

Kariuomenės veiklos audito specifika

Birutė Pitrenaitė

Lietuvos kariuomenės Vidaus audito departamentas
Pamėnkalnio g. 13, LT-2000 Vilnius

Veiklos auditas – nauja viešojo sektoriaus organizacijų veiklos kontrolės forma. Todėl Lietuva dar neturi reikiamos patirties nei jam organizuoti, nei jam atlikti. Kariuomenės veiklos auditas – ne tik nauja, bet ir specifinė kontrolės forma. Jos specifika lemia ypatingas veiklos „produktas“ – bendro naudojimo paslauga, kuri visuomenei gali būti pateikta tik išimtiniais atvejais – nepaprastosios ar karo padėties atveju, kai reikia ginklu ginti valstybę. Šios paslaugos kokybės taikos metu realiai įvertinti neįmanoma.

Kariuomenės struktūrų auditas yra sudėtingas procesas, nes egzistuoja vertinimo kriterijų nustatymo, auditorių kompetencijos problemos ir su jomis susiję audito planavimo, organizavimo ir vykdymo sunkumai. Straipsnyje nagrinėjama kariuomenės veiklos audito aplinka, nagrinėjami karinių vienetų veiklos audito ypatumai ir nagrinėjamos karinių vienetų veiklos audito problemos.

Pagrindinės sąvokos: veiklos audito aplinka, veiklos audito aplinkos elementai, apibendrintas veiklos audito modelis.

Keywords: performance audit environment, elements of performance audit environment, general model of performance audit.

Įvadas

Veiklos audito esmė yra audituojamų institucijų (organizacijų) valdymo ekonomiškumo, efektyvumo, veiksmingumo sisteminė analizė bei pasiūlymų šiems kriterijams gerinti formulavimas. Siekiant įgyvendinti veiklos audito tikslus, įkurtos įvairių institucinio valdymo lygmenų audito struktūros, kurių pavaldumas priklauso nuo jų institucinio lygmens [10].

Poreikį atlikti organizacijų veiklos auditą lemia daugybė priežasčių: įvairių sąstingio procesų atsiradimas viešojo sektoriaus organizacijų veikloje, organizacijų veiklos ekonomiškumo, efektyvumo bei veiksmingumo stoka, valdymo struktūrų gremėzdiškumas, funkcijų dubliavimas, atsilikimas nuo pasaulinių standartų ir kitos priežastys. Šias priežastis nustatyti, padėti likviduoti ar bent minimizuoti ir turėtų veiklos auditas [8].

Labai dažnai ne tik praktikoje, bet ir mokslinėje literatūroje veiklos auditas nepagrįstai sutapatinamas su finansiniu auditu. Tai daryti klaidinga, nes veiklos audito uždaviniai kur kas įvairresni negu finansinio audito. Be to, finansinio audito procedūros yra gerai standartizuotos, tuo tarpu sukurti panašias veiklos audito procedū-

ras praktiškai kol kas neįmanoma, nes veikla apėmia daugybę funkcijų, kurios skiriasi tarpusavyje ne tik turiniu, bet ir kompleksiskumu, sudėtingumu ir kitomis ypatybėmis.

Dar viena svarbi veiklos audito problema – nedidelė veiklos auditorių patirtis, nes tokios audito rūšies praeityje nebuvo. Praeityje ir viešųjų, ir privačių organizacijų veiklai vertinti dažniausiai buvo taikomas finansinis auditas. Straipsnyje daug dėmesio skirta audito grupių sudarymui ir auditorių kompetencijai bei kvalifikacijai, ypač audituojant kovinį rengimą. Aptarta ir pateikta rekomendacijų, kaip racionaliau bei greičiau paruošti auditorius vertinti karinių vienetų veiklą.

Straipsnyje nagrinėjamos problemos aktualumą pagrindžia pati veiklos audito naujovė. Be to, kariuomenės veiklos audito problemos nenagrinėtos nei instituciniu, nei akademinio lygmenimis. Straipsnyje pateiktos problemos, jų sprendimo būdai gali būti panaudoti tobulinant kariuomenės struktūrų veiklos auditą.

1. Kariuomenės veiklos audito aplinka

Veiklos audito parengimo bei vykdymo kokybę vienaip ar kitaip veikia veiklos audito ap-

linka. Kariuomenės veiklos audito aplinką formuoja grupė veiksmų. Prie didžiausių įtaką turinčių veiksmų (aplinkos elementų) gali būti priskirti:

– *bendrieji norminiai veiklos audito aktai bei jų reikalavimai.*

Auditoriai savo veikloje turi vadovautis Tarpautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) rekomendacijomis. 1984 m. INTOSAI įsteigtas Audito standartų komitetas (ASC) sukūrė, o INTOSAI patvirtino audito standartus ir rekomendavo juos taikyti praktinėje auditorių veikloje. Šie standartai sudaryti iš keturių dalių: pagrindiniai postulatai, bendrieji standartai, darbo standartai ir ataskaitų standartai. Šių standartų yra labai daug, tačiau jie neapima išsamios atskirų auditorių darbo eigos. Kiekviena audito institucija turi nuspręsti, kokios turi būti jos pačios procedūros atsižvelgiant į nacionalines aplinkybes, tradicijas ir įstatymus [1].

– *nacionaliniai norminiai veiklos audito aktai bei jų reikalavimai.*

Lietuvos įstatymai (Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas, Vidaus kontrolės ir audito įstatymas) reikalauja viešojo sektoriaus institucijose atlikti veiklos auditą [4, p. 10]. Pagrindines audito nuostatas (kaip atlikti veiklos auditą) reglamentuoja Valstybinio audito reikalavimai ir vidaus audito rekomendacijos [9, p. 6]. Šios nuostatos suformuluotos vadovaujantis INTOSAI standartais ir kitų Europos Sąjungos šalių gera veiklos audito praktika.

– *Krašto apsaugos sistemos (toliau – KAS) ir kariuomenės teisės aktai bei jų reikalavimai.*

KAS ir kariuomenės uždaviniai bei funkcijos (ką organizacija turi daryti) nustatytos ir procedūros (kaip turi daryti) aprašytos įvairaus lygio teisės aktuose: įstatymuose, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimuose, ministro ir kariuomenės vado, pajėgų ir karinių vienetų vadų įsakymuose ir jais patvirtintuose organizaciniuose dokumentuose (tvarkose, taisyklėse, instrukcijose ir pan.). Auditoriai turi vertinti teisės aktų turinį, ar jie atitinka aukštesnio lygio teisės aktų reikalavimus, ar audituojamo subjekto veikla pakankamai ir tinkamai reglamentuota, ar audituojamieji vykdo jiems nustatytas užduotis ir ar tai atlieka kokybiškai. KAS ir kariuomenės teisės aktai yra vienas iš svarbiausių audito aplinkos elementų, nes su juo tiesiogiai susijusios auditorių vykdomos funkcijos.

– *kariuomenę audituojančios (ir tikrinančios, inspektuojančios) institucijos (organizacijos, tarnybos), jų tarpusavio santykiai (pavaldumas, atsakomybės bei atskaitomybės laipsnis viena kitai).*

KAS ir jos struktūrinių padalinių veikla gali būti vertinama kelių įvairaus institucinio lygio pavaldumo organizacijų. Jas galima sugrupuoti į išorės ir vidaus vertintojus. Išorės vertintojai tai: Valstybės kontrolė; įvairios Vyriausybės institucijos, kurios kontroliuoja tam tikrą veiklos sritį pagal savo kompetenciją, planus bei nuožiūrą. Vidaus vertintojai tai: Generalinė inspekcija (Krašto apsaugos ministerijos padalinys); Krašto apsaugos ministerijos Vidaus audito skyrius (ministerijos padalinys); kariuomenės vidaus audito departamentas (kariuomenės padalinys) ir kitos ministerijos bei kariuomenės komisijos, inspektoriai (ministerijos ir kariuomenės vienetai) savo kompetencijos srityje.

– *audituojamų kariuomenės objektų (vienetų) skaičius, veiklos bei organizacinės struktūros ypatumai, dislokacijos ypatumai bei savarankiškumo laipsnis.*

Kariuomenėje yra daugiau nei šešiasdešimt audituotinių vienetų (karinių vienetų). Skiriasi jų pavaldumo lygiai, uždaviniai, funkcijos, organizacinė struktūra. Kai kurie kariniai vienetai vykdo iš esmės vienodas užduotis ir jų vykdomą veiklą galima lyginti tarpusavyje (pvz., Krašto apsaugos savanorių pajėgų rinktinės), o kai kurių veikla ypač specifinė (pvz., Karo medicinos tarnyba, Specialiųjų operacijų junginys, Finansų ir turto tarnyba ir kt.) [3]. Be to, skiriasi vykdomų užduočių mastai. Pavyzdžiui, divizijos generolo St. Raštikio puskarininkių mokykla vykdo konkrečias kariuomenės personalo mokymo užduotis konkrečioje dislokacijos vietoje, o Karo medicinos tarnyba teikia medicinos paslaugas visai kariuomenei. Jos padaliniai įsteigti beveik kiekviename kariniame vienete.

– *audituojamų objektų (vienetų) vadovybės atsakomybės lygis.*

Kariuomenės struktūra pagrįsta griežta hierarchija. Todėl suprantama, kad nuo to, kurio šios hierarchijos lygio yra karinis vienetas, priklauso ir jo vadovybės atsakomybės lygis. Pavyzdžiui, Karinių oro pajėgų (KOP) vadas taip pat yra ir KOP programos koordinatorius. Jis atsakingas už visų pavaldžių karinių vienetų uždavinių įvykdymą bei už KOP programos įgyvendinimui skirtų lėšų ekonomišką ir veiksmingą panaudojimą [5]. Tuo tarpu Aviacijos bazės vadovybės atsakomybė apibrėžta tik jai nustatytų uždavinių ir kai kurių KOP programos priemonių įvykdymu.

– *audituojančių institucijų (organizacijų, tarnybų) personalo skaičius, jų specializacija bei kvalifikacijos lygis.*

Vienas iš pagrindinių audito efektyvumo veiksnių – audito institucijos struktūra, darbo or-

ganizavimas bei personalo (auditorių) atranka, įgūdžių formavimas bei tobulinimas. Kadangi auditoriai turi ne tik įvertinti audituojamų subjektų veiklą, bet ir pateikti siūlymus, ką ir kokiomis priemonėmis reikia taisyti ir tobulinti, auditoriams keliami ne tik profesinės kompetencijos, bet ir asmeninių savybių (pvz., komunikabilumo, geros intuicijos, analitinio mąstymo ir kt.) ypatingi reikalavimai.

Čia pateikti tik bendrieji veiksniai, turintys didžiausią įtaką kariuomenės veiklos audito ap linkai, todėl tik jų apibūdinimu ir apsiribota.

Veiklos auditas, kaip ir kiti auditai, pagrįsti tam tikrais kriterijais, kurių teisingas pasirinkimas bei apskaičiavimas lemia veiklos įvertinimo objektyvumą bei kokybę.

2. Kariuomenės struktūrų veiklos audito ypatumai

Kariuomenės veiklos ypatumai apriboja įprastinės veiklos organizacijoms taikomų vertinimo metodų galimybes vertinant jos veiklą, ypač kriterijų pasirinkimo požiūriu.

Veiklos audito praktikoje dažniausiai naudojami 3E koncepcijos kriterijai: ekonomiškumas, efektyvumas ir veiksmingumas. Šie kriterijai sudaro savotišką hierarchinę piramidę [8].

Paprasčiausias iš šių kriterijų yra *ekonomiškumas*, nes jis: priklauso nuo santykinai mažesnio veiksmų skaičiaus nei du kiti; visi veiksniai tiesiogiai susieti ištekliais; gali būti gana lengvai įvertintas kiekybiškai.

Vertinant efektyvumą ir veiksmingumą nagrinėjama daugybė veiksmų, kurie apskaičiuojami pagal tam tikrus kriterijus [8]. Pasirenkant šiuos kriterijus būtina nustatyti, kuris veiksnys bus vertinamas. Tam, kad būtų galima tai atlikti, ieškoma šių veiksmų apibūdinančių duomenų, sukuriamas nagrinėjamo proceso modelis, formulėmis išreiškiamas kriterijaus priklausomybė nuo įvairių parametrų, nustatomos kriterijaus reikšmės, pagal kurias bus pasirinktas sprendimo variantas. Tačiau dažnai tikslą tenka apibrėžti remiantis keliais kriterijais ir tada atsiranda problema, kaip suderinti tų visų kriterijų reikšmes, kurios gali būti prieštaringos.

Norint įvertinti bendrą kariuomenės veiklos rezultatą pirmiausia būtina išnagrinėti jos veiklos „produktą“. Kariuomenės veiklos „produktas“ iš esmės yra bendro naudojimo paslauga, kuri visuomenei gali būti pateikta tik išimtiniais atvejais – nepaprastosios ar karo padėties atveju, taikos metu ji konkrečiai realios išraiškos neturi, todėl tam tikra prasme yra virtuali. Tam, kad bū-

tų galima įvertinti jos realumą bei kokybę, būtina sukurti karo veiksmų sąlygas, kurios, be abejonės, niekada neatitiks realių mūšio ar operacijos sąlygų [7]. Be to, pačias sąlygas apibūdina jų neapibrėžtumo laipsnis, o jį formuoja daugybė veiksmų (laiko atsargos pasiruošti kovos veiksmams, įvairūs logistinio aprūpinimo aspektai, informacijos apie priešą pajėgas adekvatumas bei patikimumas ir kt.), kurių įtaką veiksmų rezultatui įvertinti labai sunku, nes kiekvieno jų įtaką teks vertinti skirtingais kriterijais. Šiems kriterijams, kaip ir visiems kitiems, būdinga tam tikra paklaida, kurių visuma gali turėti nuspėjamų padarinių ir įvairiai iškreipti galutinį rezultatą. Sukurti apibendrintą universalų kovos veiksmų vertinimo kriterijų, ypač taikos meto sąlygomis, kol kas dar nepavyko.

Problema supaprastėtų arba jos visai neliktų, jei kariuomenės veiklą galima būtų vertinti tik lėšų naudojimo aspektu, t. y. ar kariuomenės parengimo uždaviniams įgyvendinti skirtos lėšos naudojamos ekonomiškai ir efektyviai, ar didelis tikslų pasiekimo veiksmingumas. Pavyzdžiui, diegiant naują priešlėktuvinės gynybos sistemą, nesunku nustatyti: ar įsigijome reikiamos kokybės, tinkamų techninių taktinių parametrų sistemą ir už tinkamą kainą (ekonomiškumas); kiek procentų valstybės teritorijos ir nuo kokio aukščio dengs įsigyta sistema ar nereikės dar įsigyti papildomų priemonių (efektyvumas); ar įsigyta sistema suderinta su NATO ginkluote ir ar gali būti integruota į kolektyvinės gynybos sistemos atitinkamą posistemę (veiksmingumas).

Kariuomenės veikloje nustatoma viena ypatinga veiklos sritis – kovinis rengimas. Įvertinus jo rezultatus galima teigti, kad gautas įvertinimas, labai tikėtina, apibūdina visos kariuomenės veiklos kokybę. Tačiau kovinio rengimo auditas yra sudėtingas procesas, nes egzistuoja vertinimo kriterijų nustatymo, auditorių kompetencijos problemos ir su jomis susiję audito planavimo, organizavimo ir vykdymo sunkumai.

Be to, kriterijų problemos sprendimui įtakos turi auditorių kompetencijos lygis, nes (net esant apskaičiavimo metodikoms) juos turėtų mokėti apskaičiuoti patys auditoriai. Norint rasti būdus, kaip šią problemą spręsti, pirmiausia reikia išsiaiškinti, ką auditorius turi žinoti (suvokti, mokėti, turėti patirties), kad galėtų įvertinti kovinio rengimo ekonomiškumą, efektyvumą, veiksmingumą. Pirmiausia jie turėtų gerai žinoti:

- kariuomenės veiklos specifiką;
- kovinio rengimo įtaką įgyvendinant KAS strateginius tikslus;
- kovinio rengimo aspektus;

- kovinio rengimo aprūpinimo ypatumus;
- jei yra suformuluoti kovinio rengimo vertinimo kriterijai – jų apskaičiavimo tvarką;
- kariuomenės „paprotinę“ teisę (ne tik oficialųjį kariuomenės veiklos reglamentavimą).

Kad auditorius suvoktų šiuos kovinio rengimo aspektus, neužtenka vien išstudijuoti kariuomenės veiklą reglamentuojančius teisės aktus bei kitą medžiagą – be visų kitų auditoriui būtinų žinių, reikėtų arba turėti patirties karinėje tarnyboje, arba būti nors baigus atitinkamus kursus, mokymus (pvz., atsargos karininkų kursus).

Kariuomenės veiklos ir jos problemų sudėtingumas bei specifika, veiklos vertinimo kriterijų pasirinkimo problema lemia ir šios veiklos audito specifiką. Kariuomenės, kaip ir kiekvienos organizacijos, veiklos auditas numato jo planavimą, organizavimą, vykdymą ir pažangos stebėjimą. Apibendrintas kariuomenės veiklos audito modelis pateiktas 1 pav.

2.1. Kariuomenės veiklos audito planavimas, organizavimas

Straipsnyje nagrinėjama tik Lietuvos kariuomenės vidaus audito departamento (toliau – LK VAD) veikla atliekant kariuomenės struktūrų veiklos auditą [2]. LK VAD savo veiklos srities požiūriu užima dvejopą padėtį – Krašto apsaugos sistemos mastu jis yra vidaus audito padalinys, kariuomenės vienetų požiūriu – išorės.

LK VAD veikla organizuojama sudarant veiklos planus. Juose numatomi kariniai vienetai, kuriuose bus atliekami auditai, auditų atlikimo laikas (terminai), auditus atliksiantys LK VAD specialistai (audito grupė). Kariuomenės vado patvirtinti planai yra pagrindas pradėti karinių vienetų auditus.

Šiuo metu LK VAD auditai planuojami kiekvienam kariniam vienetui skiriant du tris mėnesius, tačiau nepakankamai atsižvelgiama į audituojamo subjekto veiklos specifiką bei apimtį, sudėtingumą, karinio vieneto dydį (pvz., ir savanorių rinktinės ir visai kariuomenei paslaugas teikiančiai karo medicinos tarnybos auditui planuojama lygiai tiek pat laiko – du trys mėnesiai), operuojama audito grupės narių skaičiumi, bet departamento galimybės personalo požiūriu yra labai ribotos (departamente dirba tik 13 darbuotojų, iš jų tik 9 tiesiogiai vykdo audito procedūras, o audituotinių padalinių – daugiau kaip šešios dešimtys). Todėl LK VAD veikloje organizuojant ir vykdant auditą susidaro situacijos, kurios ne tik pasunkina auditorių darbą, bet ir mažina de-

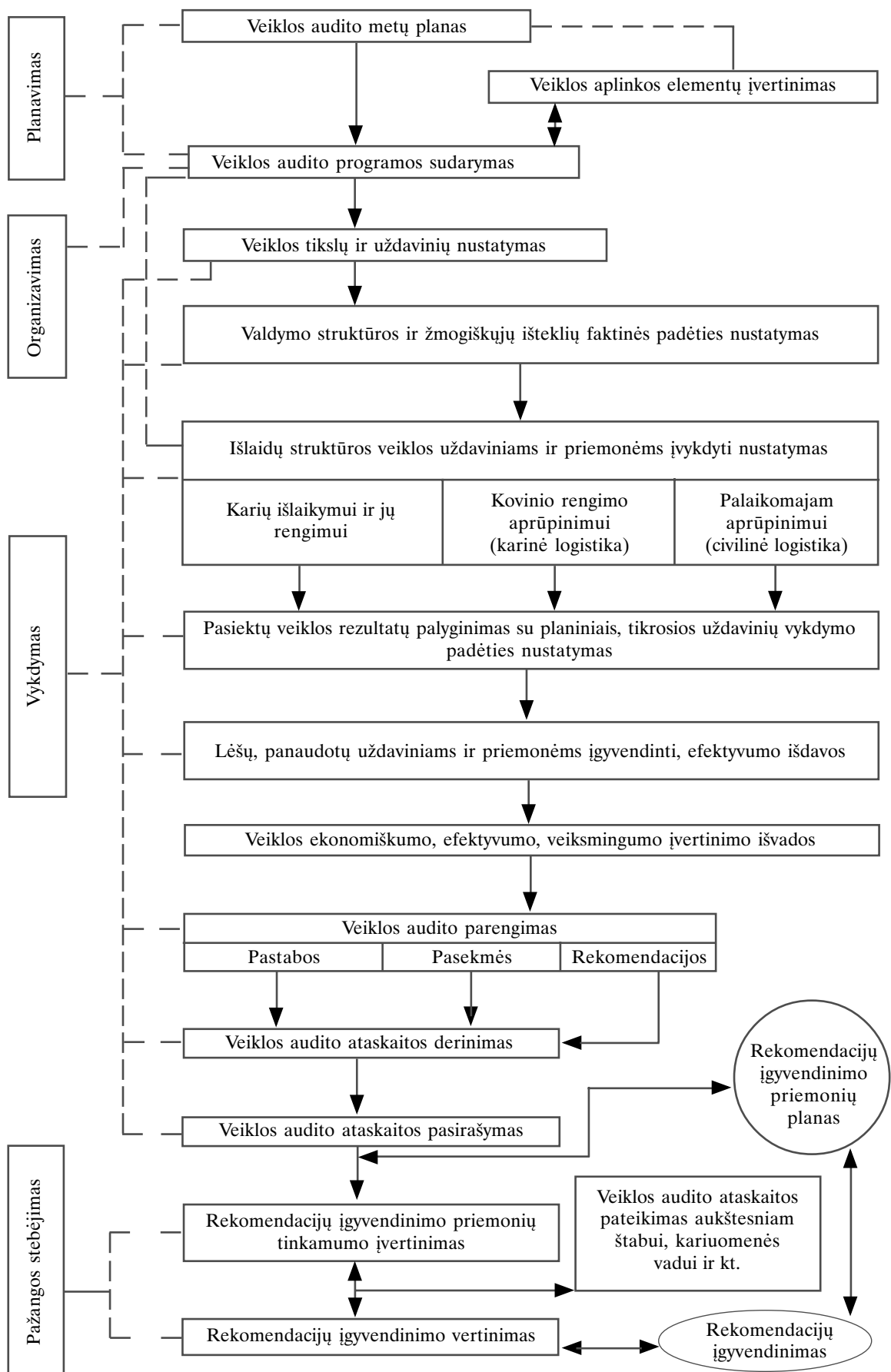
partamento veiklos efektyvumą, nes:

- auditoriai, nebaigę vieno audito, turi pradėti kito (plane nustatyto) audito procedūras arba pratęsti pradėto audito atlikimo terminus atidėdami kitą auditą;
- užtrukus auditui trikdomas audituojamųjų subjektų darbas;
- plane nustatytos sudėties audito grupei nespėjant laiku baigti audito, į pagalbą reikia pasitelkti kitų grupių narius, o tai sutrikdo audito grupės, kurios nariui (nariams) skiriamos papildomos užduotys, darbą;
- auditoriai iš kitų grupių, kuriems skiriama atlikti operatyvines užduotis, paprastai neturi galimybių išsigilinti į audituojamo subjekto veiklą ir nuodugniai išnagrinėti informacijos, todėl jų išvados gali būti ne labai pagrįstos.

Be to, sudarant LK VAD veiklos planus atsiranda dar viena problema dėl to, kad karinių vienetų veiklą vertina (kontroliuoja, tikrina) ir kitos institucijos (bei pareigūnai). Kai kurie kariuomenės padaliniai per vienerius metus buvo kontroliuojami įvairių lygmenų institucijų kontrolierių du tris ir daugiau kartų, o LK VAD apie šių institucijų vykdomą veiklą (veiklos planus) jokios informacijos ir neturėjo, ir negavo.

LK VAD naujas suformuotas padalinys ir funkcionuoja tik kelis metus, o kariuomenėje yra daugiau nei šešiasdešimt audituotinių karinių vienetų, todėl sudarant departamento veiklos planus praktiškai visi auditai buvo planuojami visos apimties – t. y. numatyta vertinti visas audituojamųjų veiklos sritis (ir kovinis rengimas, ir ūkinė finansinė veikla, ir valdymas, ir turto naudojimas, apsauga, apskaita ir kt.), nes visi kariniai vienetai buvo audituojami pirmą kartą. Tačiau nuo šiol, kai jau visuose kariniuose vienetuose bent vieną kartą yra atliktas visos apimties auditas, būtų tikslinga išnagrinėti atliktų auditų duomenis ir ateityje, sudarant LK VAD veiklos planus, atsižvelgti į atliktų auditų analizės rezultatus, auditų metu nustatytas problemas ir sumažinti auditų mastą. Analizė ir planų sudarymas, įvertinant analizės duomenis, suteiktų LK VAD galimybių tobulinti darbą ir veiksmingiau naudoti audito išteklius (ypač laiką ir auditorių darbą) bei darbuotojų galimybes.

Kiekvieno audito pirmas ir labai svarbus etapas – audito programos sudarymas. Nuo programos kokybės priklauso ne tik audito grupės darbo efektyvumas, bet ir paties audito kokybė. Sudarant programą nustatomi audito tikslai ir uždaviniai, audito uždavinių įvykdymo terminai,



1 pav. Apibendrintas kariuomenės veiklos audito modelis

numatomos audituotinos veiklos sritys, nustatomos audito grupės narių užduotys. Tam, kad būtų sudaryta ne formali, o realiai įgyvendinama ir padėsianti atlikti auditą programa, audito grupės vadovas (atsakingas už visus audito etapus, taip pat ir už audito programą) turi išnagrinėti ir įvertinti (priimti atitinkamus sprendimus) šiuos audituojamo vieneto ir audito grupės veiklos aspektus:

- karinio vieneto dydį, struktūrą, veiklos apimtį, sudėtingumą ir specifiką;
- rizikingiausias ir svarbiausias audituojamo vieneto veiklos sritys (remiantis savo ir kolegų patirtimi bei ankstesnių auditų išvadomis). Susipažinti, jei yra galimybė, su kitų institucijų patikrinimų išvadomis, nes jos padėtų auditoriams nustatyti tos srities vertinimo apimtį, t. y. įvertinti tik tai, ar karinis vienetas įgyvendino ankstesnio audito (vertinimo) reikalavimus (rekomendacijas). Taip būtų taupomas auditorių darbo laikas ir daugiau dėmesio skiriama kitoms – dar nevertintoms – sritims;
- ar karinis vienetas dirba stabiliai, ar pasikeitė sąlygos, kurios trikdo stabilią veiklą (pvz., neseniai įsteigtas, reorganizuojamas, perdислоkuotas, pakeisti uždaviniai ir pan.);
- audito grupės narių patirtį, kompetenciją, asmenines savybes ir kt.

Neteisingai įvertinus ir priėmus netinkamus sprendimus atsiranda tikimybė, kad bus neveiksmingai naudojamas auditui skirtas laikas, bus vertinamos ne svarbiausios audituojamo padalinio veiklos sritys, o pačios aktualiausios problemos liks nenagrinėtos, auditoriams stigs kompetencijos laiku atlikti užduotis, auditas užtruks ir kt.

Labai sunku parengti tokią audito programą, kad jos audito metu nereikėtų tikslinti, nes sudarydami programą auditoriai tik pačiais bendriausiais bruožais būna susipažinę su karinio vieneto veikla, o pagrindinės problemos, reikšmingiausi faktai išryškėja audito metu. Be to, į audito programą gali būti įtraukiami tokie uždaviniai, kurie kariniam vienetai jau nebeaktualūs (pvz., audito programoje numatyta įvertinti radijo stočių naudojimą, remontą, apskaitą, tačiau faktiškai šios stotys saugomos ne karinio vieneto sandėlyje ir jas numatyta perduoti kitiems naudotojams).

Tam, kad būtų visapusiškai įvertintas audituojamo vieneto veiklos ekonomiškumas, efektyvumas bei veiksmingumas, jau audito planavimo etape būtina nuspręsti, kokios pagrindinės veiklos sritys įtraukiamos į audituojamų skaičių:

- kovinio rengimo;

- valdymo;
- turto naudojimo, priežiūros, apsaugos ir apskaitos (finansinė ūkinė veikla);
- dvi ar visos, anksčiau įvardytos sritys.

Pasirenkant audituotinas sritys būtina atsaityti į klausimą, nuo ko priklauso karinio vieneto lėšų naudojimo ekonomiškumas, efektyvumas, veiksmingumas, t. y. kokias veiklos sritys įvertinę galėsime pateikti kompetentingas išvadas dėl karinio vieneto lėšų naudojimo ekonomiškumo, efektyvumo, veiksmingumo. Norint tai suvokti ir priimti atitinkamus sprendimus, reikia:

- įvertinti valdymą, nes nuo valdymo kokybės priklauso visos karinio vieneto veiklos ekonomiškumas, efektyvumas bei veiksmingumas;
- suvokti, kad vertinant tik finansinę ūkinę karinio vieneto veiklą, galima nustatyti tik lėšų savo autonomiškam išlaikymui naudojimui ekonomiškumą;
- įvertinti, ar karinis vienetas vykdo savo misiją. Vadinasi, būtina vertinti ir kovinį rengimą, kaip vieną pagrindinių kovinio vieneto veiklos sričių.

Nors akivaizdu, kad apseiti be kovinio rengimo vertinimo negalima, tačiau būtina išsiaiškinti kai kurias kovinio rengimo audito problemas:

1. LK VAD tik iš dalies vertina kovinį rengimą, t. y. kovinio rengimo planų sudarymą, planų įvykdymą, kovinio rengimo ataskaitų rengimą, bet tai gana formalus vertinimas, kurio rezultatas – išvados, ar kovinio rengimo planavimas, vykdymas ir atskaitomybė vykdomi laikantis jų reglamentuojančių teisės aktų, bet neatsakoma į klausimą, ar karinis vienetas, naudodamas jam skirtus išteklius, daro pažangą savo prioritetinėje – kovinio rengimo – veikloje.

2. Norint visapusiškai įvertinti kovinį rengimą, būtina atlikti ne tik kiekybinį (pvz., ar visos suplanuotos kovinio rengimo priemonės buvo įvykdytos), bet ir kokybinį (pvz., ar įvykdžius tą ar kitą kovinio rengimo priemonę, karinis vienetas galės efektyviai vykdyti tą ar kitą užduotį) vertinimą.

Visapusiškai vertinant kovinį rengimą, labai svarbiu veiksnium tampa auditorių ir audituojamo vieneto personalo bendradarbiavimas, t. y. konstruktyviam bendravimui būtinas audituojamųjų pasitikėjimas auditorių kompetencija šioje veiklos srityje.

Auditorių kompetencijos problemą, vertinant kovinį rengimą, galima būtų spręsti atitinkamai parenkant auditorių grupę. Galimi keli variantai:

- visi audito grupės nariai turėtų turėti karinį išsilavinimą ir dar kokios nors kitos srities kvalifikaciją (pvz., finansininko);
- audito grupę sudaryti iš įvairių sričių (kurios bus audituojamos) specialistų ir bent vieno karininko (ar baigusio atitinkamus karinius mokslus civilio), kuris vertintų kovinį rengimą;
- audito grupę sudaryti tik iš įvairių sričių specialistų (civilijų tarnautojų), o kovinio rengimo specifiniams (kariniams) aspektams įvertinti kviesti ekspertą (karininką).

Faktiškai racionaliausias ir realiai įgyvendinamas būtų tik antrasis variantas, o audito grupė, į kurią bus įtrauktas bent vienas specialistas, turintis karinį išsilavinimą, turės šiuos pranašumus:

- sugebės visapusiškai įvertinti labai svarbią karinių vienetų veiklos sritį – kovinį rengimą;
- kompetentingi auditoriai veiksmingiau atliks auditą;
- audituojamieji labiau pasitikės auditorių kompetencija ir išvadų pagrįstumu.

Išnagrinėjus veiklos audito planavimo bei programos sudarymo ypatumus telieka pridurti, kad audito programa yra svarbus dokumentas, kurį tvirtina LK VAD direktorius, o audito grupės nariai įsipareigoja tiksliai vykdyti joje nurodytas užduotis nustatytais terminais. Be to, su patvirtinta audito programa supažindinamas audituojamas karinis vienetas, ją galima tikslinti tik esant svarbioms priežastims.

2.2. Kariuomenės veiklos audito vykdymas

Patvirtinta audito programa yra pagrindas pradėti audito procedūras, kitaip tariant – tiesiogiai bendrauti su audituojamaisiais. Per pirmąjį audito grupės ir karinio vieneto darbuotojų susitikimą (įžanginę konferenciją) auditoriai bendrais bruožais supažindina personalą su audito esme, tikslais, terminais, eiga, auditorių darbo metodais ir pan. Įžanginių konferencijų praktika svarbi tuo, kad audituojamieji turi suvokti, kad audito prasmė yra nustatyti ne trūkumus ir pažeidėjus, o problemas, bei padėti rasti būdų, kaip jas spręsti. Be to, kai svarbiausią informaciją apie auditą suteikia patys auditoriai, audituojamiesiems nebereikia jos ieškoti iš kitų šaltinių, kurie gali juos ir suklaidinti.

Kiekvieno karinio vieneto veikla yra labai kompleksiška, be to, gali būti ir specifinė. Tam, kad būtų visapusiškai įvertinta finansinė ūkinė veikla, turi būti audituojamos šios sritys: biudžeto planavimas; statinių priežiūra, remontas ir ap-

skaita; transporto priemonių naudojimas, priežiūra, remontas ir apskaita; karių maitinimo organizavimas ir apskaita; viešųjų pirkimų planavimas, organizavimas ir vykdymas; ginklų naudojimas, priežiūra ir apskaita; personalo vadybos aspektai ir daug kitų veiklos sričių.

Norint kvalifikuotai įvertinti bet kurią iš šių karinio vieneto veiklos sričių būtina, kad auditoriai būtų audituojamos srities specialistai – t. y. ne tik žinotų atitinkamą veiklos sritį reglamentuojančių teisės aktų nuostatas, bet ir turėtų patirties šioje srityje, kaip realiai tos nuostatos turi būti įgyvendinamos, kokie momentai yra rizikingiausi šioje srityje, kokie labiausiai tikėtini pažeidimai, neatitikimai bei kokios galimos neigiamos jų pasekmės, kaip jų išvengti ar bent sumažinti poveikį. Be to, suprantama, kad auditorius turi operuoti pačia naujausia informacija ir audito metu taip išsigilinti į konkrečią vertinamą sritį, kad ją išmanytų net geriau už karinio vieneto specialistus. Tai būtina, nes pateikiant išvadas (ypač jei jos nepalankios audituojamiesiems), jas reikia pagrįsti tinkamais ir pakankamais įrodymais, o to padaryti neįmanoma, jei auditorių kompetencija audituojamoje veiklos srityje nepakankama.

Būtina atkreipti dėmesį, kad kiekvienoje sistemoje (institucijoje, organizacijoje), valdant tą ar kitą veiklos sritį, taikoma skirtinga tvarka bei procedūros. Todėl kariuomenės auditoriui neužtenka išmanyti įstatymus, vyriausybės nutarimus ir kitų aukštesniojo lygmens institucijų teisės aktus, reglamentuojančių tam tikrą veiklos sritį, bet būtina suvokti kariuomenės specifiką ir būti susipažinusiam su atitinkamos srities vidaus dokumentais. Pavyzdžiui, kariuomenėje naudojamų karinių transporto priemonių eksploatavimo, priežiūros, apskaitos tvarka skiriasi nuo civilinėje organizacijoje taikomos tvarkos, todėl būtina tuos skirtumus žinoti.

Veiklos sričių gausa ir jų specifiška sudaro tokias sąlygas, kad LK VAD auditoriams yra keliami ypatingi reikalavimai, nes, be bendrųjų reikalavimų, auditorių kvalifikacijai būtinos ir specifinės žinios bei patirtis. Būtent dėl kariuomenės veiklos specifikos išmanymo (ir patirties) kyla įvairių problemų, kurias iliustruoja šios kariuomenės auditorių rengimo situacijos:

1. Kariuomenės auditoriai rengiami kaip universalūs specialistai – t. y. kad jie gebėtų kompetentingai įvertinti bet kurią karinių vienetų veiklos sritį. Tai būtų labai naudinga, nes audito planavimo etape nereikėtų per daug dėmesio skirti audito grupės sudarymui – kiekvienas auditorius galėtų atlikti bet kurios srities auditą, bet kurio-

je audito grupėje. Tačiau tokią situaciją labai sunku sudaryti, nes:

- gana ilgas auditorių adaptavimosi laikotarpis, kad jie suvoktų kariuomenės veiklos specifiką ir įgytų patirties vertinti kiekvieną jos veiklos sritį. Veiklos ir jos problemų suvokimas išugdomas per praktiką – tik vykdant auditus galima įgyti veiklos vertinimo patirties, turint atitinkamų teorinių žinių;
- be to, universalumas dažnai asocijuojasi su paviršutiniškumu, o tai auditoriaus darbe yra neleistina.
- taip pat negalima pamiršti, kad auditas yra komandinis darbas, todėl nepatyrusiems auditoriams, savarankiškai negalintiems įvertinti veiklos ir padaryti išvadų, padeda kolegos. Vyresniųjų auditorių profesinė pagalba yra sveikintina, tačiau jei rengiamas „universalas“ tai dėl vienos, tai dėl kitos srities įvertinimo sunkumų kreipsis į kolegas, bus trikdomas ne tik kitų auditorių darbas, bet ir visos audito grupės veikla. Dėl to gali kilti nepasitenkinimas arba net konfliktai tarp auditorių, o audituojamieji gali pradėti abejoti auditorių kompetencija.

2. Antras kariuomenės auditorių rengimo būdas – auditorių specializacija. Šis būdas turi tik vieną trūkumą, kad planuojant auditus daugiau dėmesio reikia skirti audito grupės sudėties parinkimui. Tačiau jį galima pašalinti, jei bus teisingai įgyvendintas auditorių specializacijos principas – t. y. parengta tiek ir tokių sričių specialistų, kad kiekvienoje audito grupėje būtų po auditorių, galintį savarankiškai įvertinti po vieną arba dvi pagrindines veiklos sritis.

Tačiau, diegiant specializuotą auditorių rengimą, reikia atkreipti dėmesį į tai, kad kariuomenės veikloje yra tokių specifinių veiklos sričių, kurių įvertinimas atliekamas tik periodiškai ir santykinai retai, tad būtų netikslinga rengti šių sričių auditorius specialistus (pvz., karo medicinos specialistus, karo laivyno specialistus ir pan.). Antra vertus, neleistina, kad šios veiklos sritys nebūtų audituojamos. Šioje situacijoje galima išeitis – kreiptis pagalbos į ekspertus. Tačiau ekspertų pagalba yra problemiška, nes:

- nepaskirti konkretūs atskirų sričių specialistai, kurie pateiktų išvadas dėl padėties, kuriai įvertinti auditoriams trūksta kompetencijos;
- nenustatyta šių asmenų atsakomybė už išvadų teisingumą ir objektyvumą;
- nenumatytas prašymo išnagrinėti padėtį pa-

teikimo ir padėties įvertinimo gavimo mechanizmas;

- nenumatyta, kaip ekspertų dalyvavimas pateikiamas (įforminamas) audito ataskaitoje.

Akivaizdu, kad iš esmės minėtos problemos yra išsprendžiamos, o formalizavus ekspertų dalyvavimą audito procese (nustačius procedūras) labai pagerėtų auditorių darbo ekonomiškumas (taupomas auditorių laikas, eikvojamas gilinantis į sudėtingas sritis), efektyvumas (būtų pateikiamos tikrai kvalifikuotos išvados), veiksmingumas (kompetentingai įvertinus specifinę veiklą pateikiamos rekomendacijos, kurios padės gerinti karinio vieneto veiklą).

Išnagrinėjus auditorių kompetencijos problemas lieka pridurti, kad audito specialistų kvalifikacijos kėlimas – nenutrūkstantis procesas, nes jiems reikia tobulėti ir kaip kariuomenės veiklos sričių specialistams, ir kaip auditoriams.

Bet kokios profesijos asmuo sukuria vienokį ar kitokį produktą (fizinį, intelektualinį, paslaugą ir pan.). Auditorių veiklos rezultatas – audito ataskaita, kuriai pagal standartus keliami reikalavimai.

Būtina pabrėžti, kad ataskaita turi būti objektyvi (nors auditorių subjektyvumo veiksnys yra neišvengiamas), išvados pagrįstos pakankamais ir teisingais įrodymais, ataskaitoje pateiktų neatitikimų galimi padariniai – realios, teikiamos rekomendacijos turi būti pagrįstos, suprantamos ir įgyvendinamos. Be to, audito ataskaitoje turi būti pateikiami tik esminiai dalykai, turintys įtakos audituojamųjų veiklai (t. y. smulkmenos neturi užgožti tikrai svarbių dalykų), ataskaita turi būti nuosekli, suprantama ne tik auditoriams ir audituoto vieneto personalui, bet ir kitiems, nedalyvavusiems audite asmenims (aukštesniesiems vadams bei kitiems pareigūnams, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka teikiama audito ataskaita).

Audito ataskaitos paskirtis – pateikti audituoto karinio vieneto vadui (ir aukštesniesiems vadams) kompetentingą veiklos įvertinimą. Ataskaitą skaitantys asmenys turi rasti atsakymus į pagrindinius klausimus:

- ar karinio vieneto valdymo sistema užtikrina, kad planavimas, organizavimas, vykdymas, vertinimas, kontrolė, tikslinimas ir atskaitomybė funkcionuoja taip, kad karinio vieneto veikla būtų ekonomiškai ir veiksminga;
- ar kovinio rengimo procesas užtikrina pasirengimą vykdyti užduotis;
- ar logistikos sistema užtikrina kovinio rengimo aprūpinimą;

- ar atskiroms veiklos sritims skirtos lėšos naudojamos taupiai, efektyviai ir rezultatyviai;
- ar užtikrinta turto apsauga;
- ar užtikrinta teisinga apskaita;
- ar bet kurioje veiklos srityje yra (buvo) esminių neatitikimų ir kokios jų galimos (esamos) pasekmės;
- bendros veiklos įvertinimo išvados;
- siūlomos trūkumų šalinimo ir veiklos gerinimo kryptys (rekomendacijos).

Būtent šie aspektai turi būti aiškiai pateikti audito ataskaitoje. Dar vienas svarbus momentas audito ataskaitos pateikimo etape – audito ataskaitos projekto derinimas su audituojamaisiais. Tai būtina, nes dėl įvairių priežasčių (pvz., komunikavimo problemų, nepakankamos ar ne laiku pateiktos informacijos ir pan.) gali atsirasti auditorių ir audituojamųjų nuomonių nesutapimas dėl vieno ar kito fakto interpretavimo, išvados teisingumo, pasekmių formulavimo ar rekomendacijų tinkamumo ir tikslingumo.

Suderinusios audito ataskaitą, abi šalys ją pasirašo taip patvirtindamos, kad auditoriai prisima atsakomybę už pateiktų faktų, išvadų, rekomendacijų teisingumą, o audituoto vieneto vadovas sutinka su pateiktais faktais, išvadomis ir išsipareigoja numatyti priemones rekomendacijoms įgyvendinti.

2.3. Pažangos stebėjimas

Karinio vieneto veiklos audito procesas ne-sibaigia audito ataskaitos pasirašymu. Ne mažiau svarbus veiklos įvertinimui yra pažangos stebėjimo etapas, nuo kurio kokybės priklauso atlikto audito reikšmingumas ir poveikis.

Tam, kad būtų pasiektas svarbiausias audito tikslas – padėti gerinti audituojamo subjekto veiklą – audito metu turi būti nustatyti reikšmingiausi karinio vieneto veiklos faktai ir problemos bei siūlomi jų sprendimo būdai, o pažangos stebėjimo metu šalinami veiklos trūkumai ir sprendžiamos jos problemos.

Pažangos stebėjimo etape karinis vienetas sudaro rekomendacijų įgyvendinimo priemonių planą, numato veiklos trūkumų šalinimo būdus (priemones), terminus bei atsakingus už šių priemonių įgyvendinimą asmenis. Auditorių darbas šiame etape – įvertinti, ar numatytos priemonės užtikrina rekomendacijų įgyvendinimą, o kariniam vienetui įgyvendinus plane numatytą priemonę – įvertinti, ar tai atlikta gerai. Tik tada, kai karinis vienetas įvykdo visas plane numatytas priemones, o auditoriai įsitikina jų įgyvendinimo ko-

kybe, galima teigti, kad auditas baigtas.

Būtina atkreipti dėmesį, kad audito poveikis (įtaka) labai priklauso nuo karinio vieneto vadovybės požiūrio į auditą ir plačiąja prasme į pačią vidaus kontrolės sistemą. Jei audituojamieji auditą suvoktų kaip reviziją, kurios uždavinys – rasti pažeidimus ir nubausti pažeidėjus, auditoriams būtų labai apsunkinamas darbas, o ir audituojamame vienete tvyrotų įtampa. Be to, pažangos stebėjimo metu rekomendacijos būtų įgyvendinamos formaliai – ne siekiant pagerinti veiklą, bet tik todėl, kad to reikalauja audito procedūros. Suprantama, kad čia pateiktas kraštutinis variantas, tačiau negalima teigti, kad visas audituojamųjų karinių vienetų personalas aiškiai suvokia skirtumą tarp audito ir revizijos, audito tikslus, kokią naudą gali duoti veiklos auditas ir ar tinkamai bus pasinaudota jo rezultatais.

Jei karinio vieneto vadovybė skatina vidaus kontrolės sistemos veiksmingumą, ieško būdų, kaip ją gerinti, ji bus suinteresuota problemas spręsti, o ne slėpti jas. Šiuo atveju tikėtina, kad tarp auditorių ir audituojamųjų bus tinkama bendradarbiavimo atmosfera ir ji sudarys prielaidas veiksmingai atlikti auditą bei kartu su audituojamaisiais ieškoti problemų sprendimo būdų. Be to, auditoriai, turėdami kitų karinių vienetų audito patirties, gali padėti audituojamo vieneto personalui išsiaiškinti sunkiai sprendžiamas problemas, pakonsultuoti, kaip atlikti kai kurias sudėtingas procedūras.

Reikia suvokti, kad veiklos auditas – tęstinis procesas, t. y. neužtenka to, kad auditoriai įvertintų karinio vieneto veiklą ir pateiktų rekomendacijas dėl veiklos tobulinimo, patys kariniai vienetai turėtų siekti gerinti savo veiklą. Auditas šiuo atžvilgiu tik nurodo kryptis, ką reikia daryti, kad audituotų vienetų veikla būtų ekonomiškė bei veiksmingesnė. Kita vertus, jei po audito karinio vieneto veikloje jaučiama pažanga, galima teigti, kad auditas buvo veiksmingas, o auditoriai pasiekė savo profesinį tikslą.

Apibendrinant pažangos stebėjimo esmę galima teigti, kad audito proceso dalies nuo audito planavimo iki ataskaitos pasirašymo kokybė labiausiai priklauso nuo auditorių kompetencijos, o pažangos stebėjimo rezultatus daugiausia lemia audituojamųjų požiūris į veiklos auditą ir siekis tobulinti veiklą.

Išsiaiškinus kariuomenės veiklos audito proceso etapus, kiekvieno etapo ypatumus bei problemas galima daryti prielaidą, kad siekiant gerinti kariuomenės veiklos audito ekonomiškumą, efektyvumą, veiksmingumą būtina:

- ypatingą dėmesį skirti audito planavimui

(ypač audito masto nustatymui, audituotinių veiklos sričių pasirinkimui), tinkamai suplanuoti auditus, parengti geras auditų programas;

- audito vykdymui (tiksliai visų audito procedūrų vykdymui, ataskaitos pateikimui, pažangos stebėjimui);
- atlikti auditus bei pateikti ataskaitas pagal veiklos audito standartus, tinkamai atlikti pažangos stebėjimą.

Aukštas šių uždavinių įgyvendinimo lygis ir kokybė gali būti užtikrintas tik taikant adekvačią audito specialistų rengimo ir jų kvalifikacijos kėlimo politiką.

Išvados

1. Kariuomenės veiklos ypatumus lemia specifinis veiklos „produktas“. Įprastinė civilinių organizacijų veiklos vertinimo kriterijų sistema kariuomenės veiklos audite dėl kai kurių šios veiklos sričių specifikos gali būti naudojama gana ribotai. Todėl aukštesnio institucinio lygio (Krašto apsaugos ministerijos) audito tarnyba (padalinys) turėtų parinkti tokius kriterijus (papildyti įprastinę kriterijų sistemą naujais kriterijais), kurie galėtų būti panaudoti specifinėms kariuomenės veiklos sritims vertinti ir parengti jų apskaičiavimo metodikoms.

2. Ypatinga kariuomenės veiklos sritis – kovinis rengimas turi tiesioginę įtaką vienai iš pagrindinių Krašto apsaugos ministerijos strateginių tikslų – parengti kariuomenę ginti valstybę. Atliekant visų ar atskirų veiklos sričių (dalinius) karinių struktūrų auditus būtina, be pasirinktų veiklos sričių, vertinti ir kovinį rengimą, nes jo kokybė lemia šių struktūrų pasirengimo lygį vykdyti pagrindinius uždavinius, o kitos veiklos sritys tik remia (užtikrina) kovinio rengimo vykdymą.

3. Sudarant audito planus būtina atsižvelgti į audituojamojo vieneto veiklos specifiką, apimtį, sudėtingumą. Šie veiksniai turėtų turėti įtakos audito terminams bei apimtims. Didesniems kariniams vienetais reikėtų skirti ilgesnius audito terminus numatant didesnę vertinamų veiklos sričių skaičių. Rengiant konkrečias audito programas pirmiausia reikėtų jas aptarti su planuojamo audituoti vieneto vadovybe. Sudarant anksčiau audituoto karinio vieneto programą tikslinga numatyti tik svarbiausių ir rizikingiausių, o ne visų veiklos sričių vertinimą.

4. Savitas įprastinių ir specifinių kariuomenės veiklos sričių derinys lemia ir auditorių grupės sudėtį, jos narių specializaciją arba univer-

salumą bei kompetenciją. Grupėje privalo dalyvauti auditoriai, kurie galėtų kompetentingai vertinti ir įprastines, ir specifines kariuomenės veiklos sritis. Auditoriai turėtų būti vertinamų sričių specialistai, o karinį rengimą turėtų vertinti tik kariškis arba karinį išsilavinimą turintis auditorius. Reikėtų vengti auditorių universalų, nes universalai asocijuojasi su paviršutiniškumu.

5. Audito rezultatas – ataskaita turėtų būti nedidelės apimties, objektyvi, lengvai suvokiama, joje neturėtų būti pateikta smulkmenų, kurios nesusietos ir nedaro įtakos vertinamai veiklos sričiai, išvados pagrįstos ir gerai argumentuotos. Ataskaita turi būti suderinta su audituojamo vieneto vadovybe. Išklausus ir atsižvelgus į jos pastabas turi būti pateikti svarūs argumentai. Tik tinkamai parengus ir suderinus ataskaitą galima tikėtis, kad įgyvendinus rekomendacijas audituoto karinio vieneto veikla pagerės.

6. Auditas baigiamas tik tada, kai audituotas karinis vienetas įgyvendina rekomendacijas, kurios buvo įtrauktos į rekomendacijų įgyvendinimo priemonių planą. Auditoriai įsitikina, kad priemonės įgyvendintos, ir įvertina jų kokybę. Jei audituotas vienetas įsipareigoja įgyvendinti ne visas audito rekomendacijas, už neįgyvendintų rekomendacijų galimas neigiamas pasekmes dalį atsakomybės turėtų prisiimti aukštesnieji vadai. Aukštesniųjų vadų atsakomybė būtina, nes dėl jų laiku neatliktos ar nepakankamos kontrolės atsirado neigiami reiškiniai pavaldžiuose padaliniuose, dėl kurių ir buvo teiktos rekomendacijos.

Literatūra

1. INTOSAI audito standartų taikymo Europoje gairės. Vilnius: Valstybės kontrolė, 1999.
2. Lietuvos kariuomenės vado 2003 m. birželio 2 d. įsakymas Nr. V-493 „Dėl Lietuvos kariuomenės vidaus audito tarnybos nuostatų bei Lietuvos kariuomenės vidaus audito tarnybos vidaus audito metodikos patvirtinimo“.
3. Lietuvos Respublikos krašto apsaugos sistemos organizavimo ir karo tarnybos įstatymas. *Valstybės žinios*. 1998. Nr. 49–1325.
4. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas. *Valstybės žinios*. 1995, Nr. 51–1243.
5. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 6 d. nutarimas Nr. 827 „Dėl strateginio planavimo metodikos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2002. Nr. 57–2312.
6. Nuolatinės tarpžinybinės komisijos vidaus audito sistemos kūrimui valstybiniame sektoriuje koordinuoti 2003 m. kovo 13 d. posėdžio protokolas Nr. 1, sprendimas Nr. 5 „Vidaus audito rekomendacijos“.

7. Orenius A. 1990–2002m. Lietuvos krašto apsaugos politikos raidos analizė. *Viešoji politika ir administravimas*. 2003. Nr. 6. P. 81–93.
8. Puškorius S. Veiklos auditas. Vilnius: LTU, 2004.
9. Valstybės kontrolieriaus 2002 m. vasario 21 d. įsakymas Nr. V-26 „Dėl valstybinio audito reikalavimų“.
10. Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002. Nr. 123–5539.

Birutė Pitrenaitė

Particularity of Army Performance Auditing

Summary

Performance auditing is a new type of control in public sector organizations. Because of this Lithuania has not enough experience in organizing and prosecuting audits. Auditing of Lithuanian Armed forces is not only new but also a very specific form of control. Singularity of auditing is caused by these reasons: the „product“ of Armed forces is an extra-ordinal service and it's impossible to evaluate the quality of this service at peace time.

The specific Armed forces performance makes difficult to choose audit criteria, methods and causes specific requirements of auditor's qualification. In the article singularities and problems of performance auditing in the Armed forces are examined. In order to explain planning, organizing and prosecuting performance audit the elements of the Armed forces environment are described.

Birutė Pitrenaitė – Lietuvos kariuomenės Vidaus audito departamento vyr. specialistė, magistrė
Telefonas (+370~5) 2103832
Elektroninis paštas bir.pitrenaite@mail.ru
Straipsnis įteiktas 2005 m. rugsėjo mėn.; recenzuotas; parengtas spausdinti 2005 m. lapkričio mėn.