

Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga

Stasys Puškorius

Lietuvos teisės universitetas
Ateities g. 20, 2057 Vilnius

Straipsnio tikslas – išnagrinėti veiklos auditą kaip specifinę, naują, šiuolaikišką ir itin sudėtingą sampratą, jos turinį, rekomenduotinas procedūras, veiklos audito vykdymą reglamentuojančius dokumentus. Daugiausia remiamasi Vakarų šalių patirtimi ir INTOSAI standartais. Išanalizuotas minėtųjų standartų turinys ir glaustai pateikiamos rekomendacijos audito institucijoms, reikalavimai auditoriams, taip pat audito procedūrų, bendradarbiavimo su tikrinama organizacija, audito įrodymų rinkimo tvarkos ir kitų auditorių darbo aspektų reikalavimai.

Raktažodžiai: *auditas, veiklos auditas, finansinis auditas, veiklos audito standartai.*

Keywords: *audit, performance audit, financial audit, performance audit standards.*

Įvadas

Žodis „auditas“ bendrąja prasme reiškia reviziją. Dar nuo senovės laikų revizija buvo suprantama kaip išlaidų kontrolė, turint omenyje jų teisėtumą, pagrįstumą, tikslumą, finansinių dokumentų tvarkingumą, turimų įgaliojimų paisymą ir pan. Revizija, kaip finansinės kontrolės forma, taikoma visame pasaulyje ir vargu ar jos bus atsisakyta ateityje. Tačiau sparti pažanga, didėjantis bet kokios veiklos sudėtingumas, sąveikos, komunikacijos, valdymo ir kiti veiksniai neleidžia apsiriboti tik vieno konkretaus objekto finansinių reikalų nagrinėjimu. Dėl šių priežasčių finansinė revizija keičiama platesne samprata – finansiniu auditu, nes nagrinėjama kur kas daugiau problemų, susijusių su finansinių išteklių panaudojimu. Negana to, reikia tikrinti, kaip valdoma kokia nors organizacija ar sistema, kokios valdymo struktūros yra sukurtos, kaip paskirstytos struktūrinių padalinių funkcijos ir atsakomybė, ir kitus veiklos ekonomiško, efektyvumo ir veiksmingumo aspektus. Vadinasi, reikėtų išsiaiškinti, kaip spręsti tokias sudėtingas problemas.

Šioms problemoms nagrinėti pati audito samprata, žinoma, ir jos turinys suskirstyta į tris dalis: finansinis auditas, veiklos auditas ir konstitucinis auditas.

Finansinis auditas. Pageidautina trumpai apibūdinti finansinio audito turinį, juolab, kad kartais finansinį auditą bandoma sutapatinti su veiklos auditu. Žinoma, finansinė veikla patenka į finansinio audito sferą, tačiau, kad ir kokia būtų organizacija, jos veikla nėra vien finansinė arba tik ūkinė.

Dar paskutiniame XX amžiaus dešimtmetyje daug kur auditas buvo suprantamas kaip „<...> bu-

halterinės apskaitos vedimo įmonėse ir įstaigose patikrinimas patikimumo ir teisėtumo požiūriu“ [1, p. 9]. Dažnai vietoj audito vartojamas terminas finansinė analizė, kurios turinys, vertinami veiksniai, rodikliai, metodikos kruopščiai ir giliai išnagrinėti Jono Mackevičiaus ir Dalios Poškaitės monografijoje [2]. Autorių nuomone, „Plačiaja prasme finansinės analizės tikslas yra teikti objektyvią informaciją vartotojams, padėti įmonių vadovams didinti veiklos efektyvumą. Šiuo tikslu keliami konkretūs uždaviniai: 1. Sukurti finansinės informacijos sistemą, atitinkančią įmonės politiką. 2. Palyginti faktinę padėtį su planais, standartais ir kitais parametrais. 3. Padėti formuoti finansų valdymo politiką“ [2, p.14–16].

Tenka pažymėti, kad čia kalbama tik apie finansinės ir ūkinės, o ne bet kokios veiklos efektyvumą.

Finansinio audito tikslas, kaip jį apibrėžia Generalinis Norvegijos auditorius Bjarne'as Mork-Eidenas „<...> yra gauti prideramą informaciją apie oficialias finansines apskaitas, jose registruotus sprendimus ir sandorius, kad auditorius galėtų suformuluoti nuomonę, ar sąskaitos gali būti patvirtintos (sertifikuojamos) ir ar piniginių lėšų paskirstymas yra priimtinas <...>. Aukščiausioji audito įstaiga su finansiniu auditu sietinas užduotis skirsto į dvi pagrindines kategorijas: a) daugiau techninių finansinės atskaitos aspektų ir apskaitos metodo auditą, vadinamą „buhalterinės apskaitos auditu“, ir b) visų sudarytų sandorių (piniginių operacijų) bei visų lėšų paskirstymo priemonių ir sprendimų auditą, vadinamą „dispozicijų kontrole“.

„Apskaitos auditas“ apibrėžiamas kaip tikrinimo ir apžvalgos procedūros, reikalingos auditoriams „atitinkamai kruopščiai“ (su reikiamu atidumu) tikrinant, ar atskaitose pateikiami visi, tikslūs ir pati-

kimi iki galo duomenys. Tai reiškia, jog visos išlaidos ir pajamos, bet kokios atsargos ir turtas yra pajamuoti atitinkamuose balanso straipsniuose ir laikantis galiojančių apskaitos taisyklių bei nuostatų. Apskaitos auditas taipogi apima vidaus kontrolės sistemos, įskaitant apskaitos ir finansų valdymo sistemas, vertinimą.

„Dispozicijų kontrole“ vadinami testai, užtikrinantys, kad sąskaitose registruoti sandoriai ir sprendimai dėl lėšų panaudojimo atitinka Stortingo nutarimus ir potvarkius bei galiojančius įstatymus ir kad šis paskirstymas yra priimtinas, remiantis centrinio valstybinio sektoriaus Finansų valdymo normomis bei standartais“ [3, p. 8–9].

Centrinės audito įstaigos (Lietuvoje – Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė) pagrindiniai finansinio audito uždaviniai, kaip ir kitose valstybėse, pavyzdžiui, Norvegijoje [4, p. 1], yra kontroliuoti, ar Vyriausybės ir ministerijų finansinės ataskaitos tiksliai atspindi valstybės biudžeto numatytas išlaidas, bei atlikti ekonominių pokyčių kritinę apžvalgą. Šios ataskaitos turi kada tik reikia (pareikalavus) rodyti išlaidų ar investicijų kiekius, kad būtų galima patikrinti, ar biudžetas vykdomas pagal parlamento numatytas sąlygas.

Atsižvelgiant į šiuolaikinius reikalavimus, Lietuvoje atliekama finansų kontrolės sistemos reforma, kurios turinys ir eiga aprašyti, pavyzdžiui, D. Daujotaitės straipsnyje [5].

Centrinė audito įstaiga Norvegijoje vadovaujasi keturiais principais: užbaigtumo, išlaidų ir pajamų (*gross entry*) atskyrimo, vienerių metų ir grynųjų pinigų apskaitos principu [4, p. 6,7]. Pirmasis principas reiškia, kad į ataskaitas turi būti įtrauktos visos pajamos ir išlaidos. Antrasis – kad išlaidos ir pajamos privalo būti deklaruotos atskirai; trečiasis – kad nagrinėjamos tik vienerių metų pajamos ir išlaidos, galbūt ne daugiau nei 5 proc. visų išlaidų, kurios gali būti perkeltos į kitus metus; ketvirtasis – kad turi sutapti veiksmų, įvairių dokumentų, mokesčių ir apskaitos laikas.

Finansinis auditas skirstomas į tris pagrindines fazes: planavimo, vykdymo ir vertinimo. Kontroliuojamas objektas suskirstomas į skirtingas dalis. Norint tai padaryti reikia išmanyti visą objekto sandaros ir veiklos specifiką.

Kokios nors organizacijos audito planas turėtų remtis patvirtintu metiniu audito įstaigos planu. Sudarius tokį planą rengiama audito programa, „<...> kuri yra detalizuotas planas, apibūdinantis audito tikslą ir apimtį, kokios minimalios vidinės kontrolės tikimasi ir kokie pavojaus ženklai egzistuoja“ [5, p.47]. Tyrimo metu išsiaiškinama, ar vidinės kontrolės procedūros yra tinkamos ir patenkinamai taikomos. Tai ypač svarbu, jei auditoriai nusprendžia remtis vidinės kontrolės rezultatais. Atlikdamas išsamesnį ver-

tinimą, auditorius turėtų patikrinti, ar vidinė kontrolė yra pakankamai reprezentatyvi ir aprėpia nagrinėjamą laikotarpį. Bet kuriuo atveju audito procedūrų metu taikoma samprata „audito įrodymai“ (*audit evidence*), teigianti, kad „tai konkretus dokumentas, kuris palaiko auditoriaus nuomonę apie tai, ar įvairūs audito tikslai buvo pasiekti“ [5, p. 51]. Atlikus visas audito procedūras rengiamos išvados, jos grupuojamos pagal lygius, sritis ir kitus požymius.

Finansinio audito turinys yra ganėtinai suprantamas ir dėl savo konkretumo, ir dėl griežto finansinės veiklos reglamentavimo, ir dėl gerai numatyto šios veiklos dokumentavimo. Kur kas sudėtingesnė yra veiklos audito samprata, todėl šiai audito rūšiai būtina skirti daugiau dėmesio.

Veiklos audito turinys

Pačia plačiaja prasme veiklos auditas yra valstybės, ministerijų departamentų ir kitų viešojo sektoriaus institucijų valdymo ekonomiškumo (*economy*), efektyvumo (*efficiency*), veiksmingumo (*effectiveness*) sisteminė analizė bei pasiūlymų, kaip šiuos kriterijus gerinti, rengimas.

Veiklos audito uždaviniai įvairiose šalyse formuluojami nevienodai, tačiau jų esmė nėra labai skirtinga. Štai Norvegijoje Aukščiausios audito institucijos uždaviniai yra įvertinti, atsižvelgiant į tai:

- Ar viešojo administravimo institucijos valstybės skirtus išteklius naudoja pagal Stortingo (parlamento) numatytas programas?
- Ar viešojo administravimo institucijų sąnaudos yra pagrįstos pavedimų, kuriuos reikėjo atlikti, atžvilgiu?
- Ar laikomasi taisyklių ir teisės aktų ir ar galiojančios taisyklės ir teisės aktai yra efektyvūs ir tinkami?
- Ar viešajame administravime naudojami valdymo **svertai** ir priemonės yra efektyvūs ir veiksmingi?
- Ar Stortingo priimtų nutarimų įgyvendinimo rezultatai atitinka jo ketinimų turinį ir ar pagrindas, kuriuo remdamasis Stortingas priėmė savo sprendimą, t. y. vyriausybės pateikta medžiaga, buvo adekvati?
- Ar pakanka informacijos, kurią vyriausybė pateikė Stortingui? [6, p. 6–7].

Tarptautinė Aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI) veiklos auditą apibrėžia kaip procesą, kurio metu įvertinama „<...> kaip ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai tikrinama organizacija naudoja savo išteklius atlikdama jai priskirtas užduotis“ [7 p. 17]. „Veiklos auditas vertina ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą ir apima:

- Administracinės veiklos ekonomiškumo audita, siedamas jį su paskelbtais administravimo principais ir praktika bei valdymo politika;
- Tikrinamų organizacijų žmogiškųjų, finansinių ir kitų išteklių analizę, informacinių sistemų tyrinėjimą, veiklos rezultatų įvertinimą ir monitoringo tvarkymą, atliekamus nustatytiems trūkumams pašalinti;
- Tikrinamos organizacijos veiklos veiksmingumo įvertinimą, susiedamas veiksmingumą su šios organizacijos tikslų pasiekimo laipsniu ir veiklos poveikį. Poveikis lyginamas su tikėtinais padariniais [8, p. 6].

Olandijos audito vadovo knygoje parašyta, kad „Veiklos audito tikslas yra aukščiausių valstybės ir tiesiogiai susijusių kitų institucijų politikos, valdymo ir organizavimo efektyvumo ir veiksmingumo įvertinimas“ [9, p. 1].

Veiklos audito uždaviniai yra kur kas įvairesni nei finansinio audito. Be to, finansinio audito procedūros yra standartizuotos, tuo tarpu sukurti tokias veiklos audito procedūras iš viso neįmanoma, nes veikla aprėpia aibę funkcijų, kurios skiriasi turiniu (finansiniu, ekonominiu, valdymo, teisiniu ir įvairiais šių veiksmų deriniais), kompleksiskumu (neretai veikla vykdoma dalyvaujant daugeliui organizacijų, atliekančių joms priskirtas funkcijas), sudėtingumu (sąveikos, valdymo, atsakomybės neapibrėžtumu), laikotarpiu, per kurį šios funkcijos turi būti atliktos, planų įvairove (operatyvinių, taktinių, strateginių planų turiniu, jų struktūra, neretai sunkiai suderinamų terminų gausa) ir kitomis savybėmis.

Visa tai reikalauja, kad būtų sukurti specialūs veiklos audito metodai, plačiai taikoma sisteminė analizė, plėtojama specifinė metodologija, remiamasi tinkamai apdorotais kokybiniais ir kiekybiniais duomenimis, ir pasirinkta išvadų bei rekomendacijų patikimumu ir tikslumu.

Veiklos auditoriai neturi didelės patirties ir todėl, kad toks auditas nebuvo aktualus praeityje, ir todėl, kad jis nebuvo ir nėra taikomas privačiame sektoriuje. Tuo tarpu finansinio audito šaknys yra gana gilios. Poreikis atlikti kokios nors organizacijos audita sunkiai prognozuojamas, nes priklauso nuo daugelio priežasčių, tarp kurių svarbiausios yra šios: įvairių stagnacijos procesų atsiradimas, akivaizdi kurios nors organizacijos veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir/ar veiksmingumo stoka, prognozavimo ir planavimo klaidos, valdymo struktūrų sudėtingumas, funkcijų dubliavimas, atskaitomybės ir atsakomybės spragos, atsilikimas nuo pasaulinių standartų, įstatymų ir šiuolaikinių reikalavimų neatitikimas, sunkiai suprantamas lėšų panaudojimas ypač stambiu mastu, aukštų pareigūnų viešųjų ir privačiųjų interesų derinimo tvarkos pažeidimai.

Minėtieji veiklos audito ypatumai išskiria šią audito rūšį kaip specifinę, naują, todėl reikalaujančią itin kruopščios analizės nustatant jo tikslus, turinį, procedūras, etapus, pasirenkant taikytiną metodologiją, įvairius duomenų apdorojimo būdus ir kitus ypatumus. Išryškinti šiuos ypatumus yra pagrindinis straipsnio tikslas.

Kaip jau buvo pabrėžta, be finansinio ir veiklos audito, išskiriamas vadinamasis konstitucinis auditas. Tai ganėtinai nauja samprata, reikalaujanti paaiškinimo.

Konstitucinis auditas. Kaip apibrėžia Švedijos vyriausioji auditorių valdyba, įsteigta prie parlamento, „Konstitucinio audito tikslai yra aprūpinti Stortingą reikiama informacija, kad jis galėtų nuspręsti, ar laikyti valstybę ar kurią nors ministeriją atsakinga už valstybės fondų paskirstymą ir valdymą bei teikti informaciją apie svarbius reikalus, kuria disponuoja Vyriausioji auditorių valdyba“ [10 p. 7]. Šio tipo auditas apima Stortingo priimtų biudžetą reguliuojančių nutarimų vykdymo kontrolę bei ministrams ir ministerijoms priskirtų funkcijų vykdymo kontrolę valstybinėse ir kitose įmonėse, kuriose valstybė turi nuosavybės interesų

Stortingas šioms funkcijoms atlikti skiria penkis auditorius. Tai įgalina Stortingą kontroliuoti viską, išskyrus teismus. Trumpai tariant, konstitucinis auditas suprantamas kaip valstybės ir ministerijų ekonomikos plėtros ir finansinių išteklių paskirstymo: įvairių balansų, nekilnojamojo turto, visų rūšių aktyvų ir atstovavimo valstybės interesams valstybinėse įmonėse, kontrolė. Valstybinių auditorių pareigos, apibrėžtos Konstitucijos 75 k straipsnyje, yra tokios:

„a) Tikrinti visas vyriausybės, kitų kompetentingų padalinių bei asmenų valstybei pateiktas įstatymų apibrėžtas ataskaitas;

b) Rengti rekomendacijas Stortingui dėl priimtino sprendimo, susijusio su pateiktomis ataskaitomis, ir lėšų, paslaugų ir bet kokio turto paskirstymu;

c) Priimti sprendimą dėl ataskaitų ir paskirstymų, neatitinkančių Stortingo sprendimų“ [10, p. 4].

Punktuose b ir c apibrėžti rekomenduojami įgaliojimai, suteikti Vyriausiajai kontrolės valdybai, skiriasi. Nustatyta, kada sprendimą gali priimti tik Stortingas ir kada tai gali padaryti Vyriausioji kontrolės valdyba.

Stortingas turi būti informuotas apie administracijos veiklą, prieštaraujančią jo rezoliucijoms, ir apie Vyriausiosios kontrolės valdybos ir ministerijų nesutarimus, susijusius su tų rezoliucijų esme.

Išnagrinėjus finansinio, veiklos ir konstitucinio audito esmę galima pereiti prie išsamios veiklos audito analizės, suprantant šios rūšies audito vietą tarp minėtų audito rūšių bei jo ypatumus, taikomas metodikas ir kitus aspektus, susijusius su bet kokios veik-

los rezultatų vertinimu. Veiklos auditas atliekamas vadovaujantis veiklos audito standartais.

Veiklos audito standartai

Veiklos audito standartų paskirtis yra:

- Padėti audito institucijoms efektyviai ir veiksmingai atlikti ir valdyti šiuolaikinį veiklos auditą;
- Skatinti efektyvios ir veiksmingos veiklos audito praktikos diegimą;
- Sukurti veiklos audito metodologijos plėtos ir profesinio tobulėjimo pagrindus;
- Nustatyti ribas, kurių bus paisoma priimančiais sprendimus, ir pasirūpinti sąlygomis, leidžiančiomis auditoriui tobulėti arba visiškai įgyvendinti savo galimybes [12, p. 4].

Bendra veiklos audito standartų charakteristika. Atsižvelgdamas į veiklos audito ypatingą turinį, INTOSAI audito standartų komitetas 1985 m. kovo mėnesį Sidnėjuje konstatavo, kad būtų tikslinga sukurti atskirus veiklos audito standartus. Buvo suformuotos keturios grupės, kurios turėjo parengti tokių standartų projektus. Pirmą grupę, susidedanti iš JAV (koordinatorių), Kosta Rikos ir Filipinų aukščiausiųjų audito institucijų atstovų, turėjo parengti bendrus valstybės audito principus; antra: Australija (koordinatorių) ir Argentina – bendrus valstybės audito standartus; trečia: Švedija (koordinatorių) ir Japonija – valstybės audito darbo standartus; ketvirta: Didžioji Britanija (koordinatorių) ir Brazilija – ataskaitų standartus.

1987 m. parengti standartų projektai buvo patvirtinti INTOSAI komiteto ekspertų posėdyje Londone. 1989 m. šie standartai paskelbti kaip savarankiški ir rekomenduota juos taikyti praktiniame veiklos auditorių darbe [11].

Pagrindiniai postulatai išreikšti šeštajame veiklos audito standartų straipsnyje. Jie yra tokie:

a) „Aukščiausioji audito institucija turėtų rūpintis, kad visais atvejais, kai atsiranda diskutuotinų klausimų, būtų atsižvelgiama į INTOSAI standartus. Kai kurie standartai gali būti nepritaikomi, <...> todėl aukščiausioji audito institucija turėtų atrinkti tik taikytinus standartus.

b) Aukščiausioji audito institucija skirtingose situacijose, susidarančiose audito metu, turi remtis savo sprendimais.

c) Didėjant visuomenės sąmoningumui tapo akivaizdu, kad pareigūnai ir organizacijos turi atsiskaityti už viešųjų išteklių panaudojimą, todėl turi būti organizuotas ir efektyviai veikti atskaitomybės procesas.

d) Adekvačios informacinės, kontrolės, vertinimo ir ataskaitų sistemos plėtra valstybės mastu pato-

bulins atskaitomybės procesą. Už finansinių ataskaitų ir kitos informacijos tikslumą, pakankumą ir turinį atsako vadovai.

e) Atsakingi pareigūnai turi užtikrinti finansinių ataskaitų standartų, atitinkančių valstybės poreikius, sklaidą, o tikrinamos organizacijos turi sukurti specifinius ir galimus įvertinti tikslus bei veiklos objektus.

f) Teisingas finansinių ir veiklos rezultatų pristatymas turi kilti iš nuoseklaus tinkamų apskaitos standartų taikymo.

g) Adekvačios vidaus kontrolės sistemos egzistavimas minimizuoja klaidų ir įvairių pažeidimų tikimybę.

h) Įstatymai padeda bendradarbiauti su tikrinamomis organizacijomis palaikydami ir suteikdami prielaidą prie svarbių duomenų, būtinų norint atlikti išsamų veiklos įvertinimą.

i) Visi auditorių veiksmams neturi peržengti aukščiausiosios audito institucijos įgaliojimų ribų.

j) Aukščiausioji audito institucija turi tobulinti veiklos vertinimo kriterijų pagrindimo techniką.

k) Aukščiausioji audito institucija turi vengti interesų konflikto su tikrinama organizacija“ [11, 6 str.].

Veiklos audito standartuose numatomos papildomos priemonės, kurias dar turėtų vykdyti audito institucijos, siekdamas pagerinti viešojo sektoriaus institucijų ir visos valstybės veiklą. Tokių priemonių pavyzdžių pateikta dvyliktame Veiklos audito standartų straipsnyje. Jie yra tokie: duomenų atranka atliekant kruopščią jų analizę, informacinės misijos vykdymas vertinant politikų ir kitų išrinktųjų valdžios atstovų biudžeto lėšų panaudojimą, įvairi administracinė veikla, kompiuterinės informacijos apdorojimo technologijos ir pan. „Šie auditui nepriskiriami darbai aprūpina sprendimus priimančius pareigūnus svarbia informacija, kuri visada turi būti aukštos kokybės“ [11, 12 str.].

Ypač daug dėmesio audito standartuose skiriama audito išvadų, rekomendacijų ir pasiūlymų pagrindimui. Šiuo tikslu rekomenduojama rūpintis audito uždavinių, apimties ir sričių atranka, audito testų ir procedūrų teisingumu, tikrinimo laikotarpio pasirinkimu [11, 16 str.].

Veiklos audito standartuose pabrėžiama būtinybė, kad tikrinamos organizacijos sukurtų efektyviai veikiančią vidaus kontrolės sistemą, ir kad tai nėra išorės audito institucijų pareiga. Išoriniai auditoriai privalo įsitikinti, kad vidaus kontrolės sistema funkcionuoja tinkamai, kad rengiamos atitinkamos rekomendacijos ir pateikti savo išvadas [11, 31 str.].

Bendriesiems veiklos audito standartams pašvesti 50–128 straipsniai [11]. Veiklos audito standartų struktūra faktiškai pakartoja finansinio audito standartų struktūrą, tačiau yra ir kai kurių ypatumų. Nag-

rinėjant minėtųjų straipsnių turinį išskiriami tik specifiniai reikalavimai, taikomi veiklos auditoriams bei veiklos audito procesui. Šie standartai suskirstyti pagal turinį į keturis pogrupius, apibrėžtus tokiais požymiais: **nepriklausomumas, kompetencija, profesionalis apdairumas ir kiti bendrieji standartai.**

Pabrėžiama, kad auditorių **nepriklausomumas** yra svarbiausias veiklos auditoriams taikomas reikalavimas. Šis reikalavimas yra būtinas ir atliekant finansinį auditą, tačiau veiklos auditoriams tai ypač aktualu. 54-ame Veiklos audito standartų straipsnyje teigiama: „Kad ir kokia būtų valstybės valdymo forma, nepriklausomumo ir objektyvumo reikalavimai yra lemiami. Atitinkamas nepriklausomumo tiek nuo įstatymų leidžiamosios, tiek nuo vykdomosios valdžios laipsnis yra svarbiausias veiksnys norint, kad audito rezultatai būtų patikimi“ [11, 54 str.]. „Aukščiausioji audito institucija gali pateikti įstatymų leidžiamosios valdžios atstovams audito ataskaitų santraukas, tačiau, norint išsaugoti aukščiausiosios audito institucijos objektyvumą ir atsakomybę svarbu, kad ši institucija išliktų nepriklausoma nuo politinės įtakos. Šis reikalavimas suprantamas plačiau: aukščiausioji audito institucija ne tik neturi reaguoti, bet ir sudaryti išpūdį, kad reaguoja į tam tikrus politinius pageidavimus“ [11, 59 str.].

Žinoma, aukščiausioji audito institucija valstybėje nėra aukščiausioji iš valdžių. Priimtina, kai įstatymų leidžiamoji valdžia nustato minimalius ataskaitų reikalavimus, apibūdindama klausimus, kuriuos reikia išnagrinėti, ir ataskaitų parengimo terminą“. Be to, nepriklausomumo statusą palaiko lankstus aukščiausiosios audito institucijos ataskaitų reglamentavimas, nenagrinėjant jų turinio bei nenustatant griežtų terminų, kuriuos numato įstatymų leidžiamoji valdžia,“ [11, 62 str.]. Įstatymų leidžiamoji valdžia turi pasirūpinti, kad aukščiausioji audito institucija būtų aprūpinta reikiamais ištekliais ir lėšomis.

Ypač svarbi veiklos audito standartų paskirtis yra santykių tarp aukščiausiosios audito institucijos ir vykdomosios valdžios reglamentavimas. Kitaip saktant, vyriausybė ir aukščiausioji audito institucija turi bendrą tikslą – visais valdymo lygmenimis įgyvendinti atskaitomybę ir atsakomybę. Tačiau aukščiausioji audito institucija yra išorinis vyriausybės veiklos auditorius. Tai reiškia, jog būtina rūpintis, kad auditoriai nepriklausytų nuo vyriausybės.

Veiklos standartuose nustatytos pagrindinės auditoriams ir aukščiausiajai audito institucijai taikomos teisės ir apribojimai, kurie turėtų pašalinti jų priklausomybes nuo vykdomosios valdžios atvejus. Numatomi tokie sąveikos su vyriausybe aspektai:

- Auditoriai negali vykdyti kokių nors vyriausybei priskirtų funkcijų (64 str.).
- Vyriausybė negali varžyti aukščiausiosios au-

dito institucijos įgaliojimų, įpareigoti, kad ši institucija vykdytų jos direktyvas ar keistų audito išvadas (65 str.).

- Aukščiausioji audito institucija, duodama patarimus vyriausybei, turi pasirūpinti, kad šis procesas nedarytų įtakos jos nepriklausomybei (66 str.).
- Galutinius sprendimus, ką būtent tikrinti atliekant auditą, priima aukščiausioji audito institucija (67str.).
- Bet kokie nepagrįsti vyriausybės reikalavimai ar aukščiausiajai audito institucijai priskirtų išteklių panaudojimo apribojimai, turi būti skundžiami įstatymų leidžiamajai valdžiai (69 str.).
- Aukščiausioji audito institucija turi turėti pakankamas galias gauti iš organizacijų tiesiogiai su audito tikslais susijusios informacijos (70 str.).
- Vyriausybė turi leisti aukščiausiajai audito institucijai gauti slaptos ar konfidencialios informacijos, susijusios su audito tikslų įgyvendinimu (71 str.).
- Aukščiausiosios audito institucijos vadovo kadencija neturi priklausyti nuo vyriausybės sprendimų, pavyzdžiui, skiriant juos į pareigas iki pensinio amžiaus ar ilgesniam nei vyriausybės kadencija laikotarpiui (72 str.).
- Aukščiausiosios audito institucijos nepriklausomumo statusas turi būti gerai suvokiamas visuomenėje (74 str.).
- Aukščiausioji audito institucija neturi priklausyti nuo vykdomosios valdžios pirkdama paslaugas, įrangą, valdydama priskirtą jai turtą, personalą ir pan. (75 str.).
- Aukščiausioji audito institucija privalo būti nepriklausoma nuo tikrinamos organizacijos (76 str.).
- Aukščiausioji audito institucija neturėtų dalyvauti tikrinamos organizacijos valdyme ar veikloje (78 str.); aukščiausiosios audito institucijos personalas neturi instruktuoti tikrinamos organizacijos personalo, kaip jam reikia vykdyti savo funkcijas (80 str.).

Daug dėmesio Standartuose skiriama auditorių ir aukščiausiosios audito institucijos **kompetencijai** apibrėžti. Jei aukščiausioji audito institucija veikia kolegialiai, galutinės išvados ir sprendimai išreiškia visos institucijos nuomonę (84 str.). Kadangi aukščiausiosios audito institucijos atsakomybė įgyvendinant viešosios atsakomybės koncepcijas yra lemiamoji, taikoma audito metodologija ir praktika turi būti aukščiausiosios kokybės (85 str.).

Aukščiausioji audito institucija turi nustatyti patirties mastą, būtiną įgyvendinant priskirtus jai įgaliojimus. „Kad ir kokia būtų audito, atliekamo pagal

nustatytus apribojimus, esmė, auditorių darbą turi vykdyti personalas, kurio išsilavinimas ir praktika atitinka tikrinimo uždavinius. Aukščiausioji audito institucija turi apsirūpinti visomis šiuolaikiškoms metodologijomis, sisteminiams technologijomis, analitiniais analizės metodais, statistikos duomenų atrankos metodais ir automatizuotų informacinių sistemų vertinimo būdais“ (86 str.).

Kuo platesni ir savarankiškesni yra aukščiausios audito institucijos įgaliojimai, tuo sudėtingiau užtikrinti veiklos kokybės reikalavimų įgyvendinimą. „Taigi įgaliojimai, suteikti aukščiausiai audito institucijai, pasirinkti tikrinimų dažnį ir ataskaitų turinį, reikalauja, kad aukščiausioje audito institucijoje būtų taikomi aukšti valdymo standartai“ (87 str.).

Ypač daug dėmesio Veiklos audito standartuose skiriama **profesiniam apdairumui** (Due Care). Tai reiškia, kad aukščiausioji audito institucija:

- Privalo būti ir atrodyti objektyvi vertindama organizacijų ir valstybinių įmonių veiklą (89 str.).
- Auditoriai turi būti pasirengę susidurti su pavojinga situacija, kontrolės trūkumais, įvairių ataskaitų nepakankamumu, klaidomis ar rezultatais, galinčiais atskleisti apgavystes, netinkamas ar neteisėtas išlaidas, nesankcionuotas operacijas, lėšų švaistymą, neefektyvumą ir sąžiningumo stoką (90 str.).
- Jei aukščiausioji audito institucija samdo ekspertus ar konsultantus, jie taip pat turi būti profesionaliai apdairūs (92 str.).
- Išorinių konsultantų ar ekspertų dalyvavimas atliekant auditą neatleidžia aukščiosios audito institucijos nuo atsakomybės už padarytas išvadas ar vertinimus (93 str.).
- Jei aukščiausioji audito institucija pasikviečia auditorius iš šalies, jiems taikomi tokie pat darbo kokybės reikalavimai kaip ir saviems auditoriams (94 str.).
- Aukščiausioji audito institucija laikosi konfidencialumo reikalavimų, t. y. neatskleidžia gautos informacijos turinio (95 str.).

Bendrieji audito standartai taip pat nusako personalo kvalifikacijos reikalavimus (96–105 str.), apibrėžia būtinybę rengti veiklos audito vadovus ir įvairias rašytines instrukcijas (106, 107 str.), kelti kvalifikaciją, nustatyti trūkstamus užduočių vykdymo įgūdžius, mokėti tinkamai paskirstyti auditorius ir nustatyti jų skaičių, taikyti atitinkamą planavimą ir kontrolę (108–117str.), vertinti aukščiausioje audito institucijoje taikomų darbo standartų efektyvumą ir veiksmingumą (118–128 str.).

Trečia standartų grupė vadinama **darbo standartais** (Field Standards). Juose apibrėžiami auditorių darbo ir jų valdymo sisteminiai reikalavimai. Trum-

pas jų turinys pateikiamas 131 straipsnyje. Šie reikalavimai yra tokie:

„a) Auditorius turi taip suplanuoti savo darbą, kad būtų užtikrinta, jog bet koks auditas atliktas laiku, ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai.

b) Auditorių darbas kiekvienu lygmeniu ir kontrolės etapu turi būti tinkamai prižiūrimas, o protokoluojamas ataskaitas turi tikrinti aukštesnis audito pareigūnas.

c) Nustatydamas audito mastą ir sritį auditorius turi išnagrinėti ir įvertinti vidinės kontrolės rezultatų patikimumą.

d) Atliekant finansinį auditą turi būti įsitikinta, kad laikomasi šiam atvejui tinkančių įstatymų bei reglamentų <...>.

e) Turi būti pateikti patikimi, kompetentingi ir pagrįsti įrodymai, patvirtinantys auditorių sprendimus ir išvadas dėl tikrinamos organizacijos veiklos, vykdomų programų, priemonių ir funkcijų.

f) Atliekant finansinį bei kitą auditą, jei to reikia, būtina nustatyti, ar laikomasi finansų pažeidimų atskleidimo standartų. Turi būti atlikta tokios apimties finansinių ataskaitų analizė, kad būtų galima tvirtinti, jog gauti rezultatai leidžia išreikšti konkrečią nuomonę“.

Darbo standartuose išskiriami tokie etapai: planavimas, vadovavimas ir kontrolė, atitikties įstatymams ir reglamentams nustatymas, audito įrodymų paieška ir finansinių ataskaitų analizė.

Bendri audito planavimo reikalavimai apibrėžti 134 straipsnyje:

„a) Nustatyti svarbius aplinkos aspektus, kuriems esant veikia tikrinama organizacija.

b) Išplėtoti atsakomybės santykių suvokimą.

c) Nustatyti audito formą, turinį ir audito ataskaitų vartotojus.

d) Patikslinti audito tikslus ir tyrimus, kuriuos reikia atlikti.

e) Apibrėžti pagrindines valdymo ir kontrolės sistemas bei preliminariai įvertinti šių sistemų funkcionavimą, nustatyti tiek jų pranašumus, tiek trūkumus.

f) Nustatyti svarbiausius klausimus, kuriuos reikia apgalvoti.

g) Išnagrinėti vidinio audito darbo rezultatus ir veiklos programą.

h) Įvertinti kitų patikrinimų patikimumą.

i) Pasirinkti efektyviausią ir veiksmingiausią audito metodą.

j) Numatyti priemones patikrinti, ar buvo reaguota į anksčiau atliktų auditų išvadas ir rekomendacijas.

k) Pasirūpinti tinkama planavimo dokumentacija“.

Vadovavimo standartuose rekomenduojama nustatyti:

„a) Ar auditorių kolektyvas visada aiškiai suvokia audito planą?

b) Ar auditas atliekamas vadovaujantis aukščiausiosios audito institucijos patirtimi ir audito standartais?

c) Ar griežtai laikomasi audito plano ir jame numatytų veiksmų, išskyrus atvejus, kai kokie nors pokyčiai yra įteisinti.

d) Ar darbo dokumentuose atsispindi įrodymai, patvirtinantys visas išvadas, rekomendacijas ir nuomones.

e) Ar kiekvienas auditorius gauna suformuluotus audito tikslus?

f) Ar audito ataskaitoje pateikiamos audito išvados, rekomendacijos ir nuomonės“ [11, 138 str.].

Kontrolės standartuose apibrėžiamos funkcijos, kurias nuolatos atlieka vyresnysis auditorius. Jis turi patikrinti, ar:

„a) Visi vertinimai ir išvados yra tikrai pagrįsti ir juos patvirtina kompetentingi, patikimi ir tinkami audito įrodymai, sudarantys galutinės audito ataskaitos pagrindą.

b) Visos klaidos, trūkumai ir neįprastos situacijos buvo tinkamai nustatytos, surašytos į protokolą ir patenkinamai išspręstos, ar į tai atkreiptas aukštesnio audito pareigūno dėmesys.

c) Nustatyti ir surašyti protokole būtini būsimųjų patikrinimų pokyčiai bei patobulinimai, į kuriuos reikia atsižvelgti sudarant vėlesnius audito ir personalo tobulinimo planus [22, 139 str.].

Be to, analizuojami ir vertinami vidinio audito rezultatai, susiję su audito tikslais. Tikrinama, ar buvo vertinami organizacijos veiklos ekonomiškumas, efektyvumas ir veiksmingumas ir kaip tai buvo atliekama.

Veiklos audito atitikties įstatymams ir reglamentams standartai nustato, kokių teisinių procedūrų ir rekomendacijų reikėtų laikytis, norint įgyvendinti audito tikslus. Auditorius turi taip suplanuoti patikrinimą, kad būtų galima nustatyti neteisėtus veiksmus, galinčius veikti audito tikslų įgyvendinimą. Be to, auditorius turi būti pasirengęs situacijai, kai gali būti nustatytos veiklos, nurodančios neteisėtus veiksmus, darančios netiesioginę įtaką audito rezultatams [11, 145 str.].

Analizuojant įstatymų laikymosi subtilybes būtina nustatyti:

- Ar vykdant įvairias programas buvo laikomasi įstatymų ir patvirtintų taisyklių.
- Ar pasiekti pageidaujami rezultatai.
- Jei pageidaujami rezultatai nepasiekti, kokie pokyčiai būtini [11, 146 str.].
- Kokie specifiniai įstatymai ir apribojimai taisyktini tikrinant konkrečią organizaciją (147 str.).
- Ar numatyti audito etapai ir procedūros, leidžiančios gauti pakankamus, kompetentingus

ir svarbius audito įrodymus (149 str.).

- Ar vidinio audito sistema siekia, kad būtų paisoma įstatymų ir reglamentų, bei įvertinama rizika, susijusi su tuo, kad ši sistema gali neužkirsti kelio šiam reiškiniiui ar nenustatyti įstatymų nesilaikymo atvejų (150 str.).

Įrodymų paieška – bene svarbiausia audito funkcija. Standartų reikalavimai šiuo klausimu yra tokie:

- Ypač kruopščiai turi būti pasirinkta duomenų atrankos ir jų apdorojimo technika.
- Duomenys turi būti patikimi ir tiesiogiai susiję su audito tikslų įgyvendinimu (153 str.).
- Auditoriai, rengdami audito įrodymus, turi puikiai išmanyti tokius metodus kaip inspekcija, stebėjimas, apklausa, patvirtinimas.
- Aukščiausioji audito institucija turi įsitikinti, kad naudojami metodai pakankami efektyviai nustato visas kiekybinių duomenų paklaidas ir nukrypimus (154 str.).
- Įrodymai turi būti kompetentingi, tiesiogiai susiję su audito tikslais ir pagrįsti (155 str.).
- Auditoriai turi kruopščiai protokoluoti audito įrodymus (156 str.).

Audito standartuose itin kruopščiai apibrėžiami dokumentavimo procedūrų reikalavimai, nes audito dokumentai:

- Patvirtina ir palaiko auditoriaus nuomonę ir pranešimus.
- Gerina audito efektyvumą ir veiksmingumą.
- Yra informacijos šaltinis rengiant ataskaitą ar atsakant į įvairius tikrinamos organizacijos ar kitos institucijos užklausimus.
- Parodo, kad auditorius laikosi audito standartų.
- Palengvina planavimą ir kontrolę.
- Padeda kelti auditorių kvalifikaciją.
- Padeda įsitikinti, kad pavestas darbas atliktas patenkinamai.
- Suteikia galimybę ateityje pasinaudoti atlikto darbo patirtimi (157 str.).

Ketvirtajame veiklos audito standartų skyriuje pateikiami **audito ataskaitų standartai** [11, 163–191str.]. 170 straipsnyje išdėstyti bendri standartų reikalavimai, taikomi kiek finansų, tiek veiklos auditui: 171–182 straipsniuose – finansų audito atskaitoms, 183–188 straipsniuose – veiklos audito atskaitoms.

Veiklos audito ataskaitų standartai skiriasi nuo finansinio audito standartų dėl kelių priežasčių: pirma, veiklos auditas aprėpia žymiai daugiau klausimų nei finansų auditas, antra, gauti rezultatai gali būti skirtingai interpretuojami, trečia, nagrinėjamos ne finansinių metų, o įvairios trukmės laikotarpių atskaitos. Dėl šių priežasčių veiklos audito atskaitos yra gana įvairios, jose pateikiama daug diskutuotinių teiginių ir pagrįstų argumentų (183 str.).

Nepaisant specifinių veiklos audito savybių, visgi formuluojami bendri veiklos audito ataskaitų reikalavimai. Jie yra tokie:

- Turi būti aiškiai apibrėžti audito tikslai ir atlikto tyrimo apimtis.
- Gali būti pateiktos įvairios kritinės pastabos.
- Turi atsispindėti nepriklausoma informacija.
- Turi būti įvertinta, kokių laipsniu įgyvendinti ar bus įgyvendinti tikrinamų veiklos rūšių ekonomiškumas, efektyvumas ir veiksmingumas (184 str.). Jei tokių vertinimų neįmanoma gauti, turėtų būti pateiktos specifinės išvados, numatančios problemų sprendimo kryptis (186 str.).
- Turi būti nustatyta, kokia informacija naudojosi tikrinama organizacija priimdama tam tikrus sprendimus ir kiek šie sprendimai priklausė nuo anksčiau priimtų sprendimų.
- Nustatyti trūkumai ir pastabos turi būti išreikšti kaip galima tiksliau, norint paskatinti tikrinamą organizaciją juos šalinti.
- Pateikiami faktai, išvados ir rekomendacijos turi būti aptartos su tikrinama organizacija, norint įsitikinti, kad jos yra išsamios, tikslios ir teisingai pateiktos. Jei auditoriai nesutarė dėl kai kurių išvadų, tikslinga taip pat pateikti tikrinamos organizacijos nuomonę (186 str.).
- Pasiūlymai turi būti konstruktyvūs, nes ateityje jie bus naudojami kaip veiklos vadovai. Šie pasiūlymai turėtų rekomenduoti, ką reikėtų tobulinti, o ne kokiomis priemonėmis to pasiekti (187 str.).

Išnagrinėti pagrindiniai veiklos audito principai, postulatai, procedūros, reikalavimai suprantami kaip veiklos audito standartai, kuriais rekomenduojama vadovautis praktinėje auditorių ir audito institucijų veikloje. Šiuos standartus būtina taikyti kūrybiškai, atidžiai išnagrinėjus audito tikslus, tikrinamos organizacijos ar sistemos veiklos ypatumus, situaciją ir aplinką, nusakančią tikrinamos organizacijos darbo sąlygas ir kitus veiksnius. Vadinasi, veiklos audito standartų taikymo procedūra yra ganėtinai sudėtinga, todėl verta atsižvelgti į kitų valstybių patirtį.

Veiklos auditoriai susiduria su didele problemų įvairove, todėl jiems ypač reikalingas kūrybiškumas, padedantis susigaudyti nevisiškai aiškioje situacijoje. Jiems būtina gerai išmanyti tikrinamos organizacijos struktūrą, jos paskirtį, vykdomas funkcijas, misiją, viziją, veiklos ypatumus, todėl veiklos auditorius negali atlikti savo funkcijų, jei neturi tokių žinių. Vadinasi, veiklos auditoriams būtinas platus akiratis ir siaura specializacija.

Kai sprendžiami finansų ir veiklos audito klausimai, gali būti atliekamas ir kombinuotas auditas. Be to, atliekant finansų auditą taip pat nagrinėjami kai

kurie veiklos audito uždaviniai, todėl neretai kai kurie finansinio audito specialistai neišskiria veiklos audito kaip savarankiškos audito rūšies. Tuo tarpu veiklos auditas yra kur kas lankstesnis, įvairesnis ir sudėtingesnis, ypač kai reikia pasirinkti tikrinamą objektą, nustatyti audito tikslus ir uždavinius, taikomus metodus ir įvertinti kitus veiksnius.

Veiklos audito standartai kyla iš šios audito rūšies tikslų. Juos bendrais bruožais galima susieti su bet kokios veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo įvertinimu ir, kaip pasakyta INTOSAI audito standartuose, jie apima tokias sritis:

a) „Administracinės veiklos ekonomiškumo auditą, susiejant šią veiklą su paskelbtais administravimo principais ir praktika bei vadovavimo politika;

b) Žmogiškųjų, finansinių ir kitų išteklių panaudojimą, informacinių sistemų tyrinėjimą, veiklos rezultatų, planų ir procedūrų, kuriuos taiko tikrinamos organizacijos šalindamos nustatytus trūkumus, monitoringą;

c) Veiklos veiksmingumo auditą, kai veikla susiejama su tikrinamų organizacijų užduočių įvykdymu ir gauti rezultatai palyginami su planuotais“ [8, p. 6; 22, 40 str.].

Veiklos audito standartai nėra tokie išsamūs kaip finansų audito standartai. Jų paskirtis – suteikti galimybę lanksčiai samprotauti pasirenkant audito objektą, tikslus ir, svarbiausia, tyrimo metodus. „Veiklos audito ataskaitos yra įvairios, jose daugiau nei finansinio audito ataskaitose diskusijų, duomenų analizės ir pagrįstų argumentų. Vadinasi, veiklos auditas privalo turėti didelį tyrinėjimo metodų pasirinkimą ir veikti taikydamas visiškai skirtingas žinias nei finansinis auditas“ [8, p. 6].

„Veiklos auditas, atsižvelgiant į jo įgaliojimus, privalo nagrinėti visas valstybės veiklos sritis ir išryškinti įvairius ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo aspektus“ [8, p.7; 11; 65; 166, 183–185 str.]. „Dėl šių priežasčių veiklos auditas gali būti prieinamesnis svarstymams ir interpretacijoms nei finansinis auditas, veiklos auditorius privalo ypač rūpintis parengtos ataskaitos nepriklausomumu, kokybe ir objektyvumu“ [11; 184–187 str.].

Veiklos auditas neatliekamas privačiose įmonėse ir tai niekad nebuvo daroma praeityje, todėl pasisemti tokio audito patirties nėra galimybės. Be to, jis yra itin savitas, t. y. kiekvienu atveju, kai nusprendžiama atlikti auditą, tenka nustatyti analizuotinių objektų visumą, audito tikslus ir uždavinius, atrinkti ir parengti auditorių kolektyvą, sugebantį išnagrinėti būtent šį objektą ir su juo susijusias problemas, šiems tikslams įgyvendinti sukurti ar adaptuoti esamas tikrinimo metodikas, sudaryti audito planą, kuris retai gali būti iš anksto formalizuotas, ir išspręsti kitus audito procedūros klausimus.

Atliekant veiklos auditą svarbų vaidmenį vaidina veiklos kokybė, t. y. turi būti taikomi ir **kokybės audito standartai**, išdėstyti Tarptautinės standartizacijos organizacijos (the International Organization for Standardization – ISO) institucijų dokumentuose [12].

Atliekant **kokybės auditą** nustatomi: valdymo prioritetai, komerciniai tikslai, reikalavimai kokybės vadybos sistemai, teisiniai ir sutarčių reikalavimai, tiekėjų darbo aspektai, vartotojų reikalavimai ir galima organizacijos rizika [12, p.13].

Auditorių veiksmai atliekant kokybės auditą iš esmės sutampa su veiksmais atliekant veiklos auditą, todėl nagrinėti juos atskirai netikslinga.

Atlikus kokios nors institucijos ar sistemos veiklos auditą, reikia atsakyti į du klausimus: ar veikla buvo gerai vykdoma ir ar tie veiksmai buvo būtini [8, p. 8]. Pirmojoje dalyje atsakoma į klausimą, ar tinkamai buvo įgyvendinti politiniai sprendimai, t. y. ar buvo laikomasi nustatytų taisyklių bei reikalavimų, antra – ar atlikti visi būtini veiksmai ir ar nėra nereikalingų ar net kenksmingų veiksmų. Kitaip tariant, ar priimti sprendimai buvo tinkamai įgyvendinti ir ar buvo imtasi adekvačių priemonių. Veiklos auditorius gali nuspręsti, kad įgyvendintos priemonės ne visiškai suderintos su tikslais, tačiau jis turi būti atsargus, kad nevertintų politikų sprendimų, jei šių sprendimų turinys nėra numatytas audito tiksluose.

Kaip jau buvo minėta, pagrindiniai veiklos audito kriterijai yra ekonomiškumas, efektyvumas ir veiksmingumas, tačiau konkretaus audito tikslai gali būti ir siauresni, pavyzdžiui, įvertinti tik kokios nors veiklos ekonomiškumą ar efektyvumą ar atlikti tyrimus pasitelkiant abu šiuos kriterijus.

„Veiklos auditas pačia bendrąja prasme remiasi įstatymų leidžiamosios valdžios sprendimais bei keitimais ir gali būti vykdomas visoje viešojo sektoriaus institucijų sistemoje, kurios sudėtinės dalys yra centrinės bei regioninės valdžios ir savivaldos institucijos.

Veiklos auditas aprėpia valdymo atskaitingumą, viešumą ir skaidrumą. Viešasis atskaitingumas reiškia, kad tie, kurie atsako už programos arba ministerijos valdymą, yra atsakingi už šios programos vykdymo ar ministerijos veiklos efektyvumą. Atskaitomybė taip pat numato, kad visuomenė gali stebėti programos vykdymo eigą arba ministerijos darbą. Veiklos auditas yra būdas, suteikiantis galimybę mokesčių mokėtojams, finansininkams, įstatymų leidėjams, vykdomajai valdžiai, eiliniams piliečiams ir žiniasklaidai gauti informacijos apie skirtingų valstybės veiklos formų eigą ir rezultatus“ [8, p.13].

Veiklos audito išvados, būdamos patikimos, išsamios, nepriklausomos, didina visuomenės pasitikėjimą valdžios institucijomis, skatina aktyviai dalyvauti valstybės valdyme, sudaro nepalankias sąlygas korup-

cijai, kyšininkavimui ir kitiems neigiamiems veiksniams klestėti, gerina socialinę aplinką visuomenėje, nes bet kokie sprendimai, kad ir susiję su laikiniais sunkumais, yra piliečių teisingai suvokiami kaip būtini, atskleidžia egzistuojančias problemas, skatina motyvaciją mokytis ir keistis. Be to, veiklos auditas, atliekamas reguliariai ir kruopščiai, gerina valstybės valdymą ir tobulina administracinius valstybės tarnautojų gebėjimus.

Paprastai aukščiausioji audito institucija stengiasi įgyvendinti vieną ar kelis toliau pažymėtus tikslus:

„a) Aprūpinti įstatymų leidžiamąją valdžią ar atsakingus pareigūnus kokios nors valstybės programos įgyvendinimo praktikos ekonomiškumo, efektyvumo ar veiksmingumo bei priemonių, panaudotų vykdant šią programą, tyrimais, ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo įvertinimais.

b) nustatyti ir išanalizuoti valstybės programų ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo problemų ar veiklos sričių, kuriose ši veikla yra kritikuotina, požymius ir taip padėti tikrinamai organizacijai ar valstybei apskritai pagerinti savo veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą;

c) pranešti apie numatytą ir nenumatytą, tiesioginį ir netiesioginį kokios nors programos poveikį. Įvertinti, ar apibrėžti tikslai įgyvendinti bei kokia apimtimi arba kodėl jie nebuvo įgyvendinti (įvertinus ir išanalizavus problemų ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo požymius)“ [8, p.15].

„Be to, atliktas veiklos auditas aprūpina įstatymų leidžiamąją valdžią arba atsakingus pareigūnus išsamia nepriklausoma įteisintų vykdančiųjų organizacijų veiklos indikatorių ar savianalizės ataskaitų pagrįstumo ir patikimumo analize“ [8, p. 15].

Veiklos auditas taip pat gali padėti gerinti įvairių valstybės programų įgyvendinimą. Tai gali būti padaryta valstybėse, kuriose viešajame administravime ne formaliai vadovaujamosi nustatytomis taisyklėmis, o siekiama rezultatų. Norint tobulinti valstybės programų įgyvendinimo procesą, reikėtų atsakyti į tokius klausimus:

- „Ar aiški veiklos tikslų struktūra ir ar naudojant valstybės lėšas buvo pasirinkti tinkami prioritetai ir priemonės?
- Ar yra aišku, kaip tarp įvairių valdymo lygmenų pasiskirsčiusi atsakomybė, turint omenyje ir kitus principus?
- Ar yra suvokta būtinybė teikiant paslaugas svarbiausiais laikyti piliečių interesus?
- Ar būtina laikomasi adekvačių valdymo kontrolės ir informavimo reikalavimų [8, p. 16]?

Kiekviena viešojo sektoriaus institucija turi rūpintis, kad būtų įdiegta gerai veikianti vidaus audito sistema. Išoriniai auditoriai paprastai tikrina vidaus audito sistemos veiklos efektyvumą ir veiksmingumą.

Kalbant apie įvairių programų įgyvendinimo ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą, būtina mokėti šiuos kriterijus apskaičiuoti, t. y. nustatyti ryšį tarp pagrindinių įtakos veiksnių ir šių kriterijų reikšmių. Tai svarbu už programų vykdymo eigą atsakingoms institucijoms: parlamentui, vyriausybei, įvairių fondų, kurių lėšos panaudojamos šioms programoms remti, valdytojams, konkrečioms pareigūnams bei valstybės tarnautojams, įpareigotiems stebėti ir koreguoti jų vykdymą.

Vadinasi, ypač svarbu mokėti pamatuoti arba įvertinti pagal bet kokią programą atliekamų tyrimų, priemonių ar kitų veiksmų rezultatus. Kaip aprašyta Veiklos audito standartuose, „Veiklos rezultatų įvertinimas paprastai reiškia nuolatinį monitoringo ir ataskaitų procesą, skirtą įgyvendinti apibrėžtus tikslus. Veiklos rezultatų įvertinimas gali būti susijęs su įvykdytų programos veiksmų tipu ar lygiu (procesu), tiesiogiai pagamintų prekių ar suteiktų paslaugų kiekiu (išeiga) ir/ar šios išeigos rezultatais (veiksmingumu). Veiklos pamatavimai, išreikšti kaip galimi išmatuoti veiklos standartai, sutelkiami ties tuo, ar gauti rezultatai atitinka programos tikslus bei reikalavimus. Veiklos rezultatų įvertinimas dėl savo nuolatinio taikymo gali būti suprantamas kaip išankstinio valdymo perspėjimo sistema ir kaip priemonė tobulinti atskaitomybę visuomenei“ [8, p. 17].

Nuolatinis veiklos rezultatų įvertinimas gali atlikti tik vidaus auditoriai, todėl toks uždavinys neprikiriamas išoriniam auditui, nes tokie rezultatų vertinimai visose viešojo sektoriaus institucijose yra tiesiog neįmanomi.

Programų analizė, suprantama kaip kokios nors programos tyrimas norint nustatyti, ar programa gerai vykdoma, išskiriama kaip atskira audito rūšis. Šiuo atveju nagrinėjama įvairesnė informacija, ji turėtų padėti nustatyti, ką būtina padaryti, kad ši programa būtų įgyvendinama sėkmingiau. Kartais atlikus tokį auditą gali būti paskelbta, jog šią programą reikėtų sustabdyti, pagrindžiant tokią rekomendaciją svariais argumentais. INTOSAI šalys jau ganėtinai ilgai diskutuoja dėl to, koks turėtų būti aukščiausiosios audito institucijos vaidmuo atliekant šį specifinį auditą. Šios diskusijos kyla dėl to, kad programų analizė neišvengiamai susijusi su politiniais sprendimais, kurių revizija nei aukščiausioje, nei tuo labiau kitose audito institucijose nenumatoma atsižvelgiant į šių institucijų paskirtį.

Veiklos audito standartuose konstatuojama, kad „Programų vertinimas suvokiamas kaip visuma priemonių ir metodų, kuriuos taikant siekiama atlikti išsamų kokios nors užduoties įvertinimą, remiantis sudėtingais moksliniais požiūriais“.

INTOSAI programų analizės ir audito darbo grupė išskiria tokias audito klases:

- „Taisyklingumo auditas: ar laikomasi nustatytų taisyklių?
- Ekonomiškumo auditas: ar pasirinktieji viešųjų fondų panaudojimo veiksmai yra ekonomiškiausi?
- Efektyvumo auditas: ar gautieji rezultatai yra proporcingi panaudotiems ištekliams?
- Veiksmingumo auditas: ar gautieji rezultatai derinasi su politiniais tikslais?
- Politikos suderinamumo analizė: ar politikų veiksmai suderinti su tikslais?
- Vykdomos politikos ekonominės ir socialinės įtakos analizė: kokia yra ekonominė ir socialinė politikos įtaka?
- Politikos veiksmingumo įvertinimas ir priešasčių analizė: ar gautieji rezultatai yra taikytos politikos ar kitų priešasčių padarinys?“ [13].

Pateiktoji klasifikacija nėra vienintelė. Štai JAV Generalinė audito institucija išskiria keturias programų analizės klases, taikomas atliekant veiklos auditą:

1) „Atliekant proceso analizę vertinama programos apimtis, ji lyginama su ketinimais. Šiuo atveju rūpinamasi, kad vykdant programą taikomos priemonės atitiktų įstatymų nustatytus ir kontrolės reikalavimus, programos planus ir profesinius standartus arba vartotojų lūkesčius.

2) Vertinant rezultatus nagrinėjamas klausimas, koku mastu pasiekiamas į rezultatus besiorientuojantis tikslas. Šiuo atveju, norint įvertinti programos veiksmingumą, skiriama dėmesio rezultatams (įskaitant ir nelauktus rezultatus). Be to, norint suvokti, kaip šie rezultatai gauti, gali būti vertinamas ir programos įgyvendinimo procesas.

3) Vertinant programos įtaką analizuojami programos įgyvendinimo rezultatai, gautieji rezultatai lyginami su tuo atveju, jeigu ši programa iš viso nebūtų įgyvendinama. Ši vertinimo rūšis taikoma norint pašalinti programos poveikį siekiant nusibrėžtų tikslų, kai žinoma, jog išoriniai veiksniai daro įtaką programos rezultatams.

4) Atliekant pelno ir kainos bei veiksmingumo ir kainos analizę lyginami programos rezultatai ir lėšos (panaudoti ištekliai), išleisti tiems rezultatams gauti. Kai šie kriterijai taikomi veikiančioms programoms, jie nusako ir programos analizės rūšį. Veiksmingumo ir kainos analizė padeda įvertinti, kaip įgyvendintas vienintelis tikslas, todėl gali būti panaudota nustatyti pigiausią alternatyvą, siekiant užsibrėžto tikslo. Pelno ir kainos analize siekiama nustatyti visų galimų variantų kainas bei pelną“ [8, p.18–19].

Minėtieji veiklos audito klasifikacijos variantai dar kartą įrodo, koks sudėtingas procesas yra veiklos auditas.

Išvados

Straipsnyje, remiantis lyginamąja kitų šalių patirtimi, išnagrinėti veiklos audito turinys, standartai ir procedūros.

Nagrinėjant veiklos audito sampratą apibūdinamas finansinis ir konstitucinis auditas, nustatyta veiklos audito specifika.

Finansinio audito turinys yra ganėtinai suprantamas ir dėl savo konkretumo, ir dėl griežto finansinės veiklos reglamentavimo, ir dėl gerai numatyto šios veiklos dokumentavimo. Kur kas sudėtingesnė yra veiklos audito samprata, todėl šiai audito rūšiai būtina skirti daugiau dėmesio.

Pačia plačiaja prasme veiklos auditas yra valstybės, ministerijų departamentų ir kitų viešojo sektoriaus institucijų valdymo ekonomiškumo, efektyvumo, veiksmingumo sisteminė analizė bei pasiūlymų, kaip šiuos kriterijus gerinti, rengimas. Norint įgyvendinti šiuos tikslus reikia, kad būtų sukurti specialūs veiklos audito metodai, plačiai taikoma sisteminė analizė, plėtojama specifinė metodologija, remiamasi kokybiniais ir kiekybiniais duomenimis, jie turi būti tinkamai apdoroti ir pasirinkti jų išvadų bei rekomendacijų patikimumu ir tikslumu.

Veiklos auditoriai neturi didelės patirties ir todėl, kad toks auditas nebuvo aktualus praeityje, ir todėl kad jis nebuvo ir nėra taikomas privačiame sektoriuje, tuo tarpu finansinio audito šaknys yra gana gilios. Poreikis atlikti kokios nors organizacijos auditą sunkiai prognozuojamas, nes priklauso nuo daugelio priežasčių, tarp kurių svarbiausios yra šios: įvairių stagnacijos procesų atsiradimas, aiški kurios nors organizacijos veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir/ar veiksmingumo stoka, prognozavimo ir planavimo klaidos, valdymo struktūrų sudėtingumas, funkcijų dubliavimas, atskaitomybės ir atsakomybės spragos, atsilikimas nuo pasaulinių standartų, įstatymų neatitiktis šiuolaikiniais reikalavimams, sunkiai suprantamas lėšų panaudojimas, ypač stambiu mastu, aukštų pareigūnų viešųjų ir privačiųjų interesų derinimo tvarkos pažeidimai.

Straipsnyje taip pat nagrinėjama konstitucinio audito samprata. Konstatuojama, kad ši samprata taikoma Švedijoje ir jos tikslai yra aprūpinti Stortingą reikiama informacija, kad jis galėtų nuspręsti, ar laikyti valstybę ar kokią nors ministeriją atsakinga už valstybės fondų paskirstymą ir valdymą bei teikti svarbią informaciją, kuria disponuoja Vyriausioji auditorių valdyba.

Nagrinėjami veiklos audito standartai, kurių paskirtis yra: padėti aukščiausiai audito institucijai efektyviai ir veiksmingai atlikti ir valdyti šiuolaikinį veiklos auditą; skatinti efektyvios ir veiksmingos veiklos audito praktikos diegimą; sukurti veiklos audito

metodologijos plėtros ir profesinio tobulėjimo pagrindus; nustatyti ribas, į kurias atsižvelgiant bus priimami sprendimai, ir pasirinkti sąlygomis, leidžiančiomis auditoriui tobulėti ar visiškai įgyvendinti savo galimybes.

Veiklos audito standartai nėra tokie išsamūs kaip finansų audito standartai. Jų paskirtis – suteikti galimybę lanksčiai samprotauti pasirenkant audito objektą, tikslus ir, svarbiausia, tyrimo metodus. Veiklos audito ataskaitos yra įvairios, jose daugiau nei finansinio audito ataskaitose diskusijų, duomenų analizės ir pagrįstų argumentų.

Apibūdinti pagrindiniai veiklos audito standartai. Pabrėžiama, kad aukščiausioji audito institucija turi nustatyti patirties mastą, būtiną įgyvendinant jai priskirtus įgaliojimus. Kad ir kokia būtų audito, atliekamo neperžiangiant nustatytų ribų, esmė, auditorių darbą turi vykdyti personalas, kurio išsilavinimas ir praktika atitinka tikrinimo uždavinius. Aukščiausioji audito institucija turi apsirūpinti visomis šiuolaikiškais metodologijomis, sisteminėmis technologijomis, analitiniais metodais, statistikos duomenų atrankos metodais ir automatizuotų informacinių sistemų vertinimo būdais.

Kaip atskira audito rūšis išskiriama programų analizė, suprantama kaip kokios nors programos tyrimas norint nustatyti, ar gerai ši programa vykdoma. Šiuo atveju nagrinėjama įvairesnė informacija, turinti padėti nustatyti, ką būtina padaryti, kad ši programa būtų įgyvendinama sėkmingiau. Kartais atliekant tokį auditą gali būti paskelbta, jog šią programą reikėtų sustabdyti, grindžiant tokią rekomendaciją svariais argumentais.

Literatūra

1. Lakis V., Mackevičius J., Rakštikas P. *Auditas*. – Vilnius: Viltis, 1992.
2. Mackevičius J., Poškaitė G. *Finansinė analizė*. – Vilnius: Katalikų pasaulis, 1998.
3. Bjarne Mork-Eiden. *The Guidelines for Financial Auditing Office of the Auditor General of Norway*. Riksrevisionen, 1998.
4. *Study Guide. Audit Manual. Financial Audit Process and Methods*. Volume 1. Office of the Auditor General of Norway, 1998.
5. Daujotaitė D. Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje. *Viešoji politika ir administravimas*, 2002, Nr.2, 71–78.
6. *The Guidelines for Performance Auditing*. Office of the Auditor General of Norway. Riksrevisionen, 1999.
7. *Handbook in Performance Auditing: Theory and Practice*. Second Edition. Stockholm, Sweden, 1999.
8. *Implementation Guidelines for Performance Auditing Standards*. Draft. Standards and Guidelines for Performance Auditing based on INTOSAI's Auditing

- Standards and Practical Experience. The Swedish National Audit Office, 2001.
9. Kundrotas V. *Tarptautinės aukščiausųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) audito standartai: komentaras lietuviškam tekstui*. Vilnius: Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, 1998.
 10. Study Guide. Audit Manual. Constitutional section. Office of Auditor General of Norway. Riksrevisjonen, 1996.
 11. *Auditing Standards*. Issued by Auditing Standards Committee International Organization of Supreme Audit Institutions, June 1992.
 12. *Guidelines on quality an/or environmental management systems auditing. ISO/CD. 3 19011: 2002*. Joint Working Group on Quality and Environmental Auditing. Switzerland: ISO Central Secretariat, 2000.
 13. *INTOSAI Working Group on Programme Evolution*. Draft Summary Report, 1995.

Stasys Puškorius

Comparative Evaluation of the Performance Auditing: the Review of Theories

Summary

The aim of this paper is to analyze the performance audit as specific, new, modern, and very complex definition, to study its content, as well as to recommend the procedures and suggest the documents to be applied during performance auditing activities. Basically the survey is grounded on the West countries experience and INTOSAI standards.

The content of the mentioned standards is analyzed and recommendations how to use them for auditing institutions are given, Also the requirements to the auditors, auditing procedures, how to collaborate with auditing organizations, to pick-up audit evidences are rendered.

Stasys Puškorius – Lietuvos teisės universiteto Valstybinio valdymo fakulteto Valdymo teorijos katedros vedėjas, profesorius, socialinių mokslų habilituotas daktaras.

Telefonas +370 5 2 71 45 29

Elektroninis paštas spusk@ltu.lt

Straipsnis įteiktas 2002 m. gruodžio mėn.; recenzuotas; parengtas spaudai 2003 m. birželio mėn.