sistema), kurioje aprašyti pagrindiniai rizikos valdymo principai, komponentai, tinkantys visoms organizacijoms nepriklausomai nuo jų dydžio.

63 Veiklai ar paslaugai kurti skiriami ištekliai (žmonės, laikas, pinigai, įranga, technologijos ir kt.), veiklos procese transformuojami į išdirbius – produktus ar paslaugas, tikslinėje grupėje sukelia pokyčius, kurie per ilgesnį laiką tampa poveikiu – socialine ekonomine nauda.

audito kriterijų (ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo) turinio elementais.

Remiantis COSO ERM nuostatomis, rizikos vertinimo vadovais ir specialiąja literatūra, toliau aptariami rizikos vertinimo ir valdymo proceso etapai; žr. 21 pav.



21 pav. Rizikos vertinimo procesas
Šaltinis: EAR (2013).

1) Rizikos (probleminių sričių) nustatymo etape įvertinamas finansinis dalyko reikšmingumas[64], nustatomi finansiškai svarbioms sritims būdingi rizikos veiksniai. Rizikos identifikavimas apima būdingosios rizikos ir kontrolės rizikos nustatymą. Pavyzdžiui, identifikuojant projektų riziką atliekami tokie veiksmai: 1) nustatomi pagrindiniai projekto etapai; 2) numatomi konkretūs kiekvieno etapo tikslai; 3) atsižvelgiant į nustatytus tikslus, nustatomos rizikos. Rizika gali būti nustatoma naudojantis įvairiomis metodikomis, tokiomis kaip grupinės diskusijos, SSGG analizė, apklausos ir kt. Šio etapo rezultatas – nustatytų tam tikros srities rizikos (pavyzdžiui, teisinio reglamentavimo organizacijoje, jos kompetencijos srities teisės aktų rengimo ir kt.) sąrašas. Rizikos sąrašo pavyzdys: neefektyvus teisės aktų parengimo ir derinimo procesas; nepakankamas kitų struktūrinių padalinių dalyvavimas teisės aktų rengimo procese ir jų informavimas apie naujus teisės aktus; neužtikrinama rengiamų

64 Vertinant finansinį reikšmingumą ir riziką, reikėtų įvertinti šiuos veiksnius, pasireiškiančius ilgą laikotarpį. Dalyko finansinis reikšmingumas reiškia jo įtaką šalies ekonomikai: valstybės pajamoms, išlaidoms, turtui ar įsipareigojimams. Tai dalykas, kuris gali daryti tiesioginę ar netiesioginę įtaką šalies ekonomikai. Įtraukiant temą į audito planą, kurios įtaka šalies ekonomikai yra netiesioginė, galima remiantis prielaida, kad tarp tokios temos ir šalies ekonomikos yra ryšys. Temos yra prioritetizuojamos pagal jų reikšmę šalies ekonomikai. Be dalyko finansinio reikšmingumo, gali būti ir kitų aplinkybių, dėl kurių būtina atlikti auditą: tai pastebėtos problemos ar rizikos veiksniai. Finansinė rizika priklauso nuo 1) veiksnių, galinčių turėti neigiamą poveikį veiklos rezultatams, tikimybės ir 2) poveikio veiklos rezultatams ir šalies ekonomikai. Rizika gali būti vertinama remiantis prognozėmis, taikant veiklos audito veiksmingumo modelį (žr. 22 pav.).

teisės aktų kokybės kontrolė; didelis skaičius įvairias sritis reglamentuojančių teisės aktų, neoptimali teisės aktų struktūra; nepakankamai reglamentuoti atskiri veiklos procesai ir (ar) veiklos; nepakankama teisės aktų kokybė, tarpusavio prieštaravimai; organizacijos veiklą ir jos priežiūrą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimų pažeidimas ir pan.

2) *Rizikos vertinimo* etape įvertinama rizikos tikimybė ir poveikis. Kiekvienos identifikuotos rizikos įvykio *tikimybė* nustatoma ekspertinio vertinimo metodu, atsižvelgiant į naujų ar numatomų aplinkybių įtaką vertinamos rizikos pasireiškimo tikimybei. Vertinant įvykio ar padėties *poveikį* organizacijos tikslų pasiekimui, būtina išsiaiškinti poveikio reikšmingumą. Tam tikrais atvejais tiesioginis poveikis gali būti įvertinamas pinigine išraiška. Ne visada galima remtis kiekybiniais rodikliais, tačiau tokiais atvejais būtina atlikti kokybinį poveikio reikšmingumo vertinimą. Tai gali būti taikytina, pavyzdžiui, veiklos rezultatams būdingiems rizikos veiksniams ar problemoms.

Rizikos tikimybei vertinti gali būti naudojamos rizikos tikimybės ir poveikio vertinimo skalės.

Rizikos poveikio vertinimas. Siekiant kompleksiškai įvertinti rizikos poveikį, būtina apsvarstyti įvairias poveikio sritis, t. y. poveikį organizacijos ištekliams, įsipareigojimų įvairioms suinteresuotosioms šalims vykdymui, reputacijai, veiklos efektyvumui, procesų kokybei, informacijos, valstybės tarnautojų ir darbuotojų saugumui ir kt. Bendruoju atveju turėtų būti svarstomos šios sritys: poveikis personalui (motyvacija, moralė, etikos normų laikymasis, socialinis klimatas organizacijoje, saugumas, darbingumas ir kt.); finansinis poveikis (padidėjusios veiklos sąnaudos, biudžeto nevykdymas, neefektyvus ar nepagrįstas lėšų panaudojimas); poveikis įvaizdžiui ir reputacijai (neigiamas įvaizdis visuomenės akyse, žiniasklaidos atsiliepimai); įsipareigojimų steigėjui ir kitoms suinteresuotosioms šalims vykdymas (pavyzdžiui, su tarpinstituciniu bendradarbiavimu susiję įsipareigojimai); veiklos nutraukimo ar nesugebėjimo teikti paslaugas, užtikrinti veiklos procesų funkcionavimą poveikis.

Toliau nustatomas rizikos reikšmingumas. Rizikos tikimybės balas dauginamas iš poveikio įvertinimo balo – taip gaunamas kompleksinis įvertis.

3) *Prioritetų nustatymo* etape veiklos sritys, temos išdėstomos pagal jų reikšmingumą remiantis bendrąja rizika. Surūšiuotos rizikos suskirstomos į *kritines*, *vidutinės svarbos*, *santykinai žemesnės svarbos*.

4) Nustatant tam tikros veiklos rizikos valdymo priemones, daugiausia dėmesio patariama skirti rizikoms, kurių rizikos balai yra didžiausi.

Bendruoju atveju rizikos valdymo priemonės gali būti skirstomos į šias apibendrintas grupes:

- **Rizikos eliminavimas.** Rizika pašalinama reorganizuojant tam tikrą veiklos procesą, atsisakant atskirų veiklos funkcijų (jas perduodant) arba įgyjant (perimant)

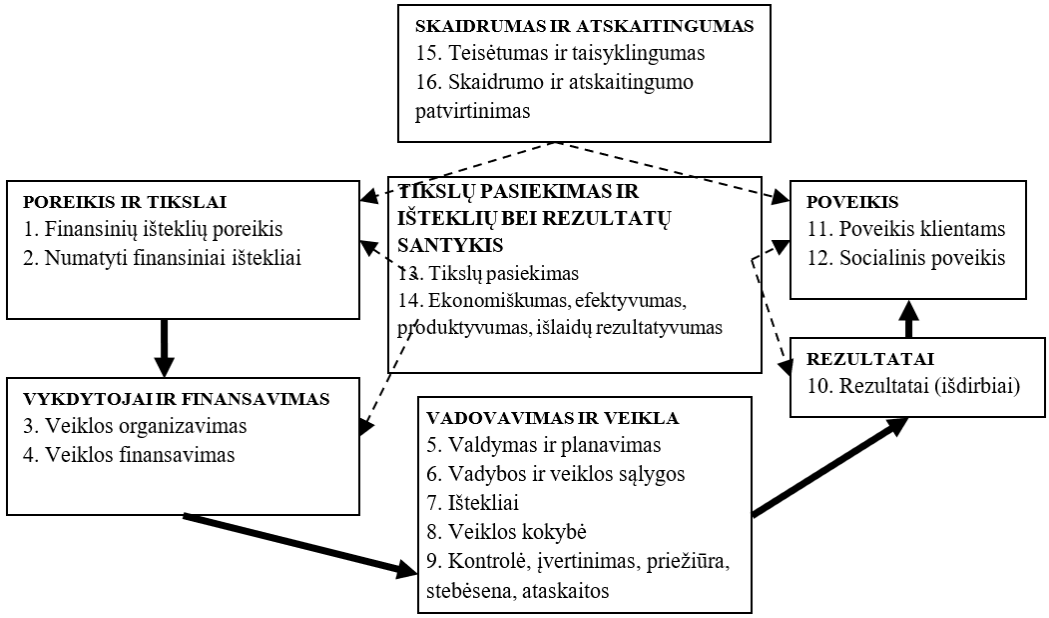
naujų veiklos funkcijų, nustatant atitinkamas vidaus kontrolės priemones ar kitaip iki minimumo sumažinant esamus rizikos veiksnius.

- **Rizikos sumažinimas.** Rizikos tikimybė ir poveikis apribojami stiprinant vidaus kontrolės procedūras, nustatant papildomas kontrolės priemones, reorganizuojant veiklos procesus, įgyvendinant kitas organizacines, vadybines, technines ar teisines priemones, skirtas atitinkamų rizikos veiksnių galimai įtakai sumažinti.
- **Rizikos perkėlimas.** Rizika perkeliama deleguojant tam tikras funkcijas ir susijusią atsakomybę kitai šaliai (pavyzdžiui, draudimo bendrovei). Ši priemonė taip pat taikoma sudarant su kitomis šalimis sutartis, kuriose numatomas atitinkamas pareigų ir atsakomybės pasiskirstymas.
- **Rizikos toleravimas.** Taikoma tais atvejais, kai rizikos tikimybės ir poveikio vertinimas neviršija nustatyto rizikos priimtinumo lygio.

5) Stebėsena padeda užtikrinti, kad per peržiūras, auditus ir kitus tikrinimus nustatytos problemos būtų sprendžiamos. Vadovai privalo: 1) įvertinti per auditus ir kitas peržiūras nustatytas problemas, įskaitant auditorių ir kitų vertintojų rastus trūkumus ir pateiktas rekomendacijas; 2) atsižvelgdami į per auditą nustatytus trūkumus ir pateiktas rekomendacijas numatyti atitinkamus veiksmus; 3) iki nustatyto laiko atlikti visus numatytus veiksmus, būtinus trūkumams pašalinti, ar kitaip išspręsti problemas, apie kurias buvo informuoti. Problemos pradedamos spręsti, kai apie veiklos audito ar kitų peržiūrų rezultatus pranešama vadovybei, ir baigiamos atlikus reikiamus veiksmus: pašalinus aptiktus trūkumus, numačius priemones veiklai tobulinti, nustačius, kad nurodytos problemos ir pateiktos rekomendacijos nebereikalauja vadovybės dėmesio ir veiksmų.

Auditorius, nusprendęs pasinaudoti stebėsenos tikslais įmonės surinkta informacija, pavyzdžiui, vidaus auditorių ataskaitomis, turi apsvarstyti, ar informacija yra patikima, pagrįsta, išsami, ar ji tikrai atitinka auditoriaus tikslus.

Apibendrinant pažymėtina, kad rizikos vertinimo procesą detaliai atspindi veiklos audito veiksmingumo modelio struktūrinių elementų analizė, pateikta 22 pav. Šis veiksmingumo modelis išlaiko išteklių ir išeigos modelio esmę (šio modelio dedamosios išsamiai aptartos pirmosiose vadovėlio dalyse) ir apima visas veiklos ir valdymo dedamąsias (jos turėtų būti išsamiai nagrinėjamos atliekant veiklos auditą).



22 pav. Veiklos audito veiksmingumo modelis

Šaltinis: parengta pagal Guidelines on performance audit risk analysis (2007); Daujotaitė (2013).

Remiantis veiksmingumo modeliu (22 pav.), galima išskirti rizikos veiksnius, žr. 23 pav.



23 pav. Rizikos veiksniai pagal veiksmingumo modelį

Klausimai, kurie galėtų būti nagrinėjami pagal veiksmingumo modelį, pateikiami 11 lentelėje.

11 lentelė. Rizikos veiksnių tyrimas pagal veiksmingumo modelį

Rizikos veiksniai	**Apibūdinimas (tiriami klausimai)**
Išorės rizikos veiksniai	Klimato kaita, stichinės nelaimės, tarptautinės krizės, pandemijos (paukščių, kiaulių gripas), globalizacijos reiškiniai, nepatikima vyriausybės veikla, korupcija, silpna teisių sistema ir kt.
Poreikių ir tikslų įgyvendinimo rizikos veiksniai	Ar yra rizika, kad su veikla ir naudojamais ištekliais susiję socialiniai poreikiai pasikeitė, tačiau administracija į tokius pasikeitimus nereagavo? Ar numatomi naudoti ištekliai buvo apibrėžti, remiantis parlamento ar jo sprendimuose nustatytais visuomenės interesais?
Vykdomos veikos organizavimo ir finansavimo rizikos veiksniai	Ar yra su finansavimo skyrimu susijusių problemų? Ar pati finansavimo sistema skatina ekonomiškumą ir veiksmingumą? Ar veiklai skiriamos lėšos iš daugiau nei vieno šaltinio? Ar didelę finansavimo dalį sudaro vyriausybės subsidijos, valstybės pagalbos priemonės, ar ES fondų finansavimas?

Vadovavimo ir veiklos rizikos veiksniai	Ar vadovybė veikia tinkamai ir tinkamai taiko valdymo priemones? Ar veikla yra kompleksiška ir sudėtinga? Ar veikla yra fragmentiška? Ar įvyko kokių nors organizacinių veiklos pokyčių? Ar buvo vykdomos reikšmingos teisinės sistemos reformos arba turintys įtakos veiklai plėtros projektai? Ar administruojamame sektoriuje surenkamos didelės mokesčių sumos? Ar veikla yra tvarkoma taip, kad būtų galima pasiekti tikslus? Ar tinkamai organizuotos pagalbinės veiklos sritys, pvz., pirkimų, informacinių technologijų (IT), nekilnojamojo turto ir žmogiškųjų išteklių? Ar administruojamame sektoriuje vykdomi reikšmingi pirkimo sandoriai? Ar nustatyta reikšmingesnių veiklos problemų? Ar buvo susidurta su kokiomis nors problemomis vykdant priežiūros ir stebėsenos veiklą? Ar priežiūros institucijoms pateikiama tikra ir teisinga informacija? Ar ataskaitų teikimo veikloje nustatyta spragų?
Veiklos rezultatų ir tikslų pasiekimo rizikos veiksniai	Ar yra kokių nors su veiklos vykdymu susijusių problemų? Ar pasiekti tikslai atitinka panaudotus išteklius? Ar yra kilę problemų siekiant nustatytų tikslų? Ar veikla ekonomiška, veiksminga, produktyvi ir pateisinanti sąnaudas? Ar administracija galėjo tinkamai įvertinti ekonomiškumą, produktyvumą ir išlaidų veiksmingumą? Ar administracija gali daryti įtaką siekiant tikslų?
Poveikio rizikos veiksniai	Ar veikla padarė pageidaujamą poveikį klientams? Ar pasiektas numatytas socialinis poveikis? Ar veikla turėjo nepageidaujamą poveikį? Koks yra finansinis nepageidaujamo poveikio reikšmingumas? Ar yra kilę problemų vertinant poveikį?
Skaidrumo ir atskaitomybės rizikos veiksniai	Ar buvo nustatyta pažeidimų? Ar administracija tinkamai vykdė biudžetą? Ar buvo nustatyta veiklos klaidų ar trūkumų? Ar tikslai, finansavimo tvarka, veikla, siekiami tikslai buvo skaidriai apibrėžti ir pateikti? Ar buvo pateikta pakankama ir tiksli, išsami informacija apie veiklą? Ar piliečiai veiklą apibūdino kaip pakankamai skaidrią? Ar veikla buvo kritikuojama?

Šaltinis: parengta pagal Guidelines on performance audit risk analysis (2007); Daujotaitė (2013).

Galima teigti, kad konceptualus viešojo sektoriaus rizikos vertinimo modelis apima visus veiksmingumo modelio struktūros elementus.

8.3. Veiklos audito rizikos vertinimas

Rizikos (probleminių sričių) identifikavimo etape įvertinamas dalyko finansinis reikšmingumas, nustatomi finansiškai svarbioms sritims būdingi rizikos veiksniai. Vertinant finansinį reikšmingumą ir riziką, reikėtų įvertinti šiuos veiksnius ilgesniu laikotarpiu. Dalyko finansinis reikšmingumas reiškia jo įtaką šalies ekonomikai: valstybės pajamoms, išlaidoms, turtui ar įsipareigojimams. Ši įtaka gali būti tiesioginė arba netiesioginė. Rizika priklauso nuo: 1) veiksnių, galinčių turėti neigiamą poveikį veiklos rezultatams, tikimybės ir 2) poveikio veiklos rezultatams. Taigi, ypač svarbu, kad rizikos ir reikšmingumo vertinimas taptų viso viešojo sektoriaus vertinimo pagrindu.

Veiklos auditas prasideda nuo programos ar veiklos rizikos veiksnių analizės pagal kiekvieną veiklos audito vertinimo kriterijų (ekonomiškumas, efektyvumas ir (ar) rezultatyvumas). Renkant ir analizuojant informaciją, keliami klausimai, o atsakymai į juos leidžia nustatyti bendruosius rizikos veiksnius audituojamame subjekte ar audito objekte; žr. 10, 11

ir 12 lenteles. Taip pat veiklos rizikos gali išryškėti vertinant vidaus kontrolės būklę. Galima pasinaudoti per finansinį auditą atliktu vidaus kontrolės vertinimu. Atliekant veiklos auditą rekomenduojama vidaus kontrolės būklę tirti tiek, kiek tai susiję su analizuojama veiklos sritimi. Situacija, kai veikla nėra patenkinama arba yra skirtumas tarp norimos ar privalomos ir esamos padėties, gali būti apibrėžta kaip veiklos rizika. Kontroliniai klausimynai, kaip veiklos audito priemonės, gali būti bendrieji ir (ar) specifiniai, priklausomai nuo rizikos pobūdžio ar vykdomos veiklos.

Atliekant veiklos ekonomiškumo auditą, viena iš pirmųjų procedūrų, kurią turėtų atlikti auditorius, yra bendrųjų rizikos veiksnių nustatymas; žr. 12 lentelę. Analizuojant išteklių rizikos veiksnius ekonomiškumo aspektu, dėmesys sutelkiamas į finansinius ir fizinius išteklius. Ekonomiškumo srities riziką rodo tai, kad reikiamai produktų (paslaugų) apimčiai ir kokybei bei rezultatų lygiui pasiekti panaudotų išteklių (finansinių, žmogiškųjų, materialinių ir kitų) sąnaudos galėjo būti gerokai mažesnės nei esamos.

12 lentelė. Ekonomiškumo rizikos veiksnių vertinimas

Išteklių bendrieji rizikos veiksniai	**Svarstytini klausimai**
1) *Išeikvojimai* – naudojami ištekliai, kurie nėra būtini numatytai išeigai ar rezultatams pasiekti. 2*) Permokėjimai* – ištekliai įsigyjami neatsižvelgiant į ekonomiškumo kriterijų. 3) *„Prabangos išlaidos“* – įsigyjami geresnės kokybės ištekliai nei tie, kurių pakaktų numatytiems išdirbiams ar rezultatams pasiekti.	1) Ar institucija įsigyja tinkamos rūšies, kokybės ir reikiamą kiekį išteklių už mažiausią kainą? (Pavyzdžiui, nagrinėjamas viešųjų pirkimų konkursų skelbimas, pasiūlymų atrinkimas, sutarčių sudarymas, vertinamos organizacijos galimybės įsigyti išteklius) 2) Ar finansiniai, fiziniai ištekliai naudojami tikslingai? 3) Ar institucija valdo savo išteklius stengdamasi minimizuoti bendras sąnaudas? 4) Ar buvo galima intervenciją parengti ir įgyvendinti kitokiu būdu, mažesnėmis sąnaudomis? 5) Ar įsigyti ištekliai naudojami, o ne sandėliuojami? 6) Ar personalas visada visiškai panaudojamas personalas? 7) Ar organizacija taiko optimizavimo metodus?

Šaltinis: parengta pagal Veiklos audito vadovas (2025); EAR (aware, 2025).

Atliekant veiklos efektyvumo auditą, kaip ir ekonomiškumo atveju, nustatomi bendrieji rizikos veiksniai. Vertinant efektyvumo rizikos veiksnius, tyrimą reikėtų pradėti nuo subjekto sukurtų produktų rūšių analizės. Pagrindiniai produkto parametrai yra kokybė ir kiekybė. Kiekybė yra susijusi su produkto kiekine išraiška (išleistų knygų skaičius, atliktų auditų skaičius ir pan.), kokybė – su kokybinėmis produkto savybėmis, pvz., ilgaamžiškumu ar išvaizda, baigtos mokymo programos turiniu, produkto ir patvirtintų kokybės reikalavimų atitikimu ir pan. Taigi siekiama įvertinti, ar pasiektas geriausias panaudotų išteklių ir rezultatų santykis, t. y. ar naudojant turimus išteklius išeiga ir rezultatai buvo optimizuoti kiekybės, kokybės ir terminų laikymosi aspektais.

13 lentelė. Efektyvumo rizikos veiksnių vertinimas

Procesų (veiklos) bendrieji rizikos veiksniai	**Svarstytini klausimai**
1) *Praradimai* – panaudojus išteklius nepasiekti numatytieji išdirbiai. 2) *Neoptimalus išteklių ir išdirbio santykis* – žemas darbo efektyvumo lygis. 3) *Lėtas intervencijos įgyvendinimas.* 4) *Nepastebėti ir nekontroliuojami išorės veiksniai* – išlaidos primestos privatiems ar juridiniams asmenims, kurių neapima intervencija ar subjektas.	1) Ar darbai atliekami tinkamais terminais, išvengiant vėlavimo ir nereikalingų išlaidų? 2) Ar veikla buvo suplanuota, organizuota ir vykdoma tinkamiausiu būdu? 3) Koks yra organizacijos struktūros, sprendimų priėmimo proceso ir programos įgyvendinimo valdymo sistemos efektyvumas? 4) Ar programa papildo, ar dubliuoja kitas susijusias programas, dalinai su jomis sutampa arba joms prieštarauja? 5) Ar efektyviai naudojami žmonių, finansiniai ir kiti ištekliai? Kiek sistema tinka programos efektyvumui vertinti ir stebėti bei ataskaitoms apie programą teikti? 6) Kokios yra gautų rezultatų ir rastų problemų priežastys ir kaip padaryti valstybės veiklas ir programas efektyvesnes? 7) Koks yra santykinis alternatyvių būdų naudingumas užtikrinant geresnius rezultatus ar šalinant veiksnius, mažinančius programos efektyvumą?

Šaltinis: parengta pagal Veiklos audito vadovas (2025); EAR (aware, 2025).

Tiriant veiklos *išeigos kiekio* rizikos veiksnius, pagrindinis klausimas – ar paslaugos (produkcija) atitinka reikalavimus ir poreikius. Vienas iš metodų, siekiant nustatyti programos išeigos kiekio adekvatumą, yra neįvykdytų užduočių ar darbo procesų nagrinėjimas, kitas – išeigos santykio lyginant su poreikiais (paslaugų prašymai) išmatavimas. *Išeigos kokybę* parodo defektų nebuvimas užbaigtuose vienetuose, paslaugų adekvatumas. Kokybė galėtų būti išeigos vieneto požymis.

Rezultatyvumo auditas apima veiklos rezultatų ir veiklos poveikio vertinimą ir su tuo susijusias rizikas.

14 lentelė. Rezultatyvumo rizikos veiksnių vertinimas

Rezultatų ir poveikio bendrieji rizikos veiksniai	**Svarstytini klausimai**
1) *Klaidingai parengta politika* – neadekvatus reikmių įvertinimas, neaiškūs ar nenuoseklūs tikslai, neadekvačios intervencijos priemonės ar siekių neįgyvendinamumas. 2) *Valdymo nesėkmės* – nepasiekti tikslai dėl to, kad vadovybė neteikė prioriteto tikslų pasiekimui.	1) Ar programų tikslai tinkamai apibrėžti ir išdėstyti pagal lygius? Kiek jie pasiekti? Ar programų tikslai pasiekiami pagrindžiamomis sąnaudomis? 2) Ar veiksmingai valdomos, reguliuojamos, organizuojamos, atliekamos, stebimos ir vertinamos programos, įstaigos ir veiklos? 3) Ar organizacijos veikla atitinka nustatytus tikslus ir reikalavimus? 4) Ar viešosios paslaugos kokybiškos, orientuotos į klientą ir teikiamos laiku? 5) Ar nustatytas tiesioginis ar netiesioginis socialinis, ekonominis, aplinkosauginis ir pan. poveikis atsirado dėl veiklos, ar dėl kitų priežasčių?

Šaltinis: parengta pagal Veiklos audito vadovas (2025); EAR (aware, 2025).

Apibendrinant teigtina, kad veiklos audito klausimai turi apimti tokias sritis kaip atitiktis įstatymams ir reglamentams; pagrįstumas, informacijos patikimumas ir naudingumas; pagrindinių vertybių priežiūra; nuolatinis tobulinimas. Vertinant atitiktį įstatymams ir reglamentams, svarbu surinkti informaciją, ar veikla vykdoma pagal specifinį reglamentą ir (ar) vadovaujantis atitinkamais norminiais aktais. Subjekto veiklos ir teisės aktų nuostatų atitikimo vertinimas atliekamas tiek, kiek tai reikalinga veiklos audito tikslams pasiekti ir jei vykdomos veiklos ir teisės aktų atitikimas padeda užtikrinti lėšų panaudojimo taupumą, efektyvumą ir rezultatyvumą. Vertinant pagrįstumą, būtina išsiaiškinti, ar yra poreikis leisti valstybės pinigus ir panaudoti kitus valstybės išteklius vienai ar kitai veiklai vykdyti. Informacijos patikimumas ir naudingumas nustatomas aiškinantis, ar atitinkami reikalavimai ir instrukcijos nustatyti reikiamu lygiu, ar jų laikomasi ir jais vadovaujamasi, ar užtikrinamas informacijos patikimumas.

Vertinant pagrindinius veiklos aspektus tiriama, ar kontrolės mechanizmas yra tinkamas, kad būtų galima siekti pakankamo efektyvumo, ekonomiškumo ir rezultatyvumo; ar buvo kitų veiksnių, turėjusių įtakos veiklos efektyvumui, ekonomiškumui ir rezultatyvumui; kokios yra subjekto veiklos silpnybės, kurias pastebėjo ir suvokė jo vadovai.

Taigi, rizikos vertinimu pagrįstas veiklos auditas apima įeigos ir išeigos modelio struktūros elementus ir atspindi rizikos vertinimo veiklos audito srityje esmę.

Rizikos vertinimas – vienas iš pirmųjų svarbių veiklos audito proceso veiksmų ir procedūrų. Tai atliekama planavimo etape, kuris apima: 1) informacijos rinkimą; 2) rizikos įvertinimą; 3) reikšmingo rizikos poveikio programai vertinimą; 4) audito tikslų apibrėžimą ar (ir) tobulinimą; 5) audito apimties, metodologijos, audito tyrimo programos, audito biudžeto ar (ir) išteklių tobulinimą (EAR, 2023; Waring ir Morgan, 2007, p. 336).

Rizikos vertinimas yra visapusiška, išsami priemonė, leidžianti organizacijoms, nepriklausomai nuo jų dydžio ar veiklos pobūdžio, identifikuoti galimus įvykius ir vertinti susijusias rizikas, nustatyti prioritetus ir reaguoti į rizikos veiksnius, keliančius grėsmę svarbiausiems organizacijos tikslams.

COSO rizikos valdymo (COSO ERM) metodika tinkamai papildo veiklos audito rizikos vertinimo proceso nuoseklumą.

Rizikos vertinimu pagrįstas veiklos auditas apima įeigos ir išeigos modelio struktūros elementus ir atspindi rizikos vertinimo veiklos audito srityje esmę.

SANTRAUKA

Ekspertinės įžvalgos

Johno Bourno, Jungtinės Karalystės generalinio auditoriaus, nuomone (Bourn, 2007), rizikos valdymo veiksmingumą labiausiai veikia rizikos procesų ir gebėjimų ją valdyti

plėtojimas ir tobulinimas. Biurokratinėms organizacijoms būdingas neformalus rizikos valdymo plėtros būdas, leidžiantis pernelyg daug kištis į procesus. Rizikos valdymas turėtų būti aiškus ir sisteminis; žr. 15 lentelę. Norint įgyvendinti veiksmingą rizikos valdymą, reikia laiko, aukščiausio lygmens vadovybės palaikymo, aiškiai nustatytos atsakomybės ir atskaitingumo už riziką. Sprendimai apie riziką turi būti grįsti patikima, laiku pateikiama naujausia informacija, rizikos vertinimo ir valdymo sinergija.

15 lentelė. Rizikos valdymo veiksmingumas

Neformalus rizikos valdymas

Ypatybės
- Rizikos procesai ir politika nėra išplėtoti.
- Informacija apie nesėkmes nėra organizacijos kultūros dalis.
- Informacija apie riziką nesiejama su veikla.
- Atsakomybė ir atskaitingumas už riziką yra neaiškūs.

Rizikos valdymo poveikis
- Gali vyrauti kaltės kultūra, kai dalykai yra klaidingi.
- Gali būti spragų, susijusių su atskaitingumu už riziką.
- Ištekliai, skirti rizikai valdyti, gali būti neadekvatūs rizikos mastui.

↓

Galimybės plėtoti ir taikyti rizikos valdymą

Aiški rizikos valdymo struktūra grindžiama sisteminiu požiūriu.

Ypatybės
- Procesai ir politika nuolat tobulinami.
- Ieškant atsako į neapibrėžtumus būdų derinami kiekybiniai metodai, mokymai ir scenarijai.
- Eksperimentiniai ir individualūs profesiniai
- sprendimai yra organizacijos kultūros dalis, nenulemti baimės ir kaltės.

Rizikos valdymo poveikis
- Nauji iššūkiai padeda išlaikyti procesus dinamiškus, tinkamus ir naudingus.
- Atviras dialogas, mokymai ir tinkamos kiekybinės informacijos naudojimas padeda priimti sprendimus ir numatyti riziką.
- Suteikia reikiamo patikimumo, kad inovacijos ir rizika gali būti gerai valdomi ir padėti išvengti klaidų.

Priklausomybė nuo procesų gali riboti gebėjimą veiksmingai valdyti riziką

Ypatybės
- Rizikos procesai ir politika gali būti nelanksčiai susieti.
- Mažas pasitikėjimas ataskaitų informacija ir registrų išsamumu.
- Nelanksčios sistemos.

Rizikos valdymo poveikis
- Pasitikėjimas informacija leidžia priimti gerus sprendimus.
- Potenciali priklausomybė nuo procesų leidžia pagrįsti priimtų sprendimų racionalumą.
- Nuolatinis rūpinimasis rizikos valdymu gali sumažinti rizikos pasekmes gyventojams ir mokesčių mokėtojams.

↓ Išmintingas, aiškus, sisteminis rizikos valdymas

↓ Pavojingas biurokratinis rizikos valdymas

Šaltinis: Bourn (2007).

Klausimai savirefleksijai

1. Kas yra rizika?
2. Kas yra veiklos audito rizika?
3. Kokios yra organizacijos rizikos rūšys?
4. Kokie yra labiausiai paplitę rizikos valdymo modeliai?
5. Kaip apibūdintumėte rizikos vertinimo procesą?
6. Kokios yra rizikos valdymo priemonės?

8 skyriaus literatūra

1. Bourn, J. (2007). *Public sector auditing: it is value for money?* UK: John Wiley &Sons.
2. COSO (2020). Compliance Risk Management: Applying the COSO ERM Framework. https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_5f9c50e005034badb07f94e9712d9a56.pdf.
3. COSO (2004). Enterprise Risk Management – Integrated Framework. http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf.
4. Daujotaitė, D. ir Balkevičius, A. (2021). Risk assessment features in public sector performance audit. Iš *RELIK 2021. Reproduction of Human Capital - mutual links and connections: The 14th International Scientific Conference, November 4-5, 2021: conference proceedings* (edited by: Jitka Langhamrová, Jana Vrabcová). Prague: Prague University of Economics and Business.
5. Daujotaitė, D. (2013). Insights on risk assessment in performance audit. *Business systems and economic*, *3.* https://cris.mruni.eu/server/api/core/bitstreams/0db409d5-1a13-4242-b3a7-6d509e9d1dc5/content
6. Dowd, K. (2000). Adjusting for Risk: An Improved Sharpe Ratio. *International Review of Economics & Finance*, *9*, 209–222. https://doi.org/10.1016/s1059-0560(00)00063-0.
7. Dzikevičius, A. (2006). *Prekybinio portfelio rizikos valdymas banke*. Vilnius: Technika leidykla.
8. EAR (2023). Mūsų metodikos vadovas. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/ECA_methodology_guide/ECA_methodology_guide-LT.pdf.
9. EAR (2013). Risk Assessment in Performance Audits. https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/guideline_risk_102013/guideline_risk_102013_en.pdf.
10. Guidelines on performance audit risk analysis. (2007). Retrieved February 14, 2013 from http://www. vtv.fi/files/19/Guidelines_on_Performance_Audit_Risk_Analyses.pdf.
11. Jensen, M. C. (1968). The Performance of Mutual Funds in the Period 1945-1964. *The Journal of Finance*, *23*, 389–416. https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.1968.tb00815.x
12. Pollitt, Ch. ir Bouckaert, G. (2003). *Viešojo valdymo reforma. Lyginamoji analizė*. Vilnius: Algarvė.
13. Reilly, F. K. ir Brown, K. C. (1999). *Investment Analysis and Portfolio Management*. https://www.cambridge.org/core/journals/journal-of-psychologists-and-counsellors-in-schools/article/abs/mcdbase-version-410m-oreilly-r-brown-1999-brisbane-msa-business-systems-a155/4FA8A356B75DF79F6C4D30FD664E8B9D.
14. Robson, K., Humphrey, Ch., Khalifa, R. ir Jones, J. (2007). Transforming audit techno-

logies: Business risk audit methodologies and the audit field. *Accounting, Organizations and Society*, *32*(4–5), 409–438.
15. Sharpe, W.F. (1966) Mutual fund performance. *The Journal of Business*, *39*, 119–138. http://dx.doi.org/10.1086/294846.
16. Stasytytė, V. ir Aleksienė, L. (2015). Įmonės veiklos rizikos vertinimas ir valdymas mažose ir vidutinėse įmonėse. Verslas: teorija ir praktika, *16*(2), 140–148. VGTU leidykla. https://etalpykla.vilniustech.lt/handle/123456789/151908
17. Tarptautinių žodžių žodynas (1985). Vilnius: Mokslas.
18. Treynor, J. L (1965). How to rate management of investment funds. *Harvard Business Review*, *43*(1): 63–75.
19. Valstybės kontrolė (2025). Veiklos audito vadovas. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/Teisine_informacija/Veiklos_audito_vadovas_2025_01_27.pdf.
20. Waring, C. ir Morgan, S. (2007). *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, D.C: The World Bank.

9. VEIKLOS AUDITO POVEIKIO VERTINIMAS

9.1. Veiklos audito poveikio sampratos analizė

Prisiminkime, kas yra veiklos audito poveikis[65]. Lingvistine prasme poveikis yra vieno asmens, daikto ar veiksmo poveikis kitam asmeniui, daiktui ar veiksmui. Audito kontekste poveikis reiškia audito ar audito institucijos poveikį audituojamiesiems, vyriausybei ar visuomenei apskritai. Audito įstaigoms, kurios save laiko pokyčių iniciatorėmis, „poveikis" gali būti aiškinamas kaip audito rezultatas (Canadian audit & accountability foundation, 2019). Veiklos audito srityje sąvoka *poveikis* apibrėžiama kaip veiklos audito rezultatas – pokytis viešosiose paslaugose arba visuomenėje. Šis pokytis gali būti kokybinis arba kiekybinis. Valstybės kontrolė poveikį apibrėžia panašiai[66] – dėl Valstybės kontrolės veiklos rezultatų atsiradę teigiami pokyčiai viešajame sektoriuje ir teigiama įtaka visuomenės gerovei:

- rezultatyvesnė viešojo sektoriaus įstaigų veikla;
- efektyviau organizuojami įstaigų veiklos procesai;
- pakeisti ar priimti teisės aktai, strateginiai dokumentai;
- sutaupytos valstybės biudžeto lėšos;
- į valstybės biudžetą grąžintos neteisėtai panaudotos lėšos;

---

65 Pagal paaiškinimą Lietuvių kalbos žodyne (http: www.lkz.lt), bendriausia prasme poveikis gali būti apibrėžiamas kaip *kieno nors įtaka kam nors.* Poveikis apibrėžiamas kaip *aktyvus veiksmas*, daromas vieno objekto ar žmogaus kitam. Dažnai *poveikis* tapatinamas su įtaka, tačiau šie terminai neturėtų būti vartojami sinonimiškai, nes *įtaka* dažnai esti savaimingas, o ne aktyvus veiksmas. Šiam terminui taip pat gimininga žodis *nauda*, kuri apibrėžiama kaip tai, *kas gaunama iš ko vertinga, reikalinga, pelninga; geri, teigiami palankūs rezultatai; daikto savybė, kuri daro jį naudingą.*

66 Lietuvos aukščiausiosios audito institucijos strategija. 2020-03-22.

- efektyviai veikianti vidaus kontrolės sistema;
- neišleistos lėšos, sustabdyta veikla ir pan. (prevencinis poveikis);
- kita.

Veiklos audito poveikio klausimas yra aktuali diskusijų tema ne tik auditorių bendruomenėje, bet ir tarp daugelio akademinių tyrėjų, besidominčių viešuoju administravimu, valdymu ir atskaitingumu. Šia tema parengta daug ataskaitų ir mokslinių publikacijų, tačiau praktinio pobūdžio leidinių nėra gausu.

Svarbus mokslinių tyrimų aspektas yra veiklos audito poveikio matavimo pagrindų klausimas. Ar galima poveikį išmatuoti? Nuo XX a. 10-ojo dešimtmečio daugelis vyriausybių pakeitė savo valdymo filosofiją ir perėjo nuo tiesioginių rezultatų (išdirbių) valdymo prie tarpinių ir galutinių rezultatų (pokyčių) valdymo. Atitinkamai kai kurios viešojo sektoriaus organizacijos pakeitė savo veiklos matavimo ir ataskaitų teikimo metodus, siekdamos labiau pabrėžti galutinius rezultatus. Ši situacija sietina su nemenku iššūkiu viešojo sektoriaus organizacijoms, susijusiu su „priskyrimo problema“: veiklos rezultatų matavimo **dėmesys perkeltas** nuo **išeigos**, t. y. dalies rezultatų grandinėje, kuriuos organizacija kontroliuoja, į **rezultatus**, kuriems gali turėti įtakos ir kitos išorės suinteresuotosios šalys. Akivaizdu, kad viešojo sektoriaus organizacijos negali pagrįstai atskirti savo indėlio į rezultatą nuo kitų šalių indėlio ir jį įvertinti. Kitaip tariant, jos negali nustatyti, kokiu mastu rezultato pasiekimas gali būti siejamas su auditorių veiksmais. Pavyzdžiui, visuotinai pripažįstama, kad auditas padeda pagerinti valdymą ir atskaitingumą, tačiau prie šio tobulėjimo prisideda ir daugelis kitų veiksnių, įskaitant reformas, naujus teisės aktus ir nuolatinį geriausios praktikos taikymą. Ši problema sprendžiama sutelkiant dėmesį į trijų lygių rezultatų, t. y. tiesioginių, tarpinių ir galutinių rezultatų, vertinimą (žr. 3 lentelę). Audito ataskaitos, kuriose pateikiama informacija ne tik apie galutinius, bet ir apie tarpinius rezultatus, yra informatyvesnės.

Didžiausią dėmesį skirdamos tarpiniams rezultatams, audito institucijos gali įvertinti konkretaus audito poveikį vienai ar kelioms pasirinktoms organizacijoms. Tad jų naudojami audito poveikio vertinimo rodikliai dažnai yra susiję su audito rekomendacijų įgyvendinimo rodikliais.

Apibendrinant galima teigti, kad nuo XX a. 10-ojo dešimtmečio daugelis Kanados ir kitų užsienio šalių audito institucijų veiklos audito ataskaitose taip pat pateikia tam tikrą informaciją apie pasiektus tarpinius rezultatus. Visgi ataskaitų apie veiklos auditų poveikį teikimas vis dar yra besivystanti praktika ir išlieka tam tikrų iššūkių.

9.2. Veiklos audito poveikio vertinimo teoriniai aspektai

Veiklos audito poveikio vertinimas yra viena iš aktualių mokslinio diskurso temų. Daugumoje tyrimų (Reichborn-Kjennerud ir Johnsen, 2015; Reichborn-Kjennerud, 2014;

Reichborn-Kjennerud ir Vabo, 2017) terminas „poveikis“ apibrėžiamas *instrumentiniu būdu*, pavyzdžiui, kaip rekomendacijų įgyvendinimas ir pokyčiai valdymo praktikoje, politikos priemonėse ir pan. Šie autoriai analizavo audito poveikį *per ataskaitų pripažinimo lygį*: kiek ataskaitos buvo laikomos svarbiomis visuomenei, suinteresuotosioms šalims ir vyriausybei ir kiek veiklos audito rezultatuose pateiktos rekomendacijos buvo įgyvendintos audituojamoje įstaigoje. Keliuose pastarųjų metų tyrimuose (Reichborn-Kjennerud, 2014; Raudla ir kt., 2015; Carrington, 2017; Johnsen ir kt., 2019; Vasiliauskienė ir Daujotaitė, 2019) veiklos audito poveikis nagrinėjamas plačiau, skirstant jį į instrumentinį, konceptualų, interaktyvų, politinį ir taktinį.

Van Loocke ir Put (2011), Pollitt (1999), Funkhouser (2011), Lonsdale (1999, 2011b), Johnsen (2019) nuomonės sutampa: anot jų, bet koks atliktas tyrimas suteikia naujų žinių, o naujos žinios skatina politikos pokyčius. Lonsdale (1999, 2011) pažymi, kad audito poveikis gali būti tiek tiesioginis, tiek netiesioginis. Veiklos audito poveikis suvokiamas kaip poveikis, kurį audituojama įstaiga patiria savo veiklos ir įvairių praktikų atžvilgiu. Veiklos audito poveikio negalima tiesmukiškai apibūdinti kaip rekomendacijose siūlomų pokyčių (; Johnsen ir Reichborn-Kjennerud, 2015). Tiriamąjį subjektą veikia visas audito tyrimas, tad įtaka pasireiškia tiek neigiamuose, tiek teigiamuose auditoriaus pastebėjimuose.

Tiesioginį ir netiesioginį veiklos audito poveikį mokslininkai aiškina kaip galimą teigiamą ir neigiamą poveikį.

Teigiamas veiklos audito poveikis, nulemtas mikro-, mezo- ir makroveiksnių (Put ir Van Loocke, 2011), sukuria atitinkamus pokyčius. Kadangi tai yra linijinis procesas, pokyčiai mikrolygmenyje sukelia pokyčius mezolygmenyje, o pastarieji – makrolygmenyje. Priklausomai nuo audituojamos temos, veiklos audito tikslas yra mezo- ir makrolygmenų pokyčiai (žr. 24 pav.).

Mikrolygmuo *Auditoriaus įtaka* ---------- – Audito grupės profesionalumas – Dialogas su audituojamuoju – Profesionalūs darbo santykiai – Ataskaitų kokybė – Konkrečios rekomendacijos	**Mezolygmuo** *AAI ir audituojamųjų santykiai* ---------- – Konsensusas tarp AAI ir audituojamo subjekto vadovybės – Audito įrodymai atitinka audituojamo subjekto vadovybės prioritetus – Darbuotojai sutinka su audito išvadomis	**Makrolygmuo** *Nacionalinis kontekstas* ---------- – Parlamento įtraukimas – Žiniasklaidos dėmesys – Visuomenės įtraukimas

24 pav. Veiklos audito poveikį lemiantys veiksniai[67]

Mikrolygmens pokyčius veikia mikrolygmens veiksniai – audito procesas, komunikacija su audituojamu subjektu, ataskaita ir pan. Pagrindinis mikrolygmens pokytis yra atliktas tyrimas ir pateiktos žinios. Siektina, kad mikrolygmens pokyčiai turėtų poveikį mezolygmens pokyčiams.

Mezolygmens veiksniai – tai AAI ir audituojamo subjekto santykiai, pvz., AAI reputacija, audituojamo subjekto požiūris į naują informaciją, jo gebėjimas priimti naują informaciją, temos aktualumas audituojamam subjektui ir visuomenei. Mezolygmens pokyčiai gali būti veiklos audito tikslas, priklausomai nuo veiklos audito temos ir keliamų tikslų. Mokslininkai (Pollitt, 1999; Funkhouser, 2011; Lonsdale, 1999, 2011; Vasiliauskienė ir Daujotaitė, 2019) išskiria tokį galimą veiklos audito mezolygmens poveikį:

- Pokyčiai AAI. Padidėjęs viešojo valdymo dėmesys efektyvumui, rezultatyvumui ir paslaugų kokybei sukuria „aido efektą“ pačiai AAI.
- Organizacijų veiklos ir valdymo pokyčiai. Veiklos audito ataskaitose pateikiama informacija gali sukelti tam tikrų institucijų ar organizacijų veiklos ir valdymo pokyčių, pvz., rekomendacijos, kaip pagerinti veiklą, sutaupyti lėšų, įdiegti įvairius saugiklius ir t. t.
- Visuomenės įtraukimas ir žinių didinimas. Viešas problemos aptarimas ir dialogas tarp politikos kūrėjų, visuomenės ir ekspertų skatina didesnį visuomenės dalyva-

67 Audito grupės profesionalumas yra pagrindinis mikrolygmens poveikio prognozavimo veiksnys. Nuo konstruktyvaus auditorių ir audituojamų subjektų bendradarbiavimo priklauso audito priimtinumas. Tai gali paskatinti profesionalūs darbo santykiai, kuriuose išlaikoma tinkama pusiausvyra tarp auditorių ir audituojamų subjektų nepriklausomumo ir atsakomybės. Itin svarbūs poveikio veiksniai yra audito ataskaitos, rekomendacijų naudingumas ir kokybė. Kuo konkretesnės ataskaitos rekomendacijos, tuo didesnė jos vertė ir poveikis. Tyrimų apie tai, kaip padidinti poveikį audituojamojo subjekto lygmeniu, atlikta mažai. Išsiskiria vienas veiksnys: svarbiausias poveikio rodiklis yra auditoriaus, organizacijos darbuotojų ir aukščiausio lygio vadovų bei politinių lyderių konsensusas. Kuo didesnis konsensusas dėl audito išvadų ir rekomendacijų, tuo didesnis poveikis. Kalbant apie makrolygmenį, daugelyje straipsnių teigiama, kad jo poveikį padidina tiek parlamento, tiek žiniasklaidos dėmesys auditui. Tai yra viena iš priežasčių, kodėl INTOSAI skatina žiniasklaidos ir parlamento įtraukimą. NVO ir pilietinės visuomenės organizacijos taip pat vis dažniau laikomos kanalais, padedančiais didinti AAI veiklos audito poveikį.

vimą problemų sprendimo procese, didina tiek visuomenės, tiek politikos kūrėjų probleminių sričių supratimą ir suteikia galimybę išsakyti skirtingus požiūrius; ekspertų dalyvavimas suteikia dialogui racionalumo ir ekspertinių žinių.

- Organizacinis mokymasis. Galimybės gauti naujos informacijos apie veiklą, problemines sritis, galimybes pagerinti veiklą skatina kritinį mąstymą ir organizacinį mokymąsi, kaip naują požiūrį, naują informaciją pritaikyti savo veikloje.
- Gerosios patirties sklaida. Nauja patirtis gali plisti tarp vienos organizacijos skyrių ar padalinių, gerąja patirtimi organizacija gali pasidalyti su savo partneriais ar kolegomis. Veiklos audito mezolygmens poveikis yra labiau organizacinio, institucinio pobūdžio.

Makrolygmens poveikis yra viešojo valdymo programos, politikos sričių pokyčiai (Pollitt, 1999; Funkhouser, 2011; Lonsdale, 1999, 2011). Per veiklos auditą atliktas tyrimas vis dažniau tampa įstatymų leidėjų darbo pagrindu pateikiant įrodomąją informaciją ar rekomendacijas dėl tolesnių vyriausybės veiksmų. Makrolygmens veiksniai yra politinės srities sprendimų priėmimo procesas, santykiai tarp vyriausybės, parlamento, interesų grupių. Suprantama, jog makrolygmens pokyčiai yra pats reikšmingiausias veiklos audito poveikis.

Neigiamas veiklos audito poveikis gali pasireikšti mikrolygmenyje ir mezolygmenyje, t. y. organizaciniu ar instituciniu aspektu.

Mikrolygmens poveikis yra susijęs su auditoriaus ataskaitoje pateiktos informacijos patikimumu. Put ir Van Loocke (2011) nuomone, nepageidaujamą poveikį gali sukelti šie dalykai:

- audituojamas subjektas sukuria butaforinį, parodomąjį vaizdą, kad patenkintų auditorių;
- nelankstumas, kai auditas pabrėžia tik formalias procedūras.

Mezolygmenyje Put ir Van Loocke (2011) ir Lonsdale (2011) išskiria tokį nepageidaujamą poveikį:

- tunelinis matymas, kai auditorius per daug pabrėžia vieną aspektą neatsižvelgdamas į kontekstą;
- vieno segmento pagerinimas padarant žalą visai veiklai;
- audituojamas subjektas, bendradarbiaudamas su auditoriumi, patiria didesnių nuostolių, nei gauna naudos iš audito procedūros;
- kartais, auditoriui radus net ir labai nereikšmingų trūkumų, sumažėja žmonių atsidavimas darbui ir motyvacija.

Mokslinėje literatūroje išskiriamos įvairios veiksnių grupės, darančios įtaką veiklos audito poveikiui. Kanados audito ir atskaitingumo fondas (Canadian audit & accountability foundation, 2019) daugelį metų nagrinėjo veiksnius, kurie gali turėti įtakos veiklos audito

poveikiui, ir bandė juos identifikuoti įvairiais būdais. Veiksniai gali būti suskirstyti į dvi kategorijas (žr. 16 lentelę).

16 lentelė. Vidiniai ir išoriniai veiksniai, darantys įtaką veiklos audito poveikiui

Vidiniai veiksniai (audito procesas)	Išoriniai veiksniai (aplinka)
Audito temos pasirinkimas	Parlamento veiksmai ir lūkesčiai
Audito įstaigos reputacija ir patikimumas	Žiniasklaidos ir suinteresuotųjų šalių įsitraukimas
Santykiai su audituojamaisiais	Noras atlikti pokyčius audituojamose organizacijose
Auditorių kompetencija	Politinė valia
Audito ataskaitų kokybė	Audito laikas
Audito rekomendacijų tinkamumas	Politikos reformų laikas
Audito išvadų sklaida	Kiti renginiai, konkuruojantys dėl visuomenės dėmesio
Veiksmai po audito	Piliečių lūkesčiai dėl pokyčių

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Canadian audit & accountability foundation (2019).

Audito institucijos kontroliuoja veiksnius, tiesiogiai susijusius su audito procesu, tokius kaip audito temų parinkimas, auditorių kompetencija, auditoriaus ir audituojamo subjekto santykiai, audito ataskaitų kokybė, audito rekomendacijų aktualumas ir kt. Akademinėje literatūroje pripažįstama, kad šie veiksniai yra svarbūs. Keli tyrimai ypač išryškino auditorių ir audituojamų subjektų santykių svarbą. Šių santykių kokybė yra labai svarbi nustatant, ar audituojama įstaiga priims audito rekomendacijas. Daniele Morin (2004) nustatė, kad audito komandos, kurios demonstravo atvirumą ir sklandų ryšį su audituojamais subjektais, sustiprino audito poveikį. Katrien Weets (2011) taip pat padarė išvadą, kad empatijos audituojamiems subjektams trūkumas gali pakenkti audito grupių pastangoms skatinti pokyčius įgyvendinant audito rekomendacijas.

EUROSAI tyrimas (EUROSAI, 2021) atskleidė, jog svarbų vaidmenį didinant veiklos audito poveikį daro stebėsenos sistemos – jos padeda nustatyti, ar audito rekomendacijos įgyvendinamos laiku. Kitas svarbus veiksnys yra įvairios audito tarnybų pastangos iškomunikuoti atlikto audito išvadas ir rekomendacijas, naudojant įvairias strategijas, įskaitant rašymą suprantama kalba, socialinės žiniasklaidos platformas ir audito išvadų pristatymą konferencijose ir renginiuose, kuriuos organizuoja suinteresuotosios šalys. Logiška manyti, kad geresnė audito išvadų sklaida didesnei auditorijai ir tolesnė stebėsena su audituojamais subjektais, siekiant stebėti pažangą, padarytą įgyvendinant audito rekomendacijas, gali padidinti veiklos audito poveikį.

Literatūroje aprašomos devynios veiksnių grupės, turinčios įtakos veiklos audito poveikiui. Kai kurios jų yra susijusios su audito procesu ir gali būti paveiktos auditoriaus, pavyzdžiui:

- konstruktyvūs santykiai tarp auditoriaus ir audituojamo subjekto audito metu (pasitikėjimu, atviru dialogu, bendromis vertybėmis ir idėjomis pasižyminti aplinka);
- audito ataskaitos kokybė (atitinkamos išvados, aiškūs audito kriterijai, įgyvendinamos rekomendacijos);
- rekomendacijų laikymasis.

Nors auditoriaus poveikis labai priklauso nuo veiksmų ir ataskaitų, kai kuriems veiksniams AAI gali turėti įtakos tik ribotai, įskaitant šiuos:

- audituojamo subjekto noras ir kultūra (atvirumas mokytis iš atsiliepimų, kritikos);
- projekto reformos sutapimas su audito rezultatais;
- įvykių, kaip antai vadovybės pasikeitimas, galimybė;
- žiniasklaidos spaudimas;
- pilietinės visuomenės spaudimas;
- parlamento spaudimas (kai parlamento nariai atkreipia dėmesį į veiklos auditą, didesnė tikimybė, kad bus priimti veiklos audito ataskaitoje rekomenduojami pakeitimai).

Johnsen (2019), taip pat Vasiliauskienės ir Daujotaitės (2019) tyrimo rezultatai išryškina penkis aspektus, kurie konceptualizuoja veiklos audito poveikį skirtingais lygmenimis. Penki priklausomi kintamieji yra skirtingi poveikio audituojamiems subjektams aspektai. Jie suvokiami taip:

- ***Konceptualus poveikis.*** Naujos žinios, įžvalgos keičia skirtingų valdymo problemų, sprendimų ir viešosios politikos poveikio sampratą, o pakitusios sampratos palaipsniui persmelkia politiką. Audito informacija gali veikti kaip smėlis, patekęs į austrę ir priverčiantis ją formuoti perlą. Informacija trumpuoju laikotarpiu turi mažai įtakos, tačiau ilgainiui materializuojasi. Suteikdamas naujų žinių, veiklos audito poveikis taip pat gali būti naudingas organizaciniam mokymuisi.
- ***Instrumentinis poveikis.*** Veiklos auditų rezultatų paskatinti pokyčiai. Šiuo kintamuoju matuojami instrumentiniai pokyčiai, kuriuos audituojamos organizacijos padarė po veiklos audito.
- ***Interaktyvus poveikis.*** Audito informaciją naudoja įvairios dalyvių grupės veiklos tobulinimo tikslais.
- ***Politinis legitimuojantis poveikis.*** Žinios aktualizuojamos politiniuose debatuose.
- ***Taktinis poveikis.*** Žinios naudojamos sprendimų priėmimo procesui paveikti, reikalaujant, kad ministerijos ir agentūros būtų atskaitingos už savo veiksmus.

9.3. Veiklos audito poveikio matavimo rodikliai

Veiklos rodikliai, kuriuos dažniausiai naudoja audito tarnybos, pranešdamos apie savo veiklos auditų poveikį, yra ataskaitose pateikiama kiekybinė veiklos informacija, paprastai priskiriama vienai iš šių kategorijų:

- *Audito rekomendacijų statistika*. Tai gali apimti vyriausybės priimtų rekomendacijų ar audito komiteto patvirtintų rekomendacijų procentinę dalį. Įgyvendintoms rekomendacijoms kiekviena įstaiga paprastai nustato laikotarpį, pavyzdžiui, rekomendacijų, įgyvendintų per trejus metus nuo audito ataskaitos paskelbimo, procentinę dalį. Naudojant šiuos rodiklius pateikiama informacija gali būti įvairių patikimumo lygių (audito lygio, peržiūros lygio arba neauditуota), priklausomai nuo kiekvienos audito įstaigos praktikos.
- *Finansinio poveikio įvertinimai*. Tai yra dėl audito rekomendacijų įgyvendinimo sutaupytų lėšų ir gautų papildomų pajamų įvertinimai. Ši informacija gali būti pateikiama kaip bendras finansinis poveikis, kuris yra (arba bus) pasiektas įgyvendinus rekomendacijas per tam tikrą laikotarpį.
- *Auditуojamų subjektų vadovų apklausos*. Vadovų apklausų tikslas – sužinoti nuomonę apie įvairius veiklos audito aspektus ir pasitenkinimą audito įstaigos darbu. Dažniausiai užduodami klausimai yra susiję su tuo, ar per veiklos auditus buvo nagrinėjami aktualūs ir svarbūs klausimai ir ar auditai padėjo užtikrinti institucijų atskaitingumą ir rekomenduoti vyriausybės veiklos tobulinimo priemones. Apklausos rezultatai pateikiami kaip suvestiniai kiekybiniai duomenys.
- *Audituojamųjų subjektų apklausos po audito*. Apklausos gali būti atliekamos audito pabaigoje arba praėjus nustatytam laikotarpiui (šešiems mėnesiams, metams ar daugiau).
- Žiniasklaidos pranešimų statistika. Tai statistiniai duomenys apie žiniasklaidos pranešimų, susijusių su paskelbtais veiklos auditais per tam tikrą laikotarpį, skaičių.
- *Tinklalapio lankomumo statistika*. Tai statistiniai duomenys apie tinklalapio lankomumą ir audito ataskaitų atsisiuntimus. Audito institucijos renka šiuos statistinius duomenis, kad užfiksuotų, kiek kartų per tam tikrą laikotarpį iš jų tinklalapio buvo atsisiųstos ar jame peržiūrėtos veiklos audito ataskaitos.

Rodiklių naudojimas veiklos auditų poveikiui įvertinti ir kiekybinės informacijos teikimas ataskaitose gali padėti audito įstaigoms parodyti nuolatinę savo vertę ir aktualumą, tačiau tai nėra vienintelis būdas. Vienas iš Jungtinės Karalystės AAI priimtų metodų yra įtraukti į metinę veiklos ataskaitą ir atvejų tyrimus. Trumpos veiklos auditų ir jų paskatintų

pokyčių santraukos gali papildyti kiekybinę informaciją, nes jose pateikiami realūs atvejai, konkrečiai iliustruojantys, kaip auditas gali turėti įtakos piliečių gyvenimui – tai, ko suvestiniai skaičiai lentelėse neperteikia.

Suprantama, ne visi auditai turi lengvai nustatomą poveikį, todėl kai kurie jų geriau tinka kaip iliustruojantys pavyzdžiai. Audito įstaigos gali parodyti savo vertę nepateikdamos visų savo auditų poveikio santraukų, o pabrėždamos pavyzdžius, įrodančius, kad auditas gali pakeisti politiką, pagerinti paslaugų kokybę, saugumą, valdymą ir priežiūrą ar padaryti kitą kiekybiškai neįvertinamą poveikį.

Pristatydamos atvejų tyrimus arba naratyvinę analizę audito poveikio tyrimo lauke, audito institucijos turi spręsti priskyrimo ir patikimumo klausimą. Pakeitimai, atsiradę įgyvendinus audito rekomendacijas, negali būti priskirti tik audito įstaigoms; veiksmus atlieka audituojami subjektai, juos remia vyriausybė ir pan.

SANTRAUKA

- Audito grupės profesionalumas yra pagrindinis mikrolygmens poveikio prognozavimo veiksnys. Nuo konstruktyvaus auditorių ir audituojamų subjektų bendradarbiavimo priklauso audito priimtinumas. Tai gali paskatinti profesionalūs darbo santykiai, kuriuose išlaikoma tinkama auditorių ir audituojamų subjektų nepriklausomumo ir atsakomybės pusiausvyra. Audito ataskaitos, rekomendacijų naudingumas ir kokybė yra itin svarbūs poveikio veiksniai. Kuo konkretesnės ataskaitos rekomendacijos, tuo didesnė jos vertė ir poveikis. Tyrimų apie tai, kaip padidinti poveikį audituojamo subjekto lygmeniu, atlikta mažai. Vienas veiksnys išsiskiria: svarbiausias poveikio rodiklis yra auditoriaus, organizacijos darbuotojų ir aukščiausio lygio vadovų bei politinių lyderių konsensusas. Kuo didesnis konsensusas dėl audito išvadų ir rekomendacijų, tuo didesnis poveikis. Kalbant apie makrolygmenį, daugelyje straipsnių teigiama, kad tiek parlamento, tiek žiniasklaidos dėmesys auditui padidina jo poveikį. Tai yra viena iš priežasčių, kodėl INTOSAI skatina žiniasklaidos ir parlamento įtraukimą. NVO ir pilietinės visuomenės organizacijos taip pat vis dažniau laikomos kanalais, padedančiais didinti AAI veiklos audito poveikį.

Kaip pagerinti audito teikiamų paslaugų poveikį?

Dabartinės tendencijos ir praktika

Yra daug strategijų, kaip pagerinti veiklos audito teikiamų paslaugų poveikį. Gerų veiklos ataskaitų kertinis akmuo yra skaidrumo didinimas. Veiksmingas technologijų naudojimas ir subalansuotas ataskaitų teikimas gali padidinti audito įstaigų skaidrumą. Informacijos teikimo tobulinimas yra pripažintas būdas užtikrinti, kad poveikis būtų gerai perteikiamas. Daug gerų praktikų būtų galima pakartoti. Vienas iš būdų aiškiai parodyti veiklos audito poveikį

yra finansinio poveikio vertinimas. Naratyvo naudojimas pateikiant kokybinę informaciją yra dar vienas veiksmingas būdas išplėsti ir pagerinti ataskaitų apie audito poveikį teikimą.

Atsižvelgiant į sparčią dirbtinio intelekto raidą, skaitmeninis auditas artėja prie aukšto automatizavimo lygio, ypač tokiose srityse kaip duomenų analizė, anomalijų aptikimas ir finansinės bei administracinės veiklos stebėjimas realiuoju laiku. Vis dėlto mažai tikėtina, kad skaitmeninis auditas taps visiškai automatizuotas, nes žmogaus vaidmuo išlieka esminis priimant profesinius sprendimus, interpretuojant sudėtingus kontekstus, užtikrinant etinių ir teisinių standartų laikymąsi. Todėl tikėtina, kad audito ateitis bus hibridinis modelis, kuris sujungs dirbtinio intelekto efektyvumą atliekant įprastas, rutinines ir daug duomenų analizės reikalaujančias užduotis su auditorių priežiūra strateginiais, analitiniais ir sprendimų priėmimo aspektais.

Klausimai savirefleksijai

- Kas yra veiklos audito poveikis?
- Į kokias grupes gali būti išskiriami veiklos audito rezultatai?
- Kas yra makrolygmens poveikis?
- Kokie yra veiklos audito poveikio audituojamam subjektui aspektai?

9 skyriaus literatūra

1. Canadian audit & accountability foundation (2019). The impact of performance audits: defining, measuring and reporting impact. https://www.caaf-fcar.ca/images/pdfs/research-publications/ImpactPerformanceAudits-DiscussionPaperEN.pdf.
2. Carrington, T. (2017), Consulting or holding to account?: The Swedish National Audit Office as an agent of change in public administration, *Statsvetenskaplig Tidskrift*, *119*(1).
3. Funkhouser, M. (2011). Accountability, performance and performance auditing: reconciling the view of scholars and auditors. Iš Ling, T., Lonsdale, J. ir Wilkins, P. (Ed). *Performance auditing contributing to accountability in democratic government* (p. 175–208). Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing. https://doi.org/10.4337/9780857931801.00017
4. Johnsen, A., Reichborn-Kjennerud, K., Carrington, T., Klarskov Jeppesen, K., Taro, K. ir Vakkuri, J. (2019). Supreme audit institutions in a high-impact context: A comparative analysis of performance audit in four Nordic countries. *Financial Accountability & Management*, *35*(2): 158–181. https://doi.org/10.1111/faam.12188.
5. Lietuvių kalbos žodynas. http://www.lkz.lt
6. Lonsdale, J. (1999a). Impacts. Iš Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Pollitt, C., Summa, H. ir Waerness, M. (Eds). *Performance or compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries* (p. 125–193). Oxford, New York.
7. Lonsdale, J. (2011a). Introduction. Iš: Ling, T., Lonsdale, J. ir Wilkins, P. (Eds). *Performance auditing. Contributing to accountability in democratic government* (p. 1–21). Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing.

8. Lonsdale, J. (2011b). The right tools for the job? Methods, choice and context. Iš Ling, T., Lonsdale, J. ir Wilkins, P. (Eds). *Performance auditing. Contributing to accountability in democratic government* (p. 95–117). Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing.
9. Lonsdale, J., Wilkins P., ir Ling, T. (2011). *Performance auditing. Contributing to accountability in democratic government*. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing. https://doi.org/10.4337/9780857931801.
10. Morin, D. (2004). Measuring the impact of value-for-money audits: a model for surveying audited managers. *Canadian Public Administration*, *47*(2), 141–164.
11. Put, V. ir Van Loocke, E. (2011). The impact of performance audit: a review of the existing evidence. Iš Ling, T., Lonsdale, J. ir Wilkins, P. (Eds). *Performance auditing. Contributing to accountability in democratic government* (p. 175–208). Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing.
12. Pollitt, C. (1999). The management – audit interface. Iš Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Pollitt, C., Summa, H. ir Waerness, M. (Eds). *Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries* (p. 56–65). Oxford, New York. https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198296003.003.0004.
13. Raudla, R., Taro, K., Agu, Ch. ir Douglas, J. M. (2015). The impact of performance audit on public sector organizations: the case of Estonia. *Public Organization Review*, *16*. https://doi.org/10.1007/s11115-015-0308-0
14. Reichborn-Kjennerud, K. (2014). Performance audit and the importance of the public debate. *Evaluation*, *20*(3), 368–385. https://doi.org/10.1177/1356389014539869.
15. Reichborn-Kjennerud, K. ir Johnsen, A. (2015). Performance audits and supreme audit institutions' impact on public administration: the case of the office of the auditor general in Norway. *Administration & Society*, *50*(10), 1422–1446. https://doi.org/10.1177/0095399715623315
16. Reichborn-Kjennerud, K. ir Vabo, S. (2017). Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration. *Evaluation*, *23*(1), 6–23. https://doi.org/10.1177/1356389016683871.
17. Van Loocke, E. ir Put, V. (2011). The impact of performance audits: a review of the existing evidence. Iš J. Lonsdale, P. Wilkins ir T. Ling (Eds.). *Performance Auditing Contributing to Accountability in Democratic Government* (p. 175–208).
18. Vasiliauskienė, M. ir Daujotaitė, D. (2019). Performance audit: a cross-country comparison of practices of selected Supreme audit institutions. *Business Theory & Practice*, *20*, 352–362. https://doi.org/10.3846/btp.2019.33.
19. Weets, K. (2011). The impact of performance at local government level: a multiple case study within the city audit office of Rotterdam. Iš Lonsdale, J., Wilkins, P., Ling, T. (eds.). Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government (p. 248–267). Edward Elgar.

10. VEIKLOS AUdito ATASKAITA

10.1. Pagrindiniai veiklos audito ataskaitos bruožai

Audito ataskaita yra galutinė viso veiklos audito proceso išdava. Jos tikslas – informuoti numatomus vartotojus apie veiklos audito rezultatus, auditorių padarytas išvadas ir pateiktas rekomendacijas. Svarbu, kad audito ataskaitoje pateikiami audito pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos būtų pagrįsti pakankamais ir tinkamais audito įrodymais. Veiklos audito ataskaitoje pateikiami duomenys turi atitikti veiklos audito standartų reikalavimus, leidžiančius padidinti ataskaitos aiškumą ir pagerinti skaitomumą (300-asis, 3000-asis TAAIS, Veiklos audito vadovas, 2025).

Auditorius privalo laiku pateikti išsamias, įtikinamas, lengvai skaitomas ir subalansuotas ataskaitas (3000-ojo TAAIS 116 *punktas*).

Būtini veiklos audito ataskaitos bruožai:

- *Objektyvi ir subalansuota*. Ataskaita turi būti parengta laikantis nešališkumo ir nepriklausomumo principų, surašyta neutraliu stiliumi, tinkamai atskleidžiant *ne tik neigiamus, bet ir teigiamus veiklos aspektus.* Ataskaitos teiginiai turi būti grindžiami objektyviais objekto tyrimo rezultatais ir jo visumos suvokimu.
- *Išsami.* Audito ataskaita turi apimti visą reikalingą su audito tikslu ir audito klausimais susijusią informaciją, argumentus ir būti pakankamai detali, kad būtų lengva suprasti sritį (objektą), audito pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas.
- *Glausta*. Ataskaitoje neturi būti su audito tikslu nesusijusių ar nereikšmingų faktų, nereikalingų detalių. Vis dėlto atliekant sudėtingą auditą reikia pateikti pakankamą informaciją, kad skaitytojai, neturintys specialiųjų žinių, galėtų suprasti jos turinį.
- *Tiksli.* Ataskaitoje pateikti įrodymai turi teisingai ir visapusiškai atitikti faktus. Tikslumas skaitytojams užtikrina, kad ataskaitos duomenys yra patikimi.
- *Aiški.* Ataskaita turi būti lengvai skaitoma ir suprantama. Aiški ataskaitos struktūra, aiškios antraštės leidžia perteikti sudėtingus klausimus ir aiškiai interpretuoti rezultatus. Visa informacija pateikiama logiška seka. Turi būti paaiškintos vartojamos specialiosios sąvokos, terminai ir santrumpos, neturi būti vartojami dviprasmiški žodžiai. Paveikslų ir kitos vaizdinės informacijos naudojimas padeda aiškiau perteikti mintis.
- *Įtikinama*. Pateikta informacija turi įtikinti, kad nustatyti faktai svarūs ir pakankami, išvados pagrįstos, o rekomendacijų įgyvendinimas – naudingas. Audito ataskaita turi rodyti aiškų audito tikslo, klausimų, audito kriterijų, audito pastebėjimų, išvadų, rekomendacijų ir laukiamo audito poveikio ryšį.

- *Svarbi ir parengta tinkamu laiku.* Ataskaitos turinys turi būti svarbus, turėti pridėtinę vertę. Ataskaita turi būti parengta tuo metu, kai jos reikia tam tikriems pokyčiams, kad jos nauda būtų maksimali ir joje pateikta informacija galėtų naudotis įstatymų leidžiamosios ar vykdomosios valdžios atstovai ir kitos suinteresuotosios šalys.

Taigi, veiklos audito ataskaitos rengimas grindžiamas atliktu auditu. Didžiausias dėmesys skiriamas atsakytiems audito klausimams, gautiems įrodymams, pagrindinėms išvadoms ir poreikiui pateikti reikšmingas pastabas tinkamiausiu ir naudingiausiu skaitytojui, kuris nėra ekspertas, būdu. Ataskaitos sudarymo planavimo procesas padeda nustatyti nepagrįstas išvadas ir jas atmesti. Pagrindinės mintys turi būti akivaizdžios, naudingos ir paremtos įrodymais. Šiame etape dėmesį reikia sutelkti į praktinių ir naudingų rekomendacijų formulavimą.

Tinkamai suplanuotas ir atliktas auditas sudaro pagrindą geros kokybės ataskaitai parengti ir atvirkščiai – mažai tikėtina, kad prastai atlikus auditą bus parengta geros kokybės ataskaita.

Veiklos audito ataskaita rengiama pagal nustatytą struktūrą, kad skaitytojas galėtų lengvai sekti pateiktus argumentus ir juos suprasti.

Veiklos audito ataskaitos struktūra:

- Titulinis lapas
- Turinys
- Pagrindiniai faktai
- Santrauka
- Įžanga
- Audito rezultatai
- Išvados ir rekomendacijos
- Priedai

Titulinis lapas. Nurodomas ataskaitos pavadinimas, data ir numeris, audito grupė, audito pradžios ir pabaigos datos, nuoroda į interneto puslapį, kuriame galima rasti audito ataskaitą.

Turinys. Nurodomos ataskaitos sudedamosios dalys. Rekomenduojama neišskirti daug skyrių, poskyrių ir smulkesnių poskyrių dalių. Turin**į** turėtų sudaryti ne daugiau nei 1 ar 2 lapai.

Pagrindiniai faktai. Pateikiama skaičiais išreikšta svarbiausia informacija apie audito sritį (objektą) ir audito rezultatus.

Santrauka. Viena svarbiausių ataskaitos struktūros dalių, kurioje glaustai ir aiškiai **nurodoma visa esminė ataskaitos informacija**: veiklos audito svarba, audito tikslas ir apimtis, pagrindiniai audito rezultatai ir rekomendacijos.

Įžanga. Glaustai pateikiama informacija apie audituojamą sritį, neatkartojant santraukoje pateiktos informacijos.

Audito rezultatai. Auditorius pateikia duomenis, reikšmingus faktus (audito įrodymus), kuriais pagrindžia savo vertinimus, išvadas ir rekomendacijas. Duomenys ir faktai pateikiami lyginant ir vertinant audituojamo subjekto (objekto) **esamą padėtį su siekiama**, kurią leidžia atspindėti **vertinimo kriterijai**. Įvertinamos nustatytų **faktų priežastys ir pasekmės**. Turi būti aiškus ir lengvai patikrinamas nustatyto audito objekto, tikslo, audito klausimų, vertinimo kriterijų, gautų audito įrodymų ir suformuluotų auditoriaus vertinimų, išvadų bei rekomendacijų ryšys; žr. 25 pav.

Audito objektas, tikslas, klausimai

↓

Vertinimo kriterijai – „kokia padėtis turi būti“

↓

Audito įrodymai (duomenys, faktai) – „kokia esama padėtis“

↓

Vertinimai – nustatytų faktų priežastys ir pasekmės

↓

Audito išvados ir rekomendacijos

25 pav. Veiklos audito proceso nuoseklumas ir elementų ryšys
Šaltinis: Veiklos audito vadovas (2025).

Šioje dalyje gali būti pateikiama ekspertų nuomonė ir per auditą nustatyti veiklos gerosios praktikos pavyzdžiai, kurie galėtų būti pritaikomi kitų subjektų veikloje.

Išvados ir rekomendacijos. Suformuluoti išvadas ir rekomendacijas – vienas svarbiausių darbų veiklos audito procese, nes kokybiškos išvados ir rekomendacijos yra pagrindas didinti audituojamo subjekto veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą. Išvadose apibendrinami svarbiausi audito rezultatai. Išvadų ir rekomendacijų patikimumas priklauso nuo audito rezultatų dalyje pateiktų įrodymų ir vertinimų. Turi būti aiškus ir lengvai patikrinamas ryšys; žr. 7 pav.

Priedai. Jeigu ataskaitos tekste pateiktiems faktams ar argumentams pagrįsti reikia papildomos informacijos, ji gali būti pateikta prieduose. Ataskaitos priedai – įvairaus turinio dokumentai, kurie turi aiškų ryšį su audito rezultatų dalimi ir ją papildo arba paaiškina. Priedai turi būti lengvai suprantami ataskaitos skaitytojui. Rekomenduojama prieduose teikti tik esminius duomenis, kaip antai santrumpos ir sąvokos; audito apimtis ir metodai ir kt.

Audito apimtis ir metodai. Šioje dalyje pateikiama pagrindinė informacija, kas ir kaip buvo audituota. Nurodomas audito objektas, tikslas, subjektas (-ai), vertinimo kriterijai,

audituojamas laikotarpis, taikytos audito procedūros, kurios gali apimti įvairius duomenų rinkimo ir vertinimo metodus, glaustai pateikiami pagrindiniai informacijos šaltiniai, audituojamų subjektų atrankos kriterijai. Šia informacija siekiama paaiškinti, kaip auditorius gavo konkrečius audito įrodymus ir kuo remiantis buvo suformuluotos audito išvados. Nurodomos per auditą taikytos metodikos (pavyzdžiui, skirtingos apklausos pagal skirtingas metodikas). Įvardijama, kokiais standartais remiantis buvo atliktas auditas. Šioje dalyje rekomenduojama pažymėti, kad vertinimo kriterijai buvo aptarti su audituojamu subjektu. Jeigu buvo pasitelkti ekspertai ar naudotas kitų auditorių darbas, tai taip pat turi būti pažymėta.

10.2. Išvadų ir rekomendacijų dalis veiklos audito ataskaitoje

Ši ataskaitos dalis skaitytoją domina labiausiai. Kokybiškos išvados ir rekomendacijos yra pagrindas didinti audituojamo subjekto veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą. Netinkamas išvadų ir rekomendacijų suformulavimas gali ne tik sumenkinti auditoriaus darbo rezultatus, bet ir sumažinti pasitikėjimą aukščiausiąja audito institucija.

Išvados turi būti:

- apibendrinančios ataskaitoje pateiktus vertinimus;
- formuluojamos nurodant priežasties ir pasekmės ryšius ir vengiant faktų perrašymo;
- aiškios, suprantamos ir konkrečios. Rekomenduojama vartoti skaičius, procentus ir proporcijas, o ne abstrakčias frazes, tokias kaip „dauguma“ arba „kai kurie“. Tai suteikia išvadai konkretumo ir rodo, kad audito ataskaita grindžiama audito rezultatais (Veiklos audito vadovas, 2022).

Rekomendacijos pagrindas – nustatytos problemos priežastis, t. y. tas trūkumas, kuris turi būti pašalintas (ištaisytas). Siekdamas parengti veiksmingas rekomendacijas, auditorius turi pagalvoti apie galimas rekomendacijas dar audito planavimo etape, o ne prikabinti jas kaip priedą rengdamas ataskaitos projektą.

Rekomendacijos turi būti:

- aiškios, suprantamos ir logiškos;
- skirtos konkrečiam adresatui. Jeigu veiklos trūkumo priežastis susijusi su audituojamo subjekto vidaus veikla ir jo priimamais sprendimais, rekomendacija teikiama audituojamam subjektui. Jeigu priežastis nesusijusi su audituojamo subjekto vidaus veikla, rekomendacija turi būti skirta pagal kompetenciją kitai institucijai;
- skirtos esminėms problemų priežastims pašalinti;
- naudingos, t. y. skirtos subjekto veiklai tobulinti (pavyzdžiui, įgyvendinus rekomendacijas, sumažės išlaidos, bus pasiekta geresnių veiklos rezultatų su tais pačiais

ištekliais, produktai (ar paslaugos) teiks daugiau naudos visuomenei, pagerės planavimas, valdymas, kontrolė ir pan.);

- nurodančios, ką rekomenduojama keisti, paliekant subjektui pasirinkimo teisę, kaip tai padaryti. Jeigu auditoriai turi pakankamai argumentų, kaip tai galima padaryti geriausiai, gali būti nurodoma ir rekomendacijos įgyvendinimo priemonė (-ės) ar būdas (-ai);
- suformuluotos taip, kad jas būtų galima įgyvendinti, o įgyvendinimą – fiksuoti.

Neretai audito ataskaitose suformuluotas rekomendacijas audituojami subjektai priima, tačiau jų rezultatai neduoda tokio poveikio, kokio tikėtasi. Nepakankamas rekomendacijų poveikis gali rodyti nerezultatyvų bendradarbiavimą su audituojamu subjektu siekiant užtikrinti rekomendacijų įgyvendinimo poveikį; siaurą požiūrį į sprendžiamą problemą ar kt. (Veiklos audito vadovas, 2025).

Rekomendacijos rengiamos, kai nustatoma veiklos ar kitų sričių trūkumų, kurie turi būti taisomi. Rekomendacijos teikiamos tam, kad būtų galima pašalinti esmines problemų priežastis, ir yra skirtos subjekto veiklai tobulinti (pavyzdžiui, įgyvendinus rekomendacijas, sumažės išlaidos, bus pasiekta geresnių veiklos rezultatų tais pačiais ištekliais, produktai (ar paslaugos) teiks daugiau naudos visuomenei, pagerės planavimas, valdymas, kontrolė ir pan.).

Per auditą pastebėjusi galimai nusikalstamos veikos (apgaulės, korupcijos ar kt.) ar teisės aktų pažeidimų, kurių vertinimas priskirtas kitų institucijų kompetencijai, požymių audito institucija informuoja už tą sritį atsakingas institucijas ir pareigūnus. Pagal auditoriaus parengtą darbo dokumentą rengiamas raštas institucijai, kurios kompetencijai klausimas priskirtas tirti.

Pažymėtina, jog tyrimo rezultatai ir atitinkamos rekomendacijos aptariamos su audituojamo subjekto pareigūnais. Šis procesas leidžia auditoriui sužinoti visus audituojamo subjekto argumentus, kad per galutinį derinimą neatsirastų naujų, galbūt lemiamų argumentų. Pateiktiems argumentams ieškoma kontrargumentų, įvertinami įvairūs požiūriai. Jeigu, įvertinus pastabas (ir gavus įrodymų), nusprendžiama į jas atsižvelgti, ataskaitos projektas tikslinamas. Visa tai leidžia parengti kokybiškesnę galutinę veiklos audito ataskaitą. Jeigu auditorius nesutinka su audituojamo subjekto pastabomis, t. y. mano, kad į pastabas atsižvelgti netikslinga, audito ataskaitoje gali būti pateikta audituojamo subjekto ir (ar) kitų minėtų institucijų atstovų nuomonė ir papildomi auditorių argumentai, paaiškinantys auditorių poziciją.

Rekomendacijų įgyvendinimo planas. Šioje dalyje pateikiamas audituojamo subjekto parengtas ir su juo aptartas rekomendacijų įgyvendinimo planas. Tais atvejais, kai dėl rekomendacijos priimtinumo ir jos vykdymo nepasiekiama bendro sutarimo su subjektu,

kuriam skiriama rekomendacija, rekomendacijų įgyvendinimo plane pateikiama subjekto nuomonė dėl rekomendacijos vykdymo.

Audito rekomendacijų įgyvendinimo plane turi būti nurodoma:

- laukiamas audito poveikis;
- pastebėjimai (pagrindinis audito rezultatas);
- rekomendacijos (pokyčiai, kurių siekiama) ir jų svarba;
- pokyčių vertinimo rodikliai ir jų reikšmės (pradinė ir siektina reikšmė);
- priemonės, reikalingos problemai išspręsti, ir jų terminai;
- pokyčio pasiekimo terminai;
- subjektas, kuriam pateikta rekomendacija[68].

Auditorius turi stebėti, kaip įgyvendinamos ankstesnių auditų rekomendacijos, o AAI privalo, jei įmanoma, įstatymų leidžiamajai institucijai pranešti, koks buvo išvadų ir visų susijusių korekcinių veiksmų poveikis (3000-asis TAAIS). Auditorius, atlikdamas veiksmus po audito, privalo sutelkti dėmesį į tai, ar audituotas subjektas tinkamai išsprendė problemas ir per protingą laiką pagerino dėl tokių problemų susiklosčiusią padėtį (3000-asis TAAIS).

Audito ataskaita raštu siunčiama audituojamam subjektui ir kitoms institucijoms, su kuriomis susiję suformuluoti pastebėjimai, išvados ir (ar) kurioms buvo pateiktos rekomendacijos. Ji taip pat raštu siunčiama audituojamo subjekto steigėjui, Lietuvos Respublikos Seimo Audito komitetui ir kitiems Seimo komitetams ir komisijoms pagal sritį, prireikus – ir kitiems subjektams.

AAI turi tinkamai pranešti apie savo veiksmų po audito rezultatus: pateikti grįžtamąjį ryšį įstatymų leidžiamajai institucijai, vykdomajai valdžiai, suinteresuotosioms šalims ir visuomenei. Patikima informacija apie rekomendacijų įgyvendinimo būklę, auditų ir susijusių korekcinių veiksmų atlikimo poveikis gali padėti parodyti AAI vertę ir naudą.

Taigi auditas užbaigiamas audito ataskaitos pateikimu suinteresuotosioms institucijoms ir visuomenei (jeigu medžiaga nėra įslaptinta).

10.3. Veiklos audito pridėtinės vertės generavimo aspektai

Atliekant veiklos auditą daugiausia dėmesio skiriama sritims, kuriose jis gali suteikti pridėtinės vertės piliečiams ir kurios turi didžiausią tobulėjimo potencialą, ir audituojamiems subjektams pateikiamos konstruktyvios rekomendacijos, kaip imtis tinkamų veiksmų veiklos rezultatams gerinti (300-asis TAAIS).

AAI atliekamas vyriausybės ir viešojo sektoriaus subjektų auditas daro teigiamą poveikį visuomenės pasitikėjimui, audito rezultatus apie viešųjų išteklių naudojimą skelbiant viešai.

---

68 Detalesni audito rekomendacijų įgyvendinimo plano reikalavimai ir plano pildymo pavyzdžiai pateikiami Valstybinio audito poveikio vertinimo metodikoje.

Toks informuotumas palaiko pageidaujamas vertybes ir sustiprina atskaitomybės mechanizmus, o tai savo ruožtu lemia geresnius sprendimus. Taip AAI skatina viešojo administravimo efektyvumą, atskaitomybę, veiksmingumą ir skaidrumą. Atskaitingumas, skaidrumas ir sąžiningumas yra neatskiriami stabilios demokratijos elementai.

Paprastai veiklos auditas teikia tokią naudą: viešųjų paslaugų teikimo švaistymo ir neefektyvumo nustatymas; galimybės maksimaliai padidinti investicijų į viešąsias paslaugas grąžą; nauda rizikos politikos tikslų pasiekimui ir kitais piliečiams rūpimais socialiniais ir ekonominiais klausimais. AAI veiklos audito vertės ir naudos kūrimo aspektai apibendrinti 17 lentelėje.

17 lentelė. Veiklos audito pridėtinės vertės generavimo aspektai

Veiklos audito veikla, sukurianti pridėtinę vertę	**Svarbūs 12-ojo INTOSAI-P principai**	**Kaip AAI galėtų atlikti šią veiklą?**
Sąžiningumas Teikti nepriklausomą vyriausybės veiklos vertinimą	2 – atlikti auditus, siekiant užtikrinti, kad vyriausybės ir viešojo sektoriaus subjektai būtų atskaitingi už savo viešųjų išteklių valdymą ir naudojimą.	Nagrinėjimas, ar vyriausybės finansinė intervencija, pvz., į kelių priežiūros ir plėtros programą, paskatino spartesnę kelių infrastruktūros modernizaciją, o kitu atveju to nebūtų įvykę.
Atskaitomybė Padėti vykdomajai valdžiai atsiskaityti už savo veiklos rezultatus	2 – atlikti auditus, siekiant užtikrinti, kad vyriausybės ir viešojo sektoriaus subjektai būtų atskaitingi už savo viešųjų išteklių valdymą ir naudojimą.	Vertinimas, ar vyriausybė derasi dėl gero sandorio pirkdama medicinos įrangą ir pan.
Skaidrumas Skelbdama naują informaciją, AAI gali nušviesti, kaip naudojami viešieji ištekliai.	4 – teikti audito rezultatų ataskaitas ir taip sudaryti galimybę visuomenei reikalauti, kad vyriausybės ir viešojo sektoriaus subjektai būtų atskaitingi už veiklos rezultatus.	Regioninių veiklos duomenų, kurie buvo prieinami tik viduje, skelbimas.
Naujos įžvalgos Taikyti analitinius metodus, kurių vyriausybė dar nenaudojo.	7 – būti patikimu nepriklausomų ir objektyvių įžvalgų bei rekomendacijų šaltiniu, siekiant paremti naudingus pokyčius viešajame sektoriuje.	Daugialypės regresinės analizės naudojimas siekiant nustatyti, kurie veiksniai turi statistiškai reikšmingą poveikį darbuotojų veiklos rezultatams. Analizė ir pasidalijimas perspektyviomis praktikomis galėtų pagerinti darbuotojų įsitraukimą ir veiklos rezultatus.

Geriausios praktikos sklaida šalyje ir užsienyje Siūlyti įžvalgas, pagrįstas panašios veiklos audito kituose departamentuose patirtimi. AAI gali analizuoti savo individualias audito ataskaitas, kad nustatytų temas, bendrus pastebėjimus, tendencijas, pagrindines priežastis ir audito rekomendacijas, ir aptarti jas su pagrindinėmis suinteresuotosiomis šalimis. AAI taip pat gali pasinaudoti savo dalyvavimu tarptautinėje viešojo sektoriaus audito profesijoje, kad pasimokytų iš kitų šalių patirties.	7 – būti patikimu nepriklausomų ir objektyvių įžvalgų bei rekomendacijų šaltiniu, siekiant paremti naudingus pokyčius viešajame sektoriuje	Lyginant, kaip skirtingos šalys valdo tą pačią veiklą. Sveikatos priežiūra Lietuvoje, Jungtinėje Karalystėje: palyginimas
Praktinių rekomendacijų teikimas Į veiklos audito ataskaitas įtraukti rekomendacijas, kurios leistų audituojamam subjektui pagerinti savo veiklą.	3 – sudaryti sąlygas už viešojo sektoriaus valdymą atsakingiems asmenims vykdyti savo pareigas reaguojant į audito išvadas ir rekomendacijas bei imantis tinkamų koreguojamųjų veiksmų.	Įvertinti pagrindines prastų rezultatų priežastis ir, remiantis šiais įrodymais, pateikti rekomendacijas, kaip pagerinti rezultatus.
Sudėtingumo paaiškinimas Pateikti lengvai suprantamą sudėtingų temų santrauką.	4 – teikti audito rezultatų ataskaitas ir taip sudaryti visuomenei galimybę reikalauti, kad vyriausybės ir viešojo sektoriaus subjektai būtų atskaitingi už veiklos rezultatus.	Veiklos audito publikacijų rengimas paprastai ir aiškiai, vartojant kalbą, kurią supranta visi numatyti vartotojai.

Šaltinis: parengta pagal 12-asis INTOSAI-P (2019).

Lentelėje atspindėti veiklos audito pridėtinės vertės generavimo aspektai yra svarbūs ir svarstytini auditoriui pasirenkant tyrimo metodus, analizės būdus ir komunikacijos strategijas ir gali padidinti auditoriaus darbo poveikį.

SANTRAUKA

- Viešai skelbiamos išorės veiklos audito ataskaitos leidžia gauti pageidaujamo lygio patikinimą dėl organizacijų veiklos, t. y.: 1) daro organizacijų veiklą ir įvykius, kurie yra svarbūs vadovams, politikams, plačiajai visuomenei, matomą; 2) padeda atskirti pagal įstatymus leidžiamą veiklą nuo neteisėtos veiklos. Demokratinėje valstybėje svarbu turėti mechanizmus, padedančius stiprinti organizacijų atsakingumą ir atskaitingumą. Reikalavimas, kad organizacijų veikla būtų teisėta, grindžiama įstatymais, atitiktų vyriausybės politiką ir

taisykles, yra teisinės valstybės pagrindas. Todėl tinkamas audito funkcijos įgyvendinimas yra svarbus valstybės valdymo priežiūros įrankis. Viešai skelbiamos veiklos audito ataskaitos prisideda prie atskaitingumo ir skaidrumo, kaip fundamentalių kiekvienos valstybės demokratinių vertybių, būtinų siekiant užtikrinti tinkamą viešųjų lėšų valdymą piliečių ir mokesčių mokėtojų vardu, įgyvendinimo.

Klausimai savirefleksijai

1. Kokie yra veiklos audito ataskaitos uždaviniai?
2. Kokie yra geros veiklos audito ataskaitos bruožai?
3. Kokia yra standartinė veiklos audito ataskaitos struktūra?
4. Kaip apibūdintumėte pagrindines veiklos audito ataskaitos dalis?
5. Kokią reikšmę veiklos audito ataskaitoje turi teksto stilius, grafinė informacija?
6. Kokios grafinės priemonės naudojamos veiklos audito ataskaitoje?
7. Kuo reikšminga išvadų ir rekomendacijų dalis veiklos audito ataskaitoje?
8. Kokios turi būti geros veiklos audito rekomendacijos?

10 skyriaus literatūra

1. INTOSAI (2019). 12-asis INTOSAI-P. AAI vertė ir nauda – poveikis piliečių gerovei. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/12-asis_INTOSAI-P.pdf.
2. INTOSAI (2019). 300-asis TAAIS. Veiklos audito principai. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/300-asis_TAAIS.pdf.
3. INTOSAI (2019). 3000-asis TAAIS. Veiklos audito standartas. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/3000-asis_TAAIS.pdf.
4. Valstybės kontrolė (2025). Veiklos audito vadovas. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/Teisine_informacija/Veiklos_audito_vadovas_2025_01_27.pdf.

11. REKOMENDACIJŲ ĮGYVENDINIMO STEBĖSENA. KOKYBĖS VALDYMO SISTEMA

11.1. Veiklos audito rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsena

Rekomendacijų įgyvendinimas yra vienas iš svarbiausių veiklos audito tikslų. Jei pateiktos rekomendacijos nebus įgyvendintos, pastangos bus bevertės. *Rekomendacija* – tai veiklos audito rezultatų pagrindu suformuluoti siūlymai, skirti audito metu nustatytoms problemoms išspręsti, siekiant audituojamo subjekto veiklos gerinimo ir naudos visuomenei didinimo (Valstybės kontrolė (2019). Stebėsenos etape nustatomas ir dokumentuojamas audito poveikis ir pažanga įgyvendinant audito rekomendacijas. Šie procesai yra labai svarbūs

norint užtikrinti grįžtamąjį ryšį AAĮ ir įstatymų leidžiamosioms institucijoms.

Kaip nurodoma tarptautiniuose audito standartuose, *[a]uditorius privalo stebėti (kai tinkama), kaip įgyvendinamos ankstesnių auditų rekomendacijos, o AAI privalo, jei įmanoma, pranešti įstatymų leidžiamajai institucijai, koks buvo išvadų ir visų susijusių korekcinių veiksmų poveikis. <...> Auditorius, atlikdamas veiksmus po audito, privalo sutelkti dėmesį į tai, ar audituotas subjektas tinkamai išsprendė problemas ir per protingą laiką pagerino dėl tokių problemų susiklosčiusią padėtį* (3000-asis TAAIS).

Rekomendacijų įgyvendinimo stebėsenos tikslas – stiprinti audito poveikį, kad rekomendacijų įgyvendinimas prisidėtų prie valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemos bei viešojo valdymo gerinimo ir kitų rekomendacijomis siekiamų **pokyčių** audituotose srityse.

Pokytis – rekomendacijų įgyvendinimu paskatintas kokybinis ar kiekybinis situacijos pasikeitimas audituotoje srityje. *Pokyčių vertinimo rodikliai* – kokybiniai ir kiekybiniai rodikliai, pagal kuriuos vertinami rekomendacijų įgyvendinimo paskatinti pokyčiai audituotoje srityje. *Kokybiniai rodikliai* – aprašomojo pobūdžio informacija, kuri atskleidžia pokyčių turinį, svarbą, kontekstą. *Kiekybiniai rodikliai* nurodo kiekį, kuris gali būti išreiškiamas skaičiumi, santykiu, indeksu, dalimi ir pan. Rekomendacija laikoma įgyvendinta tada, kai pašalinamos per auditą nustatytos problemos ir pasiekiamas rekomendacijų įgyvendinimo plane suplanuotas pokytis audituotoje srityje.

Atsižvelgiant į rekomendacijų įgyvendinimu siekiamų pokyčių svarbą audituojamai sričiai, **rekomendacijos** grupuojamos į **didelės, vidutinės ir mažesnės svarbos**. Rekomendacijos svarba nustatoma įvertinus siekiamo pokyčio poveikio valstybės politikos tikslų ir rodiklių nustatymui ir įgyvendinimui, viešajam valdymui, visuomenei, audituojamojo subjekto veiklos gerinimui ir pan. mastą.

Rekomendacijų įgyvendinimo stebėsena apima šiuos etapus:

- rekomendacijų priemonių įgyvendinimo stebėseną ir įvertinimą;
- rekomendacijomis siekiamų pokyčių stebėseną;
- rekomendacijų įgyvendinimo (įvykusių pokyčių) įvertinimą.

Rekomendacijų įgyvendinimui įvertinti Valstybės kontrolė gali atlikti rekomendacijų įgyvendinimo auditus (Stebėsenos tvarkos aprašas, 2019).

Valstybinio audito rekomendacijų įgyvendinimo stebėsena didina aukščiausiosios audito institucijos veiklos veiksmingumą, stiprina valstybinio audito poveikį ir atskaitingumą visuomenei už vykdomos veiklos rezultatus.

Audituojamos organizacijos turi pateikti savo pastabas apie AAI rekomendacijas per laikotarpį, nustatytą įstatyme arba numatytą AAI, ir nurodyti priemones, kurių buvo imtasi atsižvelgiant į audito rekomendacijas (Limos deklaracija, 1977).

Kiekvieno veiklos audito tikslas yra daryti įtaką reikšmingiems ir teigiamiems

audituojamo subjekto veiklos pokyčiams. Veiklos audito ataskaitų ir audito rekomendacijų įgyvendinimo poveikio įvertinimas traktuojamas kaip auditą atlikusios institucijos atskaitomybės ciklo dalis (EAR, 2023). Veiklos auditas svarbus tuo, kad jo rezultatai leidžia ne tik įvardyti aiškias audito subjekto veiklos problemas, parodyti sisteminius nagrinėjamos viešojo sektoriaus srities veiklos trūkumus, bet ir pateikti rekomendacijas, nurodant galimus šių problemų sprendimo būdus ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo kryptimis. Lygis, kuriuo, įgyvendinus audito rekomendacijas, pasikeitė viešojo sektoriaus ar atskiro viešojo sektoriaus subjekto veikla, ir yra veiklos audito poveikis. Didžiausias siekis – kad veiklos auditas taptų viešojo sektoriaus atskaitingumo didinimo, efektyvaus valstybės turto ir lėšų naudojimo pagrindu.

Audito poveikio vertinimas prasideda vykdant rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną. Ji baigiama patvirtinus audito rekomendacijų įgyvendinimo ir audito poveikio vertinimo ataskaitą valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka (Veiklos audito vadovas, 2025).

Rekomendacijų įgyvendinimo stebėsena apima rekomendacijų priemonių (audituojamo subjekto suplanuoti veiksmai rekomendacijai įgyvendinti) įgyvendinimo stebėseną ir rezultatų įvertinimą; rekomendacijomis siekiamų pokyčių stebėseną; rekomendacijų įgyvendinimo (įvykusių pokyčių) įvertinimą ir stebėsenos užbaigimą. Audituotų subjektų asmenys, atsakingi už informavimą apie rekomendacijų įgyvendinimo būklę, nurodomi rekomendacijų įgyvendinimo plane. Rekomendacijų įgyvendinimo stebėsenai užtikrinti Valstybės kontrolė skiria atsakingus asmenis, koordinuojančius rekomendacijų įgyvendinimo priežiūrą ir atliekančius stebėseną (Valstybinio audito rekomendacijų, priemonių joms įgyvendinti ir rodiklių pokyčiams pasiekti atmintinė, 2019).

Įvykę pokyčiai vertinami palyginant pokyčiams vertinti pasirinktų rodiklių reikšmes, nustatytas per auditą ir po audito (vertinant pokytį). Tam būtinos bent dvi pokyčių vertinimui pasirinktų rodiklių reikšmės (*pradinė reikšmė* ir *siekiama reikšmė*).

Valstybės kontrolė du kartus per metus – iki einamųjų metų pavasario ir rudens sesijų pradžios – teikia Seimui rekomendacijų įgyvendinimo ataskaitas. Siekiant informuoti visuomenę apie rekomendacijų įgyvendinimą, ataskaitos skelbiamos Valstybės kontrolės interneto svetainėje www.valstybeskontrole.lt.

11.2. Audito kokybės valdymo sistema

Kokybės kontrolė – tai aukščiausiosios audito institucijos nustatyta politikos ir procedūrų sistema, skirta užtikrinti, kad audito ataskaitos būtų tinkamos, subalansuotos, teisingos, turėtų pridėtinę vertę ir atitiktų tarptautinius aukščiausiųjų audito institucijų standartus. Kokybės kontrolė turėtų būti vykdoma visais audito proceso etapais: planavimo, vykdymo, ataskaitų teikimo ir tolesnių veiksmų. Tokią politiką ir procedūras turėtų nustatyti

institucijos vadovas, kuris yra atsakingas už kokybės kontrolės sistemą (140-asis TAAIS).

Kokybės valdymo sistema apima tvarkos ir procedūrų aprašus, sukurtus tam, kad aukščiausioji audito institucija galėtų būti tikra, jog ji ir jos personalas laikosi profesinių standartų ir taikytinų įstatymų bei kitų teisės aktų reikalavimų. Šios sistemos tikslas – užtikrinti, kad visi atliekami auditai išlaikytų aukštą kokybės lygį. Kokybės valdymo procedūros taikomos tokiose srityse, kaip vadovavimas audito procesui, jo priežiūra ir peržiūra, konsultacijų poreikis, siekiant priimti sprendimus sudėtingais ar diskusiniais klausimais.

Tam, kad kokybės kontrolės sistema būtų veiksminga, ji turi tapti AAI strategijos, kultūros, politikos ir procedūrų, dalimi (140-asis TAAIS). Kokybės kontrolės procedūros turėtų apimti tokius klausimus kaip audito proceso kryptis, peržiūra ir priežiūra bei būtinybė konsultuotis, siekiant priimti sprendimus dėl sudėtingų ar abejotinų klausimų (100-ojo TAAIS 38 punktas).

Kokybės užtikrinimas reiškia stebėsenos proceso, kurio paskirtis – užtikrinti, kad aukščiausioji audito institucija turėtų pagrįstą garantiją, kad kokybės kontrolės sistemai taikomos politikos ir procedūros yra tinkamos, adekvačios ir veiksmingos praktikoje, nustatymą (140-ojo TAAIS 6 skyrius).

Kokybės užtikrinimo tikslas – atlikti peržiūrą, įsitikinti, ar auditas buvo atliktas laikantis TAAIS. Kokybės kontrolės sistemos veikimą reikia stebėti reguliariai vertinant audito darbą ir ataskaitas. Tai svarbu norint nustatyti, ar sistema yra tinkamai sukurta ir veiksmingai veikia, ar laikomasi politikos ir procedūrų. Šis stebėjimas gali būti atliekamas tiek per vidaus, tiek per išorės peržiūras. Stebėjimas, pavyzdžiui, periodiniai tarpusavio vertinimai ar kiti vertinimo veiksmai, padeda užtikrinti, kad atliktas darbas ir parengtos ataskaitos atitiktų standartus ir būtų aukštos kokybės.

Prieš išleidžiant ataskaitą atliekamos peržiūros, procedūros ir patikrinimai yra aukščiausiosios audito institucijos kokybės kontrolės sistemos dalis, skirta aukštai ataskaitų kokybei užtikrinti.

Kaip nurodoma 100-ojo TAAIS 35 punkte, aukščiausiosios audito institucijos turi parengti ir palaikyti tinkamas etikos ir kokybės kontrolės procedūras.

Pagrindiniai kokybiško veiklos audito principai (100-jo TAAIS 36–43 punktai):

- kokybės kontrolė;
- nepriklausomumas ir etika;
- profesinis vertinimas ir skepticizmas;
- audito komandos kompetencija;
- reikšmingumas;
- audito dokumentavimas ir audito priežiūra;
- audito rizika ir užtikrinimas;

- bendravimas su audituojamomis įmonėmis, išorės suinteresuotosiomis šalimis, žiniasklaida ir visuomene.

Nepriklausomumo ir etikos reikalavimų laikymasis yra būtina sąlyga atliekant veiklos auditą. Nepriklausomumas reiškia, kad nėra aplinkybių ar įtakos, kurios galėtų pakenkti ar būti vertinamos kaip galinčios pakenkti profesiniam sprendimui, kad veikiama nešališkai ir objektyviai.

Auditorius turi išlaikyti nepriklausomumą, pvz., nedalyvauti audituose, kuriuose turi finansinių ar asmeninių interesų; nepriimti dovanų, kyšių ar kitų mokėjimų, kurie galėtų sukelti šališkumo ar palaikymo įspūdį; atsisakyti dalyvauti audituose, kurių rezultatais yra suinteresuoti jo šeimos nariai ar draugai; vengti dalyvauti išorės veikloje, kuri galėtų būti vertinama kaip daranti nepagrįstą įtaką audito rezultatams; vengti pernelyg artimų santykių su audituojamu subjektu ir jo vadovybe, dėl kurių galėtų atsirasti šališkumas (šaltinis: INTOSAI IDI (2023)).

Etika – tai asmens moraliniai principai, apimantys sąžiningumą, profesinę kompetenciją ir deramą rūpestingumą, profesinį elgesį ir konfidencialumą.

Pagrindiniai principai, apibrėžti 130-ajame TAAIS:

- Sąžiningumas: veikti sąžiningai, patikimai, geranoriškai ir visuomenės interesų labui.
- Kompetencija: įgyti ir išlaikyti žinias ir įgūdžius, reikalingus pareigoms eiti, ir veikti laikantis taikomų standartų bei deramo rūpestingumo.
- Profesionalus elgesys: laikytis taikomų įstatymų, reglamentų bei konvencijų ir vengti bet kokio elgesio, kuris gali pakenkti profesijos reputacijai.
- Konfidencialumas ir skaidrumas: tinkamai saugoti informaciją, suderinant tai su skaidrumo ir atskaitingumo poreikiu.

Profesinis vertinimas ir skepticizmas. Šio principo taikymas yra labai svarbus siekiant užtikrinti veiksmingą veiklos auditą. Pagal 3000-ojo TAAIS 68 punktą *[a]uditorius privalo vadovautis profesiniu [vertinimu], laikytis skepticizmo principo ir apsvarstyti klausimus iš skirtingų pozicijų, išlikti atviras ir objektyvus įvairių požiūrių bei argumentų atžvilgiu*.

Profesinis vertinimas – tai žinių, įgūdžių ir patirties taikymas, remiantis standartais, įstatymais ir etikos principais, siekiant suformuoti nuomonę ar priimti sprendimą tam tikru klausimu.

Profesinis skepticizmas reiškia budrų ir kritišką požiūrį vertinant per auditą gautų audito įrodymų pakankamumą ir tinkamumą. Aukščiausiosios audito institucijos turi turėti politiką ir procedūras, kuriomis vadovaudamiesi auditoriai nuosekliai taikytų profesinę nuomonę ir profesinį skepticizmą.

Audito komandos kompetencija. Aukščiausioji audito institucija turi užtikrinti, kad

audito komanda turėtų auditui atlikti reikalingą profesinę kompetenciją. Audito kokybė priklauso nuo audito komandos įgūdžių, gebėjimų ir žinių. Veiklos auditas yra komandinis darbas, todėl siektina, kad komandos nariai turėtų įvairių įgūdžių, gebėjimų ir žinių ir galėtų profesionaliai atlikti auditą.

Reikšmingumas gali būti apibrėžiamas kaip santykinė dalyko reikšmė (arba svarba) tomis aplinkybėmis, kuriomis jis nagrinėjamas (3000-ojo TAAIS 84 punktas). Svarbu, kad auditorius vertintų reikšmingumą visuose audito proceso etapuose, įskaitant finansinius, socialinius ir politinius srities aspektus, siekiant sukurti kiek įmanoma didesnę pridėtinę vertę (3000-ojo TAAIS 83 punktas). Reikšmingumas, be piniginės vertės, apima socialinę ir politinę reikšmę, atitiktį, skaidrumą, valdymą ir atskaitomybę. Reikšmingumas yra svarbus rengiant audito klausimus ir kriterijus, renkant ir vertinant su auditu susijusius įrodymus, formuluojant audito išvadas ir rekomendacijas. Pavyzdžiui, įprastai ne visa audituojamų įstaigų veikla yra reikšminga atliekamam auditui, todėl reikia sutelkti pastangas į reikšmingą temą ir audito objektą.

Kiti kokybiško veiklos audito principai aptarti ankstesniuose skyriuose.

Kiekvienas veiklos auditas turi būti kokybiškas, atitinkantis nustatytus reikalavimus ir standartus. Audito standartai laikytini audito rezultatų kokybės vertinimo kriterijais. Audito institucija turėtų įdiegti kokybės užtikrinimo sistemas ir procedūras. Jos turi būti tokios, kad užtikrintų kiekvieno audito atlikimą pagal taikomus standartus ir principus. Aukščiausiojoje audito institucijoje turėtų būti suformuota tokia veiklos politika ir procedūros, kad būtų galima:

- įdarbinti tinkamos kvalifikacijos darbuotojus;
- sudaryti sąlygas darbuotojams tobulėti, kad jie galėtų efektyviai atlikti savo pareigas, taip pat nustatyti auditorių ir kitų darbuotojų pareigų kėlimo sąlygas;
- parengti audito vadovus ir kitą metodinę medžiagą;
- skatinti darbuotojus kaupti įgūdžius, patirtį ir nustatyti, kokiose srityse neužtenka kvalifikacijos;
- audito užduotims atlikti skirti reikiamą skaičių specialistų ir pagal kvalifikaciją tinkamai paskirstyti jiems audito užduotis;
- laikytis tinkamos planavimo ir priežiūros politikos, kad profesionaliai, atidžiai ir apdairiai būtų siekiama užsibrėžtų tikslų.

Dėl atliekamų auditų formų ir struktūros įvairovės ir dėl įvairių atliekamų audito rūšių nėra vieno išsamių procedūrų rinkinio, tinkamo konkretaus audito kokybei užtikrinti visais aspektais. Galutinę audito kokybę daugiausia lemia audito institucijos ar jos padalinių bei auditorių kiekviename audito etape priimti sprendimai ir atlikti veiksmai.

Kiekvienas audite dalyvaujantis darbuotojas turi aiškiai žinoti ir suprasti savo atsakomybę.

Kokybės valdymo procesai turi būti atliekami pagal nustatytus reikalavimus ir dokumentuojami (EAR, 2023).

Auditoriai turėtų atlikti auditą laikydamiesi profesinių kokybės kontrolės standartų. (100-asis TAAIS ir 140-asis TAAIS). AAI atliekamo darbo kokybė daro įtaką jų reputacijai ir patikimumui, o galiausiai – jų gebėjimui vykdyti savo įgaliojimus (140-asis TAAIS).

11.3. Audito kokybės valdymo sistemos pagrindiniai elementai

AAI privalo užtikrinti, kad auditą atliekančių asmenų darbas būtų tinkamai prižiūrimas visuose lygmenyse ir audito etapuose (3000-asis TAAIS). Audito kokybės valdymo sistemos pagrindiniai elementai yra audito priežiūra ir peržiūra, žr. 25 pav.



25 pav. Veiklos audito priežiūra ir peržiūra
Šaltinis: parengta pagal Valstybės kontrolės veiklos audito vadovas (2022).

Audito priežiūra apima vadovavimą auditą atliekant paskirtiems auditoriams. Priežiūrą atliekantys asmenys turėtų būti kompetentingi, turėti audito metodikos, planavimo ir stebėsenos, projektų valdymo žinių, strategiškai mąstyti, būti įžvalgūs ir gebėti spręsti problemas. Teikiamos priežiūros lygis gali skirtis priklausomai nuo auditorių įgūdžių, patirties ir audito srities sudėtingumo.

Priežiūros tikslas yra užtikrinti, kad valstybinis auditas būtų atliekamas kokybiškai.

Auditorių darbas visuose audito etapuose turi būti tinkamai prižiūrimas. Tinkama priežiūra leidžia pasiekti aukštą rezultatų kokybę, todėl ji būtina visais atvejais, neatsižvelgiant į auditorių kompetenciją.

Priežiūra turi garantuoti, kad:

- būtų užtikrinta išankstinio tyrimo ataskaitos ir audito plano kokybė;
- audito grupės nariai gerai suprastų audito planą ir atlikdami auditą laikytųsi jame numatytų užduočių, terminų ir kt.;
- darbo dokumentuose būtų pakankamai įrodymų vertinimams, išvadoms ir rekomendacijoms pagrįsti ir būtų užtikrinta audito ataskaitos kokybė;
- auditoriai pasiektų numatytą audito tikslą pagal suplanuotą apimtį;
- auditas būtų atliekamas pagal profesinius standartus, Veiklos audito vadovą, kitas valstybės kontrolieriaus patvirtintas taisykles.

Audito priežiūrą atlieka audito grupės vadovas ir už audito atlikimą atsakingo audito

departamento vadovas. Priežiūra visada būtina, ji yra audito kokybės valdymo dalis (užtikrina siekiamą audito kokybę).

Vidinė peržiūra. Vidinės peržiūros tikslas – įvertinti atliekamo veiklos audito kokybę, siekiant atskleisti galimus nukrypimus nuo patvirtinto audito plano ir pašalinti nustatytus trūkumus.

Vidinė peržiūra atliekama peržiūrint visus darbo dokumentus (visuose audito etapuose), išankstinio tyrimo ir audito plano projektus, audito ataskaitos projektą. Auditorių atliekamą darbą turi *peržiūrėti audito grupės vadovas*, o jo darbą – *audito departamento vadovas*. Audito departamento vadovas savo nuožiūra gali peržiūrėti auditorių atliekamą darbą.

Vidinės peržiūros tikslas – įvertinti audito išvadų pagrįstumą. Labai svarbi yra išankstinio tyrimo kokybės peržiūra (1/3 viso audito laiko; audito problema ir argumentai, audito klausimai, audito objektas, audito kriterijai, audito atlikimas, duomenų šaltiniai, duomenų rinkimo ir vertinimo metodai, audito rizikos, reikalinga papildoma parama).

Detalioji peržiūra. Už ją atsakingas audito grupės vadovas. Įrašai dokumentuose patvirtina, kad audito peržiūra buvo atlikta prieš audito ataskaitos pasirašymą.

Bendroji peržiūra. Ją organizuoja audito departamento direktorius ar jo pavaduotojas, atsakingas už audito kokybės užtikrinimą. Direktorius savo nuožiūra sprendžia, kiek darbo dokumentų peržiūrėti. Direktorius turi užtikrinti, kad visi reikšmingi peržiūros pastebėjimai būtų išanalizuoti prieš audito ataskaitos pasirašymą.

Išorinė peržiūra. Jos tikslas – įvertinti atliekamo ar atlikto veiklos audito kokybę, nustatyti audito metodikos tobulinimo ir auditorių mokymo sritis, gerosios audito praktikos pavyzdžius, pateikti institucijos vadovybei patikimą informaciją apie audito kokybę.

Išorinę peržiūrą atlieka veiklos audito valdymo departamentas, finansinio audito valdymo departamentas. Parengiama metinė išorinės peržiūros ataskaita.

SANTRAUKA

- Išanalizuokime išorinių peržiūrų pavyzdžius.

Nustatyti **trūkumai:**

- Netinkamai suformuluotas arba nepatikslintas audito tikslas. Pagal suplanuotus audito klausimus, kriterijus ir surinktus įrodymus, audito tikslas turėjo būti patikslintas, pasirinkta problemas atitinkanti siauresnė efektyvumo vertinimo apimtis ir numatytas teisėtumo vertinimo aspektas.
- Audito planavimo etape pasirinktos audituoti problemos nebuvo pagrįstos esminiais faktais ir (ar) pavyzdžiais arba pagrįstos vienas kitam prieštaraujančiais teiginiais.
- Nustatyta trūkumų pasirenkant ir formuluojant audito kriterijus.

- Ne visais atvejais identifikuotos nustatytų problemų priežastys. Nesant nustatytų problemos priežasčių, negalima pagrįstai patvirtinti, kad audito ataskaitoje pateiktos rekomendacijos padeda šalinti esmines tokių problemų priežastis.

Nustatyta **geroji audito praktika:**

- Išsamiai ir argumentuotai atliktas audito rizikos vertinimas.
- Audito plane pateikta informacija apie atliekant išankstinį tyrimą surinktus pakankamus tinkamus audito įrodymus, su kuriais tolesniuose audito etapuose nebeplanuojama atlikti papildomų audito procedūrų.
- Audito ataskaitos rekomendacijų įgyvendinimo plane pateikti pokyčių vertinimo rodikliai ir jų reikšmės.

Klausimai savirefleksijai

1. Kokia yra stebėjimo atlikus auditą esmė?
2. Kuo veiklos audito procesui gali būti naudinga veiklos audito rekomendacijų įgyvendinimo kontrolė?
3. Kokie yra galimi rekomendacijų įgyvendinimo stebėsenos etapai?
4. Kokia yra audito kokybės valdymo sistemos esmė?
5. Kokie etapai sudaro kokybės valdymo sistemą?
6. Kokia yra veiklos auditų priežiūros esmė?
7. Kokia yra veiklos auditų peržiūros esmė?
8. Kokie gali būti veiklos audito peržiūros būdai?
9. Kokie yra pagrindiniai audito peržiūros informacijos šaltiniai?

11 skyriaus literatūra

1. INTOSAI (2019). 300-asis TAAIS. Veiklos audito principai. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/300-asis_TAAIS.pdf.
2. INTOSAI (2019). 3000-asis TAAIS. Veiklos audito standartas. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/3000-asis_TAAIS.pdf.
3. INTOSAI (2019). 140-asis TAAIS. AAI kokybės kontrolė. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/140-asis_TAAIS.pdf.
4. INTOSAI (2019). 100-asis TAAIS. Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/100-asis_TAAIS.pdf.
5. INTOSAI IDI (2023). Performance Audit ISSAI Implementation Handbook. https://idi.no/wp-content/uploads/resource_files/pa-hb-v1-2023-english-new.pdf.
6. Valstybės kontrolė (2025). Veiklos audito vadovas. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/Teisine_informacija/Veiklos_audito_vadovas_2025_01_27.pdf.

7. Valstybės kontrolė (2022). Veiklos audito vadovas. https://www.valstybeskontrole.lt/TVS/Content/Teisine_informacija/2022-02-10_Veiklos_audito_vadovas.pdf.
8. Valstybės kontrolė (2019). Valstybinio audito rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsenos tvarkos aprašas. https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/43250ac0225f11eabe008ea93139d588/asr.

12. VIEŠOJO SEKTORIAUS VEIKLOS AUDITO MODELIS

12.1. Viešojo sektoriaus veiklos audito modelio sudarymo prielaidos

Viešojo sektoriaus reformos[69] lėmė ir veiklos audito vystymosi pokyčius – išsiplėtė jo funkcijų spektras ir taikymo sritys. Nauji iššūkiai lėmė veiklos audito vertinimo kriterijų pasirinkimo, metodų taikymo ir kt. pokyčius. Taigi viešajame sektoriuje įgyvendinamos reformos suponavo naują AAI audito politikos paradigmą[70], pagal kurią didžiausias dėmesys skiriamas veiklos rezultatams (ne indėliams, kaip iki tol). Akivaizdu, kad ir politikai, ir audito teoretikai bei praktikai vis dažniau pabrėžia veiklos auditorių teikiamų paslaugų (tyrimų, vertinimų, išvadų, rekomendacijų) *sukuriamą vertę*: tai, kad veiklos auditas, veiklos efektyvumo tyrimai padeda kurti vertę ir įstatymų leidėjams, ir tikrinamoms įstaigoms. Sukurtoji vertė yra:

- nepriklausoma informacija, nusakanti, kiek vyriausybės, jos departamentų ir kt. įstaigų, naudojančių valstybės skirtus išteklius, veikla yra efektyvi;
- duomenų rinkimas ir analizė, didinanti žinias ir tam tikrų klausimų supratimą;
- lėšų taupymo, pasiekiamo gerinant ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą, lygio nustatymas;
- naujas supratimas apie tai, kaip audituojama įstaiga tvarko savo išteklius, vykdo programas ir siekia tikslų, įskaitant ir tai, kokiais būdais galima nustatyti tobulintinas sritis ir kuo mažesnėmis sąnaudomis įgyvendinti patobulinimus.

Visa tai atspindi veiklos audito tikslą, t. y. siekį ne tik įvertinti audituojamo subjekto viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais, bet ir atskleisti veiklos tobulinimo galimybes. Todėl labai svarbi tinkama audito objektų atranka ir tai, kad atliktas veiklos auditas sukurtų kuo didesnę pridėtinę vertę visuomenei ir audituojamam subjektui, t. y. kad remiantis numatomais audito rezultatais (išvadomis ir rekomendacijomis) būtų priimti svarbūs sprendimai. Galima audito pridėtinė vertė priklauso ir nuo auditoriui būtinos veiklos srityje atliktų kitų auditų ir tyrimų – kuo mažiau atlikta tos veiklos

69 Pirmuose skyriuose aprašytos viešojo valdymo reformos bei jų turinys yra tarpusavyje konfliktuojančių ir konkuruojančių vertybių, nuomonių, požiūrių, kas yra „geras viešasis valdymas“, rezultatas.

70 Paradigma suprantama kaip vadybos moksle vyraujanti fundamentali teorija, pažiūrų sistema, tyrimų metodologija.

srities ar temos auditų ir tyrimų, tuo didesnė gali būti audito pridėtinė vertė (VK veiklos audito vadovas, 2022).

Kitas veiklos audito organizavimo aspektas – jo įgaliojimų klausimas. Kaip teigiama Limos deklaracijoje[71], *[v]eiklos auditas apima ne tik specifines finansines operacijas, bet ir visą valdymo veiklą, įskaitant organizacinę ir administravimo sistemas*. Tai reiškia, kad veiklos audito procesui ypač svarbūs vadybos aspektai. Auditoriai pirmiausia turi ištirti, kaip vadybininkai atlieka strateginį ir kitokį planavimą[72], kaip įgyvendinamos vadybos priemonės, kaip vykdoma kontrolė ir pan.

Atsižvelgiant į šią *vadybos perspektyvą*, kai viešosios organizacijos suvokiamos kaip valdžios įrankis siekiant valstybės tikslų, taip pat remiantis išsamia užsienio šalių (Danijos, Švedijos, Jungtinės Karalystės) AAI veiklos audito organizavimo praktikos ir kitų literatūros šaltinių bei finansų valdymo principų analize galima teigti, kad svarbiausios veiklos audito proceso tyrimo sritys yra *finansų valdymo ir vidaus kontrolės sistemų vertinimas.*

Finansų valdymo procesas gali būti apibūdintas lygiai taip pat, kaip ir kiekvienas kitas valdymas (Gaidienė, 1998, p. 7). Remiantis šiuo požiūriu, skirtini septyni nuoseklūs finansų valdymo proceso etapai: *tikslų nustatymas*, *planavimas*, *biudžeto sudarymas*, *įgyvendinimas ir valdymo kontrolė*, *atskaitomybė*, *paskesnioji kontrolė* ir *ataskaitos bei įvertinimas*, taip pat keturi pagrindiniai valdymo tikslai: *veiklos rezultatų valdymas*, *operacijų valdymas*, išteklių valdymas, *biudžeto valdymas*. Šis klausimas nagrinėjamas šio skyriaus 12.2 poskyryje.

Vidaus kontrolės sistemos funkcionalumo vertinimas. Viešasis sektorius remiasi pasiektais rezultatais – administravimo procesas ir įvairios procedūros nėra savitikslis dalykas. Viena iš šio vertinimo priemonių yra efektyvi ir nuosekliai veikianti vidaus kontrolės, taip pat vidaus finansų kontrolės sistema – kaip organizacijos vidaus procesų valdymo dalis. Tinkamai funkcionuojanti viešojo sektoriaus vidaus kontrolė yra pagrindinė sėkmės sąlyga veiksmingam ir efektyviam finansų valdymui užtikrinti ir instituciniams tikslams pasiekti.

Bendro požiūrio į vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą viešojo sektoriaus institucijoje veiklos auditoriui nepakanka – reikia suvokti vidaus finansų kontrolės, kaip vienos iš svarbiausių vidaus kontrolės sistemos grandžių, elementus, nustatyti jų reikšmę, paskirtį finansų valdymo kontekste ir aiškią atsakomybę. Viešojo sektoriaus vidaus finansų kontrolė turėtų būti vertinama kaip orientuotų į viešojo sektoriaus institucijos finansus, koordinuotų organizacinių, politinių sprendimų ir procedūrinių metodų visuma, skirta užtikrinti, kad valstybės biudžeto programos būtų įgyvendintos, pasiekiant nustatytus tikslus, kad programoms įgyvendinti parinkti ištekliai atitiktų institucijos tikslus ir uždavinius, kad programos

71 4 straipsnio 2 dalis.

72 Anot M. Weber (1947), „[o]rganizacija, norinti sėkmingai veikti, privalo susiformuoti uždavinius, kuriuos įgyvendindama ji sieks numatomų rezultatų. Nežinant, ką nori pasiekti, veikla yra beprasmė."

būtų apsaugotos nuo klaidų, piktnaudžiavimo ir nuostolingų sprendimų, kad priimant atitinkamus finansinius sprendimus būtų valdoma patikima ir tinkama informacija. Vidaus kontrolė turi garantuoti, kad būtų efektyviai naudojami žmogiškieji, finansiniai ir materialieji ištekliai, sudaroma patikima finansinė atskaitomybė, programų vykdymo ir kitos ataskaitos, laikomasi teisės aktų ir sutartinių įsipareigojimų (Matusevičius, 2002).

Tik efektyvi vidaus kontrolė gali sumažinti riziką, kad organizacijos tikslai nebus pasiekti. Vidaus kontrolė skirta rizikos veiksniams nustatyti ir padėti užtikrinti, kad, vadovaujantis organizacijos misija, būtų įgyvendinami jos bendrieji tikslai: organizuotai, ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai įgyvendinti veiklą; vykdyti atskaitingumą arba įsipareigojimus (organizacijos ir joje dirbančių asmenų atsakomybės už sprendimus ir veiksmus užtikrinimas); laikytis galiojančių įstatymų ir kitų teisės aktų; saugoti išteklius nuo praradimo, sugadinimo, naudojimo ne pagal paskirtį.

Auditorius turi atkreipti dėmesį, kad nors vidaus kontrolės sistema yra būdinga visoms organizacijoms, kiekvienos organizacijos vadovybė ją taiko atsižvelgdama į organizacijos struktūrą, rizikos charakteristikas, veiklos aplinką, dydį, sudėtingumą, veiklos rūšį, reguliavimo laipsnį ir kt. Vadovybė, įvertinusi organizacijos specifiką, pasirenka procesų ir metodikų, naudojamų taikant vidaus kontrolės sistemos elementus, sprendimus (Valstybės kontrolė (2022).

Siekdamas išsiaiškinti, ar audituojamas subjektas įdiegė reikiamas vidaus kontrolės procedūras, kurios turėjo padėti jam vykdyti veiklą ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai, auditorius turi atlikti pagrindinių vidaus kontrolės sistemos komponentų analizę, t. y. įvertinti:

1) kontrolės aplinką – ar organizacijos vadovų sukurta aplinka užtikrina organizacijos discipliną, organizuotumą, etines vertybes, asmeninį ir profesinį sąžiningumą, kurie yra veiksmingos vidaus kontrolės sistemos pagrindas ir leidžia efektyviai veikti kitiems vidaus kontrolės sistemos elementams. Tai ypač svarbu, nes kontrolės aplinka lemia organizacijos strategijos, tikslų formulavimo procesą ir kontrolės veiklos organizavimą;
2) rizikos vertinimą – ar kontrolės veikla nukreipta į tas sritis, kurios kelia didžiausią riziką organizacijos tikslams. Ši rizika gali kilti ir dėl vidaus, ir dėl išorės veiksnių. Auditorius, analizuodamas įstaigos rizikos vertinimo procesą, turėtų atsakyti į klausimus, ar organizacija identifikuoja riziką, ją įvertina, valdo ir pan.;
3) kontrolės veiklą (vidaus kontrolės procedūras) – ar yra nustatyta politika, procedūros, technikos ir priemonės, padedančios vykdyti vadovybės nutarimus;
4) informaciją ir komunikaciją – ar užtikrinamas efektyvus informavimas ir komunikacija, kaip turintys esminę reikšmę organizacijos veiklai vykdymui ir valdymui. Būtina patikimos informacijos sąlyga – greitas sandorių bei įvykių registravimas ir tinkamas

klasifikavimas. Susijusi informacija turi būti identifikuojama, kaupiama ir perduodama tokia forma ir tokiu laiku, kad darbuotojai galėtų atlikti vidaus kontrolės veiksmus ir kitas pareigas. Auditorius turėtų nustatyti, ar organizacijoje yra sukurtos informacinių sistemų kontrolės procedūros, o komunikacija apima visą organizaciją;

5) stebėseną – ar aktyvios grįžtamojo ryšio procedūros, kurias vykdant kontrolės rezultatai naudojami informacijai koreguoti ir klaidoms taisyti ir deramai priežiūros sistemai užtikrinti.

Vidaus kontrolės sistema gera, kai kiekvienas iš jos komponentų sudaro galimybę ne tik padėti organizacijai siekti nustatytų tikslų, bet ir tobulinti bendrąją institucijos finansų valdymo bei kontrolės praktiką, stiprinant išteklių valdymo bei kontrolės gebėjimus ir užtikrinant pasiektų rezultatų įtaką ekonomikos klestėjimui (Matusevičius, 2002).

Kitas aspektas – *sisteminio požiūrio realizavimas veiklos audito procese*. Sistemų teorijos[73] koncepcija metodologiniu pagrindu yra naudojama įvairiose disciplinose. Jos atsiradimą paskatino ontologijos, filosofijos, fizikos, biologijos ir inžinerijos moksluose taikomų daugialypių principų analizė ir apibendrinimas. Vėliau sistemų teorijos paradigma buvo perkelta ir į kitus dalykus (politikos mokslus, sociologiją, organizacijų teoriją, vadybą, ekonomiką, kibernetiką ir t. t.). Sistemų teorijos koncepcija leidžia remtis sistemos idėja analizuojant, aiškinant, konstruojant ir valdant sudėtingus procesus, susijusius su paskirais individais, organizacijomis ar visuomene (Rupšys ir Boguslauskas, 2007).

Taigi sisteminio požiūrio adaptavimas ir naudojimas gali būti itin veiksmingas, nes tradiciniais moksliniais metodais siekiama suskaidyti mokslo objektą į kelias elementarias dalis, kurias galima analizuoti atskirai. Sisteminis požiūris įgalina tyrinėti įvairius procesus per vientisos visumos, arba holistinę, prizmę, nes sistema yra suprantama kaip kryptingai veikiančių elementų visuma. Vis dėlto naudojant šią metodologiją taip pat susiduriama su tam tikrais sunkumais, kai tiriamos itin kompleksiškos realios socialinės problemos. Tai paskatino holistinę koncepciją naudoti sistemų teorijos kontekste. Holistinis supratimas suponuoja idėją, kad sistemos savybės negali būti apibrėžtos ar paaiškintos per elementarią jos elementų sumą.

Kitas svarbus sisteminio požiūrio aspektas yra *procesas*, suprantamas kaip dinaminėje sistemoje viena po kitos vykstančių operacijų visuma, kuriai pasibaigus gaunamas tam tikras sistemos funkcionavimo rezultatas. Sudėtingose didžiosiose sistemose vyksta daug tarpusavyje susijusių įvairių procesų. Organizaciją traktuojant kaip didžiąją dinaminę sistemą, joje vykstančius procesus galima apibūdinti kaip tarpusavyje susietų, tam tikra tvarka vykstančių darbuotojų darbo ir technologinių operacijų bei procedūrų, per kurias medžiaginiai, energetiniai ir informaciniai ištekliai paverčiami produktu, kompleksą. Vykstant procesams,

73 Sistemų teorijos autorystė priskiriama Ludwig fon Bertalanffy, Wiliam Ross Ashby ir kt. autoriams (1950).

įgyvendinamos organizacijos funkcijos, todėl galima teigti, kad procesai – tai funkcijų realizavimo priemonė. Organizacijos funkcija – jos vykdoma veikla. Kadangi paprastai organizacija vykdo ne vieną funkciją, ji yra daugiafunkcė sistema. Organizacija vykdo funkcijas įgyvendindama savo tikslus, todėl tikslai ir funkcijos yra tiesiogiai susieti. Taigi, organizacijos tikslai, funkcijos ir procesai sudaro vieną jos funkcionavimo junginį, kurį veiklos auditoriai turi patikrinti ir įvertinti.

Dar vienas svarbus aspektas – *veiklos audito reikšmingumo ir rizikos vertinimas*. Ir veiklos audito praktikai, ir mokslininkai pripažįsta, kad viešojo sektoriaus veiklos auditas turėtų apsiriboti fundamentaliais ir ekonomiškai bei socialiai svarbiais dalykais. Nustatydami reikšmingumą, auditoriai pirmiausia turėtų įvertinti analizuojamo aspekto ekonominę, socialinę ar fundamentalią reikšmę ir atitinkamoje srityje apibrėžtų reikalavimų nesilaikymo pasekmes. *Reikšmingumas* – tai procesas, per kurį identifikuojamos svarbiausios sritys, kurių auditas turi būti atliktas. Atliekant veiklos auditą reikšmingumas nustatomas pagal tai, kokią reikšmę turi ir kokias pasekmes sukelia atitinkamos srities reikalavimų nepaisymas.

Ekonominė reikšmė. Atliekant veiklos auditą projektai pasirenkami priklausomai nuo atitinkamos srities svarbos vyriausybės ekonominei politikai pagal pajamų, išlaidų, paskolų ar kapitalo rodiklius. Apskritai, kuo didesni kuriai nors sričiai skiriami asignavimai, tuo didesnė tikimybė, kad ta sritis taps veiklos audito objektu.

Socialinė reikšmė. Viešasis sektorius yra atsakingas už įvairias socialiai reikšmingas užduotis[74].

Vertindami, kurios iš šių sričių yra pačios svarbiausios, auditoriai turi ypatingą dėmesį skirti toms sritims, kurias vyriausybė, teikdama konkrečios srities biudžeto ar kitus oficialius dokumentus, nurodė kaip prioritetinės svarbos sritis vyriausybės administravimo atžvilgiu.

Fundamentali reikšmė. Vertindami reikšmingumą auditoriai turi įvertinti, ar tam tikroje srityje nustatytų reikalavimų nesilaikymas gali turėti esminę reikšmę. Turi būti įvertinama, ar nesilaikymo atvejai yra susiję su esminėmis vertybėmis, pavyzdžiui, teise ir tvarka, draudimu diskriminuoti, visuomenės teise susipažinti su vyriausybės administracijos informacija ar demokratijos aspektais, kaip labiausiai pažeidžiamų grupių interesų apsauga.

Auditoriai įvertina reikšmingumą, kad galėtų atlikti ekonomišką, rezultatyvų ir efektyvų auditą.

Rizika gali būti suprantama kaip tam tikroje srityje egzistuojanti AAI sprendimų

74 Svarbiausios socialinės sritys, socialinės funkcijos: gynyba, teismų sistema, policija, politinės, administravimo institucijos; pagrindinės paslaugos visuomenei (sveikatos apsaugos, socialinių paslaugų, švietimo ir kt. paslaugų teikimas; pajamų pervedimas (valstybinio socialinio draudimo išmokos); su infrastruktūra susijusios veiklos sritys (investicijos į kelių statybą ir priežiūrą, geležinkelio infrastruktūra, telekomunikacijų tinklai, oro uostų veikla, vandens tiekimas ir t. t).; vyriausybės parama prekybos ir pramonės veiklai kaip verslo skatinimo ir regioninės politikos priemonė; moksliniai tyrimai, įskaitant žinių ir technologijų plėtrą; veikla, susijusi su vyriausybės pajamomis, išlaidomis ir pagrindinėmis valdymo priemonėmis, ir kt.

nevykdymo ar ketinimų neįgyvendinimo tikimybė. Auditorius turi įvertinti atliekamo audito riziką ir toks rizikos vertinimas yra neatsiejama veiksmingo veiklos audito proceso dalis. Kuo didesnis viešasis interesas ir kuo labiau yra priežasčių įtarti neefektyvumą, tuo didesnė rizika ir netikrumas. Tokių požymių ar veiksnių, susijusių su įstaiga ar valstybės programa, sankaupa gali būti reikšmingas signalas AAI planuoti ir atlikti auditą.

Rizika veiklos audite – tai tikimybė, kad įvykis ar veiksmas gali turėti neigiamą poveikį organizacijai ar jos galimybei pasiekti tikslus, tačiau auditorius šių veiksnių neįvertino. Tokių nepageidautinų įvykių pavyzdžiai galėtų būti netinkamo sprendimo priėmimas, remiantis neteisinga, pasenusia arba neišsamia informacija; neteisinga lėšų apskaita arba klaidingas subsidijos pervedimas. Tokie įvykiai gali lemti nepageidautinas pasekmes organizacijai. Bet kuriuo atveju auditorius turėtų įvertinti susidariusią padėtį ir, esant reikalui, pareikalauti grąžinti finansinį turtą į valstybės arba savivaldybės biudžetą, taip pat neefektyvios veiklos faktai turėtų atsispindėti jo veiklos audito ataskaitoje.

12.2. Viešojo sektoriaus išorės veiklos audito modelis

Pristatomas viešojo sektoriaus išorės veiklos audito modelis grindžiamas procesiniu požiūriu. Jį tikslinga pradėti nagrinėti nuo bendrųjų principų formulavimo, toliau pereinant prie struktūros sandaros ir baigiant metodologiniais modelio praktinio įgyvendinimo aspektais.

Galima išskirti septynis pagrindinius viešojo sektoriaus išorės veiklos auditą pagrindžiančius bendruosius principus:

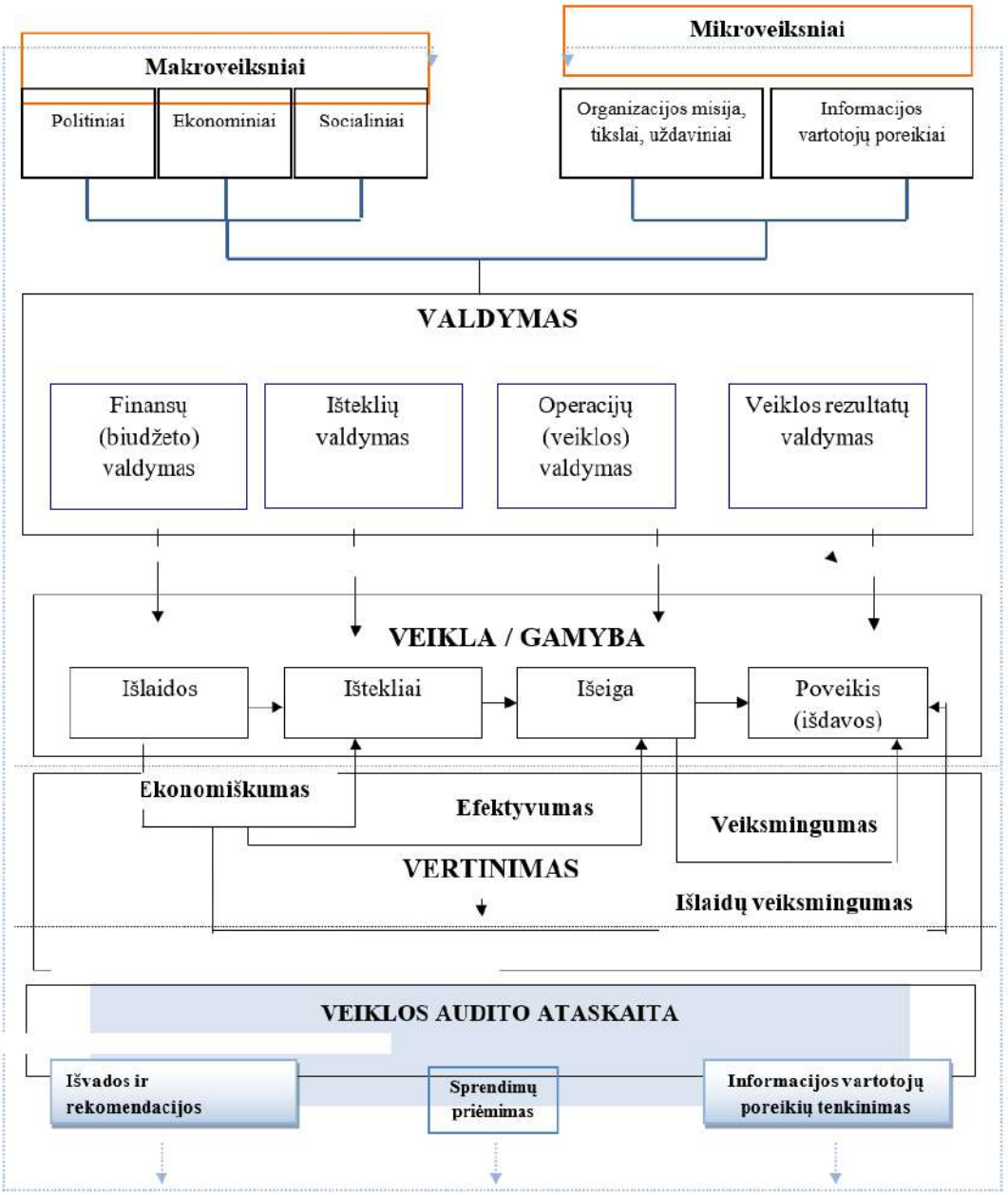
1. Veiklos audito objektas yra viešojo sektoriaus įstaigų veikla, jų vykdomos programos ir (ar) sistemos.
2. Veiklos auditas yra tik viena iš priemonių vertinant organizacijos, programos ir (ar) sistemos veiklą. Jo tikslas – teikti profesionalias rekomendacijas dėl audituojamo subjekto veiklos informacijos ir kontrolės sistemų adekvatumo ir patikimumo, atitikties teisės aktų ir reglamentų reikalavimams, išteklių ekonomiškumo, veiklos procesų efektyvumo, rezultatų ir poveikio rezultatyvumo.
3. Programų vadovai ir kiti vieši pareigūnai yra atsakingi už rezultatyvų ir efektyvų jiems patikėtų viešųjų išteklių valdymą ir privalo atsiskaityti visuomenei už programos ar organizacijos veiklos įgyvendinimą.
4. Nepriklausomas įstaigų veiklos vertinimas mažina informacinę riziką ir didina visuomenės pasitikėjimą šia informacija.
5. Profesinė auditorių kvalifikacija leidžia atlikti nepriklausomus veiklos auditus. Atlikdami auditą jie turi vadovautis profesinės praktikos standartais ir padėti atskleisti

audituojamo subjekto veiklos ekonomiškumo ir efektyvumo spragas, rekomenduoti, kaip jas šalinti, taip pat padėti didinti veiklos rezultatyvumą.

6. Už tinkamą organizacijos veiklos ir kontrolės sistemų sukūrimą ir įgyvendinimą yra atsakinga organizacijos vadovybė.
7. Auditoriaus atsakomybė – užtikrinti, kad auditas būtų suplanuotas ir vykdomas vadovaujantis patvirtintais profesinės praktikos standartais ir pažangia praktika, ir surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, reikalingus patikimai veiklos audito ataskaitai, atskleidžiančiai esamas problemas ir tobulintinas sritis, parengti.

Pažymėtina, jog veiklos auditas apima daug kintamųjų, kuriuos visapusiškai apibendrinti viename modelyje sunku. Todėl toliau nagrinėjami tik priežastiniai veiklos audito ryšiai, nuodugniai netiriant šių ryšių egzistavimo priežasčių. Modelio kintamieji apima visus tris modelio lygmenis, t. y. valdymą, veiklą ir vertinimą. Aprašyti kintamieji sudaro pagrindinius veiklos audito modelio elementus.

Apibendrinant teorinius ir empirinius tyrimus galima teigti, kad veiklos auditas gali padėti mikrolygmeniu ir makrolygmeniu plėtoti modernią, skaidrią viešųjų finansų valdymo sistemą, stebėseną ir reglamentų vykdymą, taip pat būtiną valdymo sistemos modernizavimą. Galima teigti, kad pristatomas veiklos audito modelis integruoja pagrindinius veiklos audito elementus ir skirtingus valdymo lygmenis; žr. 26 pav.



26 pav. Viešojo sektoriaus išorės veiklos audito modelis

Šaltinis: parengta autorės.

Pateiktas modelis parodo pagrindinių veiklos audito koncepcijų, vadybos lygmenų ir išorės aplinkos koreliaciją. Modelio pagrindas yra visų viešųjų veiklų gamybiniai procesai, kuriuose vartojami ištekliai ir (ar) veikia gamybos veiksniai gaminant ir materialius, ir nematerialius produktus ar paslaugas. Alternatyvi modelio interpretacija – jis atkuria viešųjų veiklų vertės kūrimo grandinę. Tai yra bendra kitų veiklos audito modelių ypatybė (sisteminio modelio).

Pagrindinė modelio ašis yra veiklos (gamybos) procesas, per kurį ištekliai, turintys fizinių išteklių pavidalą, virsta išeiga: prekėmis ir paslaugomis. Finansinius išteklius viešosios organizacijos gauna iš biudžeto pagal patvirtintus limitus. Išeiga turi patenkinti veiklos lūkesčius arba turėti poveikį, kuris tyrimo terminais įvardijamas kaip *išdavos* (angl. *outcome*). Dalis viešojo sektoriaus ekonomikos tiesiogiai nesukuria ekonominio produkto, bet sukuria poveikį. Taigi pajamų perskirstymo tikslai yra kurti ir perskirstyti pajamas ir (arba) daryti poveikį visuomenei.

Veiklos (gamybos) procesų valdymas implikuoja vieną arba daugiau valdymo tikslų tipų. Pagrindinis finansų (biudžeto) valdymo objektas yra patvirtinto biudžeto įgyvendinimas ir finansinės ataskaitos, išteklių valdymo– išteklių sunaudojimas, operacijų valdymo – organizacijos veiklos (procesai) ir jų efektyvumas, veiklos rezultatų valdymo – organizacijos tikslų įgyvendinimas ir jų tinkamas poveikis. Taigi auditorius, įvertinęs aptartas atskirų veiklos (gamybos) ir finansų valdymo proceso elementų sąveikas, įvertina visą finansų valdymą. Lygindamas apsirūpinimą fiziniais ištekliais su biudžeto sąmata ar (ir) finansinėmis ataskaitomis, auditorius gali įvertinti subjekto gebėjimą ekonomiškai naudoti išteklius. Gamybos (veiklos) veiksnių santykis apima gamybą ir jos mastą, išmatuotą fiziniais vienetais, apibūdina gebėjimą turimais ištekliais sukurti išeigą (produkciją) ir yra vadinamas efektyvumu. Išeiga gali būti produktai arba paslaugos, tokios kaip mokymo veikla, socialinė rūpyba ir pan. Išeigos (produktų) ir poveikio įvertinimas atskleidžia pasiektas veiklos galimybes, t. y. ar pasiekti veiklos tikslai, pageidaujamas poveikis. Tai išeigos (produktų) rezultatyvumo matas. Rezultatyvumas taip pat gali būti įvertintas kaip sėkmingai atliktų užduočių, atitinkančių nustatytus kokybės reikalavimus, skaičius. Išlaidų veiksmingumas matuojamas kaip galimybė su turimais ištekliais sukurti išeigą arba pasiekti veiklos lūkesčius ir norimą poveikį aplinkai.

Pateikto veiklos audito modelio sistema leidžia skaidyti jį į elementus. Išlaidų efektas kuriamas per trijų elementų – ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo – pasekmes. Kitaip tariant, visas *išlaidų veiksmingumas* yra išreiškiamas kaip veiklos (gamybos) veiksnių ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo (dar vadinamo 3E) sandauga.

Finansų valdymo proceso skaidymas leidžia diagnozuoti tam tikros srities procesų problemas. Viešoji organizacija gali organizuoti optimalią gamybą, bet nebūtinai idealaus poveikio gamybą. Priešingai, organizacijai gali būti būdingas mažas produktų ir paslaugų produktyvumas, bet tinkamas poveikis.

Pagrindinis šio modelio pranašumas yra tas, kad jis pagrįstas pripažinta ekonomikos teorija. Tai daro jį tvirtu įrankiu, pagrindžiančiu veiklos auditą. Modelis suponuoja poveikio (angl. *outcome*) grandinę, iliustruojančią išteklių virsmą pageidaujamos veiklos rezultatais. Poveikio grandinė nurodo egzistuojant priežasties ir pasekmės santykį administravimo

lygmeniu, yra svarbi vertinimo kriterijų nustatymo procesams, nustatant nepasiektus rezultatus ir poveikį. Poveikio grandinė atspindi ir laiko veiksnį išteklių virsme (ištekliai – išeiga – poveikis). Poveikio grandinės priežasties ir padarinio santykis taip pat reiškia, kad auditorius turi atkreipti dėmesį į išorės įtakas, kurios nepriskirtinos veiklos pastangoms. Tokiu atveju efektyvumo ir rezultatyvumo skaičiavimas turi būti patikslintas įvedus nesusijusius kintamuosius (tai efektyvumo ar rezultatyvumo matavimo aspektas).

Taigi pristatytas modelis (26 pav.) parodo praktinį veiklos audito pobūdį ir leidžia auditoriui įvertinti, kaip buvo vykdoma viešosios organizacijos vadyba.

SANTRAUKA

Apibendrinant teorinius ir empirinius tyrimus galima teigti, kad veiklos auditas gali padėti mikrolygmeniu ir makrolygmeniu plėtoti modernią, skaidrią viešųjų finansų valdymo sistemą, stebėseną ir reglamentų vykdymą, taip pat būtiną valdymo sistemos modernizavimą.

Klausimai savirefleksijai:

1. Kokie yra finansų valdymo proceso elementai ir jų esmė?
2. Kaip apibūdintumėte finansų valdymo proceso vertinimu pagrįstą veiklos audito modelį?

12 skyriaus literatūra

1. Bourn, J. (2007). *Public sector auditing: it is value for money?* UK: John Wiley &Sons.
2. Gomes, M. B. (2000). Performance auditing: A public management policy analysis about supreme audit institution's role (daktaro disertacija, London School of Economics and Political Science).
3. Gaidienė, Z. (1998). Finansų valdymas. Kaunas: Pasaulio lietuvių kultūros, mokslo ir švietimo centras.
4. Matusevičius, D. (2002). Viešojo sektoriaus vidaus finansų kontrolė: integravimas į nacionalinę viešųjų finansų valdymo sistemą ES plėtros kontekste. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, *23*.
5. Rupšys, R. (2008). *Performance Measurement Framework for Internal Audit Avtivity*. Kaunas.
6. Rupšys, R. ir Boguslauskas, V. (2007). Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence. *Engineering economics*, *5*(55), 9–15.
7. Valstybės kontrolė (2022). Veiklos audito vadovas.
8. Weber, M. (1947). *The Theory of Social and Economic Organization*. Translated by A M Henderson and Talcott Parsons. The Free Press and the Falcon's Bring Press.

PRIEDAI

1 PRIEDAS

1 lentelė. Pagrindiniai veiksniai, lėmę veiklos audito atsiradimą

Veiksniai	Aprašymas
1. Generalinio auditoriaus įtaka	Įpareigojimas teikti veiklos audito ataskaitas nepriklausomai nuo kitų metinių audito ataskaitų. Asmeninė ir profesinė generalinio auditoriaus įtaka.
2. Vyriausybė ir vietos valdžia	Vyriausybės reikalavimas vykdyti viešojo sektoriaus subjektų veiklos kontrolę; finansų valdymo ir veiksmingumo viešajame sektoriuje gerinimas; viešojo sektoriaus ekonominės reformos; viešojo administravimo poslinkis nuo išteklių paskirstymo link efektyvaus viešųjų išteklių valdymo.
3. Fiskalinė vyriausybės politika	Viešojo sektoriaus plėtra ir valdymo išlaidų didėjimas.
4. Socialinių ir politinių grupių spaudimas	Socialinių ir politinių grupių reikalavimai, kad vyriausybė ir jos įstaigos būtų atsakingesnės už šalies viešojo sektoriaus išteklių valdymą, siekiant padidinti visuomenės informavimą apie: a) fiskalinę vyriausybės politiką); b) vyriausybės išlaidų didėjimą; c) mokesčių didėjimą, finansuojant naujas viešojo sektoriaus programas; d) vietos valdžios lygmeniu – atskaitingumą dėl didėjančių vietos valdžios išlaidų ir vietinių mokesčių; e) lobistinių grupių paramą veiklos audito svarstomoms problemoms.
5. Vyriausybės įkurti priežiūros komitetai	Treadway komisija, įkurta 1976 m. JAV; priežiūros komitetų ataskaitos ir rekomendacijos gerinti viešojo sektoriaus atskaitingumą, pavyzdžiui, Coombs komisija Australijoje (1976 m.); viešojo sektoriaus auditorių profesinės organizacijos, tobulinusios audito standartus.
6. Politiniai procesai, nauji įstatymai ir (ar) pakeitimai viešojo sektoriaus audito vietos savivaldos srityse	JAV priimtas įstatymas (1977 m.), draudžiantis bet kokios formos korupcijos apraiškas; nacionalinių audito įstatymų pakeitimas, suteikiant įgaliojimą atlikti veiklos auditą (Jungtinėje Karalystėje – 1983 m.; Australijoje – 1979 m.; Naujojoje Zelandijoje – 1982 m., Airijoje – 1993 m.); JK vietos finansų valdymo įstatymas (1982 m.).
7. Viešojo sektoriaus apskaitos profesionalų įtaka	Viešojo sektoriaus apskaitos tobulinimas, paskatinęs paskelbti viešojo sektoriaus audito standartus. JAV suformuluotų veiklos audito tikslų ir veiklos audito apimties apžvalgų poveikis.
8. Audito institucijų reorganizavimas į aukščiausiąsias valstybinio audito institucijas	Audito institucijų reorganizavimas, išplečiant jų funkcijas – išskiriant veiklos auditą kaip atskirą valstybinio audito rūšį; nacionalinių audito institucijų įgalinimas rengti ir tobulinti audito metodologijas ir ataskaitas.

Šaltinis: Daujotaitė (2010, p. 34–35).

Taigi vykdomos viešojo sektoriaus reformos lėmė socialinius, ekonominius aplinkos pokyčius. Kartu buvo formuojami ir formavosi nauji šio sektoriaus veiklos ir jo priežiūros bei kontrolės metodai. Be klasikinės viešojo sektoriaus priežiūros ir kontrolės sistemos,

vertinančios finansines ataskaitas ir atitinkamų normų laikymąsi, vis daugiau dėmesio imta skirti visapusiškam veiklos vertinimui, grindžiamam veiklos audito metodikomis. Remiantis vyriausybės veikimo modeliais atitikties auditą galima sieti su pagal apibrėžtas taisykles veikiančiu *biurokratijos modeliu*, o veiklos auditą – su *profesinės biurokratijos modeliu*, kuris dažniausiai grindžiamas objektyvumu, patirtimi ir profesionalumu. Vertinant reformų poveikį veikos auditui, reikėtų pabrėžti svarbiausią dalyką – daugiau dėmesio skiriama ne išteklių naudojimo kontrolei, o atskaitingumui už pasiektus rezultatus ir išdavas. Šis veiklos audito raidos aspektas tapo esminis, parodantis, jog veiklos auditas gali būti svarbi vyriausybės atskaitingumo didinimo priemonė.

2 PRIEDAS

3 lentelė. Veiklos audito tikslai

Tikslai	Tikslų apibūdinimas
Teikti objektyvią informaciją	Veiklos audito teikiama informacija (vertinimai, išvados, rekomendacijos) reikalinga tam, kad įstatymų leidžiamoji ir vykdomoji valdžios, visuomenė, mokesčių mokėtojai žinotų, kaip naudojami valstybės ištekliai, ir priimtų tinkamus sprendimus. Šiuo požiūriu veiklos auditas traktuotinas kaip svarbi vyriausybės atskaitingumo ir skaidrumo didinimo priemonė, įgyvendinama per tikrinimą ir vertinimą: a) viešojo sektoriaus institucijų valdymo politikos (misijos, tikslų, uždavinių) įgyvendinimo; b) viešojo sektoriaus institucijų veiklos (ekonomiškumo, veiksmingumo ir (ar) efektyvumo) įgyvendinimo; c) skelbiamų veiklos rodiklių patikimumo; d) veiklos vertinimo sistemų tinkamumo ir patikimumo; e) vidinių veiklos vertinimų tinkamumo ir patikimumo.
Padėti formuoti veiksmingą valdymo politiką, skatinti produktyvią veiklą *Ekonomiškumo aspektu*	a) Nustato sritis, kuriose veikla yra neracionali, ir teikia rekomendacijas audituojamam subjektui arba vyriausybei apskritai dėl veiklos tobulinimo. b) Nurodo tobulintinas sritis, leidžiančias sutaupyti lėšų, sumažinti išlaidas, gerinti paslaugų kokybę, stiprinti valdymo, administracinius ir organizacinius procesus, siekti institucijos tikslų. c) Identifikuoja geriausios praktikos pavyzdžius ir atkreipia į juos vyriausybės ir (arba) audituojamo subjekto dėmesį.
Efektyvumo aspektu	Įvertina, ar ištekliai buvo pasitelkti, saugomi ir naudojami ekonomiškai, ar pasirinktos priemonės atspindi ekonomišką valstybės biudžeto lėšų naudojimą, ar lėšos išleistos pagal tikslinę paskirtį.
Rezultatyvumo aspektu	Įvertina, ar ištekliai panaudoti optimaliai, nes galbūt panašius rezultatus (kokybės ir laiko aspektais) buvo galima pasiekti panaudojus mažiau išteklių, ar naudojant išteklius buvo įvykdytos užduotys, pasiekti užsibrėžti tikslai.
	Įvertina tikslų pasiekimą (nustatyti tikslai palyginami su sukurtais produktais (paslaugomis), pasiektais rezultatais ir poveikiu).
Atlikti prevencijos funkciją	Nustato rizikas, galinčias turėti neigiamos įtakos įstaigos ar organizacijos veiklai. Leidžia nustatyti ne tik esamas, bet ir tikėtinas problemas, todėl laikytinas svarbia prevencijos priemone. Padeda užtikrinti, kad pažeidimai nepasikartotų, būtų pašalinti trūkumai, neūkiškumo ir aplaidumo faktai. Padeda užkirsti kelią pažeidimams arba bent jau sumažinti jų atsiradimo galimybę.

VEIKLOS AUDITO TEORIJA IR PRAKTIKA
Dalia Daujotaitė
Vadovėlis

Redagavo MB „Skrivanek“
Maketavo Martynas Švarcas

Tiražas 70 egz.

Mykolo Romerio universitetas
Ateities g. 20, Vilnius
Puslapis internete www.mruni.eu
El. paštas roffice@mruni.eu

Spausdino UAB „Ciklonas“
Žirmūnų g. 68, LT-09124, Vilnius
El. p. info@ciklonas.lt
www.ciklonas.lt


9 786094 881251 >