

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS  
STRATEGINIO VALDYMO IR POLITIKOS FAKULTETAS  
STRATEGINIO VALDYMO KATEDRA

RASA BURLĖGAITĖ

Viešojo administravimo studijų programos veiklos audito specializacija

**AUDITORIŲ NUOMONĖS APIE VEIKLOS AUDITO KOKYBĖS  
PROBLEMAS VEIKLOS AUDITO PROCESSE TYRIMAS**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovė-  
doc.dr. M. Išoraitė

Vilnius, 2006

## TURINYS

<b>ĮVADAS</b>	3
<b>1. ĮSTAIGOS VEIKLOS VALDYMO KOKYBĖS VERTINIMO TEORINĖ ANALIZĖ</b>	6
1.1. Įstaigos veiklos valdymo kokybės vadybos požiūriu ištakos	6
1.2. Įstaigos veiklos valdymo kokybės požiūriu esmė	13
1.3. Kokybės vadybos sistemos principai	19
<b>2. AUDITO SAMPRATA IR TURINYS</b>	25
2.1. Audito ištakos ir samprata	25
2.2. Audito būtinumas ir aplinka	29
2.3. Audito atlikimas išsivysčiusiose rinkos šalyse	31
2.4. Veiklos audito ypatumai	34
<b>3. AUDITORIŲ NUOMONĖS APIE VEIKLOS AUDITO KOKYBĖS PROBLEMAS</b>	
<b>VEIKLOS AUDITO PROCES TYRIMAS</b>	36
3.1. Tyrimo tikslai ir uždaviniai	36
3.2. Tyrimo metodika	36
3.3. Tiriamųjų charakteristika	37
3.4. Tyrimo rezultatų aptarimas	38
3.4.1. Požiūris į veiklos auditą ir veiklos audito vadovo metodologiją	38
3.4.2. Veiklos audito kokybė	40
3.4.3. Auditorių tobulinimosi ES valstybėse galimybės ir bendradarbiavimas	45
3.4.4. Auditorių savo darbo vertinimas	46
3.4.5. Pagrindinės auditorių veiklos problemos	51
3.4.6. Skirtingų demografinių grupių respondentų nuomonių palyginimas	52
<b>IŠVADOS</b>	58
<b>REKOMENDACIJOS</b>	60
<b>LITERATŪROS SĄRAŠAS</b>	62
<b>SANTRAUKA</b>	67
<b>SUMMARY</b>	68
<b>PRIEDAI</b>	70

## IVADAS

Šiuolaikinėmis rinkos ekonomikos sąlygomis, įmonės, norėdamos išsilaikyti rinkoje priverstos ieškoti naujų šaltinių veiklos efektyvumui, prekių pardavimams didinti. Efektyvumas – tai sugebėjimas teisingai veikti esant susidariusioms sąlygoms. Efektyviai dirbančios įmonės ieško naujų šaltinių prekių pardavimo efektyvumo didinimui prognozuojant aplinkos pokyčius ir prisitaikant prie jų, diegiant naujausią, pažangiausią techniką, kuriant naujus gaminius, tiriant vartotojus ir jų poreikius, efektyviai dirbančios organizacijos pasiekia gerų rezultatų optimaliai panaudodamos išteklius: darbą, medžiagas, laiką. Bet vis tik didžiausias dėmesys siekiant padidinti veiklos efektyvumą turėtų būti skiriamas kokybės sistemų diegimui. Tai žmonės sugebėjo suprasti dar pirmykštėje bendruomenėje. Tuomet ir atsirado poreikis kokybei. Žymiai vėliau prasidėjus produktų mainams atsirado prielaidos kaštų suvokimui. Pramonės revoliucijos metu susidomėta produktyvumu gamyboje.

Taigi rinkos ekonomikos sąlygomis audito svarba ir vaidmuo nuolat didėja, nes nuolat didėja poreikis turėti tikslią informaciją apie ūkinių subjektų veiklą. Auditas labai svarbus rinkos ekonomikos elementas, nes be audito negali būti perspektyvi jokia veikla, jos nekontroliuojant susidaro didesni nuostoliai, nei tie, kurie atsiranda pažeidus kitas valdymo sistemos funkcijas. Auditas yra vienas iš svarbiausių ir patikimiausių ekonominės informacijos šaltinių. Jo teikiama informacija yra tikra, tiksli, objektyvi, turi didelę reikšmę įmonės vidaus kontrolės sistemai stiprinti, vidaus rezervams atskleisti, geriau planuoti ir prognozuoti įmonės veiklą.

Auditas - nepriklausomas įmonės, įstaigos ar organizacijos finansinės atskaitomybės patikrinimas ir išvados pateikimas, kai nurodoma, ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais teisingai atspindi įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar finansinė atskaitomybė atitinka teisės aktus, reglamentuojančius finansinę apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, taip pat Lietuvos Respublikoje taikomus bendruosius apskaitos principus<sup>1</sup>.

Auditas yra labai dinamiškas, sudėtingas ir nevienalytis procesas, susidedantis iš eilės vidinių struktūrinių elementų. Tai kryptingas procesas, suvokiamas kaip logiškai išbaigta grandinė, visuma vienu ar kitu nuosekliai sekančių tam tikrų veiksmų ir operacijų.

Yra teigiama, kad audito veikla turi būti planuojama ir organizuojama, griežtai nustačius ir apibrėžus sistemą. Tačiau yra ir kita nuomonė, kad auditinė veikla yra labai individuali ir kiekvienas auditorius nusistato savo audito veiklos veiksmų planą, taip kaip jam yra priimtina ir patogiu. Iš

tikrųjų šios nuomonės gali būti teisingos, tačiau jas sujungus kartu, būtų dar geresnis variantas. Auditinę veiklą būtina sisteminti, kad galima būtų išvengti painiavos, tačiau kartu paliekant laisvę auditoriui, priklausomai nuo jo kvalifikacijos ir patirties, sugebėjimo apjungti, išplėsti procedūrinius etapus, nepažeidžiant pačios auditinės veiklos ir audito logikos.

**Aktualumas.** Auditas šiais laikais ir Lietuvoje tampa svarbia įmonės būklės (tiek finansinės, tiek kitais aspektais) įvertinimo forma. Autorė mano, jog auditas, ypač neprikusomas, Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare, svarbus taikant mūsų šalies įmonėms savo veikloje Europos Sąjungos standartus ir kitus norminius dokumentus. Įmonių veiklos įvertinimas pripažintų tarptautinio lygio auditorių yra vienas iš veiksnių, lemiančių užsienio investicijų į Lietuvos ūkį apimtis. Audito išvados – tai įmonių, o kartu ir viso Lietuvos ūkio būklės įvertinimas.

**Problema.** Nuolat besikeičiantys viešųjų įstaigų poreikiai bei prioritetai verčia organizacijas tobulinti savo veiklą ir diegti vis tobulesnius vadybos instrumentus, todėl veiklos auditas jau baigia įsitvirtinti kaip neatsiejamas efektyvaus organizacijos veiklos valdymo instrumentas ir jau nebėra patraukli naujovė. Tačiau Lietuvoje buvo padaryta mažai tyrimų, atskleidžiančių veiklos audito kokybės vadybos problemas bei nustatančių kokybės vadybos sistemų efektyvumą, todėl savo darbe aš sieksiu aptarti ir visapusiškai išnagrinėti šias problemas, panaudojant ne tik teorinę skirtingų autorių medžiagą, bet ir atliekant praktinį tyrimą. Be to, šiuolaikiniai mokslininkai mažai aptaria veiklos audito metodologijos naudojimo efektyvumą, todėl autorė pasistengs aptarti šį klausimą ir įtraukti jį į tyrimą.

**Darbo objektas** – veiklos audito kokybės problemos veiklos audito procese.

**Darbo dalykas** – auditorių nuomonė apie veiklos audito kokybės problemas veiklos audito procese.

**Darbo tikslas** – ištirti auditorių nuomonę apie veiklos audito kokybės problemas veiklos audito procese ir pateikti pasiūlymus dėl veiklos audito proceso tobulinimo.

---

<sup>1</sup> Lietuvos Respublikos įstatymas Nr. IX-2105, 2004-04-08 Audito įstatymo pakeitimo įstatymas. Įsigaliojo nuo 2004-05-01, Skelbta: Valstybės žinios 2003, Nr. 38-1723.

**Darbo uždaviniai:**

- 1) Atlikti įstaigos veiklos valdymo kokybės vertinimo teorinę analizę.
- 2) Išnagrinėti veiklos audito ypatumus.
- 3) Empirinio tyrimo pagalba identifikuoti Lietuvos veiklos audito specifiką.
- 4) Nustatyti audito metodologijos (vadovo) naudojimo efektyvumą.
- 5) Suformuluoti veiklos audito proceso tobulinimo pasiūlymus.

**Darbo hipotezė** – pagrindinė auditorių veiklos problema yra audito apimtis ir metodologijos stoka.

**Tyrimo metodologija.** Kaip pirminės informacijos rinkimo metodai, tyrimui buvo pasirinkti: interviu, anketinė apklausa, pirminių dokumentų analizė, o tikslui patvirtinti ar paneigti gaunama tyrimo metų pirminė informacija. Darbe taikomas antrinių duomenų analizės metodas. Taip pat naudotas ekonominės literatūros, mokslinių darbų bei kitų publikacijų, Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatymų ir kitų norminių aktų analizė, monografinis, sintezė, loginio mąstymo ir kt. Atlikta kokybinė ir kiekybinė tyrimo duomenų analizė. Duomenų statistinė analizė atlikta panaudojant statistinės analizės sistemą SPSS (Statistical Package for Social Science) for Windows.

**Darbo struktūra.** Magistro baigiamąjį darbą sudaro 3 dalys. Pirmojoje darbo dalyje analizuojamas valdymo kokybės vertinimas, aptariamos organizacijos veiklos valdymo kokybės aktualijos. Antroje darbo dalyje nagrinėjama veiklos audito specifiką. Trečioje dalyje pristatomi atlikto empirinio tyrimo rezultatai. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados ir rekomendacijos.

# I. ĮSTAIGOS VEIKLOS VALDYMO KOKYBĖS VERTINIMO TEORINĖ ANALIZĖ

Įstaigos veiklos kokybei užtikrinti gali būti naudojamos įvairios sistemos. Plačiausiai naudojami visuotinės kokybės vadybos (VKV) ar jos pagrindinių principų ir metodų diegimas, kokybės apdovanojimų reikalavimų ir vertinimo modeliai bei kokybės vadybos sistemos, atitinkančios tarptautinio standarto ISO 9001 reikalavimus<sup>2</sup>.

## 1.1. Įstaigos veiklos valdymo kokybės vadybos požiūriu ištakos

Pastaruoju metu vis plačiau imama kalbėti apie įstaigos veiklos kokybę ir jos valdymą kaip apie įstaigos konkurencinio pranašumo šaltinį. Įstaiga generuoja naujas idėjas, kuria naujus produktus bei realizuoja organizacijos tikslus, taigi tampa organizacijos varomąja progreso ir evoliucijos jėga. Todėl įstaigos, kurios nori išlaikyti savo pozicijas rinkoje vis labiau atkreipia dėmesį į veiklos kokybės valdymo bei jo vystymo svarbą.

Terminas *vadyba* į dabartinį Lietuvos gyvenimą įsiveržė staigiai. Vadyba - tai veikla (tiek teorinė, tiek praktinė), susijusi su efektyviu organizacijų valdymu. Anglų kalboje "management" ir "administration" istoriškai yra supainiotos sąvokos: kartais jos vartojamos sinonimiškai, kartais - skirtingomis prasmėmis. Be to, šalia šių terminų yra tvirtai įsigalėjęs terminas valdymas. Tai gana paplitęs, bet nestandartizuotas bendrąja prasme terminas. Įvairiuose informaciniuose šaltiniuose randame patį įvairiausią termino "valdymas" apibrėžimą. Valdymas plačiąja prasme suprantamas kaip bendra organizuotų (biologinių, techninių, socialinių) sistemų funkcija, garantuojanti jų struktūrų išsaugojimą, palaikanti veiklos režimą, jos programos ir tikslų realizaciją. Neretai sutinkamas terminas socialinis valdymas kaip kryptingas poveikis visuomenei kad būtų išsaugoti arba tobulinami jos apibrėžta kokybinė specifika. Praktiniame gyvenime sutinkami du socialinio valdymo tipai: stichinis ir sąmoningas (planuotas). Iš socialinio valdymo sampratos kaip ypatingos jo atšakos (valdymo lygiai) išskirtina valstybinis ir ūkio struktūrų – firmų, cechų ir pan. – valdymas. Šiame darbe didesnis dėmesys bus akcentuojamas į pastarąjį. Valdymu vadinamos ir kai kurios organizacinės struktūros bei ūkio subjektai ar pats valdymo poveikis, t.y. pats programų, objektų valdymo procesas. Kai kurie autoriai į valdymo sampratą įtraukia ne tik kryptingą valdymo poveikį,

---

<sup>2</sup> Ruževičius, J., Makijovaitė, R. Total Quality Management: Philosophy, Methods, Models. Forum Ware, 1998 Nr. 1-4 p. 58-65; Adomaitienė, R., Ruževičius, J. (2002). Visuotinės kokybės vadybos diegimo ypatumai Vakarų šalių universitetuose // Organizacijų vadyba: Sisteminiai tyrimai, 2002. Nr. 22, p. 7-21.

bet ir pačius tikslus, politikos sukūrimą, sprendimų priėmimą; kiti autoriai valdymo sampratą sieja su kokios nors įvairovės sutvarkymu arba tapatina valdymo sampratą su kontrolės, vadovavimo, vadybos sampratomis. Šiuo metu terminai vadyba, administravimas, valdymas vartojami laisvai, neretai visiškai nesusimąstant apie jų prasmę.

Pagrindinė Visuotinės kokybės vadybos koncepcijos dalis - kokybės sąvoka. Literatūroje pateikiama labai daug ir įvairių kokybės apibrėžimų. Kokybę skirtingai apibrėžia kiekvienas ekspertas, be to, kokybės apibrėžimas priklauso ir nuo vartotojų. Lietuvos standarte LST EN ISO8402 bei išnagrinėtoje literatūroje *kokybės vadyba ir kokybės užtikrinimas* kokybė yra apibrėžiama taip:

1. Kokybė - objekto savybių visuma, įgalinanti jį tenkinti išreikštus ir numanomas poreikius<sup>3</sup>.
2. Visuotinės kokybės vadyba (VKV) - tai į kokybę orientuotos organizacijos vadovavimo būdas, pagrįstas visų jos narių dalyvavimu, siekiant ilgalaikės sėkmės tenkinant klientą ir naudos visiems savo organizacijos nariams bei visuomenei<sup>4</sup>.
3. Kokybė yra numatomas pastovumo ir patikimumo laipsnis, esant žemiems kaštams, ir tinkantis rinkai (Deming'as).
4. Kokybė yra tinkamumas naudojimui (Juran'as).
5. Kokybė yra atitikimas reikalavimams (Crosby's).
6. Kokybė savo esme yra tam tikras organizacijos valdymas (Feigenbaum'as).
7. Kokybė yra produkto, paslaugos ar proceso savybių ir charakteristikų visuma, kuri grindžiama jo galimybe patenkinti tam tikrą poreikį (Vartotojo požiūris pagal Britanijos standartinį apibrėžimą).

Taigi yra tikrai daug apibrėžimų, tačiau visų idėjų sintezė galima suformuluoti taip: kokybę reiškia vartotojų reikalavimų patenkinimą - formalų ir neformalų, minimaliomis išlaidomis, iš pirmo karto ir kiekvieną kartą.

Naujausioje mokslinėje literatūroje iškeliami įstaigos veiklos kokybės valdymo strategijos bei įstaigos integruoto vystymo būtinybė, socialinių santykių plėtra įstaigose. Panagrinėkime plačiau šių procesų ištakas.

Kokybės suvokimas egzistavo jau senovėje, tačiau šios koncepcijos taikymas suintensyvėjo tik pastarąjį šimtmetį. Daugelį metų buvo diegiama praktinės vadybos strategija orientuota į pirkėjų norus ir poreikius, kol išaugo į dabartinį kokybės vadybos supratimą. Literatūroje kokybės vadybos

---

<sup>3</sup> Kokybės vadyba ir kokybės užtikrinimas. Terminai ir apibrėžimai. Lietuvos standartas LST EN ISO8402. – 1995. p. 4.

<sup>4</sup> Ten pat. P. 14.

raida skirstoma į keturis pagrindinius etapus. Lentelėje yra pateikiami kokybės vadybos raidos etapai ir jų bruožai.

1 lentelė

### Kokybės vadybos raidos etapai

Etapai	Pagrindiniai bruožai	
	Už kokybę atsako	Pagrindinis dėmesys į
Kokybės tikrinimas	Kokybės inspektorius	Produktą
Kokybės kontrolė	Kokybės vadybininkas	Procesą
Kokybės užtikrinimas	Kokybės užtikrinimo vadovas arba kokybės direktorius	Sistemą
Visuotinės kokybės vadyba	Kokybės direktorius arba kokybės viceprezidentas	Žmones

Šaltinis: Sashkin M., Kiser K. J. Putting Total Quality Management to Work. Berrett-Koehler Publishers. San Francisco. – 1993. P. 41.

Žymus kokybės vadybos ekspertas Garvin'as teigė, kad kokybės vadybos raida prasidėjo įdiegus gamyboje tikrinimo funkciją. XVIII-XIX a. patys meistrai savo dirbtuvėse buvo atsakingi už gaminių kokybę. Gamyboje pradėjus naudoti šablonus, kokybės inspektoriai tikrino galutinio produkto kokybę. Sunkėjant produkcijos gamybos procesui, kokybės inspektoriams pasidarė sunku vizualiai tikrinti kokybę, nes sparčiai augo jų darbo krūvis. Todėl jie atkreipė dėmesį į gamybos proceso kokybę.

1920 m. kokybės tikrinimo veiksmai buvo oficialiai pripažinti kaip kokybės kontrolės funkcija ir ją atliko kokybės vadybininkas. 1931 m. išleista Shewhart'o knyga "Economic Control of Quality of Manufactured Product" ("Produktų kokybės ekonominė kontrolė") – tai judėjimo už kokybę pradžia. Shewart'as, kartu su kitais kokybės ekspertais (Deming'u, Juran'u ir kt.), buvo statistinės kokybės kontrolės pradininkai. Šio laikotarpio kokybės kontrolėje buvo žengtas svarbus žingsnis:

Shewhart'as įrodė, kad bet kokiame procese kintamumas yra neišvengiamas. Pagrindinis kokybės kontrolės uždavinys - nuspręsti kintamumo (nukrypimo) ribas. Buvo sukurti įvairūs statistiniai kokybės kontrolės metodai. Pagrindinis metodas tuo metu buvo Shewhart'o kontrolės grafikas, kurį jis sukūrė 1924 metais, siekdamas paaiškinti proceso kintamumą. Grafikas padeda nustatyti nepageidaujamus nukrypimus produkcijos gamyboje ir jų atsiradimo laiką. Tačiau nei



kontrolės grafikas, nei kiti statistiniai metodai neišsprendžia visų problemų. Todėl pirmiausia reikia surasti nukrypimų priežastis ir tuomet imtis atitinkamų veiksmų šių nukrypimų pašalinimui.

Šio etapo visų statistinių kokybės kontrolės metodų tikslas – rasti būdus, kurie padėtų kontroliuoti ir sumažinti kintamumą, analizuojant turimus duomenis. Kintamumo šaltiniai, anot Deming'o, gali būti dvejopi:

- 1) specialiosios priežastys, atsirandančios dėl darbuotojų kaltės;
- 2) įprastosios priežastys – dėl vadovų kaltės. Deming'as teigia, kad tik 6% visų problemų kyla dėl specialių priežasčių, o likę 94% yra sukelti įvairių sistemų, kurias nustato aukščiausio lygio vadovai<sup>5</sup>.

Pagrindinis skirtumas tarp pirmojo ir antrojo kokybės vadybos raidos etapų yra jų orientavimasis į skirtingus objektus. Kokybės tikrinimo laikotarpiu dėmesys buvo nukreiptas į produktą, o kokybės kontrolės etape – orientuojamasi į patį gamybos procesą.

Šeštajame dešimtmetyje statistinė kokybės kontrolė virto kokybės užtikrinimu. Šiame etape kokybė valdoma užtikrinant vartotojų keliamus kokybės reikalavimus. Kokybės užtikrinimas apėmė keturis elementus: kokybės kaštus, visuotinės kokybės kontrolę, patikimumo nustatymą ir filosofiją “be defektų” (zero defects – angl.). Visos šios keturios koncepcijos buvo sukurtos trečiajame kokybės valdymo raidos etape.

Taigi 1951 m. Juran'as pasiūlė kokybės kaštų koncepciją, kuri vėliau buvo plėtojama kitų kokybės ekspertų. 1957m. Masser pateikė kokybės kaštų modelį<sup>6</sup>. 1956 m. Freigenbaum'as pasiūlė visuotinės kokybės valdymo koncepciją (Total Quality Control – angl.)<sup>7</sup>. 1957 m. sukurti metodai nustatantys įrengimų veikimo patikimumą. 1961-1962 m. Martin korporacijoje “Pershing Missile” programoje buvo sukurta “be defektų” filosofija.

Šiame etape toli nužengta vystant kokybės vadybą, tačiau tai dar nebuvo konkurencijos įrankis. Septintajame dešimtmetyje japonų ir europiečių produkcija iškilo pasaulinėje rinkoje, o JAV pajuto kokybės konkurencinę grėsmę. Taip pat plėtojosi vartotojų judėjimai prieš blogą produkcijos kokybę. JAV sukurtos Vyriausybės kontrolės institucijos įmonių produkcijos kokybei tikrinti. Kokybė pradėta lyginti su konkurentų produkcijos kokybe.

Kiekvienas kokybės vadybos raidos etapas perėmė ankstesnių etapų pasiekimus. Atsirado būtinos sąlygos pasaulinio lygio kokybei pasiekti. Šių sąlygų visuma dešimtajame dešimtmetyje

---

<sup>5</sup> Sashkin M., Kiser K. J. Putting Total Quality Management to Work. Berrett-Koehler Publishers. San Francisco. – 1993. P. 15-17.

<sup>6</sup> Rao A., Carr L. P. Total Quality Management: A Cross Functional prospective. Toronto. John Willey & Sons, Inc. – 1996. P. 122.

<sup>7</sup> Ten pat. P. 48.

buvo pavadinta Visuotinės kokybės vadyba. VKV reikalauja kultūrinės, t.y. veiksmų atlikimo, revoliucijos visoje organizacijoje. Šiuo metu didelis dėmesys skiriamas organizacijos integracijai į visuomenę. Išsiplėtė vartotojo sąvoka, kuri apima ir produktų vartotojus, ir darbuotojus, ir visuomenę, ir savininkus.

Esminis šio etapo skirtumas nuo kitų trijų – dėmesys pačiam žmogui.

Plečiantis Visuotinės kokybės vadybos koncepcijos taikymui praktikoje, vis daugiau dėmesio skiriama tyrimams, analizei, ieškojimams. Vis daugiau specialistų įsitraukia į Visuotinės kokybės vadybos koncepcijos vystymą. Šios filosofijos pradininkai buvo Deming'as, Juran'as, Crosby's, , Feigenbaum'as, Garvin'as, IshikawaTaguchi's bei daugelis kitų.

Deming'as taip apibūdino Visuotinės kokybės vadybos filosofiją:

- 1) Sistemos pripažinimas. Kiekvienam dirbančiajam organizacijoje reikia suprasti sudedamąsias organizacijos sistemos dalis ir jų tarpusavio santykius, nes nesėkmė kurioje nors sistemos dalyje įtakoja kitų dalių veiklą.
- 2) Statistinės teorijos žinios. Deming'as reikalauja, kad visas personalas būtų susipažinęs su bendrais statistiniais metodais ir galėtų juos efektyviai pritaikyti.
- 3) Žinių teorija. Tai efektyvus planavimas ir planų įdiegimas, nustatantis sėkmes ir nesėkmes įdiegiant planą.
- 4) Psichologinės žinios. Kokybės tobulinimas reikalauja pokyčių žmonių požiūriuose, vertybėse ir elgesyje. Todėl vadovai ir darbuotojai turėtų suprasti varomąją jėgą ir išmokti ją efektyviai pritaikyti nuolatiniam kokybės tobulinimui.

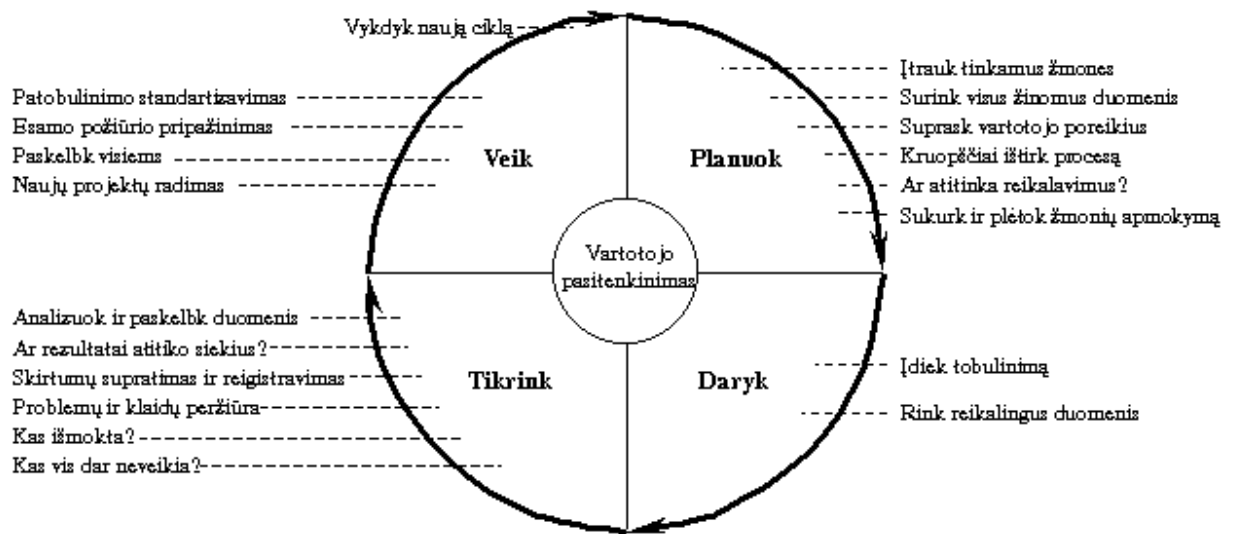
Be to, jis išskyrė penkias pagrindines Visuotinės kokybės vadybos įgyvendinimo nesėkmės priežastis<sup>8</sup>:

- 1) Vadovybė neteisingai panaudojo Visuotinės kokybės vadybos metodus.
- 2) Vadovybė nedalyvavo kokybės tobulinimo procese.
- 3) Vadovybė manė, kad problemos slypi darbininkų ir tarnautojų, bet ne vadovų darbe.
- 4) Vadovai nenorėjo prisiimti ilgalaikių įsipareigojimų.
- 5) Vadovai nelaikė kokybės gerinimo procesų visos veiklos sudėtine dalimi.

Deming'as kartu su Juran'u supažindino japonus su duomenų analize ir paprastais analitiniais ir statistiniais metodais. Taip pat pateikė Planuok-Daryk-Tikrink-Veik (Plan-Do-Check-Act, toliau vadinamas PDCA) metodą (1 pav.), žinomą kaip "Demingo ciklu".

---

<sup>8</sup> Pagalbinė medžiaga Visuotinės kokybės vadybai studijuoti. (parengė P. Vanagas), Kaunas. – 1997.



**1 pav. Demingo PDCA ciklas**

Šaltinis: Handbook for Productivity Measurement and Improvement. Edited by William F. Christopher and Carl G. Thor. Productivity Press, Portland, Oregon. – 1993. P. 12.

Shewhart'as, Demingo mokinys, sukūrė PDCA, tačiau Deming'as jį išplėtojo ir plačiai pritaikė Japonijoje, todėl neretai šis metodas vadinamas abiejų ekspertų vardu. PDCA metodas skatino kiekvieną išmokti bendrą problemos suvokimo ir sprendimo metodą.

Pagerinta kokybė sumažina taisymus, atidėliojimus ir pagerina priemonių panaudojimą. Padidėjus produktyvumui, kompanija gali sėkmingai dalyvauti rinkoje aukštesne prekės ar paslaugos kokybe ir žemesne kaina. Kompanija atsiduria puikioje pozicijoje ir užtikrina darbuotojų saugumą ir savo verslo stabilumą.

Kokybei tobulinti ir mažinti neatitikimo išlaidas, Crosby's pateikė 14 žingsnių metodą<sup>9</sup>:

- 1) Vadovų išipareigojimas (t.y. vadovai turi priimti nuolatinio kokybės gerinimo išipareigojimus).
- 2) Kokybės gerinimo komandos formavimas.
- 3) Kokybės matavimas (t.y. identifikuoti esamas ir galimas kokybės gerinimo problemas).
- 4) Kokybės išlaidų įvertinimas (t.y. įvertinti informaciją apie kokybės lygį ir nustatyti kiekvieno darbuotojo asmeninį ryšį su juo).

<sup>9</sup> Pagalbinė medžiaga Visuotinės kokybės vadybai studijuoti. (parengė P. Vanagas), Kaunas. – 1997. P. 42.

- 5) Kokybės suvokimas (t.y. labiau informuoti darbuotojus ir didinti darbuotojų suinteresuotumą kokybės lygiu).
- 6) Koregavimo veiksmai (t.y. taisyti klaidas, kurios atsirado darant pirmuosius žingsnius).
- 7) “Be defektų” planavimas (t.y. įkurti kompleksinę komandą programai darbui be klaidų parengti).
- 8) Darbuotojų švietimas (t.y. apmokyti kontrolierius ir kitus darbuotojus atlikti savo vaidmenį kokybės gerinimo programoje).
- 9) “Nulis defektų” dienų organizavimas (t.y. organizuoti “nulis defektų” dienas, kad darbuotojai suprastų pasiektą pažangą).
- 10) Kokybės tikslo nustatymas (t.y. skatinti darbuotojus kurti asmeninius ir komandų kokybės gerinimo planus).
- 11) Klaidų priežasčių pašalinimas (t.y. skatinti darbuotojus išaiškinti kokybės gerinimą trukdančias priežastis).
- 12) Pripažinimas (t.y. pripažinti ir skatinti visus kokybės tobulinimo proceso dalyvius).
- 13) Kokybės tarnybų įkūrimas (t.y. įkurti tarnybas, kurios organizuotų nuolatinį bendradarbiavimą).
- 14) Nuolatinis tobulinimas (t.y. visus žingsnius kartoti iš naujo, išryškinant, kad kokybės gerinimo programa niekada nesibaigia).

Šiais žingsniais turi būti vadovaujama kokybės gerinimo programoje. Atlikus vieną žingsnį galima pereiti prie kito (nebūtinai sekančio) jo neužbaigiant.

Crosby’io metodas turi privalumų ir trūkumų. Metodo privalumai:

- 1) Metodas aiškesnis nei Juran’o ir Deming’o, nes yra paremtas daugeliu lengvai pritaikomų priemonių;
- 2) Metodas vertina darbuotojo dalyvavimą;
- 3) Kokybės problemos idėja yra atmetama.

Metodo trūkumai yra šie<sup>10</sup>:

- 1) Ši filosofija veda link nesusipratimų tarp vadovų ir darbuotojų, nes ji teigia, kad darbuotojai “bus pasmerkti už kokybės problemas”;

---

<sup>10</sup> Flood L.R. Beyond TQM. Chichester. John Willey & Sons, Inc. – 1995. P. 22-26.

- 2) Metodas yra griežtai valdomas ir labai orientuotas į tikslus;
- 3) “Nulis defektų” gali būti neteisingai suprastas ir neigiamai paveikti kūrybingumą;
- 4) Ši filosofija tinka tik atviroje aplinkoje, o politinėje ar priverstinėje aplinkoje nebus efektyvi.

Pasitaiko atveju, kai VKV įgyvendinimas yra beprasmis arba neįmanomas. 1992-1994 metais įvairių autorių – Kearney’s (1992), O’Brien’as ir Voss’as(1992), “Economist Intelligence Unit” (1992), White’as ir Wither’is (1992), Witcher’is (1993), Wilkinson’as ir kt. (1994) – atlikti tyrimai Jungtinės Karalystės organizacijose rodo didelį darbuotojų cinizmą ir menką dalyvavimą Visuotinės kokybės įgyvendinimo programoje. Tyrimai rodo, kad pagrindinės nesėkmingos VKV įgyvendinimo priežastys buvo vadovybės nesugebėjimas suformuoti organizacijos realių tikslų, staigios praktinės naudos ieškojimas dar nepradėjus įmonei gyventi naująja kultūra. Visa tai patvirtina teiginį, kad nesėkmės įgyvendinant VKV atsitinka dėl vidinės organizacijos kultūros priešinosi naujajai visuotinės kokybės vadybos kultūrai, t.y. nebuvo pakeista organizacijos kultūra.

## 1.2. Įstaigos veiklos valdymo kokybės požiūriu esmė

**Įstaigos kokybės valdymo sistema** - tai mechanizmas, koordinuojantis ir palaikantis veiklas, kurių reikia norint užtikrinti produktų, procesų ar paslaugų charakteristikų atitikimą tam tikriems reikalavimams. Per pastaruosius metus buvo sukurta keletą įstaigos veiklos kokybės valdymo sistemų. Keletas dažniausiai naudojamų įstaigos veiklos kokybės valdymo sistemų pateikta 2 lentelėje.

2 lentelė

### Įstaigos veiklos kokybės valdymo sistemos

Sistema	Pagrindiniai bruožai
VKV (Visuotinė kokybės vadyba)	Pabrėžia visų personalo narių įsipareigojimą nuolat tobulinti kokybę ir jos standartus bei tenkinti klientus. (Vagnerienė E., 1999). Tobulinimas paremtas vertinimo rezultatais ir priklauso nuo to, kaip klientai supranta kokybę.
ISO-9000	Tai metodas, paremtas dokumentacija ir kokybės vertinimu, atsižvelgiant į klientų pasitenkinimą (Kristan C., 1999). Kitais žodžiais tariant, produktai ir paslaugos kuriamos pagal nustatytus standartus, kurie atitinka klientų poreikius ir reikalavimus.
EKVF (Europos Kokybės Valdymo Fondas)	Sisteminga bei reguliari organizacijos veiklų ir rezultatų apžvalga. Tai labai paprastas principas, susidedantis iš sistemiško vertinimo, po kurio seka korekciniai veiksmai.

Šaltinis: Handbook for Productivity Measurement and Improvement. Edited by William F. Christopher and Carl G. Thor. Productivity Press, Portland, Oregon. – 1993. P. 19.

VKV yra išskirtinė kokybės svarbą akcentuojanti vadybos teorija (filosofija) ir praktinių vadybos priemonių sistema, kuriuos pasirinkusi organizacija nuolat tobulėja, įtraukdama į kokybės gerinimo procesus visus darbuotojus ir siekdama pilnai patenkinti išorinių ir vidinių vartotojų poreikius bei naudoti savo darbuotojams, akcininkams, klientams bei visuomenei<sup>11</sup>. Minėtiems tikslams pasiekti VKV organizacija naudoja suderintą daugiau kaip 100 kokybės vadybos metodų, modelių ir priemonių bei darbuotojų kompetencijos ugdymo sistemų ir šiais principais<sup>12</sup>:

1. Organizacijos vadovybės įsipareigojimas kokybės siekimui ir lyderystė (aktyvi ir efektyvi vadovų veikla);
2. Vadybos dėmesio sutelkimas į organizacijos išorinių ir vidinių vartotojų poreikių patenkinimą ir jo sistemingą matavimą bei vertinimą;
3. Nuolatinis visų organizacijos veiklos sričių kokybės gerinimas;
4. Visų organizacijos narių dalyvavimas kokybės gerinimo procesuose (darbuotojų įtraukimas);
5. Neatitiktų prevencijos (o ne tik trūkumų aptikimo ir identifikavimo) sistemos sukūrimas;
6. Organizacijos vizijos, vertybių, misijos, kokybės politikos ir kokybės įsipareigojimų viešas skelbimas ir besąlygiškas vykdymas;
7. Pastangų kokybės srityje svorio centro perkėlimas intelekto išteklių link (rūpinamasi organizacijos narių poreikiais, kvalifikacijos kėlimu ir kt.);
8. Kokybės užtikrinimo sistemos organizacijoje projektavimas kaip vientiso ir nenutrūkstamo proceso, sutelkiant pastangas į tai, kad galutinio produkto kokybė yra visų šio proceso ankstesnių etapų pasiekimų rezultatas (procesų vadyba);
9. Dėmesio sutelkimas į duomenis, faktus ir jų nuolatinę bei sistemingą analizę (faktais paremtas sprendimų priėmimas, kokybės matavimas, kokybės vadybos metodų sistemingas naudojimas);
10. Rūpinimasis klientų sėkme (vadovavimasis principu „seksis mums, jei seksis mūsų klientams“);

---

<sup>11</sup> Ruževičius, J. Kokybės vadybos ir žinių vadybos sąsajų tyrimas // Informacijos mokslai, 2005. Nr. 4, p. 5-34.

<sup>12</sup> Kanji, G. K.; Asher, M. 100 methods for Total Quality Management. London: Sage Publications, 1996; Ruževičius, J. Kokybės vadybos ir žinių vadybos sąsajų tyrimas // Informacijos mokslai, 2005. Nr. 4, p. 5-34; Ruževičius, J., Adomaitienė, R., Sirvydaitė, J. Motivation and efficiency of quality management systems implementation: a study of Lithuanian organizations. Total quality management & business excellence, London, 2004. Vol. 15 (2), p. 173-189; Ruževičius, J., Makijovaitė, R. Total Quality Management: Philosophy, Methods, Models. Forum Ware, 1998. Nr. 1-4 p. 58-65; Adomaitienė, R., Ruževičius, J. Visuotinės kokybės vadybos diegimo ypatumai Vakarų šalių universitetuose // Organizacijų vadyba: Sisteminiai tyrimai, 2002. Nr. 22, p. 7-21.

11. Organizacijos partnerių įtraukimas į veiklos kokybės gerinimo ir plėtros klausimų sprendimą;
12. Prioriteto komandiniam darbui ir komandų bendradarbiavimu organizacijoje teikimas;
13. Baimės (suklysti, kritikuoti ir kt.) atmosferos panaikinimas organizacijoje (geranoriška, konstruktyvi kritika, klaidų analizė – veiklos tobulinimo instrumentas);
14. Ekologinės kultūros vystymas (tausojančios plėtros, gamybos procesų ir produktų nekenksmingumo aplinkai verslo filosofijos sukūrimas);
15. Prioriteto suteikimas fundamentalių pokyčių organizacijoje valdymui ir žinių vadybai;
16. Sistemingas organizacijos narių mokymas ir švietimas, nukreiptas į visų darbuotojų mąstysenos bei įmonės kultūros transformavimą į VKV filosofinę sampratą, metodologijos į valdymą bei kokybės politikos įgyvendinimą.

Taigi VKV atsakomybę už kokybės problemas “uždeda” ne darbuotojams, bet valdymui. VKV tikslas- nuolatinis procesų tobulinimas, pasiekiamas perkeliant dėmesį nuo rezultatų (ar produktų) į procesus, kurie juos sukuria. VKV siekia tikslų duomenų rinkimo ir analizės, schemų, priešasčių-pasekmių diagramų bei kitų priemonių, naudojamų procesų suvokimui ir tobulinimui, pagalba.

Kaip rodo užsienio šalių patirtis, VKV koncepcija ir metodologija gali būti sėkmingai taikoma ne tik tradicinio verslo įmonėse, bet ir viešosiose organizacijose. Praktika rodo, kad VKV sėkmingiau yra diegiamos tose organizacijose, kuriose jau yra identifikuoti ir dokumentuoti svarbiausi veiklos procesai, kokybės laidavimo procedūros, struktūrizuota veikla ir organizacinė struktūra ir kt. Visa tai lengviau galima pasiekti per tarpinį „laidtelį“ VKV link – kuriant ir diegiant kokybės vadybos sistemą<sup>13</sup>.

Visuotinės kokybės mokyklos modelį sudaro 5 kriterijai (žr. 3 lentelė), kurie yra svarbūs kiekvienos iniciatyvos siekti kokybės elementai. Jie nubrėžia personalui gaires kokybės siekimui.

3 lentelė

#### **Visuotinės kokybės įstaigos modelis**

<b>Kokybės elementai</b>	<b>Pastabos</b>
<b>Dėmesys klientui</b>	Siekiant tapti visuotine kokybės įstaiga, svarbu užmegzti artimus ryšius su klientais. Visuotinės kokybės įstaigoje kiekvienas tampa klientu ir tiekėju. Įstaigos turi ir vidinius, ir išorinius klientus.
<b>Visiškas įtraukimas</b>	Kiekvienas privalo dalyvauti kokybės keitime. Kokybė reikalauja, kad kiekvienas prisidėtų prie bendrų pastangų siekti kokybės.

<sup>13</sup> Adomaitienė, R., Sirvydaitė, J. Motivation and efficiency of quality management systems implementation: a study of Lithuanian organizations. Total quality management & business excellence, London, 2004. Vol. 15 (2), p. 173-189.

<b>Matavimas</b>	Įstaigos negali pasiekti visuomenės sukurtų standartų, jeigu nėra sukurtų mechanizmų progreso matavimui.
<b>Įsipareigojimas/ atsakomybės prisiėmimas</b>	Įstaigų vadovai privalo prisiimti atsakomybę už kokybę. Priešingu atveju kokybės keitimo procesas nebūtų inicijuotas, kadangi jis žlugtų. Kiekvienas privalo palaikyti pastangas siekti kokybės. Kokybė yra kultūros kaita, kuri sąlygoja kaitą ir organizacijoje. Žmonės kaitai priešinasi, todėl valdymas privalo remti kaitos procesą sudarydamas sąlygas žmonių mokymui, aprūpindamas priemonėmis, kurdamas sistemas ir procesus, kurie skatintų kokybės siekimo.
<b>Nuolatinis tobulėjimas</b>	Ateityje įstaigos privalo rodyti geresnius rezultatus, nei kad jie yra šiandien ar buvo vakar. Vadybos specialistai nuolat turi ieškoti būdų, kaip užkirsti kelią problemoms; jie privalo spręsti atsiradusias problemas, kadangi yra atsakingi už tobulėjimą.

Šaltinis: Handbook for Productivity Measurement and Improvement. Edited by William F. Christopher and Carl G. Thor. Productivity Press, Portland, Oregon. – 1993. P. 19.

ISO 9000 – tai kokybės standartų rinkiniai. Jie paremti britų kokybės standartu BS 5750. Greitai jis tapo plačiausiai žinomu ir taikomu standartu.

ISO 9000 pirmaisiai buvo sukurtas gamybos pramonei, vėliau išplėstas paslaugų sektoriuje, o dabar naudojamas ir švietime. ISO 9000 yra bendras gero vadovavimo principų rinkinys, tačiau pritaikyti šiuos principus mokymo-mokymosi procese yra sunku. Pakankamai lengva vertinti rezultata, tačiau labai sunku vertinti procesą.

ISO 9000 įgyvendinimas nėra tas pats kaip VKV įgyvendinimas. VKV sistema yra daug platesnė ir gilesnė sąvoka, ir ISO 9000 gali būti laikoma pirmu VKV žingsniu.

Kokybės valdymo sistema, pagrįsta ISO 9000, turi būti sukurta kaip dokumentavimo procesas. ISO 9000 pradeda nuo aiškaus apsibrėžimo, ko institucija siekia, t.y. nuo misijos. Suformulavus misiją, turi būti dokumentuoti metodai, kuriuos naudojant bus įgyvendinami uždaviniai (kas privalo būti padaryta, kaip tai padaryti ir kas tai padarys). Praktikoje ISO 9000 apima tam tikras užduotis, tokias kaip:

- Registravimas ir konsultavimas
- Curriculum planavimas
- Vertinimas
- Tyrimai ir plėtra
- Mokymosi šaltiniai
- Personalo atranka
- Personalo vystymas



Atliekant paprasčiausią kokybės vertinimą reikia nuspręsti:

- Kokios informacijos pakanka
- Kaip dažnai reikia rinkti duomenis

Vienas dalykas yra turėti politika, ir visai kitas paversti ją kokybes sistema. Atsakomybę už šios sistemos sukūrimą, paskleidimą ir nuolatinį monitoringą turi prisiimti vadovavimas.

EKVF modelis pristato holistinį požiūrį užtikrinant ilgalaikę sėkmę. Tai diagnostinis savęs vertinimo įrankis, skirtas esamai organizacijos būklei nustatyti – per savęs vertinimą organizacija labiau pajėgi pasverti savo prioritetus, skirstyti išteklius ir kurti realistinius planus.

Nors EKVF nėra visiškai preskriptyvinis modulis organizacijos savęs vertinimui, ji paremta devyniais esminiais aspektais/kriterijais, įtakojančiais visą Visuotinės kokybės vadybos filosofiją. EKVF modulio kriterijai grupuojami į dvi dalis: kriterijai, atspindintys organizaciją ir kriterijai, atspindintys rezultatus.

Iš viso yra penki kriterijai, susiję su organizacija (sistemos įgalintojai) ir keturi kriterijai, susiję su rezultatais.

#### **Kriterijai, atspindintys organizaciją**

1. **Vadovavimo** kriterijus parodo, kaip vadovavimas prisideda prie pasiekimų tobulinimo ir skatinimo.
2. **Politika ir strategija** atspindi, kaip organizacija įgyvendina savo misiją ir strateginio planavimo viziją.
3. **Žmonių valdymas** susijęs su kiekybiniais personalo planavimo aspektais ir personalo politikos kokybe.
4. **Ištekliai** parodo, kaip organizacija planuoja ir valdo savo išteklius tam, kad būtų pasiekti naudingiausi galutiniai rezultatai.
5. **Valdymo procesai** atspindi, kaip organizacija planuoja, valdo ir tobulina procesus, siekiant remti organizacijos politiką ir strategiją bei užtikrinti klientų ir kitų suinteresuotų grupių pasitenkinimą.

#### **Kriterijai, atspindintys rezultatus**

1. **Žmonių pasitenkinimas** parodo, kaip organizacija sekasi atsižvelgiant į savo narių pasitenkinimą.
2. **Klientų pasitenkinimas** atspindi klientų norus, lūkesčius ir poreikius.
3. **Poveikis visuomenei** – tai matas, parodantis, kaip organizacijai sekasi tenkinti vietinės, nacionalinės ir tarptautinės bendruomenės poreikius ir lūkesčius.
4. **Organizacijos rezultatai** rodo suplanuotų finansinių ir kitų veiklų pažangą.

Sėkmingas įstaigos veiklos kokybės valdymas yra tuomet, kai jis pasižymi sugebėjimais spręsti problemas, rasti naujus mąstymo ir veiklos būdus. Be to:

- tai turi būti efektyvumo ir pasiekimų kultūra;
- svarbi ne tik motyvacija, bet ir elgesys;
- reikalaujama rezultatų;
- įstaigos veiklos vadyba ne tik realistiška, bet ir humaniška.

Dauguma įstaigos veiklos vadybos tyrinėtojų įstaigos veiklos valdymą traktuoja kaip vidinės vadybinės elgsenos modelį, apibūdinantį tam tikrą įstaigos veiklos kokybės, normų, santykių, tradicijų, bendravimo manierų visumą. Žinant pagrindinius konkrečios įstaigos vadybos parametrus, galima gana objektyviai prognozuoti jos darbo rezultatus, elgesį vienoje ar kitoje situacijoje.

**Įstaigos veiklos vadybos struktūrą formuoja:**

- perėjimas nuo struktūros, panašios į genealoginį medį, prie pranašumo siekiančios, lanksčios;
- struktūrinio mąstymo kismas į procesinį;
- savireguliacijos efektas.

Įstaigos vadybos kultūros formavimuisi turi įtakos įvairūs vidaus bei išorės veiksniai. Pavyzdžiui, gana stipriai vadybos kultūrą veikia bendrųjų valdymo funkcijų realizavimo formos ir metodai. T. Deal ir A.Kennedy skiria du vadybos kultūrą sąlygojančius variantus (Žr. 2 pav.).

<b>Pirmasis variantas</b>	<b>Antrasis variantas</b>
---------------------------	---------------------------

*Planavimas*

Tikslai formuluojami autokratine maniera	Tikslai formuluojami dalyvaujant darbuotojams
Sprendimų priėmimas centralizuotas	Sprendimų priėmimas decentralizuotas

*Organizavimas*

Valdymas centralizuotas	Valdymas decentralizuotas
Valdymas silpnai reglamentuotas	Valdymas aiškiai reglamentuotas

*Personalo tvarkymas*

Darbuotojai parenkami pažinčių pagrindu	Darbuotojai parenkami objektyvių kriterijų pagrindu.
Kvalifikacijos tobulinimui nekreipiamas dėmesys	Kvalifikacijos tobulinimas laikomas svarbiu reikalu.

*Vadovavimas*

Vadovai praktikoja direktyvinį valdymą	Vadovai praktikoja darbuotojų dalyvavimo valdyme formas.
--	--

Pagrindinė komunikavimo forma „iš viršaus žemyn“	Praktikuojamos įvairios komunikavimo formos – „iš viršaus žemyn“, „iš apačios į viršų“, „horizontaliai“, „įstrižai“.
--	--

### *Kontrolė*

Praktikuojama griežta kontrolė „iš viršaus“ Pagrindinis dėmesys finansiniams svertams.	Skiriamas didelis dėmesys savikontrolei Dėmesys kompleksiniams svertams.
---	---

## 2 pav. Vadybos kultūrą sąlygojantys variantai

Šaltinis: Deal T., Kennedy A. Corporate Cultures. Addison-Wesley, Reading, MA, 1982. P. 60.

2 pav. leidžia daryti prielaidą, kad pirmasis variantas labiau atspindi klasikinę vadybos teoriją, antrasis – moderniąją. Tačiau ir klasikinėje, ir moderniojoje organizacijoje išlieka tos pačios pagrindinės grandys: planavimas, organizavimas, personalo tvarkymas, vadovavimas, kontrolė. Kaip pasiekti, kad šios grandys organizacijoje funkcionuotų produktyviai yra visos organizacijos uždavinys.

Tokiu būdu vienos organizacijose veiklos kokybę daugiau sąlygoja vieni, kitose - kiti veiksniai. Integruota daugelio veiksmų įtaka kiekvienoje įstaigoje skirtinga. Įstaigos veiklos kokybė paprastai būna sudaryta iš palyginti stabilių ypatybių, ją būna sunku pakeisti. Įstaigos kultūra vystosi daugelį metų ir giliai įsišaknija vertybėse, kurias darbuotojai labai vertina.

### 1.3. Kokybės vadybos sistemos principai

Kaip teigia Adolfas Kaziliūnas daugelis teigiamų pastarųjų metų kokybės vadybos teorijos ir praktikos laimėjimų panaudoti kuriant naują ISO 9000:2000 standartų versiją. Tai ryškiausiai matyti iš naujosios standartų versijos; joje suformuluoti kokybės vadybos principai, kuriais reikia remtis kuriant kokybės vadybos sistemą. Šie kokybės vadybos principai užtikrina kokybės vadybos supratimą ir jos panaudojimą organizacijos veiklai gerinti. Naudos, išlaidų ir rizikos aptarimas svarbus įmonei, jos klientams ir kitoms suinteresuotoms šalims. Įmonei sėkmingai funkcionuoti reikia sisteminės ir skaidrios vadybos. Sėkmė gali būti pasiekta įdiegiant ir palaikant valdymo sistemą, kuri suprojektuota nuolat gerinti veiklą, atsižvelgiant į visų suinteresuotų šalių interesus ir

poreikius<sup>14</sup>. Kokybės vadyba turi būti integruota į bendrą įmonės vadybą. Palengvinti pasiekti kokybės tikslus naudojami aštuoni kokybės vadybos principai:

**1 principas - orientacija į klientą.** Šis principas nėra naujas. Naujoje versijoje jis išplėstas įtraukiant ir kitų suinteresuotų šalių (darbuotojų, savininkų, rėmėjų, tiekėjų, vietos bendruomenių) interesus. Be to, atsižvelgiant į naujos versijos standartų procesinį požiūrį, įtrauktos vidaus kliento, vidaus vartotojo, vidaus tiekėjo sąvokos, padedančios geriau suderinti procesų sąveiką, įmonės priklauso nuo savo tiek išorės, tiek vidaus klientų, todėl turi suvokti esamus ir būsimus jų poreikius, tenkinti jų reikalavimus ir stengtis viršyti jų lūkesčius<sup>15</sup>.

U. Adleris, kalbėdamas apie 1 principą, pabrėžia, jog dabartiniu metu vis svarbesnis tampa marketingo principas kokybėje – orientavimas į klientą, tačiau reikia ne tik patenkinti dabartinius vartotojo poreikius, bet ir numatyti juos ir pasistengti visus patenkinti. Be to jis teigia, kad į kiekvieną iš klientų reikia žiūrėti individualiai ir tenkinti poreikius irgi individualiai. Kaip pasekmę orientavimosi į klientus autorius mato globalizaciją ir konkurencijos silpnėjimą<sup>16</sup>.

**2 principas - lyderystė (aktyvi vadovų veikla).** Negalima sukurti efektyvios veikiančios kokybės sistemos be aktyvios vadovų veiklos ir paramos. Vadovai nustato bendrus organizacijos tikslus ir veiklos kryptį. Jie turi sukurti ir palaikyti tokią vidaus atmosferą, kurioje siekiant įmonės tikslų dalyvauja visi darbuotojai. Šiems tikslams siekti ir uždaviniams spręsti įdiegiama aiški ir skaidri strategija<sup>17</sup>.

Šio klausimu U. Adleris turi savo nuomonę. Po požiūriu lyderystės ir valdžios klausimai stipriai susiję, tačiau lyderis yra žmogus, kuriam nereikia naudoti jėgą tikslu įveikti pasiprėšinimą. Vadovas-lyderis – būtina sėkmės prielaida<sup>18</sup>.

**3 principas - darbuotojų įtraukimas.** Visų lygių darbuotojai sudaro įmonės esmę ir yra vertingiausi jos ištekliai, todėl darbuotojų įtraukimas į kokybės gerinimo veiklą leidžia panaudoti visus jų gebėjimus įmonės naudai. Svarbu įtraukti darbuotojus į įmonės politikos ir strategijos

---

<sup>14</sup> Kaziliūnas A., Nauji ISO 9000:2000 serijos standartai – kokybės vadybos teorijos ir praktikos pažangos atspindys. // Lietuvos ūkio konkurencingumas. Konferencijos pranešimų medžiaga. (Vilnius, 2001 m. lapkričio 23d.) Vilnius, 2001, p. 74.

<sup>15</sup> Pivoras V. KVS, parengtų pagal ISO 9001:2000 (LST EN ISO 9001:2001) standarto reikalavimus sertifikavimo ypatumai // Ekonomika ir vadyba 2001. tarptautinės mokslinės konferencijos medžiaga (Kaunas, 2001 m. lapkričio 12d.) – Kaunas, 2001, p. 134-135.

<sup>16</sup> Адлер Ю. П. Восемь принципов, которые меняют мир // Стандарты и качество. 2001, № 5-6, p. 49-50.

<sup>17</sup> Urbanavičius D. Tarp ISO 9000:1994 ir ISO 9000:2006 // Ekonomika ir vadyba 2001. tarptautinės mokslinės konferencijos medžiaga (Kaunas, 2001 m. lapkričio 12d.) – Kaunas, 2001, p. 176.

<sup>18</sup> Адлер Ю. П. Восемь принципов, которые меняют мир // Стандарты и качество. 2001, № 5-6, p. 50-51.

nustatymą, tikslų ir uždavinių formulavimą, suteikti jiems daugiau įgaliojimų priimant atitinkamus sprendimus gerinant procesus<sup>19</sup>.

U. Adleris, kalbėdamas apie 3 principą, paliečia pinigų klausimą ir teigia, jog reikia atriboti materialinę motyvaciją nuo įmonės komercinių rezultatų, tada išnyks kaip premijos, kurios naikina moralinį klimata komandoje, taip ir baudos. Tokie veiksmai padės išlaisvinti žmonių kūrybingumą ir iniciatyvumą. Bet daugiau efektyvesnis būdas įtraukti žmones į KVS gerinimą autoriaus nuomone yra įmonės palanki kultūra ir vadovavimo būdas, o ypač santykiai “lyderis – grupė”<sup>20</sup>.

**4 principas - procesinis požiūris.** Numatomas rezultatas pasiekiamas efektyviau, kai veikla ir su ja susiję ištekliai yra valdomi kaip procesas. Beveik visų produktų ar paslaugų gamyba ir veikla yra procesai<sup>21</sup>.

V. Kouvalainen teigia, jog norėdama tinkamai funkcionuoti, įmonė turi apibrėžti ir valdyti daugelį susijusių procesų. Įvairių įmonių naudojamų procesų sistemingas identifikavimas ir valdymas, šių procesų sąveikos analizė gali būti traktuojami kaip įmonės procesinis požiūris į vadybą.

Projektuojant procesus atsižvelgiama į jų etapus, jų metu atliekamus veiksmus, veiksmų seką, tikrinimo priemones, mokymo poreikį, įrangą, metodus, informaciją, medžiagas ir kitus rezultatui pasiekti reikalingus išteklius.

**5 principas - sisteminis požiūris į vadybą.** Įmonės rezultatyvumas didėja, kai procesai yra apibrėžiami, suvokiami ir valdomi kaip sistema.

Procesų sujungimo į kokybės valdymo sistemą modelis parodytas paveiksle. Šiame modelyje vaizduojama procesų, aprašytų ISO 9001:2000 standarto 5, 6, 7, 8 skyriuose, integracija. Vadovybė apibrėžia kokybės politiką, tikslus ir nustato reikalavimus pagal skyrių **vadovybės pareigos (5)**, reikiami ištekliai nustatomi, pateikiami ir panaudojami pagal skyrių **išteklių valdymas (6)**, gamybiniai ar paslaugų teikimo procesai yra parengiami ir įgyvendinami pagal standarto skyrių **produkto realizavimas (7)**, rezultatai matuojami, analizuojami ir tobulinami pagal skyrių **matavimai, analizė, gerinimas (8)**. Visi matavimų ir analizės duomenys apibendrinami

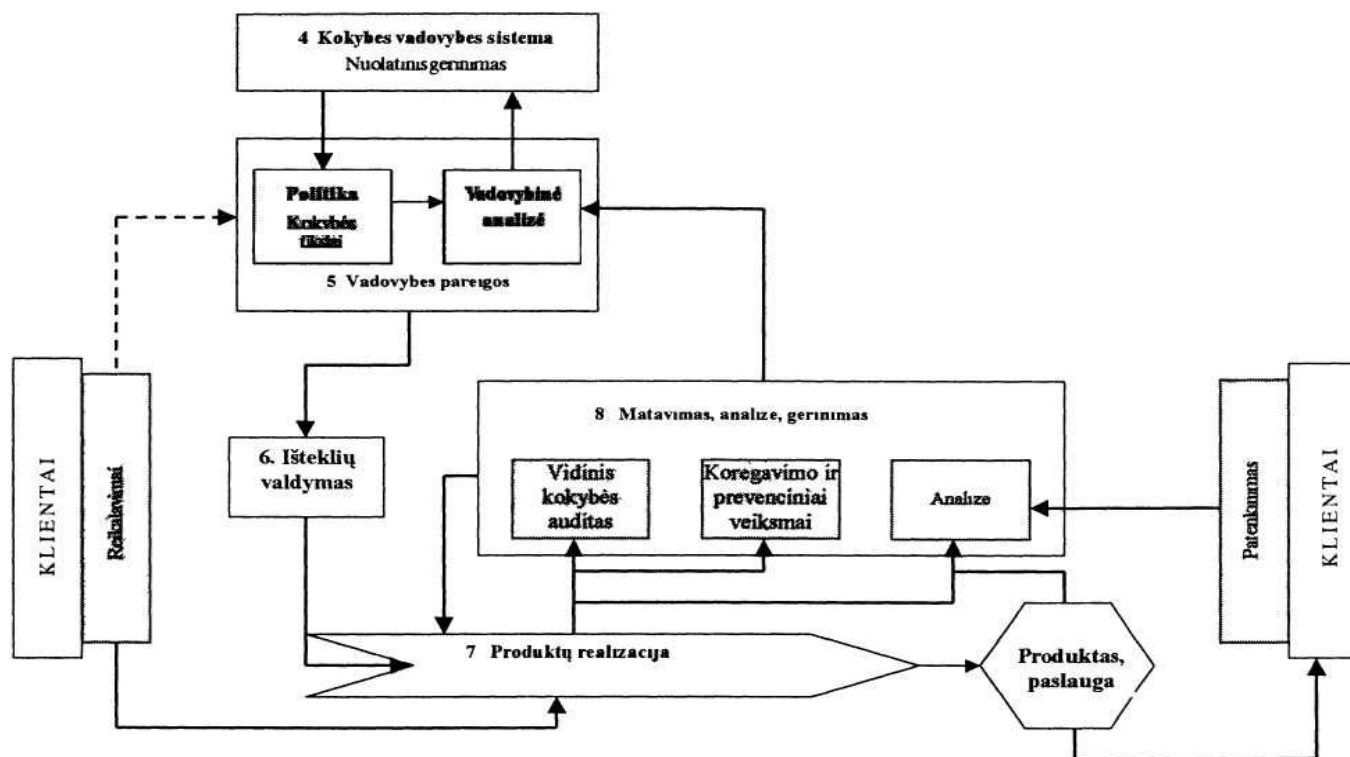
---

<sup>19</sup> Žemaitienė A. ISO 9000:2000 Standartų turinio ir įgyvendinimo ypatumai // Ekonomika ir vadyba 2001. tarptautinės mokslinės konferencijos medžiaga (Kaunas, 2001 m. lapkričio 12d.) – Kaunas, 2001, p. 235.

<sup>20</sup> Адлер Ю. П. Восемь принципов, которые меняют мир // Стандарты и качество. 2001, № 5-6, p. 51-52.

<sup>21</sup> Kaziliunas A., Nauji ISO 9000:2000 serijos standartai – kokybės vadybos teorijos ir praktikos pažangos atspindys. // Lietuvos ūkio konkurencingumas. Konferencijos pranešimų medžiaga. (Vilnius, 2001 m. lapkričio 23d.) Vilnius, 2001, p. 76.

vadovybinės analizės metu ir daromi sprendimai inicijuoti tobulinimo ir koregavimo veiksmus, prireikus ir pakeisti pareigas<sup>22</sup>.



**3 pav. Procesų sujungimo į kokybes sistemą modelis**

Šaltinis: Kaziliūnas A., Nauji ISO 9000:2000 serijos standartai – kokybės vadybos teorijos ir praktikos pažangos atspindys. // Lietuvos ūkio konkurencingumas. Konferencijos pranešimų medžiaga. (Vilnius, 2001 m. lapkričio 23d.) Vilnius, 2001, p. 78.

Modelis parodo, kad klientų vaidmuo svarbus nustatant reikalavimus.

**6 principas - nuolatinis kokybės gerinimas.** Šiam principui įgyvendinti kokybės gerinimo veikla visais įmonės lygiais turi būti suderinta su strateginiais tikslais ir suformuotos atitinkamos procesų tobulinimo užduotys. Labai svarbu suformuoti tinkamą kokybės laimėjimų stebėsenos ir pripažinimo sistemą<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Urbanavičius D. Tarp ISO 9000:1994 ir ISO 9000:2006 // Ekonomika ir vadyba 2001. tarptautinės mokslinės konferencijos medžiaga (Kaunas, 2001 m. lapkričio 12d.) – Kaunas, 2001, p. 177.

<sup>23</sup> Kaziliūnas A., Nauji ISO 9000:2000 serijos standartai – kokybės vadybos teorijos ir praktikos pažangos atspindys. // Lietuvos ūkio konkurencingumas. Konferencijos pranešimų medžiaga. (Vilnius, 2001 m. lapkričio 23d.) Vilnius, 2001, p. 77.

U. Adleris pabrėžia, jog nuo detalų tobulinimu laikas nuo laiko reikia pereiti prie radikalinių pakeitimų visoje įmonėje jos pagrindų, technologijų, ar net verslo pobūdžio – tai vadinasi viso verslo reorganizacija<sup>24</sup>.

**7 principas - faktais pagrįstas požiūris į sprendimų priėmimą.** Efektyvūs įmonės valdymo sprendimai ir veiksmai turi būti grindžiami duomenų ir informacijos analize. Duomenys ir informacija yra pagrindas suvokti procesų ir kokybės sistemos veikimą, kylančias problemas ir jų gerinimo galimybes.

**8 principas - abiem šalims naudingi santykiai.** Įmonė ir tiekėjai yra susiję. Abiem šalims naudingi santykiai didina vertės sukūrimo galimybę. Šiam principui įgyvendinti būtina atrinkti patikimiausius tiekėjus ir palaikyti su jais partnerystės santykius. Tobulinant strateginę sąjungą ir bendradarbiavimą su tiekėjais, didėja įmonės konkurencinės galimybės<sup>25</sup>.

Klabėdamas apie tiekėjus U. Adleris pripažįsta, jog tiekėjai yra būtina sėkmės prielaida, todėl santykių su jais analizė turi būti atliekama labai kruopščiai<sup>26</sup>.

Kaip matyti iš pateiktų kokybės vadybos principų ir jų įgyvendinimo veiksmų, ISO 9000 serijos standartai daug pažangesni, pritaikydami kokybės vadybos sistemose naujus, pažangius kokybės vadybos požiūrius, principus ir metodus. Tačiau negalima pasakyti ir standartų kritikos, neaptarti tų sričių, kurios neįėjo į standartų 8 principus.

Pagrindinė ISO 9000:2000 serijos standartų kritika susijusi su tuo, kad jie liečia tik vieną požiūrį – klientų požiūrį į kokybę, tačiau yra daugiau suinteresuotų grupių, turinčių savo požiūrius į kokybę, taip yra tokios suinteresuotos grupės:

- 1) Vartotojai;
- 2) Akcininkai;
- 3) Tiekėjai;
- 4) Vietiniai gyventojai;
- 5) Įmonės darbuotojai;

Visos tos grupės turi savo interesus ir savo požiūrius į kokybę, todėl reikėtų naujoje standartų versijoje didesnę dėmesį atkreipti į kompromiso tarp visų suinteresuotų grupių kokybės klausimais atradimą, kitaip nėra tikslo įgyvendinti tuos standartus nes jie veda prie verslo žlugimo<sup>27</sup>.

---

<sup>24</sup> Адлер Ю. П. Восемь принципов, которые меняют мир // Стандарты и качество. 2001, № 5-6, p. 54-56.

<sup>25</sup> Kokybės vadybos principai. Rekomendacijos kaip šiuos principus taikyti ir jų taikymo pavyzdžiai. - Vilnius: LST Sert, 2000. p. 28.

<sup>26</sup> Адлер Ю. П. Восемь принципов, которые меняют мир // Стандарты и качество. 2001, № 5-6, p. 57-58.

<sup>27</sup> Адлер Ю. П. Чего нет в восьми принципах // Стандарты и качество. 2001, № 11, p. 86-87.

Išsiaiškinus ISO 9000 standartų principų esmę ir jų trūkumus galima pereiti prie kokybės vadybos audito.



## 2. AUDITO SAMPRATA IR TURINYS

### 2.1. Audito ištakos ir samprata

Civilizacijos raida sąlygojo tai, kad vieno asmens nuosavybės valdymas buvo patikėtas kitam asmeniui. Savininkas paprasčiausiai sukaupdavo tiek turto, kad pats fiziškai nepajėgdavo visko aprėpti. Todėl dalį savo turto pavesdavo valdyti kitam. Tada pasidarė būtina patikrinti, kaip tvarkomas, naudojamas, valdomas patikėtas turtas, ar teisingai tai daroma.

Auditas egzistuoja jau pakankamai seniai. Lietuvoje audito ištakos siekia net Lietuvos Didžiosios Kunigaikštystės laikus. Audito šaknys siekia XVII – XVIII amžiaus investicinių sindikatų veiklą.

XIX a. viduryje pradėjo steigtis įvairios akcinės bendrovės. Apsukriausi šių bendrovių vadovai, su pasamdytais buhalteriais sąmoningai apskaičiuodavo didelius pelnus ir dividendus, tuo “pakeldami” akcijų kainą biržoje. Po to šias akcijas parduodavo už didesnę kainą. Todėl Europos šalių vyriausybės, siekdamos užkirsti kelią nesąžiningiems sandėriams, pradėjo reguliuoti apskaitos darbuotojų profesinę veiklą. Tai buvo vienas iš veiksnių reikalingų auditui atsirasti. Audito atsiradimas tiesiogiai susijęs su interesų išsiskyrimu (tų kurie tiesiogiai valdo įmonę (administracija) ir tų, kurie nori investuoti savo pinigus į įmonę). Investitoriai nenorėjo ir negalėjo pasitikėti ta informacija, kurią pateikia administracija. Reikėjo, kad šia informaciją patvirtintų nepriklausomas ekspertas, gerai nusimanantis apskaitoje. Kadangi priimant sprendimą pirkti ar parduoti vertybinius popierius, išduoti paskolą ar pratęsti komercinį kreditą, sudaryti darbo sutartį ir pan. remiamasi, didžiąja dalimi, finansine informacija, ji turi būti patikima. Šios informacijos patikimumą gali patvirtinti nepriklausomas auditorius.

Auditoriaus paslaugų poreikis atsirado dėl šių aplinkybių<sup>28</sup>:

- galimybe neobjektyvios informacijos iš administracijos pusės, konflikto tarp administracijos ir šios informacijos naudotojų (savininkų, investuotojų, kreditorių) atveju;
- kompanijos operacijų gali būti labai daug ir įvairaus sudėtingumo. Informacijos apie jas patys vartotojai gauti negali, todėl jiems reikalingos profesionalių auditorių paslaugos;

---

<sup>28</sup> Arens A. Lobbek J. Audit M.: Finansi i statistika, 2001. p. 18.

- finansinių ataskaitų vartotojų priimamų sprendimų pasekmės gali būti jiems labai svarbios, todėl informacijos pilnumas ir patikimumas, gautas per buhalterį auditorių, jiems ypatingai reikalingas;
- finansinės informacijos vartotojai paprastai negali tiesiogiai prieiti prie kompanijos apskaitos duomenų, be to, jie dažniausiai neturi atitinkamos kvalifikacijos ir patirties. Todėl darbui, kurio patys vartotojai atlikti negali, būtina pasikviesti profesionalius specialistus.

Tokios formos auditas kaip šiandien, atsirado Didžiojoje Britanijoje XIX amžiaus viduryje. Svarbiausiuose jūrų uostuose maždaug nuo 1790 m. kai kurie buhalteriai jau vertėsi vieša apskaitos praktika. Tačiau galutinai kaip savarankiška praktinės veiklos sritis ir kaip savarankiškas mokslas auditas susiformavo tik XIX a. pabaigoje, kai susiklostė atitinkamos ekonominės sąlygos, kai kapitalu pradėjo disponuoti daugelis didelių ir mažų firmų bei privačių asmenų. Tada, norint pritraukti akcinį kapitalą, tapo būtina patvirtinti savo firmos finansinės atskaitomybės tikrumą ir tikslumą. Tokias garantijas pradėjo teikti viešieji buhalteriai (public accountants), kurie vėliau buvo pavadinti auditoriais (auditors). Jie pradėjo kurti įvairias profesines apskaitos organizacijas, reikalauti šalių vyriausybes įteisinti jų veiklą. Kompanijos veiklos vertinimas dar labiau formalizuojamas 1845 metais išleidus pirmąjį kompanijų konsolidacijos aktą. Šis aktas reikalavo, kad auditorius nebūtų kompanijos akcininkas, atliktų auditą ir praneštų jo rezultatus kitiems savininkams.

Anglijoje įstatymu privalomojo audito atlikimas įteisintas 1862 metais, Prancūzijoje – 1886 metais, JAV – 1937 metais. Šiandien beveik visose rinkos ekonomikos šalyse jau įsteigti audito institutai.

Galima išskirti keturis pagrindinius audito profesijos plėtros ir stiprinimo veiksnius<sup>29</sup>.

1. Didžiųjų kompanijų atsiradimas, ypač geležinkelių.
2. Ribotos turtinės atsakomybės kompanijų plėtojimas.
3. Didelis bankrotų skaičius keletu ekonominių krizių metu XIX a. pab. – XX a. pr.
4. Nacionalinio pajamų apmokestinimo įvedimas.

Paprastai audito poreikis atsiranda tada, kai verslas pradedamas organizuoti. Audito atsiradimo užuomazgos tiesiogiai siejasi su įmonių vadovų ir jų akcininkų tarpusavio santykiais. Greitai paaiškėja, kad vadovų ir akcininkų (kapitalo tiekėjų) interesai gerokai skiriasi. Pirmųjų pagrindinis tikslas yra gauti kuo didesnę pelną ir jį panaudoti savo tikslams, antrųjų – dividendus,

---

<sup>29</sup> Arens A. Lobbek J. Audit M.: Finansi i statistika, 2001. p. 21.

t.y. atlyginimą už investuotą kapitalą. Pirmieji derinti šiuos interesus pradėjo buhalteriai, kurių pagrindinis uždavinys buvo garantuoti, kad visi apskaitos duomenys būtų tikri ir patikimi, kad pelnas, dividendai ir kiti rodikliai būtų apskaičiuoti tiksliai. O vienas pagrindinių nepriklausomo audito tikslų - nuomonės pareiškimas apie finansinės atskaitomybės, kuri charakterizuoja įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, objektyvumą ir atitikimą bendriesiems apskaitos principams.

Šiuo metu daugelyje audito knygų auditas apibrėžiamas vadovaujantis Didžiosios Britanijos audito standartuose pateiktu apibrėžimu:

**Auditas** - įmonės finansinių ataskaitų nepriklausomas patikrinimas ir nuomonės apie jas suformulavimas<sup>30</sup>. Nurodomi 6 audito elementai, nusakantys jo esmę:

4 lentelė

#### Audito elementai

Elementai	Pasireiškimo forma
Įmonė	Audito vieta
Veikla, būklė ir informacija	Audito subjektas
Asmenų kompetencija	Auditoriaus kvalifikacijai
Apskaitos duomenų rinkimas ir įvertinimas	Audito būdai
Atlikimo kriterijus	Audito tyrimo tikslai
Nuomonės (išvados) suformulavimas	Audito rezultatas

Šaltinis: Practical Auditing. Eighteenth Edition. Butterworths. LONDON: Edinburgh, 1992. p. 117.

**Auditas** - tai nepriklausomas įmonės finansinės atskaitomybės ir su ja susijusios finansinės informacijos tyrimas, užbaigiamas nuomonės apie ją išreiškimu<sup>31</sup>. Panagrinėsime pagrindinius šio apibrėžimo teiginius.

**Nepriklausomumas** - kad audito informacijos vartotojai pasitikėtų auditoriumi, jis turi būti nepriklausomas nuo tikrinamos įmonės. Jis privalo turėti faktinę nepriklausomybę ir ją parodyti savo elgesiu<sup>32</sup>. Auditorius neturi eiti į kompromisus su administracija, turi būti laisvas nuo bet kokių finansinių interesų: akcijų, kreditų. Ne tik jis, bet ir šeimos nariai neturi būti suinteresuoti. Informacija apie autoriaus finansinius interesus firmose kaupiama nuo jo priėmimo į darbą.

**Tyrimas** - pripažintų metodų panaudojimas, įgalinantis nustatyti valdymo sistemos efektyvumą ir vientisumą, taip pat buhalterinių įrašų teisingumą ir išsamumą. Tyrimo tikslas - įgalinti auditorių suformuoti nuomonę apie auditą.

<sup>30</sup> Matickienė, I. Audito planavimas ir organizavimas. Kaunas: Technologija, 1997. p. 181.

<sup>31</sup> Lakis, V. ir Mackevičius, J. Auditas. Vilnius, 2000. p. 22.

<sup>32</sup> Kovalev V. Buhalterių sertifikacijos principai JAV. Vilnius, 1992. p. 16-19.

**Nuomonė** - nėra garantija. Tačiau prityrusio profesionalo auditas, atliktas pagal pripažintus standartus, turi būti patikimas. Dažniausiai auditoriaus nuomonė apima:

- įstatymų numatytų taisyklių laikymąsi;
- finansinių ataskaitų patikimumą ir bešališkumą.

**Išreiškimas** - raštu, pridedamas prie finansinės atskaitomybės, sudėtinė dalis.

**Finansinė atskaitomybė** rodo įmonės pelną (arba išlaidas, kai už jas atsiskaitoma), likvidinių lėšų judėjimą per atskaitinį laikotarpį ir finansinę būklę atskaitinio laikotarpio pabaigai. Ją sudaro<sup>33</sup>:

- pelno ir nuostolių ataskaita;
- piniginių srautų ataskaita;
- balansas.

**Įmonė.** Labai svarbu nustatyti struktūros, apie kurią auditorius pateikia nuomonę, ribas. Gali būti - kompanija, transnacionalinis susivienijimas, gamybinis vienetas ar valstybės valdymo administracinis organas.

**Paskirtas auditorius.** Skiria auditorių visuotinis akcininkų susirinkimas (jam auditorius ir atsiskaito). Suranda auditorių ir pateikia tvirtinimui įmonės administracija.

**Įstatymų nustatytos taisyklės.** Savo veikloje auditorius privalo laikytis visų reguliatyvų, tiek reglamentuojančių jo profesionalią, tiek įmonės gamybinę - komercinę bei ūkinę - finansinę veiklą<sup>34</sup>.

Galima skirti 3 svarbiausias tendencijas, kurios išryškėjo pasaulinėje audito raidoje ir yra būdingos daugeliui pasaulio šalių:

- Pirmaisiais dešimtmečiais auditas buvo traktuojamas tik kaip finansinių ataskaitų patikrinimas ir jų tikrumo ir tikslumo patvirtinimas.
- Tokioje stadijoje iš esmės yra visų buvusių socialistinių šalių dabartinė audito būklė.
- Nuo XX a. vidurio (praktiškai nuo 1969 m.) vis labiau akcentuojamas sisteminis - orientacinis audito pobūdis. Daug dėmesio skiriama įmonių valdymo sistemos, ypač vidinės kontrolės efektyvumui.
- Pastaraisiais metais labai daug dėmesio skiriama galimai audito rizikai ir galimybėms ją sumažinti.

Lietuvoje buhalterių ir auditorių asociacija įkurta 1990 m. rugsėjo mėn. Auditas yra viena iš

---

<sup>33</sup> Practical Auditing. Eighteenth Edition. Butterworths. LONDON: Edinburgh, 1992. p. 58-63.

<sup>34</sup> Lakis, V. ir Mackevičius, J. Auditas. Vilnius, 2000. p. 12-13.

šiuolaikinės Lietuvos ekonominės kontrolės sistemos grandžių. Ši grandis yra kūrimosi stadijoje tiek praktinės veiklos, tiek jos reglamentavimo, tiek specialios literatūros požiūriu. Audito Lietuvos Respublikoje nuostatai nustato auditoriaus ir audito įmonės sąvoką, audito atlikimo tvarką, rezultatų įforminimą ir atsakomybę.

Taigi auditas - tai nepriklausomo auditoriaus vykdomas oficialus įmonės finansinės būklės patikrinimas, siekiant įvertinti jos finansinės atskaitomybės dokumentuose pateiktos informacijos tikrumą ir tikslumą bei atitikimą galiojantiems apskaitos norminiams aktams. Audito rezultatas - auditoriaus išvada ir įvertinimas. Firma, atliekanti auditą, turi turėti leidimą šiai veiklai. Pagrindinis sėkmingo audito faktorius yra jo nuoseklumas.

## 2.2. Audito būtinumas ir aplinka

Audito būtinumą lemia rinkos santykiai. Tuomet susiklosto tokios aplinkybės, kuriose be audito negalima išspręsti kai kurių problemų. Svarbiausios yra tokios<sup>35</sup>:

- Dirbant kolektyviai reikalingas tarpusavio pasitikėjimas ir garantija, kad visi kolektyvo nariai, o ypač tie, kurie disponuoja pinigais ir materialinėmis vertybėmis, sąžiningai ir teisingai vykdytų savo pareigas. Tokia garantija gali būti tuomet, kai, esant reikalui arba iš anksto nustatytais terminais, atliekamas patikrinimas.
- Sprendžiant turtinius ginčus tarp pačių įmonių arba tarp įmonių ir atskirų asmenų. Tokie ginčai paprastai vyksta tuomet, kai kuri nors pusė nevykdo įsipareigojimų arba kitokia veikla padaro materialinę žalą kitai pusei. Tada tenka nustatyti, kokių įsipareigojimų nebuvo paisoma, kokie veiksmai prieštarauja galiojantiems įstatymams ar sutartims ir kokia dėl to padaryta materialinė žala.
- Sprendžiant pasitikėjimo įmonių finansinėmis galimybėmis klausimą. Kreditoriams, akcininkams yra svarbu žinoti, kokia finansinė būklė tų įmonių, į kurias jie įdėjo arba numato įdėti savo kapitalą. Be to, statistikos ir kitos valstybinės įstaigos, bankai turi turėti garantiją, kad įmonių ataskaitos yra teisingos. Ataskaitų teisingumą patikrinti ir paliudyti gali tik nepriklausomi nuo įmonės kontrolieriai.
- Vykdamas įvairias operacijas, susijusias su turto padalijimu, naudojimu, prireikia objektyvios ir pagrįstos informacijos apie turto kiekį, kokybę, vertę.

5 lentelė

---

<sup>35</sup> Lakis, V. ir Mackevičius, J. Auditas. Vilnius, 2000. p. 87-89.

### Audito aplinka įvairiose šalyse

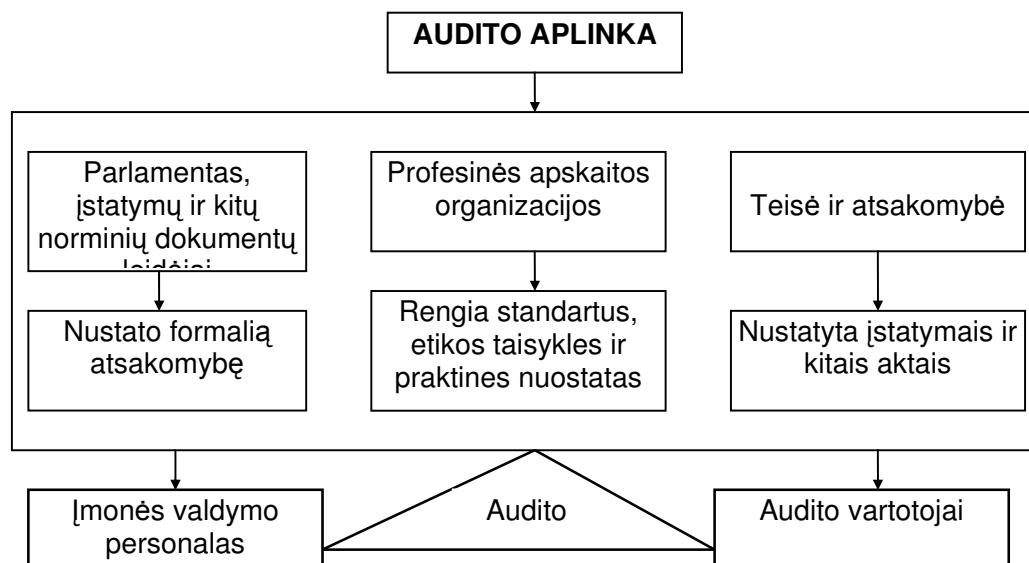
Šalis	Organizacijos, kuriose turi būti atliekamas auditas
Australija	Visos kompanijos (su nedidelėmis išimtimis)
Kanada	Valstybinės ir didelės privačios kompanijos
Danija	Visos kompanijos
Prancūzija	Visos kompanijos, išskyrus mažas bendroves
Vokietija	Visos didelės ir vidutinio dydžio akcinės korporacijos bei ribotos atsakomybės kompanijos
Italija	Registruotos akcijų biržoje, valstybinės ir kitos kompanijos, numatytos specialių įstatymų
Japonija	Bendros įmonės
Korėja	Bendros įmonės
Olandija	Visos kompanijos, išskyrus dukterines ir mažas kompanijas
Naujoji Zelandija	Visos kompanijos (su nedidelėmis išimtimis)
Singapūras	Visos kompanijos
Ispanija	Visos didelės ir vidutinio dydžio kompanijos
Švedija	Visos akcinės bendrovės
Didžioji Britanija	Visos kompanijos (su nedidelėmis išimtimis)
JAV	Registruotos akcijų biržoje ir viešos kompanijos

Šaltinis: Practical Auditing, Eighteenth Edition. Butterworths. LONDON: Edinburgh, 1992, p. 45.

Tarptautinio audito standartai nenurodo, kokiose įmonėse svarbiausia jį atlikti. Jie orientuoja į tai, kad kiekviena šalis pateiktų dėl audito savo nacionalinius reikalavimus. Europos Bendrijos direktyvoje pažymėta, kad auditą reikėtų atlikti didelėse ir vidutinėse kompanijose.

Audito sėkmė labai priklauso nuo aplinkos, kurioje jis atliekamas. Labai svarbią reikšmę turi pagrindiniai audito regulatoriai - tai įstatymai, standartai, etikos taisyklės. Kita vertus, audito kokybę lemia pats jo subjektas. Suprantama, kad auditas priklauso ir nuo asmenų bei jų grupių, norinčių turėti naudos iš audito, t. y. pirmiausia nuo akcininkų.

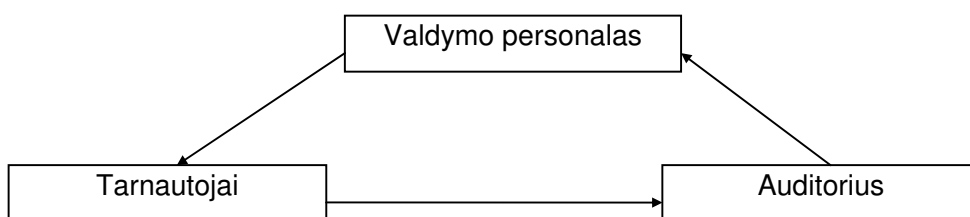
Audito aplinka atvaizduota 4 pav.



#### 4 pav. Audito bendroji aplinka

Šaltinis: Practical Auditing. Eighteenth Edition. Butterworths. LONDON: Edinburgh, 1992, p. 47.

Praktiniame kasdieniame darbe audito aplinka smarkiai susiaurėja. Auditorius, rinkdamas ir apdorodamas informaciją, bendrauja tik su firmos valdymo personalu ir tarnautojais. Jo aplinką sudaro “užburtas ratas” (trikampis): auditorius - valdymo personalas – tarnautojai.



#### 5 pav. Audito valdymo proceso personalas

Šaltinis: Practical Auditing. Eighteenth Edition. Butterworths. LONDON: Edinburgh, 1992, p. 49.

### 2.3. Audito atlikimas išvystytose rinkos šalyse

Didžioji Britanija turi seniausias ir turtingiausias audito tradicijas. Visi šios šalies auditoriai yra atitinkamų profesinių apskaitos organizacijų nariai. Anglija yra vienintelė pasaulyje šalis, kuri turi daugiausia profesinių apskaitos organizacijų.

Didžiausios profesinės apskaitos organizacijos, turinčios seniausias ir turtingiausias veiklos tradicijas, kurios gerbiamos ir puoselėjamos, yra šios<sup>36</sup>:

- Diplomuotų buhalterių privilegijuotoji asociacija (Chartered Association of Certified accountants),
- Privilegijuotas valdymo buhalterių institutas (Chartered Institute of Management Accountants),
- Anglijos ir Velso privilegijuotų buhalterių institutas (Institute of Chartered Accountants in England and Wales),

<sup>36</sup> Practical Auditing. Eighteenth Edition. Butterworths. LONDON: Edinburgh, 1992. p. 32.

- Airijos privilegijuotų buhalterių institutas (Institute of Chartered Accountants in Yreland),
- Škotijos privilegijuotų buhalterių institutas (Institute of Chartered Accountants in Scotland),
- Valstybės finansų ir apskaitos privilegijuotas institutas (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy).

Visos šios profesinės apskaitos organizacijos turi didelį tarptautinį pripažinimą, jos yra Tarptautinio standartų komiteto ir Tarptautinės buhalterių federacijos narės. Jos tiria apskaitos ir audito būklę šalyje, nagrinėja apskaitos ir audito standartų naudojimą, dalyvauja rengiant apskaitos ir audito standartus, organizuoja mokymo kursus, norintiems tapti privilegijuotais buhalteriais (auditoriais); rengia privilegijuotų buhalterių (auditorių) egzaminus ir suteikia jiems šį titulą (chartered accountant), atlieka apskaitos ir audito mokslinius tyrimus, publikuoja mokslinę ir mokymo medžiagą ir kt.

Visų profesinių organizacijų veiklą koordinuoja Profesinių apskaitos organizacijų konsultacinis komitetas (The Consultative Committee of Accountancy Bodies). Jo pagrindinis tikslas - teikti aprobuotus profesinių apskaitos organizacijų pasiūlymus vyriausybei įvairiais apskaitos ir audito klausimais. 1976 m. šis komitetas nusprendė sukurti savarankišką Audito praktikos komitetą (Auditing Practices Committee), kadangi Didžiosios Britanijos labai išsiplėtė auditinė veikla. 1991 m. šis komitetas pavadintas Audito praktikos taryba (Auditing Practices Board). Pagrindiniai jos uždaviniai yra šie: rengti audito standartus, juos sistemingai tobulinti ir naudoti praktikoje, didinti audito vaidmenį visuomenėje, kelti audito profesijos prestižą, ieškoti būdų audito naudai ir efektyvumui didinti ir kt. Daug dėmesio Audito praktikos taryba skiria standartams rengti. Anglijoje naudojami du bendri ir 38 specialūs audito standartai, kurie vadinami audito gairėmis (Auditing guidelines)<sup>37</sup>. Audito standartai parengti vadovaujantis Tarptautiniais audito standartais ir 1985 m. Kompanijų įstatymu. 1989 m. Kompanijų įstatymas papildytas kai kuriomis nuostatomis dėl audito išvados surašymo didelėse kompanijose ir mažose įmonėse, pateikti detalesni nurodymai dėl neapribotos ir apribotos išvados surašymo.

Pagrindiniai reikalavimai, keliami auditoriams, jų svarbiausios profesinės nuostatos išdėstytos Kompanijų įstatyme. Profesinių apskaitos organizacijų praktika rodo<sup>38</sup>, kad griežtos profesinės etikos taisyklės, dideli dalykiniai reikalavimai yra sėkmingo auditorių darbo pagrindas.

<sup>37</sup> Practical Auditing. Eighteenth Edition. Butterworths. LONDON: Edinburgh, 1992. p. 210.

<sup>38</sup> Matickienė, I. Audito planavimas ir organizavimas. Kaunas: Technologija, 1997. p. 63.



Ypač daug dėmesio skiriama auditorių nepriklausomybės klausimams. Siekiant garantuoti ir apginti auditoriaus nepriklausomybę, dažnai atliekama auditorių rotacija. Dažniausiai ji daroma tais atvejais, kai vienas ir tas pats auditorius nuolat, metai iš metų tikrina tą pačią firmą. Be to, Anglija gana sėkmingai dirba auditorių teismas. Jo pagrindinis uždavinys - užtikrinti kelią auditoriams netekti nepriklausomybės. Nors Didžiosios Britanijos audito teorija ir praktika yra pasiekusios aukščiausią pasaulyje lygį, tačiau dar pasitaiko nemažai įvairių sukčiavimų ir piktnaudžiavimo faktų tiek sudarant finansines ataskaitas, tiek jas tikrinant. Nemažai pasitaiko ir auditorių profesinės etikos normų pažeidimų.

Naujos audito perspektyvos siejamos su vis platesniu kompiuterių panaudojimu apskaitos baruose. Kaip nurodo D. Taylor ir G. Glezen, įvairių kompiuterinių sistemų naudojimas skatino ir ateityje skatins naudoti naujas audito procedūras, testus ir techniką. Manoma, kad keisis vidinės kontrolės struktūra. Nors kompiuterių naudojimas palengvins ir pagreitins audito atlikimą, tačiau svarbiausias vaidmuo vis dėlto teks auditoriui, jo kvalifikacijai ir sąžiningumui.

JAV auditas turi didelę patirtį. 1887 m. įkurtas Amerikos diplomuotų viešų buhalterių institutas (American Institute of Certified Public Accountants), kuris šiuo metu yra didžiausia profesinė apskaitos organizacija pasaulyje. 1896 m. Niujorko valstijos įstatymų leidybos organai priėmė įstatymo projektą, reguliuojantį auditinę veiklą. Dar 1900 m. nebuvo visuotinai pripažintos nuolatinės ir vienodos (standartizuotos) apskaitos ir audito praktikos. JAV tuo metu naudojo pažangią anglų patirtį. 1902 m. Anglijoje įvyko diplomuotų buhalterių komiteto narių susirinkimas, kuriame buvo nuspręsta standartizuoti apskaitą ir nustatyti jos tvarkymo bendruosius principus. JAV tuoj pat sukūrė Auditorių bendrijų federaciją, kurios tikslas buvo parengti federalinį apskaitos tvarkymo įstatymą. Tačiau toks federalinis įstatymas nebuvo priimtas.

Vienas iš svarbiausių įvykių JAV audito raidoje buvo 1939 m. Amerikos diplomuotų viešų buhalterių instituto pastangomis pradėti leisti Apskaitos tyrimo biuleteniai (Accounting Research Bulletins; 1939 - 1959 m. išleista net 51). Juose buvo publikuojami instituto oficialiai priimti apskaitos tvarkymo nuostatai ir audito procedūros. Pirmoje viešai paskelbtoje audito procedūrų ataskaitoje buvo pateiktos septynios pagrindinės nuostatos, kuriomis vėliau remtasi formuojant auditoriaus profesiją. Ši ataskaita padarė didelę įtaką tam, kad 1941 m. būtų įkurtas Amerikos vidinių auditorių institutas (American Institute of Internal Auditors). Šio instituto devizas: pažanga ir partnerystė. Šiuo metu jis turi daugiau kaip 35 000 narių, kurie dirba įvairiose verslo sferose. Vidinių auditorių institutas įkurtas siekiant geriau parodyti visuomenei vidinio auditoriaus profesijos svarbą, ją plėtoti, kelti vidinių auditorių kvalifikaciją, jų darbo kokybę, tobulinti profesinės etikos normas. Pažymėtina, kad Amerikos vidinių auditorių institutas, remdamasis Amerikos diplomuotų

viešų buhalterijų instituto 1948 m. parengtais Bendraisiais audito standartais, parengė Vidinio auditoriaus taisyklės.

Pagal JAV įstatymus finansinių ataskaitų auditas privalomas visoms akcinėms bendrovėms, kurių akcijos užregistruotos vertybinių popierių biržoje. Be to, audituojamos didelės neakcinės bendrovės, ribotos atsakomybės įmonės, šeimininės ir net vieno savininko firmos. Audito atlikimo iniciatoriai dažniausiai būna bankai, kurie iškelia šią sąlygą prieš suteikdami kreditą. Be to, auditu suinteresuoti esami ir potencialūs investitoriai bei patys savininkai, besirūpinantys savo įmonės veiklos rezultatais. Pastaraisiais metais JAV ypač daug dėmesio pradėjo skirti vidinio audito metodikoms tobulinti ir apskritai jo prestižui kelti. Formuojasi naujos vidinio audito kryptys: vis dažniau audituojama veiklos organizavimas ir efektyvumas, valdymo struktūra, darbuotojų pareiginių instrukcijų vykdymas ir kt. Kadangi beveik visose JAV įmonėse apskaita kompiuterizuota, tai iškilė auditorių, sugebančių dirbti su kompiuteriais ir juos naudoti apskaitoje, rengimo problema.

#### **2.4. Veiklos audito ypatumai**

Veiklos audito pagrindinis tikslas yra įmonės ūkinės, gamybinės ar komercinės veiklos tobulinimo galimybių atskleidimas. Todėl auditoriai tikrina ne tik visos įmonės, bet ir jos gamybinių bei administracinių padalinių veiklą.

Veiklos audito metu vertinama, ar veikla, programa, institucija yra valdoma ekonomiškai, efektyviai, rezultatyviai. Ekonomiškumas suprantamas kaip taupus išteklių naudojimas nepakenkiant veiklos rezultatų kokybei. Efektyvumas suprantamas kaip santykis tarp pasiektų rezultatų ir šiems rezultatams gauti panaudotų išteklių. Rezultatyvumas suprantamas kaip nustatytų tikslų pasiekimo lygis, taip pat santykis tarp padarytų išlaidų ir realiai pasiekto efekto. Veiklos audito metu įvertinami veiklos rezultatai, nustatoma, ar taupiai buvo naudojami materialiniai, darbo ir finansiniai ištekliai, ieškoma būdų produkcijos gamybai didinti, jos kokybei gerinti bei visų rūšių išlaidoms mažinti. Auditoriai, atliekantys veiklos auditą, dažniausiai turi pateikti rekomendacijas tolesnei ūkinei gamybinei ar komercinei veiklai gerinti.

Veiklos auditas gali būti atliekamas tiek įmonės vadovybės užsakymu, tiek trečiųjų šalių reikalavimu.

Valdymo ir veiklos auditas kitų autorių dar yra vadinamas efektyvumo auditu.

Finansinių ataskaitų, valdymo ir veiklos audito analizės rezultatus apibendrintai pateikiame 6 lentelėje.

**Veiklos audito požymiai**

<b>Požymiai</b>	<b>Veiklos auditas</b>
Audito tikslas	Tikrina visos įmonės ar atskirų jos padalinių veiklą
Audito kriterijai	Kriterijai yra specifiniai įmonės tikslai
Audito rezultatas	Gaunamos rekomendacijos veiklai tobulinti

Šaltinis: Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. – Vilnius, "Lietuvos mokslas", 1999. p. 38.

Kaip matyti, 6 lentelėje atsispindi audito klasifikavimo pagal funkcinių požymių pagrindiniai principai.

Veiklos auditas apima visas valdymo sritis: projektų, veiklos, programų valdymą. Gali būti audituojama konkreti siaura sritis arba platus valstybinės reikšmės procesas. Be to atskiras auditas gali apimti tik ekonomiškumo arba efektyvumo, arba rezultatyvumo tyrimą, tačiau gali būti vertinami ir visi šie veiksniai.

Veiklos auditas – tai galimybė audito išvadų pagrindu suderinti įmonės organizacinę struktūrą, konkretizuoti atsakomybės sričių pasidalinimą, įdiegti reikiamus valdymo procesus.

J. Mackevičiaus siūloma klasifikacija yra tikslinga, nes ji atspindi pagrindinius audito rūšių elementus.

### **3. AUDITORIŲ NUOMONĖS APIE VEIKLOS AUDITO KOKYBĖS PROBLEMAS VEIKLOS AUDITO PROCESU TYRIMAS**

#### **3.1. Tyrimo tikslai ir uždaviniai**

Auditas labai svarbus rinkos ekonomikos elementas, be kurio negali būti perspektyvi jokia veikla, jos nekontroliuojant susidaro didesni nuostoliai, nei tie, kurie atsiranda pažeidus kitas valdymo sistemos funkcijas. Auditas yra vienas iš svarbiausių ir patikimiausių ekonominės informacijos šaltinių. Jo teikiama informacija yra tikra, tiksli, objektyvi, turi didelę reikšmę įmonės vidaus kontrolės sistemai stiprinti, vidaus rezervams atskleisti, geriau planuoti ir prognozuoti įmonės veiklą. Audito atlikimo metodologija, arba audito vadovas yra aktualūs visiems auditoriams. Šiame tyrime yra analizuojamas Lietuvos veiklos audito vadovas arba metodologija ir Lietuvos veiklos audito ypatumai.

**Tyrimo tikslas** – vadovaujantis atlikto tyrimo rezultatais, identifikuoti Lietuvos veiklos audito ypatumus bei nustatyti audito metodologijos (vadovo) naudojimo efektyvumą.

#### **Tyrimo uždaviniai:**

1. Identifikuoti auditorių požiūrį į veiklos auditą ir metodologiją.
2. Nustatyti veiklos audito kokybės lygį.
3. Aptarti tobulinimosi ES valstybėse ir bendradarbiavimo galimybes.
4. Pateikti auditorių savo darbo vertinimus bei požiūrį į auditoriaus vardo svarbą.
5. Įvardinti pagrindines problemas auditorių veikloje.

#### **3.2. Tyrimo metodika**

Tyrimui atlikti buvo sukurta anketa, kurią sudaro 39 klausimai, 5 iš kurių yra demografinio pobūdžio. 7 – 29, 31- 34 klausimų struktūriniai ypatumai – Likerto skalės naudojimas: 1 balas – visiškai sutinku, 2 balai – sutinku, 3 balai – nei sutinku, nei nesutinku, 4 balai – nesutinku, 5 balai – visiškai nesutinku. 30 klausymui atsakyti naudojama dešimties balų vertinimo skalė.

70 anketų buvo išdalinta auditoriams 2006 metų lapkričio mėnesį. Su atsakymais sugrįžo 50 anketų.

Apklauso duomenys buvo suvedami į Excel programą, kurios aplinkoje ir buvo suformuota vaizdinė medžiaga, kuri darbe yra aprašoma ir interpretuojama.

Tyrimui atlikti naudojamas aprašomasis ir lyginamasis metodai, taip pat kai kuriems klausymams aptarti naudojamas kiekybinis tyrimo metodas.

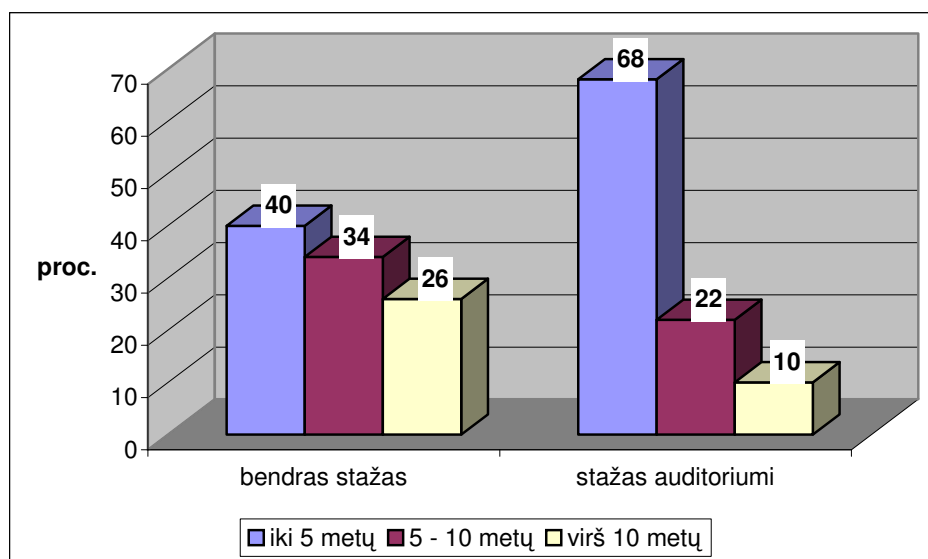
### 3.3. Tiriamųjų charakteristika

Apklausoje, atliktoje 2006 metų lapkričio mėn., dalyvavo 50 respondentų. Apklausa buvo anoniminė. Respondentų buvo prašoma pateikti jų nuomonę labiausiai atitinkančius atsakymus į pateiktus klausimus.

Apklausoje dalyvavo skirtingo amžiaus respondentai, bet didžiausia dalis – 50 proc. apklaustųjų amžius yra iki 30 metų, 22 proc. – nuo 41 iki 50 metų, nuo 31 iki 40 – 20 proc., mažiausiai yra vyresnių nei 50 metų – tik 8 proc.

Apklausoje dalyvavusių pasiskirstymas pagal lytį – 76 proc. apklaustųjų yra moterys, 10 proc. – vyrai, 14 proc. savo lyties nenurodė.

6 pav. pateikiama informacija apie respondentų bendrą darbo stažą ir apie auditoriaus darbo stažą.



6 pav. Respondentų charakteristika pagal darbo stažą

Kaip matyti 6 pav., 40 proc. apklaustųjų bendras darbo stažas yra iki 5 metų, 34 proc. – nuo 5 iki 10 metų, 26 proc. – virš 10 metų. Darbo auditoriumi stažas 68 proc. yra iki 5 metų, 22 – nuo 5 iki 10 metų, 10 proc. – virš 10 metų.

Apibendrinant demografinius respondentų duomenis, galima konstatuoti, kad dominuoja

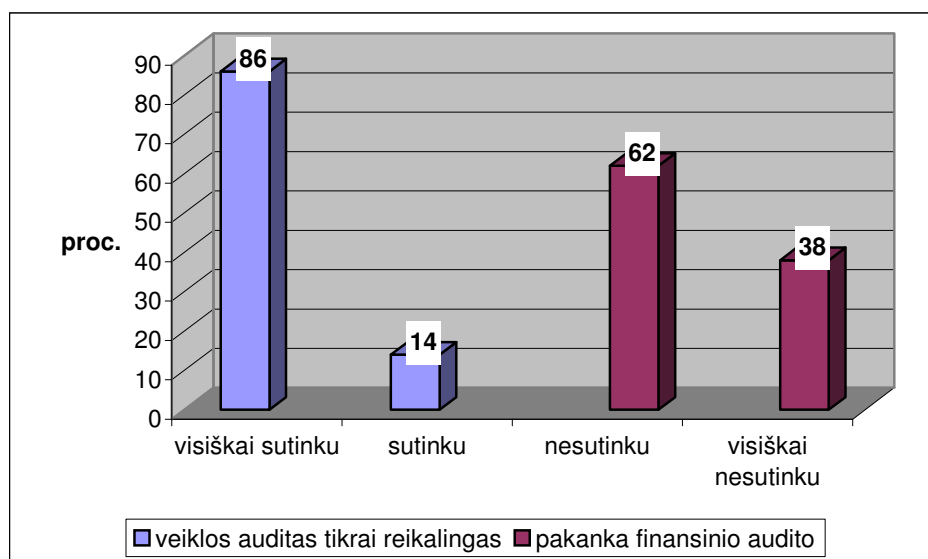
moterų iki 30 metų su darbo auditoriumi stažu iki 5 metų atsakymai.

### 3.4. Tyrimo rezultatų aptarimas

Tyrimo rezultatai aptariami darbe tokia tvarka: pradžioje aprašomas auditorių požiūris į veiklos auditą ir veiklos audito vadovo metodologiją (3.4.1), po to nustatomas veiklos audito kokybės lygis (3.4.2.), aptariamos tobulinimosi ES valstybėse ir bendradarbiavimo galimybės (3.4.3.), pateikiamas auditorių savo darbo vertinimas bei auditoriaus vardo svarba (3.4.4), įvardijamos pagrindinės problemos auditorių veikloje (3.4.5).

#### 3.4.1. Požiūris į veiklos auditą ir veiklos audito vadovo metodologiją

Auditorių darbo specifika reikalauja griežto reglamentavimo, kas numato metodologijos naudojimą. Tyrimo metu buvo siekta nustatyti, kaip patys auditoriai vertina veiklos auditą (7 pav.) bei veiklos audito metodologiją (8 pav.).

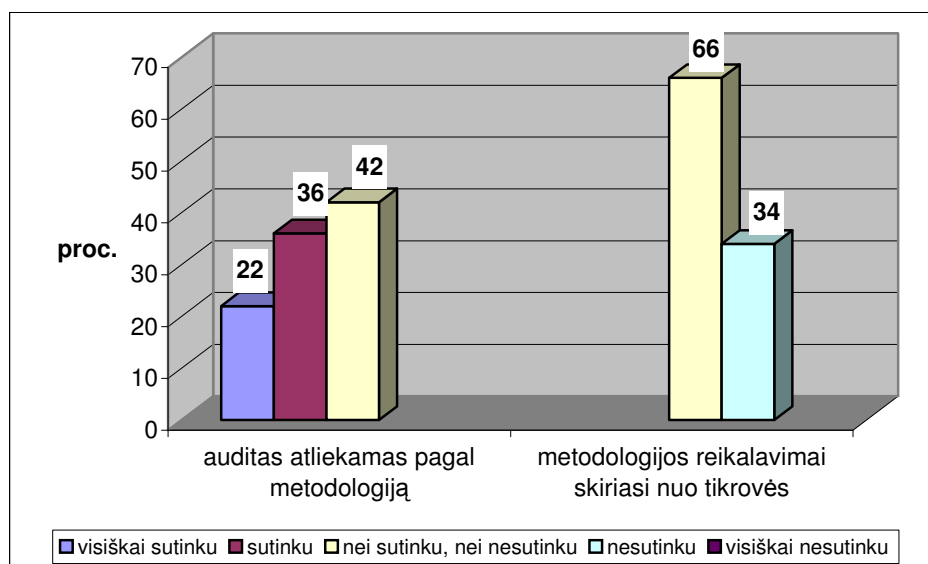


7 pav. Auditorių požiūris į veiklos audito reikalingumą

Kaip matyti 7 pav., 86 proc. apklaustųjų visiškai pritaria teiginiui, kad veiklos auditas yra tikrai reikalingas, 14 proc. šiam teiginiui pritaria. 38 proc. respondentų visiškai nepritaria teiginiui, kad pakanka tik finansinio audito, 62 proc. šiam teiginiui visiškai nepritaria. Šie duomenys rodo, kad visi apklausti auditoriai neabejoja veiklos audito svarba ir reikalingumu.

Respondentams buvo pateikti audito metodologijos vertinimui teiginiai:

1. atliekant auditą viską darome pagal veiklos audito vadovo metodologiją;
  2. dabartinio veiklos audito vadove išdėstytų reikalavimų teorija ženkliai skiriasi nuo praktikos.
- Atsakymai pateikiami 8 pav.



**8 pav. Audito metodologijos įvertinimas**

Kaip galima spręsti iš 8 pav. pateiktų apklausos rezultatų, 22 proc. auditorių, dalyvavusių apklausoje, visiškai sutinka su teiginiu, kad atliekant auditą viską daroma pagal veiklos audito vadovo metodologiją. 36 proc. pritaria šiai nuomonei, tokiu būdu pritariančys ir visiškai pritariančys sudaro 58 proc. 42 proc. savo pozicijos negalėjo konkrečiai suformuluoti, todėl pasirinko atsakymo variantą “nei sutinku, nei nesutinku”. Šį atsakymo variantą taip pat pasirinko 66 proc. respondentų, vertindami teiginį, kad dabartinio veiklos audito vadove išdėstytų reikalavimų teorija ženkliai skiriasi nuo praktikos. 34 proc. šiam teiginiui nepritaria.

Vertinant respondentų atsakymus į pateiktą klausimą, stebimas faktas, kad labai didelė apklaustųjų dalis pasirinko vertinimą “nei sutinku, nei nesutinku” (42 ir 66 proc.). To priežastis gali slypėti kiekvieno atliekamo audito specifikoje. Konkrečiai galima kalbėti tik vertinant konkrečiu audito atlikimo atveji.

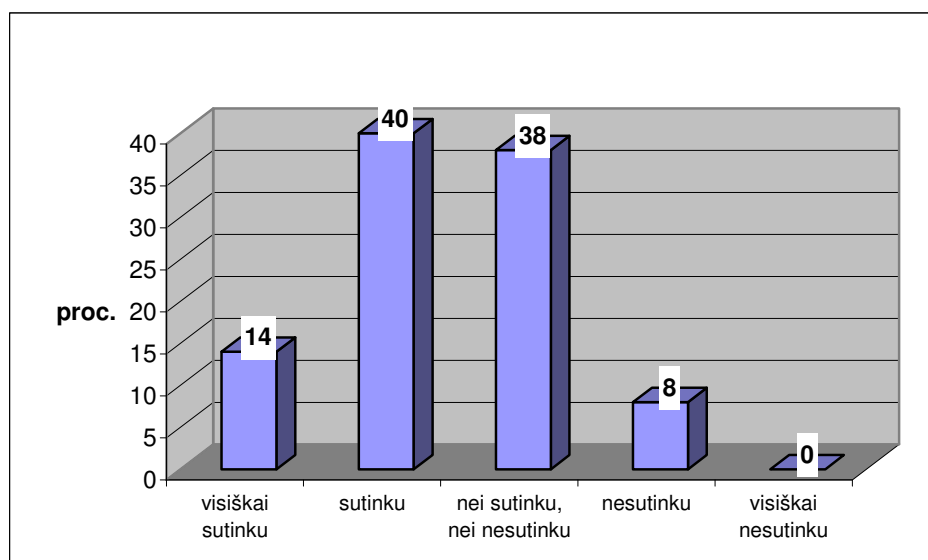
Aptariant veiklos audito ir jo atlikimo metodologijos vertinimus, galima konstatuoti, kad visi apklausti auditoriai neabejoja veiklos audito svarba ir reikalingumu. Daugiau nei pusė apklaustųjų atliekant auditą viską daro pagal veiklos audito vadovo metodologiją. Trečdalis respondentų nesutinka su teiginiu, kad dabartinio veiklos audito vadove išdėstytų reikalavimų teorija ženkliai

skiriasi nuo praktikos.

### 3.4.2. Veiklos audito kokybė

Veiklos audito kokybę įtakoja keli esminiai faktoriai – tai ir audituojamų subjektų veiklos specifika, ir informacinis palaikymas, ir bendradarbiavimas su audituojamu subjektu, ir laiko pakankamumas.

Auditoriams tenka dirbti įvairaus profilio aplinkoje. Savaime suprantama, efektyviau ir kokybiškiau atlikti tam tikros specifinės veiklos auditą gali specialistai, turintys tam tikros patirties, kaip teorinės, taip ir praktinės, turintys specifinių žinių. Respondentų buvo teirujamasi, kaip jie vertina ekspertų pasitelkimą tam tikrų objektų audito atlikimui. Atsakymai pateikiami 9 pav.



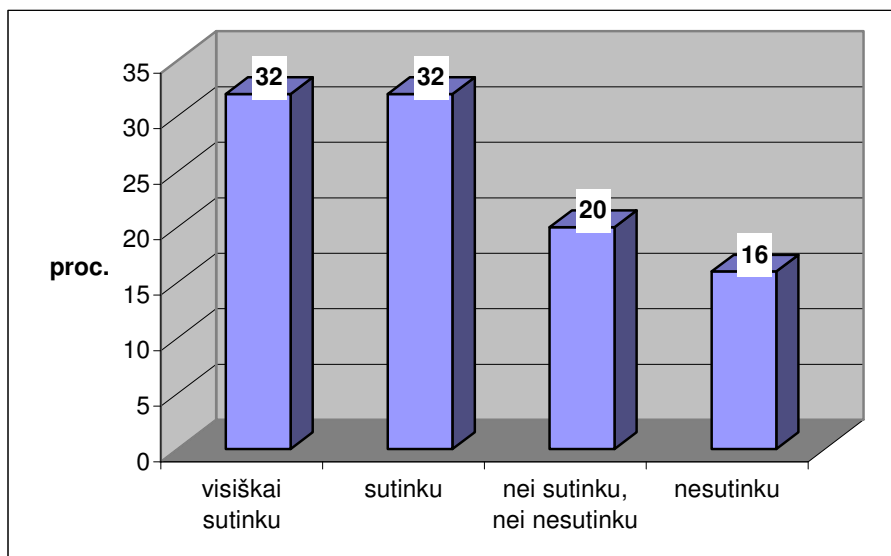
**9 pav. Auditorių atsakymas į klausimą ar jie sutinka, kad tam, jog užtikrinti audito kokybę audituojamam subjektui pasitelkiamai ekspertai**

Kaip galima matyti 9 pav., daugiau nei pusė apklaustųjų (54 proc.) pritaria arba visiškai pritaria nuomonei, kad audito kokybės užtikrinimui yra pasitelkiami ekspertai (konsultantai, kiti auditoriai). 38 proc. respondentų pasirinko atsakymo variantą “nei sutinku, nei nesutinku”. Nepritariantys nuomonei sudaro 8 proc. visų apklaustųjų.

Galima kalbėti apie auditorių specializaciją – kiekvienam auditoriui specializuojantis tam tikros veiklos aplinkoje, auditorių kolektyvas savaime rate turėtų dažniausiai pasitaikančių atvejų ekspertus, konsultantus.

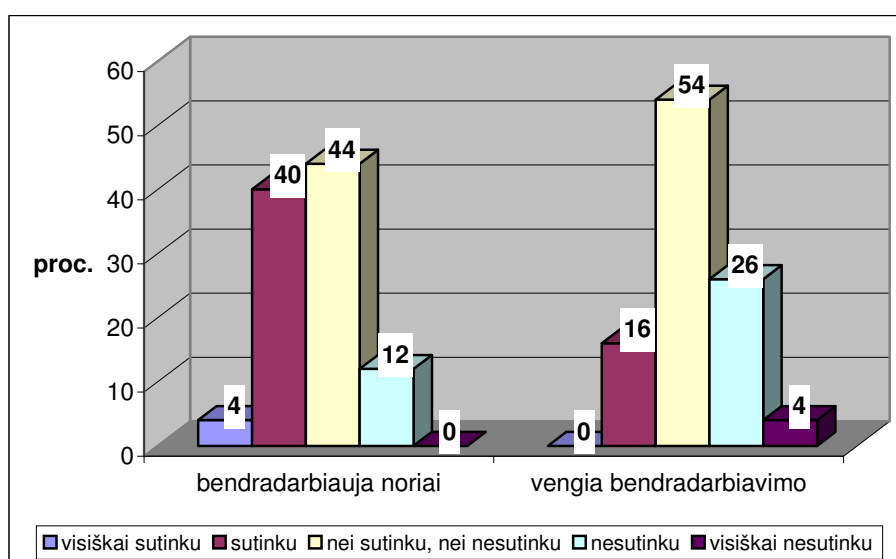


Audito kokybė priklauso nuo informacinio pakankamumo. Apklauskos dalyviams vertinimui buvo pateiktas teiginys “atliekant auditą teko pasinaudoti klientų informacija įrodymams rinkti”. Respondentų atsakymai pateikiami 10 pav.



**10 pav. Klientų informacijos pasitelkimo rekalingumas įrodymams rinkti**

10 pav. matyti, kad 64 proc. pritaria arba visiškai pritaria teiginiui, kad atliekant auditą teko pasinaudoti klientų informacija įrodymams rinkti. 16 proc. nesutinka su tuo. 20 proc. pasirinko atsakymo variantą “nei sutinku, nei nesutinku”.



**11 pav. Subjektų bendradarbiavimas**

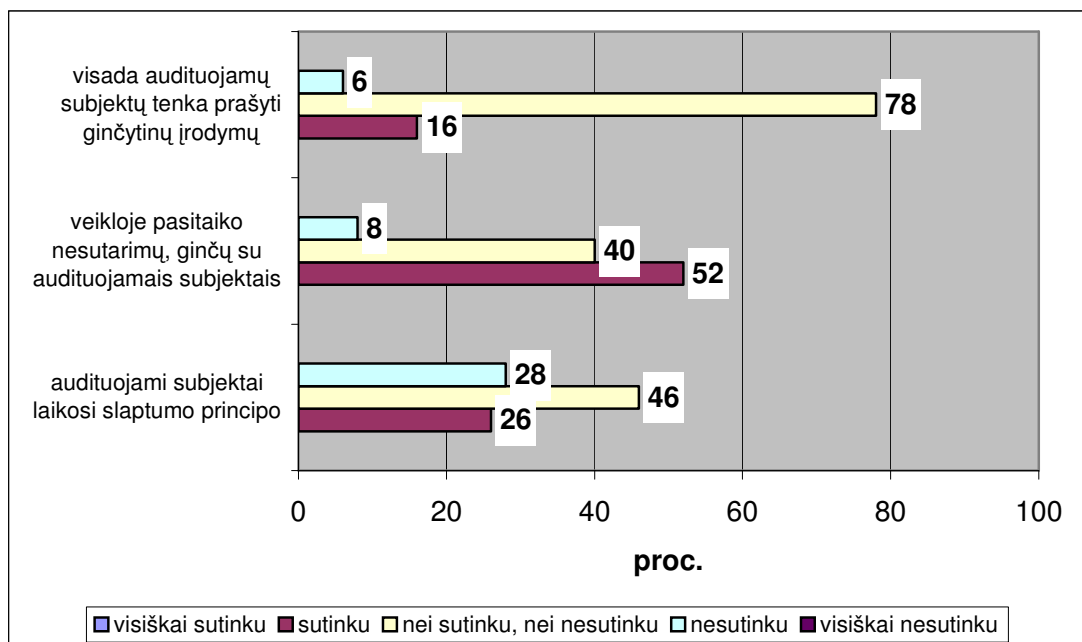
Kaip jau buvo minėta, audito kokybė priklauso ir nuo bendradarbiavimo su audituojamas subjektais. Vertinimui buvo pateikti teiginiai:

1. audito proceso metu audituojami subjektai su auditoriais bendradarbiauja atvirai ir noriai;
2. audito proceso metu audituojami subjektai vengia bendradarbiavimo.

Kaip galima stebėti 11 pav., 44 proc. auditorių, dalyvavusių apklausoje, sutinka arba visiškai sutinka su teiginiu, kad audito proceso metu audituojami subjektai su auditoriais bendradarbiauja atvirai ir noriai. 16 proc. mano, kad audituojami subjektai vengia bendradarbiavimo. Pusė apklaustųjų pasirinko atsakymo variantą "nei sutinku, nei nesutinku". Tai galima paaiškinti tuo, kad kartais yra sunku nustatyti bendradarbiavimo ir jo vengimo ribas, o taip galima paaiškinti ir nedidele darbo patirtimi (68 proc. apklausoje dalyvavusių darbo auditoriumi stažas yra iki 5 metų).

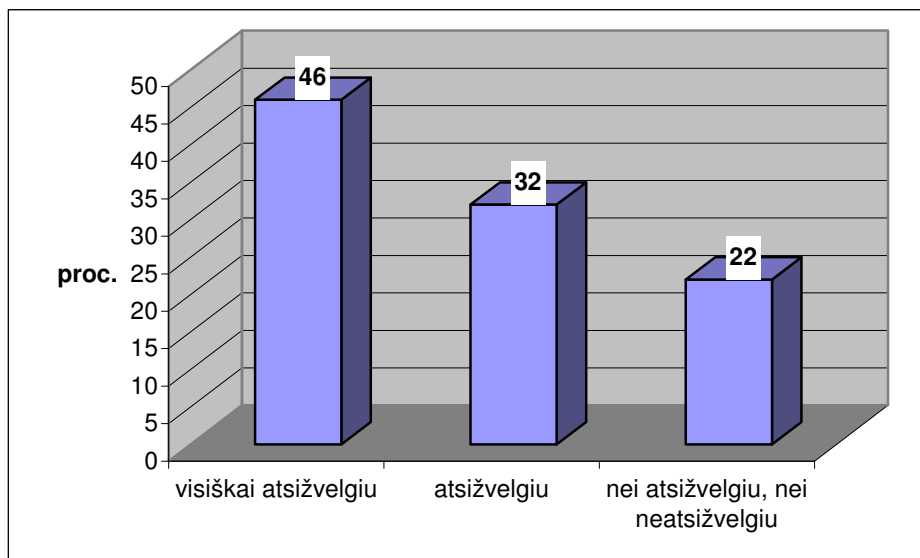
Anketoje respondentams vertinimui buvo pateikti teiginiai, iliustruojantys santykių su audituojamais subjektais ypatumus:

1. audito proceso metu audituojami subjektai laikosi slaptumo principo;
2. veikloje pasitaiko nesutarimų, ginčų su audituojamais subjektais;
3. audituojamų subjektų tenka prašyti ginčytinų įrodymų visada.



12 pav. Auditorių santykiai su audituojamais subjektais

Kaip matyti 12 pav., 26 proc. respondentų praktikoje audito proceso metu audituojami subjektai laikosi slaptumo principo, o 28 proc. nepitaria šiam teiginiui. 52 proc. apklaustų auditorių teigia, kad jų veikloje pasitaiko nesutarimų, ginčų su audituojamais subjektais. 8 proc. atvejų nesutarimų ir ginčų nepasitaiko. 16 proc. nurodo, kad visada audituojamų subjektų tenka prašyti ginčytinų įrodymų, 6 proc. tam nepitaria.



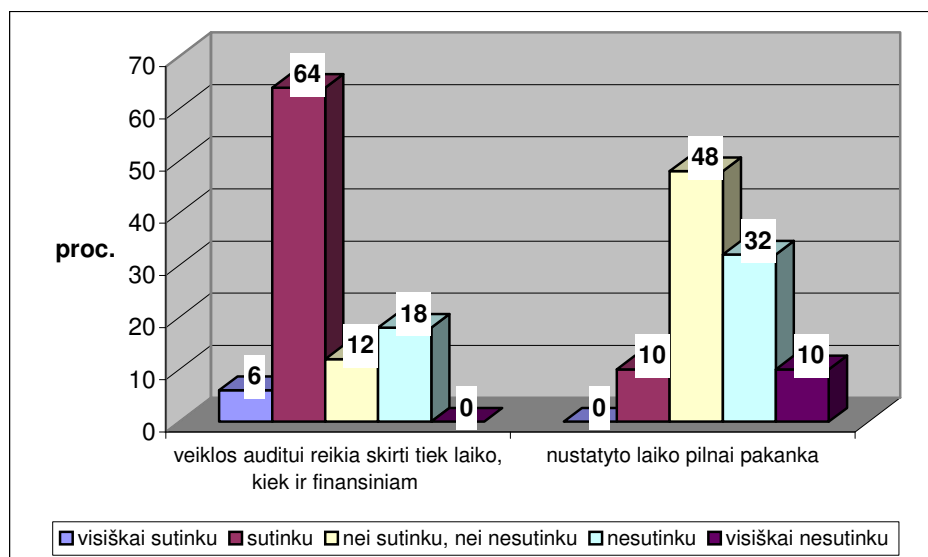
**13 pav. Auditorių atsižvelgimas į rekomendacijas**

Dominuojanti dauguma apklaustų auditorių (78 proc.) atsižvelgia arba visiškai atsižvelgia į įvairias rekomendacijas. 22 proc. pasirinko atsakymo variantą “nei sutinku, nei nesutinku”.

Respondentai buvo prašomi įvertinti veiklos auditui skiriamo laiko pakankamumą:

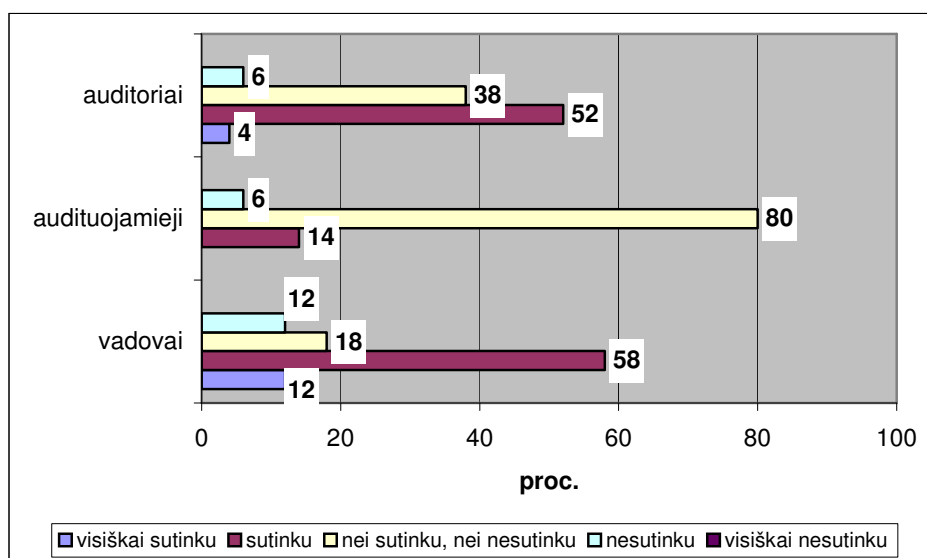
1. veiklos auditui reikia duoti laiko tiek pat kaip ir finansiniam auditui atlikti;
2. nustatyto laiko veiklos auditui atlikti pilnai pakanka.

Rezultatai pateikiami 14 pav. Kaip matyti, 70 proc. respondentų sutinka arba visiškai sutinka, kad veiklos auditui reikia skirti laiko tiek pat kaip ir finansiniam auditui atlikti. 10 proc. mano, kad nustatyto laiko veiklos auditui atlikti pilnai pakanka. Atsakymų tendencija rodo, kad auditorių darbe stebimas laiko deficitas, kuris mažina atliekamo audito kokybę.



**14 pav. Veiklos auditui skiriamo laiko pakankamumo įvertinimas**

Kaip matyti 15 pav., efektyviausiai auditorių darbą įvertina jų vadovai. Tam pritaria arba visiškai pritaria 70 proc. apklaustųjų. Nepitaria 12 proc. 56 proc. respondentų pritaria arba visiškai pritaria, kad efektyviausiai auditorių darbą tikrina ir vertina patys auditoriai. 14 proc. visiškai pritaria, kad efektyviausi tikrintojai ir vertintojai esti audituojamieji.



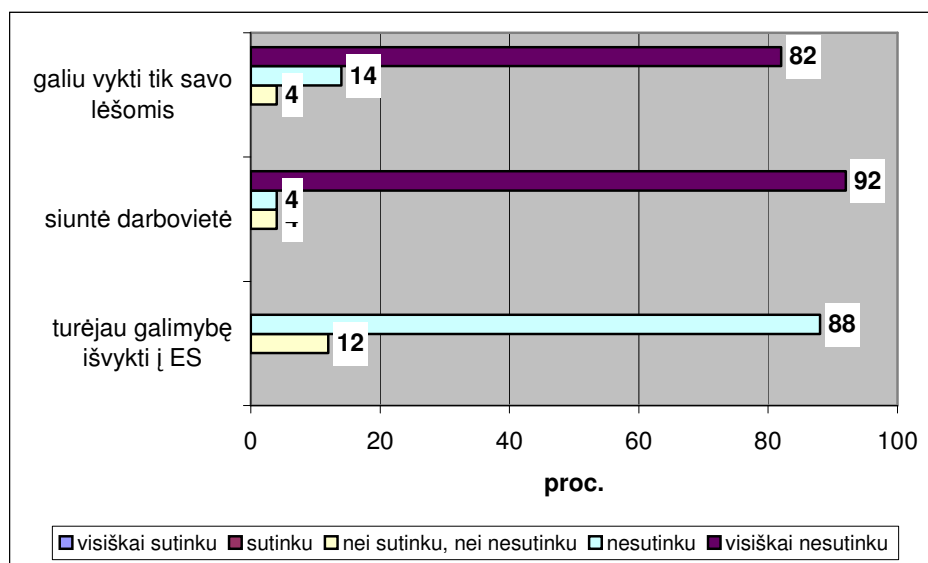
**15 pav. Efektyviausi auditorių darbo tikrintojai ir vertintojai**

Apibendrinant tyrimo rezultatus, atskleidžiančius audito kokybės lygį, galima teigti, kad daugiau nei pusė apklaustųjų (54 proc.) pritaria arba visiškai pritaria nuomonei, kad audito kokybės

užtikrinimui yra pasitelkiami ekspertai (konsultantai, kiti auditoriai). 64 proc. pritaria arba visiškai pritaria teiginiui, kad atliekant auditą teko pasinaudoti klientų informacija įrodymams rinkti. 52 proc. apklaustų auditorių teigia, kad jų veikloje pasitaiko nesutarimų, ginčų su audituojamais subjektais. 70 proc. respondentų sutinka arba visiškai sutinka, kad veiklos auditui reikia skirti laiko tiek pat kaip ir finansiniam auditui atlikti. Efektyviausiai auditorių darbą įvertina jų vadovai. Tam pritaria arba visiškai pritaria 70 proc. apklaustųjų.

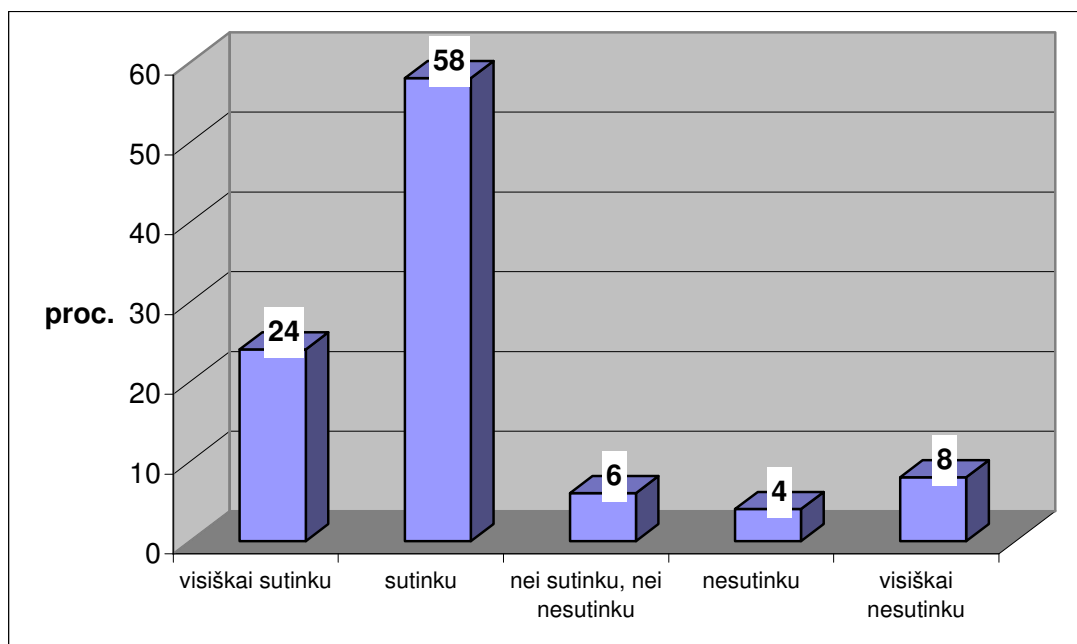
### 3.4.3. Tobulinimosi ES valstybėse galimybės ir bendradarbiavimas

Lietuvai tapus ES nare, suaktyvėjo ir auditorių bendradarbiavimas, konsultacijos, apsikeitimas informacija. Tyrimo metu buvo siekiama nustatyti, kaip vyksta bendradarbiavimo ir informacijos apsikeitimo procesas su šalimis, turinčiomis nepertraukiamą ir ilgametę patirtį audito metodologijoje ir praktikoje.



16 pav. Auditorių tobulinimasis ES

Kaip galima spręsti iš 16 pav. pateiktų apklausos duomenų, apklaustieji auditoriai neturi galimybės išvykti stažuotis į kitas Europos Sąjungos šalis, nebent tik savo lėšomis.



**17 pav. Konsultavimosi reikalingumas su ES valstybių narėmis dėl audito metodikos klausimų**

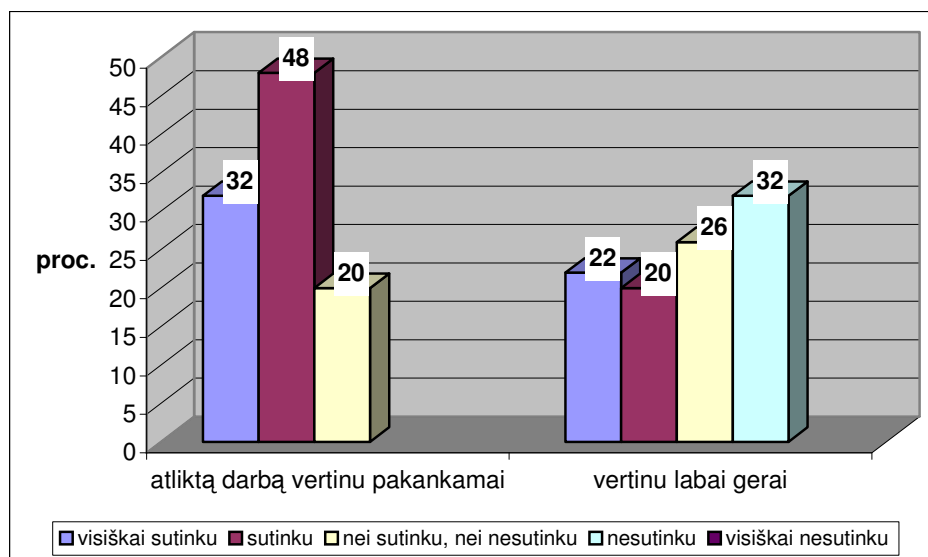
Kaip matyti 17 pav., 82 proc. apklaustųjų auditorių konsultuojasi su ES valstybių narėmis dėl audito metodikos klausimų. Konsultuotis su ES valstybių narėmis dėl audito metodikos klausimų dar neteko 12 proc. apklaustųjų auditorių.

Aptariant konsultavimosi, bendradarbiavimo ir stažuoti ES šalyse klausimą, matyti, kad apklausos dalyviai (100 proc.) neturi galimybių vykti stažuotis į kitas Europos Sąjungos šalis darbovietės siuntimu, nors konsultavimosi poreikis yra labai didelis (82 proc. konsultuojasi).

#### **3.4.4. Auditorių savo darbo vertinimas**

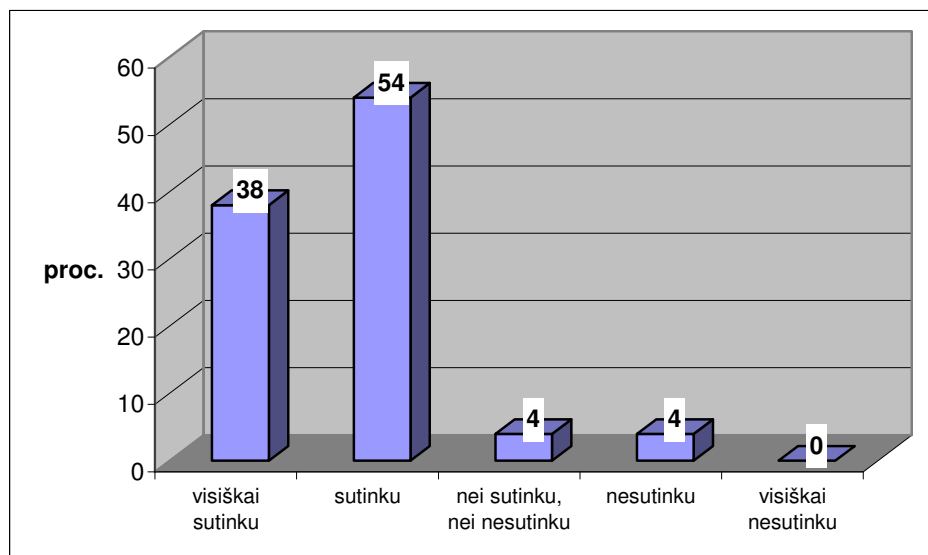
Subjektyvus atlikto darbo vertinimas parodo auditorių požiūrį į atliekamą auditą, savikritiškumą bei auditorių kompetenciją.

Kaip matyti 18 pav., 80 proc. respondentų savo atliktą darbą vertina pakankamai, 44 proc. – vertina labai gerai. Trečdalis apklaustųjų auditorių (32 proc.) nesutinka, kad savo darbo atlikimo vertinimas yra labai geras. Labai gerai atlikti veiklos auditą, apklaustųjų auditorių žodžiais, trukdo laiko stygius.



**18 pav. Atlikto darbo vertinimas**

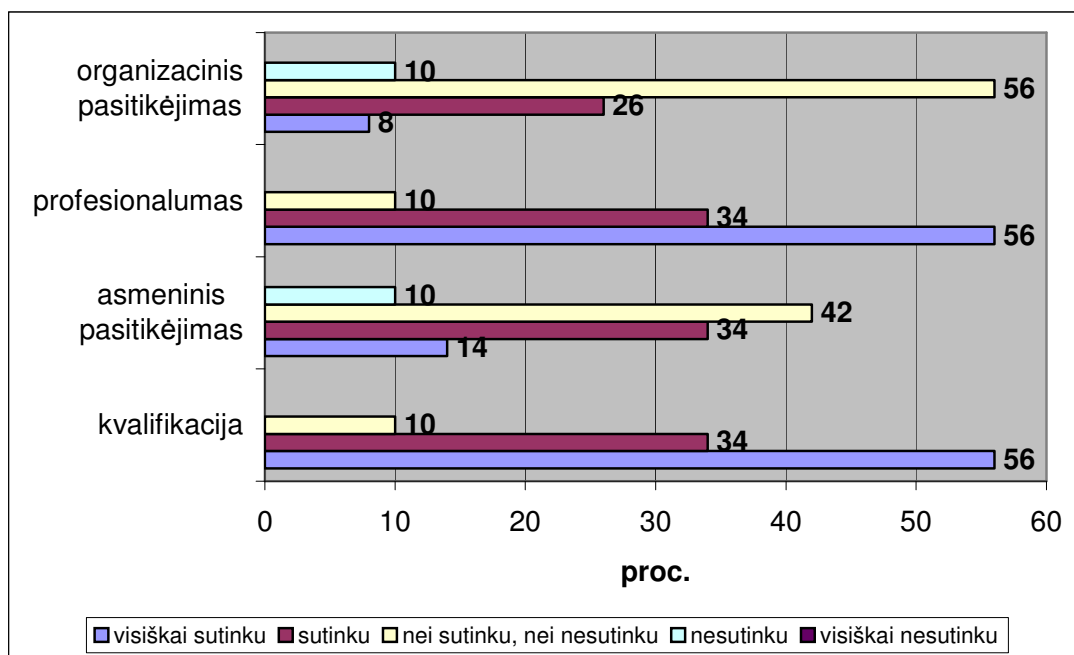
Apklausoje metu respondentams buvo pateiktas klausimas, ar auditoriai domisi, kaip audituojamas subjektas vertina atliktą auditą (žr. 19 pav.). 92 proc. sutinka ar visiškai sutinka su teiginiu, kad auditoriai domisi, kaip audituojamas subjektas vertina atliktą auditą. Tik 4 proc. nesidomi audituojamųjų nuomone apie atliktą auditą.



**19 pav. Domėjimasis kaip audituojamas subjektas vertina atliktą auditą**

Tyrimo eigoje buvo siekta nustatyti audito kokybę įtakančių veiksnių svarbą. Anketoje buvo pateikti vertinimui šie audito kokybę įtakoiantys veiksniai:

1. audito kokybė priklauso nuo auditoriaus kvalifikacijos;
2. norint tinkamai atlikti veiklos auditą svarbiausią reikšmę turi asmeninis pasitikėjimas;
3. atliekant veiklos auditą svarbiausia yra profesionalumas;
4. atliekant veiklos auditą lemiamą vaidmenį vaidina organizacinis pasitikėjimas.

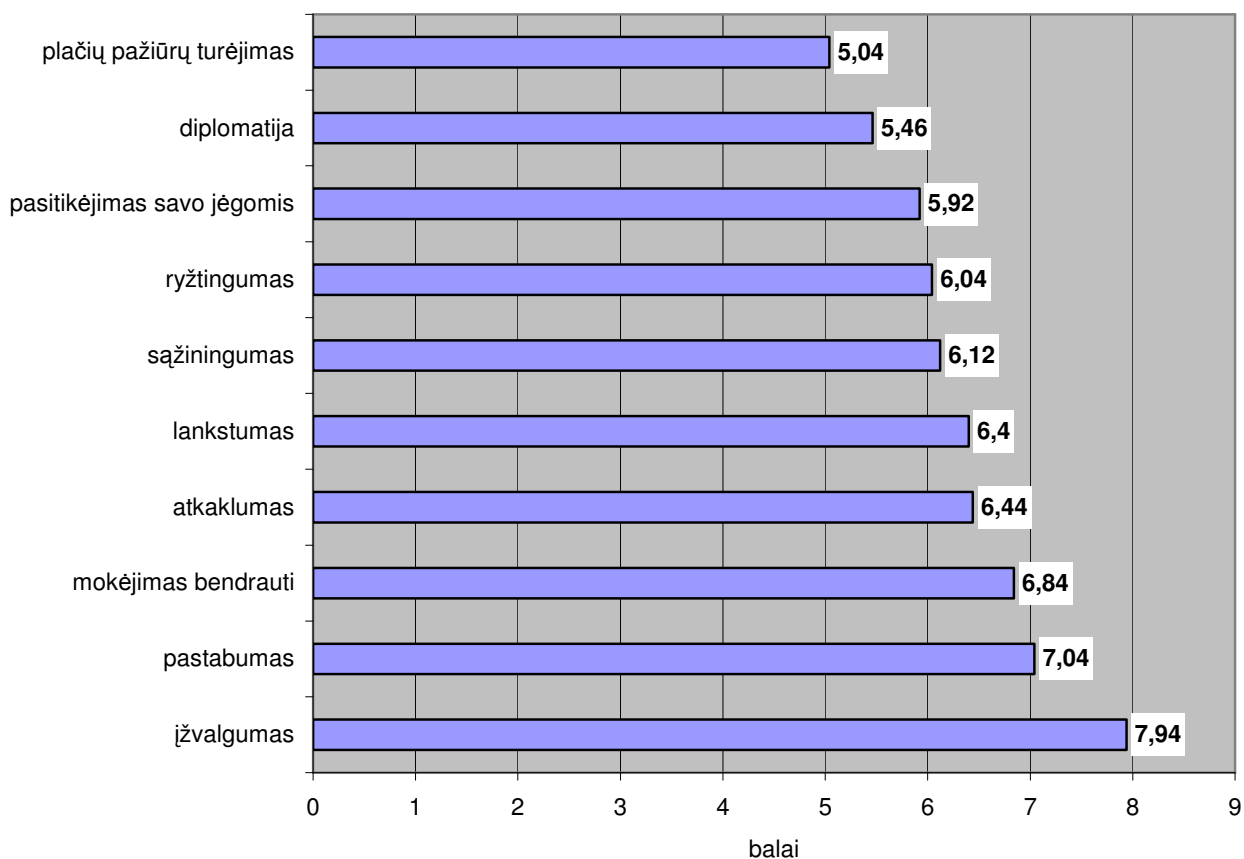


**20 pav. Audito kokybę įtakojantys veiksniai**

Kaip matyti 20 pav., apklaustų auditorių nuomone, svarbiausi audito kokybę įtakojantys veiksniai yra auditoriaus kvalifikacija ir profesionalumas – taip nurodė 90 proc. respondentų. Asmeninio pasitikėjimo svarbai pritaria 48 proc. apklaustųjų, o organizaciniam pasitikėjimui – 34 proc. respondentų. 10 proc. apklausoje dalyvavusių auditorių nesutinka, kad asmeninis ir organizacinis pasitikėjimas įtakoja audito kokybę.

Apklausoje dalyviams buvo pateikti dešimt asmeninių savybių, kurias reikėjo įvertinti 10 balų sistemoje priklausomai nuo svarbos auditorių darbe. Apibendrinta informacija pateikiama 21 pav.

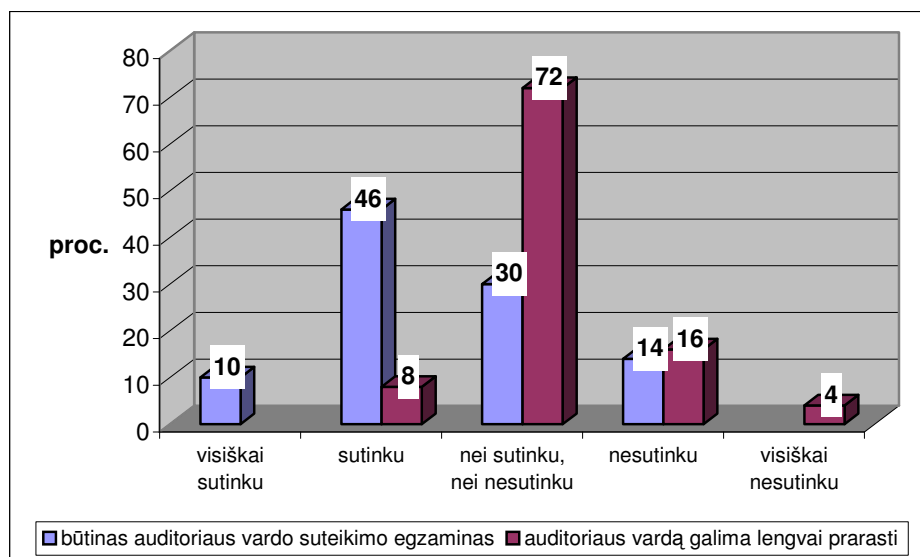




**21 pav. Asmeninių savybių svarba auditorių darbe**

Sprendžiant iš 21 pav. pateiktų įvertinimų, svarbiausia asmeninė savybė auditorių darbe yra išvalgumas, šią savybę auditoriai įvertino aukščiausiai – 7,94 balo. Pastabumas buvo įvertintas vidutiniškai 7,04 balo, mokėjimas bendrauti 6,84 balo, atkaklumas 6,44 balo, lankstumas 6,40 balo, sąžiningumas 6,12 balo, ryžtingumas 6,04 balo, pasitikėjimas savo jėgomis 5,92 balo. Mažiausiai buvo įvertinta diplomatija – 5,46 ir plačių pažiūrų turėjimas – 5,04.

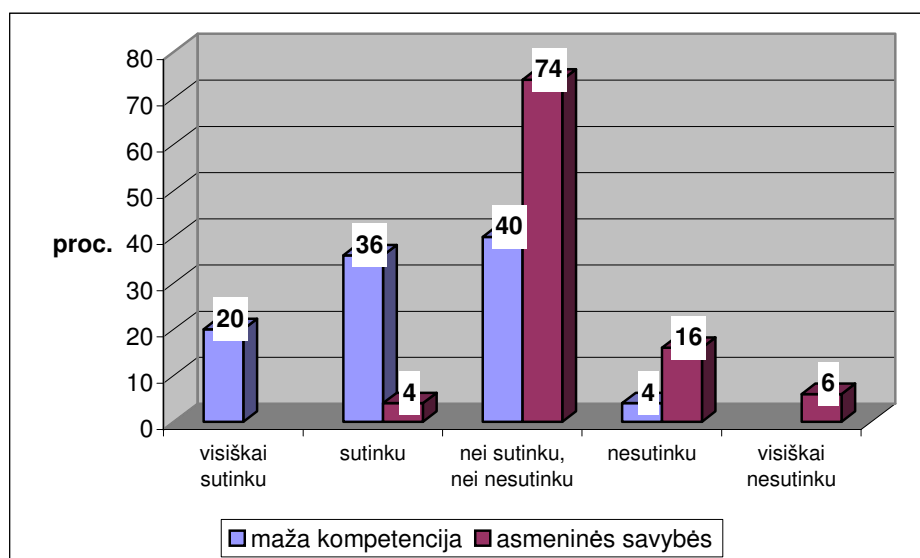
Auditorių, dalyvavusių apklausoje, buvo teiraujama, ar auditoriams yra būtinas auditoriaus vardo suteikimo egzaminas. Atsakymai pateikiami 22 pav.



22 pav. Požiūris į auditoriaus vardą

56 proc. apklaustų auditorių (žr. 22 pav.) pritaria arba visiškai pritaria teiginiui, kad auditoriams yra būtinas auditoriaus vardo suteikimo egzaminas. Su šiuo teiginiu nesutinka 14 proc. respondentų, 30 proc. neturi nuomonės.

8 proc. respondentų mano, kad auditoriaus vardą galima lengvai prarasti, 20 proc. su tuo nesutinka arba visiškai nesutinka. Net 72 proc. apklaustųjų neturi nuomonės aptariamam klausimui.



23 pav. Auditoriaus vardo praradimo priežastys

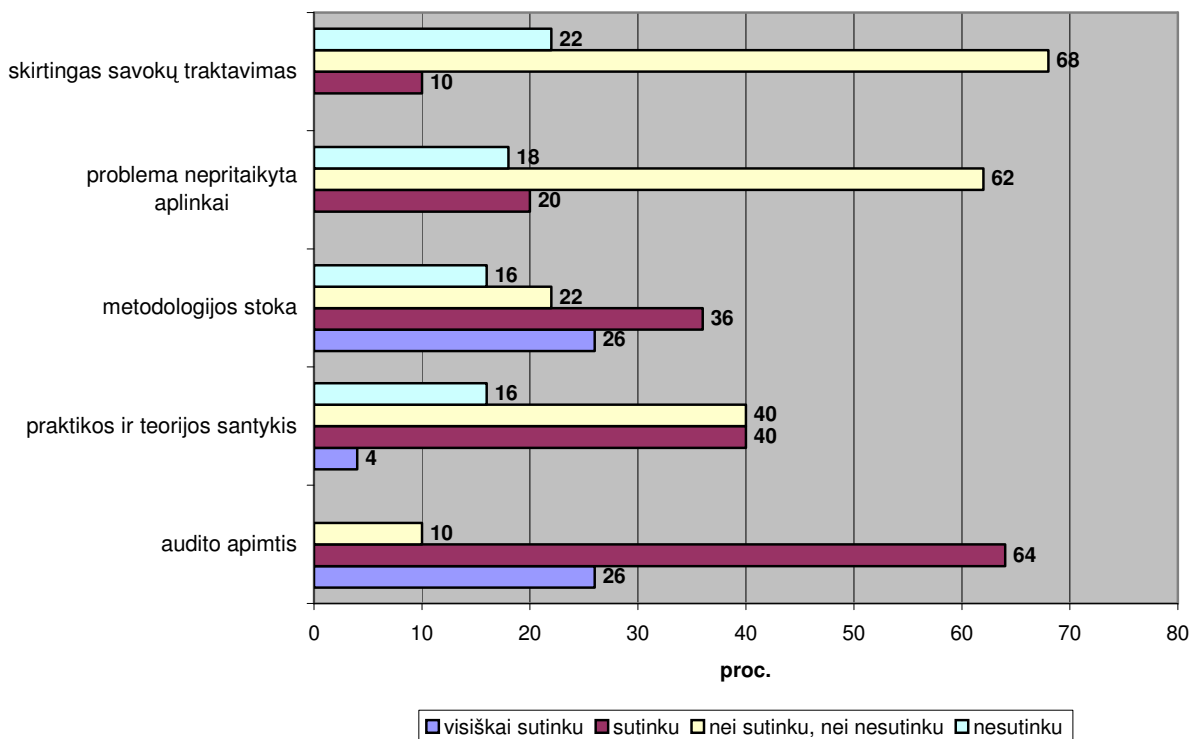
Kalbant apie auditoriaus vardą, buvo bandoma nustatyti ir reputacijos praradimo priežastis.

Kaip matyti 23 pav., 56 proc. apklaustųjų mano, kad auditoriaus vardą galima prarasti dėl menkos kompetencijos, 4 proc. – dėl asmeninių savybių. Didelė dalis respondentų neturi nuomonės nagrinėjamu klausimu, kas savo ruožtu rodo klausimo neaktualumą.

Apibendrinant auditorių savo darbo vertinimus bei asmeninių savybių vaidmenį darbo atlikimui, galima daryti išvadas, kad 80 proc. respondentų savo atliktą darbą vertina pakankamai, 44 proc. – vertina labai gerai. 92 proc. respondentų domisi, kaip audituojamas subjektas vertina atliktą auditą. Svarbiausi audito kokybę įtakojantys veiksniai yra auditoriaus kvalifikacija ir profesionalumas – taip nurodė 90 proc. respondentų. Svarbiausios asmeninės savybės auditorių darbe yra išvalgumas ir pastabumas. 56 proc. apklaustųjų auditorių pritaria arba visiškai pritaria teiginiui, kad auditoriams yra būtinas auditoriaus vardo suteikimo egzaminas.

### 3.4.5. Pagrindinės auditorių veiklos problemos

Apklausoje metu buvo bandoma nustatyti pagrindines auditorių veiklos problemas.



24 pav. Pagrindinės auditorių veiklos problemos

Kaip matyti 24 pav., 90 proc. apklaustųjų auditorių sutinka arba visiškai sutinka, kad pagrindinė auditorių veiklos problema yra audito apimtis. 62 proc. pripažįsta metodologijos stoka, 44 proc. problemą mato praktikos ir teorijos kazuistikoje, 20 proc. pritaria teiginiui, kad pasitaiko atveju, kai išskylančiai problemai neįmanoma pritaikyti metodologijos, 10 proc. respondentų mano, kad problemą sudaro ir skirtingas sąvokų traktavimas.

### 3.4.6. Skirtingų demografinių grupių respondentų nuomonių palyginimas

Tyrimo metu buvo atliktas skirtingų respondentų grupių nuomonių palyginimas nagrinėjamaiais klausimais. Palyginimui atlikti buvo naudojama SPSS programos dviejų nepriklausomų dydžių T – testo funkcija. Pateikiami tik statistiškai patikimi skirtumai, kai  $p < 0,05$ .

Vertinimo skalė: 1 balas – visiškai sutinku, 2 balai – sutinku, 3 balai – nei sutinku, nei nesutinku, 4 balai – nesutinku, 5 balai – visiškai nesutinku.

7 lentelėje pateikiami auditorių nuomonių skirtumai priklausomai nuo lyties: vyrai -  $N_1=12$ , moterys -  $N_2=38$ .

7 lentelė

**Nuomonių skirtumas priklausomai nuo auditorių lyties**

Teiginiai	Vyrai ( $N_1=12$ )		Moterys ( $N_2=38$ )		T- testo rezultatai			
	x(1)	$\sigma$ (1)	x(2)	$\sigma$ (2)	T	df	p	*
Ekspertų pasitelkimas	3,00	0,603	2,21	0,810	3,104	48	0,003	**
Audituojamieji laikosi slaptumo principo	3,58	0,514	2,84	0,717	3,309	48	0,002	**
Visada atsižvelgia į rekomendacijas	1,16	0,389	1,94	0,803	-3,231	48	0,002	**
Veiklos auditui nustatyto laiko pakanka	3,00	0,738	3,55	0,795	-2,133	48	0,038	*
Efektyviausi vertintojai – vadovai	1,50	0,522	2,55	0,760	-4,459	48	0,00	**

\* - patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,05$

\*\* - patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,01$

Kaip matyti 7 lentelėje, vyrai mažiau pritaria ekspertų pasitelkimui ( $x(1) = 3,00$ ;  $\sigma(1) = 0,603$ ), moterys -  $x(2) = 2,21$ ;  $\sigma(2) = 0,810$ . Skirtumas sudaro  $T = 3,401$ ,  $df = 48$ ,  $p = 0,003$ .

Moterys labiau linkusios manyti, kad audituojamieji laikosi slaptumo principo -  $x(2) = 2,84$ ;  $\sigma(2) = 0,717$ . Skirtumas sudaro  $T = 3,309$ ,  $df = 48$ ,  $p = 0,002$ .

Vyrai - auditoriai labiau atsižvelgia į rekomendacijas -  $x(1) = 1,16$ ;  $\sigma(1) = 0,389$ . Skirtumas

sudaro  $T = -3,231$ ,  $df = 48$ ,  $p = 0,002$ .

Taip pat vyrai – auditoriai labiau pritaria nuomonei, kad efektyviausi jų darbo vertintojai yra vadovai -  $x(1) = 1,50$ ;  $\sigma(1) = 0,522$ . Skirtumas sudaro  $T = -4,459$ ,  $df = 48$ ,  $p = 0,00$ .

Paminėti skirtumai yra statistiškai reikšmingi aukštame patikimumo lygmenyje ( $p < 0,01$ ).

Taip pat vyrams labiau pakanka auditui nustatyto laiko -  $x(1) = 3,00$ ;  $\sigma(1) = 0,522$ . Skirtumas sudaro  $T = -4,459$ ,  $df = 48$ ,  $p = 0,038$ . Skirtumas yra statistiškai reikšmingas ( $p < 0,05$ ).

8 lentelėje pateikiami auditorių savybių palyginimai vyrų ir moterų auditorių nuomone.

8 lentelė

### Vyrų ir moterų auditorių savybių vertinimo skirtumai

Auditorių savybių vertinimas	Vyrai (N1=12)		Moterys (N2=38)		T- testo rezultatai			
	x(1)	$\sigma(1)$	x(2)	$\sigma(2)$	T	df	p	*
Mokėjimas bendrauti	8,08	1,505	6,44	2,423	2,199	48	0,033	*
Sąžiningumas	8,58	0,514	5,34	2,934	3,782	48	0,00	**
Lankstumas	7,58	0,792	6,02	2,353	2,238	48	0,03	*
Atkaklumas	4,58	1,621	7,02	2,399	-3,286	48	0,002	**

\* - patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,050$

\*\* - patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,01$

Kaip matyti 8 lentelėje, vyrai auditoriai aukščiausiai įvertino sąžiningumą -  $x(1) = 8,58$ ;  $\sigma(1) = 0,514$  (skirtumas sudaro  $T = 3,782$ ,  $df = 48$ ,  $p = 0,00$ ), o taip pat mokėjimą bendrauti ( $x(1) = 8,08$ ;  $\sigma(1) = 1,505$ ; skirtumas sudaro  $T = 2,199$ ,  $df = 48$ ,  $p = 0,033$ ) bei lankstumą ( $x(1) = 7,58$ ;  $\sigma(1) = 0,792$ ; skirtumas sudaro  $T = 2,238$ ,  $df = 48$ ,  $p = 0,03$ ).

Moterys auditoriai aukščiau įvertino atkaklumą ( $x(2) = 7,02$ ;  $\sigma(2) = 2,399$ ; skirtumas sudaro  $T = -3,286$ ,  $df = 48$ ,  $p = 0,002$ ).

9 lentelėje pateikiama informacija apie auditorių teiginių vertinimą priklausomai nuo lyties.

9 lentelė

### Auditorių teiginių vertinimas priklausomai nuo lyties

Teiginiai	Vyrai (N1=12)		Moterys (N2=38)		T- testo rezultatai			
	x(1)	$\sigma(1)$	x(2)	$\sigma(2)$	T	df	p	*
Auditoriams būtinas vardo suteikimo egzaminas	1,83	0,389	2,68	0,873	-3,257	48	0,002	**
Pagrindinė problema – praktikos ir teorijos santykis	3,25	0,452	2,50	0,796	3,092	48	0,003	**

\* - patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,050$

\*\* - patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,01$

Lyginant vyrų ir moterų teiginių vertinimus (žr. 9 lentelę), matyti, kad vyrai labiau pritaria nuomonei, kad auditoriams būtinas vardo suteikimo egzaminas -  $x(1) = 1,83$ ;  $\sigma(1) = 0,389$ ; skirtumas sudaro  $T = -3,257$ ,  $df = 48$ ,  $p = 0,002$ .

Moterys auditoriai labiau pritaria teiginiui, kad pagrindinė problema – praktikos ir teorijos santykis -  $x(2) = 2,50$ ;  $\sigma(2) = 0,796$ ; skirtumas sudaro  $T = 3,092$ ,  $df = 48$ ,  $p = 0,003$ .

Paminėti skirtumai yra statistiškai reikšmingi aukštame patikimumo lygmenyje ( $p < 0,01$ ).

10 – 12 lentelėse pateikiami respondentų nuomonių skirtumai priklausomai nuo amžiaus. Statistiškai patikimi skirtumai nustatyti tarp dviejų amžiaus grupių. Pirma grupė – respondentai iki 30 metų amžiaus ( $N1=25$ ), kita grupė – auditoriai virš 50 metų amžiaus ( $N2=4$ ).

10 lentelė

### Nuomonių skirtumai priklausomai nuo amžiaus

Teiginiai	Iki 30 metų (N1=25)		Virš 50 metų (N2=4)		T- testo rezultatai			
	x(1)	$\sigma(1)$	x(2)	$\sigma(2)$	T	df	p	*
Visada atsižvelgia į rekomendacijas	1,60	0,707	2,50	0,577	-2,409	27	0,023	*
Atliktą darbą vertina labai gerai	2,36	0,994	3,50	0,577	-2,211	27	0,036	*
Svarbiausia – asmeninis pasitikėjimas	2,76	0,879	1,50	0,577	2,749	27	0,011	*
Svarbiausia – organizacinis pasitikėjimas	2,92	0,812	1,50	0,577	3,339	27	0,002	**

\* - patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,050$

\*\* - patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,01$

Auditoriai iki 30 metų (žr. 10 lentelę) labiau atsižvelgia į rekomendacijas ( $x(1) = 1,60$ ;  $\sigma(1) = 0,707$ ; skirtumas sudaro  $T = -2,409$ ,  $df = 27$ ,  $p = 0,023$ ) bei dažniau savo atliktą darbą įvertina kaip labai gerą ( $x(1) = 2,36$ ;  $\sigma(1) = 0,994$ ; skirtumas sudaro  $T = -2,211$ ,  $df = 27$ ,  $p = 0,036$ ).

Respondentai, kurių amžius virš 50 metų, labiau pritaria teiginiui, kad auditorių darbe svarbiausia – asmeninis pasitikėjimas  $x(2) = 1,50$ ;  $\sigma(2) = 0,577$ ; skirtumas sudaro  $T = 2,749$ ,  $df = 27$ ,  $p = 0,011$ ) ir organizacinis pasitikėjimas  $x(2) = 1,50$ ;  $\sigma(2) = 0,577$ ; skirtumas sudaro  $T = 3,339$ ,  $df = 27$ ,  $p = 0,002$ ).

**Auditorių savybių vertinimas priklausomai nuo amžiaus**

Auditorių savybių vertinimas	Iki 30 metų (N1=25)		Virš 50 metų (N2=4)		T- testo rezultatai			
	x(1)	$\sigma$ (1)	x(2)	$\sigma$ (2)	T	df	p	*
Sąžiningumas	6,96	2,244	3,50	2,886	2,763	27	0,010	*
Plačių pažiūrų turėjimas	5,00	1,848	7,00	1,154	-2,081	27	0,047	*
Pastabumas	7,56	2,237	4,50	2,886	2,451	27	0,021	*

\* - patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,050$ \*\*- patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,01$ 

Auditoriai, dalyvavę apklausoje, kurių amžius iki 30 metų, labiau negu jų vyresni kolegos, įvertina pastabumą ( $x(1) = 7,56$ ;  $\sigma(1) = 2,237$ ; skirtumas sudaro  $T = 2,451$ ,  $df = 27$ ,  $p = 0,021$ ) ir sąžiningumą ( $x(1) = 6,96$ ;  $\sigma(1) = 2,244$ ; skirtumas sudaro  $T = 2,763$ ,  $df = 27$ ,  $p = 0,010$ ).

Tuo tarpu auditoriai, kurių amžius virš 50 metų, labiau pripažįsta plačių pažiūrų turėjimą ( $x(2) = 7,00$ ;  $\sigma(2) = 1,154$ ; skirtumas sudaro  $T = -2,081$ ,  $df = 27$ ,  $p = 0,047$ ).

**Teiginių skirtumai priklausomai nuo respondentų amžiaus**

Teiginiai	Iki 30 metų (N1=25)		Virš 50 metų (N2=4)		T- testo rezultatai			
	x(1)	$\sigma$ (1)	x(2)	$\sigma$ (2)	T	df	p	*
Auditoriams būtinas vardo suteikimo egzaminas	2,240	0,778	3,50	0,577	-3,082	27	0,005	**
Vardą galima prarasti lengvai	3,040	0,611	4,00	1,154	-2,573	27	0,016	**
Auditoriaus vardas prarandamas dėl asmeninių savybių	3,320	0,690	2,50	0,577	2,243	27	0,033	*
Pagrindinė problema – audito apimtis	2,040	0,611	1,00	0,00	3,352	27	0,002	**

\* - patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,050$ \*\*- patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,01$ 

Kaip matyti 12 lentelėje, jaunesni nei 30 metų auditoriai labiau pritaria nuomonei, kad auditoriams būtinas vardo suteikimo egzaminas ( $x(1) = 2,24$ ;  $\sigma(1) = 0,778$ ; skirtumas sudaro  $T = -3,082$ ,  $df = 27$ ,  $p = 0,005$ ), ir nuomonei, kad auditoriaus vardą galima prarasti lengvai ( $x(1) = 3,04$ ;  $\sigma(1) = 0,611$ ; skirtumas sudaro  $T = -2,573$ ,  $df = 27$ ,  $p = 0,016$ ).

Vyresni nei 50 metų respondentai labiau negu jų jaunesni kolegos, pritaria nuomonei, kad auditoriaus vardas prarandamas dėl asmeninių savybių -  $x(2) = 2,50$ ;  $\sigma(2) = 0,577$ ; skirtumas sudaro  $T = 2,243$ ,  $df = 27$ ,  $p = 0,033$ ).

Vyresni nei 50 metų respondentai labiau negu jų jaunesni kolegos, pritaria nuomonei, kad pagrindinė problema yra audito apimtis  $x(2) = 1,00$ ;  $\sigma(2) = 0,00$ ; skirtumas sudaro  $T = 3,352$ ,  $df = 27$ ,  $p = 0,002$ ).

Skirtumai yra statistiškai reikšmingi ( $p < 0,05$ ).

13 – 15 lentelėse pateikiama palyginimo informacija apie nuomonių skirtumus tarp skirtingą darbo auditoriumi stažą turinčių apklausos dalyvių. Statistiškai reikšmingi skirtumai buvo nustatyti grupėse: 1 grupė – auditoriai, kurių darbo auditoriumi stažas iki 5 metų ( $N1=34$ ), 2 grupė - auditoriai, kurių darbo auditoriumi stažas virš 10 metų ( $N2=5$ ).

13 lentelė

**Nuomonių skirtumai priklausomai nuo auditorių darbo stažo**

Teiginiai	Iki 5 metų ( $N1=34$ )		Virš 10 metų ( $N2=5$ )		T- testo rezultatai			
	x(1)	$\sigma(1)$	x(2)	$\sigma(2)$	T	df	p	*
Pakanka finansinio audito	4,41	0,49	5,00	0,00	-2,603	37	0,013	*
Ekspertų pasitelkimas	2,05	0,693	3,40	0,547	-4,121	37	0,000	**
Auditui atlikti nustatyto laiko pakanka	3,70	0,798	2,40	0,547	3,515	37	0,001	**
Audito kokybė priklauso nuo jo kvalifikacijos	1,61	0,652	1,00	0,000	2,094	37	0,043	*

\* - patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,050$

\*\* - patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,01$

Kaip matyti 13 lentelėje, stažą iki 5 metų turintys respondentai labiau linkę manyti, kad pakanka tik finansinio audito ( $x(1) = 4,41$ ;  $\sigma(1) = 0,49$ ; skirtumas sudaro  $T = -2,603$ ,  $df = 37$ ,  $p = 0,013$ ). Jaunesni respondentai labiau pritaria ekspertų pasitelkimui, tuo tarpu virš 10 metų darbo stažą turintiems auditoriams labiau pakanką auditui skirtu laiku. Virš 10 metų darbo stažą turintys auditoriai teigia, kad audito kokybė priklauso nuo jo kvalifikacijos.

Audito kokybė priklauso nuo jo kvalifikacijos.

14 lentelėje pateikiami palyginimai, kaip respondentai priklausomai nuo darbo auditoriumi stažo vertina auditorių savybes.



**Auditorių savybių vertinimas priklausomai nuo darbo auditoriumi stažo**

Auditorių savybių vertinimas	Iki 5 metų (N1=34)		Virš 10 metų (N2=5)		T- testo rezultatai			
	x(1)	$\sigma$ (1)	x(2)	$\sigma$ (2)	T	df	p	*
Plačių pažiūrų turėjimas	4,50	1,619	6,60	0,547	-2,848	37	0,007	**
atkaklumas	7,35	2,254	4,20	1,095	3,048	37	0,004	**

\* - patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,050$ \*\*- patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,01$ 

Kaip matyti 14 lentelėje, iki 5 metų stažą turintys respondentai labiau vertina atkaklumą ( $x(1) = 7,35$ ;  $\sigma(1) = 2,254$ ; skirtumas sudaro  $T = 3,048$ ,  $df = 37$ ,  $p = 0,004$ ), tuo tarpu virš 10 metų stažą turintys respondentai labiau įvertina plačių pažiūrų turėjimą ( $x(2) = 6,60$ ;  $\sigma(2) = 0,547$ ; skirtumas sudaro  $T = -2,848$ ,  $df = 37$ ,  $p = 0,007$ ).

**Teiginių skirtumai priklausomai nuo respondentų darbo auditoriumi stažo**

Teiginiai	Iki 5 metų (N1=34)		Virš 10 metų (N2=5)		T- testo rezultatai			
	x(1)	$\sigma$ (1)	x(2)	$\sigma$ (2)	T	df	p	*
Pagrindinė problema – nepritaikymas aplinkai	2,852	0,557	3,60	0,547	-2,802	37	0,008	**
Skirtingas sąvokų traktavimas	3,05	0,488	3,60	0,547	-2,281	37	0,028	*

\* - patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,050$ \*\*- patikimumo lygmuo, kai  $p < 0,01$ 

Kaip matyti 15 lentelėje, virš 10 metų darbo auditoriumi stažą turintys respondentai labiau pritaria nuomonei, kad pagrindinė problema yra problemos nepritaikymas vertinimo aplinkai bei skirtingas sąvokų traktavimas.

Apibendrinant respondentų pagal demografines grupes nuomonių skirtumus, galima konstatuoti, kad nustatyti statistiškai reikšmingi skirtumai priklausomai nuo auditorių lyties, amžiaus grupėse iki 30 metų ir virš 50 metų, bei pagal darbo auditoriumi stažą iki 5 metų ir virš 10 metų. Į nuomonių skirtumus būtina atsižvelgti formuojant darbo grupes audito atlikimui. Yra naudinga sudaryti mišrias darbo grupes – vyrai ir moterys, iki 30 ir virš 50 metų amžiaus darbuotojai, bei mažą ir didelį darbo stažą turintys auditoriai. Tai padidintų darbo atlikimo kokybę bei greitį (didesnį darbo stažą turintiems auditoriams auditui skirto laiko pakanka labiau negu jaunesniems jų kolegoms).

## IŠVADOS

1. Dauguma įstaigos veiklos vadybos tyrinėtojų įstaigos veiklos valdymą traktuoja kaip vidinės vadybinės elgsenos modelį, apibūdinantį tam tikrų įstaigos veiklos kokybės, normų, santykių, tradicijų, bendravimo manierų visumą.
2. Organizacijos kokybės valdymo sistema - tai mechanizmas, koordinuojantis ir palaikantis veiklas, kurių reikia norint užtikrinti produktų, procesų ar paslaugų charakteristikų atitikimą tam tikriems reikalavimams.
3. Veiklos auditas apima visas valdymo sritis: projektų, veiklos, programų valdymą. Gali būti audituojama konkreti siaura sritis arba platus valstybinės reikšmės procesas. Be to atskiras auditas gali apimti tik ekonomiškumo arba efektyvumo, arba rezultatyvumo tyrimą, tačiau gali būti vertinami ir visi šie veiksniai.
4. Veiklos auditas – tai galimybė audito išvadų pagrindu suderinti įmonės organizacinę struktūrą, konkretizuoti atsakomybės sričių pasidalinimą, įdiegti reikiamus valdymo procesus.
5. Tyrime rezultatai parodė, kad visi apklausti auditoriai neabejoja veiklos audito svarba ir reikalingumu.
6. Daugiau nei pusė apklaustųjų (58 proc.) atliekant auditą viską daro pagal veiklos audito vadovo metodologiją. Trečdalis respondentų nesutinka su teiginiu, kad dabartinio veiklos audito vadove išdėstytų reikalavimų teorija ženkliai skiriasi nuo praktikos.
7. Daugiau nei pusė apklaustųjų (54 proc.) pritaria arba visiškai pritaria nuomonei, kad audito kokybės užtikrinimui yra pasitelkiami ekspertai (konsultantai, kiti auditoriai).
8. 64 proc. pritaria arba visiškai pritaria teiginiui, kad atliekant auditą teko pasinaudoti klientų informacija įrodymams rinkti.
9. 52 proc. apklaustų auditorių teigia, kad jų veikloje pasitaiko nesutarimų, ginčų su audituojamais subjektais.
10. 70 proc. respondentų sutinka arba visiškai sutinka, kad veiklos auditui reikia skirti laiko tiek pat kaip ir finansiniam auditui atlikti. Efektyviausiai auditorių darbą įvertina jų vadovai. Tam pritaria arba visiškai pritaria 70 proc. apklaustųjų.
11. Apklauso dalyviai (100 proc.) neturi galimybių vykti stažuotis į kitas Europos Sąjungos šalis darbovietės siuntimu, nors konsultavimosi poreikis yra labai didelis (82 proc. konsultuojasi).

12. 80 proc. respondentų savo atliktą darbą vertina pakankamai, 44 proc. – vertina labai gerai. 92 proc. respondentų domisi, kaip audituojamas subjektas vertina atliktą auditą. Auditoriai iki 30 m. labiau atsižvelgia į rekomendacijas bei dažniau savo atliktą darbą įvertina kaip labai gerą. Respondentai, kurių amžius virš 50 metų, labiau pritaria teiginiui, kad auditorių darbe svarbiausia – asmeninis pasitikėjimas ir organizacinis pasitikėjimas.
13. Svarbiausi audito kokybę įtakojantys veiksniai yra auditoriaus kvalifikacija ir profesionalumas – taip nurodė 90 proc. respondentų.
14. Svarbiausios asmeninės savybės auditorių darbe yra išvalgumas ir pastabumas. Analizuojant auditorių savybes nustatyta, kad vyrai auditoriai aukščiausiai įvertino sąžiningumą, o taip pat mokėjimą bendrauti. Moterys auditoriai aukščiau įvertino atkaklumą. Auditoriai, dalyvavę apklausoje, kurių amžius iki 30 metų, labiau negu jų vyresni kolegos, įvertina pastabumą ir sąžiningumą. Tuo tarpu auditoriai, kurių amžius virš 50 metų, labiau pripažįsta platesnį požiūrį į nagrinėjamą objektą.
15. 56 proc. apklaustų auditorių pritaria arba visiškai pritaria teiginiui, kad auditoriams yra būtinas auditoriaus vardo suteikimo egzaminas. Lyginant vyrų ir moterų teiginių vertinimus nustatyta, kad vyrai labiau pritaria nuomonei, kad auditoriams būtinas vardo suteikimo egzaminas. Moterys auditorės labiau pritaria teiginiui, kad pagrindinė problema – praktikos ir teorijos santykio neatitikimas.
16. 90 proc. apklaustųjų auditorių sutinka arba visiškai sutinka, kad pagrindinė auditorių veiklos problema yra audito apimtis. 62 proc. problemą mato metodologijos stokoje.
17. Vyrai mažiau pritaria ekspertų pasitelkimui, nei moterys. Moterys labiau linkusios manyti, kad audituojamieji laikosi slaptumo principo. Vyrai auditoriai labiau atsižvelgia į rekomendacijas. Taip pat vyrai auditoriai labiau pritaria nuomonei, kad efektyviausi jų darbo vertintojai yra vadovai. Taip pat vyrams labiau pakanka auditui nustatyto laiko.

Darbo eigoje pasitvirtino tyrimo kelta hipotezė, kad auditorių nuomone veiklos audito procesą neigiamai įtakoja audito apimtis ir metodologijos trūkumai.

## REKOMENDACIJOS

1. Rekomenduojama, kad kvalifikacijos kėlimo kursuose dažniau turėtų būti naudojamos naujoviškos mokymosi technologijos, tokios, pavyzdžiui, kaip:
  - auditorių veiklos imitacija;
  - auditorių filmavimas jiems dirbant su vėlesniu rezultatu – ir teigiamų, ir neigiamų – aptarimu su įvairiais specialistais - auditoriais, psichologu, kalbininku ir kt.;
  - kompiuterinių technologijų specialistų seminarai, konferencijos, skirti būtent auditoriams;
  - psichologinis auditorių paruošimas, elgesio rekomendacijos kaip tipinėse, taip ir nestandartinėse situacijose.
2. Siūloma, valstybės kontrolės ir kvalifikacijos kėlimo centrų kompiuteriniuose puslapiuose turėtų būti pateikiama visa būtina informacija kaip atlikti veiklos auditą, veiklos audito naujoves bei kvalifikacijos kėlimo alternatyvinius variantus.
3. Kadangi buvo nustatyti statistiškai reikšmingi skirtumai priklausomai nuo auditorių lyties bei pagal darbo auditoriumi stažą, formuojant darbo grupes audito atlikimui būtina atsižvelgti į nuomonių skirtumus.
4. Rekomenduojama sudaryti mišrias darbo grupes – vyrai ir moterys, iki 30 ir virš 50 metų amžiaus darbuotojai, bei mažą ir didelį darbo stažą turintys auditoriai. Tai padidintų darbo atlikimo kokybę bei greitį (didesnį darbo stažą turintiems auditoriams auditui skirto laiko pakanka labiau negu jaunesniems jų kolegoms).
5. Veiklos audite- būtina užtikrinti aukštą darbo kokybę, todėl ypatingą dėmesį reikia kreipti į veiklos audito aplinkos sukūrimą, kurioje būtų skatinamas kokybiško darbo siekis.
6. Rekomenduojama stebėti audituojamų subjektų, žiniasklaidos reakciją į atliktą auditą, bei reaguoti į jas.
7. Norint užtikrinti audito efektyvumą reikia nuolatos intensyviai bendradarbiauti bei konsultuotis su Europos komisija, taip pat ir Europos auditorių rūmais bei sudaryti sąlygas auditoriams stažuotis ES valstybėse.
8. Rekomenduojama atlikus veiklos auditą stebėti audituojamų subjektų, vyriausybės, žiniasklaidos reakciją kaip auditas buvo priimtas.
9. Siekiant pagerinti veiklos audito rezultatyvumą, reikėtų atkreipti dėmesį į kokybės

užtikrinimo programas, tačiau jos turėtų būti aktualios ir lengvai valdomos, kad neapkrautume auditorių jas įsisavinant.

10. Atskirais atvejais tam, kad užtikrintume veiklos audito kokybę, rekomenduotina pasitelkti ekspertus, konsultantus.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Abramavičius Š. ISO 9000 serijos standartų ir visuotinės kokybės vadybos santykio problema organizacijos konkurencinio pranašumo išigijimo perspektyvos aspektu // Kokybės vadyba – konkurencingumo verslo pamatas. Respublikinės mokslinės konferencijos medžiaga (Kaunas, 2001 m. gruodis). – Kaunas, 2001, p. 5-37
2. Adomaitienė, R., Ruževičius, J. Visuotinės kokybės vadybos diegimo ypatumai Vakarų šalių universitetuose // Organizacijų vadyba: Sisteminiai tyrimai, 2002. Nr. 22, p. 7-21.
3. Arens A., Lobbek J. Auditing: an integrated approach. New Jersey, Pentice Hall International, 1997.
4. Arens A. Lobbek J. Audit M.: Finansi i statistika, 2001.
5. Atestuoto auditoriaus darbo vadovas 2003 metai. Vilnius, 2003.
6. Audit Ed. Podalski B. Moskva: Mastierstvo, 2002.
7. Audit. Ed. Robertson J. Perv. s ang. Moskva: KPMG, Auditoriskaja firma “Kontakt”, 1993.
8. Auditing and investigations. London: BPP Publishing Limited, 1992.
9. Barczyk Casimir C. Visuotinės kokybės vadyba. - Vilnius: Eugrimas, 1999.
10. Bernotaitė R. Kokybės vadybos sistemos įdiegimo pagal ISO 9001:2000 problemos // Kokybės vadyba Lietuvos integracijos į Europos sąjungą procese. Respublikinės konferencijos medžiaga (Kaunas, 2002 m.), - Kaunas, 2002, p. 144-146.
11. Bologna G.J., Lindquist R.J. Fraud auditing and forensic Accounting. 2-nd ed. New York: John Wiley & Sons, inc., 1995.
12. Cosserrat G. Modern Auditing. John Willey LTD., 2000.
11. International Standart for the Proffesional Practice of Internal Auditing.- [www.theiia.org/?doc\\_id=1499](http://www.theiia.org/?doc_id=1499); 2006-09-22
13. Dikavičius V., Stoškus S. Visuotinė kokybės vadyba. - Kaunas: Technologija, 2003. – 54-55 p.
14. Galinienė B., Meilūnienė R.I. Kokybės vadybos sistemos pagal ISO 9000 serijos standartus // Ekonomika ir vadyba 2001. tarptautinės mokslinės konferencijos medžiaga (Kaunas, 2001 m. lapkričio 12d.) – Kaunas, 2001, p. 31-36
15. Gummesson E. Qualitative methods in management research. - London: Sage, 1991. – 56-73, 253p.

16. Ewans, J. R., Dean, J. W. Total Quality: Management, Organization and Strategy. Mason: Thomphson, 2003. 375 p
17. Informacija apie atliktus auditorių ir audito įmonių veiklos kokybės patikrinimus.- [www.lar.lt/Docs/informacija% 20FM%20\(4\).doc](http://www.lar.lt/Docs/informacija%20FM%20(4).doc)
18. Finansų ministro įsakymas Nr. 1K-160, 2004-04-29 Dėl Lietuvos respublikos finansų ministro 2003 m. Gegužės 2 d. Įsakymo nr. 1k-117 „dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos, vidaus audito profesinės etikos taisyklių ir vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų patvirtinimo“ pakeitimo. Įsigaliojo nuo: 2004-05-06, Skelbta: Valstybės žinios 2004 Nr.75-2595.
19. Finansų ministro įsakymas Nr. 1K-312, 2003-12-31 Dėl Lietuvos respublikos finansų ministro 2003 m. Gegužės 2 d. Įsakymo nr. 1k-117 „Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo. Įsigaliojo nuo: 2004-01-10, Skelbta: Valstybės žinios 2004 Nr.5-101.
20. Finansų ministro įsakymas Nr. 1K-117, 2003-05-02 Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo Įsigaliojo nuo: 2003-05-08, Skelbta: Valstybės žinios 2003 Nr. 43-1982.
21. Handbook for Productivity Measurement and Improvement. Edited by William F. Christopher and Carl G. Thor. Productivity Press, Portland, Oregon. – 1993.
22. Kabašinskas J., Toliatienė I. Pažintis su auditu.V.: Perkūno leidykla, 1994.
23. Kabašinskas J., Toliatienė I. Auditas V.: UAB leidykla “Amžius”, 1997.
24. Kanji, G. K.; Asher, M. 100 methods for Total Quality Management. London: Sage Publications, 1996. 237 p.
25. Katkus A. Nacionaliniai audito standartai // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 1999. Nr. 2.
26. Kaziliūnas A., Nauji ISO 9000:2000 serijos standartai – kokybės vadybos teorijos ir praktikos pažangos atspindys. // Lietuvos ūkio konkurencingumas. Konferencijos pranešimų medžiaga. (Vilnius, 2001 m. lapkričio 23d.) Vilnius, 2001, p. 74-78
27. Kokybės ir (arba) aplinkos vadybos sistemų audito rekomendacijos (ISO 19011:2002). – Vilnius: Lietuvos standartizavimo departamentas, 2003. - 70p.
28. Kokybės vadyba ir kokybės užtikrinimas. Terminai ir apibrėžimai. Lietuvos standartas LST EN ISO8402. – 1995.
29. Kokybės vadybos principai. Rekomendacijos kaip šiuos principus taikyti ir jų taikymo pavyzdžiai. - Vilnius: LST Sert, 2000. – 162p.

30. Kokybės vadybos sistemos. Pagrindai, terminai ir apibrėžimai (ISO 9000:2000). – Vilnius: Lietuvos standartizavimo departamentas, 2001. – 8-81p.
31. Kokybės vadybos sistemos. Reikalavimai (ISO 9001:2000) – Vilnius: Lietuvos standartizavimo departamentas, 2001. – 7-61p.
32. Lietuvos Respublikos audito įstatymas // Valstybės žinios. – 1999 m. liepos 7 d. Nr. 59, P. 2-7.
33. Lietuvos Respublikos įstatymas Nr. Nr. 123-5574, 2003-12-30 Akcinių bendrovių įstatymas. Įsigaliojo nuo 2004-01-01, Skelbta Valstybės žinios. 2004, Nr. 33
34. Lietuvos Respublikos įstatymas Nr. IX-1969, 2004-01-22 Asociacijų įstatymas. Įsigaliojo nuo 2004-02-14, Skelbta Valstybės žinios 2004. Nr. 25-745
35. Lietuvos Respublikos įstatymas Nr. IX-2105, 2004-04-08 Audito įstatymo pakeitimo įstatymas. Įsigaliojo nuo 2004-05-01, Skelbta: Valstybės žinios 2003, Nr. 38-1723.
36. Lietuvos Respublikos įstatymas Nr. IX-650, 2002-03-01 Valstybės kontrolės įstatymas. Įsigaliojo nuo 2002-03-01, Skelbta: Valstybės žinios, 2001, Nr. 112-4070.
37. Lietuvos Respublikos įstatymas Nr. IX-1253, 2002-12-10 Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. Įsigaliojo nuo: 2003-01-01, Skelbta: Valstybės žinios 2002 Nr. 123-5540.
38. Lietuvos Respublikos Valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymų pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2003.
39. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 470, 2003-04-14 Dėl Lietuvos respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo. Įsigaliojo nuo: 2003-04-19, Skelbta: Valstybės žinios 2003 Nr.37-1612.
40. Mackevičius J. Audito pradmenys. Vilnius, Mintis, 1994.
41. Mackevičius J. Audito teorija ir praktika. – Vilnius, "Lietuvos mokslas", 1999.
42. Mackevičius J. Audito teorija, praktika, perspektyvos – V. "Lietuvos mokslas", 2001.
43. Medekšas H. Gaminių kokybė ir patikimumas. - Kaunas: Technologija, 2003. - 279 p.
44. 28. Nacionaliniai audito standartai. - www.lar.lt.
45. Oržekauskas P., Alkevičius A. Vizualinio audito taikymas verslo modelių ir jų sudėtinių dalių palyginime // Ekonomika ir vadyba 2001. tarptautinės mokslinės konferencijos medžiaga (Kaunas, 2001 m. lapkričio 12d.) – Kaunas, 2001, p. 134-135.
46. Pagalbinė medžiaga Visuotinės kokybės vadybai studijuoti. (parengė P. Vanagas), Kaunas. – 1997.



47. Patton M. Q. Qualitative evaluation and research methods. - Newbury Park: Sage publications, Inc., 1990. – 44-49p.
48. Pivoras V. KVS, parengtų pagal ISO 9001:2000 (LST EN ISO 9001:2001) standarto reikalavimus sertifikavimo ypatumai // Ekonomika ir vadyba 2001. tarptautinės mokslinės konferencijos medžiaga (Kaunas, 2001 m. lapkričio 12d.) – Kaunas, 2001, p. 132-137
49. Pranulis V., Marketingo tyrimai. - Vilnius: Kronta, 1997. - 35p.
50. Počiūtė D. Quality management. – Vilnius: “Technika” 2002. - 162p.
51. Rao A., Carr L. P. Total Quality Management: A Cross Functional prospective. Toronto. John Willey & Sons, Inc. – 1996.
52. Robinson S. Organizacinės elgsenos pagrindai. - Vilnius: Poligrafija ir Informatika, 2003.
53. Ruževičius, J. Kokybės vadybos ir žinių vadybos sąsajų tyrimas // Informacijos mokslai, 2005. Nr. 4, p. 5-34.
54. Ruževičius, J., Adomaitienė, R., Sirvydaitė, J. Motivation and efficiency of quality management systems implementation: a study of Lithuanian organizations. Total quality management & business excellence, London, 2004. Vol. 15 (2), p. 173-189.
55. Ruževičius, J., Makijovaitė, R. Total Quality Management: Philosophy, Methods, Models. Forum Ware, 1998. Nr. 1-4 p. 58-65.
56. Ruževičius J., Sirvidaitė J. Kokybės vadybos sistemų diegimo motyvacija ir naudingumas // Ekonomika, Mokslo darbai. 2002, Nr. 60, p., 105-118
57. Sashkin M., Kiser K. J. Putting Total Quality Management to Work. Berrett-Koehler Publishers. San Francisco. – 1993.
58. Slatkevičienė G. Visuotinės kokybės vadyba – organizacijų konkurencingumo veiksnys (tyrimai ir rezultatai) // Lietuvos ūkio konkurencingumas. Konferencijos pranešimų medžiaga. (Vilnius, 2001 m. lapkričio 23d.) Vilnius, 2001, p. 153-161
59. Šileika A. Standartizuotų vadybos sistemų sertifikavimo procesas ir jo kokybės įtaka organizacijų veiksmingumui // Kokybės vadyba. Tarptautinės mokslinės konferencijos medžiaga (Kaunas, 2001 m. lapkričio men.). - Kaunas, 2001, p. 169-174.
60. Total Quality Management at European Universities and Business Schools (1996). Rotterdam: EFQM, 132 p.
61. Urbanavičius D. Tarp ISO 9000:1994 ir ISO 9000:2006 // Ekonomika ir vadyba 2001. tarptautinės mokslinės konferencijos medžiaga (Kaunas, 2001 m. lapkričio 12d.) – Kaunas, 2001, p. 175-178

62. Valstybinio audito reikalavimai.- [www.vkontrole.lt/t\\_aktai\\_audito\\_reikalavimai.shtml](http://www.vkontrole.lt/t_aktai_audito_reikalavimai.shtml):  
2006-10-01
63. Vanagas. P. Visuotinės kokybės vadybos vaidmuo, Lietuvai integruojantis į Europos Sąjungą // Inžinerinė ekonomika. 2001, Nr. 3, p. 56-62
64. Vanagas P. Visuotinės kokybės vadybos įgyvendinimo Lietuvoje sąlygos // Ekonomika ir vadyba. Respublikinės mokslinės konferencijos medžiaga (Kaunas, 2000 m. lapkritis). Kaunas, 2000, p. 72-78.
65. Vidickienė D. Įmonės veiklos vertinimo sistema. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2004, - 130 p. 44-51 p.
66. Žemaitienė A. ISO 9000:2000 Standartų turinio ir įgyvendinimo ypatumai // Ekonomika ir vadyba 2001. tarptautinės mokslinės konferencijos medžiaga (Kaunas, 2001 m. lapkričio 12d.) – Kaunas, 2001, p. 234-237.
67. Адлер Ю. П. Восемь принципов, которые меняют мир // Стандарты и качество. 2001, № 5-6, p. 49-61
68. Адлер Ю. П. Чего нет в восьми принципах // Стандарты и качество. 2001, № 11, p. 86-87
69. Бычкова С.М. Аудит: ситуации, примеры, тесты. Москва, 2000.
70. 2000m. lapkričio 15d. Europos Komisijos rekomendacija 2001/256/EB dėl privalomojo audito kokybės užtikrinimo Europos Sąjungoje: minimalūs reikalavimai.
71. 2002m. gegužės 16d. Europos Komisijos rekomendacija 2002/590/EB dėl įstatymų nustatytų auditorių nepriklausomumo ES: pagrindinių principų rinkinys.

## SANTRAUKA

### VEIKLOS AUDITO KOKYBĖS PROBLEMŲ TYRIMAS VEIKLOS AUDITO PROCESĖ

Darbo tikslas – ištirti auditorių nuomonę apie veiklos audito kokybės problemas veiklos audito procese ir pateikti pasiūlymus dėl veiklos audito proceso tobulinimo.

Darbui buvo keliami šie uždaviniai: 1) Atlikti valdymo kokybės vertinimo teorinę analizę. 2) Išnagrinėti veiklos audito ypatumus. 3) Empirinio tyrimo pagalba identifikuoti Lietuvos veiklos audito specifiką. 4) Nustatyti audito metodologijos (vadovo) naudojimo efektyvumą. 5) Suformuluoti veiklos audito proceso tobulinimo pasiūlymus.

Darbo hipotezė - pagrindinė auditorių veiklos problema yra audito apimtis ir metodologijos stoka.

Magistro baigiamąjį darbą sudaro 3 dalys. Pirmojoje darbo dalyje analizuojamas valdymo kokybės vertinimas, aptariamos organizacijos veiklos valdymo kokybės aktualijos. Antroje darbo dalyje nagrinėjama veiklos audito specifiška. Trečioje dalyje pristatomi atlikto empirinio tyrimo rezultatai. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados ir rekomendacijos.

Darbe prieinama išvados, kad dauguma įstaigos veiklos vadybos tyrinėtojų įstaigos veiklos valdymą traktuoja kaip vidinės vadybinės elgsenos modelį, apibūdinantį tam tikrą įstaigos veiklos kokybę, normų, santykių, tradicijų, bendravimo manierų visumą. Veiklos auditas – tai galimybė audito išvadų pagrindu suderinti įmonės organizacinę struktūrą, konkretizuoti atsakomybės sričių pasidalinimą, įdiegti reikiamus valdymo procesus.

Atlikus empirinį tyrimą darytina išvada, kad visi apklausti auditoriai neabejoja veiklos audito svarba ir reikalingumu. Daugiau nei pusė apklaustųjų atliekant auditą viską daro pagal veiklos audito vadovo metodologiją. Svarbiausi audito kokybę įtakojantys veiksniai yra auditoriaus kvalifikacija ir profesionalumas, svarbiausios asmeninės savybės auditorių darbe yra išvalgumas ir pastabumas. Absoliuti dauguma apklaustųjų auditorių sutinka arba visiškai sutinka, kad pagrindinė auditorių veiklos problema yra audito apimtis ir metodologijos stoka. Tai patvirtina tyrimo keltą hipotezę.

Darbe teikiamas siūlymas, jog kvalifikacijos kėlimo kursuose dažniau turėtų būti naudojamos naujoviškos mokymosi technologijos. Valstybės kontrolės ir kvalifikacijos kėlimo centrų kompiuteriniuose puslapiuose turėtų būti pateikiama visa būtina informacija kaip atlikti veiklos auditą, veiklos audito naujovės bei kvalifikacijos kėlimo alternatyvinius variantus.

## SUMMARY

### INVESTIGATION OF PERFORMANCE AUDIT QUALITY PROBLEMS IN PERFORMANCE AUDIT PROCESS ACCORDING TO THE AUDITORS

The study has an objective to analyze the opinions of auditors about performance audit quality problems in performance audit process and to offer suggestions in improvement of performance audit process.

This study has few tasks: 1) to make a theoretical analysis of evaluation of possession quality; 2) to analyze the peculiarities of performance audit; 3) to identify empirically the specifics of Lithuanian performance audit; 4) to determine the effectiveness of audit methodology (guideline) usage; 5) to formulate suggestions in improvement of performance audit process.

The study has a hypothesis – according to the auditors, the extent of audit and imperfections of methodology negatively influence over the process of performance audit.

The master's degree study consists of three parts. The evaluation of the possession quality is analyzed, the problems of possession quality in organization's activity are discussed in the first part of the study. The specifics of performance audit are analyzed in the second part of this study. The results of this empirical study are presented in the third part. The results and recommendations are presented at the end of this study.

Concluding this study, the majority investigators institutions activity management interpret this as an internal managerial behavior model, describing some sort of institutional quality, normative, relation, tradition and contact manner totality. Performance audit – the opportunity to conform the organizational structure of the company by the basis of audit inference, to determine the responsibility field division, to install necessary governing processes.

After the empirical study, the conclusion has been made, that more than a half of respondents use performance audit guidelines by the time of audit. The major factors influencing the quality of audit are auditors qualification and professionalism, the most valuable personal characteristics at the work of auditors are foresight and observation. The majority of respondents fully or partially agree that the most important problem of performance auditors is the extent of audit and the lack of methodology. This confirms the hypothesis.

Because the statistically significant differences determined subject to auditors' sex, the study was proposed an offer when the age groups up to 30 years and over 50 years, and also according to

the work experience up to 5 years and over 10 years, that it is necessary to take into consideration the opinion differences in forming work groups for an audit. Mixed groups are very useful – men and women, up to 30 and over 50 years old staff, also less and more experienced auditors. This will increase the quality and the performance of the task (more experienced auditors take less time than their younger colleagues).

## ANKETA

Gerb. auditoriai,

Mykolo Romerio universiteto Viešojo administravimo programos Veiklos audito specializacijos magistratūros II kurso studentė- Rasa Burlėgaitė rašao magistro baigiamąjį darbą tema “Auditorių nuomonės apie veiklos audito kokybės problemas veiklos audito procese tyrimas”. Šiame darbe autorė analizuoja veiklos audito metodologijos naudojimą praktinėje veikloje.

Anketoje suformuluoti klausimai taip, kad būtų galima pasirinkti vieną atsakymo variantą, kai kuriuose klausimuose reikia parašyti savo argumentą. Anketos duomenimis norėčiau išsiaiškinti Jūsų nuomonę, kuri paremta praktinio darbo patirtimi. Iš anksto dėkoju už atsakymus.

Su pagarba,

Veiklos audito specializacijos magistratūros II kurso studentė

Rasa Burlėgaitė

**1. Jūsų amžius:**

- Iki 30 metų
- 30-40 metų
- 40-50 metų
- virš 50 metų

**2. Jūsų lytis:**

- Vyras
- Moteris

**3. Darbo stažas:**

- Iki 5 metų
- 5-10 metų
- Virš 10 metų

**4. Koks Jūsų darbo auditoriumi stažas:**

- Iki 5 metų
- 5-10 metų
- Virš 10 metų

**5. Kokį auditą atliekate?**

- Veiklos auditą
- Finansinį auditą

		Visiškai sutinku	Sutinku	Nei sutinku, nei nesutinku	Nesutinku	Visiškai nesutinku
1.	Veiklos auditas tikrai reikalinga audito rūšis	a	b	c	d	e
2.	Pakanka finansinio audito	a	b	c	d	e
3.	Audito baziniai dokumentai yra pagrindinis pagalbinkas atliekant auditą <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vidaus audito tarnybiniai nuostatai</li> <li>• Vidaus audito tarnybinė metodika</li> <li>• Vidaus audito pareigybių aprašymai</li> </ul>	a a a	b b b	c c c	d d d	e e e
4.	Atlikdamas auditą vadovaujamės: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Veiklos ir valdymo audito atlikimo principais</li> <li>• Biudžetinių įstaigų finansinio audito atlikimo metodika</li> <li>• Audito atrankos metodika</li> <li>• Vidaus audito profesinės praktikos standartais</li> </ul>	a a a a	b b b b	c c c c	d d d d	e e e e
5.	Atliekant auditą viską darome pagal veiklos audito vadovo metodologiją	a	b	c	d	e
6.	Dabartinio veiklos audito vadove išdėstytų reikalavimų teorija ženkliai skiriasi nuo praktikos	a	b	c	d	e
7.	Kad būtų užtikrinta audito kokybė audituojamam subjektui yra pasitelkiami ekspertai (konsultantai, kiti auditoriai)	a	b	c	d	e
8.	Atliekant auditą teko pasinaudoti klientų informacija įrodymams rinkti	a	b	c	d	e
9.	Audito proceso metu audituojami subjektai su auditoriais bendradarbiauja atvirai ir noriai	a	b	c	d	e
10.	Audito proceso metu audituojami subjektai vengia bendradarbiavimo	a	b	c	d	e
11.	Audito proceso metu audituojami subjektai laikosi slaptumo principo	a	b	c	d	e
12.	Veikloje pasitaiko nesutarimų, ginčų su audituojamais subjektais	a	b	c	d	e
13.	Audituojamų subjektų tenka prašyti ginčytinų įrodymų visada	a	b	c	d	e
14.	Atsižvelgiu į rekomendacijas gaunančias iš šalies	a	b	c	d	e
15.	Ką siūlote keisti vidaus audito vadove?					

		Visiškai sutinku		Sutinku		Nei sutinku, nei nesutinku		Nesutinku		Visiškai nesutinku	
16.	Veiklos auditui reikia duoti laiko tiek pat kaip ir finansiniam auditui atlikti	a		b		c		d		e	
17.	Nustatyto laiko veiklos auditui atlikti pilnai pakanka	a		b		c		d		e	
18.	Efektyviausiai auditorius tikrina ir vertina: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vadovai</li> <li>• Audituojamieji</li> <li>• Patys auditoriai</li> <li>• Valstybės kontrolė</li> <li>• Kiti</li> </ul>	a		b		c		d		e	
19.	Turėjau galimybę išvykti į ES valstybes atlikti veikos auditą	a		b		c		d		e	
20.	Išvykti į ES valstybes atlikti veikos auditą siuntė darbuotoją	a		b		c		d		e	
21.	Galiu vykti į ES valstybes atlikti veikos auditą tik savo lėšomis	a		b		c		d		e	
22.	Konsultuojamės su ES valstybių narėmis dėl audito metodikos klausimų	a		b		c		d		e	
23.	Atliktą savo darbą audituojamuose subjektuose vertinu pakankamai	a		b		c		d		e	
24.	Atliktą savo darbą audituojamuose subjektuose vertinu labai gerai	a		b		c		d		e	
25.	Domiuosi kaip audituojamas subjektas vertina atliktą auditą	a		b		c		d		e	
26.	Audito kokybė priklauso nuo auditoriaus kvalifikacijos	a		b		c		d		e	
27.	Norint tinkamai atlikti veiklos auditą svarbiausią reikšmę turi asmeninis pasitikėjimas	a		b		c		d		e	
28.	Atliekant veiklos auditą svarbiausia yra profesionalumas	a		b		c		d		e	
29.	Atliekant veiklos auditą lemiamą vaidmenį vaidina organizacinis pasitikėjimas	a		b		c		d		e	
<b>Įvertinkite šiuos teiginius dešimties balų sistemoje</b>											
		<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>
30.	Iš asmeninių savybių auditoriaus darbe yra svarbiausia (įvertinkite pagal svarbą nuo pirmos iki paskutinės): <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mokėjimas bendrauti</li> <li>• Sąžiningumas</li> </ul>	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10



	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Plačių pažiūrų turėjimas</li> <li>• Diplomatija</li> <li>• Pastabumas</li> <li>• Įžvalgumas</li> <li>• Lankstumas</li> <li>• Atkaklumas</li> <li>• Ryžtingumas</li> <li>• Pasitikėjimas savo jėgomis.</li> </ul>	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		Visiškai sutinku	Sutinku	Nei sutinku, nei nesutinku	Nesutinku	Visiškai nesutinku					
31.	Auditoriams yra būtinas auditoriaus vardo suteikimo egzaminas	a	b	c	d	e					
32.	Auditoriaus vardą galima prarasti lengvai	a	b	c	d	e					
33.	Auditoriaus vardas dažniausiai yra prarandamas <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dėl per mažos auditorių kompetencijos</li> <li>• Dėl asmeninių auditoriaus savybių</li> <li>• Kita (įrašykite)</li> </ul>	a	b	c	d	e					
34.	Pagrindinės problemos auditorių veikloje: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Audito apimtis</li> <li>• Praktikos ir teorijos santykis</li> <li>• Metodologijos stoka</li> <li>• Problema nepritaikyta aplinkai</li> <li>• Skirtingas sąvokų traktavimas</li> <li>• Kita</li> </ul>	a	b	c	d	e					
		a	b	c	d	e					
		a	b	c	d	e					
		a	b	c	d	e					
		a	b	c	d	e					
		a	b	c	d	e					
		a	b	c	d	e					

**NUOŠIRDŽIAI DĖKOJU UŽ ATSAKYMUS!**