

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS**  
**EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

**JURGITA GRIBAUŠKAITĖ**

**VEIKLOS AUDITO EFEKTYVUMO VERTINIMAS**  
**VIEŠAJAME SEKTORIJE**

**Magistro baigiamasis darbas**

**Vadovė**

**doc. dr. D. Daujotaitė**

**VILNIUS, 2020**

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS**  
**EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

**VEIKLOS AUDITO EFEKTYVUMO VERTINIMAS**  
**VIEŠAJAME SEKTORIUJE**

**Veiklos audito magistro baigiamasis darbas**

**Studijų programa 6211LX075**

**Vadovė**

**doc. dr. D. Daujotaitė**

**Recenzentas**

**Atliko**

**VKAvmis 18-1 gr. Stud.**

**J. Gribauskaitė**

**VILNIUS, 2020**

## TURINYS

<b>IVADAS.....</b>	<b>6</b>
<b>1. VEIKLOS AUDITO EFEKTYVUMO VERTINIMO VIEŠAJAME SEKTORIUJE TEORINIAI ASPEKTAI.....</b>	<b>8</b>
1.1 Veiklos audito samprata ir reikšmė.....	8
1.1.1 Veiklos audito elementai.....	10
1.1.2 Veiklos audito etapai.....	11
1.2 Veiklos audito kokybės svarba.....	16
1.3 Veiklos audito efektyvumas.....	18
<b>2. EMPIRINIO TYRIMO METODOLOGIJA.....</b>	<b>28</b>
2.1 Veiklos audito ir AAI atlikti tyrimai.....	28
2.2 Tyrimo metodika.....	30
2.3 Tyrimo metodai ir jų pagrindimas.....	31
<b>3. VEIKLOS AUDITO EFEKTYVUMO VERTINIMO VIEŠAJAME SEKTORIUJE TYRIMAS.....</b>	<b>33</b>
3.1 Veiklos auditų, atliktų kultūros, socialinės aplinkos ir darbo, sveikatos apsaugos, bei švietimo ir mokslo srityse 2015- 2018 metais analizė.....	33
3.2 Valstybinio veiklos audito efektyvumo analizė.....	43
3.3 Ekspertų apklausos rezultatai.....	46
<b>IŠVADOS.....</b>	<b>54</b>
<b>SIŪLYMAI.....</b>	<b>56</b>
<b>LITERATŪRA.....</b>	<b>57</b>
<b>ANOTACIJA.....</b>	<b>63</b>
<b>ANNOTATION.....</b>	<b>64</b>
<b>SANTRAUKA.....</b>	<b>65</b>
<b>SUMMARY.....</b>	<b>66</b>
<b>PRIEDAI.....</b>	<b>67</b>

**LENTELĒS**

1 lentelē. Bendrieji veiklos audito principai.....	15
2 lentelē. Bendravimo su audituojamu subjektu etapai veiklos audito procese.....	17
3 lentelē. Efektyvumo samprata.....	18
4 lentelē. Veiklos audito ir AAI atlikti tyrimai.....	28
5 lentelē. Veiklos auditai atlikti kultūros, socialinės aplinkos ir darbo, sveikatos apsaugos, bei švietimo ir mokslo srityse 2015- 2018 metais.....	33
6 lentelē. Valstybės Kontrolės veiklos efektyvumo pokyčiai 2015 - 2018 metais.....	45
7 lentelē Veiklos audito naudingumo vertinimas.....	49
8 lentelē Veiklos audito ataskaitos vertinimas.....	51

## PAVEIKSLAI

1 pav. Veiklos audito procesas.....	8
2 pav. Veiklos audito struktūriniai elementai.....	10
3 pav. Veiklos audito etapai.....	12
4 pav. Veiklos audito kriterijų charakteristikos.....	13
5 pav. Išteklių-išėigos modelis.....	21
6 pav. Išteklių rūšys.....	22
7 pav. Veiklos audito efektyvumo didinimo, mažinant nuostolius teorinis modelis.....	22
8 pav. Atliktų auditų skaičius, 2015- 2018m.....	43
9 pav. Atliktų veiklos auditų pasiskirstymas pagal pasirinktas sritis.....	44
10 pav. 2015 - 2018 metais veiklos audito pateiktų rekomendacijų įgyvendinimas pasirinktose srityse.....	44
11 pav. Veiklos audito atlikimo periodiškumo vertinimas proc.....	47
12 pav. Veiklos audito užtikrinami tikslai.....	47
13 pav. Atliekamų veiklos auditų rūšys proc.....	48
14 pav. Veiklos audito efektyvumui įtakos turi proc.....	49
15 pav. Galimybės pareikšti nuomonę ir aktyviai dalyvauti audito procese vertinimas proc.....	50
16 pav. Pokyčių, įvykusių po audito, vertinimas proc.....	52
17 pav. Respondentų vertinimas ar į rezultatus orientuotas auditas yra efektyvesnis nei į procesą orientuotas auditas proc.....	53

## ĮVADAS

**Temos aktualumas ir naujumas.** Pastarojo meto dinamiškas Lietuvos valstybės ekonominis ir politinis gyvenimas, skatina viešo sektoriaus subjektus siekti kryptingos plėtros racionaliai panaudojant veiklos galimybes ir turimus išteklius. Viešojo sektoriaus valdymo efektyvumas, kurio tikisi mokesčių mokėtojai siekdami išlaidų mažinimo, viešųjų paslaugų kokybės gerinimo, veiklos našumo, kelia papildomus reikalavimus bei iššūkius. Organizacijos, siekdamos prisiderinti prie besikeičiančios aplinkos ir plėtoti ilgalaikę, sėkmingą veiklą, turi nuolat tobulinti vadybos sistemą, atsižvelgdamos į visų suinteresuotų šalių poreikius, prisitaikyti prie besikeičiančių aplinkybių.

Veiklos auditas yra vienas iš instrumentų, teikiančių informaciją tiek įstatymų leidžiamajai, tiek vykdomajai valdžiai, tiek plačiajai visuomenei ar institucijos dirba pagal ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principus, ar intervencijos ir programos yra vykdomos, kokie reikalingi pokyčiai. Viešojo sektoriaus subjektų veikla nagrinėjama, remiantis tinkamais kriterijais, analizuojant nuokrypių nuo tokių kriterijų ar kitokių problemų priežastis. Šių veiksmų tikslas – atsakyti į pagrindinius audito metu iškeltus klausimus ir pateikti rekomendacijų dėl įvairių sričių ir aspektų gerinimo (100 TAAIS, 2016).

Demokratinėse valstybėse Aukščiausios Audito Institucijos (toliau AAI) atlieka ypač svarbų vaidmenį: stebėdamos, tikrindamos, informuodamos apie esamą padėtį viešojo sektoriaus institucijose, netiesiogiai prisidedamos prie viešosios politikos formavimo. AAI rodo pavyzdį savo darbu, užtikrindamos, kad valstybės lėšos yra naudojamos atsižvelgiant į visuomenės poreikius. Remiantis ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo (3E) principais, atskleidžia teigiamus vykdomos veiklos aspektus ir esamus trūkumus. Veiklos audito pagalba, siekia pagerinti viešojo sektoriaus administravimo efektyvumą ir rezultatyvumą. Nors nėra abejonių dėl veiklos audito tiesioginio ar netiesioginio, tikėtino ar ne poveikio ir efektyvumo, tačiau jis yra sunkiai pamatuojamas. Nuolat tobulėjanti visuomenė kelia aukštesnius reikalavimus valdžiai, tuo pačiu skatindama veiklos audito progresą. Auditoriams reikalaujant kokybės iš viešojo sektoriaus, reikia rodyti aukštus standartus patiems. Galima teigti, kad veiklos auditas ir jo efektyvumas, kintantis ir atsinaujinantis procesas, suteikiantis mokslininkams galimybes atrasti naujus tyrinėjimo objektus.

Lietuvoje valstybinio audito teorinius aspektus ir audito kokybės klausimus nagrinėjo Daujotaitė (2002, 2009), Daujotaitė, Tarakavičiūtė, Puškorius (2012), Katkus (1994, 1997, 2009), Kustienė, Linkevičė (2016), Lakis (2007), Mackevičius (2001), Mackevičius, Pranckevičiūtė (2007), Mackevičius, Daujotaitė (2011). Užsienyje šiuos klausimus nagrinėjo Barret (1996), Chandler, Edwards (1996), Churchill (1966), Clark, De Martinis, Krambia-Kapardis (2007), Dittenhofer (2011), Kells (2011), Lapsley, Pong (2000), Lonsdale, Mayne, Schwartz (2005), Pollitt, Summa (1997). Šių autorių darbuose nagrinėjami veiklos audito organizavimo, atlikimo, audito kokybės klausimai. Tačiau veiklos audito efektyvumas viešajame sektoriuje nėra plačiai išnagrinėtas, trūksta empirinių tyrimų.

**Tyrimo problema.** Kaip vertinti veiklos audito efektyvumą viešajame sektoriuje?

**Tyrimo objektas.** Veiklos audito efektyvumo vertinimas Lietuvos viešajame sektoriuje.

**Tyrimo tikslas.** Išanalizuoti veiklos audito efektyvumo vertinimo viešajame sektoriuje teorinius aspektus ir atlikti veiklos audito viešajame sektoriuje efektyvumo vertinimą.

**Tyrimo uždaviniai:**

- Išanalizuoti veiklos audito teorinius aspektus.
- Parengti veiklos audito efektyvumo vertinimo metodologiją.
- Atlikti valstybinių veiklos auditų, atliktų 2015 -2018 metais viešajame sektoriuje efektyvumo vertinimą.
- Empiriškai atliekant tyrimą, įvertinti veiklos audito efektyvumą viešajame sektoriuje.

**Tyrimo metodai.** Lietuvos ir užsienio autorių mokslinės literatūros analizė, statistinių duomenų analizė, dokumentų analizė, palyginamoji analizė, ekspertinis vertinimas, apibendrinimo metodas.

**Darbo struktūra.** Darbas sudarytas iš trijų skyrių. Pirmame skyriuje nagrinėjama veiklos audito samprata, veiklos audito elementai, veiklos audito etapai, veiklos audito kokybės svarba bei efektyvumas. Antrame skyriuje analizuojami veiklos audito tyrimai ir AAI atlikti tyrimai ir pagrindžiama veiklos audito efektyvumo vertinimo metodika. Trečioje dalyje analizuojamos 2015 - 2018 metais Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų, pasirinktose veiklos srityse analizė. Pateikiami atlikto tyrimo rezultatai, pateikiamos išvados ir pasiūlymai veiklos audito efektyvumo gerinimui.

**Magistro darbo praktinė reikšmė.** Darbas atskleidė veiklos audito vertinimo viešajame sektoriuje aspektus ir padėjo pagrindus tolimesniems tyrimams šioje srityje.

# 1. VEIKLOS AUDITO EFEKTYVUMO VERTINIMO TEORINIAI ASPEKTAI

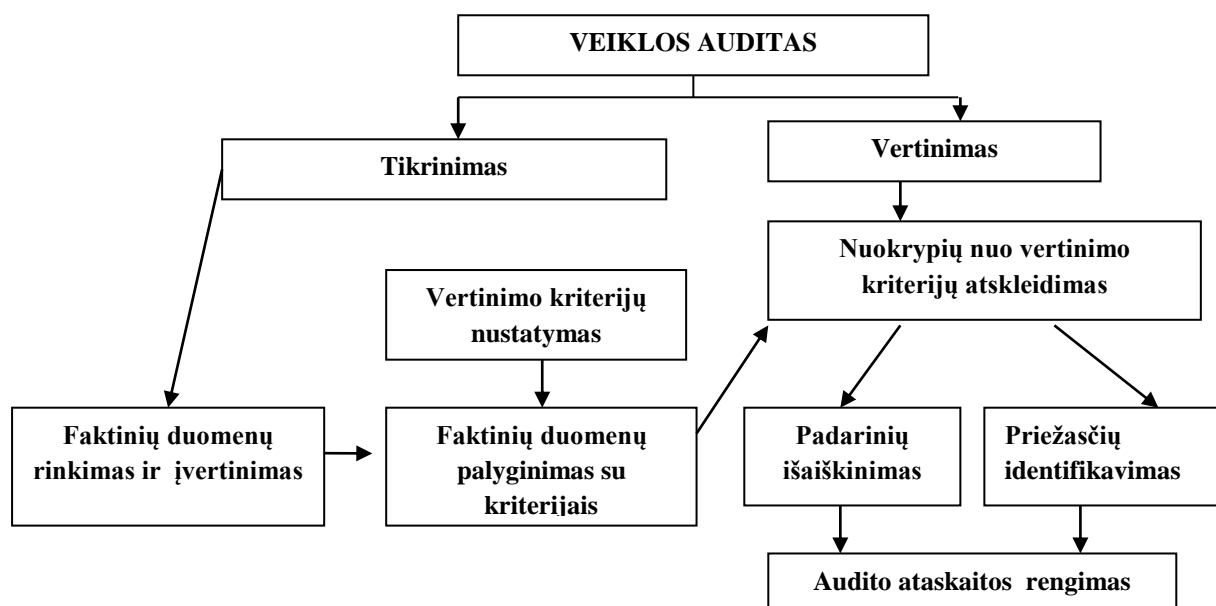
## 1.1 Veiklos audito samprata ir reikšmė

Viešojo sektoriaus audito įsitvirtinimas, labiausiai siejamas su Naująja Viešąja Vadyba, skaidrumo, atskaitomybės siekimu viešajame sektoriuje. Veiklos audito tikslas yra įvertinti audituojamo subjekto viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu. Veiklos auditas yra viena iš naujausių audito rūšių, tai palyginti nauja kontrolės forma, aprėpianti viešojo sektoriaus institucijų, jo atskirų sistemų ir visos valstybės veiklą (Daujotaitė ir kt., 2012).

Kaip teigia Mackevičius ir Daujotaitė (2011), veiklos auditas yra būtina reguliavimo sistemos dalis siekiant atskleisti, kaip įmonės, įstaigos ar organizacijos vykdo savo veiklą, atlieka joms patikėtas užduotis. Auditorių atskleisti nukrypimai nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo, efektyvumo principų pažeidimai leidžia organizacijai imtis veiksmų ir taisyti padėtį.

Aukščiausios Audito Institucijos (AAI), atlikdamos veiklos auditus, siekia stiprinti viešojo sektoriaus atskaitomybę, vykdomos veiklos skaidrumą, ginti viešąjį interesą.

Veiklos auditas nepriklausomas tikrinimas ir vertinimas, turintis tam tikrą struktūrą (Daujotaitė ir kt.2012). (1 pav.)



Šaltinis: Mackevičius, Daujotaitė (2011)

### 1 pav. Veiklos audito procesas

Apibendrinant pateiktą veiklos audito procesą, galima teigti, kad tikrinimas ir vertinimas yra itin svarbūs auditoriaus atliekami veiksmai, be kurių veiklos auditas būtų neįmanomas. Tikrinimo metu renkami faktiniai duomenys, surinkti duomenys lyginami su nustatytais audito kriterijais. Vertinimo metu auditorius atskleidžia esamą padėtį neatitiktumus ar tinkamai vykstančius procesus, tobulintinas veiklos sritis, galiausiai apibendrinus ir išanalizavus duomenis rengia veiklos audito ataskaitą.



Veiklos auditas yra tiek analitinis, tiek ir komunikacinis procesas. Analitinio proceso metu duomenys renkami, analizuojami, interpretuojami, daromos išvados. Komunikacinis procesas vyksta vertinant įvairius gautus duomenis, argumentus ir perspektyvas. Šiuo požiūriu svarbu, kad auditorius informuotų audituojamąjį subjektą apie audito tikslus ir metodus (Daujotaitė ir kt., 2012).

Audito poveikis gali būti matuojamas: pagal įgyvendintas rekomendacijas, sutaupytas valstybės lėšas, išteklius, organizuojamus seminarus visuomenei, pagal žiniasklaidos įtaką publikuojant svarbiausius rezultatus, vykdomą kokybės kontrolę.

Kaip teigia Bonollo (2019), AAI rezultatai gali būti matuojami kiekybiniais finansiniais, kiekybiniais ne finansiniais, bei kokybiniais kriterijais. Finansiniais terminais apibūdinami kiekybiniai rezultatai, siejami su nauda gaunama sumažinus išlaidas. Ne finansinė nauda gali būti matuojama pasitelkiant Likert skalę ir rekomendacijų įgyvendinimo procentus. Kokybiniai rezultatai apibūdina poveikį be skaitinių rodiklių (Pollitt, pagal E.Bonollo 2019). Marchi ir Bertei (2016) akcentuoja dvi veiklos audito puses. Teigiama - atskaitomybės, veiklos tobulinimo, skatinimas. Tačiau pabrėžia, kad netinkamas veiklos audito proceso panaudojimas gali sukelti nenumatytas pasekmes, veiklos paradoksą ir kitas. Morin (2011) apibūdina veiklos auditą kaip socialinę įtaką turintį procesą, kuris pasireiškia per santykius kylančius tarp auditoriaus ir audito subjekto.

Auditas veikia ne tik audituojamus subjektus, kitas suinteresuotąsias šalis, bet ir demonstruoja, kokia veikla laikoma svarbia toje visuomenėje. Šiuo požiūriu AAI padeda pagrindus politikams ir institucijoms, pateikdama informaciją apie veiklos atskaitomybę, taip pat nustato normas, neleidžiančias veiklos problemoms atsirasti, veikia kaip prevencinė priemonė (Bringselius, 2018).

Auditas yra bendras komandos darbas. Audito komanda unikali tuo, kad ji pakankamai maža, veikia palyginti trumpą laiką ir privalo susivienyti, kad siektų numatytų tikslų (Rich ir kt., Bamber ir Ramsey, pagal Amyar ir kt, 2019). Audito komandą sudaro įvairių įgūdžių ir patirties turintys komandos nariai. Kiekvienas komandos narys ateina su savo asmenine patirtimi, socialiniais įgūdžiais, vedinas asmeninių tikslų. Tokia įvairovė gali skatinti kūrybiškumą ir galimai geresnius sprendimus, ji taip pat gali neigiamai veikti susitelkimą ir dalijimąsi informacija. Prieštaravimai tarp pačios komandos įvairovės ir komandos susitelkimo paveikia asmenų prisitaikymą prie grupės taisyklių ir nusiteikimą bendradarbiavimui (Beal, Gammage ir kt., pagal Amyar ir kt., 2019). Intensyviai bendradarbiaujant ir nuolat dirbant susikoncentravus, įsitempus, siekiant tikslų, neretai kyla konfliktai, kuriuos audito komandos lyderis privalo suvaldyti. Tai nėra lengva atlikti, tačiau būtina, kad komanda neprarastų susitelkimo.

Pasak Tremblay ir Malsch (2015), AAI turi optimizuoti tuos veiksnius, kurie gali būti jos kontroliuojami tokie kaip santykiai tarp auditorių ir audituojamų subjektų, numatyti galimas strategijas veiksniams, kurie negali būti tiesiogiai įtakojami audito institucijos, skirti daugiau išteklių audito

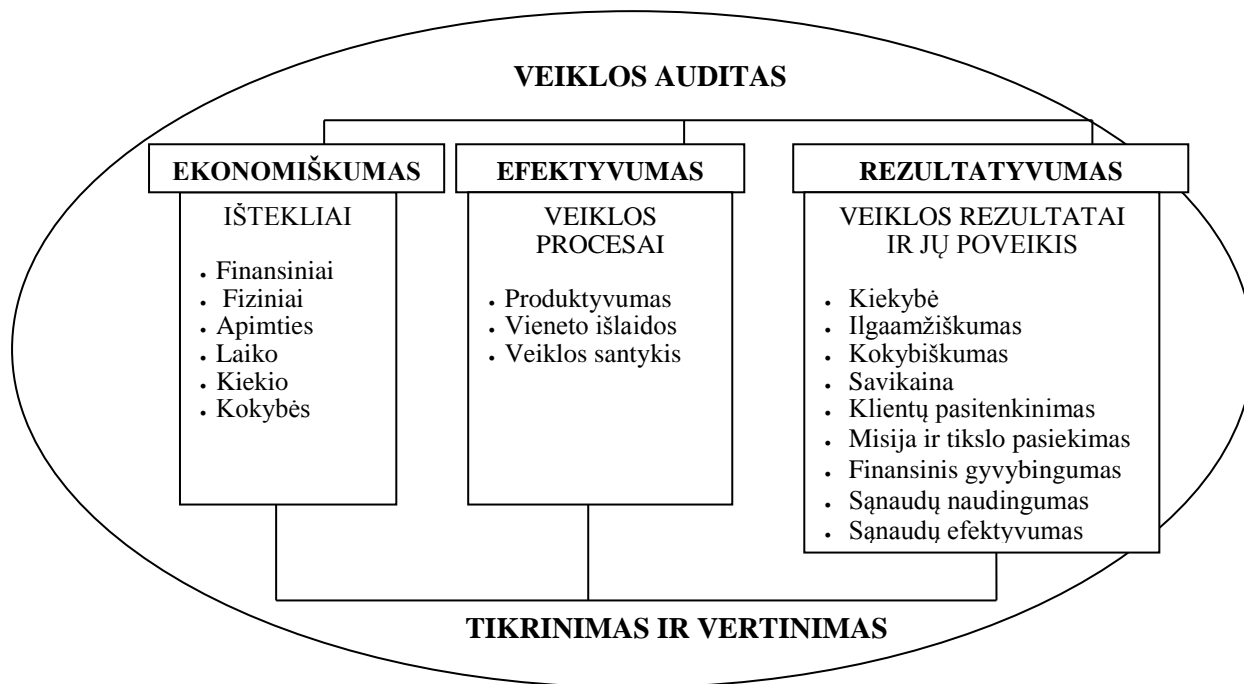
atrankai ir planavimui, dėti daugiau pastangų, siekiant pateikti audito rezultatus suinteresuotosioms šalims. (Tremblay ir Malsch, 2015)

Anot Weets (2008) egzistuoja ir paradoksas, kuomet veiklos auditas ne visada garantuoja efektyvesnę ir rezultatyvesnę politiką, reikia atsižvelgti į audito galimą nepageidaujamą poveikį.

Apibendrinant galima teigti, kad veiklos auditas yra neatsiejama modernios visuomenės dalis, skatinanti viešojo sektoriaus atskaitomybę, skaidrumą, didinanti pasitikėjimą vyriausybės vykdoma politika, skatinanti konstruktyvius pokyčius viešajame sektoriuje. Veiklos audito poveikiui ir teikiamai naudai įtaką daro vidiniai organizacijos ir išoriniai aplinkos veiksniai. Auditoriaus profesinė patirtis, etikos principų laikymasis, gebėjimas komunikuoti dirbti komandoje, bendradarbiauti su audituojamu subjektu veikia audito sėkmę. Taip pat audito poveikis ir jo kuriama vertė priklauso ir nuo audito subjektų lūkesčių, tikslų ir suvokiamos veiklos audito naudos.

### 1.1.1 Veiklos audito elementai

Analizuojant veiklos auditą, jo svarbą, būtina aptarti ir veiklos audito elementus. Minėtų elementų esmę ir sąveiką, kaip vieną iš galimų variantų, pateikia J. Mackevičius ir D. Daujotaitė (2011) (žr. 2 pav.)



Šaltinis: Mackevičius, Daujotaitė (2011)

#### 2 pav. Veiklos audito struktūriniai elementai

*Ekonomiškumas* reiškia išteklių sąnaudų mažinimą. Naudojami ištekliai turi būti prieinami laiku, užtikrinant tinkamiausią jų kiekį ir kokybę bei geriausią kainą (300 TAAIS, 2016). Pasak Daujotaitės ir kt. (2012), šis kriterijus leidžia pasirinkti pigiausią būdą siekiant konkretaus rezultato. Kaip teigia

Puškorius (2002), ekonomiškumas yra lengviausiai pamatuojamas, nes vertina tik išlaidas. Šis elementas vertinamas kiekybiškai.

*Efektyvumas* reiškia maksimalų turimų išteklių panaudojimą. Čia svarbiausia – naudojamų išteklių ir gaunamo produkto / paslaugos (kiekio, kokybės ir laiko požiūriu) santykis (300 TAAIS, 2016). Efektyvumas yra skirtas vertinti laiką, darbuotojų, vykdančių konkrečią užduotį, skaičių, darbo organizavimo aspektus, sąveikos problemas ir kitus veiksnius, taip pat neatsisakant ir finansinių sąnaudų vertinimo, tačiau tai daroma aukštesniu lygmeniu, t.y. apskaičiavus bent jau didžiąją dalį išlaidų, susijusių su konkrečios užduoties vykdymu (Puškorius, 2002). Efektyvumas nėra vien tik išlaidų sumažinimas, jis parodo, kaip tinkamai įmonė panaudoja išteklius, kad rezultatai būtų kuo geresni (Daujotaitė ir kt., 2012). Efektyvumas gali būti įvertinamas kiekybiškai, tačiau apskaičiuojamas sudėtingiau nei ekonomiškumas.

*Rezultatyvumas* reiškia, kad bus pasiekti išskirti tikslai ir numatyti rezultatai (300 TAAIS, 2016). Anot Puškoriaus (2002), rezultatyvumo kriterijus apima efektyvumo kriterijų visumą, nustato kiekvieno efektyvumo kriterijaus įtaką veiklos rezultatams, įvertina kokių laipsnių pasiekti nustatyti kriterijai, tikslų įgyvendinimas panaudojus tam tikrą išteklių kiekį. Tačiau rezultatyvumas retai matuojamas kiekybiškai rodikliais.

Apibendrinant reikia paminėti, kad mokslinėje literatūroje skirtingi autoriai savaip interpretuoja elementų sąvokas, tačiau pažymimas egzistuojantis glaudus, neatsiejamas ryšys tarp jų. Todėl vertinant ir matuojant kiekvieną iš elementų, ypač svarbus tinkamas kriterijų parinkimas, padėsiantis atlikti viešojo sektoriaus subjektų veiklos vertinimą ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo aspektais.

### **1.1.2. Veiklos audito etapai**

Siekiant išnagrinėti veiklos audito efektyvumą, ypač svarbu išanalizuoti veiklos audito etapus, nes kiekvieno iš etapų tinkamas arba ne planavimas, atlikimas gali įtakoti bendrą veiklos audito efektyvumą.

Pagal Tarptautinius Aukščiausiųjų Audito Institucijų Standartus (TAAIS) išskiriami veiklos audito etapai (3 pav.)

<b>Audito planavimas</b>	<b>Audito atlikimas</b>	<b>Audito ataskaitos pateikimas</b>	<b>Veiksmai po audito</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Galimybės atlikti auditą vertinimas</li> <li>• Supratimas, kas yra audituojama</li> <li>• Audito tikslo ir klausimų nustatymas</li> <li>• Audito apimties nutatymas</li> <li>• Audito kriterijų nustatymas</li> <li>• Audito įrodymų rinkimo metodų parinkimas</li> <li>• Geras projektų valymas ir peržiūra bei AAI vadovų plano patvirtinimas (audito rizikų valdymas ir komunikavimas)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Audito įrodymų rinkimas</li> <li>• Audito įrodymų vertinimas ar audito įrodymai pakankami ir tinkami</li> <li>• Surinktos informacijos analizė- kas yra, palyginti su tuo, kas turėtų būti</li> <li>• Pastebėjimų priežasčių ir pasėkmių nustatymas</li> <li>• Audito išvadų pateikimas pagal audito klausimus ir tikslą</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Audito ataskaitos tikslai:</li> <li>• Pranešti apie audito rezultatus numatomam vartotojui</li> <li>• Pateikti rezultatus keliančius mažiausiai nesusipratimų</li> <li>• Pateikti rezultatus visuomenei, siekiant skaidrumo</li> <li>• Palengvinti po audito atliekamus veiksmus, siekiant nustatyti, ar buvo imtasi reikiamų veiksmų</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identifikuoti, kokių mastu audituojami subjektai atliko pakeitimus pagal audito pastebėjimus ir rekomendacijas</li> <li>• Nustatyti poveikį, kuris gali būti priskirtas auditui</li> <li>• Identifikuoti sritis, kurias būtų naudinga stebėti ateityje</li> <li>• Įvertinti AAI veiklą, siekiant prisidėti kaupiant žinias ir gerinant AAI praktiką (savęs vertinimo priemonė)</li> </ul>

Šaltinis: parengta autorės pagal 3200 TAAIS, 2016

### 3 pav. Veiklos audito etapai

#### *Audito planavimas*

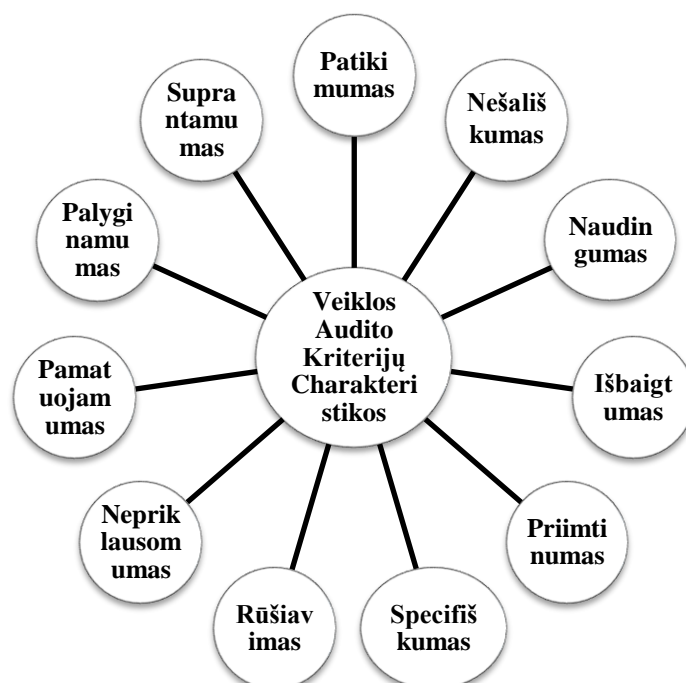
Tinkamas planavimas padeda užtikrinti, kad svarbioms audito sritims būtų skiriama pakankamai dėmesio, kad galimos problemos būtų nustatytos, sprendžiamos laiku, o audito darbas būtų tinkamai organizuotas ir prižiūrimas, siekiant racionaliai naudoti audito išteklius, jį atlikti efektyviai ir naudingai (Daujotaitė ir kt., 2012).

Audito planavimas apima strateginį tyrimą ir išankstinį tyrimą. Strateginis tyrimas padeda tinkamai planuoti būsimus auditus, suvokti srities problemas, nustatyti priotitetus, racionaliai naudoti audito išteklius (Daujotaitė ir kt., 2012). Strateginis tyrimas turi savo struktūrą, kuri susideda iš informacijos rinkimo, surinktos informacijos analizės, darbo dokumentų rengimo ir darbo dokumento nagrinėjimo. Išankstinio tyrimo metu renkama papildoma informacija apie audituojamą sritį, galimas audito problemas. Išankstinis tyrimas baigiamas rengiant audito planą arba išankstinio tyrimo ataskaitą. Nusprendus, kad tikslinga atlikti pagrindinį tyrimą, yra rengiamas audito planas.

*Audito planas turi apimti nustatytas veiklos problemas (rizikas), audito tikslą, audito objektą, subjektą, pagrindinius audito klausimus, į kuriuos, norint pasiekti audito tikslą, reikia atsakyti, taip pat vertinimo kriterijus ir jų šaltinius, audito darbo metodus ir procedūras, audito riziką ir jos valdymo priemones, laukiamą audito poveikį, audito išteklius, audito kokybės kontrolės priemones. Audito plane taip pat gali būti numatytas atitinkamų sričių specialistų (ekspertų) pasitelkimas, kitų auditorių atlikto darbo panaudojimas (Valstybinio audito reikalavimai, 2017).*

Auditorius privalo aktyviai valdyti audito riziką, siekdamas išvengti pateikti neteisingus ar neišsamius audito pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas, nesubalansuotą informaciją ar išvengti situacijos, kad nebus sukurta pridėtinės vertės (3000 TAAIS, 2016).

Audito kriterijai, tai standartai, pagal kuriuos auditoriai lygina surinktus įrodymus, siekdami pateikti teisingą išvadą. Pagrįsti ir racionalūs, pasiekiami standartai, naudojami veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo vertinimui (Nejad, 2014). Audito kriterijai turi atsakyti į iškeltus audito klausimus ir remtis ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais, turi užtikrinti audito atskaitos kokybę ir nepriklausomumą. Audito kriterijai gali būti imami iš įvairių šaltinių (tokių kaip nuostatai, reglamentai, kokybės standartai, kriterijai taikyti panašiuose audituose, profesiniai standartai, tikslai, programos ir planai, lūkesčiai ir kt.). Neatsakingas kriterijų pasirinkimas, gali sąlygoti iškreiptus audito rezultatus. Audito kriterijų charakteristikos pateikiamos 4 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės, pagal Mikulskienė 2011, Nejad 2014

#### 4 pav. Veiklos audito kriterijų charakteristikos

##### *Audito atlikimas*

Šis etapas yra audito plano įgyvendinimas. Pagrindinio tyrimo metu auditorius turi surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, kuriais remdamasis auditorius galėtų atsakyti į audito klausimus ir kurie pagrindžia auditoriaus išvadas ir rekomendacijas (Valstybinio audito reikalavimai, 2017). Prieš atliekant auditą, kaip teigia Daujotaitė ir kt. (2012), reikia nustatyti aiškias, griežtas ir realias metodikas, kad būtų galima gauti pakankamus, svarbius ir patikimus audito įrodymus, reikalingus pagrįstoms išvadoms parengti.

*Visas auditoriaus atliktas darbas turi būti tinkamai dokumentuotas. Darbo dokumentų tikslas - parodyti, kodėl auditorius pasirinko vieną ar kitą problemą, vieną ar kitą laikotarpį, vieną ar kitą*

*procedūrą, kodėl apklausoms, pokalbiams ar statistinei anizei pasirinko vieną ar kitą personalo ir klientų grupę, kuo remdamasis jis daro vieną ar kitą prielaidą ar išvadą (Daujotaitė ir kt., 2012).*

### ***Veiklos audito ataskaita***

Veiklos audito ataskaitos rengimas grindžiamas atliktu auditu. Daugiausia dėmesio skiriama atsakytiesiems audito klausimams, gautiems įrodymams, pagrindinėms išvadoms ir poreikiui pateikti reikšmingas pastabas tinkamiausiu ir naudingiausiu skaitytojui, kuris nėra ekspertas, būdu (Daujotaitė ir kt., 2012).

Audito ataskaitoje turi būti ataskaitos pavadinimas, data, numeris, audito tikslas (-ai) ir objektas, bendra informacija apie audituojamą subjektą, audito apimtis ir metodai, audito metu nustatyti faktai, pastebėjimai, išvados ir rekomendacijos. Veiklos audito ataskaitoje turi būti vertinimo kriterijai ir jų šaltiniai (Valstybinio audito reikalavimai, 2017).

*Veiklos audito ataskaitoje turi būti pateikta prieinama, glausta ir naujausia informacija, kuria Vyriausybė, Parlamentas, audituojamasis subjektas ir kitos suinteresuotosios šalys gali pasinaudoti didinant viešojo sektoriaus ekonomiškumą, rezultatyvumą ir efektyvumą. Ataskaita turi gerinti supratimą ir skatinti reikiamus pokyčius, teikti naudą suinteresuotosioms šalims ir pasiekti jai keliamus tikslus (Daujotaitė ir kt., 2012).* Ataskaita turi būti išsami, tiksli, objektyvi, įtikinama, aiški, glausta, svarbi, konstruktyvi.

Rekomendacijos turi būti aiškios, logiškos, argumentuotos, susietos su audito tikslais, pastebėjimais ir išvadomis, įtikinti skaitytoją, kad jos gali padėti ženkliai pagerinti vyriausybės veiklos ir programų vykdymą, sumažinti sąnaudas, supaprastinti administravimą, padidinti paslaugų kokybę ir apimtis, pagerinti rezultatyvumą, poveikį, naudą visuomenei (300 TAAIS, 2016).

### ***Veikla po audito***

Rekomendacijų įgyvendinimas yra vienas iš svarbiausių veiklos audito siekių. Kitu atveju pastangos bus bevertės, jei priimtose rekomendacijose nebus įgyvendintos. Šiame etape atliekant procedūras nustatomas ir dokumentuojamas audito poveikis ir pažanga įgyvendinant audito rekomendacijas (Daujotaitė ir kt., 2012).

Pasak Daujotaitės ir kt. (2012), praėjus tam tikram laikotarpiui, kai buvo išleista audito ataskaita, auditą atlikusi institucija, dažniausiai audito grupės vadovas, privalo imtis reikiamų priemonių nustatyti, kokių veiksmų ėmėsi audituotoji įstaiga ir ar ėmėsi jų iš viso, kad ištaisytų audito ataskaitoje nurodytus trūkumus, ir koks buvo šių veiksmų poveikis.

Tai nepriklausoma veikla, padedanti sustiprinti audito poveikį ir sukurti pagrindą ateityje tobulinti auditorių darbą, ir tokiu būdu didinanti audito proceso vertę (300 TAAIS, 2016).

Viso veiklos audito proceso metu auditorius turi remtis bendraisiais audito principais (žr. 1 lentelę).

### 1 lentelė. Bendrieji veiklos audito principai

<b>Audito tikslas</b>	Auditoriai turėtų nustatyti aiškiai apibrėžtą audito tikslą, susijusį su ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais.
<b>Audito metodas</b>	Auditoriai turėtų pasirinkti į rezultatą, problemą ar sistemą orientuotą metodą arba metodų derinį, siekdami suteikti audito modeliui daugiau pagrįstumo.
<b>Kriterijai</b>	Auditoriai turėtų nustatyti tinkamų kriterijų, atitinkančių audito klausimus ir susijusių su ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais.
<b>Audito rizika</b>	Auditoriai turėtų aktyviai valdyti audito riziką – tai yra riziką, kad bus padarytos neteisingos ar neišsamios išvados, pateikta nesubalansuota informacija ar nebus sukurta pridėtinė vertė vartotojams.
<b>Bendravimas ir informavimas</b>	Auditoriai viso audito proceso metu turėtų efektyviai ir tinkamai bendrauti su audituojamais subjektais ir atitinkamomis suinteresuotomis šalimis bei kiekvieno audito atveju nustatyti teikiamos medžiagos turinį, bendravimo ir informavimo procesą ir informacijos gavėjus.
<b>Įgūdžiai</b>	Visi audito grupės nariai turėtų turėti profesinę kompetenciją, reikalingą auditui atlikti, tai yra, gerai išmanyti audito, tyrimų planavimo, socialinių mokslų metodus ir tyrimo arba vertinimo metodikas, o taip pat turėti asmeninių analitinių, rašymo ir bendravimo įgūdžių.
<b>Profesinis sprendimas ir skepticizmas</b>	Auditoriai turėtų vadovautis profesiniu skepticizmu, bet tuo pačiu metu būti imlūs ir novatoriški.
<b>Kokybės kontrolė</b>	Auditoriai turėtų taikyti procedūras, skirtas užtikrinti audito kokybę, užtikrindami, kad yra vykdomi atitinkami reikalavimai ir stengdamiesi rengti tinkamas, subalansuotas ir teisingas išvadas, sukuriančias pridėtinės vertės ir padedančias atsakyti į audito klausimus.
<b>Reikšmingumas</b>	Į reikšmingumą auditoriai turėtų atsižvelgti visais audito proceso etapais. Derėtų atsižvelgti ne tik į finansinius, bet ir į socialinius bei politinius audito srities aspektus, siekiant sukurti kaip galima didesnę pridėtinę vertę.
<b>Dokumentavimas</b>	Auditoriai turėtų dokumentuoti auditą, atsižvelgdami į konkrečias aplinkybes. Informacija turėtų būti pakankamai išbaigta ir išsami, kad suteiktų galimybę patyrusiam auditoriui, kuris nėra iš anksto susipažinęs su tokiu auditu, nustatyti, koks darbas buvo atliktas, siekiant pateikti audito pastebėjimus, padaryti išvadas ir suformuluoti rekomendacijas.

Šaltinis 300 TAAIS, 2016

Bendrieji veiklos audito principai įtvirtina esminius aspektus, galinčius nulemti veiklos audito įgyvendinimo kokybę, teikiamą naudą, efektyvumą bei laukiamą poveikį.

Apibendrinant galima teigti, kad kiekvienas veiklos audito etapas, jo tinkamas parengimas ir įgyvendinimas ypatingai svarbus ne tik veiklos audito efektyvumui, bet ir audito poveikiui. Netinkamas išteklių paskirstymas, audito plano parengimas, audito įrodymų surinkimas ir analizė,

išvadų, ataskaitos parengimas, gali lemti, kad nebus pasiektas veiklos audito tikslas, atsakyta į audito klausimus, nebus sukurta vertė visuomenei.

## 1.2 Veiklos audito kokybės svarba

Audito kokybės gerinimas yra viena iš efektyvumo sudedamųjų dalių, skatinantis viešojo sektoriaus skaidrumą priimant ir įgyvendinant rekomendacijas, taip gerinant viešojo intereso įgyvendinimą. Audito ataskaitų kokybė ypač svarbi užtikrinant aukštą AAI reputaciją. Ataskaitos pateikia realius duomenis, kurie gali būti naudingi tobulinant ir kitas veiklos sritis ne tik audituotą. Todėl audito kokybės užtikrinimas yra labai svarbus tiek audito atlikimo metu, tiek ir auditui pasibaigus.

Kokybė tampa įmonės tikslu, apimančiu gaminio, veiklos ir visos įmonės kokybę. Šio vyksmo skiriami keli aspektai: procesinis (veiklos) - veiklos efektyvumas pasiekiamas vertinant technologijas, darbo, valdymo procesus; objektinis - geri rezultatai pasiekiami tik turint geras medžiagas, įrenginius, personalą (Dahlgaard ir kt., cituojama pagal Baliukonis ir Čiarnienė, 2014).

Pasak Kustienės ir Linkevičės (2016), atlikti audito kokybės tyrimai atspindi glaudžias audito kokybės trūkumų ir auditorių etikos principų pažeidimų sąsajas. Audito kokybės pagrindą sudaro auditoriaus etinės vertybės ir audito reglamentų laikymasis. Kaip teigia Brown ir kt. (2016), audito kokybės suvokimas priklauso nuo tam tikrų paties auditoriaus asmeninių rodiklių, kaip profesinė patirtis, užimamos pareigos, auditoriaus savijauta ir pasitikėjimas (pasitenkinimas, perdegimas ir kt.), gebėjimas komunikuoti ir dirbti komandoje. Galima teigti, kad visi šie išvardinti bruožai gali veikti tiek teigiamai tiek ir neigiamai auditoriaus audito kokybės suvokimą.

Pasak Smith ir kt. (2018) auditoriaus vykdomos veiklos stresoriai ir perdegimas veikia auditorių darbo rezultatus, sąsajas su sumažėjusia audito kokybe. Perdegimas pilnai tarpininkauja tarp stresą sukeliančių veiksnių ir darbo rezultatų. Auditorių vaidmens konfliktas, vaidmens dviprasmiškumas ir vaidmens perkrova įtakoja perdegimą, kuris veikia pasitenkinimą darbu, norėjimą pakeisti darbą, sumažėjusią audito kokybę. Panašiai teigia ir Amir (2019), kad laiko trūkumas, patiriamas spaudimas, darbo ir namų konfliktas, auditoriaus vaidmens dviprasmiškumas stipriai įtakoja darbe patiriamą stresą bei audito kokybę. Tačiau Johari ir kt. (2019) priešingai nustatė, kad tik socialinis spaudimas neigiamai veikia auditoriaus veiklą, o laiko trūkumas teigiamai įtakoja auditoriaus darbą. Tuo tarpu Johansen ir Christoffersen (2017) nagrinėjo ryšį tarp socialiai nepriimtino elgesio ir trijų vertinimo aspektų: efektyvumo, kliento ir dėmesio kokybei. Nehme (2017) taip pat nagrinėjo veiksnius, įtakančius auditoriaus elgesį, iššaukiantį tam tikrus socialiai nepriimtinus poelgius ir ryšį su veiklos vertinimo procedūromis.

Didelė personalo kaita ir nepatyrusių auditorių paskyrimas užduočių atlikimui gali iššaukti klientų nepasitenkinimą ir mažinti audito kokybę (Brierleyand Gwilliam, cituojama pagal Nehme, 2017). Kai tuo tarpu profesinis tobulėjimas ir asmeninis efektyvumas stipriai teigiamai įtakoja auditoriaus veiklą



ir vertinimą, tuo pačiu ir audito kokybę (Lee ir kt., 2016). Tačiau kaip teigia Mardijuwono ir Subianto (2018), nors auditoriaus profesionalumas, skepticizmas ir nepriklausomumas teigiamai veikia audito kokybę, bet neturi labai didelės įtakos.

Pasak Sampet ir kt. (2019), audito kokybės suvokimui yra svarbus kliento įsitraukimas, psichologinis komfortas audito atlikimo metu. Klientų įtraukimas į audito procesą vyksta per bendravimo procesą.

Bendravimas su audituojamo subjekto darbuotojais turi būti numatytas visą audito atlikimo laiką, siekiant informuoti apie audito eigą, užtikrinti grįžtamąjį ryšį. Veiklos audito proceso metu vykstančio bendravimo etapai ir tikslai patekti 2 lentelėje.

**2 lentelė. Bendravimo su audituojamu subjektu etapai veiklos audito procese**

<b>Bendravimo etapai</b>	<b>Tikslas</b>
<b>Pradžioje</b>	Auditoriai audituojamo subjekto vadovybei paaiškina audito atlikimo priežastis, pasiūlytus klausimus, apimtį, kriterijus ir metodikas, kalendorinį planą ir darbo procedūras. Taip pat būtų tikslinga paaiškinti, kas nebus audituojama, kad audituojamas subjektas kuo daugiau išvengtų nesusipratimų ir netikrų lūkesčių.
<b>Prieš vizitą</b>	Auditoriai audituojamo subjekto darbuotojams paaiškina vizito tikslą, paprašo reikalingos informacijos, tariasi dėl posėdžių ir vizito tvarkaraščio.
<b>Nuo vizito pradžios iki pabaigos</b>	Auditoriai su audituojamo subjekto darbuotojams aptaria audito procedūras, juos informuoja apie darbų eigą ir vizito pabaigoje, rengia galutinį posėdį, kad jiems praneštų apie nustatytus faktus.
<b>Rengiant pranešimus apie preliminarius nustatytus faktus</b>	Parengiami ir audituojamam subjektui pateikiami su audito metu nustatytais faktais susiję dokumentai.
<b>Prieš prieštaravimų procedūrą ir jos metu</b>	Užtikrinti sutarimą dėl audito metu nustatytų faktų.

Šaltinis veiklos audito vadovas 2017

Atliekant veiklos auditus bendravimas ir komunikavimas yra ne tik neišvengiamas, bet ir būtinas sėkmingo veiklos audito garantas visuose veiklos audito atlikimo etapuose.

Pagal Schwartz ir Mayne (2005) išskiriami audito proceso kokybės aspektai:

- Nepriklausomumas (galutinė ataskaita /produktas parengtas nepriklausomai nuo tirtos subjekto);
- Efektyvumas - audito vadovai turi siekti, kad ataskaitos būtų parengtos greitai, naudojantis surinktais kokybiškais įrodymais (naudingumas panaudotų išteklių);
- Vykdomas kvalifikuotų ir įgudusių darbuotojų- tada audito atsakaitos rengimo procesas tikėtina bus sėkmingiausias;
- Teisingas ir objektyvus - objektyvumas turi būti įtrauktas į patį procesą;
- Paremtas įrodymais - išvados ir rekomendacijos turi remtis surinktais įrodymais;
- Skrupulingai parengtas - neturi būti klaidų (pvz tikrina redaktorius);

Audito produkto kokybės aspektai pagal Schwartz ir Mayne (2005):

- Tikslus;
- Praktiškos išvados ir rekomendacijos;
- Aiškus, skaidrus;
- Teisingas ir objektyvus;
- Neapribotas laiko /nesibaigiantis;
- Atkartojamas (turi būti įmanoma pakartoti);
- Nuoseklus (neturi būti prieštaringų žinučių);
- Poveikis (turi daryti poveikį).

AAI turi skatinti novatorišką kultūrą, o auditoriai turi mokytis vienas iš kito ir būti atviri pokyčiams. Kitaip tariant, AAI galėtų: a) skatinti novatoriškus, pigius, tvarius būdus keistis nuomonėmis, dokumentais bei patirtimi; b) raginti atlikti bendrus komandinius auditus aktualiomis temomis ir skatinti eksperimentuoti taikant naujus metodus, technikas ir ataskaitų rengimo būdus; c) rodyti valdymo ir modusoperandi pavyzdį; d) siekti, kad jos valdymą ir modusoperandi įvertintų nepriklausomi ekspertai; e) supaprastinti veiklą, kuri padėtų efektyviai perteikti norimą žinią; f) sekti vertinimo metodikų naujienas (3100 TAAIS, 2016).

Apibendrinant galima teigti, kad audito kokybė yra daugiakriterinis reiškinys, veikiamas auditoriaus žinių, pasitikėjimo, pasitenkinimo darbu, darbo sąlygų, darbo krūvio, audito proceso keletu užduočių atlikimo vienu metu, kokybės kontrolės, peržiūros, vadovų komunikacijos, ekspertų pasitelkimo, klientų lūkesčių, taip pat išreiškiamą per auditoriaus ir audito subjekto komunikaciją. Audito kokybė ypatingai svarbus audito aspektas, įtakoiantis veiklos audito efektyvumą ir kuriamą naudą visuomenei.

### 1.3 Veiklos audito efektyvumas

Galinienės teigimu (Galinienė, cituojama pagal Baliukonis ir Černienė, 2014), nėra tokios sferos, kurios nepalietų efektyvumo klausimas: išteklių panaudojimo efektyvumas, gamybos proceso efektyvumas, teikiamų paslaugų efektyvumas, darbuotojų veiklos efektyvumas, vadovavimo sprendimo efektyvumas nėra pavieniai ar atskiri, vienas su kitu nesusiję reiškiniai.

Mokslinėje literatūroje nėra vieningos efektyvumo sampratos, jis apibrėžiamas įvairiai, išskiriant skirtingus aspektus (žr. 3 lentelę).

3 lentelė. Efektyvumo samprata

Autorius	Efektyvumo samprata
O'Neill, 1998	<b>Efektyvumas</b> - išteklių, reikalingų produkcijos vienetui pagaminti ar įsigyti, įvertinimas.
Lane, 2000	<b>Efektyvumas</b> matuojamas išteklių kiekiu, reikalingu vienam produkcijos vienetui pagaminti.
Puškorius, Raipa, 2002	<b>Efektyvumas</b> - tai racionalus išteklių panaudojimas, teigiamas organizacijos filosofijos ir organizacinės kultūros įtvirtinimas.

3 lentelės tęsinys kitame puslapyje

Puškorius, 2002	<b>Efektyvumas</b> - tai santykis tarp pageidautinų veiklos rezultatų ir panaudotų tiems rezultatams pasiekti kompleksinių išteklių, indėlių, išlaidų bei kitų resursų.
Vainienė, 2005	<b>Efektyvumas</b> - išteklių panaudojimo veiksmingumas, kai norimas rezultatas pasiekiamas mažiausiomis įmanomomis sąnaudomis arba naudojant turimus išteklius pasiekiamas maksimalus rezultatas.
Dolan, 2006	<b>Efektyvumas</b> - teisingų tikslų pasirinkimas, į kuriuos fokusuojama visa energija.
Certo ir kt., 2006	<b>Efektyvumas</b> priklauso nuo vadovų sugebėjimo priimti organizacijai teisingus sprendimus.
Piliponis, 2007	<b>Efektyvumas</b> - tai veikloje naudojamas rodiklis, kuris apibūdina kokybiško rezultato ir sąnaudų santykį arba jų atitikimo laipsnį.
Rosen, 2007	<b>Efektyvumas</b> - tai produkcijos kiekio ir sąnaudų santykis.
Mescon, 2007 Pyzdek, Keller, 2009	<b>Efektyvumas</b> - geriausias išteklių panaudojimas, rezultatyvumas, kuris apibrėžiamas kaip rezultato ir išlaidų, kurios užtikrino šį rezultatą, santykis.
Mackevičius, 2007	<b>Efektyvumas</b> suprantamas kaip racionalus lėšų gamybos procese cirkuliavimas, duodantis teigiamą gamybos rezultatą, greitą gamybos proceso ciklą, kurio metu ne tik sukuriama pelnas, bet ir pinigų srautas, reikalingas gamybos proceso tęstinumui palaikyti.
Endriukaitienė, Martišius, 2007	<b>Efektyvus</b> sprendimas yra tas, kurio rezultatas tenkina naudos gavėją; kuriam geresnio nėra; kuris atitinka tikslus.
Drucker, 2008	<b>Efektyvumą</b> apibūdina ne tik kaip rezultatą ryšium suužsibrėžtais tikslais, bet ir kaip rezultatą (efektą) optimalaus išteklių (materialių, finansinių, darbo) panaudojimo požiūriu.
Richard ir kt., 2009	<b>Efektyvumas</b> - sukurtos vertės ir jai sukurti panaudotų išteklių apimčių santykį. Efektyvumas neišvengiamai priklauso nuo įvertinimo ir yra vertinimo kategorija.
Alinaitwe ir kt., 2009	<b>Efektyvumas</b> - organizacijos galimybė įgyvendinti misiją per stiprų vadovų valdymą bei vadovavimą.
Manzoor, 2012	<b>Efektyvumas</b> - sąvoka, kuri parodo, kaip efektyviai pasiekiami organizacijos tikslai.
Practice guide for auditing efficiency, 2013	<b>Efektyvumas</b> - reiškia finansinių, žmogiškųjų ir fizinių išteklių naudojimą taip, kad bet kokio nurodyto išteklių naudojimo rinkinio rezultatai, būtų maksimaliai padidinti, arba išteklių kiekis sumažintas, bet produkcijos kiekis ir kokybė būtų užtikrinta.
Baliukonis, Černienė 2014	<b>Efektyvumo</b> pagrindą sudaro išteklių ribotumas, noras taupyti laiką, siekis gauti kuo didesnę rezultatą su turimais ištekliais, gebėjimas atnešti naudą verslininkui ir visuomenei.
TAAIS 3100, 2016	<b>Efektyvumas</b> - reiškia maksimalų turimų išteklių panaudojimą. Čia svarbiausia – naudojamų išteklių ir gaminamo produkto ar paslaugos (kiekio, kokybės ir laiko aspektais) santykis.
Veiklos audito vadovas, 2017	<b>Efektyvumas</b> - santykis tarp produkto (prekių, paslaugų) ir jam pagaminti sunaudotų išteklių.

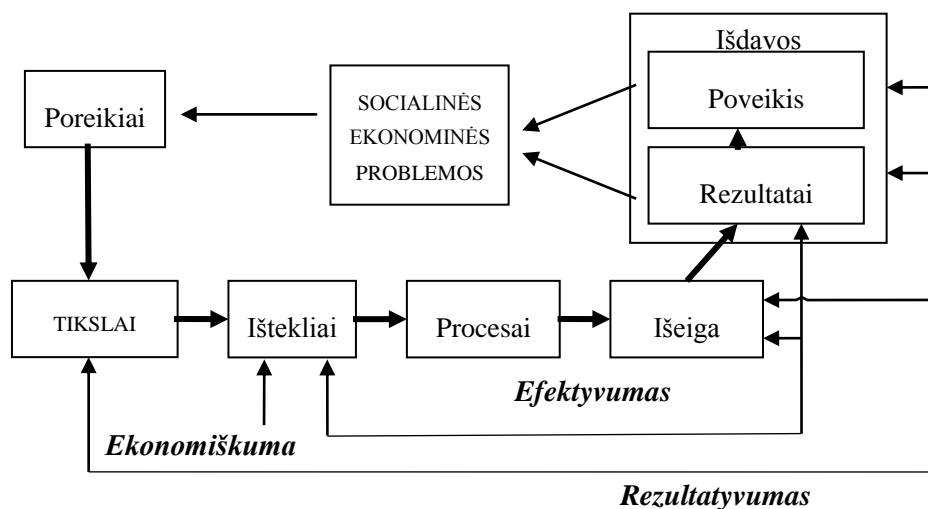
Parengta autorės, pagal Baliukonis, Čarnienė, 2014, Mackevičius, Daujotaitė, 2011, Puškorius, Raipa, 2002, Practice guide for auditing efficiency, 2013, TAAIS 3100, 2016, Endriukaitienė, Martišius, 2007, O'Neill, 1998, Veiklos audito vadovas, 2017.

Išanalizavus skirtingų autorių pateikiamus efektyvumo apibrėžimus galima teigti, kad kiekvienas autorius savitai interpretuoja efektyvumą. Nors vyrauja efektyvumo sampratų įvairovė, tačiau galima pastebėti ir bendrų bruožų :

- Racionalus lėšų panaudojimas;
- Organizacijos tikslai, jų įgyvendinimas;
- Vadovavimo aspektas ir vaidmuo;
- Kompleksiniai ištekliai;
- Organizacijos filosofija ir kultūra;
- Misijos įgyvendinimas;
- Kokybės užtikrinimas;
- Optimalus išteklių panaudojimas.

O'Neil, Lane, Puškorius, Piliponis, Rosen, Mescon, Veiklos audito vadovas efektyvumą sieja, tapatina su produktyvumu. Pagal Grześ (2017) plačiausia prasme produktyvumas yra apibrėžiamas kaip santykis tarp gautų rezultatų ir panaudotų išteklių, tiems rezultatams pasiekti. (Grzes, cituojama pagal Danilevičienė, 2019). Efektyvumas glaudžiai susijęs ir su našumo sąvoka, pagrindinis klausimas yra, ar panaudojant turimus išteklius išdirbiai ar rezultatai buvo optimizuoti kiekybės, kokybės ir terminų laikymosi požiūriais (Veiklos audito vadovas, 2017). Kaip matome efektyvumas glaudžiai susijęs ir neatsiejamas su produktyvumu, rezultatyvumu, naudingumu ir veiksmingumu. Šią tendenciją galima įžvelgti ir analizuojant efektyvumo sąvokas. Kadangi vyrauja efektyvumo sąvokų įvairovė, yra pakankamai sudėtinga atsirinkti tinkamiausią apibrėžimą.

Svarbiausias akcentas apibūdinant efektyvumą yra tai, kad pabrėžiamas kompleksinis išteklių sunaudojimas, turint omenyje, kad ištekliai nėra vien išlaidos kaip ekonomiško atveju. Vertinant išteklių naudojimo efektyvumą, veiklos rezultatai lyginami su panaudotais ištekliais. Siekiama, kad išlaidos būtų kuo mažesnės, o rezultatas – geresnis (Mackevičius, Daujotaitė, 2011). Daujotaitės ir kt. (2012) pateikiamas išteklių - išėigos modelis padeda auditoriui nustatyti ir susieti socialinių, ekonominių problemų sąlygotus poreikius su iškeltais tikslais, naudojamais ištekliais, vykdomais procesais, gautais rezultatais bei poveikiu (žr. 4 pav.).



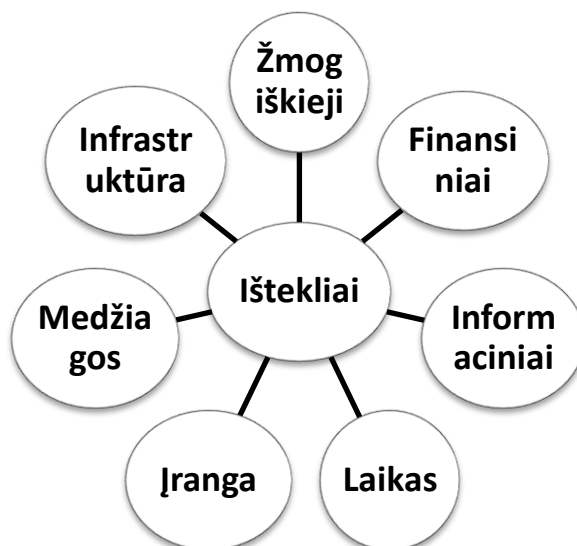
Šaltinis Daujotaitė ir kt., 2012

### 5 pav. Išteklų - išėigos modelis

Pasak Baliukonio ir Čiarnienės (2014), efektyvumas gali būti analizuojamas remiantis trimis pagrindiniais kriterijais: visuomeniniu, techniniu ir dinaminiu efektyvumu. Visuomeninis efektyvumo kriterijus išreiškia maksimalią visuomenės naudą. Techninio ar technologinio efektyvumo kriterijus išreiškia geriausią išteklių. Dinaminio efektyvumo kriterijus išreiškia maksimalų techninės ar technologinės pažangos skatinimą, kuri paprastai pasireiškia gamybos kaštų mažėjimu.

Efektyvumas turi dvi analizės dimensijas: veiklos ar valdymo efektyvumas ir paskirstymo efektyvumas (Mihaiu ir kt., cituojama pagal Marchi, Bertei, 2016). Taip pat galima skirti dvi efektyvumo dimensijas: vidaus ir išorės. Kalbant apie vidaus efektyvumą turima omenyje pačios įmonės gebėjimas sutelkti savo vidaus išteklius ir kuo efektyviau atlikti veiklą. Išorės efektyvumas rodo, kiek įmonė sugeba efektyviai vykdyti savo funkcijas su turimais ištekliais. Taigi efektyvumas nėra vien išlaidų sumažinimas, jis parodo, kaip tinkamai įmonė panaudoja išteklius, kad pasiektų kuo geresnius rezultatus. (Mackevičius, Daujotaitė, 2011)

Išteklų efektyvumas yra tai, kaip efektyviai naudojami ištekliai, o srautų efektyvumas - tai, kiek efektyviai vienetas juda proceso metu ir per kiek laiko yra apdorojamas (Bølviken, Koskela, 2017). Analizuojant efektyvumą svarbu aptarti išteklių rūšis (žr 5 pav.).

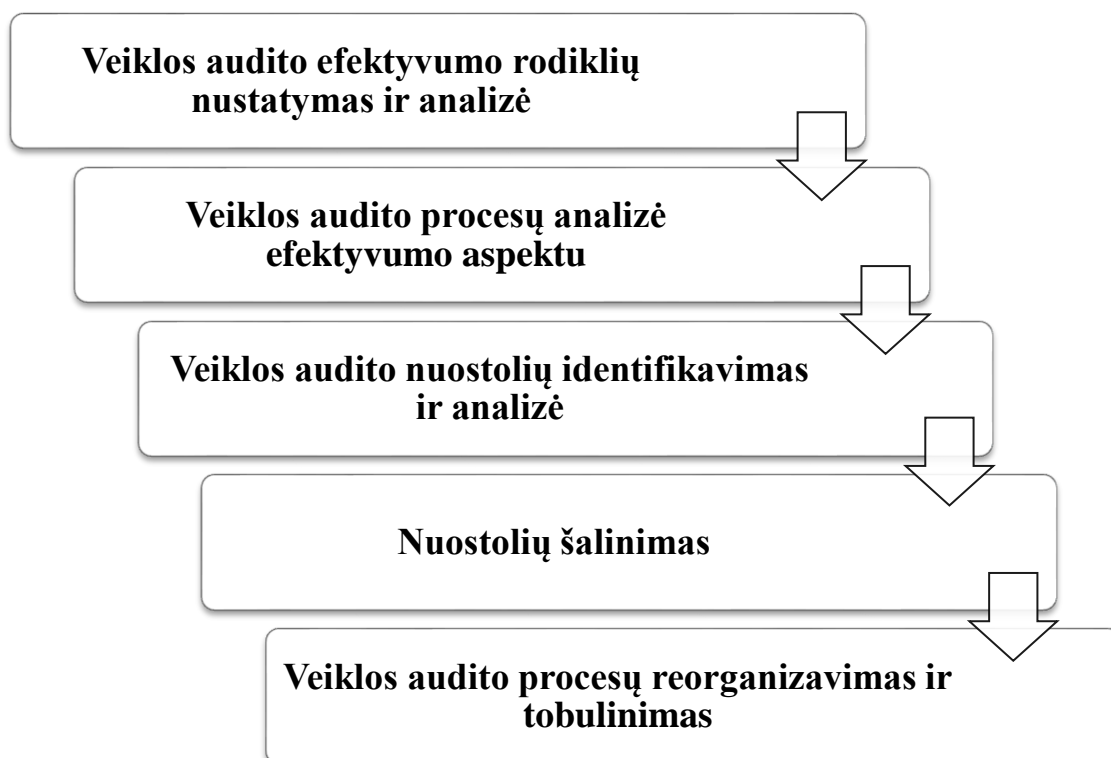


Šaltinis: sudaryta autorės

**6 pav. Išteklų rūšys**

Dažnai ištekliai asocijuojami su finansine išraiška, tačiau taip yra ne visada, nes ištekliai tai ir žmogiškasis potencialas, ir darbo laikas, informacinės technologijos, infrastruktūra. Svarbu tinkamai identifikuoti ir tinkamai įvertinti naudojamus išteklius.

Siekiant didinti veiklos audito efektyvumą, tikslinga atkreipti dėmesį į siūlomą modelį (žr. 7 pav.)



Parengta autorės pagal Baliukonis, T., Čiarnienė, R., 2014

**7 pav. Veiklos audito efektyvumo didinimo, mažinant nuostolius teorinis modelis**

Šis modelis apima visą procesą, kaip svarbiausią primą etapą akcentuojant efektyvumo rodiklių nustatymą, vėliau atliekant procesų analizę, nuostolių identifikavimą, nuostolių šalinimą, bei veiklos procesų reorganizavimą ir tobulinimą.

Nuostolių identifikavimui siūloma pasitelkti Taiichi Ohno išskirtus 7 švaistymus, plačiai naudojamus Lean sistemoje, apibūdintus Inozu (2013):

- Transportavimas - medžiagų ar informacijos;
- Atsargos - didesnės nei būtina medžiagų ar informacijos atsargos;
- Judėjimas - perteklinis judėjimas, siekiant apdoroti medžiagas arba informaciją (sudėtinga informacijos paieška, papildomas duomenų suvedimas į kelias sistemas ir kt.)
- Laukimas - laukiama medžiagų, informacijos arba laukiama, kol informacija bus apdorota;
- Perteklinė gamyba - pagaminama per daug produktų ar informacijos;
- Perteklinis apdorojimas - apdorojima daugiau nei būtina, norint pasiekti norimą rezultatą - per daug dokumentų;
- Defektai - klaidos, produktai, kurie neatitinka vartotojų lūkesčių, sąlygoja perdirbimą, prarastą laiką, siekiant ištaisyti problemą (Inozu, 2013).

Kaip teigiama Europos Audito Rūmų parengtame Veiklos audito vadove (2017) bendrą efektyvumo srities riziką sudaro:

- Praradimai- panaudojus išteklius nepasiekti reikiami išdirbiai;
- Neoptimalus panaudotų išteklių ir išdirbio santykis- žemas darbo efektyvumo lygis;
- Lėtas intervencijos įgyvendinimas;
- Nepastebėti ir nekontroliuojami išorės veiksniai.

O'Keef ir kiti (1994) pristatė teorinį audito produkcijos modelį, kuriame auditoriaus pastangos (pvz. valandos) vaizduojama kaip ištekliai, o gautas užtikrinimo lygis, kaip rezultatas. Kadangi audito rezultatas (pasiektas užtikrinimas) sunkiai pastebimas ir nėra pakankamai duomenų audito produkcijos analizei, todėl buvo sudėtinga empiriškai patikrinti teorinį modelį (O' Keef cituojama pagal Knechel, Rouse ir Schelleman, 2009).

Knechel ir kt. (2009) pasiūlė kitokį modelį, kuriame darbo išlaidos yra ištekliai panaudoti audito procesui, kuris pateikia pamatuojamus rezultatus - surinktus audito įrodymus. Rezultatų matas šiuo atveju, tai laikas, kurį auditorius panaudoja audito įrodymų rinkimui. Taigi pagal šį modelį daugiau surinktų audito įrodymų yra geriau nei mažiau surinktų įrodymų, taip užtikrinant geresnį audito užtikrinimą. Tačiau galima būtų ginčyti Knechel ir kt. pasiūlytą modelį, nes kaip teigia Daujotaitė ir kt. (2012), audito įrodymai turi būti pakankami, tinkami, patikimi, racionalūs, kad auditorius galėtų pareikšti objektyvią nuomonę. Todėl apibendrinant galima būtų teigti, kad ne visada vien tik surinktų audito įrodymų skaičius garantuoja geresnį audito užtikrinimą.

Vertinant efektyvumą galima išskirti du aspektus: išlaidų efektyvumą, kai rezultatai susiejami su finansinių išteklių panaudojimu, ir darbo efektyvumą, kai rezultatai lyginami su reikšmingiausiu produktyvumo veiksnio - personalo dydžiu (Puškorius, 2002).

Ryšys tarp išėigos ir išteklių gali būti išmatuojamas taikant du svarbiausius efektyvumo rodiklius: vieneto kainos ir produktyvumo. Vieneto kaina parodo, kiek sunaudota išteklių išdirbio vienetui pagaminti. Kitas svarbus efektyvumo matas yra produktyvumas (našumas). Produktyvumas parodo, kaip yra panaudoti ištekliai (Mackevičius ir Daujotaitė, 2011).

Heerwagen ir kt. (2016) teigimu, nors yra daug būdų matuoti sėkmei, atsiranda gana nemažai veiksnių matuojant efektyvumą. Autorių nuomone svarbūs veiksniai analizuojant organizacijos efektyvumą yra:

- Misijos įgyvendinimas;
- Produkto/ paslaugos kokybė ir vertė;
- Klientų pasitenkinimas;
- Inovatyvumo ir kūrybiškumo lygis;
- Prisitaikymas prie aplinkos pokyčių ir technologinio vystymosi;
- Efektyvus dalijimasis informacija ir komunikacija;
- Darbuotojų pritraukimas ir išlaikymas;
- Efektyvus komandinis ir individualus darbas;
- Kokybiška darbo aplinka;
- Bendradarbiavimo ryšių kūrimas;
- Vykdomos veiklos efektyvumas;
- Įvaizdis ir reputacija.

Cameran ir kt. (2018) nagrinėjo, kaip audito komandos įvairumas veikia audito kokybę ir efektyvumą (tiek teigiamai, tiek ir neigiamai). Mckevitt (2017) atskleidė efektyvumo ir motyvacijos ryšį. Atliktas tyrimas parodė, kad motyvaciją neigiamai veikia trys veiksniai: duomenų fiksavimas, duomenų patikimumas, pagrindiniai veiklos rodikliai.

Kaip teigia Vilkas ir Vaitkevičius (2012) apmokyti, motyvuoti, informuoti darbuotojai veikiantys nuspėjamoje aplinkoje nuolat identifikuoja problemas, analizuoja jų priežastis, eksperimentuoja, siekdami atrasti geriausius priežasčių eliminavimo būdus. Todėl kaštai mažėja, o efektyvumas didėja. Pasak Danilevičienės (2019), didinant žmogiškojo faktoriaus motyvaciją dirbti efektyviai skatinama struktūrinė produkcijos ir vartojimo transformacija, kuri sąlygoja šalies konkurencingumo augimą globaliu mastu.

Efektyvumą, kaip sukurtos vertės ir išteklių jai sukurti santykį, galima didinti, didinant sukuriama vertę arba mažinant išteklius (Baliukonis, Čiarnienė, 2014).



Efektyvumas didėja kai:

- indėliai sumažėja, o rezultatai padidėja;
- indėliai nesikeičia, o rezultatai išauga;
- indėliai padidėja, bet rezultatai didėja labiau;
- rezultatai nesikeičia, o indėliai sumažėja;
- rezultatai sumažėja, bet indėliai mažėja labiau. (Pauža, 2018)

Efektyvumo didinimo kryptys:

- administracinės struktūros optimizavimas;
- bendrųjų funkcijų atlikimo centralizavimas;
- įstaigai nebūdingų funkcijų atsisakymas;
- darbo krūvio perskirstymas atsisakant perteklinių pareigybių;
- turto panaudojimo efektyvumo didinimas, atsisakant nenaudojamo turto. (Pauža, 2018)

Pagerintas paslaugų suteikimas tuo pačiu metu sumažinant laukimo laiką, per didesnę technologijų naudojimą, inovacijas, partnerystes, ir naujus pristatymo modelius, pašalinant švaistymą

AAI strateginio planavimo procesas gali būti aiškinamas kaip pirmasis temų pasirinkimo žingsnis, nes jis apima potencialių audito sričių analizę ir nustato efektyvaus audito išteklių paskirstymo pagrindą (3000 TAAIS 2016).

AAI audito pajėgumai (žmogiškieji ištekliai ir profesiniai įgūdžiai) gali būti riboti, todėl, renkantis audito temą, būtina įvertinti tikėtiną audito temos poveikį, kad su turimais ištekliais atliktas auditas būtų naudingas sprendžiant viešųjų finansų valdymo problemas, taip pat naudingas audituojamam subjektui ar visuomenei (3000 TAAIS, 2016).

Efektyvumo auditas tiria, ar pasiektas geriausias panaudotų išteklių ir pasiektų rezultatų santykis. Kadangi veiklos procese ištekliai transformuojami į produktus, efektyvumo tyrimą reikėtų pradėti nuo subjekto sukurtų produktų rūšių analizės. Pagrindiniai produkto parametrai yra kokybė ir kiekybė. Atliekant efektyvumo auditą svarbu nustatyti: 1) ar pasiekti veiklos tikslai, 2) ar pasiekimą galima priskirti tai veiklai (Mackevičius, Daujotaitė, 2011).

Atliekant efektyvumo auditą, vertinama, ar ištekliai buvo panaudoti geriausiu būdu ar patenkinamai, ar tokius pačius arba panašius rezultatus, vertinant kiekybės, kokybės ir laiko aspektais, buvo galima gauti naudojant mažiau išteklių. Pagrindiniai klausimai yra šie: ar su turimais ištekliais pasiekiamas geriausias rezultatas (produktai, paslaugos) vertinant kiekybę ir kokybę; ar tas pats rezultatas (produktai, paslaugos) galėjo būti pasiektas panaudojus mažiau išteklių (3100 TAAIS, 2016).

Atliekant efektyvumo auditus, gali būti siekiama įvertinti techninį efektyvumą (pavyzdžiui, ar galima patobulinti veiklą supaprastinus procesus), paskirstymo efektyvumą (pavyzdžiui, ar galima padidinti efektyvumą kitaip paskirsčius išteklius, tarkime, juos skiriant toms priemonėms, kurios

labiausiai prisideda prie produktų (paslaugų) sukūrimo) arba masto ar sinergijos efektyvumą (pavyzdžiui, ar tuos pačius produktus (paslaugas) būtų galima sukurti su mažesniais ištekliais dalijantis priemonėmis ar procesais ar net sujungiant organizacijas) (3100 TAAIS, 2016).

Auditoriai, kurie atlieka efektyvumo auditą, turi patikrinti platų rinkinį vyriausybės vykdomos veiklos, sukurti klasifikacijas, kurios leistų suskirstyti veiklas į efektyvias ir neefektyvias, bei viešai pristatyti gautus rezultatus. Ši veikla būtų daug lengvesnė, jei efektyvumas būtų apčiuopiamas ir lengviau pamatuojamas (Radcliffe, pagal Tremblay ir Malsch, 2015).

AAI privalo užtikrinti, kad visi audito grupės nariai turėtų profesinę kompetenciją, reikalingą atliekant auditą (3000 TAAIS, 2016). Svarbu užtikrinti, kad auditoriaus kompetencija augtų palaipsniui, o organizacijoje būtų skatinama dalytis žiniomis ir mokytis. Mokymasis darbo metu auditoriui gali padėti plėtoti profesines žinias ir lavinti įgūdžius, reikalingus veiklos auditui atlikti (3100 TAAIS, 2016).

Geresnė duomenų analizė gali padėti sutelkti daugiau dėmesio į rizikos vertinimą, efektyviau atlikti auditą ir parengti ataskaitas. Kiti inovacijų pavyzdžiai: platesnis elektroninių darbo dokumentų ir informacijos valdymo sistemų naudojimas, kuris gali būti vertingas daugiau nei vienai audito grupei, taip pat bepiločių orlaivių naudojimas fotografijos tikslams (pavyzdžiui, atliekant žemės ūkio veiklos auditus).

Svarbu užtikrinti veiklos stebėseną įvertinant ir analizuojant naudojamus išteklius, gaunamus produktus ir paslaugas. Įvertinti žmoniškųjų išteklių paskirstymą, personalo kaitą, kvalifikaciją, mokymų pakankamumą, užtikrinti, kad nebūtų funkcijų dubliavimo. Analizuoti finansinius veiklos rodiklius. Kokia darbo vietos kaina? Ar užtikrinamos veiklos kontrolės ar jų kiekis pakankamas, bet ne per didelis. Informacinių technologijų panaudojimas veiklos audito procese padedantis užtikrinti greitesnį įrodymų surinkimą, informacijos prieinamumą. Įvertinti veiklos audito veiklą remiantis kitų šalių audito institucijų gera praktika.

Auditoriai siekdami atlikti savo funkcijas efektyviau ir rezultatyviau turi įsitraukti į skaitmeninę revoliuciją. Auditorių gebėjimas dirbti su dideliais duomenų rinkiniais nebėra savanoriškas pasirinkimas, greičiau tampa esminiu reikalavimu, kad profesija išliktų tinkama ir toliau darytų įtaką (Susskind ir Susskind, cituojama pagal Moggia, Varga, 2020). Lahdelma, Ines Gullichsen (2020) akcentuoja lyderystės svarbą kūrybiškumui organizacijose ir techninių žinių bei įgūdžių svarbą sėkmingai skaitmeninei transformacijai.

Audito procesai turėtų ir toliau remtis naujausia duomenų analizės, skaitmeninio mokymosi ir dirbtinio intelekto technologine plėtra, kad auditoriai galėtų greičiau ir novatoriškiau atlikti savo finansinius, atitikties ir veiklos auditus, darydami išvadas. Duomenų rinkimo ir apdorojimo automatizavimas, galėtų padėti auditoriams išvengti daug laiko reikalaujančio rankinio duomenų rinkimo ir analizės, tokiu būdu leisdamas daugiau dėmesio skirti įžvalgų analizei, kad būtų lengviau

nustatyti galimą riziką ir sukčiavimo atvejus, siekiant pagerinti valstybinių institucijų skaidrumą ir atskaitomybę piliečiams (Coduti ir Sors, 2020).

Svarbu įsitikinti, kad, gerinant efektyvumą, nebūtų paveikiama audito kokybė. Siekiant tobulinti audito veiklą ir procesus, norit užtikrinti didesnę veiklos audito efektyvumą galima pasitelkti tokias metodikas kaip Lean, Six Sigma, Visuotinė kokybės vadyba ir kt.

Egzistuoja ir efektyvumo paradoksas - didesnis dėmesys efektyviam išteklių naudojimui yra linkęs padidinti atliekamo darbo apimtį, ir sunku, kartais net neįmanoma, suderinti aukštą išteklių efektyvumą ir aukštą srautų efektyvumą. „Lean“ yra strategija šiam paradoksui išspręsti ir yra apibrėžiama kaip operacijų strategija, kurioje srauto efektyvumas yra svarbesnis už išteklių naudojimo efektyvumą (Bølviken ir Koskela, 2017).

Efektyvumas yra reliatyvi sąvoka. Vienas procesas, priemonė ar programa yra ne toks efektyvus arba efektyvesnis kaip kitas. Tai reiškia, kad, atliekant efektyvumo auditą, juos reikia palyginti, pavyzdžiui: palyginti panašią lygintinų subjektų veiklą, subjekte vykstantį procesą su anksčiau tame pačiame subjekte vykusiu procesu (3100 TAAIS, 2016).

Apibendrinant galima teigti, kad veiklos audito efektyvumas tai optimalus kompleksinių išteklių panaudojimas rezultatui pasiekti, priklausomas nuo gero valdymo ir kontrolės, išorės veiksnių, padedantis pasiekti organizacijos tikslų. Kuriam itin didelę įtaką daro vadovybės požiūris ir svarbos suvokimas, strateginis planavimas, veiklos planavimas, išteklių paskirstymas, informacinių sistemų naudojimas, veiklos vertinimas, darbuotojų mokymas ir motyvavimas veiklos tobulinimas, galutinis konkretaus tikslo pasiekimas.

## 2. EMPIRINIO TYRIMO METODOLOGIJA

### 2.1 Veiklos audito ir AAI atlikti tyrimai

Veiklos auditas gana plačiai nagrinėjama tema, daugelis autorių gvildeno veiklos audito poveikio, kuriamos visuomeninės vertės klausimus, audito praktikos klausimus, apimančius įvairius geografinius regionus. Atlikti tyrimai pateikiami 4 lentelėje.

4 lentelė. Veiklos audito ir AAI atlikti tyrimai

Autorius	Tyrimo pavadinimas	Tyrimas nustatė
Raudla ir kt., (2015)	Veiklos audito poveikis Estijos viešojo sektoriaus institucijoms	Veiklos audito poveikis, suvokiama nauda buvo vertinama iš audito subjektų perspektyvos. Audito subjektai mano, kad veiklos auditas yra naudingas, net jei jis nesąlygoja konkrečių pokyčių politikoje ar organizacinėje praktikoje.
Alwardat ir kt., (2015)	Vertės už pinigus audito praktika Jungtinės Karalystės viešajame sektoriuje	Auditorių ir audito subjektų tyrimas rėmėsi vaidmens ir audito lūkesčių spragos teorijomis. Tyrimo duomenys rodo, kad tiek auditoriai, tiek audito subjektai supranta, Vertės už pinigus audito svarbą viešajam sektoriui. Tačiau abi grupės nurodo, kad auditas dar nėra toks efektyvus, koks turėtų būti.
Torres ir kt., (2019)	Ar veiklos auditai naudingi. ES šalių praktika	Audito poveikis vertinamas per rekomendacijų įgyvendinimą išskiriant dvi kryptis: Anglo-Amerikietišką, paremtą audito subjektų veiksmis ir grįžtamoju ryšiu; Germanišką (vokišką), paremtą parlamento veiksmis.
Reichborn-Kjennerud, (2014)	Veiklos auditas ir viešų diskusijų svarba (Norvegija)	Siekiant užtikrinti ir sustiprinti veiklos auditų įtaką, svarbų vaidmenį atlieka viešosios diskusijos
Cordery, Hay, (2018)	Aukščiausios Audito institucijos ir jų kuriama vertė (Tarptautinis tyrimas 16 AAI)	AAI ataskaitose daugiau naudoja kritiką, siekiant pagerinti viešojo sektoriaus efektyvumą ir rezultatyvumą, bet ne vyriausybės politiką.
Vasliauskienė, Dajotaitė, (2019)	Veiklos audito lyginamoji analizė, temų pasirinkimo procesas (Lietuva ir Nyderlandai)	Kiekviena AAI taiko atskirus audito temų pasirinkimo metodus, kadangi nėra papildomų reikalavimų ar standartų taikomų temų pasirinkimui.
Kontogeorga, (2019)	Išankstinio ir paskesnio audito nauda (Graikija)	Abi audito rūšys vaidina svarbų vaidmenį viešajame sektoriuje, tačiau atskleistas poreikis modernizuoti esamą Graikijos išorinio audito sistemą.
Jansons, Rivza, (2017)	AAI praktika Baltijos jūros regiono šalyse	AAI Baltijos jūros regiono šalyse labai panašios savo veikimo principais ir atliekamų auditų rūšimis. Nežymūs skirtumai susieti su istoriniais įsteigimo aspektais ir pasirinktu funkciniu audito institucijų modeliu.
Jeppesen ir kt., (2017)	Šiaurės šalių AAI strateginės parinktys: veiklos audito strategija, finansinio audito strategija, portfelio strategija, mišri strategija	Viena iš AAI naudoja mišrią strategiją, kitos trys AAI naudoja portfelio strategiją (išskirstyta į specializuotas dalis)

4 lentelės tęsinys kitame puslapyje

Stašova, (2019)	Aukščiausio Audito Biuro audito veikla Visegrad 4 šalyse (Slovakija, Čekija, Vengrija, Lenkija)	Visų šalių Aukščiausio Audito Biurai veikia panašiais principais, įteisintais Konstitucijose. Veiklos sritis apima visą viešąjį sektorių, išskyrus Čekiją, kurioje nėra įtrauktos savivaldos institucijos.
Morin, (2014)	Valstybės Kontrolieriaus įtaka šešių Kanados administracinių vienetų valdymui	Valstybės Kontrolierius turi vidutinę įtaką, audito teikiamos rekomendacijos nebūtinai sąlygoja administracinių vienetų veiklos pokyčius.
Reichborn-Kjennerud, (2013)	Politinė atskaitomybė ir veiklos auditas Valstybės Kontrolieriaus atvejis Norvegijoje	Audito subjektai suvokia audito naudą, tačiau tai priklauso nuo to kaip valstybės tarnautojai supranta veiklos auditą.
Johnsen ir kt., (2019)	AAI veiklos audito poveikis Šiaurės šalyse (Danijoje, Suomijoje, Norvegijoje ir Švedijoje)	Veiklos auditas turi teigiamą poveikį audito naudai, pokyčiams, gerinimui ir tam tikrai atskaitomybei suvokiamai audituotų subjektų.
Desmedt ir kt., (2017)	Belgijos Audito Teismo įtaka federalinei administracijai	Audito Rūmų poveikis audituotiems subjektams nesukėlė radikalių pokyčių, tačiau auditorių įsikišimas buvo pastebimas. Poveikis daugiau abstraktus, neigiamo poveikio audito subjektams nepastebėta.
Van Acker, Bouckaert, (2018)	AAI ir ombudsmeno poveikis Belgijoje ir Nyderlanduose	Politiniai veiksniai daro didesnę įtaką rekomendacijų įgyvendinimui nei pats procesas
Pearson, Nasstrom, (2016)	Veiksniai įtakojantys veiklos audito poveikį Švedijoje	Veiklos audito nauda ir kokybė yra pagrindiniai veiksniai įtakojantys suvokiamą audito poveikį.
Morin, Hazgui, (2016)	Dviguba Nacionalinio Audito Biuro misija ir vertės už pinigų auditoriaus dvigubos organizacinės tapatybės suvokimas įgyvendinimas (Nacionalinis Audito Biuras Jungtinė Karalystė)	Veiklos auditoriai nepriima vaidmens dualumo
Reichborn-Kjennerud, (2014)	Audito subjektų reakcijos į Norvegijos AAI veiklos auditus	Auditas daro poveikį, kai audito subjektai sutinka su audito išvadomis. AAI įtaka sąlygota audito subjektų nuomonių ir atsakų, išskyrus atvejus kai politinė dauguma reikalauja pokyčių iš ministerijų.
Reichborn-Kjennerud, (2013)	Pasipriešinimas kontrolei, ministerijų ir agentūrų požiūris į veiklos auditą	Analizė parodė, kad tarnautojai dirbantys ministerijose yra mažiau pozityviai nusiteikę į veiklos auditus, nei tarnautojai dirbantys kitose institucijose. Tarnautojai, kurie daugiau susiduria su veiklos auditais buvo bendrai kalbant mažiau teigiamai nusiteikę audito atžvilgiu.

4 lentelės tęsinys

Reichborn-Kjennerud, Vabo, (2017)	Kaip kontrolės dinamika veikia pokyčių procesus Norvegijos AAI atvejis	Nors audito subjektai teigiamai vertina veiklos audito rezultatus, tačiau veiklos audito įnašas į situacijos gerinimą nėra toks aiškus kaip manyta anksčiau.
Pierre, de Fine Licht, (2019)	Kaip AAI valdo savo nepriklausomumą ir poveikį (Australija, Naujoji Zelandija, Norvegija, Švedija)	Kiekviena AAI skirtingai vertina nepriklausomumo ir poveikio pusiausvyrą. Nėra vieno vienintelio būdo kaip teisingai ir sėkmingai balansuoti tarp nepriklausomumo ir poveikio, kiekviena AAI renkasi jai tinkančią strategiją.
Reichborn-Kjennerud, Johsen, (2018)	Veiklos audito ir AAI poveikis viešajam administravimui, Valstybės Kontrolieriaus atvejis Norvegija	Ministerijos ir agentūros link atlikti pakeitimus, sąlygotus AAI veiklos audito rezultatų, tačiau šis procesas veikiamas instrumentinių, institucinių ir politinių veiksnių.
Bringselius, (2011)	Veiklos auditas AAI Švedijos atvejis	Nors pasitikėjimas Valstybės Kontrolieriumi padidėjo, tačiau išskiriamos trys probleminės sritys: AAI veikla, AAI organizacija ir AAI laikymasis tarptautinių standartų bei Konstitucijos.
Cordery, Hay (2019)	AAI visuomeninė vertė	AAI pranešdama apie jų teikiamą/ kuriamą vertę už pinigus, teikia pirmenybę kritikai siekdama užtikrinti viešojo sektoriaus, bet ne vyriausybės politikos, efektyvumą ir rezultatyvumą, o taip pat vengia kalbėti neigiamas savo veiklos pasekmes.
Yetano ir kt. (2019)	Veiklos audito vertė Lotynų Amerikos atvejis	Audito subjektai, kurie priima ir suvokia audito teikiamą naudą ir pasitiki AAI, įgyvendina daugiau rekomendacijų ir per trumpesnę laiką.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Raudla ir kt., 2015, Alwardat ir kt., 2015, Torres ir kt., 2019, Reichborn-Kjennerud, 2014, Cordery, Hay, 2018, Vasliauskienė, Daujotaitė, 2019, Kontogeorga, 2019, Jansons, Rivza, 2017, Jeppesen ir kt., 2017, Stašova, 2019, Morin, 2014, Reichborn-Kjennerud, 2013, Johnsen ir kt., 2019, Desmedt ir kt., 2017, Van Acker, Bouckaert, 2018, Pearson, Nasstrom, 2016, Morin, Hazgui, 2016, Reichborn-Kjennerud, Vabo, 2017, Pierre, de Fine Licht, 2019, Reichborn-Kjennerud, Johsen, 2018, Bringselius, 2011, Cordery, Hay, 2019, Yetano ir kt., 2019.

Apibendrinant atliktus tyrimus galima teigti, kad veiklos audito subjektai suvokia audito kuriamą vertę, atliekamą vaidmenį viešojo sektoriaus modernizavime. Atliekant veiklos audito tyrimus panašiuose geografiškai ar istoriškai regionuose, atsiskleisti audito sistemos bendrumai ir savitumai. Tačiau reiktų paminėti, kad atlikti tyrimai taip pat atskleidė veiklos audito didinimo poreikį.

## 2.2 Tyrimo metodika

Vertinant efektyvumą, kaip teigia Mackevičius ir Daujotaitė (2011), organizacijos veiklą galima lyginti su pačios organizacijos efektyvumu ankstesniais laikotarpiais, lyginant rezultatus, poveikį, pasiektą būklę su veiklos tikslais.

Pasak Mackevičiaus ir Daujotaitės (2011), 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 jiems pasiekti sunaudotais ištekliais. Atliekamo tyrimo metodologija paremta šiuo teoriniu metodu.

AAI privalo kelti pasitikėjimą. Šių institucijų patikimumas priklauso nuo to, kiek jos buvo suvokiamos kaip nepriklausomos, kompetentingos ir viešai atskaitingos už savo veiklą. AAI turi valdyti savo veiklą ekonomiškai, veiksmingai, efektyviai ir laikydamosi galiojančių įstatymų bei kitų teisės aktų reikalavimų ir prireikus viešai atsiskaityti šiais klausimais (12 TAAIS, 2016).

Rekomendacijų įgyvendinimo lygis yra vienas iš labiausiai paplitusių rodiklių audito rezultatyvumui matuoti aukščiausiose audito institucijose (Lakis, Nemanytė, 2014).

**Empirinio tyrimo tikslas** - ištirti veiklos audito efektyvumą Lietuvos viešajame sektoriuje.

**Tyrimo uždaviniai:**

1. Statistiškai išanalizuoti Valstybės kontrolės 2015 - 2018 metais atliktus veiklos auditus pasirinktose veiklos srityse, apžvelgti veiklos audito efektyvumo viešajame sektoriuje aspektus.
2. Empiriškai įvertinti veiklos audito efektyvumą viešajame sektoriuje.

Atlikus mokslinės literatūros analizę, išnaginėjus užsienio tyrėjų vykdytus veiklos audito tyrimus, išanalizavus teorinius veiklos audito bei efektyvumo vertinimo aspektus, sukonstruotas tyrimas.

Tyrimas atliekamas dviem etapais:

1. Pirmoje tyrimo dalyje analizuojama pasirinktose veiklos srityse 2015 - 2018 metais atliktų veiklos auditų ataskaitos, pateiktų rekomendacijų įgyvendinimas. Valstybės kontrolės veiklos ataskaitos. Bus nustatyta veiklos efektyvumo pokyčiai analizuotu laikotarpiu.
2. Antroje tyrimo dalyje atliekama veiklos audito efektyvumo vertinimo viešajame sektoriuje kokybinė analizė - pateikiami ekspertų vertinimai, veiklos audito efektyvumo tobulinimo aspektai.

Naudoti tyrimo metodai metodai:

- mokslinės literatūros analizė;
- dokumentų analizė;
- strateginių ir planavimo dokumentų analizė;
- ekspertų apklausa.

## **2.3 Tyrimo metodai ir jų pagrindimas**

Empirinio tyrimo atlikimui pasirinktas kokybinis tyrimo metodas - ekspertų apklausa.

Ekspertų kaip respondentų pasirinkimo esmė yra ta, kad ekspertai logiškai analizuoja kurią nors problemą. Pagal ekspertų vertinimus nustatomos jų nuomonių atitikimo laipsnis tiriamuoju klausimu. Ekspertų pagalba yra galima kiekybiškai surinktus duomenis iš anketų įvertinti išsamiau, kokybiškai.

Dažna tyrimo metu išskylanti problema – ekspertų parinkimas (Kardelis K., 2002). Todėl yra svarbu suformuluoti ekspertų parinkimo principus. Šio tyrimo pagrindinis ekspertų parinkimo principas buvo eksperto patirtis ir dalyvavimas veiklos audito procese.

Anketinė apklausa yra vienas iš labiausiai paplitusių tyrimo būdų. Kaip teigia Rudzkienė (2005), gali būti naudojamos kelios anketinės apklausos rūšys: vykdančią apklausą el. paštu arba paštu; telefoninė apklausa; apklausa per masines informacijos priemones; ekspertų apklausa, kai atrenkama žmonių grupė (ekspertai), turinti kurios nors srities žinių. Ekspertai analizuoja problemą ir kiekybiškai ar kokybiškai ją įvertina. Tai prieinamas, anonimiškas, padedantis išvengti šališkumo metodas.

Anketa privalo būti aiški, nedviprasmiška, patikima. Taip pat ji turi skatinti respondento norą bendradarbiauti, atsakinėti, kuo teisingiau (Kardelis, 2005).

Anketos bendrieji reikalavimai pagal K. Kardelį (2002):

1. Pirmiausia turi būti motyvuotai, logiškai paaiškinta, dėl ko atliekamas tyrimas, po to pateikiama trumpa anketos užpildymo instrukcija;
2. Apklausiamojo pastangos atsakyti turi būti minimalios, todėl klausimai turi būti konkretūs, o atsakymų variantai suprantami;
3. Kuo mažiau respondentui tenka rašyti, tuo daugiau jis tiki, kad bus išlaikytas anonimiškumas;
4. Svarbi anketos apimtis: ilga anketa tiriamąjį atbaido, nėra noro atidžiai ją skaityti, todėl galimi paviršutiniški atsakymai; svarbus ir anketos apipavidalinimas, klausimų kompozicija – tai gali sušvelninti kilusias neigiamas nuostatas;
5. Reikia vengti klausimų, kurie stumia respondentą į vieną atsakymą;
6. Reikia vengti sudėtingų, erzinančių klausimų.

Mokslinės literatūros analizė yra labiausiai prieinamas, tačiau reikalaujantis itin daug darbo sąnaudų tyrimo metodas. Literatūros analizei atlikti reikia ne tik didelio darbštumo, kruopštumo ir erudicijos, bet ir mokslinio mąstymo įgūdžių, gebėti kritiškai vertinti, palyginti bei analizuoti turimą informaciją, mokėti išskirti aktualiausias tyrimui medžiagas (Kardelis, 2005).

Tidikis (2003) apibūdina dokumentų analizę kaip mokslinio tyrimo metodą, " praktiškai ar mintyse suskaidant daiktą, reiškinių, visumą į sudėtingas dalis, požymius, savybes, kurios nors dalies, kuri vėliau nagrinėjama atskirai, išskyrimas iš visumos" (Tidikis, 2003).

Valstybės kontrolės 2015- 2018 metais atliktų veiklos auditų ataskaitų analizė, kultūros, sveikatos apsaugos, socialinės apsaugos ir darbo, bei švietimo ir mokslo srityse, Valstybės kontrolės veiklos ataskaitų analizė.



### 3. VEIKLOS AUDITO EFEKTYVUMO VERTINIMO VIEŠAJAME SEKTORIUJE TYRIMAS

#### 3.1 Veiklos auditų, atliktų kultūros, socialinės aplinkos ir darbo, sveikatos apsaugos, bei švietimo ir mokslo srityse 2015-2018 metais analizė

Veiklos audito rekomendacijų įgyvendinimas vienas svarbiausių veiklos audito kuriamos visuomeninės naudos rodiklių. Atlikus auditą, Valstybės kontrolė teikia rekomendacijas, kaip pašalinti nustatytus trūkumus ir kokius pakeitimus reikia atlikti, kad patobulinti esamą padėtį. Nors rekomendacijų įgyvendinimas nėra teisiškai reglamentuotas, tačiau yra suprantamas kaip privalomas. Lentelėje pateikiama informacija surinkta išanalizavus veiklos auditų, atliktų 2015 -2018 metais ataskaitas kultūros, socialinės apsaugos ir darbo, sveikatos apsaugos, bei švietimo ir mokslo srityse (žr. lentelę).

#### 5 lentelė. Veiklos auditai atlikti kultūros, socialinės aplinkos ir darbo, sveikatos apsaugos, bei švietimo ir mokslo srityse 2015- 2018 metais

KULTŪRA					
Veiklos audito pavadinimas	Nustatyti trūkumai	Teiktos rekomendacijos	Pateiktų rekomendacijų skaičius	Įgyvendintų rekomendacijų skaičius	Įgyvendinimas proc.
"Kaip kultūros ministerija formuoja kultūros politiką, organizuoja ir kontroliuoja jos įgyvendinimą"	Ministerija ėmėsi veiksmų, kad įgyvendintų jai skirtas Valstybės kontrolės, Saulėlydžio komisijos ir ekspertų rekomendacijas dėl valdymo tobulinimo, tačiau esminiai politikos formavimo darbai vis dar neatlikti. Neįgyvendinusi aktualių ir svarbių rekomendacijų, ministerija neužtikrino, kad jos ir jai pavaldžių įstaigų veikla būtų orientuota į rezultatus.	Ministerija turi imtis aktyviau formuoti valstybės kultūros politiką ir organizuoti jos įgyvendinimą, kad įvyktų teigiamų pokyčių: kultūros valdymas būtų demokratizuojamas, atliktikiti svarbūs politikos formavimo darbai, išgrynintos ministerijos funkcijos, užtikrintas jos ir jai pavaldžių įstaigų veiklos tobulinimas, geriau planuojama veikla orientuojantis į rezultatus ir už juos atsiskaitant.	13	5	38,5 proc.
"Ar užtikrinama efektyvi teatrų ir koncertinių įstaigų veikla"	Audito metu nustatyta, kad Kultūros ministerija neužtikrino veiksmingo profesionaliojo scenos meno politikos formavimo, todėl nesudarytos prielaidos teatrams ir koncertinėms įstaigoms veikti efektyviau.	Siekiant sustiprinti ir pagrįsti nacionalinių įstaigų vaidmenį, patikslinti nacionalinių, valstybinių ir savivaldybių teatrų ir koncertinių įstaigų veiklos reikalavimus ir funkcijas, atitinkančius jų paskirtį, sukurti teatrų ir koncertinių įstaigų valdymo modelį	6	1	16,7 proc.

5 lentelės tęsinys kitame puslapyje

<b>SOCIALINĖ APSAUGA IR DARBAS</b>					
<b>"Ar teikiamos socialinės paslaugos tenkina didėjančius senyvo amžiaus asmenų poreikius"</b>	Nustatyta kad socialinės paslaugos senyvo amžiaus asmenims savivaldybėse organizuojamos neefektyviai ir negali patenkinti didėjančio šių paslaugų poreikio: nėra nei vienos savivaldybės, kuri turėtų visų rūšių senyvo amžiaus asmenims teikiamų socialinių paslaugų infrastruktūrą, atitinkančią socialinių paslaugų išvystymo normatyvus.	Siekiant didinti socialinių paslaugų prieinamumą ir kokybę, išanalizuoti socialinių paslaugų poreikį savivaldybėse ir numatyti konkrečias socialinių paslaugų senyvo amžiaus asmenims plėtros kryptis ir priemones; tobulinti senyvo amžiaus asmens socialinės globos poreikio nustatymo metodiką ir mokėjimo už ilgalaikę socialinę globą tvarką; patikslinti socialinių paslaugų srities darbuotojų, teikiančių socialinės priežiūros ir dienos globos asmens namuose paslaugas, darbo normatyvus. Socialinių paslaugų ir priežiūros departamentui – užtikrinti efektyvesnę teikiamų socialinės globos paslaugų kokybės kontrolę. Savivaldybėms pateikti siūlymai, kaip efektyviau organizuoti paslaugas jų teritorijoje gyvenantiems senyvo amžiaus asmenims.	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>100 proc.</b>
<b>"Apsaugos nuo smurto artimoje aplinkoje organizavimas"</b>	Nustatyta, kad ne visada užtikrinama smurtą artimoje aplinkoje patyrusių asmenų apsauga – kas dešimtas nukentėjęsysis pakartotinai patiria smurtą. Specializuota kompleksinė pagalba, kuri turi būti pasiūlyta nedelsiant, daugiau nei 10 proc. nukentėjusiųjų nebuvo pasiūlyta.	Siekiant užtikrinti nukentėjusiųjų apsaugą, Vyriausybei pasiūlėme pirmiausia tobulinti teisės aktus taip, kad būtų sudarytos galimybės visada paskirti apsaugos priemones tiems nukentėjusiems, kuriems tokia apsauga reikalinga.	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>100 proc.</b>
<b>"Jaunimo politikos strateginis planavimas ir priemonių įgyvendinimas socialinės apsaugos ir darbo srityje"</b>	Ministerija nepakankamai užtikrina objektyvų visos jaunimo padėties stebėjimą, įrodymais pagrįstos viešosios politikos formavimą ir nepakankamai vertina, ar efektyviai panaudotos lėšos veikloms finansuoti, programų vertinimo kriterijai planuojami neambicingai, o numatyti kiekybiniai rodikliai neparodo objektyvių jaunimo padėties pokyčių.	Ministerija turėtų didesnę dėmesį skirti valstybės pažangos strateginių dokumentų ir NJPP integralumui, o strateginiame ministerijos veiklos plane užtikrinti sąsajas tarp strateginių dokumentų ir biudžeto programų. Numatyti ir matuojami ambicingi, kokybinę pažangą leidžiantys įvertinti kriterijai ir rodikliai. Planuoti tinkamas valstybės intervencijas jaunimui aktualiose srityse, tinkamai kontroliuoti jaunimo politikos įgyvendinimą.	<b>10</b>	<b>5</b>	<b>50 proc.</b>

5 lentelės tęsinys

"Ar ankstyvosios reabilitacijos paslaugos ir įtraukusis ugdymas atitinka neįgalių vaikų poreikius ir užtikrina jų socialinę integraciją"	Dėl nepakankamo ankstyvosios reabilitacijos paslaugų prieinamumo ir kokybės objektyviai įvertinamas ne visų raidos sutrikimų turinčių vaikų paslaugų poreikis, ne visiems tokiems vaikams laiku ir kokybiškai suteikiamos paslaugos, todėl nesumažinamas vaikų neįgalumo lygis arba jo atsiradimo rizika ir neužtikrinamas sėkmingas jų integravimas į visuomenę ir švietimo sistemą.	Siekiant sumažinti raidos sutrikimų turinčių vaikų neįgalumo atsiradimo riziką arba neįgalumo laipsnį, sėkmingai integruoti juos į visuomenę ir švietimo sistemą, turi būti užtikrintas ankstyvosios reabilitacijos paslaugų prieinamumas raidos sutrikimų turintiems vaikams ir jų tėvams. Siekiant užtikrinti neįgalumą ir specialiųjų ugdymosi poreikių turinčių vaikų galimybę įgyti tinkamą, kokybišką pradinį ir pagrindinį išsilavinimą bendrojo ugdymo įstaigose lygiai su kitais asmenimis tose bendruomenėse, kuriose jie gyvena, ir sėkmingą šių vaikų ir jų šeimos narių integravimąsi į visuomenę.	<b>16</b>	<b>4</b>	<b>25 proc.</b>
"Ar užtikrinamas būsto prieinamumas mažas pajamas gaunantiems gyventojams"	Paramos būstui išsinuomoti sistema neužtikrina, kad būtų veiksmingai įgyvendinta teisė į būstą asmenims, neturintiems pakankamai lėšų pragyventi ir negalintiems gauti tokių lėšų savo pastangomis.	Tobulinti valstybės paramos, aprūpinant būstu pakankamai lėšų pragyvenimui neturinčius gyventojus, sistemą, jos valdymą ir veiksmingumą ir siekiant, kad politika šioje srityje būtų integrali, kad sprendimai būtų priimami vadovaujantis gero valdymo principais bei sąnaudų ir naudos analizės rezultatais, kad jie būtų vienodi ir aiškūs visoje sistemoje ir sparčiau didėtų būsto prieinamumas jo laukiantiems gyventojams.	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>100 proc.</b>
<b>SVEIKATOS APSAUGA</b>					
"Visuomenės sveikatos stiprinimo organizavimas savivaldybėse"	Valstybiniu lygiu numatyti sveikatinimo veiklos tikslai: stiprinti ir saugoti gyventojų sveikatą, formuoti sveiką gyvenseną ir jos kultūrą. Tačiau visuomenės sveikatos stiprinimas vykdomas nenuosekliai, ne kaip sistema, priemonės organizuotos nepakankamai efektyviai.	Siekiant visuomenės sveikatos stiprinimą savivaldybėse planuoti tinkamai ir vykdyti efektyviau, užtikrinti paslaugų prieinamumą ir kokybę. Plėtoti visuomenės sveikatos ir asmens sveikatos priežiūros specialistų ir įstaigų bendradarbiavimą ir parengti bei vykdyti visuomenės sveikatos ir asmens sveikatos paslaugų integravimo priemones.	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>100 proc.</b>

5 lentelės tęsinys kitame puslapyje

5 lentelės tęsinys

<b>"Ar užtikrinamas kompensuojamųjų generinių vaistų prieinamumas"</b>	Lietuvoje didėja kompensuojamųjų generinių vaistų pasiūla, tačiau pasiekti geresnį vaistų prieinamumą trukdo tai, kad šalyje nesuformuota aiški generinių vaistų vartojimo politika, vykdomos tik pavienės priemonės, Generinių vaistų prieinamumas kainos požiūriu gyventojams negerėjo, nevykdyta kompleksinių priemonių, kuriomis būtų skatinama pasirinkti vartoti mažiau kainuojančius generinius vaistus.	Siekiant gerinti kompensuojamųjų vaistų prieinamumą ir skatinti pasirinkti vartoti generinius vaistus. Papildyti šalyje vykdomą vaistų politiką kompensuojamųjų generinių vaistų vartojimo ir pasirinkimo skatinimo tikslais, uždaviniais, priemonėmis, numatyti siekiamus kompensuojamųjų generinių vaistų vartojimo rodiklius, numatyti ir vykdyti tęstines kompleksines priemones, farmacinių paslaugų priežiūrą vykdyti efektyviau.	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>100 proc.</b>
<b>"Savižudybių prevencija ir pagalba asmenims, susijusiems su savižudybės rizika"</b>	Lietuvoje savižudybių prevencijos priemonės planuojamos netinkamai, nėra visapusiškos pagalbos su savižudybės rizika susijusiems asmenims teikimo sistemos, todėl audituojamu laikotarpiu standartizuotas mirtingumas dėl savižudybių sumažėjo tik apie 1,6 proc.	Imtis priemonių, kad savižudybių prevencija būtų planuojama remiantis tyrimais ir būtų numatyti siektini prioritetai, suplanuotos konkrečios ilgojo ir trumpojo laikotarpio priemonės, jų įgyvendinimui reikalingas finansavimas, numatyti tarpiniai priemonių įgyvendinimo terminai ir vertinimo kriterijai, tai pat priskirti instituciją, atsakingą už priemonių įgyvendinimo koordinavimą.	<b>10</b>	<b>8</b>	<b>80 proc.</b>
<b>"Elektroninės sveikatos sistemos kūrimas"</b>	Šio audito rezultatai parodė, kad e. sveikatos sistemos kūrimo tikslai pasiekti, sudaromos sąlygos gauti šios sistemos paslaugas, tačiau ne visais atvejais kokybiškas – sistema veikia ne visu pajėgumu, o naudojimas išlieka pasyvus.	Siekiant tvarios e. sveikatos sistemos plėtros ir patikimo finansų valdymo principų, numatyti priemonės, užtikrinančias, kad naujajame e. sveikatos sistemos plėtros etape būtų nekartojamos ankstesnių vystymo etapų klaidos.	<b>6</b>	<b>4</b>	<b>66,7 proc.</b>
<b>"Asmens sveikatos priežiūros paslaugų kokybė: saugumas ir veiksmingumas"</b>	Sveikatos apsaugos ministerija, formuodama ir įgyvendindama sveikatos politiką, numato ir vykdo priemones asmens sveikatos priežiūros paslaugų kokybei gerinti, bet dar nesudarytos prielaidos, kad būtų užtikrintas jų saugumas ir veiksmingumas.	Užtikrinti nuolatinį specialistų tobulėjimą ir pagalbą jiems teikiant saugias ir veiksmingas paslaugas, didinti pacientų saugą ir mažinti diagnostikos ir gydymo komplikacijas, nepageidaujamas pasekmes pacientų sveikatai, užtikrinti pacientų teisės į kokybišką sveikatos priežiūrą ir teisės rinktis gydymo įstaigą įgyvendinimą.	<b>12</b>	<b>2</b>	<b>16,7 proc.</b>

5 lentelės tęsinys kitame puslapyje

5 lentelės tęsinys

"Asmens sveikatos priežiūros paslaugų prieinamumas ir orientacija į pacientą"	Sveikatos apsaugos ministerija, formuodama sveikatos priežiūros politiką ir organizuodama jos įgyvendinimą, imasi priemonių gerinti asmens sveikatos priežiūros paslaugų prieinamumą ir orientaciją į pacientą, tačiau Paslaugų laukimo eilių mažinimo priemonės neveiksmingos, Sveikatos priežiūros specialistų poreikio planavimas tobulintinas, Brangūs medicinos prietaisai gydymo įstaigose naudojami neefektyviai, o naujų technologijų vertinimui trūksta paskatų, Pacientai neįtraukiami į jų lūkesčius atitinkančios sveikatos priežiūros kūrimą	Gerinti sveikatos priežiūros paslaugų prieinamumą, kad mažėtų paslaugų laukimo eilės, o turimi ištekliai būtų panaudojami efektyviai, kuo daugiau orientuoti į pacientus.	7	2	28,6 proc
<b>ŠVIETIMAS IR MOKSLAS</b>					
"Kaip organizuojamas neformalusis mokinių švietimas"	Duomenys apie neformaliojo mokinių švietimo teikėjus ir gavėjus netikslūs ir neišsamūs, nėra sistemškai renkamų duomenų apie neformaliajam mokinių švietimui skiriamas lėšas šalyje, todėl nėra pakankamo pagrindo priimti pagrįstus šios srities sprendimus, analizuoti ir vertinti jos būklę ir pokyčius, planuoti plėtrą. Šalyje nepakankamai išplėtotas ir netolygus neformaliojo mokinių švietimo įstaigų tinklas, neužtikrinamos vienodos galimybės visiems mokiniams dalyvauti neformaliajame švietime, nesudarytos tinkamos sąlygos didinti jo prieinamumą. Nepakankamai užtikrinama neformaliojo mokinių švietimo kokybė.	Siekiant, kad sprendimai dėl neformaliojo mokinių švietimo plėtros būtų pagrįsti objektyvia informacija, valstybės ir savivaldybių lėšos būtų naudojamos efektyviai, užtikrinti, kad būtų renkami ir analizuojami tikslūs ir išsamūs duomenys. Siekiant rezultatyvesnės neformaliojo vaikų švietimo plėtros, įdiegti finansavimo mechanizmą, kuris didintų šio švietimo paklausą ir prieinamumą.	4	4	100 proc.

5 lentelės tęsinys kitame puslapyje

5 lentelės tęsinys

"Ar vaiko minimalios priežiūros priemonės užtikrina pagalbą vaikui"	Nepatvirtintas visoms savivaldybėms bendras sąrašas dokumentų, reikalingų skiriant vaiko minimalios priežiūros priemonę, todėl neįtikrinama, kad visada būtų surenkama pakankamai informacijos priimti individualizuotą sprendimą dėl priemonės skyrimo. Parenkant minimalios priežiūros priemonės vykdytojus nepakankamai atsižvelgiama į individualius vaikų poreikius, neįtikrinamas minimalios priežiūros priemonių rezultatyvumas.	Siekiant užtikrinti, kad būtų surenkama pakankamai informacijos priimti individualizuotą sprendimą dėl minimalios priežiūros priemonių vaikui skyrimo ir tinkamų vykdytojų parinkimo, parengti visoms savivaldybėms bendrą rekomenduojamų dokumentų, reikalingų skiriant minimalią priežiūros priemonę, sąrašą. Siekiant didinti minimalios priežiūros rezultatyvumą, vertinti minimalios priežiūros įgyvendinimą pagal savivaldybių pateiktą patikimą ir tikslią informaciją apie priemones ir jų poveikį.	<b>11</b>	<b>11</b>	<b>100 proc.</b>
"Jurbarko rajono bendrojo ugdymo įstaigų vaikų saugaus ir kokybiško maitinimo 2013–2023 metų programos įgyvendinimas"	Savivaldybės parengta dešimties metų trukmės programa turi trūkumų, tolimesnis jos įgyvendinimas nėra tikslingas	Savivaldybė turėtų įvertinti maitinimo programos vykdymo tikslingumą dešimčiai metų, nes užsibrėžtas tikslas – pritraukti privataus subjekto investicijų pagal ilgalaikę sutartį – turėjo būti įgyvendintas pagal investavimo sąlygas reglamentuojančius teisės aktus.	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0 proc.</b>
"Kaip panaudojamos profesinio mokymo galimybės"	Nustatyta, kad įrangos naudojimas skirtingose profesinio mokymo įstaigose labai skyrėsi. Profesinio mokymo įstaigos daugiau orientuojasi į pirminį profesinį mokymą, kuris yra finansuojamas valstybės biudžeto lėšomis, tačiau per mažai skiria dėmesio suaugusių asmenų mokymui. Rengiant naujus profesinius standartus, modulines profesinio mokymo programas ir mokymo priemones, ne visais atvejais buvo užtikrintas rengimo nuoseklumas ir dermė.	Didinti sektorinių praktinio mokymo centrų užimtumą, atnaujinti praktinę mokymo įrangą, užtikrinti, kad profesinio mokymo programos labiau atitiktų darbo rinkos poreikius, būtų užtikrinamas nuolatinis profesijos mokytojų technologinių žinių atnaujinimas, o planuojamos papildomos investicijos į sektorinių praktinio mokymo centrų infrastruktūrą ir šiuolaikinio švietimo turinio formavimą būtų panaudotos tikslingai.	<b>13</b>	<b>11</b>	<b>84,6 proc</b>

5 lentelės tęsinys kitame puslapyje

5 lentelės tęsinys

<p><b>"Lietuvos mokslo tarybos vykdomos programos „šalies mokslo ir studijų sistemos plėtra“ vertinimas"</b></p>	<p>Tarybos vykdomoje tęstinėje programoje „Šalies mokslo ir studijų sistemos plėtra“ nėra detaliai pagrįsta, kaip bus prisidedama prie šalies prioritetų įgyvendinimo ir problemų mokslo ir studijų srityje sprendimo. Sudėtinga įvertinti programos poveikį mokslo sistemai, nes nustatyti vertinimo kriterijai neparodo, kokius teigiamus pokyčius šioje sistemoje leistų pasiekti skiriamas finansavimas. Neišnaudojamos galimybės siekti, kad moksliniai tyrimai būtų orientuoti į strateginiuose dokumentuose nurodytą valstybei ir visuomenei aktualių problemų sprendimą.</p>	<p>Parengti naują programą, kuri būtų orientuota į mokslo ir studijų sistemos problemų sprendimą ir pažangą, o nustatyti programos vertinimo kriterijai parodytų, kokius rodiklius planuojama gerinti valstybės biudžeto lėšomis. Numatyti priemonės, kurios užtikrintų aktyvų dalyvavimą formuojant mokslo ir mokslininkų rengimo politiką. Imtis priemonių, kad nacionalinių mokslo programų temų inicijavimo ir atrinkimo sistema užtikrintų, kad būtų patvirtintos valstybei strategiškai svarbiausios mokslinių tyrimų temos. Užtikrinti nešališką ir skaidrų mokslinių tyrimų projektų ekspertinį vertinimą.</p>	<b>6</b>	<b>4</b>	<b>66,7 proc.</b>
<p><b>"Ar pasiekti mokyklų aprūpinimo geltonaisiais autobusais programų tikslai"</b></p>	<p>Nustatyta, kad ministerija sistemingai nerinko ir neanalizavo kokybinės informacijos apie savivaldybių organizuojamą mokinių pavėžėjimą geltonaisiais autobusais, taigi nevykdė mokyklų aprūpinimo geltonaisiais autobusais programose nustatytų reikalavimų, o renkama kiekybinė informacija buvo netiksli ir neišsami. Mokyklų aprūpinimo geltonaisiais autobusais programų įgyvendinimo poveikis pasiektas iš dalies, nes savivaldybės ne visada tinkamai organizavo mokinių pavėžėjimą geltonaisiais autobusais</p>	<p>Siekiant, kad ateityje aprūpinimas geltonaisiais autobusais būtų organizuojamas labiau atsižvelgiant į savivaldybių poreikį, o lėšos jų įsigijimui būtų planuojamos ir panaudojamos tikslingai, prieš įsigyjant šiuos autobusus, atlikti išsamią savivaldybių apklausą dėl jų poreikio. Siekiant, kad Švietimo ir mokslo ministerija galėtų vertinti mokyklų aprūpinimo geltonaisiais autobusais rezultatus ir poveikį, užtikrinti, kad būtų periodiškai atliekami mokinių pavėžėjimo geltonaisiais autobusais kokybiniai tyrimai.</p>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>100 proc.</b>

5 lentelės tęsinys kitame puslapyje

5 lentelės tęsinys

<b>"Pedagogų kvalifikacijos tobulinimas"</b>	Nustatyta, kad nesukurta planuota pedagogų kvalifikacijos tobulinimo sistema, esamas pedagogų kvalifikacijos tobulinimas neorientuotas į rezultatą, planuojamas ir vykdomas nekryptingai, nevertinamas jo poveikis bei neužtikrinamas rezultatyvus lėšų panaudojimas.	Siekiant užtikrinti veiksmingą pedagogų kvalifikacijos tobulinimą ir nacionalinių pedagogų kvalifikacijos tobulinimo prioritetų įgyvendinimą, sistemingai tvirtinant vidutinės trukmės ar ilgalaikius nacionalinius šios srities prioritetus numatyti jų įgyvendinimo priemones, finansavimą skirti pagal nustatytą pedagogų kvalifikacijos tobulinimo poreikį ir prioritetus, rezultatyviau organizuoti pedagogų kvalifikacijos tobulinimą.	<b>10</b>	<b>4</b>	<b>40 proc.</b>
<b>"Švietimo ir mokslo ministerijos vykdomos programos „studijų ir mokslo plėtra“ vertinimas"</b>	Švietimo ir mokslo ministerijos parengta programa sudarė sąlygas ją tinkamai vykdyti, išskyrus kai kuriuos pastebėjimus. 2015 metų programos nacionalinio biudžeto lėšomis buvo finansuojami moksliniai tyrimai, kurių prioritetai nenustatyti ir nevertinamas jų poveikis, o dalis lėšų, skirtų remti mokslo ir studijų institucijų bendradarbiavimą su verslu, nėra panaudojamos tikslingai, nesukurta skubių mokslinių tyrimų vykdymo valstybės problemoms spręsti.	Kartu su suinteresuotomis institucijomis sukurti valstybės užsakymų MTEP inicijavimo ir vykdymo bendrą sistemą, vertinti per Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūrą finansuojamų MTEP projektų poveikį, Patikslinti mokslo ir studijų institucijų finansavimo sistemą, kad skiriamos lėšos būtų nukreiptos mokslo ir studijų institucijų kartu su verslu vykdomoms bendroms veikloms, Patikslinti programos vertinimo kriterijus, vykdyti skatinimo priemones.	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>100 proc.</b>
<b>"Švietimo stebėseną"</b>	Švietimo kokybės stebėsenos duomenų trūkumas nesukuria tinkamų sąlygų laiku priimti pagrįstus sprendimus, reikalingus švietimo kokybės tobulinimui.	Tobulinti švietimo stebėsenos koordinavimą ir organizavimą, tobulinti kiekybinės švietimo stebėsenos vykdymą orientuojantis į rezultatus, parengti ir patvirtinti ilgalaikį mokyklų vertinimo vykdymo planą, parengti ugdymo kokybės gerinimo planus, vertinti ir viešinti kaip įgyvendinami šie planai. Įteisinti ir periodiškai atlikti profesinio mokymo kokybės vertinimą, sukurti ir įdiegti ikimokyklinio ugdymo įstaigų veiklos išorinio vertinimo sistemą.	<b>9</b>	<b>4</b>	<b>44,4 proc.</b>

5 lentelės tęsinys kitame puslapyje



5 lentelės tęsinys

"Ar gali gerėti Lietuvos mokinių pasiekimai"	Bendrojo ugdymo pertvarka vykdoma nesiekiant gerinti mokinių ugdymo(-si) rezultatų, šis siekis netampa visų šalies švietimo politiką reglamentuojančių dokumentų pagrindiniu rodikliu, o Švietimo ir mokslo ministerija neturi galių užtikrinti, kad savivaldybės įgyvendintų nacionalinį siekį gerinti ugdymo rezultatus.	Siekiant, kad pradėtų gerėti mokinių pasiekimai ir švietimui skiriamos lėšos būtų naudojamos efektyviai, Užtikrinti ugdymą pagal kiekvieno mokinio ugdymo(-si) poreikius. Susitarti dėl švietimo pažangos rodiklių, susijusių su mokinių pasiekimais ir ugdymo kokybe, mokykloms ir savivaldybėms bei numatyti atsiskaitymą už juos. Sukurti ir įdiegti naujai paskirtų mokyklų vadovų profesinio tobulėjimo ir pagalbos sistemą. Skatinant pedagogų nuolatinį tobulėjimą, atlyginimą susieti su veiklos rezultatais ir turimomis kompetencijomis, sukurti mokytojų karjeros ir vertinimo sistemą.. Savivaldybių mokyklų tinklo pertvarka / optimizavimas turi užtikrinti gerėjančius mokinių pasiekimus ir ugdymo(-si) rezultatus, ekonomišką ir efektyvų infrastruktūros išlaikymą.	<b>12</b>	<b>3</b>	<b>25 proc.</b>
"Valstybės investicijos į mokslinius tyrimus ir eksperimentinę plėtrą siekiant inovacijų augimo"	Dėl netinkamo valdymo ir koordinavimo, neskyrus dėmesio technologijų perdavimo ir MTEP komercializavimo kompetencijų ugdymui, inovacijų skatinimo paslaugų plėtojimui, mokslo ir verslo bendradarbiavimas nebuvo užtikrintas, kaip planuota. Ne visos priemonės, skirtos mokslo ir verslo bendradarbiavimo skatinimui, buvo valdomos tinkamai. Priemonės kurti palankesnes verslo įsitraukimo sąlygas nėra tokios rezultatyvios ir efektyvios, kokios galėtų būti.	Įvertinti slėnių plėtos programų įgyvendinimo rezultatus. Periodiškai vertinti MTEP infrastruktūros veikiančios atviros prieigos principu, naudojimosi apimtis (santykį) tarp vidaus ir išorės vartotojų. Pradėjus vykdyti Kompetencijos centrų bei inovacijų ir technologijų perdavimo centrų veiklos skatinimo priemonę, įvertinti, ar ji veiksminga ir sudaro prielaidas numatytiems rezultatams pasiekti ir tokiu būdu užtikrinti priežiūrą, kad lėšos būtų panaudotos rezultatyviai.	<b>8</b>	<b>3</b>	<b>37,5 proc</b>

5 lentelės tęsinys kitame puslapyje

5 lentelės tęsinys

"Ar išnaudojame ikimokyklinio ugdymo galimybes sėkmingesnei vaikų ateičiai užtikrinti"	Dar neužtikrinama, kad visiems vaikams, ypač tiems, kurie auga nepalankioje aplinkoje, ikimokyklinis ugdymas būtų prieinamas; ikimokyklinio ugdymo auklėtojų darbo sąlygos sudėtingos: dirba perpildytose grupėse, dažnai nepajėgia skirti dėmesio kiekvienam vaikui; darbo užmokestis mažiausias iš visų pedagogų; ugdymo kokybė nevertinama.	Siekiant, kad grupėje nors dalį laiko su vaikas dirbtų bent du pedagogai, keisti normatyvus nustatant vaikų ir pedagogų santykį, o ne vaikų skaičių grupėje. Siekiant ugdymo kokybės, būtina pritraukti kuo daugiau kompetentingų specialistų dirbti ikimokyklinio ugdymo programą vykdančiose įstaigose. Siekiant integruotai ugdyti specialiųjų ugdymosi poreikių turinčius vaikus, užtikrinti ikimokyklinio ugdymo auklėtojų mokymus, skirtus atpažinti vaikų specialiuosius ugdymosi poreikius. Vykdyti priemones, skirtas keisti visuomenės ir tėvų nuostatas dėl įtraukiojo ugdymo.	4	0	0 proc.
--	--	---	---	---	---------

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2015 - 2018 metų Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų ataskaitomis

Apibendrinant pateiktus duomenis matome, kad rekomendacijų įgyvendinimo procentas varijuoja, dalis rekomendacijų neįgyvendinta, dalis įgyvendinta dalinai, kai kurios rekomendacijos įgyvendintos pilnai. Analizuojant audito ataskaitas ir rekomendacijų stebėsenos ataskaitas pastebėta, kad rekomendacijų neįgyvendinimo priežastys taip pat varijuoja.

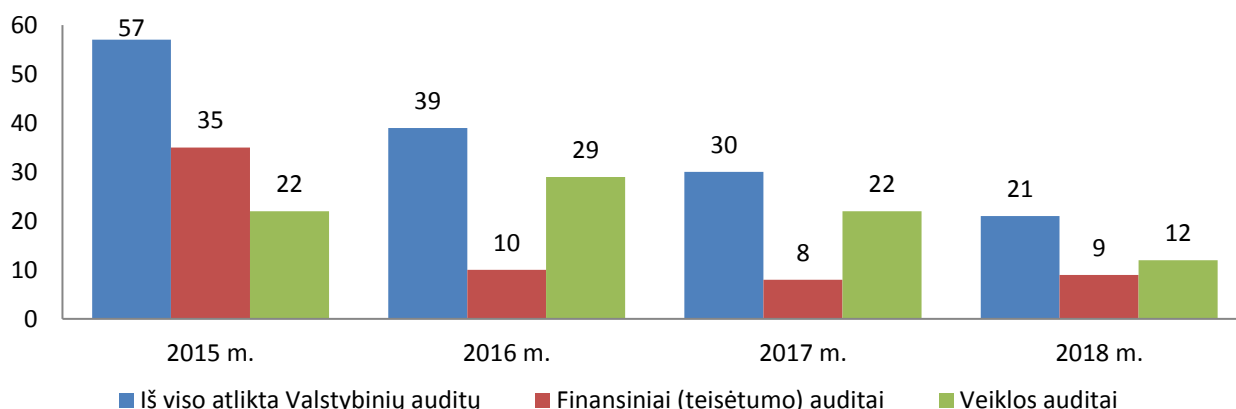
### 3.2 Valstybinio veiklos audito efektyvumo analizė

Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė yra šalies aukščiausioji audito institucija, atskaitinga Lietuvos Respublikos Seimui. Valstybės Kontrolės veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos Konstitucija, Valstybės kontrolės įstatymas, Valstybės tarnybos įstatymas. Pagrindinė VK užduotis – užtikrinti valstybės turto ir lėšų valdymo teisėtumą ir efektyvumą. Strateginis tikslas - didinti viešojo sektoriaus efektyvumą ir jo kuriamą naudą visuomenei.

Teisinės valstybės principų laikymasis, valstybės tarnybos atvirumas ir sprendimų įgyvendinimo skaidrumas, atsakomybė, efektyvumas ir veiksmingumas yra privalomi visoms demokratinėms šalims valstybės tarnyboms (Raipa, 2016).

Valstybės kontrolė atlieka auditus pagal savo nustatytą programą. Joje nurodomi auditai, kuriuos Valstybės kontrolė planuoja atlikti per nustatytą laikotarpį, pagal tai vertinama ar institucija vykdo įgaliojimus efektyviai ir veiksmingai.

2015 - 2018 metais Valstybės kontrolė atliko 147 valstybinius auditus, iš kurių 85 sudarė veiklos auditai. Detaliau ši informacija pateikiama 8 paveiksle.



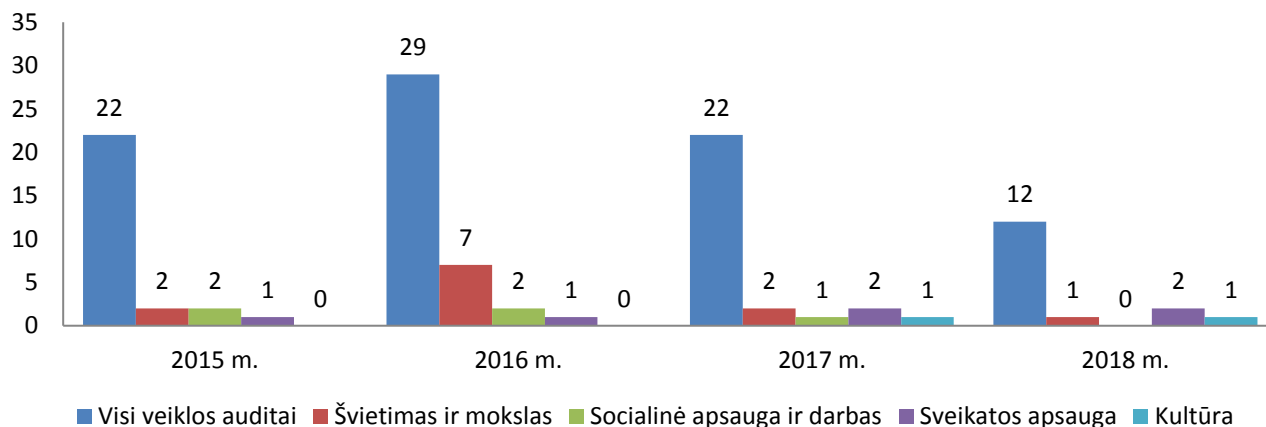
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2015 - 2018 metų Valstybės Kontrolės veiklos ataskaitomis

#### 8 pav. Atliktų auditų skaičius, 2015- 2018m.

Kaip matome 8 paveiksle kiekvienais metais atliekamų valstybinių auditų skaičius mažėja, proporcingai mažėja ir atliekamų veiklos auditų skaičius. 2015 metais atlikti 57 valstybiniai auditai, iš kurių 22 veiklos auditai; 2016 metais atlikti 39 valstybiniai auditai- 29 veiklos auditai; 2017 metais atlikta 30 valstybinių auditų - 22 veiklos auditai; 2018 metais 21 valstybiniai auditai - 12 veiklos auditų. Nuo 2015 iki 2016 pastebimas ryškus valstybinių auditų skaičiaus sumažėjimas, tačiau pastebimas ir atliktų veiklos auditų padidėjimas. Dalis auditų nėra užbaigiami tais pačiais metais, tačiau šiuo atveju naudojami tie patys ištekliai. Toliau nuo 2016 metų pastebimas proporcingas atliktų valstybinių ir veiklos auditų skaičiaus mažėjimas. Tai gali būti sąlygota Valstybės kontrolės nuo 2016 metų planuojamų horizontalių, kelias temas arba visas viešojo sektoriaus sritis apimančių auditų. Sisteminis vertinimas leidžia plačiau ir išsamiau išanalizuoti svarbias viešojo sektoriaus problemas.

LR Valstybės kontrolės, Visuomenės gerovės audito departamentas, atsakingas už socialinės apsaugos ir darbo, sveikatos apsaugos, švietimo ir sporto, bei kultūros sričių vertinimą, ar teisėtai ir efektyviai valdomas valstybės turtas ir vykdomas biudžetas. Šios sritys ir buvo pasirinktos tolesnei analizei.

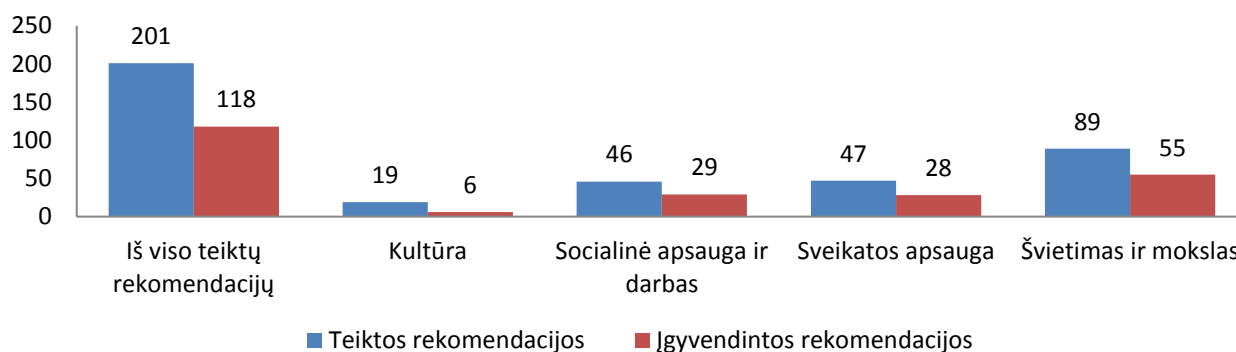
Atliktų veiklos auditų skaičiaus pasiskirstymas pasirinktose veiklos srityse, pavaizduotas 9 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2015 - 2018 metų Valstybės Kontrolės veiklos ataskaitomis ir pasirinktų sričių veiklos auditų ataskaitomis

### 9 pav. Atliktų veiklos auditų pasiskirstymas pagal pasirinktas sritis

Žemiau pateiktas 10 paveikslas, rodo 2015 - 2018 metais atliktų veiklos auditų pateiktų ir įgyvendintų rekomendacijų skaičiaus pasiskirstymą kultūros, socialinės apsaugos, sveikatos apsaugos, švietimo ir mokslo srityse.



Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis 2015 - 2018 metų Valstybės kontrolės veiklos ataskaitomis

### 10 pav. 2015 - 2018 metais veiklos audito pateiktų rekomendacijų įgyvendinimas pasirinktose srityse

Kaip matyti iš 10 paveikslo 2015 - 2018 metais pasirinktose veiklos audito srityse, atlikus 25 veiklos auditus, buvo pateiktos 201 rekomendacijos, iš kurių daugiau nei pusė 118 įgyvendinta. Bendras visų pasirinktų sričių įgyvendintų rekomendacijų skaičius sudaro 59 procentus. Detalus pasirinktose srityse

atlitų veiklos auditų sąrašas, pateiktų ir įgyvendintų rekomendacijų santykis pateiktas 2 priede. Detaliau išanalizavus gautus duomenis matoma, kad socialinės apsaugos ir darbo (63 proc.), sveikatos apsaugos (60 proc.), švietimo ir mokslo (62 proc.) srityse įgyvendintų rekomendacijų skaičius procentais labai nežymiai skiriasi. Tačiau kultūros srityje teiktų rekomendacijų įgyvendinimo procentas žymiai mažesnis (32 proc.), palyginus su kitomis sritimis. Neįgyvendintų rekomendacijų skaičių gali įtakoti tai, kad kai kurių rekomendacijų įgyvendinimo terminas dar nepasibaigęs, vėluojama, rekomendacijos tampa nebeaktualios, atmetamos subjekto, teisės aktų projektai registruoti Seime.

Rekomendacijų (nurodymų) įgyvendinimo sėkmė priklauso nuo jų pagrįstumo, audituojamo subjekto kompetencijos ir aktyvumo, AAI pastangų (Lakis, Nemanytė, 2014). Laiku neįgyvendintos rekomendacijos sąlygoja reikalingų pokyčių viešajame sektoriuje neįgyvendinimą, taip stabdant viešojo sektoriaus tobulinimą. Sistemiškesnis požiūris į rekomendacijų įgyvendinimą galėtų sąlygoti reikšmingesnius pokyčius.

Audito subjektų reakcijos į audito rekomendacijas kaip paklusnumas, vengimas, nepaklusnumas, pasipriešinimas, kompromisas ir manipuliacija tiesiogiai įtakoja audito poveikį (Reichborn - Kjennerud, pagal E. Bonollo 2019). Audituojami subjektai ne visada noriai skuba įgyvendinti pateiktas rekomendacijas. Taip gali nutikti tada, kai galimas pokytis kelia grėsmę tam tikros suinteresuotosios grupės interesui arba kai rekomendacijos prieštarauja politinei darbotvarkei (Brigselius ir Reichborn-Kjennerud, pagal Reichborn-Kjennerud ir Vabo, 2017). Tokiu atveju audito subjektai įgyvendins simbolinius pokyčius (iš dalies). Net tada, kai audito rekomendacijos gali būti labai aktualios, politinės priežastys, gali lemti ribotą pokyčių vykdymą. Pasak Nesbakk ir Kurrupu (2018), audituojami subjektai linkę prieštarauti jų manymu nesąžiningiems ar netinkamiems veiklos audito metodams ir procesams labiau, nei išreikštai kritikai dėl jų vykdomos veiklos. Norint, kad veiklos auditas būtų veiksmingesnis, siekiant, kad audituojami subjektai tinkamai reaguotų į veiklos auditą, labai svarbus tinkamas audito metodų bei formuluočių parinkimas, audituojamų subjektų nuomonių įtraukimas į audito procesą.

**6 lentelė. Valstybės Kontrolės veiklos efektyvumo pokyčiai 2015 - 2018 metais**

	2015 m.	2016 m.	2017 m.	2018m.	Pokytis
<b>Nekilnojamo turto išlaikymas, tūkst. EUR</b>	125	134	109	103	-
<b>Vidutinis darbo užmokestis, EUR</b>	1311	1372	1445	1523	+
<b>Administracinių patalpų plotas, m<sup>2</sup></b>	6292	5672	4862	4471	-
<b>Vidutinis darbuotojų skaičius</b>	371	349	320	295	-
<b>Transporto išlaidos, tūkst. EUR</b>	67	68	37	21	-

Šaltinis: Valstybės Kontrolės veiklos ataskaita, 2018

Kaip matome iš pateiktos lentelės nekilnojamo turto išlaikymas sumažėjo, nes atsisakyta 73 proc. nekilnojamo turto. Išlaidos transportui sumažėjo 69 proc., vidutinis darbo užmokestis padidėjo 16 proc., vidutinis darbuotojų skaičius sumažėjo 20 proc.. Dar 2015–2017 m. laikotarpiu VK ėmėsi iniciatyvos darbuotojų skaičių sumažinti 15 proc.. Taigi nuo 2015 m. pastebimas proporcingas darbuotojų skaičiaus mažėjimas.

Analizuojant atliktų veiklos auditų skaičiaus pasiskirstymą pateiktą 9 paveiksle matome, kad atliekamų veiklos auditų skaičius nežymiai kito 2015 - 2018 metų laikotarpyje kai tuo tarpu vidutinis darbuotojų skaičius 2015 - 2018 m. proporcingai mažėjo, todėl galima daryti prielaidą, kad panašus kiekis auditų buvo atlikta mažesnio auditorių skaičiaus. Kaip ir kitos šalies viešojo sektoriaus institucijos, VK susiduria su sunkumais priimdama ir išlaikydama darbuotojus, daugiausia dėl to, kad atlyginimai nėra konkurencingi lyginant su privataus sektoriaus ir valstybės valdomų įmonių atlyginimais. 2015 metais Valstybės kontrolei suteiktas EN ISO 9001:2008 sertifikatas. Pradedant nuo 2015 metų Valstybės kontrolė vis daugiau dėmesio skyrė žmoniškųjų išteklių kvalifikacijai. 2016 – 2020 metams pasirinktos trys strateginės veiklos tobulinimo kryptys: poveikis, kokybė, sklaida. 2016 – 2020 m. apibrėžiama institucijos misija, vizija, vertybės, strateginiai tikslai ir bendrų strateginių tikslų įgyvendinimo kryptys, nustatyti strategijos įgyvendinimo stebėsenos rodikliai.

Apibendrinus gautus rezultatus, galima daryti išvadą, kad Valstybės kontrolė užtikrina veiklos audito efektyvumą analizuotu laikotarpiu, nes proporcingai mažinant išteklius vykdomos veiklos mastas nekinta. Atliktų auditų skaičiaus pokyčius sąlygojo atliekami horizontalūs veiklos auditai, vertinantys sisteminės viešojo sektoriaus problemas. Valstybės kontrolėje vykdytas ir vis dar vykdomas išteklių optimizavimas skatina siekti strateginio tikslo - didinti viešojo sektoriaus efektyvumą ir jo naudą visuomenei.

### **3.3 Ekspertų apklausos rezultatai**

Ekspertų apklausa, atlikta siekiant sužinoti, kokia yra audito subjektų atstovų nuomonę apie veiklos audito efektyvumo vertinimą viešajame sektoriuje.

Ekspertų kontaktiniai duomenys surinkti išanalizavus pasirinktose veiklos srityse atliktų veiklos auditų ataskaitas. Ekspertų apklausai atlikti naudotas iš anksto parengtas klausimynas. Apklausa vykdyta elektroniniu būdu, siekiant išlaikyti ekspertų anonimiškumą. Anketa patalpinta internetiniame tinklapyje [www.apklausa.lt](http://www.apklausa.lt), respondentams klausimai buvo pateikiami elektroniniu būdu – siunčiant nuorodas į anketą. Tyrimo metu apklausti audituotų subjektų atstovai iš ministerijų, atsakingi už Valstybės kontrolės informavimą apie rekomendacijų įgyvendinimą.

Užsienio šalių autorių anksčiau atlikti tyrimai Johnsen ir kt. (2019) Norvegijoje, Suomijoje, Danijoje, Švedijoje; Etverk (2002), Rouda ir kt.(2015) Estijoje; Morin (2001, 2011) Kanadoje; Reichborn-Kjennerud (2013) Norvegijoje; Alwardat (2015) Jungtinėje Karalystėje; Yetano ir kt.

(2019) Lotynų amerikoje, apklausiant audito subjektus, vertino pokyčius po veiklos audito, veiksnius lemiančius veiklos audito sėkmę ar nesėkmę audito teikiamą naudą, veiklos audito priimtinumą ir pasitikėjimą AAI veikla (žr. 1 priedą). Šis tyrimas taip pat atliktas apklausiant veiklos audito subjektų atstovus iš ministerijų.

Tyrimo metu, ekspertams elektroniniu būdu buvo išsiųsta 50 nuorodų į klausimynus, buvo gauta 14 vertinimų (28 proc.). Dėl didelio ekspertų užimtumo anketavimas nebuvo kartojamas.

Veiklos audito periodiškumo vertinimas pateiktas 11 paveiksle

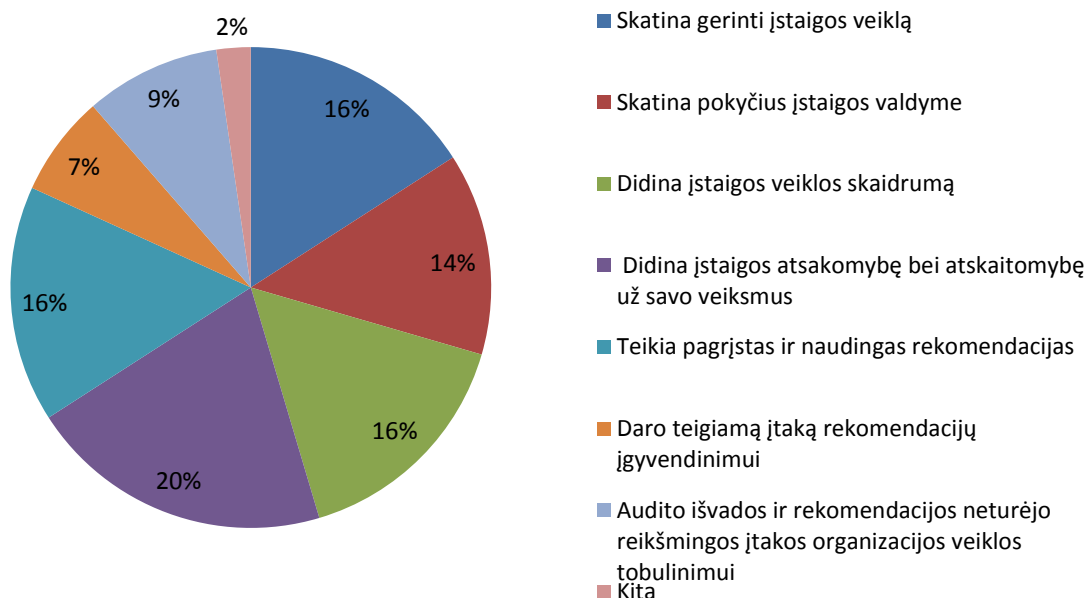


Šaltinis: sudaryta autorės, pagal tyrimo rezultatus

### 11 pav. Veiklos audito atlikimo periodiškumo vertinimas proc.

Kaip matyti iš 11 paveikslo, didžioji dalis respondentų (43 proc.) pažymėjo, kad veiklos auditas jų įstaigoje atliekamas periodiškai, 36 proc. respondentų pažymėjo, kad veiklos auditai jų įstaigose nėra atliekami periodiškai.

Ekspertų paprašyta įvertinti, kokius tikslus užtikrina veiklos auditas (žr.12 pav.)

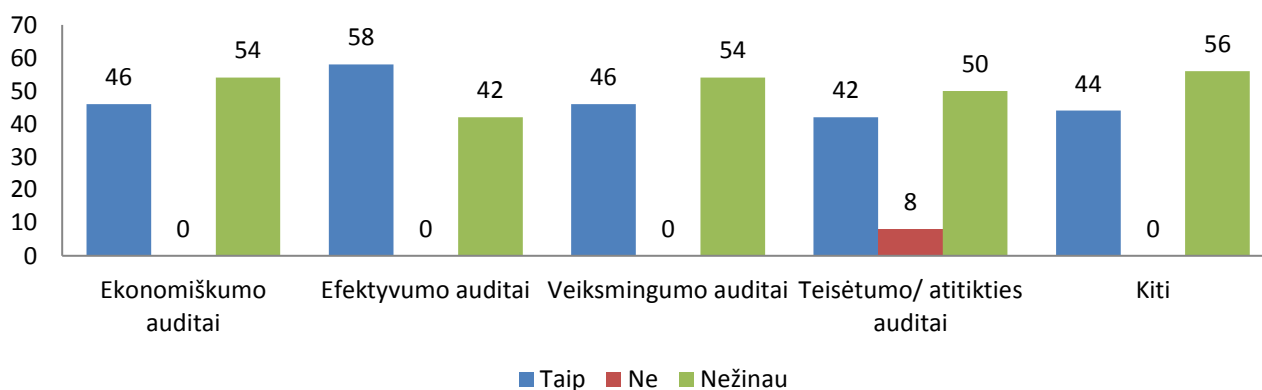


Šaltinis: sudaryta autorės, pagal tyrimo rezultatus

### 12 pav. Veiklos audito užtikrinami tikslai

Kaip matyti iš 12 paveikslo, - 20 proc. atsakiusių mano, kad veiklos auditas didina įstaigos atsakomybę bei atskaitomybę už savo veiksmus, - 16 proc. sutinka, kad didina įstaigos veiklos skaidrumą, - 16 proc. mano, kad skatinama gerinti įstaigos veiklą, - 16 proc. teigia, kad teikiamos pagrįstos bei naudingos rekomendacijos. Kad veiklos auditas skatina pokyčius įstaigos valdyje sutinka - 14 proc. respondentų. - 9 proc. mano, kad veiklos audito pateiktos išvados ir rekomendacijos neturėjo reikšmingos įtakos organizacijos veiklos tobulinimui. - 7 proc. sutinka, kad daroma teigiama įtaka rekomendacijų įgyvendinimui. - 2 proc. pateikė savo variantą ir teigė, kad veiklos auditas atliekamas neperiodiškai ir paviršutiniškai.

Ekspertų buvo prašoma įvardinti, kokie auditai atliekami jų įstaigose (žr.13 pav)



Šaltinis: sudaryta autorės, pagal tyrimo rezultatus

### 13 pav. Atliekamų veiklos auditų rūšys proc.

Kaip matoma iš 13 paveikslo, ekspertų nuomone, daugiausia atliekama efektyvumo auditų - 58 proc., kad atliekami ekonomiškumo (46 proc.) ir veiksmingumo (46 proc.) auditai sutinka vienodas atsakiusių respondentų skaičius. Kad įstaigoje atliekami teisėtumo/ atitikties auditai teigia - 42 proc., kad atliekami kiti auditai mano - 44 proc. ekspertų. Tačiau reikia paminėti, kad didelė dalis respondentų nežinojo ar atliekami ekonomiškumo (54 proc.), efektyvumo (42 proc.), veiksmingumo (54 proc.), teisėtumo/ atitikties (50 proc.), kitos rūšies auditai (56 proc.). 8 proc. respondentų teigia, kad teisėtumo/ atitikties auditai nėra atliekami jų įstaigoje.

7 lentelėje pateikiamas veiklos audito naudingumo vertinimas. Kaip matyti iš duomenų respondentai sutinka, kad veiklos auditas skatina įstaigos tikslų pasiekimą, sukuria galimybę veiklos procesus vykdyti labiau standartizuotu ir efektyvesniu būdu, skatina gerosios praktikos sklaidą



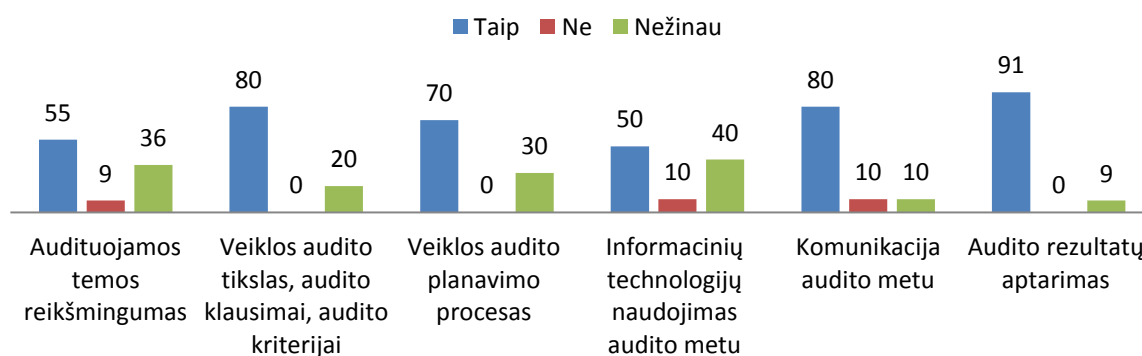
7 lentelė Veiklos audito naudingumo vertinimas

	Visiškai sutinku	Sutinku	Nei sutinku, nei nesutinku	Nesutinku	Nežinau/negaliu atsakyti
Veiklos auditas skatina įstaigos tikslų pasiekimą	25%	42%	33%	0%	0%
Veiklos auditas skatina optimalų išteklių panaudojimą tikslams pasiekti	25%	34%	33%	8%	0%
Veiklos auditas sukuria galimybę veiklos procesus vykdyti labiau standartizuotu ir efektyvesniu būdu	17%	42%	33%	8%	0%
Veiklos auditas skatina nuolatinį veiklos tobulinimą	25%	25%	50%	0%	0%
Veiklos auditas skatina gerosios praktikos sklaidą	25%	33%	25%	17%	0%

Šaltinis: sudaryta autorės, pagal tyrimo rezultatus

Analizuojant gautus rezultatus matome, kad - 42 proc. respondentų sutinka su teiginiu, kad veiklos auditas skatina tikslų pasiekimą, visiškai sutinka - 25 proc. atsakiusių, nei sutinka, neinesutinka - 33 proc. respondentų. Kad veiklos auditas skatina optimalų išteklių panaudojimą tikslams pasiekti sutinka - 34 proc., visiškai sutinka - 25 proc. respondentų, nei sutinka, nei nesutinka - 33 proc., nesutinka - 8 proc.. Kad veiklos auditas sukuria galimybę veiklos procesus vykdyti labiau standartizuotu ir efektyvesniu būdu sutinka - 42 proc, visiškai sutinka - 17 proc, nei sutinka, nei nesutinka - 33 proc., nesutinka - 8 proc respondentų. Su teiginiu, kad veiklos auditas skatina nuolatinį veiklos tobulinimą visiškai sutinka - 25 proc., sutinka - 25 proc., nei sutinka, nei nesutinka - 50 proc. respondentų. Veiklos auditas skatina gerosios praktikos sklaidą, su šiuo teiginiu sutinka 33 proc., visiškai sutinka - 25 proc., nei sutinka, nei nesutinka - 25 proc., nesutinka - 17 proc. respondentų. Audituoti subjektai, kurie veiklos auditą laiko naudingu ir pasitiki AAI veikla, taip pat yra tie, kurie įgyvendina daugiau rekomendacijų ir greičiau (Yetano ir kt., 2019). Raudla ir kt. (2015) teigė, kad audito subjektai priima veiklos audito naudingumą, net jei audito auditas nesąlygoja specifinių valdymo ar organizacinių pokyčių.

Ekspertų nuomonės dėl veiklos audito efektyvumui turinčių veiksnių pateiktos 14 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės, pagal tyrimo rezultatus

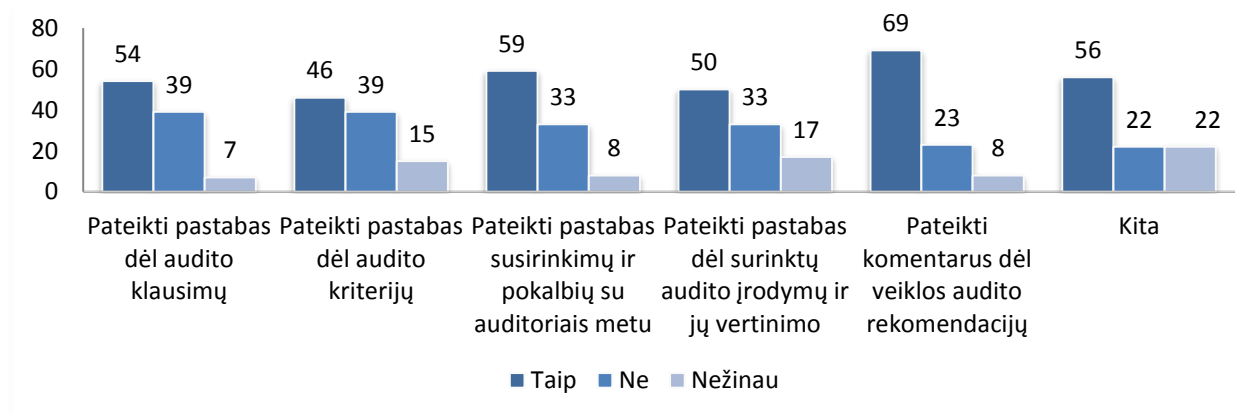
#### 14 pav. Veiklos audito efektyvumui įtakos turi proc.

Kaip matyti iš rezultatų pateiktų 14 paveiksle, anot atsakiusių respondentų, veiklos audito efektyvumui įtakos turi audito rezultatų aptarimas - 91 proc., komunikacija audito metu - 80 proc., veiklos audito tikslas, audito klausimai, audito kriterijai - 80 proc., veiklos audito planavimo procesas - 70 proc., audituojamos temos reikšmingumas - 55 proc., informacinių technologijų naudojimas audito metu - 50 proc.. Taip pat - 10 proc. respondentų manė, kad informacinių technologijų naudojimas audito metu neturi įtakos audito efektyvumui; - 10 proc. respondentų pažymėjo, kad komunikacija audito metu neturi įtakos efektyvumui; - 9 proc. manė, kad audituojamos temos reikšmingumas neturi įtakos veiklos audito efektyvumui.

Respondentų taip pat buvo prašoma įvardinti priemones, padėsiančias užtikrinti didesnę veiklos audito efektyvumą. Ekspertų manymu svarbiausios priemonės, būtų:

- pateikiamos aiškios ir naudingos rekomendacijos;
- visų noras įsitraukti;
- darbuotojų darbų atlikimo įtraukimas į auditą;
- auditorių kvalifikacija ir žinios audituojamoje srityje;
- vadovybės pozicija, vadovo tonas, požiūris į auditą, auditorius bei paties auditoriaus kvalifikacija;
- išsamesnė komunikacija.

Tyrimo dalyvių paprašyta įvertinti sudarytas galimybes pareikšti nuomonę ir aktyviai dalyvauti audito procese (žr. 15 pav.)



Šaltinis: sudaryta autorės, pagal tyrimo rezultatus

### 15 pav. Galimybės pareikšti nuomonę ir aktyviai dalyvauti audito procese vertinimas proc.

Kaip matoma iš ..... paveiksle pateiktų rezultatų, didžioji dauguma respondentų (69 proc.) pažymėjo, kad buvo suteikta galimybė pateikti komentarus dėl audito rekomendacijų, tačiau taip pat dalis respondentų teigė (23 proc.), kad nebuvo suteikta galimybė pareikšti nuomonę šiuo klausimu, nežinojo - 8 proc.. Dėl galimybės pateikti pastabas susirinkimų ir pokalbių su auditoriais metu sutiko - 59 proc. respondentų, kad nebuvo suteikta galimybė išreikšti nuomonę teigė - 33 proc. atsakiusių ekspertų, - 8

proc. nežinojo. Respondentai (56 proc.) teigė, kad pateikti kitas pastabas buvo suteikta galimybė, su tuo nesutiko - 22 proc., nežinojo - 22 proc.. Pateikti pastabas dėl audito klausimų - 54 proc. respondentų atsakė teigiamai, nesutiko - 39 proc., nežinojo - 7 proc.. Išreikšti nuomonę ir pateikti pastabas dėl surinktų audito įrodymų ir jų vertinimo buvo suteikta galimybė - 50 proc. respondentų, nesutiko - 33 proc., nežinojo - 17 proc.. Tyrimo dalyviai pažymėjo, kad dėl audito kriterijų pareikšti nuomonę galėjo - 46 proc. respondentų, nesutiko - 39 proc., nežinojo - 15 proc. atsakiusių dalyvių.

Veiklos auditai, kurių metu užtikrinama gera komunikacija tarp auditoriaus ir audito subjekto, sąlygoja daugiau pokyčių (Reichborn-Kjennerud, 2013).

Tyrimo metu ekspertų prašyta įvertinti veiklos audito ataskaitas, vertinimas pateiktas 8 lentelėje.

**8 lentelė Veiklos audito ataskaitos vertinimas**

	Visiškai sutinku	Sutinku	Nei sutinku, nei nesutinku	Nesutinku	Nežinau/negaliu atsakyti
<b>Veiklos audito ataskaita aukštos kokybės</b>	0%	39%	39%	8%	14%
<b>Veiklos audito ataskaitoje pateiktos išvados ir rekomendacijos konkrečios ir aiškios</b>	9%	39%	39%	8%	5%
<b>Veiklos audito ataskaitoje atskleistos aiškios sąsajos tarp audito kriterijų, surinktų faktų ir vertinimų</b>	8%	39%	31%	8%	14%
<b>Veiklos audito ataskaita yra svarbus informacijos šaltinis mano darbe</b>	0%	48%	23%	15%	14%
<b>Veiklos audito ataskaitoje pateikti išsamūs paaiškinimai apie neatitiktis nustatytiems audito kriterijams</b>	15%	39%	23%	15%	8%
<b>Veiklos audito ataskaitos rekomendacijos siūlo konkrečias priemones įgyvendinti reikiamus pakeitimus su turimais ištekliais</b>	8%	46%	15%	8%	23%
<b>Veiklos audito ataskaitoje pateikta geroji veiklos praktika</b>	8%	31%	23%	15%	23%

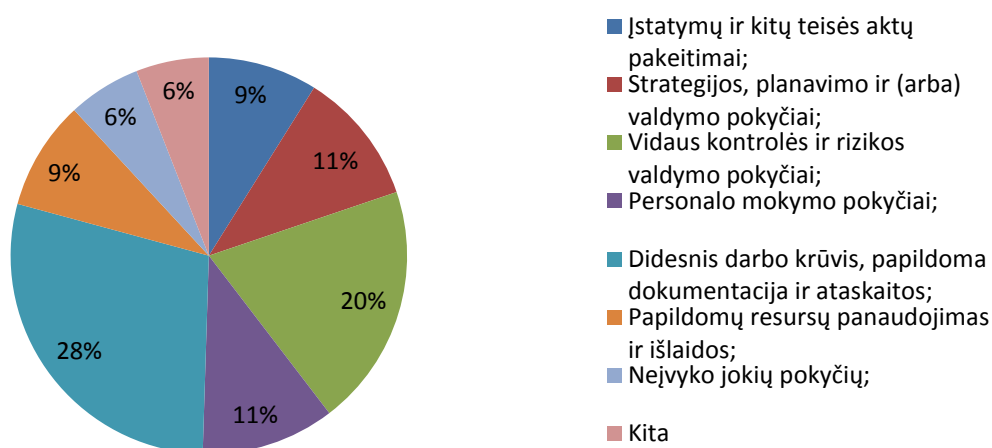
Šaltinis: sudaryta autorės, pagal tyrimo rezultatus

Kaip matyti iš lentelėje pateiktų veiklos audito ataskaitos vertinimų, kad veiklos audito ataskaita yra aukštos kokybės sutinka 39 proc., nei sutinka, nei nesutinka - 39 proc. respondentų, nežino - 14 proc., nesutinka - 8 proc. respondentų. Su teiginiu, kad veiklos audito ataskaitoje pateiktos išvados ir rekomendacijos konkrečios ir aiškios sutinka - 39 proc., visiškai sutinka - 9 proc., nei sutinka, nei nesutinka - 39 proc., nesutinka - 8 proc., nežino - 5 proc. ekspertų. Didžioji dalis respondentų 39 proc. sutinka, kad veiklos audito ataskaitoje atskleistos aiškios sąsajos tarp audito kriterijų, surinktų faktų ir vertinimų, visiškai sutinka- 8 proc., nei sutinka nei nesutinka - 31 proc., nesutinka - 8 proc., nežino - 14 proc.. Veiklos audito ataskaita yra svarbus informacijos šaltinis mano darbe, su tuo sutinka - 48 proc., nei sutinka, nei nesutinka - 23 proc., nesutinka - 15 proc., nežino - 14 proc. respondentų. Veiklos

audito ataskaitoje pateikti išsamūs paaiškinimai apie neatitiktis nustatytiems audito kriterijams, sutinka - 39 proc., visiškai sutinka - 15 proc., nei sutinka, nei nesutinka - 23 proc., nesutinka - 15 proc., nežino - 8 proc., atsakiusių respondentų. Veiklos audito ataskaitos rekomendacijos siūlo konkrečias priemones įgyvendinti reikiamus pakeitimus su turimais ištekliais, sutinka - 46 proc., visiškai sutinka - 8 proc., nei sutinka, nei nesutinka - 15 proc., nežino - 23 proc. respondentų. Veiklos audito ataskaitoje pateikta geroji veiklos praktika, sutinka - 31 proc., visiškai sutinka - 8 proc., nei sutinka, nei nesutinka - 23 proc., nesutinka - 15 proc., nežino - 23 proc. respondentų. Audito teikiama nauda tiesiogiai priklauso nuo audito subjektų lūkesčių, požiūrio į auditą kaip į ekspertinį vertinimą, taip pat nuo audito metu surinktų įrodymų, audito ataskaitos teisingumo ir tikslumo (Alwardat, pagal Reichborn- Kjennerud ir Vabo, 2017).

Ataskaitų turinys, ištekliai bei procedūros, kurias auditoriai naudoja formuodami savo nuomonę, yra nepaprastai svarbūs, kad audito ataskaitos būtų patikimos ir vertingos (Yetano ir kt., 2019).

Ekspertų nuomonė, dėl pokyčių, įvykusių jų institucijose po audito pateikta 16 paveiksle



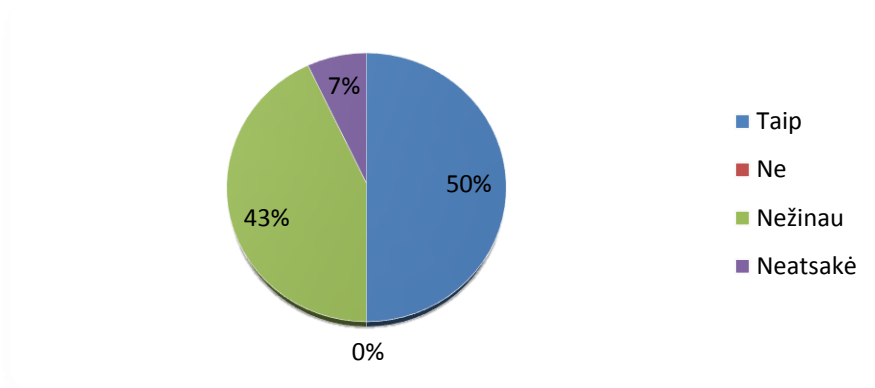
Šaltinis: sudaryta autorės, pagal tyrimo rezultatus

### 16 pav. Pokyčių, įvykusių po audito, vertinimas proc.

Kaip matyti iš 16 paveiksle pateiktų rezultatų, didžioji dalis respondentų (28 proc.) pažymėjo, kad audito pasekoje atsirado didesnis darbo krūvis, papildoma dokumentacija ir ataskaitos. Kad įvyko vidaus kontrolės ir rizikos valdymo pokyčiai sutiko - 20 proc. respondentų. Su teiginiu, kad įvyko strategijos, planavimo ir (arba) valdymo pokyčiai sutiko - 11 proc. respondentų. Kad po audito vyko personalo mokymo pokyčiai atsakė - 11 proc. tyrimo dalyvių. Kad po audito įvykę pokyčiai sąlygojo papildomų resursų panaudojimą ir išlaidas svarstė - 9 proc., vyko įstatymų ir kitų teisės aktų pakeitimai - 9 proc. atsakiusiųjų. Kad neįvyko jokių pokyčių teigė - 6 proc. dalyvių. Gauti rezultatai patvirtina Morin (2014) gautus rezultatus kad, audito teikiamos rekomendacijos nebūtinai sąlygoja

administracinių vienetų veiklos pokyčius. Taip pat - 6 proc. pateikė savo variantą ir teigė, kad įvyko struktūriniai pakeitimai ir pareigybių mažinimai.

Ekspertų nuomonių pasiskirstymas vertinant ar į rezultatus orientuotas auditas efektyvesnis nei į procesą orientuotas auditas, pateiktas 17 paveiksle



Šaltinis: sudaryta autorės, pagal tyrimo rezultatus

**17 pav. Respondentų vertinimas ar į rezultatus orientuotas auditas yra efektyvesnis nei į procesą orientuotas auditas proc.**

Kaip matoma iš pateiktų (17 pav.) rezultatų, didžioji dalis respondentų - 50 proc. svarstė, kad į rezultatus orientuotas auditas yra efektyvesnis, nei į procesą orientuotas auditas, nežinojo - 43 proc. respondentų, - 7 proc. neatsakė į šį klausimą.

Apibendrinant atliktą tyrimą galima teigti, kad veiklos auditai atlieka svarbų vaidmenį viešajame sektoriuje, didinant atsakomybę ir atskaitomybę, skatinant veiklos gerinimą, didinant skaidrumą, skatinant pokyčius valdyme, teikia pagrįstas ir naudingas rekomendacijas. Veiklos auditas skatina tikslų pasiekimą, optimalų išteklių panaudojimą tikslamas pasiekti, didina efektyvumą nuolatinį veiklos tobulinimą bei gerosios praktikos sklaidą.

Svarbiausi veiksniai, darantys įtaką veiklos audito efektyvumui audito rezultatų aptarimas, komunikacija, veiklos audito tikslas, klausimai, kriterijai, audito planavimo procesas.

## IŠVADOS

1. Veiklos auditas yra neatsiejama šiuolaikinio viešojo sektoriaus funkcionavimo sąlyga, vykdomos veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas, padedantis užtikrint ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo principų įgyvendinimą, viešųjų lėšų naudojimo kontrolę, kuriamos visuomeninės vertės rodiklis.
2. Viena iš svarbiausių kokybiško veiklos audito užtikrinimo priemonių, nuosekliai vykdomi proceso etapai. Tinkamai suplanuota veikla, audito proceso atlikimas, ataskaitos parengimas, bei grįžtamojo ryšio užtikrinimas sudaro prielaidas paties veiklos audito efektyvumui pasiekti.
3. Kokybės užtikrinimas tai ne tik vienas iš veiklos audito efektyvumo komponentų, bet ir galimybė AAI užsitikrinti aukštą reputaciją, vykdomos veiklos pripažinimą, netiesioginė galimybė prisidėti prie viešosios politikos formavimo.
4. Efektyvumas tai optimaliausias kompleksinių išteklių panaudojimas produktui sukurti. Efektyvumą gana sunku pamatuoti, nes kiekviena veiklos sritis turi savo specifiką ir vertinimo kriterijai nėra standartizuoti. Todėl svarbu, siekiant ivertinti efektyvumą pirmiausia išanalizuoti vertinimo kriterijus.
5. Išnagrinėjus mokslininkų atliktus veiklos audito tyrimus ir tyrimus atliktus AAI, dėmesys atkreiptas į tyrimus, kuriuos atliekant buvo apklausiami veiklos audito subjektai, pasirenka ši tyrimo kryptis. Buvo sukurta tyrimo metodika. Pirmiausia nuspręsta išnagrinėti Valstybės kontrolės 2015 - 2018 metais atliktų veiklos auditų ataskaitas, pasirinktose veiklos srityse, efektyvumo aspektu. Antru etapu nuspręsta atlikti ekspertų apklausą. Ekspertais pasirinkti audituotų ministerijų atstovai.
6. Atliktas tyrimas atskleidė, kad 2015 - 2018 m. Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų skaičius beveik nekito, tačiau išanalizavus Valstybės kontrolės efektyvumo duomenis nustatyta, kad optimizuojant išteklius, proporcingai mažėjo vidutinis darbuotojų skaičius. Todėl rezultatams nesikeičiant, bet indėliams mažėjant galima daryti prielaidą, kad veiklos auditai analizuotu laikotarpiu buvo atliekami efektyviai.
7. Ekspertinės apklausos rezultatai parodė, kad veiklos auditas skatina veiklos gerinimą, pokyčius įstaigos valdyme, didina veiklos skaidrumą, didina atsakomybę ir atskaitomybę, teikia pagrįstas ir naudingas rekomendacijas, daro teigiamą įtaką rekomendacijų įgyvendinimui. Tačiau dalis respondentų teigė, kad audito išvados ir rekomendacijos neturėjo reikšmingos įtakos organizacijos veiklos tobulinimui.
8. Atliktas tyrimas parodė, kad veiklos audito efektyvumui įtakos turi audito rezultatų aptarimas, komunikacija audito metu, veiklos audito tikslas, audito klausimai, audito kriterijai, veiklos audito planavimo procesas, audituotos temos reikšmingumas.

9. Ekspertinė apklausa parodė, kad didesnę efektyvumą galėtų padėti užtikrinti pateikiamos aiškios ir naudingos rekomendacijos, visų noras įsitraukti, darbuotojų darbų atlikimo įtraukimas į auditą, auditorių kvalifikacija ir žinios audituojamoje srityje, vadovybės pozicija, vadovo tonas, požiūris į auditą, auditorius bei paties auditoriaus kvalifikacija, išsamesnė komunikacija.
10. Tyrimo rezultatai parodė, kad pokyčiai po audito atlikimo sąlygojo didesnę darbo krūvį, papildomą dokumentaciją ir ataskaitas, įstatymų ir kitų teisės aktų pakeitimus, strategijos planavimo ir valdymo pokyčius, vidaus kontrolės ir rizikos valdymo pokyčius, personalo mokymo pokyčius, papildomų resursų panaudojimą ir išlaidas, nesąlygojo jokių pokyčių.

## SIŪLYMAI

1. Siekiant ateityje vertinti efektyvumą, Valstybės kontrolė galėtų pateikti duomenis apie faktinių ir planuojamų dienų stebėseną, įtraukiant išlaidas, nes dabar ataskaitose galima rasti tik duomenis apie rezultatus, išmatuotus pagal tarpinius kontrolės etapus.
2. Skatinti veiklos audito subjektų svaresnį požiūrį į veiklos audito rekomendacijų įgyvendinimą, ir rekomendacijų svarbą, kuris padėtų užtikrinti, kad pokyčiai būtų reikšmingesni.
3. Kadangi keli respondentai atliekant tyrimą nurodė, kad po audito atsirado didesnis darbo krūvis, papildoma dokumentacija, siūlymas skirti dėmesio veiklos audito subjektams, siekiant konstruktyvaus bendradarbiavimo.
4. Teikiant rekomendacijas daugiau akcentuoti gerąją praktiką, nes veiklos auditas jau pats savaime atliekamas probleminėse srityse.



## LITERATŪRA

1. 12 TAAIS. Aukščiausiųjų audito institucijų vertė ir nauda – poveikis piliečių gerovei (2016).
2. 100 TAAIS. Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai (2016).
3. 300 TAAIS. Pagrindiniai veiklos audito principai (2016).
4. 3000 TAAIS. Veiklos audito standartas (2016).
5. 3100 TAAIS. Veiklos audito gairės (2016).
6. 3200 TAAIS. Veiklos audito proceso gairės (2016).
7. van Acker, W., & Bouckaert, G. (2019). The impact of supreme audit institutions and ombudsmen in Belgium and The Netherlands. *Financial Accountability & Management*, 35(1), 55-71.
8. Alwardat, Y. A., Benamraoui, A., & Rieple, A. (2015). Value for money and audit practice in the UK public sector. *International Journal of Auditing*, 19(3), 206-217.
9. Amiruddin, A. (2019). Mediating effect of work stress on the influence of time pressure, work–family conflict and role ambiguity on audit quality reduction behavior. *International Journal of Law and Management*.
10. Amyar, F., Hidayah, N. N., Lowe, A., Woods, M. (2019). Investigating the back stage of audit engagements: the paradox of team diversity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 32, issue 2, p. 378-400.
11. Baliukonis, T., Čiarienė, R., 2014. Efektyvumo didinimas mažinant nuostolius. Mokslinių straipsnių rinkinys. Visuomenės saugumas ir viešoji tvarka, p. 32 - 44.
12. Bølviken, T., & Koskela, L. (2017). Book Review: This is Lean—Resolving the Efficiency Paradox by Niklas Modig and Pär Åhlström. *Lean Construction journal*, 2017, 49-52.
13. Bonollo, E., 2019. Measuring supreme audit institutions outcomes: current literature and future insights. *Public money & Management*, p.1 -10.
14. Bringselius, L. (2011). Performance audit at the Swedish Supreme Audit Institution (SAI). The Lund Institute of Economic Research Report Series, 2011, 01.
15. Bringselius, L., 2018. Efficiency, economy and effectiveness – but what about ethics? Supreme Audit Institutions at a critical juncture. *Public money & management*, p. 105 - 110.
16. Brown, V. L., Gissel, J. L., & Neely, D. G. (2016). Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors. *Managerial Auditing Journal*.
17. Cameran, M., Ditillo, A., & Pettinicchio, A. (2018). Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality. *European Accounting Review*, 27(4), 595-621..
18. Clark, C., De Martinis, M., & Krambia-Kapardis, M. (2007). Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions. *European Business Review*.

19. Coduti, M., R., and Sors, J. (2020). Data: an enabler of more efficient and effective auditing. *Big Data an digital audit. European Court of auditors. Journal, No. 1, 119-121.*  
[https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/journal20\\_01/journal20\\_01.pdf](https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/journal20_01/journal20_01.pdf)
20. Cordery, C. J., & Hay, D. (2018). Supreme audit institutions and public value: Demonstrating relevance. *Financial Accountability & Management, 35(2), 128-142.*
21. Danilevičienė, I. (2019, April). Produktyvumo, kaip esminio ekonominės plėtros svėro, vertinimo ypatumai. In 22nd Conference for Young Researchers. Economics and Management.
22. Daujotaitė, D., Tarakavičiūtė, I., Puškorius, S. (2012). Veiklos audito teorija ir praktika. Vilnius.
23. Desmedt, E., Morin, D., Pattyn, V., & Brans, M. (2017). Impact of performance audit on the Administration: A Belgian study (2005-2010). *Managerial Auditing Journal.*
24. Endriukaitienė, A., Martišius, V., 2007. Psichologiniai sprendimų priėmimo ypatumai. Kaunas. Vytauto Didžiojo universitetas . p. 235.
25. European Court of auditors. Journal, No. 1, 68-73.  
[https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/journal20\\_01/journal20\\_01.pdf](https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/journal20_01/journal20_01.pdf)
26. González, B., López, A., & García, R. (2008). How do Supreme Audit Institutions measure the impact of their work? .p. 503 - 517.
27. Heerwagen, J., Kampschroer, K., Kelly, K. V., & Powell, K. M. (2016). Designing for organizational effectiveness. // [http://www.wbdg.org/resources/design\\_orgeff.php](http://www.wbdg.org/resources/design_orgeff.php) (prisijungta 2020 01 10).
28. Inozu B. How to Achieve Superior Performance Improvement by Integrating Constraints Management with Lean and Six Sigma: Examples from Government, Public Services and Healthcare 73 // Tarptautinė viešojo sektoriaus efektyvumo konferencija, Vilnius, 2013.
29. Yetano, A., Torres, L., & Castillejos - Suastegui, B. (2019). Are Latin American performance audits leading to changes?. *International Journal of Auditing, 23(3), 444-456.*
30. Jansons, E., & Rivza, B. (2017, September). SUPREME AUDIT INSTITUTION'PRACTICE IN THE BALTIC SEA REGION. In *Economic Science for Rural Development Conference Proceedings (No. 46).*
31. Jeppesen, K. K., Carrington, T., Catasús, B., Johnsen, Å., Reichborn-Kjennerud, K., & Vakkuri, J. (2017). The strategic options of supreme audit institutions: The case of four Nordic countries. *Financial Accountability & Management, 33(2), 146-170.*
32. Johansen, T. R., & Christoffersen, J. (2017). Performance evaluations in audit firms: Evaluation foci and dysfunctional behaviour. *International Journal of Auditing, 21(1), 24-37.*
33. Johari, R. J., Ridzoan, N. S., & Zarefar, A. (2019). The Influence of Work Overload, Time Pressure and Social Influence Pressure on Auditors' Job Performance. *International Journal of Financial Research, 10(3).*

34. Johnsen, Å., Reichborn-Kjennerud, K., Carrington, T., Jeppesen, K. K., Taro, K., & 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.
35. Johnsen, Å. (2019). Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction. *Financial Accountability & Management*, 35(2), 121-127.
36. Kardelis, K. (2002). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai: (edukologija ir kiti socialiniai mokslai)*. Kaunas: Judex.
37. Kardelis K. (2005). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai: (edukologija ir kiti socialiniai mokslai)*. – Šiauliai: Lucilijus, p. 398.
38. Knechel, W. R., Rouse, P., & Schelleman, C. (2009). A modified audit production framework: Evaluating the relative efficiency of audit engagements. *The Accounting Review*, 84(5), 1607-1638.
39. Kontogeorga, G. N. (2019). Juggling between ex-ante and ex-post audit in Greece: A difficult transition to a new era. *International Journal of Auditing*, 23(1), 86-94.
40. Kustienė, A., & Linkevičė, I. (2016). Audito kokybės vertinimas auditorių etikos požiūriu. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, (1), 100-108.
41. Lahdelma, P., and Ines Gullichsen, I. (2020). Public auditors preparing for digital transformation – the case of the National Audit Office of Finland. *Big Data and digital audit. European Court of auditors. Journal*, No. 1, 85-87. [https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/journal20\\_01/journal20\\_01.pdf](https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/journal20_01/journal20_01.pdf)
42. Lakis, V., & Nemanytė, J. (2014). Rekomendacijų reikšmė užtikrinant veiklos audito rezultatyvumą viešajame sektoriuje. *Informacijos mokslai*, 67, 63-75.
43. Lane, J.- E. (2000). *The Public Sector: Concepts, Models and Approaches: Vol. 3rd ed.* SAGE Publications Ltd.
44. Lee, S. C., Su, J. M., Tsai, S. B., Lu, T. L., & Dong, W. (2016). A comprehensive survey of government auditors' self-efficacy and professional development for improving audit quality. *Springer Plus*, 5(1), 1263.
45. Lietuvos Respublikos Valstybės Kontrolės įstatymas (1995). Suvestinė redakcija nuo 2019-01-02. Įstatymas paskelbtas: Žin. 1995, Nr. 51-1243, i. k. 0951010ISTA000I-907.
46. Lietuvos Respublikos Valstybės Kontrolierius Įsakymas. Dėl Valstybinio Audito Reikalavimų Patvirtinimo 2002 M. Vasario 21 D. Nr. V-26 Vilnius Suvestinė redakcija nuo 2017-09-27 Įsakymas paskelbtas: Žin. 2002, Nr. 20-790, i. k. 102101KISAK0000V-26
47. Lietuvos Respublikos Valstybės Tarnybos įstatymas (1999). Suvestinė redakcija nuo 2020-01-01. Įstatymas paskelbtas: Žin. 1999, Nr. 66-2130; Žin. 1999, Nr.105-0, i. k. 0991010ISTAI-1316

48. Lonsdale, J., Mayne, J., Mayne, J., & Schwartz, R. (2005). "Neat and Tidy... and 100% Correct": Assuring the Quality of Supreme Audit Institution Performance Audit Work. *Quality Matters: Seeking Confidence in Evaluating, Auditing and Performance Reporting*, 173-98.
49. Mackevičius, J., & Daujotaitė, D. (2011). Veiklos auditas: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas. *Informacijos Mokslai / Information Sciences*, 57.
50. Mackevičius, J., & Daujotaitė, D. (2011). Veiklos audito elementai: analizė ir auditas. *Socialinių mokslų studijos*, (3), 459-472.
51. Mackevičius, J., & Pranckevičiūtė, L. (2007). Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas. *Pinigų studijos*, (1), 45-61.
52. Marchi, L., & Bertei, M. (2016). Performance Audit in the Public Sector. What is the contribution to the Performance Management? *Management Control*.
53. Mardijuwono, A. W., & Subianto, C. (2018). Independence, professionalism, professional skepticism. *Asian Journal of Accounting Research*
54. Mc Kevitt, D. (2017). Harvesting public audit knowledge: implications for theory and practice. *International Journal of Auditing*, 21(2), 190-197.
55. Mikulskienė, B. (2011). Sprendimų priėmimo metodai viešajam valdymui. Vilnius: Leidykla MES.
56. Moggia, G., and Varga, Z. (2020). Connecting data and processes in audit – some considerations about the use of process mining. *Big Data and digital audit*.
57. Morin, D. (2014). Auditors General's impact on administrations: a pan-Canadian study (2001-2011). *Managerial Auditing Journal*.
58. Morin, D., & Hazgui, M. (2016). We are much more than watchdogs. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
59. Nehme, R. (2017). Performance evaluation of auditors: a constructive or a destructive tool of audit output. *Managerial Auditing Journal*, 32(2), 215-231.
60. Nejad, G. H. (2014). Determining criteria in performance auditing. *International Samann Journal of Finance and Accounting*, vol. 2, no. 2, p. 99-108.
61. Nesbakk, L. G., Kuruppu, C. (2018). Diametrical effects in governmental accountability- the auditor general's struggle to sustain balance in performance auditing reports and media disclosure. *Pacific Accounting Review*, vol. 30, issue 3, p. 274 - 296.
62. O'Neill D. Efficiency // *International Encyclopedia of Public Policy and Administration*. – Boulder: Westview Press. A Division of Harper Collins Publishers. 1998, Vol. 1. – ISBN 0-8133-9973-4
63. Pauža, R. (2018 lapkričio 30 d.) Audito kriterijai [https://www.vkontrole.lt/vsa/failai/files/II%20prane%C5%A1imas%20R\\_Pauza.pdf](https://www.vkontrole.lt/vsa/failai/files/II%20prane%C5%A1imas%20R_Pauza.pdf)

64. Persson, E., & Näsström, M. (2016). Performance Audits: A study of the factors affecting audit impact in Sweden.
65. Pierre, J., Peters, B. G., & de Fine Licht, J. (2018). Is auditing the new evaluation? Can it be? Should it be?. *International Journal of Public Sector Management*.
66. Practice guide for auditing efficiency. Canadian Audit & Accountability Foundation.2013
67. Puškorius, S. (2002). 3E koncepcijos plėtra. *Viešojo politika ir administravimas*, Nr.3, 31-38.
68. Puškorius, S., & Raipa, A. (2002). Teoriniai viešojo sektoriaus veiklos modernizavimo aspektai.// *Viešojo politika ir administravimas: mokslo darbai*. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2002, Nr. 2, p. 9-17. – ISSN 1648-2603
69. Raipa, A., Smalskys, V., Giedraitytė, V., Nefas, S. (2016). Šiuolaikinio viešojo administravimo pagrindai: Vadovėlis. Vilnius: Registrų centras.
70. Raudla, R., Taro, K., Agu, C., & Douglas, J. W. (2016). The impact of performance audit on public sector organizations: The case of Estonia. *Public Organization Review*, 16(2), 217-233.
71. Reichborn-Kjennerud, K., & Johnsen, Å. (2018). 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.
72. Reichborn - Kjennerud, K., Vabo, I., (2017). Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration. *Evaluation*, vol. 23(1), p. 6 - 23.
73. Reichborn-Kjennerud, K. (2014). Auditee strategies: An investigation of auditees' reactions to the Norwegian state audit institution's performance audits. *International Journal of Public Administration*, 37(10), 685-694.
74. Reichborn-Kjennerud, K. (2014). Performance audit and the importance of the public debate. *Evaluation*, 20(3), 368-385.
75. Reichborn-Kjennerud, K.(2013). Political accountability and performance audit: the case of the auditor general in Norway. *Public Administration*, 91(3), 680-695.
76. Rosen, E. D. (2007). *Viešojo sektoriaus produktyvumo didinimas: sąvokos ir praktika*. Vilnius: Knygiai.
77. Rudzkiene, V. (2005). Socialinė statistika. Vilnius, MRU leidybos centras, 30-34.
78. Sampet, J., Sarapaivanich, N., & Patterson, P. (2019). The role of client participation and psychological comfort in driving perceptions of audit quality. *Asian Review of Accounting*.
79. Schwartz, R., & Mayne, J. (2005). *Quality matters: Seeking confidence in evaluating, auditing, and performance reporting*. New Brunswick, NJ: Transaction Publishers. 6th edition.
80. Smith, K. J., Emerson, D. J., & Boster, C. R. (2018). An examination of reduced audit quality practices within the beyond the role stress model. *Managerial Auditing Journal*.

81. Stašová, L. H. (2019). The scope of control of the supreme audit office in the Slovak Republic and in the other Visegrad Four countries. *Society and Economy. In Central and Eastern Europe | Journal of the Corvinus University of Budapest*, 41(2), 245-262.
82. Tidikis, R. (2003), *Socialinių mokslinių tyrimų metodologija*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas.
83. Torres, L., Yetano, A., & Pina, V. (2019). Are performance audits useful? A comparison of EU practices. *Administration & Society*, 51(3), 431-462.
84. Tremblay, M. S., Malsch, B. (2015). A review of performance audit literature.p.1-27.
85. Vainienė, R. (2005). *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius.Tyto Alba.
86. Vasiliauskienė, M., & Daujotaitė, D. (2019). Performance audit: a cross-country comparison of practices of selected supreme audit institutions.
87. Veiklos audito vadovas. Europos Audito Rūmai. Audito kokybės kontrolės direktoratas. (2017) [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL\\_LT.PDF](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_LT.PDF)
88. Vilkas, M., & Vaitkevičius, S. (2012). Institucinis izomorfizmas ar efektyvumo paieška? ISO 9000 serijos standartų diegimo motyvai Lietuvoje. *Economics And Management*, 17(4), 1613-1619.
89. Weets, K. (2008). How effective are performance audits? A multiple case study within the local audit office of Rotterdam. In *International conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms (European Institute for Advanced Studies in Management)*, Date: 2008/09/03-2008/09/05, Location: Amsterdam, The Netherlands, p. 1-29.
90. Žemgulienė, J. (2009). Paslaugų produktyvumo koncepcija. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, (49), 125-136.

Gribauskaitė J. (2020). *Veiklos audito efektyvumo vertinimas viešajame sektoriuje* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

## ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuotas veiklos audito efektyvumo vertinimas Lietuvos viešajame sektoriuje. Pirmame skyriuje nagrinėjami veiklos audito teoriniai aspektai, veiklos audito elementai, veiklos audito atlikimo etapai, audito kokybės svarba, efektyvumo aspektai. Antrame skyriuje pagrindžiama veiklos audito efektyvumo vertinimo viešajame sektoriuje metodologija. Trečiame skyriuje analizuojamos veiklos auditų ataskaitos, rekomendacijų įgyvendinimas, pateikiami ekspertinio vertinimo rezultatai. Teikiamos išvados ir siūlymai, kaip pagerinti veiklos audito efektyvumą viešajame sektoriuje.

**Pagrindiniai žodžiai:** veiklos auditas, efektyvumas, viešasis sektorius

Gribauskaitė J. (2020). *Evaluation of the efficiency of performance audit in public sector* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

## ANNOTATION

The master's thesis analyzes evaluation of the efficiency of performance audit in the Lithuanian public sector. The first chapter examines the theoretical aspects of performance audit, elements of performance audit, stages of performance audit, the importance of audit quality, efficiency aspects. The second chapter substantiates the methodology for evaluating the efficiency of performance audits in the public sector. The third chapter analyzes the performance audit reports, the implementation of recommendations, and presents the results of expert evaluation. Provides conclusions and recommendations on how to improve the efficiency of performance audits in the public sector.

**Key words:** performance audit, efficiency, public sector



Gribauskaitė J. (2020). *Veiklos audito efektyvumo vertinimas viešajame sektoriuje* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

## SANTRAUKA

Veiklos efektyvumo vertinimas pakankamai svarbus kiekvienai organizacijai vykdančiai veiklą ir siekiančiai optimaliausio rezultato. Viešajame sektoriuje vertinimo funkcijas atlieka veiklos auditas, siekiant užtikrinti tikslingą lėšų panaudojimą, atitinkantį visuomenės interesus. Veiklos auditas teikia informaciją apie esamą padėtį ir rekomendacijas kaip pašalinti trūkumus. Nors efektyvumo vertinimas ir būtinas, tačiau yra sunkiai išmatuojamas.

Tyrimo metu buvo analizuojamas veiklos audito efektyvumo vertinimas viešajame sektoriuje. Tyrimo problema. Kaip vertinti veiklos audito efektyvumą viešajame sektoriuje? Tyrimo objektas: Veiklos audito efektyvumo vertinimas Lietuvos viešajame sektoriuje. Tyrimo tikslas: Išanalizuoti veiklos audito efektyvumo vertinimo viešajame sektoriuje teorinius aspektus, atlikti veiklos audito viešajame sektoriuje efektyvumo vertinimą. Tikslui įgyvendinti iškelti uždaviniai: išanalizuoti veiklos audito teorinius aspektus; parengti veiklos audito efektyvumo vertinimo metodologiją; atlikti valstybinių veiklos auditų, atliktų 2015 -2018 metais viešajame sektoriuje efektyvumo vertinimą; empiriškai atliekant tyrimą, įvertinti veiklos audito efektyvumą viešajame sektoriuje. Tyrimo metu taikyti tyrimo metodai: Lietuvos ir užsienio autorių mokslinės literatūros analizė, statistinių duomenų analizė, dokumentų analizė, palyginamoji analizė, ekspertinis vertinimas, apibendrinimo metodas.

Veiklos auditų atliktų 2015 -2018 m. analizė parodė, kad nors Vastybės kontrolėje vyko išteklių optimizavimas, vidutinio darbuotojų skaičiaus mažėjimas, tačiau atliekamų veiklos auditų skaičius beveik nekito. Turint mažiau išteklių pasiektas tas pats rezultatas. Todėl veiklos auditai atlikti efektyviai.

Ekspertinio vertinimo rezultatai parodė, kad veiklos auditas skatina veiklos gerinimą, pokyčius įstaigos valdyje, didina veiklos skaidrumą, didina atsakomybę ir atskaitomybę, teikia pagrįstas ir naudingas rekomendacijas, daro teigiamą įtaką rekomendacijų įgyvendinimui. Tačiau dalis respondentų teigė, kad audito išvados ir rekomendacijos neturėjo reikšmingos įtakos organizacijos veiklos tobulinimui.

Gribauskaitė J. (2020). *Evaluation of the efficiency of performance audit in public sector* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

## SUMMARY

Performance evaluation is important enough for every organization operating and achieving the most optimal result. In the public sector, evaluation is performed by performance audits, in order to ensure that funds are used in a targeted manner and in the public interest. A performance audit provides information on the current situation and recommendations on how to address deficiencies. Although an evaluation of efficiency is necessary, it is difficult to measure.

In this study the evaluation of the efficiency of performance audits in the public sector was analyzed. Investigation problem. How to evaluate the efficiency of performance audit in the public sector? Object of research: Evaluation of performance audit efficiency in Lithuanian public sector. The aim of the research: To analyze the theoretical aspects of performance audit performance evaluation in the public sector, to perform performance audit performance evaluation in the public sector. Tasks set for the implementation of the goal: to analyze the theoretical aspects of performance audit; to develop a methodology for evaluating the efficiency of performance audits; to perform the evaluation of the efficiency of state performance audits performed in the public sector in 2015-2018; to evaluate the efficiency of performance audits in the public sector through empirical research. Research methods used during the research: analysis of scientific literature of Lithuanian and foreign authors, analysis of statistical data, analysis of documents, comparative analysis, expert evaluation, generalization method.

Performance audits were performed in 2015-2018. The analysis showed that although there was an optimization of resources in AG, a decrease in the average number of employees, the number of performance audits performed remained almost unchanged. With fewer resources, the same result was achieved. Therefore, performance audits were performed efficiently.

The results of the expert evaluation showed that the performance audit promotes the improvement of activities, changes in the management of the institution, increases the transparency of activities, increases responsibility and accountability, provides reasonable and useful recommendations, has a positive impact on the implementation of recommendations. However, some respondents stated that the audit findings and recommendations did not have a significant impact on the improvement of the organization.

## PRIEDAI

### 1 PRIEDAS

#### KLAUSIMYNAS

Gerbiamas Eksperte,

Esu Jurgita Gribauskaitė - Mykolo Romerio universiteto veiklos audito studijų programos studentė. Tyrimas atliekamas siekiant įvertinti veiklos audito efektyvumą viešajame sektoriuje. Anketoje pateikiamas pusiau struktūrizuoto interviu klausimynas. Anketa yra anoniminė, o gauti rezultatai bus panaudoti tik magistro baigiamojo darbo tyrimo tikslams. Apklausa neužims daug Jūsų laiko, bet objektyvi Jūsų atsakymų informacija bus svarbi magistro darbo tikslui pasiekti.

Iš anksto dėkoju už skirtą laiką ir atsakymus.

#### 1. Ar atliekamas veiklos auditas Jūsų įstaigoje periodiškai?

- Taip;
- Ne;
- Nežinau;

#### 2. Jūsų nuomone, kuriuos iš šių tikslų užtikrina veiklos auditas ?

- Skatina gerinti įstaigos veiklą;
- Skatina pokyčius įstaigos valdyme;
- Didina įstaigos veiklos skaidrumą;
- Didina įstaigos atsakomybę bei atskaitomybę už savo veiksmus;
- Teikia pagrįstas ir naudingas rekomendacijas;
- Daro teigiamą įtaką rekomendacijų įgyvendinimui;
- Audito išvados ir rekomendacijos neturėjo reikšmingos įtakos organizacijos veiklos tobulinimui;
- Kita (įrašykite)

#### 3. Kokiopobūdžio veiklos auditai atlikti Jūsų įstaigoje:

	Ta	N	Nežin
<b>Ekonomiškumo auditai, tirta (pvz.):</b>	0	0	0
<i>-įsigijimas tinkamos rūšies ir kokybės išteklių;</i>			
<i>-įsigyjamų išteklių kiekiai ir reikiamas laikas;</i>			
<i>- išteklių panaudojimas siekiant mažinti veiklos sąnaudas ir pan.;</i>			
<b>Efektyvumo auditai, tirta (pvz.):</b>	0	0	0
<i>- pasiekti rezultatai panaudojus išteklius;</i>			
<i>- išteklių kiekio ir kokybės požiūriu rezultatams pasiekti;</i>			
<i>- naudojamų darbo metodų racionalumas;</i>			
<i>- veiklos problemos, funkcijų, pareigų dubliavimas ir pan.</i>			
<b>Veiksmingumo auditai, tirta (pvz.):</b>	0	0	0
<i>- numatytų tikslų pasiekimas;</i>			
<i>- stebimas poveikis;</i>			
<i>- Įstaigos sukurtų produktų (paslaugų) kokybė, ar atitinka nu tikslus ir visuomenės lūkesčius ir pan.;</i>			
<b>Teisėtumo/ atitikties auditai</b>	0	0	0
<b>Kiti</b>	0	0	0

#### 4. Veiklos audito naudingumo vertinimas

Kiek sutinkate su žemiau pateiktais teiginiais? Pažymėkite Jums tinkamą atsakymo variantą

	Visiškai sutinku	Sutinku	Nei sutinku, nei nesutinku	Nesutinku	Nežinau/negaliu atsakyti
Veiklos auditas skatina įstaigos tikslų pasiekimą					
Veiklos auditas skatina optimalų išteklių panaudojimą tikslams pasiekti					
Veiklos auditas sukuria galimybę veiklos procesus vykdyti labiau standartizuotu ir efektyvesniu būdu.					
Veiklos auditas skatina nuolatinę veiklos tobulinimą					
Veiklos auditas skatina gerosios praktikos sklaidą					

#### 5. Jūsų nuomone, veiklos audito atlikimo efektyvumui turi įtakos:

	Taip	Ne	Nežinau
<b>Audituojamos temos reikšmingumas</b>	0	0	0
<b>Veiklos audito tikslas, audito klausimai, audito kriterijai</b>	0	0	0
<b>Veiklos audito planavimo procesas</b>	0	0	0
<b>Informacinių technologijų naudojimas audito metu</b>	0	0	0
<b>Komunikacija audito metu</b>	0	0	0
<b>Audito rezultatų aptarimas</b>	0	0	0

#### 6. Kokios, Jūsų nuomone, svarbiausios priemonės padėtų užtikrintų didesnę veiklos audito efektyvumą? (prašome įrašyti)

#### 7. Ar Jums buvo suteikta galimybė pareikšti savo nuomonę ir aktyviai dalyvauti audito procese?

	Taip	Ne	Nežinau
<b>-Pateikti pastabas dėl audito klausimų;</b>	0	0	0
<b>-Pateikti pastabas dėl audito kriterijų;</b>	0	0	0
<b>-Pateikti pastabas susirinkimų ir pokalbių su auditoriais metu;</b>	0	0	0
<b>-Pateikti pastabas dėl surinktų audito įrodymų ir jų vertinimo;</b>	0	0	0
<b>-Pateikti komentarus dėl veiklos audito rekomendacijų;</b>	0	0	0
<b>Kita</b>	0	0	0

#### 8. Veiklos audito ataskaitos vertinimas

**Kiek sutinkate su žemiau pateiktais teiginiais? Pažymėkite Jums tinkamą atsakymo variantą**

	Visiškai sutinku	Sutinku	Nei sutinku, nei nesutinku	Nesutinku	Nežinau/negaliu atsakyti
Veiklos audito ataskaita aukštos kokybės					
Veiklos audito ataskaitoje pateiktos išvados ir rekomendacijos konkrečios ir aiškios					
Veiklos audito ataskaitoje atskleistos aiškios sąsajos tarp audito kriterijų, surinktų faktų ir vertinimų					
Veiklos audito ataskaita yra svarbus informacijos šaltinis mano darbe					
Veiklos audito ataskaitoje pateikti išsamūs paaiškinimai apie neatitiktis nustatytiems audito kriterijams					
Veiklos audito ataskaitos rekomendacijos siūlo konkrečias priemones įgyvendinti reikiamus pakeitimus su turimais ištekliais					
Veiklos audito ataskaitoje pateikta geroji veiklos praktika					

**9. Jūsų vertinimu, kokie pokyčiai, įvyko Jūsų institucijoje po veiklos audito?**

- Įstatymų ir kitų teisės aktų pakeitimai;
- Strategijos, planavimo ir (arba) valdymo pokyčiai;
- Vidaus kontrolės ir rizikos valdymo pokyčiai;
- Personalo mokymo pokyčiai;
- Didesnis darbo krūvis, papildoma dokumentacija ir ataskaitos;
- Papildomų resursų panaudojimas ir išlaidos;
- Neįvyko jokių pokyčių;
- Kita (įrašykite)

**10. Jūsų nuomone ar į veiklos rezultatus orientuotas auditas yra efektyvesnis nei į procesą orientuotas auditas?**

- Taip;
- Ne;
- Nežinau;

## **PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ**

2020 04 23

Vilnius

Aš, Mykolo Romerio universiteto (toliau – Universitetas), Ekonomikos ir verslo fakulteto, Veiklos audito programos studentė Jurgita Gribauskaitė patvirtinu, kad šis magistro baigiamasis darbas „Veiklos audito efektyvumo vertinimas viešajame sektoriuje“:

1. Yra atliktas savarankiškai ir sąžiningai;
2. Nebuvo pristatytas ir gintas kitoje mokslo įstaigoje Lietuvoje ar užsienyje;
3. Yra parašytas remiantis akademinio rašymo principais ir susipažinus su rašto darbų metodiniais nurodymais.

Man žinoma, kad už sąžiningos konkurencijos principo pažeidimą – plagijavimą studentas gali būti šalinamas iš Universiteto kaip už šiurkštų akademinės etikos pažeidimą.

*(parašas)*

\_\_\_\_\_  
*(vardas, pavardė)*