

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

Dalia DAUJOTAITĖ

VEIKLOS AUDITO MODELIS VIEŠOJO  
SEKTORIAUS VALDYMUI  
MODERNIZUOTI

Daktaro disertacijos santrauka  
Socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (03 S)

Vilnius, 2010

Disertacija rengta 2007 – 2010 metais Mykolo Romerio universitete.

Mokslinis vadovas:

prof. dr. Irena Mačerinskienė (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas – 03 S)

**Disertacija ginama Mykolo Romerio universiteto Vadybos ir administravimo mokslo krypties taryboje:**

Pirmininkas:

prof. habil. dr. Adolfas Kaziliūnas (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas – 03 S)

Nariai:

prof. habil. dr. Jonas Mackevičius (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, ekonomika - 04 S)

prof. dr. Alvydas Raipa (Kauno technologijos universitetas, socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas – 03 S)

prof. habil. dr. Stasys Puškorius (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas – 03 S)

dr. Vainius Smalskys (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas – 03 S)

Oponentai:

prof. habil. dr. Borisas Melnikas (Vilniaus Gedimino technikos universitetas, socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas – 03 S)

prof. dr. Vitalija Rudzkienė (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas – 03 S)

Disertacija bus ginama viešame Vadybos ir administravimo mokslo krypties tarybos posėdyje 2010 m. gruodžio 17 d. 13 val. Mykolo Romerio universiteto konferencijų salėje (I-414 aud.). Adresas: Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius, Lietuva.

Disertacijos santrauka išsiųsta 2010 m. lapkričio 17 d.

Disertaciją galima peržiūrėti Lietuvos nacionalinėje Martyno Mažvydo (Gedimino pr. 51, Vilnius) ir Mykolo Romerio universiteto (Ateities g. 20 ir Valakupių g. 5, Vilnius; V. Putvinskio g. 70, Kaunas) bibliotekose.

Dalia Daujotaitė

## **AUDIT MODEL FOR THE MODERNIZATION OF PUBLIC SECTOR MANAGEMENT**

Summary

### **INTRODUCTION**

#### **Relevance of the research**

The outstanding changes currently taking place in the area of public governance have stimulated the search of new means and measures facilitating the creation of preconditions for the modernisation of the management of the public sector. The significance of performance auditing as one of the measures concerned (others including strategic planning, programme budgeting, etc.) requires focusing on its specific control function designed to ensure an objective assessment of its specific control function meant to ensure an objective assessment of the functionality of the activity, programmes and/or systems of public sector organisations from the point of view of their economy of performance, effectiveness and efficiency, and to promote the progress in performance and management. It is only the knowledge of the shortcomings of a specific organisation, programme or system that makes it possible to project any guidelines for their further successful performance. Therefore, in view of the common objective to ensure a further progress in the management of the State the assessment of the private and public sectors has acquired a specific significance. Such assessment may be undertaken by both private and public sector audit institutions providing performance audit services. It is of utmost importance to seek to fully benefit from all possibilities related to performance audit, and specifically having in mind the current and potential impact of performance audit upon the State's economic growth and the social progress<sup>1</sup>.

The relevance of the subject under consideration is duly justified by the fundamental changes related to the most important directions of reforms in the area of public management, such as management decentralisation, outcome-

---

<sup>1</sup> The positive impact of the development of performance auditing has been widely recognised by a number of foreign and national researchers (Waring & Morgan, 2007; Funkhouser, 2000, 2004, 2009; Pollitt et al., 1999; Power, 1997; Mackevičius, 2001; Puškorius, 2004; Lakis, 2007) both in relation to the assessment of the general economic growth of the State, and of attainments of individual economic entities.

driven management and others have caused some cardinal changes in the assessment of performance. Any assessment of performance in terms of changes in financial performance has proven to be no longer adequate. The classical supervisory and control systems focusing on evaluating financial statements and compliance with respective standards only have failed to follow new requirements. There is an observably increasing need for performance audit whose functions have become multi-dimensional and more complex covering the assessment of the public sector performance, programmes and/or systems from the point of view their economy, efficiency and effectiveness, as well as a number of other areas.

Lithuanian public sector performance auditing whose inception is to be related to the year 2002 is a constantly evolving field, still lacking, however, any clearly defined performance audit assessment models, analytical methodologies or techniques. No single European public sector performance audit model has been produced, therefore in pursuit of any further development of the Lithuanian public sector performance audit system it is of vital importance to explore and appropriately benefit from the experience in the field accumulated in other States. Some countries (United Kingdom, Sweden and Denmark) operate a well-developed performance audit methodology and techniques, therefore the analysis of the performance audit models implemented in Lithuania and the selected States may be specifically instrumental in assessing the status and development trends of the Lithuanian public sector performance audit.

Relevance of the subject matter of the present Dissertation is fully justified by the significance of the object under consideration. Performance audit targets the acceleration of the general progress in the public sector. In many a research paper performance audit is regarded to be an effective control measure facilitating the progress of public sector, activating the performance of public sector institutions, and enhancing their management. Performance audit exercises serve as an incentive for such institutions to focus on the economy, efficiency, effectiveness of their performance, and the related recommendations are followed seeking to improve their activities, reduce costs, improve service quality, strengthen management, administrative, organizational processes, and achieve the predefined objectives. On the other hand, performance audit makes it possible to identify not only the current but also any potential problems that may adversely affect the institution's or organization's performance; furthermore, it contributes to the prevention of infringements, or at least reduces the possibility for their occurrence. It follows that the improvement of performance audit as such, and its development should be viewed as an important precondition for the further promotion of the countries' economic and social progress, and the enhancement of competitive advantages of a country or its individual sectors under the conditions of globalisation and integration.

The ongoing reforms in the field of public governance have posed enhanced requirements for the quality of performance audit. In order to comply with them it is absolutely necessary to further improve performance audit methods, and develop the specific methodology. Furthermore, the new developments require the application of the specific managerial tools whose content must be adequate to the new challenges arising in different areas of the public sector. Thus, performance audit has been subjected to new and enhanced requirements; it has acquired additional importance and relevance by virtue of its ability to visualize performance and events of the public sector that are most important for both politicians and the public, and making it possible to distinguish legitimate activity from any illegal actions. Audit reports that are made public significantly contribute to the enforcement of accountability and transparency as the fundamental democratic values of each State that are indispensable in ensuring the proper management of public funds on behalf of citizens and tax payers.

New challenges and problems arising under the conditions of globalization, the European Union's enlargement, development of the knowledge and information society, as well as certain initiatives of the Lithuanian government, such as the introduction of result-driven management system clearly manifest an enhanced need for the public sector performance auditing and its development with a view to achieving the common objectives of public governance, and enhancement of the efficiency of public sector bodies. For these reasons, it is appropriate and important to examine and evaluate the impact of the functionality and development of performance audit upon the modernisation of public sector in particular taking into account the relevant international experience.

### **Scientific problem**

Performance audit and its development in the public sector have been very much in the focus within the period surveyed for the purpose of the present research paper. Numerous research efforts conducted in the period yielded abundant valuable results. The research conducted included several areas; therefore the results obtained were complex and versatile in nature. References in this context are made to the results obtained through:

1. The examination of the role of Supreme Audit Institutions (SAIs) in the further improvement of public governance and their role in the modernisation of the public sector: M. Barzelay, 1997, 2000; Ch. Pollitt, 1999, 2007; C. Waring & S. Morgan, 2007; M. Power, 1997; M. B. Gomes, 2001; here focuses on public sector bodies managerial aspects: F. L Leeuw, 1996; M. Barzelay, 2000; Ch. Hood, 1998, 1999; Ch. Pollitt et al, 1999.

2. The assessment of the impact of operating modes, methods and their application upon the results of the activity being assessed: F. L. Leeuw, 1996; M. Barzelay, 2000; Ch. Hood, 1998, 1999; M. Bowerman, 1996.
3. The examination of the changes in the performance audit in the context of the ongoing public sector reforms; the focus in this case being the managerial aspects in the activity of public sector institutions: J. E. Guthrie & L. D. Parker, 1999; C. O'Leary, 1996; F. L. Leeuw, 1996; K. Thompson, 1996; L. D. Parker, 1990; L. English, 1990; H. A. McRoberts & J. Hudson, 1985.
4. The research of the range of problems of audit practice in Lithuania. It needs to be noted that up to date a number of Lithuanian authors have been focusing upon financial audit V. Lakis, J. Mackevičius, P. Rakštikas (1992); J. Kabašinskas, I. Toliatienė (1994, 1997); I. Matickienė (1997); J. Mackevičius (1999, 2001, 2009); V. Lakis (2007); R. Kanapickienė (2008); D. Dajotaitė (2006), with only sketchy discussions devoted to performance audit (Mackevičius, 2001; Puškorius, 2004). Most of the authors exploring performance audit have been focusing on the analysis of structural elements of performance audit (economy of resources, effectiveness and efficiency). Some valuable information on the application of audit sampling and analysis methods may be found in the research papers by S. Puškorius (2002, 2003, 2004, 2006).

Despite the wide versatility of subjects covered in the research papers dedicated to the development of performance audit and the applicability of their results and outcomes, there is still a number of issues related to the development of performance audit that should be assessed as examined insufficiently. These would include: 1) research papers covering performance audit hardly offer any universal or distinctly defined models for the assessment of performance audit that could be applicable in the Lithuanian public sector (the experience of other States straightforwardly taken over requires some more comprehensive analysis); 2) research papers in the area of performance audit have failed to take due account of the new issues arising in relation to new challenges characteristic of the recent globalisation trends and the knowledge society; 3) up to date there has not been any integrated or all-inclusive research of performance audit in the Lithuanian public sector.

Furthermore, the development of performance audit requires the application of specific managerial tools whose content and orientation must be adequate to the new challenges and issues arising in different areas of the public sector. This means that in respect of the performance audit being developed management has become an undoubtedly significant object of different research

and practical tasks: the significance of the object relates to the need to ensure the compliance of the management models applicable to performance audit with the requirements of scientific progress and socio-economic development.

The issues discussed clearly indicate an insufficiency of research in the functionality and development of performance audit. In view of the global challenges related to reforming public sector and peculiarities of the Lithuanian public sector there is an identifiable need for searching for new methods and tools of oversight and control able to facilitate the public sector progress. In summary, it may be concluded that the present Doctoral Dissertation addresses the **scientific problem** of the selection of any possible actions and tools designated to enhance the management policy of public sector institutions and their performance.

**The research object of the Doctoral Dissertation** – external public sector performance audit models, their applicability and adaptability in Lithuania taking into consideration the relevant international experience.

**The objective of the Dissertation** is to develop a conceptual model of the public sector performance audit enabling a further improvement of the public sector performance and the management policy of public authorities.

The objective of the Dissertation is to be achieved by accomplishing the following **tasks of the research**:

1. to analyse and assess the interpretations of the concept and structure of the public sector performance audit in view of the reforms of the public sector;
2. to examine the specific nature and characteristics of the public sector performance audit, on the basis of the analysis of the particular features of the new public management and related contemporary theories treated as a precondition for the further development performance audit;
3. to produce a conceptual model for the public sector performance audit;
4. to verify, in the course of empirical survey, the suitability of the developed conceptual public sector performance audit model for Lithuania and expand the same;
5. on the basis of the empirical survey to identify the areas and tools for the further improvement of the conceptual performance audit model that would contribute to the further modernisation of public sector institutions.

### **Statements to defend**

- Lithuania has not developed any public sector performance audit model encompassing the public finance management process and relating it to the objectives of public governance.

- Performance audit may contribute to the development of a modern, transparent and efficient public sector management system on micro and macro levels.
- To applied a conceptual model of the public sector performance audit leads to better performance audit results.

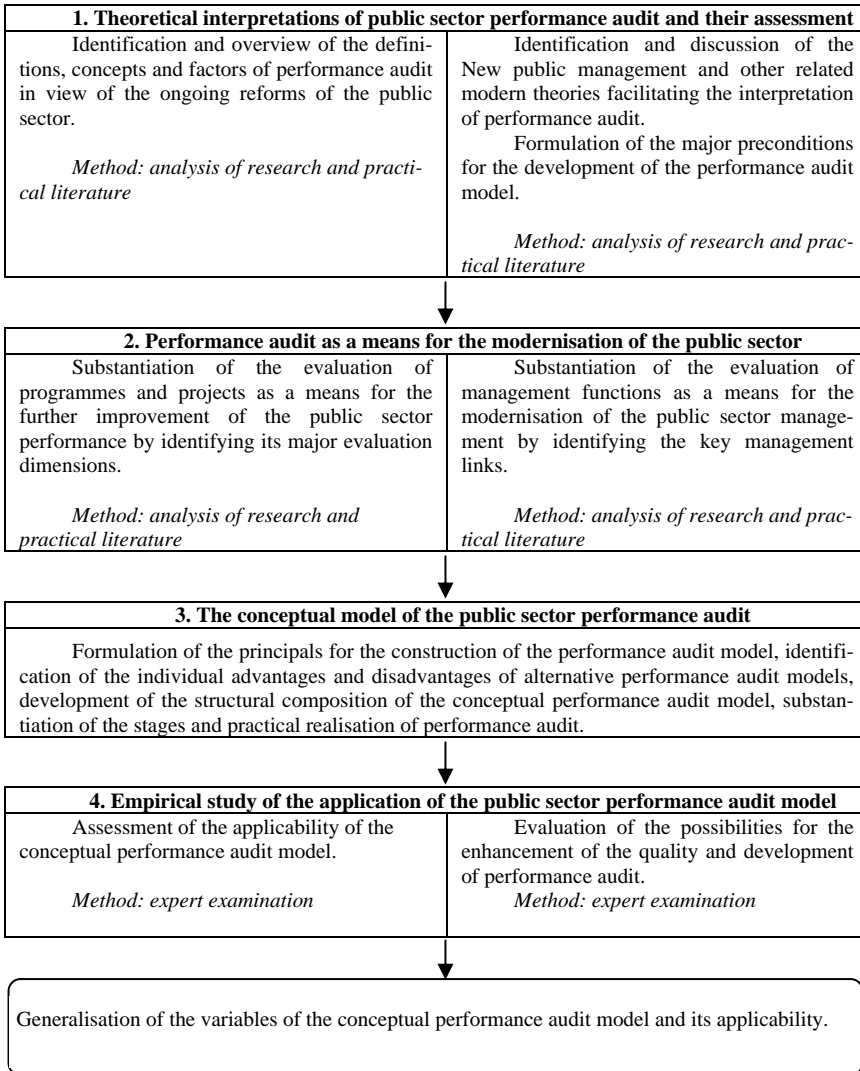
### **Methods of research of the Doctoral Dissertation**

The research methodology for the purpose of the present Dissertation is based on an integrated approach towards the research object and its constituent components. Having regard to the problem identified for the purpose of the present Dissertation, and with a view to obtaining theoretical and practical outcomes the author of the present paper employed the following general research and special methods: analysis and synthesis of related scientific and practical literature, logical abstraction, surveys, grouping, elaboration, aggregation, comparison and graphic design. The overview Part and the first two theoretical Parts of the Dissertation covering the analysis of research papers related to the area are presented employing the analysis, systemisation and generalisation methods. These two Parts of the Dissertation represent the attempts to specify and define the main concepts and paradigms used in relation to the issue under consideration, to position the concept of public sector performance audit and its relation to other areas of the public policy, identify the principal models and means of the public sector performance audit. Part III of the Dissertation that includes that construction of the conceptual public sector performance audit model was produced on the basis of the analysis of related research literature and an expert examination. Part IV of the Dissertation basically concerning the empirical study on the applicability of the conceptual public sector performance audit model has been drawn up applying the interview method.

### **The resources of research of the Doctoral Dissertation**

The present Dissertation paper includes a comprehensive analysis of research, practical and methodological literature related to the subject. The author of the present research paper to a large extent referred to the works and research papers of foreign authors (United Kingdom, USA, Canada, Brazil and some European countries). The key source material referred to by the author included monographs, published results of empirical research showing the most recent results of the research in the area of performance audit, research articles, conference materials, and electronic information sources. The paper also used the data from a primary survey based on the interview (expert examination and assessment).





**Figure 1.** The logical scheme of the research conducted for the purpose of the Dissertation

### **Scientific novelty, theoretical and practical significance**

The paper represents the first ever attempt to examine and analyse the public sector performance audit process in Lithuania. The survey has defined a

wide spectrum of various target groups related to performance audit, such as managers, specialists of audit institutions conducting performance audit, researchers in the area of audit; accordingly, the results obtained led to the following generalised conclusions.

- The analysis of the multi-sided perception of public sector performance audit and its characterising dimensions enabled the author to propose a specified definition of the concept of public sector performance audit implicating the accountability and performance result theories and a process-based approach towards activity.
- The analysis of the development aspects of the public sector performance audit related to modern theories led to the identification of political, organisations and managerial aspects of performance audit that had not been previously examined or discussed in research literature.
- The principal-agent theory was applied to performance audit also charged with the executive government supervisory functions. The Dissertation substantiated the significance of the principal-agent theory for performance audit theory as a means for the substantiation of proper representation of executive government authorities and aspects of possible conflicts of interests. None of the issues as outlined above has ever been previously addressed in research literature.
- Having analysed samples of research and practical literature related to performance audit the author of the Dissertation developed a theoretical performance audit model (system-oriented and based on risk assessment and management) whose strength and weaknesses analysis facilitated the identification of further improvement possibilities eventually producing the process-driven conceptual performance audit model.
- The analysis conducted for the purpose of the present Dissertation led to the development and substantiation of the conceptual public sector performance audit model based on the assumption that the model will be employed as a practical tool for the assessment of the public sector performance, provided it is acknowledged as suitable for the professional qualification enhancement of performance auditors.
- The author of the Dissertation developed an empirical research methodology enabling the identification of the principal factors defining the realisation of the conceptual public sector performance audit.
- The survey conducted for the purpose of the present Dissertation enabled the development and substantiation of the performance audit methodology based on the assessment of financial management processes.

From the theoretical viewpoint the present research paper might be of value to researchers of public sector performance audit specifically interested in the assessment of performance of public sector institutions. Results and gener-

alisations of the present Dissertation may become instrumental in the enhancement of professional qualification and formal training of auditors.

### **The approbation of research results**

Interim results and findings of the survey were presented at different research and practical conferences and in a number of scientific publications.

### **Scope of the work**

The Dissertation consists of the introduction, four parts, conclusions, list of references and Annexes. The volume of the present Dissertation is 176 pages; it includes 21 Tables, 38 Figures and 12 Annexes. For the purpose of the present Dissertation references were made to 218 sources of research literature.

### **Structure of the Dissertation**

**Part I** of the Dissertation “Theoretical interpretations of public sector performance audit and their assessment” includes a comprehensive analysis of related research literature and practical references. The analysis resulted in the identification of performance audit as one of the areas related to the research of public administration requiring integration of knowledge of different disciplines while substantiating the preconditions for the emergence and development of the phenomenon of performance audit and generalising the peculiarities of the new public management and related modern theories perceived as providing preconditions for the development of performance audit. This Part of the Dissertation introduces the concept of public sector performance audit and a theoretical aspect of its assessment related to the issue of new public management, presents an overview of research efforts in the area of performance audit by foreign authors, and formulates the preconditions for the development of a performance audit model. Further, it presents a discussion of the principal-agent theory that was adapted by the author of the present paper to the theory of performance audit, and is perceived as a means for the substantiation of proper representation of executive government authorities and aspects of possible conflicts of interests. The concluding section offers an overview of the development of the new public management in Lithuania, Lithuanian Supreme Audit Institutions, the inception of the formation of the Lithuanian National Audit Office and performance audit. The ongoing reform of the Lithuanian public administration sector mirrors the general global trends in the area, and the development and further improvement of public sector performance audit are perceived as indispensable tools for a further improvement of the governance of the public sector.

**Part II** of the Dissertation “Performance audit as a means for the modernisation of the public sector” includes a comprehensive analysis of related re-

search literature and practical references, which led to the identification of the assessment of programmes, projects and management functions as an object of performance audit, and of the key interfaces and links between evaluation and performance audit. This Part of the Dissertation introduces the different theoretical models for the assessment of programmes and management functions. For this purpose four different programme assessment dimensions were distinguished: 1) cost assessment; 2) process assessment; 3) output assessment; 4) outcome assessment.

**Part III** of the Dissertation “The conceptual model of public sector performance audit” formulates the principles for the construction of the performance audit model and assesses the advantages and disadvantages of different performance audit models. This constituted the basis for the construction of the conceptual public sector audit model and identification of its key stages.

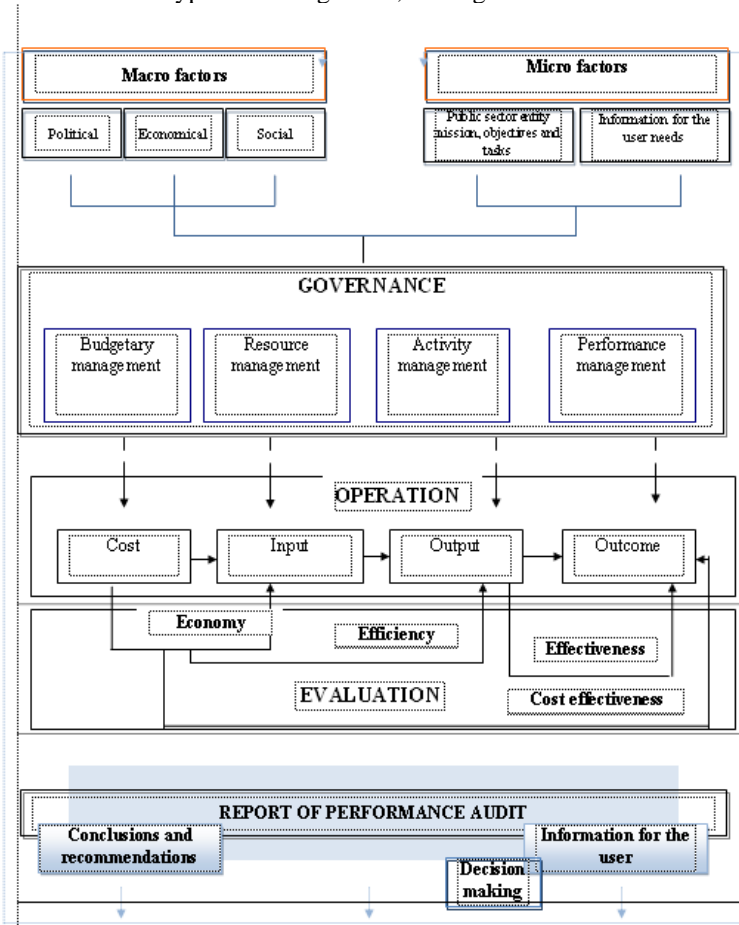
The conceptual public sector performance audit model is based on a number of key principles, such as: integrity, systemic approach, innovativeness, etc., that constitute the baseline for the model. On the basis of the analysis of the different performance audit models as referred to above the author of the present Dissertation has proposed the conceptual public sector performance audit model (Fig.2) that may be represented in the form of the inter-related and harmoniously functioning structure. In the opinion of the author the model should be based on a strategic approach and the principle of sound financial management. The strategic approach may be explained by means of the performance result theory that creates the preconditions for the implementation of public management reforms on the basis of performance audit perceived as stimulating public institutions to seek attaining their objectives and achieving the predefined targets. The principles of sound financial management are the essential public finance management principles providing the grounds for linking of financial management process with managerial objectives. For the purpose of the generalisation of theoretical and empirical surveys, and with a view to substantiating the model proposed, the author in the present paper has suggested distinguishing seven principal financial management process stages (see Table 1): target setting, planning, budgeting, implementing and management control, presentation of accounts, follow-up and reporting, evaluation, and four principal objectives of management: performance management, activity management, recourse management, budgetary management. The constituent parts as distinguished constitute the basis for the proposed conceptual public sector performance audit model. They represent the relevant interrelationships and the impact of the results upon any subsequent processes (see Table 1).

**Table 1:** Performance audit based on the evaluation of financial management processes

No .	<b>Steering tasks Financial management processes</b>	Performanc e managemen t	Activity managemen t	Resource managemen t	Budgetary managemen t
1	Target setting	Performanc e targets			
2	Planning		Activity plans, production planning	Investment plans, staff frame, etc.	
3	Budgeting		Activity budget	Resource budgeting	Organisati on budget
4	Implementing and management control		Activities, processes	Use of resources	Accountin g and internal control
5	Presentation of accounts		Activity statistics	Revenue and expenditure accounts	Presentati on of accounts
6	Follow up and		<b>Key figures for efficiency</b>	<b>Key figures for the use of resources</b>	
7	Evaluation	<b>Measuring effectivenes s</b> (restating of performanc e targets)			

The presence or absence of the constituent parts of the activity audit based on the evaluation of financial management processes is a basis for the identification of individual aspects of the performance of a public sector institution, assessment of its economy in the use of resources, effectiveness and efficiency. As obvious from the Table substantiating the model (Table 1), the constituent parts are interrelated thus allowing an assumption that a certain selection of such constituents has a greater impact in a certain stage. In the opinion of the author it is evident that each constituent part distinguished is relevant and plays an important role in conducting public sector performance audit.

In generalising the findings of the theoretical and empirical surveys conducted the author of the Dissertation<sup>2</sup> has proposed a conceptual public sector performance audit model integrating the principal performance audit elements within the different types of management; see Fig. 2.



**Figure 2.** Conceptual model of the public sector performance audit

<sup>2</sup> With reference to numerous research papers by J. L. Andersen, 1999; Ch. Pollitt, 1999, 2007; C. Waring & S. Morgan, 2007; M. Power, 2005, a comprehensive analysis of the practice of foreign States (Denmark, Sweden, United Kingdom), and the Supreme Audit Institutions in the area of performance audit, INTOSAI performance auditing standards and guidelines for the implementation of auditing standards in Europe, 1998; the Danish Manual in Performance Audit, 2008.

The structure of the model has been discussed with relevant experts and a number of public and private sector performance audit specialists. In the process of the construction of the model the author took due account of the expert opinions and comments.

**Part IV** of the Dissertation “Empirical survey of the application of the public sector performance audit model” presents the results and findings of the empirical survey and offers their interpretation. The survey includes three principal stages: Stage I – expert pilot survey (free form interview) the objective whereof was to explore the Lithuanian public sector performance audit system, and views of sector specialists concerning the applicability of the public sector performance audit model; Stage II – expert examination of the applicability of the public sector performance audit model in the Lithuanian public sector (deep interview), and Stage III – assessment of the need and possibilities for the development of performance audit in Lithuania (expert evaluation). The outcomes of the expert pilot survey allowed the specification of the principal issues and directions of the survey covered by the present Dissertation, and the identification of the subjects for the deep expert interviews and expert evaluation.

The conceptual public sector performance audit model has been recognised as suitable for the assessment of the Lithuanian public sector performance and professional qualification enhancement of performance auditors. The novelty of the model stems from its ability to demonstrate the correlation links between the principal concepts of performance audit, levels of management and external environment. The basis for the model is represented by production processes of public activities that consume resources and/or production factors in order to produce either tangible and intangible products or services. An alternative interpretation of the model suggests that the model restores the value creation chain of public activities. This is a characteristic common for other performance audit models (of a systemic model). The conceptual system of the model constructed allows the model to be disintegrated into its constituent parts. The cost effect is created through the outcomes of the three elements – economy, effectiveness and efficiency. In other words, the overall cost effectiveness is presented as economy, effectiveness and efficiency of production (activity) factors.

## CONCLUSIONS

1. Part I of the Dissertation contains a comprehensive analysis of related research and practical works which led to the identification of performance audit as one of the areas related to the research of public administration requiring integration of knowledge of different disciplines with a view to producing a theoretical substantiation of the pre-

conditions for the emergence and development of the performance audit phenomenon. The survey conducted for the purpose of the Dissertation allowed a conclusion that, subject to certain peculiarities of the public governance environment, the general management principles may in essence be applied in the public sector.

2. The thorough analysis of the definitions of the public sector performance audit presented in research literature and practical references allows a conclusion that up to date there has not been any unanimous opinion as to a comprehensive and accurate definition of the concept. Different authors have analysed and defined public sector performance audit by reference to different viewpoints and from different perspectives. Therefore a specified definition of the public sector performance audit was proposed revealing the complexity of the concept and highlighting the principal theories describing the concept, i.e., accountability and performance aspects. The theoretical analysis carried out within the framework of the Dissertation leads to the conclusion that public sector performance audit should be perceived as a measure stimulating an entity audited to further improve its operating and management processes with a view to enhancing its performance results.
3. The comprehensive analysis, within the present research paper, of different theories related to public sector performance audit (the new public management and other related theories), as well as the analysis of the "result-driven management" established that:
  - the ongoing public management reforms caused the appearance of a paradigm in public management, and the result-driven management perspective, thus triggering some cardinal changes in the area of performance assessment. Any assessment of activities in terms of the changes of financial performance proved to have become insufficient. Classical supervisory and control systems focusing merely upon financial statements and compliance with certain predefined norms could not longer meet the new requirements. This triggered a need for a different, comprehensive and all-inclusive model for performance assessment.
  - the origin of audit (irrespective of its type) is based on the principal-agent perspective. The application of this theory facilitated the comprehensive understanding of challenges in the area of public administration and suggested supplementing the performance audit study methods oriented towards processes and quality. The principal-agent theory is also relevant for performance audit theory as a means for the substantiation of proper representation of executive government authorities and aspects of possible conflicts of interests.



- The insights produced by virtue of the surveys conducted allows a conclusion that the phenomenon of the public sector performance audit revealed in the theoretical part of the Dissertation could be assessed as a response to new developments in economy and the new management and governance models stimulating to seek a further improvement in the public sector governance and enhancement of the accountability and responsibility of different levels of government.
  - It should be noted that in view of the ever strengthening trends of the modernisation of the public sector the significance of performance audit has been steadily increasing without, however, causing any diminishing in the significance of financial audit. Any democratic and market economy-based public sector environment requires the presence of both types of audit: financial (legality) and performance audits.
4. The theoretical analysis of the issue under consideration concluded that:
- the ongoing public sector reforms presupposed a new paradigm for the audit policy enforced by the Supreme Audit Institution that facilitated evaluation of performance based on performance audit methodologies with a clear focus upon the evaluation of performance results;
  - performance audit is a type of state audit. In many countries Supreme Audit Institutions have been increasingly gaining importance, they have occupied a clearly defined constitutional position in the State, have ensured their independence and the required level of professionalism to carry out performance audits.
  - Supreme Audit Institutions have a task to balance and integrate the targets of two types of accountability: compliance accountability and performance accountability. Compliance accountability based on financial audit contributes to ensuring the proper management of public finance and assets. Performance accountability is based upon performance audit, facilitates and stimulates the accountability of the public sector, result-driven management respecting the needs of population, and the progress of financial management and control systems.
5. The analysis of the public sector management functions allows a conclusion that the periodic assessment of the processes based on stringent performance audit standards serves as a stimulus to managers and employees of an entity to continuously improve the processes and seek further progress. The analysis also shows that any management may be identified and justified only provided it is expressed in terms of performance.

The findings and results of the insights formulated within the research conducted lead to the conclusion that performance audit is representa-

tive of the modern version of audit, and constitutes a challenge to the conventional public administration imposing a requirement for new knowledge and its innovative application. Performance audit may be perceived as an indicator of timely, reliable and objective information on the management and performance processes showing the status of management and shaping the decision-making process.

6. Public sector performance audit is a means to improve the performance results of an auditee, while relating the implementation of the objectives of the organisation with the public policy of the state or a specific sector.
7. The public sector performance audit model constructed and proposed on the basis of a comprehensive analysis of the system-driven performance audit model based on risk assessment and management is a holistic, dynamic model consisting of three closely interrelated stages: formulation, implementation and evaluation. The model is based upon the strategic and systemic process-based approach towards the integrity of the performance audit process, i.e., it cannot be implemented in a disintegrated manner.
8. The proposal implies the need to present the public sector performance audit model as a comprehensive, integrated, targeted and structured evaluation process that is realised at different levels and stages.

The practical realisation of the model is based on the following provisions:

- appropriate selection of audit objects with a view to maximizing the value added to the society and the entity being audited, i.e., ensuring that the projected audit results (reports and recommendations) lead to important decisions;
  - the areas designated as key in respect of performance audit should include the evaluation of the financial management and internal controls of an entity (perceiving public organisations as a tool of public authorities in pursuit of the objectives of the State);
  - the process of performance audit should be viewed systemically, i.e., public organisations should be viewed as systems of interrelated functional and interactive components;
  - public sector performance audit should be limited to fundamental and economically and socially important issues, i.e., the evaluation of materiality and risk assessment should be considered an inseparable part of performance audit.
9. The theoretically substantiated and empirically tested conceptual public sector performance audit model may serve as a reliable and evidence-based survey tool enabling identification of shortcomings of entities being audited; it may also be suitable for training purposes.

10. The results of the empirical survey conducted for the purpose of the Dissertation confirmed the suitability and applicability of the conceptual public sector performance audit model in Lithuania. Therefore, it may be concluded that the proposed conceptual public sector performance audit model is based on a systemic viewpoint and substantiates the integrity of the performance audit process in its entirety.

The above conclusion has been drawn up on the basis of the following findings:

the environment of the Lithuanian public sector performance audit and certified auditors have declared their support to the idea of a systemized performance audit process. The proposed public sector performance audit model has been assessed as a suitable instrument for the professional qualification enhancement and practical application;

- in the course of the survey it was identified that research community have assessed the proposed public sector performance audit model as instrumental for the purposes of formal training in educational institutions;
- the survey showed that the employment of the model for the purpose of the professional qualification enhancement is important to audit institutions undertaking performance audits; however, no sufficient evidence has been obtained to conclude that the application of the model may possibly affect the performance of public sector institutions;
- the survey also provided evidence that the attainment of the objectives of performance audit requires further improvement of performance audit, an expanded application of systemic analysis, development of specific methodology, reference to qualitative and quantitative data that should be properly processed at the same time ensuring the full reliability and accuracy of the outcomes and the related recommendations.

11. The theoretical analysis and the expert examination presented in the Dissertation constituted the basis for the conclusion that public sector performance audit is an important tool in the modernisation of the State facilitating its economic and social progress thus enhancing the competitive advantages of both the State and individual sectors, specifically in view of the conditions of globalisation and integration.

## **LIST OF SCIENTIFIC PUBLICATIONS**

1. Daujotaitė, D. Performance Audit in the Context of New Public Management. *Public Policy and Administration*. 2009, No. 28, p. 29–39.
2. Daujotaitė, D. Performance Audit in the Public Sector: Theoretical Dimension. *Accounting Theory and Practice*. 2009, Vol. 5, p. 47–59.

## **OTHER PUBLICATIONS**

1. Daujotaitė, D., Mačerinskienė, I. Development of Performance Audit in Public Sector. 5<sup>th</sup> International Scientific Conference Business and Management' 2008. Vilnius: Technika, 2008, p. 177-185.
2. Daujotaitė, D., Mačerinskienė, I. Development of Performance Audit in Public Sector. 5<sup>th</sup> International Scientific Conference Business and Management' 2008. Selected Papers. – Vilnius: Technika, 2008, p. 124-132.
3. Daujotaitė, D. Public Sector Performance Audit Concept based on Principal – Agent Approach. Management and Economic Work Conference of Young Scientists. Kaunas: Vytautas Magnus University. 2009, No. 12, p. 21- 29.

## **REPORTS AT CONFERENCES**

1. Daujotaitė, D. Performance Audit in the Public Sector: Theoretical and Practical Aspects. International Conference Auditing in Lithuania: Experience and Perspective. Lithuanian Chambers of Auditors, Vilnius, 2010, on June 4th.
2. Daujotaitė, D. Public Sector Performance Audit Concept based on Principal – Agent Approach. Lithuanian Institutions of higher Education Management and Economics Conference of Young Scientists. Vytautas Magnus University, 2009, on May 8th.
3. Daujotaitė, D., Mačerinskienė, I. Development of Performance Audit in Public Sector. The 5<sup>th</sup> International Conference “Business and management” 2008: May 16, 2008, Vilnius: Technika, Lithuania.
4. Daujotaitė, D. Performance Audit Concept. *Ekonomika, financie a manažment: podniku I.: vedeckú konferenciu doktorandov Fakulty podnikového manažmentu EU v Bratislave*: November 15, 2007, Bratislava.

## CURRICULUM VITAE

**Name:** Dalia

**Last Name:** Daujotaitė

**Contacts:** dalidauj@takas.lt

daujotaite@mruni.eu

### **Education:**

- 1975 – 1979** Vilnius University, Faculty of Economic Cybernetic and Finance, Program of Accounting studies, qualification of an economist.
- 2007 – 2010** Mykolas Romeris University, Doctoral studies in Management and Administration.

### **Professional Experience:**

- From 2005** Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, Lecturer.
- 2002 – 2005** National Audit Office of Lithuania, Personnel and Training Department, Deputy Director.
- 1998 – 2002** Mykolas Romeris University (Lithuanian Law Academy), Faculty of Laws, Lecturer.
- 1979 – 1998.** Vilnius College of Higher Education, Faculty of Economics, Lecturer (from 1985 Vice - Director, Head of an Adult Department)

Dalia Daujotaitė

## VEIKLOS AUDITO MODELIS VIEŠOJO SEKTORIAUS VALDYMUI MODERNIZUOTI

Santrauka

### ĮVADAS

**Temos aktualumas.** Šiuolaikiniai viešojo valdymo pokyčiai skatina ieškoti naujų priemonių, sudarančių prielaidas modernizuoti viešojo sektoriaus valdymą. Veiklos audito, kaip vienos iš tokių priemonių (kitos galėtų būti įvardytos kaip strateginis planavimas, programinis biudžetas ir pan.), svarba verčia sutelkti dėmesį į jo specifinę kontrolės funkciją, skirtą objektyviai vertinti viešojo sektoriaus organizacijų veiklos, programų ir (ar) sistemų funkcionalumui ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo požiūriais, inicijuoti veiklos ir valdymo pažangai. Tik žinant, kokie trūkumai būdingi konkrečiai organizacijai, programai ar sistemai, galima numatyti sėkmingos veiklos gaires. Todėl, siekiant valstybės valdymo pažangos, ypatingą reikšmę įgyja viešojo ir privačiojo sektorių organizacijų veiklos vertinimai, kuriuos gali atlikti tiek privačiojo, tiek viešojo sektoriaus audito institucijos, teikiančios veiklos audito paslaugas. Atsižvelgiant į aiškų ir potencialų veiklos audito poveikį valstybės ekonominiam augimui ir socialinei pažangai, būtina išnaudoti veiklos audito galimybes<sup>1</sup>.

Temos aktualumą pagrindžia fundamentalūs pokyčiai, susiję su svarbiausiomis viešojo valdymo reformos kryptimis, tokiomis kaip valdymo decentralizacija, į rezultatus orientuotas valdymas ir kitos, sukėlusios kardinalius veiklos vertinimo pokyčius. Veiklos vertinimas per finansinių rezultatų pasikeitimo prizmę tapo neapvakankamas. Klasikinės priežiūros ir kontrolės sistemos, vertinančios tik finansines ataskaitas ir atitinkamų normų laikymąsi, nebeatitiko naujų reikalavimų. Formavosi poreikis veiklos audito, kurio atliekami veiklos vertinimai nustatytų pasiektus veiklos rezultatus ir jų poveikį. Tai keičia ir pačias veiklos audito funkcijas, jos tampa daugiaaspektės ir sudėtingos, aprėpiančios viešojo sektoriaus organizacijų veiklos, programų ir (ar) sistemų vertinimus ekonomiškumo, efektyvumo bei veiksmingumo požiūriais ir kitas sritis.

---

<sup>1</sup> Teigiamas veiklos audito plėtros poveikis plačiai pripažįstamas užsienio ir šalies mokslininkų (Waring & Morgan, 2007; Funkhouser, 2000, 2004, 2009; Pollitt et al., 1999; Power, 1997; Mackevičius, 2001; Puškorius, 2004; Lakis, 2007) tiek vertinant bendrąjį valstybės ekonominį augimą, tiek individualių ūkio subjektų pažangą.

Lietuvos viešojo sektoriaus veiklos auditas, kurio pradžia laikytini 2002 m., yra nuolat besiplėtojanti sritis, dar vis stokojanti vienareikšmiškai apibrėžtu veiklos audito vertinimo modelių, analizės metodikų ir technikų. Vieno Europos viešojo sektoriaus veiklos audito modelio nėra, tad tobulinant Lietuvos viešojo sektoriaus veiklos audito sistemą aktualu žinoti ir tinkamai pasinaudoti kitų šalių viešojo sektoriaus veiklos audito patirtimi. Kai kurios valstybės (Jungtinė Karalystė, Švedija, Danija) turi gerai išvystytą veiklos audito metodologiją ir technikas, todėl šiame darbe atlikta pasirinktų valstybių ir Lietuvos veiklos audito modelių analizė, gali padėti įvertinti Lietuvos viešojo sektoriaus veiklos audito būklę ir plėtros kryptis.

Tema aktuali paties tiriamojo objekto svarbos požiūriu. Veiklos auditas yra orientuotas į viešojo sektoriaus pažangos spartinimą apskritai. Literatūroje jis traktuojamas kaip efektyvi kontrolės priemonė, skirta skatinti viešojo sektoriaus pažangai, aktyvinti jam priklausančių institucijų veiklą, skatinti geresnį jų valdymą. Atliekami veiklos audito vertinimai skatina institucijas daugiau dėmesio skirti veiklos ekonomiškumui, efektyvumui, veiksmingumui, o pateikiamos rekomendacijos, skatina tobulinti veiklą, taupyti lėšas, mažinti išlaidas, gerinti paslaugų kokybę, stiprinti valdymo, administracinius, organizacinius procesus, siekti nustatytų tikslų. Kita vertus, veiklos auditas įgalina nustatyti ne tik esamas, bet ir tikėtinas problemas, galinčias turėti neigiamos įtakos įstaigos ar organizacijos veiklai. Taigi jis padeda užkirsti kelią pažeidimams arba bent jau sumažinti jų atsiradimo galimybę. Iš to seka, kad ir paties veiklos audito tobulinimas, jo plėtra vertinama kaip svarbi prielaida skatinti šalies ekonominę ir socialinę pažangą ir didinti tiek šalies, tiek įvairių sektorių konkurencinius pranašumus globalizacijos ir integracijos sąlygomis.

Taigi veiklos audito funkcijos tinkamas įgyvendinimas yra svarbus valstybės valdymo požiūriu. Jo viešai skelbiamos ataskaitos leidžia gauti pageidaujamo lygmens patikinimą dėl viešojo sektoriaus veiklos, t. y.: 1) daro matomą viešojo sektoriaus veiklą ir įvykius, kurie yra svarbūs politikams ir plačiajai visuomenei, ir 2) padeda atskirti įstatymų leidžiamą veiklą nuo neteisėtos veiklos. Taigi viešai skelbiamos audito ataskaitos prisideda prie atskaitingumo ir skaidrumo, kaip fundamentalių kiekvienos valstybės demokratiškos vertybių, būtinų užtikrinant teisingą viešųjų lėšų valdymą piliečių ir mokesčių mokėtojų vardu, įgyvendinimo.

Temos aktualumą pagrindžia viešojo sektoriaus vadybos aspektų svarba. Modernios valstybės viešasis sektorius turi remtis gerais viešojo sektoriaus veiklos rezultatais, o ne administravimo procesais ar įvairiomis procedūromis. Todėl vienintelė garantija, kad viešojo sektoriaus veikla bus prasminga, orientuota į vartotojų poreikius ir veiklos rezultatus, tampa vadyba. Ir tai suprantama, nes nuo viešojo sektoriaus institucijų gebėjimo planuoti, rengti ir priimti sprendimus, koordinuoti, kaip jie įgyvendinami, telkiant išteklius ir galimybes,

priklauso visuomenės gerovė, plėtros galimybės, valstybės pajėgumas, įvairūs integracijos procesuose, galimybė naudotis pasaulio politinių, finansinių institucijų parama (Raipa, 2001). Viešojo sektoriaus vadovai suvokia šio sektoriaus veiklos svarbą visuomenės gerovei, tačiau daro nepakankamai, - egzistuoja daugybė problemų, tokių kaip: atskirų viešųjų organizacijų ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo stoka, prognozavimo ir planavimo klaidos, valdymo struktūrų nelankstumas, funkcijų dubliavimas, atskaitomybės, atsakomybės spragos, atsilikimas nuo pasaulinių standartų, kokybės ir aptarnavimo trūkumai, ir kt. Šioms problemoms spręsti reikalinga ir būtina nepriklausoma, patikima, objektyvi informacija, kurią gali suteikti veiklos auditas.

Nauji iššūkiai ir problemos, kylančios globalizacijos, Europos Sąjungos plėtros, žinių ir informacinės visuomenės raidos sąlygomis, taip pat Lietuvos Vyriausybės iniciatyvos, kaip pavyzdžiui, diegiama į rezultatus orientuoto valdymo sistema ir kt., rodo didesnę viešojo sektoriaus veiklos audito poreikį ir jo plėtros būtinybę, siekiant bendrų šalies viešojo valdymo tikslų, didesnio viešojo sektoriaus institucijų veiklos veiksmingumo. Dėl šių priežasčių tikslinga ir aktualu ištirti ir įvertinti veiklos audito funkcionalumo ir plėtojimo poveikį viešojo sektoriaus modernizavimui, atsižvelgiant į tarptautinę patirtį.

Reikia pažymėti, kad viešojo sektoriaus veiklos auditas nėra naujas reiškinys. Didesnis domėjimasis šia tematika pasaulyje fiksuojamas maždaug 60 pastarųjų metų. Įvairūs autoriai, apibendrinami priežastis, sukėlusias tokį susidomėjimą viešojo sektoriaus veiklos audito fenomenu, nurodo daug priežasčių. Tai ekonomikos veiksniai, ir nauji valdymo bei administravimo modeliai, pavyzdžiui: naujoji viešoji vadyba (NVV) (angl. *New public management*), naujasis viešasis valdymas (angl. *New public governance*), skatinantys tobulinti viešojo sektoriaus institucijų valdymą, didinti įvairių valdžios lygių atsakingumą bei atskaitomybę.

Viešojo sektoriaus veiklos auditas šiandienos samprata traktuojamas kaip specifinė kontrolės funkcija, skirta objektyviai vertinti viešojo sektoriaus organizacijų veiklos, programų ir (ar) sistemų funkcionalumui ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo požiūriais, inicijuoti veiklos ir valdymo pažangai. Bendrąja prasme veiklos auditas – tai audituojamo subjekto finansinių, žmogiškųjų, materialųjų, valdymo ir kitų išteklių bei reiškinų tikrinimas, vertinimas ir rekomendacijų, kaip gerinti esamą situaciją, rengimas. Išvardinti veiklos audito ypatumai išskiria šią audito rūšį kaip specifinę, naują, ir todėl reikalaujančią itin kruopščios analizės nustatant tikslus, turinį, procedūras, etapus, pasirenkant taikytiną metodologiją, metodus, įvairių duomenų apdorojimo būdus ir kt.

Taigi pateikti apibendrinimai iliustruoja disertacinio tyrimo aktualumą.

**Mokslinė problema.** Veiklos auditui ir jo plėtrai viešajame sektoriuje analizuojamu laikotarpiu skiriama daug dėmesio. Atliekant mokslinius tyrimus



gauta daug vertingų rezultatų. Jie apima keletą sričių, yra nevienareikšmiai. Tai rezultatai, gauti:

1. Tiriant aukščiausiųjų audito institucijų (AAI) vaidmenį viešojo valdymo tobulinimo srityje ir jų reikšmę viešojo sektoriaus modernizavimui: M. Barzelay, 1997, 2000; Ch. Pollitt, 1999, 2007; C. Waring & S. Morgan, 2007; M. Power, 1997; M. B. Gomes, 2001; čia pagrindinis dėmesys skiriamas viešojo sektoriaus institucijų vadybiniais aspektams (Leeuw, 1996; Barzelay, 2000; Hood, 1998, 1999; Pollitt et.al, 1999, 216..
2. Tiriant veiklos metodų, metodologijų bei jų taikymo vertinimo įtaką vertinamos veiklos rezultatams: F. L. Leeuw, 1996; M. Barzelay, 2000; Ch. Hood, 1998, 1999; M. Bowerman, 1996.
3. Tiriant veiklos audito raidos, terminijos, koncepcijos pokyčius, susijusius su viešojo sektoriaus reformomis: J. E. Guthrie & L. D. Parker, 1999; C. O'Leary, 1996; F. L. Leeuw, 1996; K. Thompson, 1996; L. D. Parker, 1990; L. English, 1990; H. A. McRoberts & J. Hudson, 1985.
4. Tiriant audito problematiką Lietuvoje. Reikia pažymėti, kad Lietuvos autoriai daugiausia nagrinėja finansinio audito problemas V. Lakis, J. Mackevičius, P. Rakštikas (1992); J. Kabašinskas, I. Toliatienė (1994, 1997); I. Matickienė (1997); J. Mackevičius (1999, 2001, 2009); V. Lakis (2007); R. Kanapickienė (2008)); D. Daujotaitė (2006), o veiklos auditą aptaria tik fragmentiškai (Mackevičius, 2001; Puškorius, 2004). Šių autorių darbuose pagrindinis dėmesys skiriamas veiklos audito struktūrinių elementų (ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo) analizei. Apie veiklos audito duomenų atrankos ir analizės metodų taikymą informacijos galima rasti S. Puškoriaus moksliniuose darbuose (2002, 2003, 2004, 2006).

Nepaisant to, kad veiklos audito plėtrai skirtiems darbams būdinga didelė tyrimų tematikos įvairovė, įvairiapusis reikšmingumas, didžiulės jų rezultatų taikymo galimybės, vis dėlto daugelis veiklos audito plėtrai skirtų svarbių klausimų yra vertintini kaip nepakankamai ištirti. Tai yra: 1) veiklos auditui skirtuose darbuose stokojama vienareikšmiškai apibrėžtų veiklos audito vertinimo modelių, kurie galėtų būti taikomi Lietuvos viešajame sektoriuje (per trumpą laiką perimta kitų šalių patirtis veiklos audito srityje reikalauja išsamesnės analizės); 2) veiklos auditui skirtuose darbuose nesprenžiamos problemos, susijusios su naujais iššūkiais, būdingais globalizacijai ir žinių visuomenei; 3) iki šiol nesama kompleksinių tyrimų, skirtų Lietuvos viešojo sektoriaus veiklos audito problematikai.

Be to, veiklos audito plėtra reikalauja taikyti atitinkamas vadybos priemones, kurių turinys ir orientacija turi būti adekvatūs naujiems iššūkiams ir nau-

joms problemoms, kylančioms įvairiose viešojo sektoriaus srityse. Tai reiškia, kad plėtojamam veiklos auditui vadyba yra neišvengiamai reikšmingas mokslo bei praktinių darbų objektas: šio objekto reikšmingumą lemia tai, kad veiklos audito plėtrai taikomi vadybos modeliai turi atitikti mokslo pažangos bei socialinės ekonominės raidos reikmes.

Aptartosios problemos atskleidžia veiklos audito funkcionalumo ir jo plėtros tyrimų stoką. Atsižvelgiant į globalius viešojo sektoriaus reformų iššūkius ir įvertinant Lietuvos viešąjį sektorių bei jo ypatumus, kyla poreikis ieškoti naujų priežiūros bei kontrolės būdų ir priemonių, tinkamų viešojo sektoriaus pažangai didinti. Tad šio disertacinio darbo **mokslinė problema**: kokiais veiksmais ir priemonėmis galima modernizuoti viešojo sektoriaus institucijų valdymo politiką ir pagerinti veiklos rezultatus? Esminis klausimas, kuris siejamas su viešojo sektoriaus modernizavimu, yra ne tai, ar reikia jį modernizuoti, bet kokiomis priemonėmis tai padaryti. Šis klausimas itin svarbus ir Lietuvos viešajam sektoriui, tad veiklos audito plėtra galėtų tapti vienu iš įrankių, modernizuojant viešąjį sektorių, padedant ieškoti naujų sprendimų, kaip geriau panaudoti turimus išteklius, pasiekti geresnių rezultatų. Tai bendradarbiavimu, naujovių ir iniciatyvų skatinimu grindžiama veikla.

**Disertacinio darbo mokslinių tyrimų objektas** – viešojo sektoriaus išorės veiklos audito modeliai, jų taikymo ir adaptavimo galimybės Lietuvoje, atsižvelgiant į tarptautinę patirtį.

**Disertacinio darbo tikslas** – parengti konceptualų viešojo sektoriaus veiklos audito modelį, leidžiantį modernizuoti viešojo sektoriaus valdymo politiką.

Disertacinio darbo tikslo siekiama įgyvendinant **šiuos uždavinius**:

1. Išanalizuoti ir įvertinti viešojo sektoriaus veiklos audito koncepcijos ir struktūros interpretacijas viešojo valdymo reformų sąlygomis.
2. Atskleisti viešojo sektoriaus veiklos audito specifiką, remiantis atlikta naujosios viešosios vadybos ir susijusių šiuolaikinių teorijų, kurios traktuojamos kaip veiklos audito plėtros prielaida, ypatumų analize.
3. Parengti ir pagrįsti konceptualų viešojo sektoriaus veiklos audito modelį.
4. Patikrinti parengto konceptualaus viešojo sektoriaus veiklos audito modelio pritaikomumą Lietuvos viešojo sektoriaus veiklos auditui.
5. Remiantis empirinių tyrimų rezultatais, numatyti konceptualaus viešojo sektoriaus veiklos audito modelio tobulinimo sritis ir priemones, skatinančias viešojo sektoriaus institucijų modernizavimą.

**Ginamieji teiginiai:**

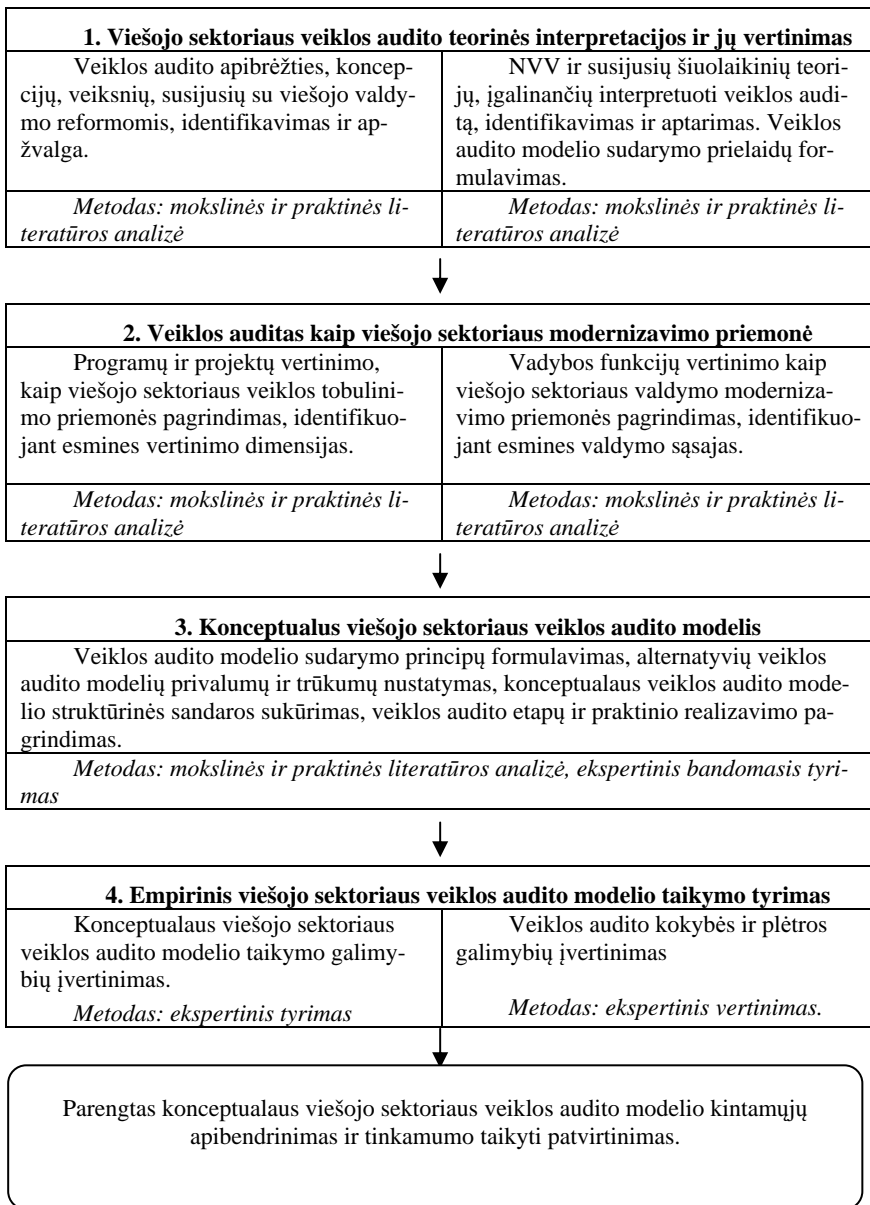
- Veiklos auditas gali padėti mikro ir makro lygmenimis plėtoti modernią, skaidrią ir veiksmingą šalies viešojo sektoriaus valdymo sistemą.

- Lietuvoje nėra viešojo sektoriaus veiklos audito modelio, apimančio viešųjų finansų valdymo procesą ir susiejantį jį su valdymo tikslais.
- Konceptualaus viešojo sektoriaus veiklos audito modelio taikymas lemia geresnius veiklos audito rezultatus, vertinant viešojo sektoriaus institucijų veiklos, programos, funkcijos ir (ar) sistemos ekonomiškumą, efektyvumą ir (ar) veiksmingumą.
- Atlikti tarptautiniai tyrimai siejasi su nagrinėjama tema, todėl tikslinga aptarti šios srities vertingus rezultatus ir pasiūlyti veiklos audito tobulinimo būdus Lietuvoje.

**Disertacinio darbo tyrimo metodika** paremta bendrųjų mokslinių ir empirinių tyrimo metodų, kurie padėjo atskleisti nagrinėjamos temos problemą ir atlikti įvairiapusių ir išsamų mokslinį tyrimą, taikymu. Iškeltai problemai tirti bei teoriniams ir praktiniams rezultatams gauti naudoti tokie tyrimo metodai: mokslinės ir praktinės literatūros analizė ir sisteminimas, loginė abstrakcija, interviu, grupavimas, detalizavimas, apibendrinimas, palyginimas, grafinis modeliavimas. Disertacinio darbo apžvalginė ir pirmosios dvi teorinės dalys, apimančios teminių mokslinių darbų analizę, atliktos vadovaujantis analizės, sisteminimo ir apibendrinimo metodais. Šios dalys yra skirtos patikslinti ir apibrėžti svarbiausioms su nagrinėjama problema susijusioms sąvokoms ir paradigmoms, nustatyti viešojo sektoriaus veiklos audito vietai ir santykiui su kitomis viešosios politikos sritimis, atskleisti pagrindiniams viešojo sektoriaus veiklos audito modeliams ir priemonėms. Trečioji disertacinio darbo dalis, apimanti konceptualaus viešojo sektoriaus veiklos audito modelio parengimą, atlikta remiantis mokslinės ir praktinės literatūros analize ir ekspertiniu tyrimu. Ketvirtoji disertacinio darbo dalis, apimanti empirinį tyrimą, skirtą pagrįsti konceptualaus viešojo sektoriaus veiklos audito modelio taikymo galimybėms, atlikta remiantis interviu metodu. Toliau pateikiama teorinės analizės ir empirinio tyrimo loginė schema (1 pav.).

### **Naudoti informacijos šaltiniai**

Disertaciniame darbe atlikta išsami įvairios mokslinės, praktinės, metodologinės literatūros analizė. Rengiant disertaciją daugiausia buvo naudota užsienio (Jungtinės Karalystės, JAV, Kanados, Brazilijos ir Europos šalių) autorių mokslinė literatūra. Pagrindiniai naudoti šaltiniai: monografijos, skelbti empirinių tyrimų rezultatai, atspindintys naujausius viešojo sektoriaus veiklos audito tyrimų rezultatus, moksliniai straipsniai, konferencijų medžiaga, elektroniniai informacijos šaltiniai. Darbe panaudota ir pirminio tyrimo, paremto interviu (ekspertinis tyrimas ir vertinimas), duomenys.



**1 pav.** Disertacijos tyrimo loginė schema

## **Mokslinis naujumas, teorinė ir praktinė reikšmė**

Pirmą kartą Lietuvoje buvo tirtas viešojo sektoriaus veiklos audito procesas. Tyrimas apima su veiklos auditu susijusių tikslinių grupių – audito institucijų, kurios atlieka veiklos auditus vadovų, specialistų, audito srities mokslininkų spektrą, o gauti rezultatai leidžia daryti apibendrintas išvadas.

- Išanalizavus viešojo sektoriaus veiklos audito sampratos įvairiapusių suvokimą ir jį charakterizuojančias dimensijas, pasiūlytas patikslintas viešojo sektoriaus veiklos audito apibrėžimas, implikuojantis atskaitingumo ir veiklos rezultatų teorijas ir veiklos procesinį požiūrį.
- Išanalizavus viešojo sektoriaus veiklos audito vystymo aspektus, susijusius su šiuolaikinėmis teorijomis, nustatyti veiklos audito politiniai, organizaciniai ir vadybiniai aspektai, anksčiau nenagrinėti ir neaptarti literatūroje.
- Atstovaujamojo – atstovo teorija pritaikyta veiklos auditui, atliekančiam vykdomosios valdžios priežiūros funkciją. Pagrįsta, kad atstovaujamojo – atstovo teorija svarbi veiklos audito teorijai, nes padeda pagrįsti įstatymų vykdomosios valdžios tinkamo atstovavimo ir galimo interesų konflikto aspektus. Šie klausimai anksčiau mokslinėje literatūroje nebuvo nagrinėti.
- Išanalizavus veiklos audito krypties mokslinę ir praktinę literatūrą, parengti teoriniai veiklos audito (į sistemas orientuotas bei rizikos vertinimu ir valdymu pagrįstas) modeliai, kurių atlikta privalumų ir trūkumų analizė padėjo nustatyti tobulinimo galimybes ir sukurti į procesus orientuotą konceptualų veiklos audito modelį.
- Parengtas ir pagrįstas konceptualus viešojo sektoriaus veiklos audito modelis, kuris remiasi prielaida, kad viešojo sektoriaus veiklos audito modelis bus vertinamas kaip turintis praktinę reikšmę viešojo sektoriaus veiklos vertinimui, jeigu jis bus pripažintas tinkamu naudoti veiklos auditorių kvalifikacijai kelti.
- Parengta empirinio tyrimo metodologija, leidžianti nustatyti pagrindinius veiksnius, kuriais apibrėžiamas konceptualaus viešojo sektoriaus veiklos audito modelio realizavimas.
- Parengta ir pagrįsta veiklos audito, pagrįsto finansų valdymo procesu vertinimu, metodika.

Darbas teorine prasme gali būti naudingas viešojo sektoriaus veiklos audito tyrėjams, besigilintiems į viešojo sektoriaus institucijų vertinimo aspektus. Rezultatai ir apibendrinimai gali būti naudojami auditorių kvalifikacijai kelti ir organizuojamam formaliam mokymui.

## **Darbo aprobacija**

Tarpiniai tyrimo rezultatai buvo pateikti tarptautinėse mokslinėse ir praktinėse konferencijose, mokslinėse publikacijose.

## **Darbo apimtis**

Disertaciją sudaro įvadas, keturi skyriai, išvados, literatūros sąrašas ir priedai. Disertacijos apimtis – 176 puslapiai, joje pateikta 21 lentelė, 38 paveikslai, 12 priedų. Panaudota 218 literatūros šaltinių.

## **Disertacijos struktūra**

**Pirmame disertacijos skyriuje** „Viešojo sektoriaus veiklos audito teorinės interpretacijos ir jų vertinimas“ atlikta išsami mokslinės ir praktinės literatūros analizė, leido identifikuoti veiklos auditą, kaip vieną iš viešojo administravimo tyrimo sričių, kuriai būtina integruoti skirtingų disciplinų žinias, teoriškai pagrindžiant veiklos audito fenomeno atsiradimo ir plėtros prielaidas bei apibendrinant naujosios viešosios vadybos (NVV) ir susijusių šiuolaikinių teorijų, kurios traktuojamos kaip veiklos audito plėtros prielaida, ypatumus. Taigi šiame skyriuje atskleista viešojo sektoriaus veiklos audito samprata ir pristatyti jo vertinimo teoriniai aspektai, susiję su naująja viešąja vadyba, apžvelgti užsienio autorių atlikti veiklos audito srities tyrimai, suformuluotos veiklos audito modelio sudarymo prielaidos. Taip pat šiame skyriuje aptariama darbo autorės veiklos audito teorijai pritaikyta atstovaujamojo – atstovo teorija, padedanti pagrįsti įstatymų vykdomosios valdžios tinkamo atstovavimo ir galimo interesų konflikto aspektus. Galiausiai šiame skyriuje apžvelgiama naujosios viešosios vadybos plėtra Lietuvoje bei Lietuvos aukščiausios audito institucijos (AAI), Valstybės kontrolės, veiklos audito kūrimosi pradžia. Lietuvos viešojo administravimo reforma atspindi pasaulines viešojo valdymo reformos tendencijas, viešojo sektoriaus veiklos audito kūrimas ir tobulinimas reikalingi siekiant modernizuoti viešojo sektoriaus valdymą.

**Antrame disertacijos skyriuje** „Veiklos auditas kaip viešojo sektoriaus modernizavimo priemonė“ atlikta išsami mokslinės ir praktinės literatūros analizė leido identifikuoti programų ir projektų bei vadybos funkcijų vertinimą kaip veiklos audito objektą, nustatyti esmines vertinimo ir veiklos audito sąveikas. Taigi šioje dalyje pristatyti programų ir vadybos funkcijų vertinimo teoriniai modeliai. Išskirtos keturios programų vertinimo dimensijos: 1) sąnaudų vertinimas; 2) procesų vertinimas; 3) rezultatų vertinimas; 4) poveikio vertinimas.

**Trečiame disertacijos skyriuje** suformuluoti veiklos audito modelio kūrimo principai ir įvertinti įvairių teorinių veiklos audito modelių privalumai bei trūkumai. Tai įgalino sukurti conceptualų viešojo sektoriaus veiklos audito modelį, nustatyti jo etapus.

Konceptualus viešojo sektoriaus veiklos audito modelis remiasi suformuotais pagrindiniais principais, tokiais kaip: integratyvumo, sisteminio požiūrio, inovatyvumo ir kt., kurie yra jo atskaitos taškas. Remdamasi anksčiau atlikta įvairių veiklos audito modelių analize, autorė siūlo konceptualų viešojo sektoriaus veiklos audito modelį (2 pav.), kurį galima pavaizduoti kaip tarpusavio ryšiais susijusią, darniai veikiančią struktūrą. Autorės nuomone, modelis turėtų remtis strateginiu požiūriu ir patikimo finansų valdymo principais. Strateginį požiūrį galima paaiškinti veiklos rezultatų perspektyva, kuri sudaro prielaidas įgyvendinti viešojo valdymo reformas, remiantis ir veiklos auditu, skatinančiu tobulinti viešojo sektoriaus institucijas įgyvendinti nustatytus tikslus ir pasiekti planuotus rezultatus. Patikimo finansų valdymo principai yra esminiai viešųjų finansų valdymo principai, įgalinantys susieti finansų valdymo procesą su valdymo tikslais. Apibendrinama teorinius ir empirinius tyrimus ir siekdama modelio pagrindimo, autorė siūlo išskirti septynis pagrindinius finansų valdymo proceso etapus (žr. 1 lentelę): *tikslų nustatymas, planavimas, biudžeto sudarymas, įgyvendinimas ir valdymo kontrolė, atskaitomybė, paskesnioji kontrolė ir ataskaitos bei įvertinimas*, taip pat keturis pagrindinius valdymo tikslus: *veiklos rezultatų valdymas (angl. performance management), operacijų valdymas (angl. activity management), išteklių valdymas (angl. recourse management), biudžeto valdymas (angl. budgetary management)*. Išskirtieji elementai sudaro siūlomo konceptualaus viešojo sektoriaus veiklos audito modelio pagrindą. Jie atspindi tarpusavio sąveiką ir rezultato poveikį vėlesniems procesams (žr. 1 lentelę).

**1 lentelė.** Veiklos auditas, pagrįstas finansų valdymo procesų vertinimu

Nr.	<b>Valdymo tikslai Finansų valdymo procesai</b>	Veiklos rezultatų valdymas	Operacijų valdymas	Išteklių valdymas	Biudžeto valdymas
1	Tikslų formulavimas	Veiklos lūkesčiai			
2	Planavimas		Veiklos ir gamybos planai	Investicijų planai, darbuotojai, struktūra ir kt.	
3	Biudžeto sudarymas		Veiklos biudžetas	Išteklių biudžetas	Organizacijos biudžetas
4	Įgyvendinimas ir valdymo kont-		Veiklos, procesai	Išteklių sunaudojimas	Apskaita ir vidaus kontrolė

Nr.	<b>Valdymo tikslai Finansų valdymo procesai</b>	Veiklos rezultatų valdymas	Operacijų valdymas	Išteklių valdymas	Biudžeto valdymas
	rolė				
5	Atskaitomybė		Veiklos ataskaitos	Įplaukų ir išlaidų ataskaitos	Finansinės veiklos ataskaitos
6	Paskesnioji kontrolė ir auditas		<b>Efektyvumo vertinimas</b>	<b>Ekonomiškumo vertinimas</b>	
7	Įvertinimas	<b>Veiksmingumo vertinimas</b> (veiklos tikslų atnaujinimas)			

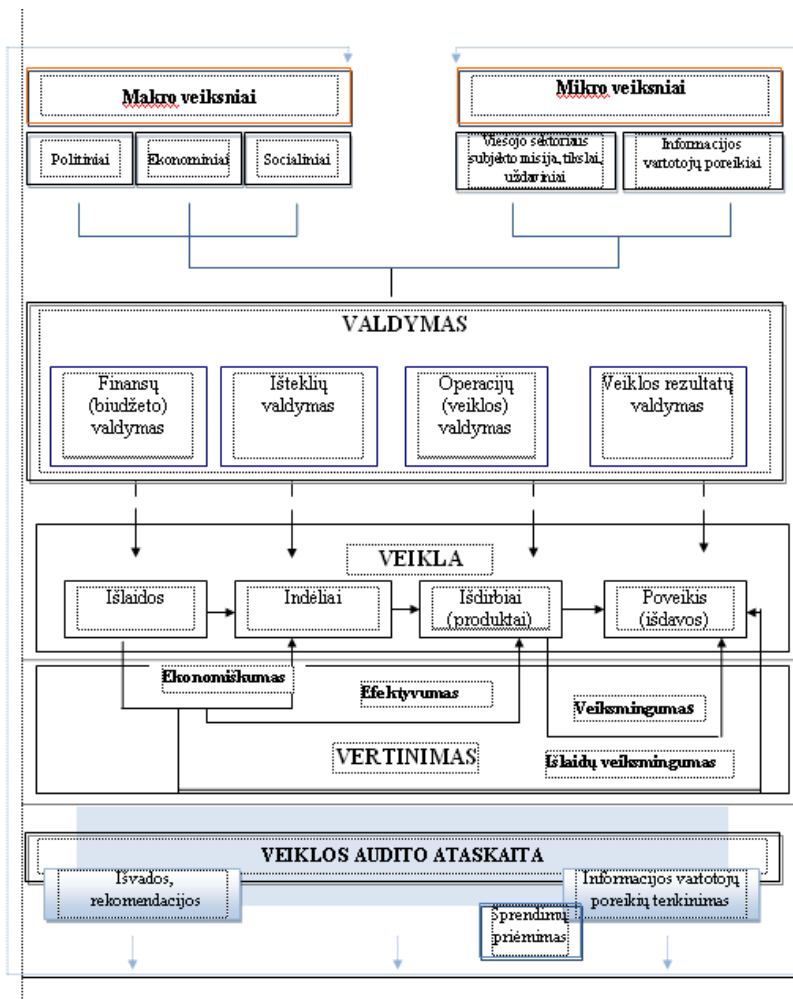
Aprašytų veiklos audito, pagrįsto finansų valdymo procesų vertinimu, dedamųjų buvimas arba jų trūkumas leidžia nustatyti viešojo sektoriaus institucijos veiklos aspektus, įvertinti jų ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą. Kaip matyti iš modelį pagrindžiančios 1 lentelės, pateiktos dedamosios tarpusavyje susijusios ir daroma prielaida, kad tam tikras jų rinkinys turi didesnės įtakos tam tikrame etape. Autorės nuomone, akivaizdu, kad išskirtos dedamosios yra svarbios ir turi svarbią reikšmę viešojo sektoriaus veiklos audito atlikimui.

Apibendrinama teorinius ir empirinius tyrimus, autorė siūlo<sup>2</sup> konceptualių viešojo sektoriaus veiklos audito modelį, jungiantį pagrindinius veiklos audito elementus, susijusius su skirtingais valdymo tipais, žr. 2 pav.

---

<sup>2</sup> Remiantis mokslininkų darbais (Andersen, 1999; Pollitt, 1999, 2007; Waring & Morgan, 2007; Power, 2005), išsamiai išanalizuota užsienio šalių (Danijos, Švedijos, Jungtinės Karalystės) aukščiausiųjų audito institucijų veiklos audito organizavimo praktika.





2 pav. Konceptualus viešojo sektoriaus veiklos audito modelis

Modelio struktūra aptarta su ekspertais ir viešojo bei privačiojo sektorių veiklos audito specialistais. Kuriant modelį autorė atsižvelgė į specialistų pastabas.

**Ketvirtame disertacijos skyriuje** „Empirinis viešojo sektoriaus veiklos audito modelio taikymo tyrimas“ pristatomi empirinio tyrimo rezultatai ir pateikiama jų interpretacija. Tyrimas apima tris pagrindinius etapus: I etapas –

ekspertinis bandomasis tyrimas (laisvos formos interviu), kurio tikslas buvo susipažinti su Lietuvos viešojo sektoriaus veiklos audito sistema bei specialistų požiūriu į viešojo sektoriaus veiklos audito modelio taikymo galimybes; II etapas – konceptualaus viešojo sektoriaus veiklos audito modelio taikymo galimybių Lietuvos viešajame sektoriuje ekspertinis tyrimas (giluminis interviu); III etapas - ekspertinis vertinimas, skirtas apibūdinti pagrindinių veiksnių, įtakančių veiklos audito kuriamą vertę, reikšmingumą bei nustatyti mokymo sritis, svarbias veiklos auditorių profesinei kvalifikacijai. Taip pat, veiklos vertinimo specifikos išaiškinimui atliktas vadybos modelių ir metodų taikymo Lietuvos viešajame sektoriuje tyrimas.

Ekspertų vertinimui buvo pateiktas viešojo sektoriaus veiklos audito problemų sąvadas, parengtas remiantis mokslinės literatūros analize, ankstesnio bendravimo su LR Valstybės kontrolės specialistais ir užsienio šalių AAI ekspertais (Jungtinės Karalystės AAI (NAO): Norman Devis, Nigel Peny, Ricard Jones, Andrew Anderson, taip pat Danijos, Švedijos ir kt. šalių) bei asmenine patirtimi.

Ekspertai buvo atrinkti atsižvelgiant į jų profesinę kompetenciją ir pareigas veiklos audito srityje bei galimybę patikimai vertinti su veiklos auditu susijusius klausimus. Veiklos audito specialistų, kurie reikštųsi viešojo sektoriaus veiklos audito kūrimo, organizavimo ir plėtros srityse, Lietuvoje nėra daug. Viena pagrindinių institucijų, rengiančių viešojo sektoriaus veiklos audito metodologiją ir atliekančių viešojo sektoriaus veiklos auditus Lietuvoje, yra Valstybės kontrolė, todėl buvo pasirinkti ir apklausti: keturi Valstybės kontrolės vadovaujantys darbuotojai ir specialistai, turintys didelę viešojo sektoriaus veiklos audito metodologijos kūrimo Lietuvoje patirtį, du audito įmonės, kuri atlieka veiklos auditus, atestuoti auditoriai, LR Seimo audito komiteto narys, du Vilniaus universiteto ir du Mykolo Romerio universiteto audito srities mokslininkai.

Remiantis teorine analize ir empirinio tyrimo rezultatais, šiame skyriuje įvertinta konceptualaus viešojo sektoriaus veiklos audito modelio struktūra, funkcijos bei modelio taikymo galimybės Lietuvoje. Nustatyta, kad parengtas konceptualus viešojo sektoriaus veiklos audito modelis tinka Lietuvos viešojo sektoriaus veiklai vertinti ir veiklos auditorių kvalifikacijai kelti. Modelis naujas tuo, kad parodo koreliaciją tarp pagrindinių veiklos audito koncepcijų, vadybos lygmenų ir išorės aplinkos. Modelio pagrindas yra visų viešųjų veiklų gamybiniai procesai (angl. *productive process*), kurie vartoja išteklius ir (ar) gamybos veiksnius, kad gamintų tiek materialius, tiek ir nematerialius produktus ar paslaugas. Alternatyvi modelio interpretacija yra ta, kad jis atkuria viešųjų veiklų vertės kūrimo grandinę. Tai taip pat yra bendra kitų veiklos audito modelių ypatybė (sisteminio modelio). Konceptuali pateikto modelio sistema leidžia skaidyti jį į elementus. Išlaidų efektas yra kuriamas per trijų elementų –

ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo – pasekmes. Kitaip tariant, visas *išlaidų veiksmingumas* yra išreiškiamas kaip gamybos (veiklos) veiksmių ekonomiškumas, efektyvumas ir veiksmingumas.

## IŠVADOS

1. Pirmoje disertacijos dalyje atlikta išsami mokslinės ir praktinės literatūros analizė, leido identifikuoti veiklos auditą, kaip vieną iš viešojo administravimo tyrimo sričių, kur būtina integruoti skirtingų disciplinų žinias, siekiant teoriškai pagrįsti veiklos audito fenomeno atsiradimo ir plėtros prielaidas. Prieita prie išvados, kad, atsižvelgiant į kai kuriuos viešojo valdymo aplinkos ypatumus, viešajame sektoriuje gali būti taikomi bendrieji vadybos principai.
2. Išnagrinėjus mokslinėje ir praktinėje literatūroje pristatytus viešojo sektoriaus veiklos audito apibrėžimus galima teigti, kad iki šiol nėra vienos nuomonės, kaip išsamiai ir tiksliai apibrėžti šią sąvoką. Autoriai analizuoja ir apibrėžia viešojo sektoriaus veiklos auditą remdamiesi skirtingais požiūriais ir perspektyvomis. Todėl pasiūlytas patikslintas viešojo sektoriaus veiklos audito apibrėžimas, atskleidžiantis koncepcijos kompleksiskumą ir akcentuojantis pagrindines jį apibūdinančias teorijas, t.y. atskaitingumo ir veiklos rezultatų perspektyvas. Remiantis disertacijoje atlikta teorine analize galima teigti, kad viešojo sektoriaus veiklos auditas turėtų būti suprantamas kaip priemonė, skatinanti audituojamą organizaciją tobulinti veiklos ir valdymo procesus, siekiant pagerinti organizacijos veiklos rezultatus.
3. Atlikus išsamią, su viešojo sektoriaus veiklos auditu susijusių, teorijų (naujosios viešosios vadybos ir susijusių teorijų), taip pat „į rezultatus orientuoto valdymo“ perspektyvos analizę, nustatyta, kad:
  - viešojo valdymo reformos lėmė naujosios viešosios vadybos paradigmos atsiradimą bei į rezultatus orientuoto valdymo perspektyvą ir sukėlė kardinalius veiklos vertinimo pokyčius. Veiklos vertinimas per finansinių rezultatų pasikeitimo prizmę tapo nebepakankamas. Klasikinės priežiūros ir kontrolės sistemos, vertinančios tik finansines atskaitas ir atitinkamų normų laikymąsi, nebeatitiko naujų reikalavimų. Formavosi visapusio veiklos vertinimo poreikis.
  - audito kilmė (nepriklausomai nuo rūšies) remiasi atstovaujamojo – atstovo požiūriu. Šios teorijos taikymas leidžia nuodugniau suvokti viešojo administravimo problemines sritis ir papildyti veiklos audito studijų būdus, orientuotus į procesus ir kokybę. Atstovaujamojo – atstovo teorija yra svarbi veiklos audito teorijai, ji gali pagrįsti įstatymų vyk-

domosios valdžios tinkamo atstovavimo ir galimo interesų konflikto aspektus.

Remiantis suformuluotomis išvalgomis, darytina išvada, kad teorinėje disertacijos dalyje atskleistą viešojo sektoriaus veiklos audito fenomeną galima vertinti kaip atsaką į ekonomikos veiksnius ir naujus valdymo bei administravimo modelius (naujoji viešoji vadyba (angl. New public management), naujasis viešasis valdymas (angl. New public governance), skatinančius tobulinti viešojo sektoriaus institucijų valdymą, didinti įvairių valdžios lygių atskaitingumą bei atskaitomybę.

Pažymėtina, kad stiprėjant viešojo sektoriaus modernizavimo tendencijoms, veiklos audito reikšmė didėja, tačiau finansinio audito reikšmė dėl to nemažėja. Demokratinėje ir rinkos ekonomikos pagrindu veikiančioje viešojo sektoriaus aplinkoje būtinos abi audito rūšys: finansinis (teisėtumo) ir veiklos auditai.

4. Atlikta teorinė problemos analizė įgalino teigti, kad:

- viešojo sektoriaus reformos suponavo naują aukščiausios audito institucijos audito politikos paradigmą, kuri įgalino atlikti veiklos vertinimus, pagrįstus veiklos audito metodikomis, kai didžiausias dėmesys skiriamas veiklos rezultatams vertinti.
- veiklos auditas – valstybinio audito rūšis. Daugelyje šalių aukščiausiosios valstybinio audito institucijos tampa vis svarbesnės, užima aiškia konstitucinę vietą, turi būtiną nepriklausomumą, reikiamą profesionalumą veiklos auditui atlikti.
- aukščiausiosios audito institucijos turi subalansuoti ir integruoti dviejų atskaitomybės rūšių siekius:

atitikties atskaitomybę ir veiklos atskaitomybę. Atitikties atskaitomybė, grindžiama finansiniu auditu, padeda užtikrinti tinkamą viešųjų finansų ir turto valdymą. Veiklos atskaitomybė grindžiama veiklos auditu, padeda skatinti viešojo sektoriaus atskaitingumą, į rezultatus ir žmonių poreikius orientuotą valdymą, finansų valdymo ir kontrolės sistemų pažangą.

5. Atlikta viešojo sektoriaus vadybos funkcijų analizė leidžia teigti, kad periodiškasis šių procesų vertinimas, remiantis griežtais veiklos audito standartais, motyvuoja organizacijos vadovus ir darbuotojus nuolat tobulinti šiuos procesus ir siekti pažangos. Atlikta analizė rodo, kad vadyba gali būti identifikuota ir pateisinama tik išreiškiant ją veiklos terminais.

Šių suformuluotų išvalgų rezultatai leidžia daryti išvadą, kad veiklos auditas atstovauja moderniam audito variantui ir yra iššūkis tradiciniam viešajam administravimui, reikalaujantis naujų žinių ir jų naujoviško taikymo. Veiklos auditą galima laikyti savalaikės, patikimos ir objek-

tyvios informacijos apie valdymo ir veiklos procesus indikatoriumi, parodančiu valdymo būklę ir sąlygojantį sprendimų priėmimą.

6. Viešojo sektoriaus veiklos auditas yra priemonė pagerinti audituojamos organizacijos veiklos rezultatus, susiejant organizacijos tikslų įgyvendinimą su šalies ar tam tikro sektoriaus viešąja politika.
7. Išsamios į sistemas orientuoto veiklos audito modelio bei rizikos vertinimu ir valdymu pagrįsto veiklos audito modelio analizės pagrindu pasiūlytas konceptualus viešojo sektoriaus veiklos audito modelis, pagrįstas procesų vertinimu, yra holistinis, dinamiškas modelis, susidedantis iš trijų glaudžiai susijusių etapų: (valdymo, įgyvendinimo ir vertinimo). Jis remiasi strateginiu ir sisteminiu procesiniu požiūriu į veiklos audito proceso nuoseklumą, t.y. negali būti įgyvendinamas fragmentiškai.
8. Siūlytina viešojo sektoriaus veiklos audito modelį pateikti kaip nuoseklų, kryptingą ir struktūrizuotą vertinimo procesą, realizuojamą skirtingais lygmenimis ir etapais.

Praktinis modelio realizavimas grindžiamas šiomis nuostatomis:

- tinkama audito objektų atranka, siekiant sukurti kuo didesnę pridėtinę vertę visuomenei ir audituojamam subjektui, t. y. kad numatomų audito rezultatų (išvadų ir rekomendacijų) pagrindu būtų priimti svarbūs sprendimai;
  - svarbiausiomis veiklos audito tyrimo sritimis laikytinas institucijos finansų valdymo ir vidaus kontrolės sistemų vertinimas (suprantant viešąsias organizacijas kaip valdžios įrankį, siekiant valstybės tikslų);
  - veiklos audito procesas suvoktinas laikantis sisteminio požiūrio, t. y. į valstybės organizacijas žiūrima kaip į sąveikaujančių funkcinių, tarpusavyje susijusių elementų sistemas;
  - viešojo sektoriaus veiklos auditas turėtų apsiriboti fundamentaliais ir ekonomiškai bei socialiai svarbiais dalykais, t.y. reikšmingumo ir rizikos vertinimas laikytinas neatsiejama veiklos audito dalimi.
9. Teoriškai pagrįstas ir empiriškai patikrintas konceptualaus viešojo sektoriaus veiklos audito modelis gali tarnauti kaip patikimas ir įrodymais grįstas tyrimo instrumentas, leidžiantis nustatyti audituojamų subjektų veiklos trūkumus, o taip pat gali būti tinkamas mokymo tikslams.
  10. Empiriniai tyrimo rezultatai patvirtino konceptualaus viešojo sektoriaus veiklos audito modelio tinkamumą naudoti Lietuvoje. Todėl galima daryti išvadą, kad parengtas konceptualus viešojo sektoriaus veiklos audito modelis remiasi sisteminiu požiūriu ir pagrindžia viso veiklos audito proceso nuoseklumą.

Aukščiau pateikta išvada pagrįsta šiais rezultatais:

- Lietuvos viešojo sektoriaus veiklos audito aplinka ir atestuoti auditoriai palankiai vertina susistemintą veiklos audito procesą. Sukurtą konceptualų viešojo sektoriaus veiklos audito modelį jie laiko tinkama priemone auditorių kvalifikacijai kelti ir praktiškai taikyti;
  - Tyrimo metu paaiškėjo, kad mokslo atstovai įvertino parengtą viešojo sektoriaus veiklos audito modelį kaip tinkamą mokymo institucijose organizuojamam formaliam mokymui;
  - Tyrimas atskleidė, kad modelio taikymas kvalifikacijai kelti yra svarbus audito institucijoms, atliekančioms veiklos auditus, tačiau nepakanka įrodymų, kaip modelio taikymas gali paveikti viešojo sektoriaus institucijų veiklos rezultatus.
  - Tyrimas parodė, kad veiklos audito tikslų įgyvendinimas reikalauja tobulinti veiklos audito metodus, plačiai taikyti sisteminę analizę, plėtoti specifinę metodologiją, remtis kokybiniais ir kiekybiniais duomenimis, kurie turėtų būti tinkamai apdoroti ir pasirūpinta jų išvadų bei rekomendacijų patikimumu ir tikslumu.
11. Disertacijoje pateikta teorinė analizė ir ekspertinis vertinimas leidžia apibendrintai teigti, kad viešojo sektoriaus veiklos auditas yra svarbus valstybės modernizavimo įrankis, padedantis skatinti šalies ekonominę ir socialinę pažangą, didinti tiek šalies, tiek įvairių sektorių konkurencinius pranašumus globalizacijos ir integracijos sąlygomis.

## **MOKSLINIŲ PUBLIKACIJŲ SĄRAŠAS**

1. Daujotaitė, D. Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje. Viešoji politika ir administravimas. 2009, Nr. 28, p. 29–39.
2. Daujotaitė, D. Viešojo sektoriaus veiklos auditas: teoriniai aspektai. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika. 2009, Nr. 5, p. 47–59.

## **KITOS PUBLIKACIJOS**

1. Daujotaitė, D., Mačerinskienė, I. Development of performance audit in public sector. 5 – oji tarptautinė mokslinė konferencija Business and management' 2008. Vilnius: Technika, 2008, p. 177-185.
2. Daujotaitė, D., Mačerinskienė, I. Development of performance audit in public sector. 5 – oji tarptautinė mokslinė konferencija Business and management' 2008. Selected papers. Vilnius: Technika, 2008, p. 124-132.
3. Daujotaitė, D. Viešojo sektoriaus veiklos audito koncepcija atstovaujamojo - atstovo teorijos kontekste. Lietuvos aukštųjų mokyklų vadybos ir ekonomikos jaunųjų mokslininkų konferencijos darbai. Vytauto Didžiojo universitetas. Ekonomikos ir vadybos fakultetas. 2009, [nr.] 12. p. 21-29.

## **SKAITYTI PRANEŠIMAI KONFERENCIJOSE**

1. Daujotaitė, D. Viešojo sektoriaus veiklos auditas: teoriniai ir praktiniai aspektai. Tarptautinė audito konferencija „Auditas Lietuvoje: patirtis ir perspektyvos“. Lietuvos auditorių rūmai, Vilnius, 2010 06 04.
2. Daujotaitė, D. Veiklos audito modelių teorinė analizė atstovaujamojo – atstovo teorijos kontekste (konferencijos tezės). Lietuvos aukštųjų mokyklų vadybos ir ekonomikos jaunųjų mokslininkų konferencija. Vytauto Didžiojo universitetas. Ekonomikos ir vadybos fakultetas, 2009, gegužės 8 d.
3. Daujotaitė, D., Mačerinskienė, I. Development of performance audit in public sector. 5 – oji tarptautinė mokslinė konferencija Business and management' 2008. Vilnius: Technika, 2008, gegužės 16.
4. Daujotaitė, D. Performance audit concept. Ekonomika, financie a manažment: podniku I.: vedeckú konferenciu doktorandov Fakulty podnikového manažmentu EU v Bratislave: November 15, 2007, Bratislava.

## GYVENIMO APRAŠYMAS

**Vardas:** Dalia

**Pavardė:** Daujotaitė

**Kontaktai:** dalidauj@takas.lt

daujotaite@mruni.eu

### Išsilavinimas:

**1975 – 1979** Vilniaus universitetas, Ekonominės kibernetikos ir finansų fakultetas, Buhalterinės apskaitos studijų programa, ekonomisto kvalifikacija.

**2007 – 2010** Mykolo Romerio universitetas, Vadybos ir administravimo krypties doktorantūros studijos.

### Darbo patirtis:

**Nuo 2005** Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, lektorė.

**2002 – 2005** Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė, Personalo ir mokymo departamentas, direktoriaus pavaduotoja.

**1998 – 2002** Mykolo Romerio universitetas (Lietuvos teisės akademija), Teisės fakultetas, lektorė.

**1979 – 1998** Vilniaus kolegija, Ekonomikos fakultetas, lektorė (nuo 1985 direktoriaus pavaduotoja, Suaugusiųjų mokymo skyriaus vedėja).