

VEIKLOS AUDITO ELEMENTAI: ANALIZĖ IR AUDITAS

Jonas Mackevičius

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto
Apskaitos ir audito katedra
Saulėtekio alėja 9, LT-10222 Vilnius, Lietuva
Telefonas (+370 5) 2366 153
Elektroninis paštas Jonas.Mackevicius@ef.vu.lt

Dalia Daujotaitė

Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto
Finansų ir mokesčių katedra
Ateities 20, LT-08303 Vilnius, Lietuva
Telefonas (+370 5) 2714 521
Elektroninis paštas daujotaite@mruni.eu

Pateikta 2011 m. gegužės 5 d., parengta spausdinti 2011 m. birželio 15 d.

Anotacija. *Veiklos audito esmę išreiškia jo struktūriniai elementai. Veiklos audito elementai neretai aiškinami labai glaustai, neatskleidžiant į tai, ką turėtų daryti auditorius, kokias procedūras taikyti tiriant ekonomiškumą, efektyvumą ir (ar) rezultatyvumą. Be to, šios sąvokos neretai aiškinamos skirtingai. Straipsnyje nagrinėjamas veiklos audito struktūrinių elementų sąvokų apibūdinimas užsienio ir Lietuvos autorių darbuose. Nustatytos veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo auditų tikrinimo ir vertinimo sritys bei metodai, pateikti veiklos audito struktūrinių elementų bendrųjų rizikų veiksniai ir jų vertinimo aspektai.*

Reikšminiai žodžiai: *veiklos auditas, veiklos audito elementai, ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas.*

Įvadas

Atlikta veiklos audito sampratos analizė leidžia teigti, kad veiklos auditas yra viena iš svarbių kontrolės priemonių (kitos galėtų būti įvardytos kaip strateginis planavimas, programinis biudžetas ir pan.), padedančių gerinti organizacijų atskaitingumą bei tinkamą išteklių valdymą. Veiklos auditas skatina audituojamą subjektą daugiau dėmesio skirti veiklos ekonomiškumui, efektyvumui, rezultatyvumui, o teikiamos rekomendacijos padeda tobulinti veiklą, taupyti lėšas, mažinti išlaidas, gerinti paslaugų kokybę, stiprinti valdymo, administracinius, organizacinius procesus, siekti nustatytų tikslų. Minėtus teiginius pagrindžia pagrindinis veiklos audito tikslas teikti objektyvią informaciją organizacijos vadovybei, kad ji galėtų formuoti efektyvią valdymo politiką, priimti teisingus sprendimus veiklai gerinti ir jai plėtoti. Siekiant šio tikslo jau nebepakanka vertinti įmonės veiklą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais. Tampa svarbu išplėsti veiklos audito ribas, kitaip tariant, atrasti naujus veiklos audito elementus. Pirmą kartą šią idėją išskėlė M. Barzelay¹ 1997 metais. Jis išskyrė net 7 veiklos audito elementus: be minėtų trijų – informacijos patvirtinimo, rizikos vertinimo, geriausios patirties peržiūros ir bendrosios valdymo peržiūros auditą². Visiškai sutikti su M. Barzelay nuomone nederėtų, nes kai kurie veiklos audito (atitinkamai informacijos patvirtinimo ir bendrosios valdymo peržiūros) elementai priskirti informacijos ar valdymo auditui (I. Aleliūnas, Z. Atkočiūnienė)³.

Veiklos audito esmę išreiškia jo struktūriniai elementai. Vis dėlto audito teorijoje ir praktikoje dažniausiai minimi trys veiklos audito elementai, t. y. ekonomiškumas, efektyvumas ir rezultatyvumas (kai kuriuose cituojamuose šaltiniuose vadinamas veiksmingumu). Jie literatūroje dar vadinami 3 E koncepcija (S. Puškorius⁴; C. Pollitt and H. Summa⁵; M. Funkhouser⁶). Minėti trys veiklos audito elementai neretai aiškinami labai glaustai, neatskleidžiant, ką turėtų daryti auditorius, kokias procedūras naudoti tiriant ekonomiškumą, efektyvumą ir (ar) rezultatyvumą. Be to, šios sąvokos neretai aiškinamos skirtingai. Ypač daug neaiškumų kyla nagrinėjant lietuvių autorių darbus, kuriuose skirtingai verčiamos anglų kalbos sąvokos *efficiency* ir *effectiveness*. Vartojamos efektyvumo, veiksmingumo, rezultatyvumo, produktyvumo ir kt. sąvokos, reikiamai nepaaiškinant jų turinio. Tai sukelia daug keblumų ne tik auditoriams, bet ir universitetų, kolegijų dėstytojams ir studentams. Manytume, kad anglų kalbos sąvokas *economy*, *efficiency*, *effectiveness* į lietuvių kalbą reikėtų versti atitinkamai ekonomiškumas, efektyvumas ir rezultatyvumas.

- 1 Barzelay, M. Central Audit Institutions and Performance Auditing: a Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD. *Governance*. 1997, 10(3): 235–260.
- 2 *Ibid.*, p. 235–260.
- 3 Aleliūnas, I.; Atkočiūnienė, Z. Informacijos auditas kitų audito rūšių kontekste. *Informacijos mokslai*. 2010, 54: 7–16.
- 4 Puškorius, S. *Veiklos auditas*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2004, p. 27.
- 5 Pollitt, C.; Summa, H. Performance Audit and Public Management Reform. *Public administration*. 1997, 75(2): 313–336.
- 6 Funkhouser, M. Government Performance Auditing in the U.S. and China – Lessons Drawn from a Comparative Review. *Chinese Public Administration Review*. 2004, September/December.

Straipsnio tikslas – išnagrinėti veiklos audito struktūrinius elementus ir nustatyti jų tikrinimo ir vertinimo sritis ir metodus.

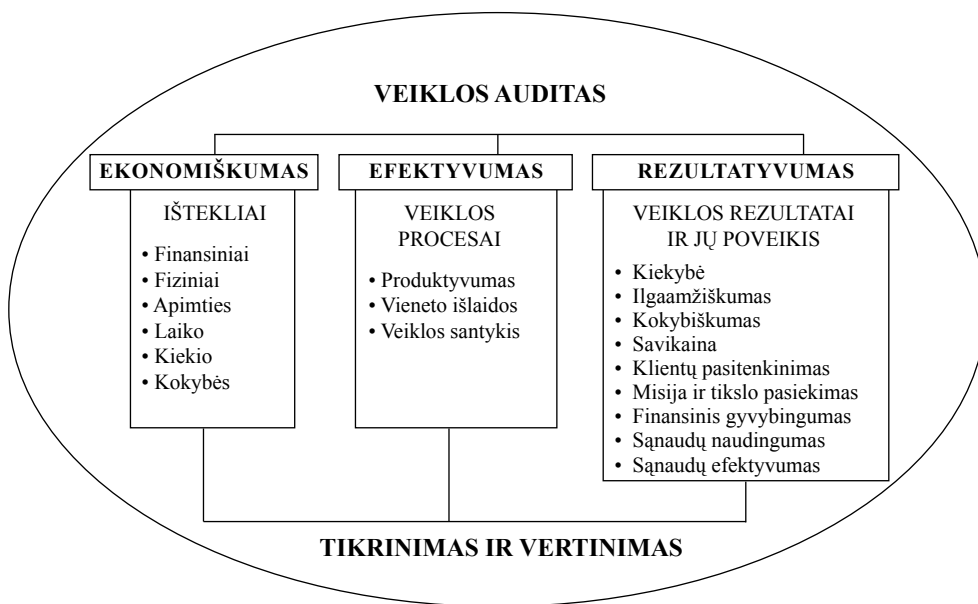
Siekiant užsibrėžto tikslo sprendžiami tokie *uždaviniai*:

- išnagrinėti veiklos audito struktūrinių elementų sąvokų interpretacijas;
- ištirti veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo auditų vertinimo sritis ir metodus;
- nustatyti ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo auditų bendruosius rizikos veiksnius ir jų vertinimo aspektus.

Tyrimo metodai: mokslinės ir praktinės literatūros analizė, duomenų grupavimas, apibendrinimas, kritinis vertinimas.

1. Veiklos audito struktūrinių elementų analizė

Veiklos audito sąvokos analizė būtų neišsami, neaptarus jo struktūrinių elementų, t. y. ekonomiškumo (angl. *economy*), efektyvumo (angl. *efficiency*) ir rezultatyvumo (angl. *effectiveness*). Šie terminai interpretuojami įvairiai. Minėtų veiklos audito elementų esmę ir ryšį, kaip vieną iš galimų variantų, straipsnio autoriai pateikia 1 paveiksle.



1 pav. Veiklos audito struktūriniai elementai

Ekonomiškumo sąvoka apibūdinama kaip minimalus išteklių naudojimas, išlaikant nustatytą produkto ar teikiamų paslaugų (rezultato) kokybę. Specialiojoje literatūroje ekonomiškumas dažniausiai nagrinėjamas išteklių sunaudojimo požiūriu. Jis suprantamas kaip minimizavimas panaudotų išteklių, kurių reikia tam tikram rezultatui gauti, išlaikant

tam tikrą to rezultato kokybę (S. Puškorius⁷; Mackevičius⁸). Toks ekonomiškumo apibūdinimas suponuoja ekonomiškumo kaip palyginimo kriterijaus suvokimą, t. y. įvairius rezultatus galima palyginti pagal išteklių sunaudojimo (sąnaudų) kriterijų. Šis kriterijus suteikia galimybę pasirinkti geriausią, t. y. ekonomiškiausią arba pigiausią būdą, siekiant konkretaus rezultato. Ištekliams tam tikrai prekei pagaminti ar paslaugai suteikti yra įvairūs, jų gali būti daug, tačiau kiekvienas jų gali būti įvertintas ekonomiškumo kriterijumi. Apskritai kalbant, ekonomiškumas gali būti suprantamas kaip „gero šeimininkavimo“ standartas. Tačiau įvertinti tai, kas yra „geras šeimininkavimas“ ir kas yra „nereikalingas eikvojimas“, yra subjektyvus ir sudėtingas reikalas, būtini išoriniai vertinimo kriterijai ir vertintojai. Tikrai problemiška įvertinti, ar tam tikri ištekliams naudojami taupiausiais būdais, ar jų kokybė ir kiekis optimalūs, reikiamai suderinti. Dar sudėtingiau pateikti rekomendacijas dėl sąnaudų mažinimo nepaveikiant paslaugų kokybės ir kiekio.

Efektivitymo sąvoka literatūroje suprantama ir aiškinama įvairiai: egzistuoja daugybė jos interpretacijų, taikomų organizacijų veiklai vertinti, pvz., efektyvumas – tai: 1) santykis tarp produkto (prekių, paslaugų) ir jam pagaminti sunaudotų išteklių⁹; 2) išteklių, reikalingų produkcijos vienetui pagaminti ar išigyti, įvertinimas (Diedre O’Neill)¹⁰; 3) pageidautinų veiklos rezultatų ir panaudotų tiems rezultatams pasiekti kompleksinių išteklių santykis (S. Puškorius)¹¹; 4) faktinių rezultatų lyginimas su sunaudotais ištekliais (J. Mackevičius)¹².

Kai kurie autoriai (pvz., M. Holzer¹³; J. E. Lane¹⁴; E. D. Rose¹⁵) efektyvumo sinonimu laiko produktyvumą (angl. *productivity*). Produktyvumas apibrėžiamas kaip išėigos (sukurtos produkcijos) (angl. *output*) ir sunaudotų išteklių (medžiagų, darbo laiko sąnaudų ir kt.) (angl. *input*), tenkančio tai produkcijai sukurti per tam tikrą laikotarpį, santykis.

Išnagrinėjus įvairių autorių efektyvumo sąvokos apibrėžimus, galima teigti, kad efektyvumas apibūdinamas kaip sukurtų produktų ir sunaudotų kompleksinių išteklių (angl. *output: input*) santykis. Svarbiausias akcentas apibūdinant efektyvumą yra tai, kad pabrėžiamas kompleksinis išteklių sunaudojimas, turint omenyje, kad ištekliams nėra vien išlaidos kaip ekonomiškumo atveju. Vertinant išteklių naudojimo efektyvumą, veiklos rezultatai lyginami su panaudotais ištekliais. Siekiama, kad išlaidos būtų kuo mažesnės, o rezultatas – geresnis.

Galima skirti dvi efektyvumo dimensijas: vidaus ir išorės. Kalbant apie vidaus efektyvumą turima omenyje pačios įmonės gebėjimas sutelkti savo vidaus išteklius ir kuo efektyviau atlikti veiklą. Išorės efektyvumas rodo, kiek įmonė sugeba efektyviai vykdyti

7 Puškorius, S., *supra* note 4, p. 27.

8 Mackevičius, J. *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Vilnius: PĮ “Lietuvos mokslas“, 2001, p. 607.

9 *Veiklos audito vadovas*, 2010. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė, 2010.

10 O’Neill, D. *International Encyclopedia of Public Policy and Administration*. Shafritz, J. M. (ed.). Westview Press. A Division of Harper Collins Publishers, 1998, Vol. 1, p. 746.

11 Puškorius, S., *supra* note 4, p. 29.

12 Mackevičius, J., *supra* note 8, p. 607.

13 Holzer, M. *Productivity. International Encyclopedia of Public Policy and Administration*. West view press, 1998, Vol. 3.

14 Lane, J. E. *Viešasis sektorius: Sąvokos, modeliai ir požiūriai*. Vilnius: Margi raštai, 2001.

15 Rosen, E. D. *Viešojo sektoriaus produktyvumo didinimas. Sąvokos ir praktika*. Vilnius: Knygiai, 2007.

savo funkcijas su turimais ištekliais. Taigi efektyvumas nėra vien išlaidų sumažinimas, jis parodo, kaip tinkamai įmonė panaudoja išteklius, kad pasiektų kuo geresnius rezultatus.

Rezultatyvumo sąvoka literatūroje aiškinama taip pat įvairiai. Dažniausiai rezultatyvumas apibūdinamas kaip tikslų pasiekimo lygis ir pasiekto efekto bei tikslams pasiekti sunaudotų išteklių santykis. Kaip rašo Diedre'o O'Neillas¹⁶, rezultatyvumas yra politikos arba programos tikslų įgyvendinimo įvertinimas. Lyginant rezultatyvumą su efektyvumu, matyti, kad pirmuoju atveju didesnis dėmesys skiriamas rezultatams. Svarbiausi reikšminiai žodžiai, apibūdinantys rezultatyvumą, yra *tikslai, tikslų įgyvendinimo lygis, panaudoti ištekliai*. Taigi, rezultatyvumas yra faktinių veiklos rezultatų vertinimas ir lyginimas su planuotais ataskaitinių metų rezultatais (su praėjusių metų, giminingų įmonių) ar kitais parametrais.

2. Veiklos ekonomiškumo auditas

Ekonomiškumo auditas apima nustatymą: 1) ar ištekliai įsigijami, saugomi ir naudojami ekonomiškai ir efektyviai; 2) kokios yra neekonomiškumo priežastys; 3) ar organizacija siekdama ekonomiškumo laikėsi įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimų¹⁷. Ekonomiškumo požiūriu veikla vertinama pastebėjus, kad reikiama produktų (paslaugų) apimčiai ir kokybei bei reikiamiems rezultatams pasiekti panaudotų išteklių (finansinių, žmogiškųjų, materialinių ir kt.) sąnaudos galėjo būti gerokai mažesnės¹⁸. Taigi įsigytų ar sunaudotų išteklių optimalumui nustatyti atliekamas ekonomiškumo vertinimas. Vertinimo metodai gali būti įvairūs, pavyzdžiui, išlaidų ar kainų, mokamų už išteklius, lyginimas su lyginamosiomis išlaidomis (pvz., verslo sektoriaus), istorinėmis išlaidomis, ar su visomis programai skirtomis išlaidomis ir pan. Atliekant išteklių ekonomiškumo auditą dėmesys sutelkiamas į finansinių bei fizinių išteklių ekonomiškumą.

Finansinių išteklių ekonomiškumo auditas apima pinigines išlaidas specifiniams nepiniginiais ištekliams, tokiems kaip darbuotojai, kvalifikacija, įranga. Vertinama, ar jie buvo tinkamai ir kokybiškai susieti su programos poreikiais. Jeigu programai naudojamos skolintos lėšos, tai taip pat reikia įvertinti finansavimo išlaidų ekonomiškumą. Pridėtinės išlaidos taip pat gali būti įvertintos, lyginant jas su panašių programų išlaidomis.

Fizinių išteklių naudojimo ekonomiškumo auditas nustato, pavyzdžiui, ar patalpų plotai yra naudojami optimaliai (lyginant su lyginamaisiais vertinimais, standartais ar palyginamomis operacijomis). Įrangos išlaidos taip pat turi būti įvertintos: ar įranga yra tiesiogiai reikalinga programos reikmėms ir pan.

Vertindamas veiklą ekonomiškumo požiūriu, auditorius turėtų nagrinėti audituojamo subjekto vidaus procedūras ir vadovybės sprendimus, pavyzdžiui, susijusius su prekių, darbų ar paslaugų viešaisiais pirkimais. Auditorius gali įvertinti, ar viešųjų pirkimų procedūra leido pasiekti geriausią kokybę ir kainos santykį. Pavyzdžiui, tiriama, kaip buvo parengti detalieji naudotojo reikalavimai, pagal kuriuos nustatomi prekių, darbų ir paslaugų viešųjų pirkimų sutarčių tikslai, kaip nustatoma reikalaujamoji būtinų išdirbių

16 O'Neill, D., *supra* note 10, p. 746.

17 Government Auditing Standards (the "Yellow Book"), July 2007 revision.

18 *Veiklos audito vadovas, 2010*. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė, 2010.

kokybė ir kaip parengiamas pageidaujamas prekių, darbų ir paslaugų pristatymo grafikas. Auditorius taip pat turėtų nagrinėti, kaip parengiami ir kaip taikomi atrankos ir sutarčių skyrimo kriterijai. Tačiau viena pirmųjų procedūrų, kurią turėtų atlikti auditorius tirdamas ekonomiškumą, tai identifikuoti bendruosius rizikos veiksnius (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Ekonomiškumo rizikos veiksnių vertinimas

Bendrieji rizikos veiksniai	Svarstyteni klausimai
1) <i>išeikvojimai</i> – naudojami ištekliai, kurie nėra būtini planuotiems rezultatams pasiekti	1) ar organizacija įsigyja tinkamos rūšies ir kokybės bei reikiamą kiekį išteklių už mažiausią kainą (pvz., nagrinėjamas viešųjų pirkimų konkursų skelbimas, pasiūlymų atrinkimas, sutarčių sudarymas, vertinamos organizacijos galimybės įsigyti išteklius)
2) <i>permokėjimai</i> – įsigijami ištekliai neatsižvelgiant į ekonomiškumo kriterijų	2) ar finansiniai, fiziniai ištekliai naudojami racionaliai 3) ar veiklos valdymas atliekamas pagal išmintingo administravimo principus ir pažangią valdymo praktiką
3) <i>prabangos išlaidos</i> – įsigijami geresnės kokybės ištekliai nei pakankami planuotiems rezultatams pasiekti	4) ar organizacija valdo savo išteklius stengdamasi minimizuoti bendras sąnaudas 5) ar galima buvo priemonę, projektą ar programą parengti ir įgyvendinti kitokiu būdu, sumažinant jos sąnaudas 6) ar įsigyti ištekliai naudojami, o ne sandėliuojami 7) ar darbuotojų personalas visada tinkamai panaudojamas 8) ar organizacija taiko optimizavimo metodus

Parengta pagal: Veiklos audito vadovas¹⁹; Veiklos audito įgyvendinimo rekomendacijos²⁰; C. Waring and S. Morgan²¹; J. Bourn²²; D. Daujotaitė²³.

3. Veiklos efektyvumo auditas

Efektyvumo auditas apima veiklos procesų vertinimą. Procesai yra sistemos, etapai, užduotys, vadybos sprendimai, apimantys organizacijos paslaugų teikimą. Procesai apima ne tik veiklas, tiesiogiai susijusias su paslaugų teikimu (mokymas universitetuose, mokyklose), bet taip pat ir planavimą, organizavimą, kontrolę, sprendimų priėmimą, susijusius su programa. Proceso efektyvumas yra techniškai išmatuojamas produktų ar paslaugų, gautų veiklos metu (toliau vadinama išeiga) ir išteklių santykis. Ištekliai yra išmatuojami tokiais vienetais kaip žmogaus dienos, žmogaus valandos, darbuotojų laikas ir pan. Ryšys tarp išeigos ir išteklių gali būti išmatuojamas taikant du svarbiausius efektyvumo rodiklius: vieneto kainos ir produktyvumo. Taip pat gali būti išmatuojamas naudojant sąlyginius vienetus, pavyzdžiui, sunaudojimo normas.

19 *Veiklos audito vadovas*. Europos auditorių rūmai, 2007.

20 *Implementation Guidelines for Performance Auditing*. INTOSAI, 2004.

21 Waring, C.; Morgan, S. *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, D.C: The World Bank, 2007.

22 Bourn, J. *Public sector auditing: is it value for money?* UK: John Wiley & Sons, 2007.

23 Daujotaitė, D. *Veiklos audito modelis viešojo sektoriaus valdymui modernizuoti*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai (vadyba ir administravimas). Vilnius: MRU Leidybos centras, 2010.

Vieneto kaina parodo, kiek sunaudota išteklių išdirbio vienetai pagaminti. Kitas svarbus efektyvumo matas yra produktyvumas (našumas). Produktyvumas parodo, kaip yra panaudoti ištekliai. Kuo daugiau pagaminta naudojant turimus išteklius, tuo didesnis produktyvumas. Konkrečiai, produktyvumas – tai produkcijos ir jos gamybos sąnaudų santykis.

Viešojo sektoriaus produktai – tai viešosios paslaugos, sukurtos ir suteiktos klientams. Svarbi yra produkcijos kokybė ir kiekybė. Sąnaudos – tai darbo, įrangos ir kitų išteklių, sunaudotų paslaugoms kurti, suma. Produktyvumo lygis nustatomas išmatavus produkciją bei sąnaudas ir apskaičiavus jų santykį. Produktyvumas didėja, kai santykis yra didesnis, t. y. produktyvumas didėja tada, kai naudojant tiek pat (ar mažiau) sukuriama daugiau produkcijos (paslaugų). Tai gali lemti vienas arba keletas pasikeitusių veiksnių, pavyzdžiui: padidėja produkcijos kiekis, nesikeičiant darbuotojų skaičiui; pagerėja produkcijos kokybė, nesikeičiant darbuotojų skaičiui; patiriama mažiau sąnaudų (tas pats kiekis darbų atliekamas mažesnėmis darbo sąnaudomis) ir pan. (E. D. Rosen²⁴). Produktyvumo auditas gali siekti nustatyti, pavyzdžiui, ar yra reikšmingų skirtumų tarp filialų suteikiamų paslaugų skaičiaus ir pan. Matavimo vienetu gali būti laikomos įrangos naudojimo normos, procentinis dydis, dienų skaičius ir pan.

Efektyvumo auditas tiria, ar pasiektas geriausias panaudotų išteklių ir pasiektų rezultatų santykis. Kadangi veiklos procese ištekliai transformuojami į produktus, efektyvumo tyrimą reikėtų pradėti nuo subjekto sukurtų produktų rūšių analizės. Pagrindiniai produkto parametrai yra kokybė ir kiekybė. Kiekybė yra susijusi su produkto kiekinė išraiška (išleistų knygų skaičius, atliktų auditų skaičius ir pan.). Kokybė yra susijusi su kokybinėmis produkto savybėmis, pavyzdžiui, baigtos mokymo programos turiniu, produkto ir patvirtintų kokybės reikalavimų atitiktimi ir pan. Atliekant efektyvumo auditą svarbu nustatyti: 1) ar pasiekti veiklos tikslai, 2) ar pasiekimą galima priskirti tai veiklai. Kad būtų galima įvertinti tikslų pasiekimo lygmenį, tikslus reikia suformuluoti taip, kad toks vertinimas būtų įmanomas. Galima palyginti su tam tikromis normomis, standartais, panašių organizacijų veikla ar pačios audituojamos organizacijos efektyvumu ankstesniais laikotarpiais. Pavyzdžiui: 1) auditorius gali vertinti efektyvumą lygindamas rezultatus, poveikį ar pasiektą būklę su veiklos tikslais. Tai vadinamasis tikslų pasiekimo analizės būdas; 2) auditorius taip pat gali tirti, kiek panaudotos priemonės prisidėjo siekiant veiklos tikslų. Tai „tikrasis“ efektyvumo auditas, reikalaujantis įrodymų, kad matomus rezultatus iš tiesų davė nagrinėjama veikla, o ne kiti veiksniai, pagrindimo.

Efektyvumo auditas atliekamas tada, kai siekiama iširti, ar subjektas (pvz., programos ar projekto vykdytojai) gali pagerinti rezultatų apimtį ar kokybę, nedidindami naudojamų išteklių. Pagrindinis efektyvumo audito klausimas yra toks: ar, naudojant turimus išteklius, rezultatai buvo optimizuoti kiekybės, kokybės ir terminų laikymosi požiūriais? Todėl galima manyti, kad efektyvumo matas – tai priartėjimo prie tikslo pasiekimo optimalus lygmuo. Tikslas turėtų būti atskaitos taškas, sprendžiant efektyvumo problemą.

Kai audito tikslas nagrinėjant efektyvumą yra nukreiptas į rezultatus, auditorius turi nagrinėti procesus, kurių metu organizacija išteklius paverčia rezultatais. Šios analizės metu gali būti apskaičiuota pasiektų rezultatų savikaina (pvz., vidutinė vienos mokymo valandos kaina) arba darbo efektyvumo lygis (pvz., per dieną sutvarkomų prašymų gauti paramą skaičius) ir šie dydžiai palyginti su pripažintais kriterijais, kurie gali būti nusta-

tyti atsižvelgiant į panašių organizacijų praktiką, ankstesnius laikotarpius ar audituojamo subjekto priimtus atitinkamus standartus. Kai norima įvertinti audituojamo subjekto, operacijos ar programos realų ar potencialų gebėjimą pasiekti tam tikrus rezultatus nustatytomis sąnaudomis, paprastai tenka naudoti ekonomines priemones. Pavyzdžiui, galima taikyti sąnaudų rezultatyvumo analizę, kuri leistų palyginti programos ar projekto grynuosius padarinius su finansiniais ištekliais, panaudotais šitiems rezultatams gauti. Vertinimo kriterijai gali būti, pavyzdžiui, sukurto rezultato savikaina (pvz., sukurtos darbo vietos kaina), kuri paskui yra lyginama su kitų pasirinktų pavyzdinių intervencijų rezultato savikaina. Priklausomai nuo audito metodo auditoriai arba nagrinės audituojamos įstaigos atliktos analizės patikimumą, arba patys atliks tokią analizę.

Kaip ir ekonomiškumo audite, viena pirmųjų procedūrų, kurią turėtų atlikti auditorius atlikdamas efektyvumo auditą, yra bendrųjų rizikos veiksnių identifikavimas (žr. 2 lentelę).

2 lentelė. Efektyvumo rizikos veiksnių vertinimas

Bendrieji rizikos veiksniai	Svarstylini klausimai
1) <i>praradimai</i> – panaudojus išteklius nepasiekti numatytieji rezultatai	1) ar programos tinkamai parengtos ir suplanuotos, ar jos aiškios, nuoseklios
2) <i>neoptimalus išdirbių ir išteklių santykis</i> – žemas darbo našumo lygis	2) ar programai apibrėžti tikslai ir numatytos priemonės (teisinės, finansinės ir kt.) yra tinkamos, nuoseklios, aktualios
3) <i>lėtas intervencijos (politikos, programos, priemonės, projekto) įgyvendinimas;</i>	3) įvertinti organizacijos struktūros, sprendimų priėmimo proceso ir programos įgyvendinimo valdymo sistemos efektyvumą
4) <i>nepastebėti ir nekontroliuojami išorės veiksniai</i> – išlaidos, skirtos privatiems asmenims, kurių neapima intervencija	4) ar programa papildo, ar dubliuoja kitas susijusias programas, iš dalies su jomis sutampa ar joms prieštarauja
	5) ar efektyviai naudojami žmonių, finansiniai ir kiti ištekliai
	6) ar viešųjų paslaugų kokybė atitinka žmonių lūkesčius ar numatytus tikslus
	7) nustatyti sistemos tinkamumą programos efektyvumui vertinti ir stebėti bei programos ataskaitoms teikti
	8) įvertinti valstybės investicijų ir programų ir (ar) jų komponentų efektyvumą, t. y. ar pasiekti tikslai
	9) išanalizuoti gautų rezultatų ir nustatytų problemų priežastis siekiant nustatyti būdus, kaip padaryti veiklas ir programas efektyvesnes
	10) nustatyti santykinį alternatyvių būdų naudingumą užtikrinant geresnius rezultatus ar šalinant veiksnius, mažinančius programos efektyvumą

Parengta pagal: Veiklos audito vadovas²⁵; Veiklos audito įgyvendinimo rekomendacijos²⁶; C. Waring and S. Morgan²⁷; J. Bourn²⁸; D. Daujotaitė²⁹; Audito standartai³⁰.

25 Europos auditorių rūmai, *supra* note 19.

26 *Implementation Guidelines for Performance Auditing*, *supra* note 20.

27 Waring, C.; Morgan, S., *supra* note 21.

28 Bourn, J., *supra* note 22.

29 Daujotaitė, D., *supra* note 23.

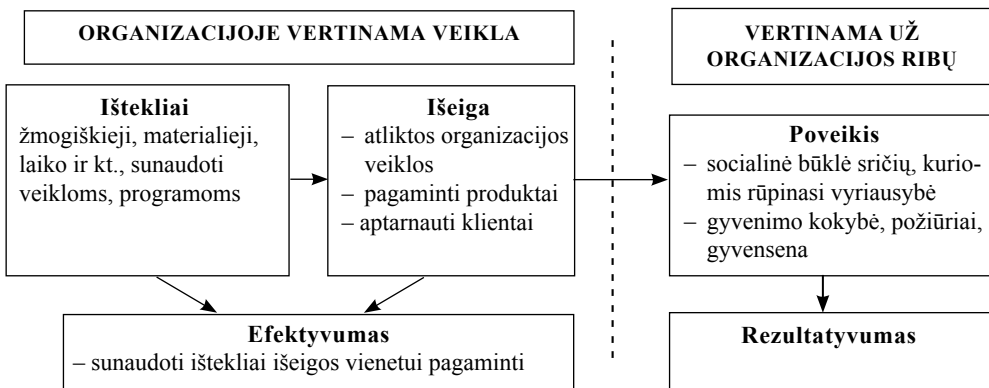
30 *Code of Ethics and Auditing Standards*. INTOSAI, 2001.

4. Veiklos rezultatyvumo auditas

Rezultatyvumo auditas apima 1) veiklos rezultatų ir 2) veiklos poveikio vertinimą, kurie ne visada tinkamai atskiriami.

Veiklos rezultatų vertinimas. Rezultatyvumas gali būti nustatytas įvairiais būdais, įskaitant produkcijos *kiekį, kokybę, savalaikiškumą*. Audituojant veiklos rezultato *kiekio* duomenis (mastą), pagrindinis klausimas yra tas, koks vienetų skaičius atitinka reikalavimus ir poreikius. Vienas iš metodų, siekiant nustatyti programos rezultato kiekio adekvatumą, yra nagrinėjimas neįvykdytų užduočių ar darbo procesų. Kitas – išmatuoti rezultato santykį, lyginant jį su poreikiais (paslaugų prašymai). Rezultato *kokybę* rodo tai, ar baigti vienetai neturi defektų, paslaugų adekvatumas. Kokybė gali būti rezultato vieneto požymis. Auditoriai taip pat gali nuspręsti išmatuoti kokybės kainą, nagrinėdami išteklius, sunaudotus defektams, nesėkmėms taisyti, kokybei kontroliuoti, baudoms rinkti, garantiniam taisymui ir kt. Produkcijos *savalaikiškumas* siejasi su darbo baigimo ir pristatymo greičiu. Auditoriai gali išmatuoti produkcijos ar paslaugų atlikimą (arba ne) nustatytu laiku, taip pat atidėjinių būsimoms išlaidoms suformavimą ir pan.

Poveikio vertinimas. Įvertinti veiklos poveikį gana sudėtinga tiek programų vadybininkams, tiek ir auditoriams. Vienas iš skiriamųjų programos *išdirbių ir poveikio* bruožų yra identifikuoti veikėjus (žr. 2 pav.): išeiga yra produktas ar paslauga, sukurta ar patiekta organizacijoje. Poveikis parodo, kokius pokyčius programa padarė išoriniams vartotojams, t. y. valstybei apskritai ar programos paslaugų gavėjui. Pavyzdžiui, švietimo programoje išeigos – studentų skaičius grupėje, grupių skaičius. Tarpiniai rezultatai (kai kuriuose šaltiniuose vadinami išdavomis) būtų studentų, sėkmingai baigusių programą, skaičius. Ilgalaikiai programos rezultatai būtų įsidarbinusių minėtos programos absolventų skaičius.



2 pav. Veiklos vertinimo aspektai

Kartais sudėtinga atskirti išeigą nuo artimos trukmės tarpinių rezultatų. Tam reikėtų naudoti išteklių – išeigos modelį, nurodant, kokie produktai ar paslaugos yra pagaminti programos procesų metu.

Poveikio rezultatyvumas matuojamas poveikio kokybe ir mastu, kuriais programos rezultatai yra tiesiogiai susieti su programa. Savybės, kurios gali būti išmatuotos, vertinant poveikio rezultatyvumą, yra programos rezultatai arba programos misijos pasiekimo laipsnis. Pavyzdžiui, pagrindiniai audito klausimai švietimo sektoriuje galėtų būti, ar mokyklos baigimo programa padidino (sumažino) regiono darbo vietų, susijusių su naujais verslais, skaičių. Veiklos auditas taip pat gali nagrinėti sąnaudų – naudos, ar sąnaudų – išdavų santykį, pavyzdžiui, išlaidas vienam įsidarbinusiam absolventui, kuris sėkmingai dirba nuo įsidarbinimo daugiau kaip trejus metus, ar įvairių finansinių sąlygų indikatorius.

Finansiniai rezultatai taip pat gali būti svarbūs išdavų rezultatyvumui. Viešojo transporto investicijoje, pavyzdžiui, veiklos auditas gali nagrinėti ribą, iki kurios vartotojai dengia sistemos kainą. Pagrindinės matuotinos savybės yra nauda, atsiperkamumas, investicijų grąža.

Kliento pasitenkinimas yra kitas metodas, taikomas išdavų rezultatyvumui nustatyti. Viešosios paslaugos, kurios yra būtinos dėl įvairių priežasčių (pvz., kariuomenė, gaisrinė, policija, ligoninės, greitoji pagalba, komunalinės paslaugos, bibliotekos ir kt.), priklauso kitai veiklos dimensijai, kuri gali būti išmatuota. Bendras matas yra paslaugų, atliktų per tikslingą laiką, procentinis dydis.

Galutinis programos išdavų poveikio rezultatyvumas yra išmatuojamas kaip santykis problemų, kurios sumažėjo įgyvendinus programą. Pavyzdžiui, dėl įgyvendintos naujos mokymo programos, pagerėjus įgūdžių bazei, į regioną pritraukiamos naujos verslo šakos – pagerėja gyvenimo lygis.

Rezultatyvumo vertinimas pradedamas nuo audituojamo subjekto ar objekto tikslų nustatymo analizės. Vertinant rezultatyvumą pasiekti rezultatai lyginami su nustatytais tikslais, atsižvelgiant į tiems tikslams pasiekti sunaudotus išteklius.

Taigi atliekant rezultatyvumo auditą pagrindinis dėmesys skiriamas išdirbiams, rezultatams ar poveikiui. Tačiau tai padaryti gana sudėtinga, kadangi sunku įvertinti intervencijos poveikį, t. y. koku mastu įgyvendinti bendrieji ir net tarpiniai šios intervencijos tikslai. Problema ta, kad paprastai tikslai būna suformuluoti labai abstrakčiai ir jų neįmanoma susieti su pamatuojamais rodikliais ir įvertinti jų įgyvendinimo lygio. Beje, net tada, kai tikslai apibrėžti aiškiai, surinkti reikalingus audito įrodymus ir juos išnagrinėti pareikalautų neproporcingų audito išteklių, jeigu šios informacijos negalėtų pateikti pats audituojamasis subjektas. Be to, sunku įvertinti, ar pastebėtas poveikis yra iš tikrųjų intervencijos, o ne išorės veiksnių pasekmė. Tokiu atveju pagal audito metodą pirmiausia turėtų būti nustatoma, ar galima gauti svarbios ir patikimos įvertinimo informacijos ir ar ją galima panaudoti kaip audito įrodymus.

Lengviau įvykdomas audito tikslas – įvertinti intervencijos išdirbius ar rezultatus, pavyzdžiui, koku mastu įvykdyti veiklos ar tiesioginiai tikslai. Jei tikslai yra konkretūs, išmatuojami, pasiekiami, svarbūs ir su laiko nuoroda, jei jų įgyvendinimas yra vertinamas naudojant veiklos rodiklius, ši metodika turėtų sudaryti aiškų ir tinkamą pagrindą rezultatyvumui vertinti.

Išvadą dėl rezultatyvumo galima suformuluoti lyginant audituojamą sritį su panašia veikla, kitais laikotarpiais ar patvirtintu aiškiu standartu. Kartais taikytini standartai,

pavyzdžiui, pažangiausia praktika. Rezultatyvumo vertinimai gali remtis ir sąlygomis, nesusijusiomis su konkrečiais standartais – kai dalykai tokie sudėtingi, kad standartų nėra. Tokiais atvejais vertinant reikia remtis turima informacija ir įrodymais bei audito metu atlikta analize.

Rezultatyvumo auditą tikslinga pradėti nuo bendrųjų rizikos veiksnių identifikavimo ir vertinimo (žr. 3 lentelę).

3 lentelė. Rezultatyvumo rizikos veiksnių vertinimas

Bendrieji rizikos veiksniai	Svarstyteni klausimai
1) netinkamai <i>parengta politika</i> – neadekvatus reikmių įvertinimas, neaiškūs ar nenuoseklūs tikslai, neadekvačios intervencijos priemonės ar siekių neįgyvendinamumas	1) ar rezultatyviai valdomos, reguliuojamos, organizuojamos atliekamos, stebimos ir vertinamos programos, organizacijos ir veiklos 2) ar organizacijų veikla atitinka nustatytus tikslus ir reikalavimus 3) ar viešosios paslaugos kokybiškos, orientuotos į klientą ir teikiamos laiku 4) ar programų tikslai pasiekiami esant pagrindžiamoms sąnaudoms 5) ar matomas tiesioginis ar netiesioginis socialinis, ekonominis ir aplinkosauginis veiklos poveikis atsirado dėl veiklos, ar dėl kitų priežasčių
2) <i>valdymo nesėkmės</i> – nepasiekti tikslai, nes vadovybė neteikė prioriteto tikslų pasiekimui	6) ar yra veiksnių, trukdančių pasiekti patenkinamą veiksmingumą ar tikslus

Parengta pagal: Veiklos audito vadovas³¹; Veiklos audito įgyvendinimo rekomendacijos³²; C. Waring and S. Morgan³³; J. Bourn³⁴; D. Daujotaitė³⁵; V. Lakis³⁶.

Visi trys aptarti veiklos audito kriterijai yra vienodai svarbūs, todėl tai, kuriam iš trijų reikėtų teikti daugiau dėmesio, turi būti nustatoma kiekvienu konkrečiu atveju, bet auditoriai yra skatinami analizės elementu laikyti rezultatyvumą. Iš veiklos audito nereikalaujama ir juo neturėtų būti siekiama tuo pat metu atlikti nuodugnią visų su ekonomišku, efektyvumu ir rezultatyvumu susijusių aspektų analizę. Veiklos auditas labiau skirtas kai kuriems atskiriems su ekonomišku, efektyvumu, rezultatyvumu ar jų deriniu susijusiems klausimams, atsižvelgiant į nustatytą galimą reikšmingą riziką, nagrinėti. Tokia atrankinė metodika padeda išvengti rizikos imtis pernelyg ambicingo audito.

Apibendrinant pažymėtina, jog vertinant *ekonomiškumą* tiriama, ar lėšos išleistos pagal tikslingą paskirtį; vertinant *rezultatyvumą*, tiriama, ar naudojant išteklius įvykdytos užduotys, pasiekti numatyti tikslai; vertinant *efektyvumą*, abu minėti tyrimai sujungiami ir rezultatai palyginami su jiems pasiekti sunaudotais ištekliais. Ekonomiškumas ir efektyvumas paprastai siejami su kiekybiniais rodikliais, o rezultatyvumas su kokybiniais.

Visi veiklos audito elementai yra tarpusavyje susiję. Tinkamas jų įvertinimas padeda tobulinti organizacijos veiklą, taupyti lėšas, mažinti išlaidas, gerinti paslaugų kokybę, stiprinti valdymo, administracinius procesus, siekti nustatytų tikslų.

31 Europos auditorių rūmai, *supra* note 19.

32 *Implementation Guidelines for Performance Auditing*, *supra* note 20.

33 Waring, C.; Morgan, S., *supra* note 21.

34 Bourn, J., *supra* note 22.

35 Daujotaitė, D., *supra* note 23.

36 Lakis, V. *Audito sistema: raida ir perspektyvos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007.

Išvados ir rezultatai

1. Veiklos audito esmę išreiškia jo struktūriniai elementai: ekonomiškumas, efektyvumas ir rezultatyvumas. Šie elementai neretai aiškinami labai glaustai, reikiamai nepaaiškinant jų turinio, dažnai net skirtingai. Atlikus veiklos audito struktūrinių elementų sąvokų analizę siūloma anglų kalbos sąvokas *economy*, *efficiency*, *effectiveness* į lietuvių kalbą versti atitinkamai ekonomiškumas, efektyvumas ir rezultatyvumas. Nustatyta, kad visi trys veiklos audito kriterijai yra vienodai svarbūs, tačiau auditoriai yra skatinami analizės elementu laikyti rezultatyvumą.

2. Veiklos auditas labiau skirtas kai kuriems atskiriems su ekonomiškumu, efektyvumu, rezultatyvumu ar jų deriniu susijusiems klausimams, atsižvelgiant į nustatytą galimą reikšmingą riziką, nagrinėti. Vertinant *ekonomiškumą*, tiriama, ar lėšos išleistos pagal tikslinę paskirtį; vertinant *rezultatyvumą*, tiriama, ar naudojant išteklius įvykdytos užduotys, pasiekti numatyti tikslai; vertinant *efektyvumą*, abu minėti tyrimai sujungiami ir rezultatai palyginami su jiems pasiekti sunaudotais ištekliais. Ekonomiškumas ir efektyvumas paprastai siejami su kiekybiniais rodikliais, o rezultatyvumas su kokybiniais.

3. Visi veiklos audito elementai yra tarpusavyje susiję. Tinkamas jų įvertinimas padeda tobulinti organizacijos veiklą, taupyti lėšas, mažinti išlaidas, gerinti paslaugų kokybę, stiprinti valdymo, administracinius procesus, siekti nustatytų tikslų.

Literatūra

- Aleliūnas, I.; Atkočiūnienė, Z. Informacijos auditas kitų audito rūšių kontekste. *Informacijos mokslai*. 2010, 54.
- Barzelay, M. Central Audit Institutions and Performance Auditing: a Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD. *Governance*. 1997, 10(3): 235–260.
- Bourn, J. *Public sector auditing: is it value for money?* UK: John Wiley & Sons, 2007.
- Code of Ethics and Auditing Standards* [interaktyvus]. INTOSAI, 2001 [žiūrėta 2011-01-07]. <<http://intosai.connexcc-osting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>>.
- Daujotaitė, D. *Veiklos audito modelis viešojo sektoriaus valdymui modernizuoti*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai (vadyba ir administravimas). Vilnius: MRU Leidybos centras, 2010.
- Funkhouser, M. Government Performance Auditing in the U.S. and China. Lessons Drawn from a Comparative Review. *Chinese Public Administration Review*. 2004, September / December.
- Government Auditing Standards (the “Yellow Book”) [interaktyvus]. July 2007 revision [žiūrėta 2011-03-17]. <<http://www.gao.gov/govaud/htm>>.
- Holzer, M. Productivity. *International Encyclopedia of Public Policy and Administration*. Westview press, 1998, Vol. 3.
- Implementation Guidelines for Performance Auditing [interaktyvus]. INTOSAI, 2004 [žiūrėta 2011-01-07]. <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1implgperfaude.pdf>>.
- Lakis, V. *Audito sistema: raida ir perspektyvos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007.
- Lane, J. E. *Viešasis sektorius: Sąvokos, modeliai ir požiūriai*. Vilnius: Margi raštai, 2001.

- Mackevičius, J. *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Vilnius: PĮ „Lietuvos mokslas“, 2001.
- O’Neill, D. Efficiency. *International Encyclopedia of Public Policy and Administration*. Shafritz, J. M. (ed.). Westview Press. A Division of Harper Collins Publishers, 1998, Vol. 1.
- Pollitt, C.; Summa, H. Performance Audit and Public Management Reform. *Public administration*. 1997, 75(2): 313–336.
- Puškorius, S. *Veiklos auditas*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2004.
- Qi, Guosheng, *Concepts of Performance Auditing. Terms and Their Usages*, (Chinese) [interaktyvus]. *China Audit Journal*. 2002, December [žiūrėta 2011-02-02]. <<http://www.audit.gov.cn>>.
- Rosen, E. D. *Viešojo sektoriaus produktyvumo didinimas. Sąvokos ir praktika*. Vilnius: Knygiai, 2007.
- Veiklos audito vadovas, 2007* [interaktyvus]. Europos auditorių rūmai, 2007 [žiūrėta 2011-02-01]. <<http://eca.europa.eu/portal/page/portal/portal/page/portal/audita>>.
- Veiklos audito vadovas, 2010*. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė, 2010.
- Waring, C.; Morgan, S. *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, D.C: The World Bank, 2007.

THE ELEMENTS OF PERFORMANCE AUDIT: THE ANALYSIS AND THE AUDIT

Jonas Mackevičius

Vilnius University, Lithuania

Dalia Daujotaitė

Mykolas Romeris University, Lithuania

Summary. *The aim of this article is to explore the structural elements of the performance audit and determine their inspection and evaluation areas and methods. The article contains a comprehensive analysis of related research and practical works which led to the identification of performance audit elements and their related areas. The significance of performance auditing requires focusing on its specific control function designed to ensure an objective assessment of the functionality of the activity, on the programmes and/or on the systems of organisations from the point of view of their performance economy, effectiveness and efficiency, and on the promotion of performance and management progress. It is the knowledge of the shortcomings of a specific organisation, programme or system that makes it possible to project guidelines for their further successful performance.*

Most performance audit descriptions focus on the three E’s - economy, efficiency, and effectiveness. This type of audit examines: a) the economy of administrative activities in accordance with sound administrative principles and practices, as well as management policies; b) the efficiency of utilization of human, financial, and other resources, including

examination of information systems, performance measures and monitoring arrangements, and procedures followed by audited entities for remedying identified deficiencies; and c) the effectiveness of performance in relation to achievement of the objectives of the audited entity and the audit of the actual impact of activities compared with the intended impact.

The audit of the economy of inputs. Inputs are the financial resources (measured in monetary units) and physical resources (such as staff, equipment, and building space) used in a organization activity. Overhead costs can also be evaluated, by comparing them with costs in similar organization activity. Examining the economy in using physical resources includes determining, for example, whether space is used optimally (measured as per full-time staff equivalent compared with benchmarks, standards, or comparable operations).

The audit of the efficiency of process. Process efficiency is technically measured as the relation between outputs and inputs. Outputs are the services or products produced by organization activity. Inputs are the resources expended or consumed. Inputs are measured by such units as staff time, or full-time staff equivalents. The relation between outputs and inputs is measured by two primary efficiency ratios: the unit cost and the productivity.

The audit the effectiveness of output and outcome. Output effectiveness represents the quality of the services or products produced. In addition to the expectation that organization should use inputs economically and conduct processes efficiently, citizens, taxpayers, and parliamentarians also expect organizations to produce effective outputs. Expectations for output effectiveness can be established in a variety of forms, including output quantity, quality, and timeliness. Outcomes are the results achieved by the organizations. They often represent the most difficult performance aspect to measure. Outcome effectiveness measures the quality of outcomes and the extent to which organization results are directly related to the activity. Characteristics that can be measured for assessing outcome effectiveness are the results of a activity or the degree to which the organization mission was achieved.

Performance audit involves determining whether the audit is aimed at auditing the economy of input use, the efficiency of activity processes, or the effectiveness of activity outputs and outcomes -in other words, the aspects of performance to be examined.

Keywords: *performance audit, performance audit elements, economy, efficiency, effectiveness.*

Jonas Mackevičius, Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto Apskaitos ir audito katedros profesorius, habil. daktaras. Mokslinių tyrimų kryptys: veiklos vertinimas ir analizė, veiklos auditas, finansinis auditas.

Jonas Mackevičius, Vilnius University, Faculty of Economics, Department of Accounting and Auditing, Professor, Habil. Dr. Research interests: evaluation and analysis of performance, performance audit, financial audit.

Dalia Daujotaitė, Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Finansų ir mokesčių katedros lektorė, daktarė. Mokslinių tyrimų kryptys: veiklos auditas, finansinis auditas, valdymo apskaita.

Dalia Daujotaitė, Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, Department of Finance and Taxes, Lecturer, Dr. Research interests: performance audit, financial audit, management accounting.