

Veiklos auditas: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas

Jonas Mackevičius

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto
Apskaitos ir audito katedros profesorius
habil. daktaras
Department of Accounting and Auditing,
Faculty of Economics, Vilnius University,
Professor, Habil. Doctor
Saulėtekio alėja 9, LT-10222 Vilnius
Tel. (8 5) 2 36 6153
El. paštas: Jonas.Mackevicius@ef.vu.lt

Dalia Daujotaitė

Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir
finansų valdymo fakulteto
Finansų ir mokesčių katedros lektorė daktarė
Department of Finance and Taxes
Faculty of Economics and Finance Manage-
ment, Mykolas Romeris University,
Lecturer, Doctor
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius
Tel. (8 5) 2 71 4521
El. paštas: daujotaite@mruni.lt

Veiklos auditas yra viena iš labai svarbių audito sistemos rūšių, tačiau audito literatūroje daugelis jo aspektų išnagrinėti nepakankamai. Veiklos audito praktinio taikymo patirtis Lietuvoje taip pat maža. Straipsnyje nagrinėjama veiklos audito reikšmė ir sąvokos apibūdinimas įvairių užsienio ir Lietuvos autorių darbuose. Pasiūlytas veiklos audito apibrėžimas (įvertinus šiuolaikinės ekonomikos dinamiškumą ir sudėtingumą), atitinkantis šiandieninės globalios rinkos sąlygas. Ištirta veiklos audito vieta audito sistemoje. Išnagrinėtas veiklos audito procesas.

Pagrindiniai žodžiai: veiklos auditas, tikrinimas ir vertinimas, audito sistema, veiklos audito procesas.

Veiklos audito problematikos aktualumas ir iširtumas

Veiklos auditas yra svarbi audito sistemos rūšis. Atliekant įmonių, įstaigų, organizacijų (toliau – organizacijų) veiklos auditą gana objektyviai įvertinamas įvairių veiklos sričių ekonomiškumas, efektyvumas ir rezultatyvumas. Išorės veiklos audito reikšmę ir svarbą tiriant organizacijų veiklą išsamiau pradėta nagrinėti XX amžiaus pabaigoje (Barzelay, 1997; Pollitt, Summa, 1997; Pollitt, 1999; Power, 1997; Leeuw,

1996; Hood, 1998; Guthrie, Parker, 1999; O’Leary, 1996; Thompson, 1993; Parker, 1990, ir kt.). Moksliniai minėtos tematikos tyrimai ypač suaktyvėjo pastaraisiais metais. Įvairūs autoriai, apibendrinami priežastis, sukėlusias tokį susidomėjimą veiklos audito fenomenu, nurodo daug priežasčių. Tai išorės (ekonominės, politinės, technologinės, socialinės) ir vidaus (organizacijų struktūra, vadovų veikla, personalo politika, apskaitos būklė, valdymo bei administravimo metodai ir kt.) priežastys, skatinusios tobulinti organizacijų valdy-

mą, didinti vadovų ir įvairių valdžios lygių atsakomybę bei atskaitingumą. Tai galima aiškinti kaip objektyvų ekonomikos pokyčių veiksnį, rodantį, kad pramoninės ekonomikos epochoje suformuota tradicinė veiklos vertinimo ir kontrolės koncepcija, besiremianti apskaitos informacija ir veiklą vertinanti per finansinių rezultatų pasikeitimo prizmę, tapo nebeapakankama. Remiantis šia tradicine koncepcija atliekamas veiklos vertinimas negali būti visavertis, nes jis neleidžia nustatyti, matuoti, vertinti ir tinkamai valdyti vertę kuriančius veiksnius (Rupšys ir Boguslauskas, 2007). Tad kilo poreikis veiklos audito, kurio atliekami veiklos vertinimai nustatytų organizacijos veiklos, programų ir (ar) sistemų ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą. Akivaizdu, kad tik tinkamas disponavimas objektyvia veiklos vertinimo informacija leidžia užtikrinti organizacijos strategijos transformavimą į konkrečius veiksmus bei tinkamą atsaką į strateginius iššūkius.

Įvertinant šiuolaikinės ekonomikos sąlygas, plačiausiai išorės veiklos auditas išnagrinėtas užsienio autorių (Barzelay, 2010; Pollitt, 2008; Waring ir Morgan, 2007; Funkhouser, 2004 ir kt.). Jie savo darbuose daugiausia dėmesio skyrė viešojo sektoriaus veiklos audito problematikai tirti, tačiau veiklos audito praktinio taikymo klausimai daugumos jų darbuose paliekami nuošalyje.

Lietuvos autoriai V. Lakis, J. Mackevičius, P. Rakštikas (1992); J. Kabašinskas, I. Toliatienė (1994, 1997); I. Matickienė (1997); J. Mackevičius (2001, 2009); V. Lakis (2007); R. Kanapickienė (2008); D. Daujotaitė (2006) daugiausia nagrinėja finansinio audito problemas, o veiklos auditą aptaria tik fragmentiškai, pabrėždami šio audito reikšmę ir svarbiausias ypatybes

(Mackevičius, 2001; Puškorius, 2004). Pastaruoju metu išsamiau viešojo sektoriaus išorės veiklos audito problematikos klausimus ištyrė šio straipsnio autorė daktaro disertacijoje (2010).

Vis dėlto galima teigti, kad Lietuvoje tiek išorės, tiek vidaus veiklos auditas yra menkai išnagrinėtas literatūroje ir nepakankamai efektyviai naudojamas. Pirmiausia tai pasakytina apie veiklos audito apibrėžimą ir jo vietą audito sistemoje, taip pat audito proceso metodikos taikymo aspektus.

Straipsnio tikslas – pateikti veiklos audito proceso metodiką, tinkančią tiek viešajame, tiek verslo sektoriuose.

Siekiant užsibrėžto tikslo sprendžiami tokie *uždaviniai*:

- išnagrinėti veiklos audito sąvokos raiškos aspektus;
- atskleisti veiklos audito reikšmę ir vietą audito sistemoje;
- iširti veiklos audito procesą ir pateikti jo įgyvendinimo metodiką.

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

1. Veiklos audito apibūdinimas, reikšmė

Įvairiose šalyse veiklos auditas įvardijamas nevienodai. Šią problemą tyrė L. B. Sawyeris (1990), D. R. Sheldonas (1996), G. Qi (2001) ir kt. pateikė įvairių pasaulyje egzistuojančių anglišku veiklos audito įvardijimų, pavyzdžiui, *Operational auditing*, *Program auditing*, *Results auditing*, *Comprehensive auditing*, *Management-oriented auditing*, *Value-for-money auditing*, *Effectiveness auditing*, and *Efficiency auditing*. Tačiau dažniausiai vartojami terminai –

vertės, gaunamos už pinigus, auditas (angl. *Value for money audit*, sutrumpintai VFM) arba veiklos auditas (angl. *Performance audit*). Praktikoje ir mokslinėje literatūroje šios sąvokos vartojamos kaip sinonimai, o pasirinkti vartoti vieną ar kitą terminą dažniausiai lemia šio termino paplitimas konkrečios šalies praktikoje. Pavyzdžiui, termino *Value for money audit* santrumpa VFM plačiau vartojama anglakalbėse šalyse – JAV, Jungtinėje Karalystėje, Kana-doje, Australijoje, Naujojoje Zelandijoje (Jacobs, 1998; Funnell and Cooper, 1998), o terminas *Performance audit*, lietuviškai veiklos auditas, labiau paplitęs Europos, Skandinavijos šalyse (Pollitt, 2003; Barze-lay, 1997). Lietuvos mokslinėje literatūroje ir teisės aktuose vartojamas terminas vei-klos auditas (Lietuvos Respublikos valsty-bės kontrolės įstatymas, 2001; Puškorius, 2004; Mackevičius, 2001), atitinkantis anglų kalbos terminą *Performance audit*. Veiklos audito terminas perteikia pačią šio reiškinio esmę – tai veiklos ir jos rezultatų vertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais.

Pirmasis (1967) šiuolaikinio išorės veiklos audito apibūdinimą profesinėje literatūroje pateikė JAV mokslininkas L. Knightonas. Jis teigia, kad veiklos au-ditas yra nepriklausomas tikrinimas, atlie-kamas išorės auditorių, siekiant įvertinti ir pateikti įstatymų leidėjui objektyvią infor-maciją apie valstybinių institucijų vadovų atsakomybę (pareigą), t. y. ar jie patikimai, rezultatyviai ir efektyviai valdė valstybi-nes programas. Patikimumas parodo, ar programos buvo vykdomos (arba ne) pa-gal nustatytus tikslus ir įstatymų leidėjo lūkesčius. Rezultatyvumas atskleidžia, ar planuoti programos tikslai buvo pasiekti. Efektyvumas parodo, ar programa buvo

įgyvendinta (arba ne) mažiausiomis sąnau-domis, išvengiant nereikalingo švaistymo (Knighton, 1967). Vėliau veiklos audito sąvoką nagrinėjo daugelis mokslininkų. Atlikta veiklos audito apibrėžimų analizė parodė, kad tiek mokslinėje literatūroje, tiek auditą reglamentuojančiuose doku-mentuose veiklos auditas apibūdinamas įvairiai, pabrėžiant vieną ar kitą jo aspek-tą, tačiau dėl esminių veiklos audito sąvo-kos dedamųjų autorių nuomonės sutampa, t. y. veiklos auditas yra apibrėžiamas kaip audituojamo subjekto veiklos ekonomiškumo (angl. *economy*), efektyvumo (angl. *efficiency*) ir rezultatyvumo (kai kuriuose cituojamuose šaltiniuose vadinamo veiks-mingumu) (angl. *effectiveness*) tikrinimas ir vertinimas. Minėti trys veiklos audito struktūriniai elementai, dar vadinami 3E koncepcija, sudaro veiklos audito esmę. Įvairiuose šaltiniuose pateiktų veiklos au-dito apibrėžimų panašumai ir skirtumai pateikti susistemintoje lentelėje.

Mokslo darbuose dažniausiai nagrinė-jami veiklos audito struktūriniai elemen-tai. Struktūrinės veiklos audito savybes pa-brėžiantys autoriai (Guthrie, Parker, 1999; O’Leary, 1996; Leeuw, 1996; Thompson, 1993; Parker, 1990; Mackevičius, 2001; Puškorius, 2004; Pollitt et al., 1999) nuro-do, jog veiklos auditas – tai visuma me-todų ir priemonių, kuriuos taiko veiklos auditoriai, siekdami įvertinti audituojamų organizacijų valdymo ir veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą. Jie teigia, kad veiklos auditas yra:

- 1) nepriklausomas tikrinimas ir verti-nimas;
- 2) turi tam tikrą struktūrą, t. y. krite-rijų nustatymas, faktinių įrodymų (duomenų) palyginimas su nusta-tytaisiais kriterijais, atitikties lygio įvertinimas, išvadų formulavimas.

Lentelė. Veiklos audito apibūdinimų palyginimas

Šaltiniai	Svarbiausi požymiai	Audito pobūdis	Audito kriterijai 3E (+)	Kiti nurodomi požymiai			
				Nepriklausomumas	Rekomendacijos	Išteklių naudojimas	Gero valdymo praktika
INTOSAI audito standartai ¹ (2001, 1.0.40 paragrafas)		Tikrinimas, vertinimas	+			+	+
Europos auditorių rūmų veiklos audito vadovas ² (2007, p. 8)		Tikrinimas, vertinimas	+			+	
LR Valstybės kontrolės įstatymas ³ (2001)		Vertinimas	+				
Wikipedia ⁴ laisvoji interneto enciklopedija		Tyrimas, vertinimas	+			+	
C. Waring and S. Morgan ⁵ (2007, p. 327)		Tikrinimas, vertinimas	+		+		
V. Lakis ⁶ (2007, p. 20.)		Tikrinimas, vertinimas	+				
I. Aleliūnas, Z. Atkočiūnienė ⁷ (2010, p. 11)		Vertinimas	+				
S. Puškorius ⁸ (2004, p. 6)		Sisteminė analizė	+		+		
J. Mackevičius ⁹ (2009, p. 125)		Nagrinėjimas, vertinimas	+			+	
D. Daujotaitė ¹⁰ (2010, p. 17)		Tikrinimas, vertinimas	+	+	+		

Šaltinis: Sudaryta autorių

¹ Veiklos auditas – tai ekonomiškumo, rezultatyvumo bei efektyvumo auditas, apimantis: administracinės ir valdymo veiklos, remiantis geriausiais administravimo principais ir praktika, ekonomiškumo auditą; intelektinių, finansinių ir kitų išteklių naudojimo efektyvumo auditą, įskaitant informacinių sistemų, veiklos efektyvumo matų bei stebėsenos tvarkos ir audituojamos įstaigos procedūrų, taikomų taisant nustatytus trūkumus, tikrinimą; veiklos rezultatyvumo auditą vertinant, kaip audituojamoji įstaiga įgyvendina savo tikslus, ir auditą, lyginant faktinį veiklos poveikį su planuotu.

² Veiklos auditas – patikimo finansų valdymo auditas, kuriuo siekiama patikrinti ir įvertinti, kaip ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai audituojami subjektai, vykdydami savo įgaliojimus, naudoja Bendrijos (šalies, įmonės, organizacijos ar įstaigos) lėšas.

³ Veiklos auditas – audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu.

⁴ Vyrųsavybės ar nevyrųsavybinių organizacijų tiriamų programų, funkcijų, operacijų ar valdymo sistemų ir procedūrų vertinimas, parodant, ar subjektas turimus išteklius naudojo ekonomiškai, efektyviai ir rezultaty-

viai. Tai objektyvus ir sisteminis tyrimas, naudojantis parengtą ir patvirtintą metodologiją.

⁵ Veiklos auditas – tai sisteminis, objektyvus vyrųsavybės programos ar jos veiklos pasiekimų ar procesų tikrinimas ir vertinimas, siekiant nustatyti jų ekonomiškumą, efektyvumą ar rezultatyvumą. Šis įvertinimas kartu su rekomendacijomis veiklai gerinti informuoja vadybininkus, ministrus ar įstatymų leidėjus, kurie yra atsakingi už rekomendacijų įgyvendinimą ar užtikrinimą, kad būtų atlikti koreguojantys veiksmai.

⁶ Veiklos auditas – vidaus auditorių atliekamas veiklos tikrinimas bei ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo įvertinimas.

⁷ Veiklos auditas – tai audituojamos valstybės institucijos, įstaigos ar įmonės administracinės veiklos siekiant išsikeltų tikslų, taip pat darbo, materialinių, finansinių bei kitų išteklių naudojimo ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo įvertinimas.

⁸ Veiklos auditas – nauja kontrolės forma, aprėpianti viešojo sektoriaus institucijų, jos atskirų sistemų ir visos valstybės veiklą. Plačiaja prasme veiklos auditas yra valstybės, ministerijų departamentų ir kitų viešojo sektoriaus institucijų valdymo ekonomiškumo, efekty-

Mokslinėje literatūroje nėra, turbūt ir negali būti, visuotinai pripažinto veiklos audito apibrėžimo, kuris tiktų ir išorės, ir vidaus veiklos auditui apibūdinti. Tai visiškai suprantama, nes skiriasi organizacijų veiklos pobūdis, jų tikslai, organizacinė valdymo struktūra ir kitos aplinkybės, bet yra bendrų sąsajų, kurias svarbu analizuoti ir vertinti. Tai yra:

- veiklos auditas yra procesas, kurio metu renkami, tiriami, sisteminami ir vertinami objektyvūs duomenys apie audituojamojo subjekto veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą, siekiant nustatyti, ar jie atitinka nustatytus kriterijus, ir pateikti veiklos tobulinimo siūlymų;
- veiklos auditas išryškina tiriamos veiklos klaidas, spragas, problemas;
- veiklos audito metu tirama ir vertinama: išteklių ekonomiškumas, veiklos procesų efektyvumas, rezultatų bei poveikio veiksmingumas;
- veiklos auditas kuria pridėtinę vertę, kurios esmę sudaro veiklos auditorių atliekami vertinimai, teikiamos išvados bei rekomendacijos veiklai tobulinti.

vumo, veiksmingumo sisteminė analizė bei pasiūlymų šiems kriterijams gerinti rengimas.

⁹ Veiklos auditas – įvairių įmonės veiklos sričių nagrinėjimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais. Vertinant įmonės veiklą: a) ekonomiškumo požiūriu nustatoma, ar taupiai naudojami išteklių išlaikant nustatytą produktų ar paslaugų kokybę; b) efektyvumo – faktiniai rezultatai lyginami su turimais išteklių; c) rezultatyvumo – faktiniai rezultatai lyginami ir vertinami su planuojamais rodikliais.

¹⁰ Veiklos auditas – audituojamo subjekto nepriklausomas veiklos tikrinimas ir atitikties ekonomiškumo, efektyvumo ir (ar) veiksmingumo kriterijams vertinimas bei atitinkamų rekomendacijų veiklai gerinti ir valdymui modernizuoti pateikimas.

Kaip rodo šio straipsnio autorių tyrimai, veiklos auditą šiandienos samprata galima apibrėžti kaip specifinę kontrolės funkciją, skirtą organizacijų veiklos, programų ir (ar) sistemų funkcionalumui vertinti ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais, siekiant išryškinti tiriamos veiklos problemas bei inicijuoti veiklos ir valdymo pažangai. Šiame apibūdinime pabrėžiami tokie svarbiausi dalykai: 1) veiklos auditas yra specifinė kontrolės funkcija; 2) apima įvairių organizacijų, įvairių sričių tikrinimą ir vertinimą; 3) veiklos sritys (finansiniai, žmogiškieji, materialieji, valdymo ir kiti išteklių bei reiškiniai) tikrinamos ir vertinamos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais; 4) teikiamos rekomendacijos esamai situacijai gerinti. Išvardyti veiklos audito ypatumai išskiria šią auditą kaip specifinę, reikalaujančią itin kruopščios analizės nustatant tikslus, turinį, procedūras, etapus, pasirenkant taikytiną metodologiją, metodus, įvairių duomenų apdorojimo būdus ir kt.

2. Veiklos audito vieta audito sistemoje

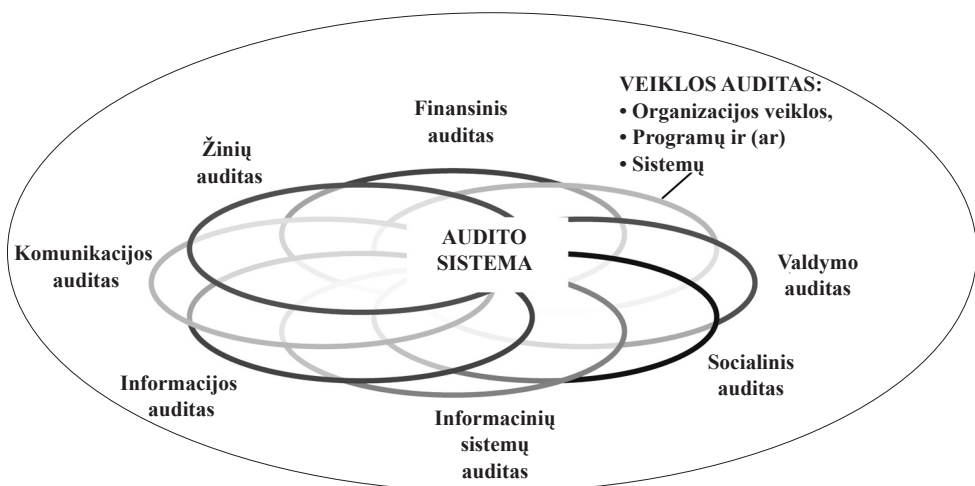
Veiklos auditas užima svarbią vietą audito sistemoje. Manoma, kad jo įtaka organizacijos finansinei būklei, veiklos rezultatams, konkurencingumui ir veiklos tęstinumui yra didesnė negu finansinio audito. Jeigu organizacijoje dirba aukštos kvalifikacijos buhalteriai ir jeigu jie naudoja pažangias kompiuterines buhalterinės apskaitos programas, tai apskaitos dokumentuose, registruose ir finansinėse ataskaitose neturėtų būti klaidų. Gerokai svarbiau kuo tiksliau įvertinti organizacijos visų veiklų: pagrindinės (gamybinės, komercinės, paslaugų), finansinės ir investicinės ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir jų įtaką vei-

klos stabilumui ir plėtrai. Atliekant veiklos auditą, nagrinėjami kai kurie tie patys pirminiai dokumentai, ūkinės operacijos, naudojamos tos pačios audito procedūros (pvz., skaičiavimas, patvirtinimas, tikrinimas, stebėjimas, apklausa, analitinės procedūros).

Veiklos audito vietą bendroje audito sistemoje rodo 1 paveikslas. Tai audito klasifikacija pagal funkcinį požymį. Kaip matyti iš paveikslas, pagal šį požymį išskiriamos įvairios audito rūšys. Literatūroje ir praktikoje daugiausia dėmesio skiriama finansiniam, veiklos, valdymo ir informacinių sistemų auditui. Šių audito rūšių taikymą reglamentuoja tam tikri teisės aktai ir standartai. Pastaraisiais metais jų pagrindu susiformavo naujos audito rūšys – informacijos, komunikacijos ir žinių auditas.

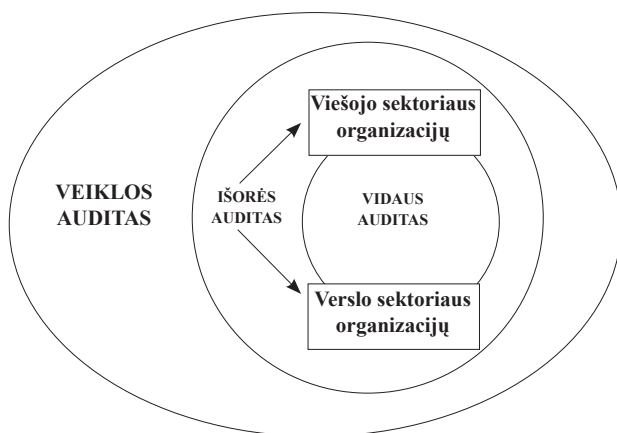
Informacijos auditas dažnai tapatinamas su veiklos auditu ir apibūdinamas kaip organizacijos verslo tikslams įgyvendinti skirtas procesas. Jis padeda ne tik identifikuoti intelektualinius išteklius, išorinių ir vidinių informacijos srautų cirkuliaciją organizacijoje, bet ir išvengti informacijos

pertekliaus, dubliavimosi ir taupyti materialiuosius, finansinius išteklius. Tokie rezultatai gali būti pasiekti taikant veiklos audito metodus (Aleliūnas, Atkočiūnienė, 2010). Informacijos auditui artimas *žinių auditas*, kuris, anot R. Gudausko ir S. Ramanauskienės (2004), yra mokslinis ir sisteminis organizacijos žinių išteklių patikrinimas ir įvertinimas. *Komunikacijos auditas* apibūdinamas kaip nuoseklus ir sisteminis organizacijos komunikacijos įvertinimas, kuriuo siekiama nustatyti, ar komunikacijos programos, priemonės, kanalai funkcionuoja nepriekaištingai, o ką reikėtų tobulinti. Komunikacijos požiūriu kiekvienai įmonei svarbu atsižvelgti ne tik į darbuotojų, bet ir tiekėjų, klientų, kitų institucijų interesus. I. Aleliūnas ir Z. Atkočiūnienė (2010) atkreipia dėmesį, kad informacijos auditas, taip pat komunikacijos ir žinių auditas dar neturi nusistovėjusios legitimios bazės. Tad galima teigti, kad informacijos, žinių ir komunikacijos audito rūšys Lietuvoje dar tik formuojasi, todėl nepasiekusios reikiamos brandos ir reglamentavimo.



1 pav. Veiklos audito vieta audito sistemoje

Šaltinis: sukurta autorių



2 pav. Veiklos audito sistema

Šaltinis: sukurta autorių

Atsižvelgiant į jau aptartus veiklos audito aspektus, reikia pažymėti, jog svarbiausia yra atsižvelgti į dvi reikšmingas ypatybes, kurios iš esmės keičia supratimą apie veiklos auditą, jo reikšmę, tikslus, atlikimo metodiką, t. y. veiklos auditas yra atliekamas:

- 1) išorės ir vidaus,
- 2) viešajame ir verslo sektoriuose.

Tarp išorės ir vidaus, viešojo ir verslo sektorių veiklos audito yra tam tikras ryšys ir integralumas. Tai rodo 2 paveikslas.

Išorės veiklos auditą Lietuvos viešajame sektoriuje (valstybinį ir savivaldybių auditą) atlieka Valstybės kontrolės auditoriai ir savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų auditoriai. Išorės veiklos auditą verslo sektoriuje atlieka nepriklausomi auditoriai pagal sutartis, o vidaus auditą – įmonės, įstaigos ar organizacijos vidaus audito tarnybos darbuotojai, įgiję tam tikrą profesinę kvalifikaciją. Pagrindinis vidaus ir išorės auditų skirtumas yra ne darbuotojų priklausomybė organizacijai, nes vidaus audito standartai leidžia vidaus auditoriui pasitelkti išorės ekspertus arba pasinaudoti kitų auditorių darbu. Vienas iš pagrindi-

nių skirtumų – auditorių atskaitomybės ir audito rezultatų skelbimo klausimas. Išorės auditoriai atsiskaito ir teikia ataskaitas organizacijos steigėjams, akcininkams, jų atlikto audito rezultatai skelbiami viešai; vidaus auditoriai visų pirma atsiskaito organizacijos vadovybei, o audito rezultatai viešai neskelbiami.

Apibendrinant galima teigti, kad veiklos auditas nėra savitikslis, bet būtina reguliavimo sistemos dalis siekiant atskleisti, kaip įmonės, įstaigos ar organizacijos organizuoja ir vykdo savo veiklą, atlieka joms patikėtas užduotis. Auditorių atskleisti nukrypimai nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo, efektyvumo principų pažeidimai leidžia organizacijai imtis veiksmų ir taisyti padėtį. Kaip teigiama Limos deklaracijoje (1977), jei reikia, kalti asmenys turi būti patraukti atsakomybėn ir pareikalauta atlyginti nuostolius arba imtis priemonių, kurios ateityje užkirstų kelią pažeidimams arba bent jau sumažintų galimybę jiems atsirasti. Kitaip tariant, tik žinant, kokie trūkumai būdingi konkrečiai organizacijai, programai ar sistemai, galima numatyti

sėkmingos veiklos gaires. Todėl, siekiant organizacijos valdymo pažangos, ypatingą reikšmę įgyja veiklos vertinimai, kuriuos gali atlikti tiek nepriklausomos, tiek viešojo sektoriaus audito institucijos, teikiančios veiklos audito paslaugas.

Ir viešojo, ir verslo sektorių veiklos audito reikšmę ir aktualumą galima argumentuoti keletu toliau pateikiamų teiginių. Veiklos auditas yra orientuotas į ūkio pažangos spartinimą apskritai. Literatūroje veiklos auditas suvokiamas kaip efektyvi kontrolės priemonė, skirta skatinti organizacijų pažangai, modernizuoti jų valdymui. Akivaizdu, kad atliekami veiklos audito vertinimai skatina organizacijas daugiau dėmesio skirti veiklos ekonomiškumui, efektyvumui, rezultatyvumui, o pateikiamos rekomendacijos – tobulinti veiklą, taupyti lėšas, mažinti išlaidas, gerinti paslaugų kokybę, stiprinti valdymo, administracinius, organizacinius procesus, siekti nustatytų organizacijos tikslų. Kita vertus, veiklos auditas padeda nustatyti ne tik esamas, bet ir tikėtinas problemas, galinčias turėti neigiamos įtakos organizacijų veiklai. Taigi veiklos auditas padeda užkirsti kelią pažeidimams arba bent jau sumažinti jų atsiradimo galimybę. Iš to išeina, kad ir paties veiklos audito tobulinimas, jo plėtra vertinama kaip svarbi prielaida skatinti šalies ekonominę ir socialinę pažangą ir didinti tiek šalies, tiek įvairių sektorių konkurencinius pranašumus globalizacijos ir integracijos sąlygomis.

Išorės veiklos audito viešai skelbiamos ataskaitos leidžia gauti pageidaujamo lygmens patikinimą dėl organizacijų veiklos, t. y.: 1) daro matomą organizacijų veiklą ir įvykius, kurie yra svarbūs vadovams, politikams, plačiajai visuomenei, ir 2) įstatymų leidžiamą veiklą padeda atskir-

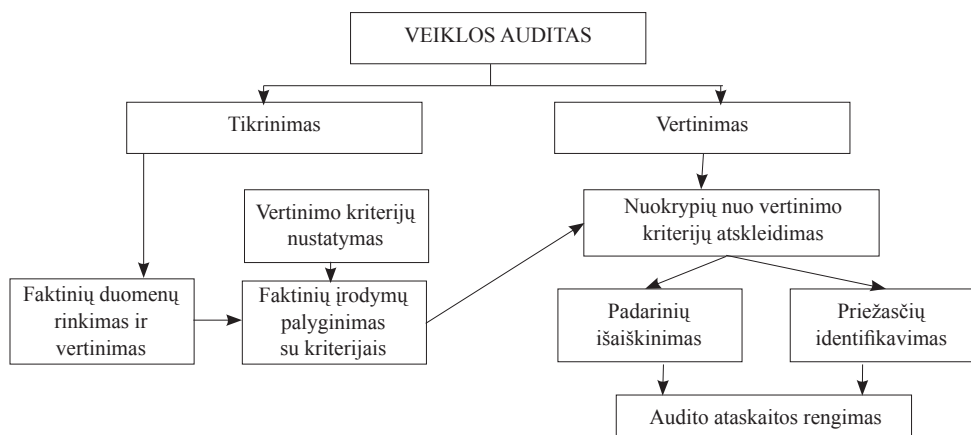
ti nuo neteisėtos veiklos. Demokratinėje valstybėje svarbu turėti mechanizmus, padedančius stiprinti organizacijų atsakingumą ir atskaitingumą. Reikalavimas, kad organizacijų veikla būtų teisėta, remtųsi įstatymais, atitiktų vyriausybės politiką ir taisykles, yra teisinės valstybės pagrindas. Todėl audito funkcijos tinkamas įgyvendinimas yra svarbus valstybės valdymo priežiūros įrankis. Viešai skelbiamos veiklos audito ataskaitos padeda įgyvendinti atskaitingumą ir skaidrumą, kaip fundamentalias kiekvienos valstybės demokratinės vertybes, būtinas užtikrinant tinkamą viešųjų lėšų valdymą piliečių ir mokesčių mokėtojų vardu.

Pastaruoju metu ne tik didėja veiklos audito reikšmė, bet ir jo plėtros būtinybė, o tą būtinybę lemia nauji iššūkiai ir problemos, kylančios globalizacijos, Europos Sąjungos plėtros, žinių ir informacinės visuomenės raidos sąlygomis.

3. Veiklos audito procesas

Veiklos audito (kaip ir finansinio) funkcija tradiciškai yra tapatinama su *tikrinimu* ir *vertinimu*. Tikrinimo funkcija apibrėžiama kaip to, *kas yra*, palyginimo su tuo, *kas turėtų būti*, išraiška. Tačiau pažymėtina, kad su pastarųjų dešimtmečių pokyčiais, kuriuos lėmė valdymo reformos, pasikeitė ir tikrinimo bei vertinimo procesas. Atsirado naujų iššūkių, lėmusių veiklos audito tikrinimo ir vertinimo funkcijos didesnę neapibrėžtumą, sudėtingesnę tapo lyginamosios bazės parinkimo problema.

Mokslo darbuose, analizuojančiuose ir atskleidžiančiuose veiklos audito problematiką, nagrinėjami įvairūs šio proceso elementai, aptariama skirtinga tikrinimo ir vertinimo veiksmų seka. Apibendrinus



3 pav. Veiklos audito procesas

Šaltinis: sukurta autorių

egzistuojančius požiūrius, siūloma audito proceso schema (žr. 3 pav.).

Tikrinimas – tai dažniausiai naudojama audito procedūra, kurios metu tikrinami įrašų dokumentai, materialusis turtas. Galima tikrinti kontrolės procedūras ir auditoriams patiems atliekant procedūras. Atliekant tikrinimą rekomenduojama išnagrinėti finansinių ataskaitų formas, apskaitos registrus, apskaitos dokumentus. Ši procedūra leidžia surinkti audito įrodymus, kurie pagrindžia visus tvirtinimus. Naudojami du tikrinimo būdai:

- 1) dokumentinis;
- 2) natūrinis.

Apskaitos dokumentus rekomenduojama tikrinti vertinant: a) dokumentų formą (pavyzdinė, speciali ar laisva); b) dokumentų išrašymo būdą (ranka ar techninėmis priemonėmis); c) dokumentų juridinę galią; d) ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių nurodymo apskaitos dokumentuose tikslumą ir teisingumą; e) atliekant aritmetinius skaičiavimus; f) vertinant, kaip ištaisytos klaidos (ar nėra klastojimo požymių).

Auditorius pats nusprendžia, kokia tvarka (chronologine ar sisteme) ir bū-

dais (formalioju ar lyginamuoju) tikrins dokumentus. Tikrinant formalioju būdu, nustatoma, ar dokumentai turi visus rekvizitus, ar teisingi skaičiavimai ir jų forma. Tikrinant lyginamuoju būdu, gretinami įrašai, padaryti kituose dokumentų egzemplioruose apie tą pačią ūkinę operaciją ar įvykį, duomenys apie išlaidas ar pagamintos produkcijos kiekį – su normomis ar kitais techniniais-ekonomiais skaičiavimais.

Atliekant natūrinį tikrinimą, skaičiuojami pinigai, specialieji nepanaudoti dokumentų blankai, nematerialusis ir materialusis turtas.

Dokumentinis ir natūrinis tikrinimo būdai suteikia įvairaus patikimumo lygio audito įrodymų, todėl tikrinimus reikia atlikti kruopščiai ir atsakingai.

Vertinimas. Vertinimo kriterijai reikalingi audito duomenims bei nustatytiems faktams palyginti ir veiklos rezultatams įvertinti. Surinkti duomenys ir nustatyti faktai rodo, kokia yra esama situacija. Tačiau auditas turi įvertinti ir atsakyti į klausimą, ar ši situacija yra gera, ar ji tenkina valstybės institucijas, visuomenę, ar sudaro prielaidas maksimaliai ekonomiškai,

efektyviai ir rezultatyviai naudoti organizacijos išteklius.

Faktinių duomenų palyginimo su nustatytais vertinimo kriterijais etapą galima išskaidyti į keturis smulkesnius etapus:

- 1) Faktinės padėties (esamų sąlygų) vertinimas. Faktinė padėtis atspindi esamą veiklos, praktikos ar aplinkybių būklę. Faktinės padėties identifikavimas apima duomenų ir informacijos rinkimą ir lyginimą su nustatytais audito vertinimo kriterijais. Planuodami tyrimo metodus, auditoriai projektuoja duomenų surinktį ir analizės procedūras, atitinkančias audito tikslus. Pasirinkti *ad hoc* matai turi būti kontroliuojami ir tobulinami.
- 2) Nuokrypių nuo vertinimo kriterijų atskleidimas. Tai atlikti nėra sudėtinga, kai siekiamus rezultatus galima išreikšti kiekybiškai, pavyzdžiui, vertinant išteklių ekonomiškumą, veiklos procesų efektyvumą. Tačiau įvertinti rezultatyvumą, t. y. užsibrėžtų tikslų pasiekties lygį kiekybiškai, pavyksta retai. Pagrindinė priežastis yra ta, kad rezultatyvumas iš esmės yra kokybinis vertinimas.
- 3) Padarinių išaiškinimas. Lyginant faktinius duomenis su vertinimo kriterijais formuojami audito įrodymai (atitiktis lygio įvertinimas). Kriterijų įvykdymas ar viršijimas gali rodyti pažangią praktiką, tačiau neatitiktis kriterijams reikštų, kad reikia tobulinimų. Kad surinktų įrodymų apie padarinius, auditoriai turi įvertinti kriterijų ir sąlygų skirtumus, identifikuoti poveikius organizacijai ar jos klientams. Vertinamos veiklos atitiktis nustaty-

tiems vertinimo kriterijams rodo, ar veikla yra tinkama.

- 4) Priežasčių identifikavimas. Priežastys apibūdinamos kaip aplinkybės, lemiančios tam tikras veiklos problemas. Paprastai vertinant priežastis dėmesys telkiamas į specifinę kontrolę. Auditoriai turi nagrinėti įvairias potencialias priežastis, jų skirtumus lyginti su faktine padėtimi ir kriterijais, identifikuoti priežastis, susijusias su įvairiais apribojimais (neadekvatūs ištekliai, išorės kintamieji). Auditoriai taip pat turi įvertinti teisėtą valdžios paramą, nepavėluotą grįžtamąjį ryšį, įgaliojimus ir pastangas pagerinti procesus, t. y. vadovavimą ir atsakomybę sistemos viduje. Esama ir kitų svarstytinų veiksnių, pavyzdžiui, kvalifikacijos tobulinimas, darbuotojų mokymai.

Audito ataskaitos rengimas. Veiklos auditas turi būti taip organizuotas, kad veiklos duomenis būtų galima palyginti su vertinimo kriterijais, aptartais su audituojamo subjekto vadovybe, ir surinkti audito faktus, reikalingus parengti patikimai veiklos audito ataskaitai, parodančiai esamas problemas ir tobulintinas sritis.

Tipinės veiklos audito ataskaitos formos nėra, todėl svarbu aptarti esminius dalykus, kurie turėtų būti joje įrašyti. Veiklos audito ataskaitoje turi būti aprašoma audito atlikimo tvarka, nuoseklumas, tikslai, naudoti testai ir procedūros, audituotos veiklos sritys, veiklos audito rezultatai, rasti pažeidimai ir netikslumai, pateikiamos išvados ir rekomendacijos. Prie audito ataskaitos gali būti pridėjama įvairi medžiaga (priedai), surinkta audito metu. Rašydamas veiklos audito ataskaitą auditorius turi ypač

laikytis kalbos kultūros normų. Pageidautina, kad sakiniai būtų aiškūs, kiekvienas žodis tikslus ir nedviprasmiškas, reikėtų vengti žargoniškų sąvokų ir posakių, pasikartojimų, literatūrinių sentencijų ir pan. Auditorius turi užrašyti tik konkrečius faktus ir įvykius.

Rezultatai ir išvados

Veiklos auditas yra svarbi audito sistemos rūšis. Atliekant organizacijų veiklos auditą renkami, tiriami, sisteminami ir vertinami objektyvūs duomenys apie audituojamojo subjekto veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą. Nors pastaraisiais metais dėmesys veiklos auditui padidėjo, tačiau iki šiol dar nepakankamai atskleistas jo turinys (skirtingai aiškinami struktūriniai elementai, naudojamos skirtingos veiklos vertinimo metodikos). Atlikus veiklos audito sąvokos analizę nustatyta, kad tiek išorės, tiek vidaus veiklos auditui apibūdinti nėra visuotinai pripažinto veiklos audito apibrėžimo, tačiau yra bendrų sąsajų, kurias svarbu analizuoti ir vertinti. Tai yra: a) veiklos auditas susideda iš etapų, apimančių nuoseklų tikrinimo ir vertinimo funkcijos įgyvendinimą; b) auditas išryškina tiriamos veiklos problemas; c) audito metu tiriama ir vertinama: išteklių ekonomiškumas, veiklos procesų efektyvumas ir (ar) rezultatų bei poveikio veiksmingumas; d) veiklos auditas kuria pridėtinę vertę, kurios išraiška – veiklos auditorių atlikti vertinimai, teikiamos išvados bei rekomen-

dacijos, padedančios gerinti organizacijos veiklą ir modernizuoti valdymą.

Įvertinus dabartines viešojo valdymo ir verslo sąlygas, patikslintas veiklos audito apibrėžimas ir išskirti tokie svarbiausi dalykai: 1) veiklos auditas yra specifinė kontrolės funkcija; 2) apima įvairių organizacijų, įvairių sričių tikrinimą ir vertinimą; 3) veiklos sritys (finansiniai, žmogiškieji, materialieji, valdymo ir kiti ištekliai bei reiškiniai) tikrinamos ir vertinamos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais; 4) teikiamos rekomendacijos esamai situacijai gerinti.

Atlikus veiklos audito sąsajumo analizę, išryškinta veiklos audito vieta audito sistemoje ir jo ryšiai su kitomis audito rūšimis. Svarbiausios ypatybės, kurios iš esmės keičia supratimą apie veiklos auditą, jo reikšmę, tikslus, atlikimo metodiką yra veiklos auditas, atliekamas a) išorės ir vidaus bei b) viešajame ir verslo sektoriuose. Nustatyta, kad išorės ir vidaus, viešojo ir verslo sektorių veiklos auditą sieja tam tikras ryšys ir integralumas. Pateikta veiklos audito sistemos schema rodo viešojo sektoriaus ir verslo sektoriaus bei išorės ir vidaus audito integralumą.

Veiklos audito metodika atskleidžia šio proceso nuoseklumą, yra svarbi ir išorės, ir vidaus auditoriams, atliekantiems auditą tiek verslo, tiek viešajame sektoriuose. Pagrindinis dėmesys skiriamas tikrinimo ir vertinimo procedūroms. Siūloma veiklos audito metodika gali padėti išorės ir vidaus auditoriams išsamiau ir objektyviau atlikti tikrinimo ir vertinimo procedūras, pateikti rekomendacijas vadovybei.

LITERATŪRA

- ALELIŪNAS, Irmantas; ATKOČIŪNIENĖ, Zėnona (2010). Informacijos auditas kitų audito rūšių kontekste. *Informacijos mokslai*, t. 54, p. 7–16. ISSN 1392-0561.
- BARZELAY, Michael (19997). Central Audit Institutions and Performance Auditing: a Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD. *Governance*, Vol. 10, No. 3, p. 235–260. ISSN 0952-1895.
- BARZELAY, Michael (2010). The comparative historical analysis of public management policy cycles in France, Italy, and Spain. *Governance*, 23 (2), p. 209–307. ISSN 0952-1895.
- DAUJOTAITĖ, Dalia (2010). *Veiklos audito modelis viešojo sektoriaus valdymui modernizuoti*. Daktaro disertacija. Vilnius. 175 p. ISBN 978–9955–19–203–9.
- DAUJOTAITĖ, D. (2006). *Finansinis auditas: mokomoji knyga*. Vilnius: VVAM. 189 p. ISBN 9955–528–12–5.
- FUNKHOUSER, Mark (2004). Government Performance Auditing in the U. S. and China – Lessons Drawn from a Comparative Review (Co-authored with Joan Yanjun Pu). *Chinese Public Administration Review*, 2004, September /December.
- FUNNELL, William; COOPER, K. (1998). *Public Sector Accounting and Accountability in Australia*. – Sydney: Unsw Press.
- GUĐAUSKAS, Renaldas; RAMANAUSKIENĖ, Silvija (2004). Strateginė vadyba žinių ekonomikoje: žinių auditas. *Informacijos mokslai*, t. 29, p. 46–57. ISSN 1392-0561.
- GUTHRIE, James E.; PARKER, Lee D. (1999). A quarter of a century of performance auditing in the Australian Federal public sector: a malleable masque. *Journal "Abacus" of Accounting, Finance and Business Studies*, Vol. 35, Issue 3, p. 302–332.
- HOOD, Christopher (1998). *The Art of the State*. Oxford: Clarendon Press. 280 p. ISBN 10: 0198280408.
- JACOBS, K. (1998). Value for money auditing in New Zealand: competing for control in the public sector. *British Accounting Review*, Vol. 30, Issue 4, December, 1998, p. 343–360.
- KABAŠINSKAS, Juozas; TOLIATIENĖ, Irena (1994). *Pažintis su auditu*. Vilnius: Perkūno leidykla.
- KABAŠINSKAS, Juozas; TOLIATIENĖ, Irena (1997). *Auditas*. Vilnius: Amžius.
- KANAPICKIENĖ, Rasa (2008). *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika: monografija*. Kaunas: LBAŠTA.
- KNIGHTON, Lennis M. (1967). *The Performance Post-Audit in State Government*. East Lansing, Michigan: Bureau of Business and Economic Research, University of Michigan.
- LAKIS, Vaclovas (2007). *Audito sistema: raida ir perspektyvos: monografija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 386 p. ISBN 978-9955-33-054-7.
- LAKIS, Vaclovas; MACKEVIČIUS, Jonas; RAŠTIKAS, P. (1992). *Auditas*. Vilnius: Spindulys.
- LEEUEW, Frans L. (1996). Performance auditing, new public management and performance improvement: questions and answers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, No. 2, p. 92–102.
- MACKEVIČIUS, Jonas (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos: monografija*. Vilnius: PĮ „Lietuvos mokslas“. 837 p. ISBN 9986–795–05–03.
- MACKEVIČIUS, Jonas (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Procedūros, metodikos ir vertinimas: Monografija*. Vilnius: TEV. 389 p. ISBN 978–9955–879–49–7.
- MATICKIENĖ, Irena (1997). *Audito planavimas ir organizavimas*. Kaunas: Technologija.
- O'LEARY, Conor (1996). Performance audits: Could they become mandatory for public companies? *Managerial Auditing Journal*, Vol. 11(1), p. 14–18.
- RUPŠYS, Rolandas; BOGUSLAUSKAS, Vytautas (2007). Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence. *Engineering economics*, No. 5 (55), p. 9–15. ISSN 1392-2785.
- POLLITT, Christopher; GIRRE, Xavier; LONSDALE, Jeremy; MUL, Robert; SUMMA, Hilka; and WAERNESS, Marit (1999). *Performance audit and public management in five countries and Public management reform: a comparative analysis*. Oxford: Oxford University Press. 252 p. ISBN-13: 9780198296003.
- POLLITT, Christopher, SUMMA, Hilka (1997). Performance audit and public management reform. *Public administration*, Vol. 75 (2), p. 313–336.
- POLLITT, Christopher (2008). Values, standards and competences' NISPAcee. *Journal of Public Administration and Policy*, Vol. 1(1), p 7–16. ISBN 978-80-89013-35-7.

POLLITT, Christopher (2003). Performance audit in Western Europe: trends and choices. *Critical perspectives on accounting*, Vol. 14, Iss. 1–2, p. 157–170.

POWER, Michael (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press. 179 p.

PARKER, Lee D. (1990) Towards value for money audit policy. In J. Guthrie, L. D. Parker, & D. Shand (eds.). *The public sector contemporary readings in accounting and auditing*. Australia: Harcourt Brace Jovanovich Publishers, p. 292–306.

PUŠKORIUS, Stasys (2004). *Veiklos auditas*: monografija. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas. ISBN 9955–563–66–4.

SHELDON, Debra. R. (1996). *Achieving Accountability in Business and Government: Managing for Efficiency, Effectiveness, and Economy*. Quorum Books, Westport, Connecticut.

SAWYER, Lawrence B. (1990). *Sawyer's Internal Auditing*, 3rd ed. The Institute of Internal Auditors, Inc., Florida.

QI, Guosheng (2001). Concepts of Performance Auditing Terms and Their Usages, (Chinese), *China Audit Journal*, December, retrieved April 17, 2002 [žiūrėta 2011 m. sausio 29 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.audit.gov.cn>>.

THOMPSON, Fred (1993). Matching Responsibilities with Tactics: Administrative Controls and

Modern Government. *Public Administration Review*, July/August, p. 303–318.

WARING, Colleen G.; MORGAN, Stephen L. (2007). *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, D.C: The World Bank. 421 p. ISBN 0–8213–6941–5.

Code of Ethics and Auditing Standards [interaktyvus]. INTOSAI, 2001 [žiūrėta 2011 m. sausio 7 d.]. Prieiga per internetą: <<http://intosai.connexcc-osting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>>.

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 2001, Nr. 112–4070 (su pakeitimais ir papildymais iki 2010 09 01).

Implementation Guidelines for Performance Auditing [interaktyvus]. INTOSAI, 2004 [žiūrėta 2011 m. sausio 7 d.]. Prieiga per internetą: <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1implgperfaude.pdf>>.

Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija (1977). Dėl audito principų gairių [interaktyvus]. Valstybės kontrolė [žiūrėta 2011 m. sausio 7 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrolė.lt/teisine_kiti.shtml>.

Veiklos audito vadovas, 2007 [interaktyvus]. Europos auditorių rūmai [žiūrėta 2011 m. vasario 1 d.]. Prieiga per internetą: <<http://eca.europa.eu/portal/page/portal/portal/page/portal/audita>>.

Wikipedia. The free encyclopedia [žiūrėta 2011 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://en.wikipedia.org/wiki/Main_Page>.

PERFORMANCE AUDIT: TOOL OF PERFORMANCE TESTING AND EVALUATION

Jonas Mackevičius, Dalia Daujotaitė

S u m m a r y

The phenomenon of the performance audit could be assessed as a response to new developments in economy and the new management and governance models stimulating to seek a further improvement in the governance and enhancement of the accountability and responsibility of different levels of government. The findings and results of the insights formulated within the research lead to the conclusion that performance audit is representative

of the modern version of audit and constitutes a challenge to the conventional administration, imposing a requirement for new knowledge and its innovative application. Performance audit may be perceived as a source of a timely, reliable and objective information on the management and performance processes showing the status of management and shaping the decision-making process.