



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

Aušra Inčirauskaitė

ĮMONIŲ VALDYMO IR ADMINISTRAVIMO AUDITO TAIKYMAS

MAGISTRO DARBAS

Darbo vadovas doc. dr. Petras Oržekauskas

KAUNAS 2017



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

ĮMONIŲ VALDYMO IR ADMINISTRAVIMO AUDITO TAIKYMAS

Įmonių valdymo programa, 621N22001

MAGISTRO DARBAS

Darbą atliko

V MGAVL-5 gr. Aušra Inčirauskaitė

2016 12

Vadovas

doc. dr. Petras Oržekauskas

2016 12

Recenzentas

lekt. dr. Živilė Stankevičiūtė

2016 12

KAUNAS 2017



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

Aušra Inčirauskaitė

Įmonių valdymas, 621N22001

Baigiamojo magistro darbo „Įmonių valdymo ir administravimo audito taikymas“

AKADEMINIO SAŽININGUMO DEKLARACIJA

201 _____ m. _____ d.
Kaunas

Patvirtinu, kad mano **Aušros Inčirauskaitės** baigiamasis magistro darbas tema „Įmonių valdymo ir administravimo audito taikymas“ yra parašytas visiškai savarankiškai, o visi pateikti duomenys ar tyrimų rezultatai yra teisingi ir gauti sąžiningai. Šiame darbe nei viena dalis nėra plagijuota nuo jokių spausdintinių ar internetinių šaltinių, visos kitų šaltinių tiesioginės ir netiesioginės citatos nurodytos literatūros nuorodose. Įstatymų nenumatytų piniginių sumų už šį darbą niekam nesu mokėjęs.

Aš suprantu, kad išaiškėjus nesąžiningumo faktui, man bus taikomos nuobaudos, remiantis Kauno technologijos universitete galiojančia tvarka.

(vardą ir pavardę įrašyti ranka)

(parašas)

TURINYS

LENTELIŲ SĄRAŠAS.....	5
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS.....	6
SUMMARY	7
ĮVADAS.....	9
1. VALDYMO IR ADMINISTRAVIMO AUDITAS IR JO TAIKYMO YPATUMAI.....	11
1.1. Audito samprata ir taikymo raida	12
1.2. Valdymo ir administravimo audito vykdymo teisiniai pagrindai	18
1.3. Valdymo ir administravimo audito vykdymo sistemos ir metodai.....	25
2. VALDYMO IR ADMINISTRAVIMO AUDITO TAIKYMO IR VYKDYMO TEORINIAI SPRENDIMAI	30
2.1. Valdymo ir administravimo audito taikymo teoriniai aspektai	30
2.2. Valdymo ir administravimo audito teorinis modelis.....	36
3. VALDYMO IR ADMINISTRAVIMO AUDITO TAIKYMO TYRIMO METODOLOGIJA....	40
3.1. Tyrimų metodų ir jų taikymo galimybių analizė.....	40
3.2. Tyrimo metodika	47
3.3. „Sodros“ situacijos charakteristika.....	49
4. TYRIMO REZULTATO ANALIZĖ IR JOS DISKUSIJA	53
5. VALDYMO IR ADMINISTRAVIMO AUDITO TAIKOMASIS MODELIS	63
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS	66
LITERATŪROS SARAŠAS.....	68
PRIEDAI	71
1 PRIEDAS	72

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Audito sąvokų palyginamoji analizė	16
2 lentelė. Teisinė ir organizacinė audito bazė Lietuvoje	24
3 lentelė. Valdymo ir administravimo audito taikymo tyrimo anketos klausimų pagrindimas	47
4 lentelė. Respondentų darbo stažas.....	53
5 lentelė. Informacija apie Sodroje atliktas audito rūšis	57
6 lentelė. Informacija apie valdymo, administravimo ir veiklos audito privalumus.....	61
7 lentelė. Informacija apie valdymo, administravimo ir veiklos audito trūkumus.....	61

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Valdymo funkcijų tarpusavio ryšys.....	12
2 pav. Audito klasifikavimas pagal valdymo lygius	14
3 pav. Audito klasifikavimas pagal funkcijas	15
4 pav. Valstybės auditorių rūmų schema	23
5 pav. Audito sistema	26
6 pav. Audito sistemos elementai.....	26
7 pav. Valdymo ir veiklos audito sudedamosios dalys	31
8 pav. Valdymo ir veiklos audito vykdymo modelis	39
9 pav. Empirinio tyrimo etapai.....	41
10 pav. „Sodros“ valdybos struktūra.....	52
11 pav. Respondentų išsilavinimas	54
12 pav. „Audito“ sąvokos supratimas	55
13 pav. Respondentų informacija apie audito rūšis.....	56
14 pav. „Valdymo, administravimo ir veiklos audito“ sąvokos supratimas	58
15 pav. Valdymo, administravimo ir veiklos audito vertinimo sritys.....	59
16 pav. Valdymo, administravimo ir veiklos audito atlikimas	60
17 pav. Valdymo ir administravimo audito taikomasis modelis.....	65

Inčirauskaitė, Aušra. The application of the audit of management and administration in companies. Master's Final Thesis in Enterprise Management / supervisor doc. dr. Petras S. Oržekauskas. Department of Management, the School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

Social Sciences: 03 S Management and Administration

Key words: management and administration, audit, performance audit, management assessment system, management audit.

Kaunas, 2017.70p.

SUMMARY

The audit is very important in modern economic life. It helps to prevent various deceptions, manipulations, financial responsibility forgeries and subserves to economic stability. The conception of the audit has a broad meaning, therefore it comprises all aspects of companies actions including management and administration. The audit in lithuanian companies is still usually associated with the financial and accounting controls and supervision, even there are all conditions to apply it in such company activities as analysis of management and administration.

Lithuanian and foreign thesis about the audit was analysed and the analysis showed that in most cases audit conception is associated with accounting and financial controls. The 7udito f management and administration is quite new topic for lithuanian specialists and they give very little attention to its practical applying. Management is increasingly recognized 7udito of the key success factors in current business. Consequently, the 7udito f management and administration is increasingly applied in practice, but neither legally nor methodically almost unregulated.

Research object – The application of the 7udito f management and administration in companies.

Research objective/purpose – develop an audit application model of companies management and administration.

Tasks:

1. To reveal the substance of the 7udito f management and administration and its application characteristics;
2. To analyze theoretical solutions of auditing of management and administration;
3. To make feasibility study of application of management and administrative audit;
4. To present an application model of autit of manegenent and administration in companies.

The methods used in the research –systemic and comparative analysis of literature, grafic imaging, case analysis, questionnaire, statistic analysis of quastionnaire data.

The main results of the research showed that quality of the process of companies management is the key to their successful operation. For the lack of non-financial auditors and their poor preparation of the gaps and limitations of the legal framework, there is currently no adequate opportunities to guarantee high-quality, deep and multidimensional performance evaluation, particularly in companies management field. In order to expand non-financial audit theory and practice in Lithuania, there is a great need for a legal regulation and organizational bases of non-financial audit. The research results of institution showed that workers' rigidity, incompetence, resistance to innovation or simply their poor qualifications may have significant damage to audit process, and hence its performance efficiency. By the results of theoretical analysis and research it can be said that in order to effectively and efficiently carry out the management and administration of the audit, it is essential to have a comprehensive application of the audit methodology, based on the applied model drawn up to achieve more profitable, efficient and transparent operation of state companies.

IVADAS

Įmonių valdymo ir administravimo procesai labai sudėtingi, kurie apima visą organizaciją, įstaigų ar įmonių veiklą. Valdymo ir administravimo procesų kokybiškumas buvo ir yra veikiančių įmonių pagrindinis sėkmės garantas. Pasak Oržekausko ir Šmaižienės (2009) „valdymas, pasireiškiantis kaip socialinis procesas, apimantis organizacijų darbo planavimą ir vadovavimą, įgyvendinant užsibrėžtus tikslus ar užduotis, o taip pat ir administravimas, kuris yra neatskiriama valdymo proceso dalis, apimantis procedūrų rengimą ir vykdymą, kurių pagrindu keičiamasi informacija ir komunikuojama, reguliuojama veiklos eiga bei tikrinama kiek ji atitinka numatytas užduotis ir planus“ (p. 1163).

Susiformavus sisteminiam valdymui, pradėjo pasireikšti ir pirmieji tokio valdymo kontrolės pradmenys. Ši kontrolė metams bėgant buvo įvardijama kaip audito sąvoka.

Audito vaidmuo yra labai svarbus šiandieniniame ekonominiame gyvenime. Auditas apsaugo nuo įvairiausių apgaulių, manipuliacijų ir finansinės atskaitomybės klaidų bei prisideda prie ekonominio stabilumo užtikrinimo. Audito samprata yra įgavusi platesnę prasmę, dėl to jo taikymas apima visas įmonių veiklos sritis, taip pat ir įmonių valdymą ir administravimą. Lietuvoje auditas siejamas su finansų ir buhalterinės apskaitos kontrole bei priežiūra. Jau yra pribrendusios visos sąlygos auditą taikyti analizuojant bei vertinant ir kitas organizacijų, įstaigų ar įmonių veiklos sritis, tame tarpe ir valdymo bei administravimo sritį. Tokią situaciją lėmė ir turėjo tam didelę įtaką audito, kaip svarbaus kontrolės ir priežiūros mechanizmo formavimosi sąlygos Lietuvoje valstybiniame lygmenyje po Nepriklausomybės atgavimo. Šios sąlygos lėmė tai, kad pagrindinė teisinė bazė ir institucijos, kurios yra susijusios su organizacijų auditavimo veikla, buvo formuojamos siaurąja audito sampratos prasme, daugiausiai koncentruojantis į buhalterinę ir finansinę valdymo sritį.

Nagrinėjant Lietuvos bei kitų šalių mokslininkų darbus audito tema, galima drąsiai teigti, kad mokslininkų darbuose tai pat vyrauja buhalterinio ir finansų audito tematika. Valdymo ir administravimo auditas yra pakankamai nauja audito rūšis, kurios sampratos ir taikymui Lietuvos specialistai kol kas skiria labai nedaug dėmesio. Valdymas vis dažniau pripažįstamas kaip vienas pagrindinių verslo sėkmės faktorių. Tai nulėmė, kad valdymo ir administravimo auditas praktikoje jau yra taikomas, tačiau nei teisiškai, nei metodiškai jis beveik nereguliuojamas.

Darbo objektas – valdymo ir administravimo audito taikymas.

Darbo tikslas – parengti įmonės valdymo ir administravimo audito taikymo modelį.

Darbo uždaviniai:

1. Išanalizuoti ir atskleisti valdymo ir administravimo audito esmę ir jo taikymo ypatumus;
2. Pagrįsti ir pateikti valdymo ir administravimo audito vykdymo teorinius sprendimus;
3. Atlikti valdymo ir administravimo audito taikymo galimybių tyrimą;
4. Pagrįsti ir pateikti valdymo ir administravimo audito taikomąjį modelį.

Darbe taikyti **metodai**:

- Sisteminė ir lyginamoji mokslinės literatūros analizė;
- Grafinio vaizdavimo metodai;
- Atvejo analizė;
- Anketinė apklausa;
- Anketinės apklausos duomenų statistinė analizė.

Darbo struktūra.

Darbą sudaro penkios pagrindinės struktūrinės dalys – skyriai:

Pirmoje dalyje atlikta mokslinės literatūros analizė, kurioje pateikiama valdymo ir administravimo audito samprata bei procesas. Taip pat šioje dalyje nagrinėjama įmonių valdymo administravimo audito teisiniai pagrindai, vykdymo sistemos ir metodai įvairių šalių bei Lietuvos kontekste.

Antroje dalyje pateikiami valdymo ir administravimo audito taikymo ir vykdymo teoriniai sprendimai. Taip pat šioje dalyje pateikiamas valdymo ir administravimo audito teorinis modelis.

Trečioji dalis skirta nustatyti valdymo ir administravimo audito metodologiją. Pateikiamas tyrimo metodologinis pagrindimas, aptariant tyrimo nuoseklumą, tyrimo metodus, įvardijant empirinio tyrimo tikslą ir uždavinius.

Ketvirtoje dalyje pateikiama tyrimo rezultato analizė ir jos diskusija.

Penktoje dalyje parengtas Sodros valdymo ir administravimo audito taikomasis modelis.

1. VALDYMO IR ADMINISTRAVIMO AUDITAS IR JO TAIKYMO YPATUMAI

Šiandieniniame pasaulyje norint priimti teisingus ekonominius sprendimus, reikalinga patikima informacija. Todėl išsivysčiusios rinkos ekonomikos šalyse atliekama nepriklausoma finansinės atskaitomybės teisingumo ir patikimumo kontrolė. Pasak Kustienės (2008), „tokia kontrolė tradiciškai vadinama **auditu**. Jis skirtas suteikti pakankamą užtikrinimą, jog finansinėje atskaitomybėje, bendrai paėmus, nėra reikšmingų iškraipymų“ (p. 4).

Šių dienų rinkos ekonomikos sąlygomis pagrįstoje visuomenėje auditas ir jo svarba nuolat didėja. Didėjant poreikiui turėti tikslią informaciją apie ūkinių subjektų veiklą. Labai svarbu, jog teikiama informacija būtų tiksli, tikra ir objektyvi, nes visa tai turi didelę reikšmę įmonės, įstaigos ar organizacijos vidaus kontrolės sistemai, leidžia geriau planuoti ir prognozuoti įmonės, įstaigos ar organizacijos veiklą. Visa tai lemia audito, kaip vieno iš pagrindinio rinkos elemento svarbumą ir patikimumą, nes be audito negali būti perspektyvi jokia įmonės, įstaigos ar organizacijos veikla, jos nekontroliuojant susidaro didesni nuostoliai, negu tie, kurie atsiranda pažeidus kitas valdymo sistemos funkcijas.

Anot Mackevičiaus (2001) „auditas Lietuvoje kasmet tampa vis populiariesnis. Šį terminą vis dažniau vartoja įmonių vadovai, vadybininkai, buhalteriai ir net eiliniai visuomenės nariai. Audito reikšmę ir būtinumą lemia rinkos santykiai. Laisvoje ir konkurencinėje rinkoje neretai susiklosto tokios sąlygos ir aplinkybės, kai be audito negalima išspręsti daugelio svarbių problemų“ (p. 5).

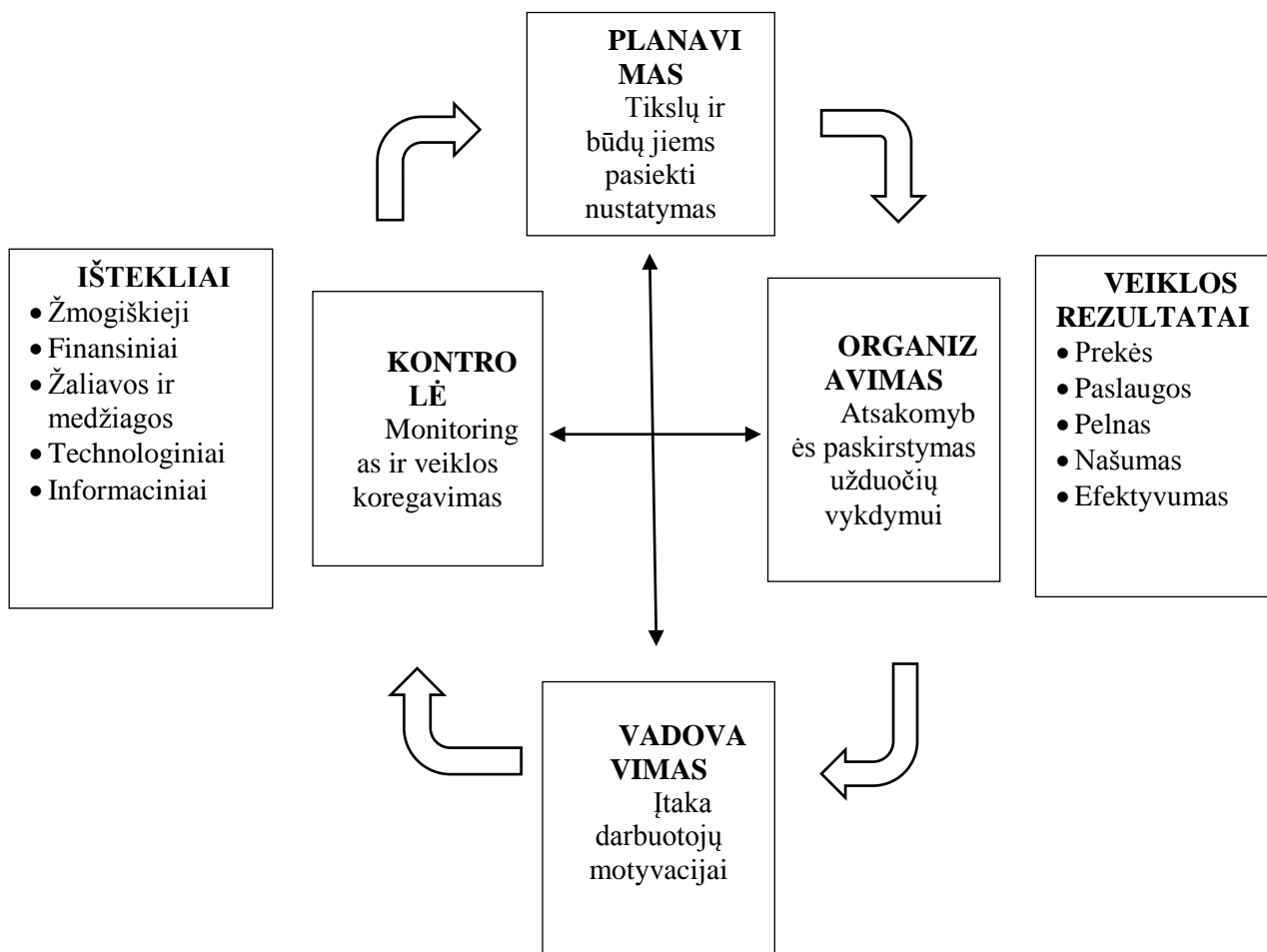
Žodžių junginyje valdymo ir administravimo auditas yra labai svarbūs visi trys žodžiai. Auditas suvokiamas kaip tiksliausias ir objektyviausias būdas bet kokiai verslo sričiai įvertinti. Geriausias to įrodymas – sėkmingai taikomas finansinis auditas Lietuvoje. Tačiau išryškėja kita verslo silpnoji vieta tai valdymas. Tokiai situacijai taisyti yra vienas būdas tai valdymo ir administravimo audito taikymas. Čia išryškėja kitų dviejų svarbių žodžių reikšmė, tai valdymas ir administravimas. Tikslus šių sąvokų apibrėžimas sąlygoja tikslų tokio audito atlikimą.

Pasak Stonerį, Frymeną ir Gilbertą (2006) „valdymas – organizacijos, įmonės ar įstaigos narių darbo organizavimas, vadovavimas ir kontrolė, visų organizacijos, įmonės ar įstaigos išteklių panaudojimas iškeltiems organizacijos, įmonės ar įstaigos tikslams siekti“ (p. 243).

Administravimas tai veikla, kuri susijusi su įvairiausių organizacijų, įmonių ar įstaigų funkcionavimo užtikrinimu, vadybos įkūnijimu. Administravimas yra valdymo dalis, todėl valdymas ir administravimas yra neišskiriami procesai ir vienas be kito negali būti vykdomi.

Fayolas (1949) išskyrė pagrindines valdymo funkcijas: „valdymas apima planavimą, organizavimą, koordinavimą, vadovavimą ir kontroliavimą“ (p. 53). tačiau dabartinėje vadyboje valdymo funkcijos susiaurintos iki keturių: planavimas, vadovavimas, organizavimas ir kontrolė. Kaip

teigia Daftas (2000) „praktiškai valdymas neskaidomas į keturias atskiras veiklas, o suprantamas kaip glaudžiai susijusių funkcijų grupė“ (p. 21) (žr. 1 pav.).



1 pav. Valdymo funkcijų tarpusavio ryšys (sudaryta pagal Daft, 2000)

Valdymas yra labai svarbus faktorius, vertinant organizacijos, įmonės ar įstaigos administravimo efektyvumą. Nuo valdymo didele dalimi priklauso administravimo efektyvumas. Administravimas reikalauja tam tikrų valdymo sprendimų. Iš šių pateiktų teiginių galima matyti, kokį glaudų ryšį turi pastarosios dvi sąvokos.

1.1. Audito samprata ir taikymo raida

Kontrolė – tokį terminą galima apibrėžti kaip kompanijos veiklos reguliavimo bei tikrinimo procesą, kuris garantuoja tam tikrų tikslų pasiekimą.

Auditas –tai nepriklausoma ir oficiali užsakovo informacijos apie finansinę atskaitomybę realumo bei patikimumo analizė ar įvertinimas lyginant su bendraisiais apskaitos principais, standartais ar kitais norminiais dokumentais ir auditoriaus išvada.

Auditorius – tai fizinis asmuo, kuris atlieka įmonės auditą ir dirba pagal jam suteiktus įgaliojimus.

Audito standartai – tai taisyklių ir normų visuma, kuri nustato auditorių veiklos kokybę. Standartai nesikeičia priklausomai nuo audito atlikimo laiko, apimties, apskaitos kompiuterizavimo lygio.

Audito rezultatas – tai auditoriaus išvada ir įvertinimas.

Auditinė veikla – tai toks procesas, kurio pagalba realizuojamas tikslas. Tai tam tikra veiksmų ir procedūrų visuma, kuri padeda pasiekti norimą tikslą.

Audito duomenys – tai auditoriaus gauta informacija išvadoms pagrįsti.

Audito programa – tai procedūrų sąrašas, kurios yra reikalingos audito planui vykdyti. Audito programoje numatyti audito tikslai kiekvienoje srityje ir išsamiai aprašyti veiksmai, kurie nurodo, kaip asistentai turi vykdyti instrukcijas, ir taip pat kaip atlikta jų darbo kontrolė.

Audito atsiradimą ir jo raidą pasaulyje išnagrinėjo daugelis Vakarų šalių autorių. Pasak Mackevičiaus (2001) „ypač išsamiai nagrinėta Didžiosios Britanijos, JAV, Vokietijos ir kitų išvystytų rinkos ekonomikos šalių audito istorija“ (p. 28).

Audito tiksli atsiradimo data nėra gerai žinoma. Daugelis autorių teigia, jog audito užuomazgų buvo rasta Artimuosiuose Rytuose 4000 m. prieš mūsų erą, nes jau buvo susiformavusios valstybės, skaičiuojamos pajamos ir išlaidos, renkami mokesčiai. Dar kiti autoriai audito atsiradimo užuomazgų randa daugiau kaip prieš 5000 m. prieš mūsų erą. Tačiau pagrindą auditui atsirasti sudarė bandymai nesąžiningai praturtėti ar gauti pinigų. Šiuo metu vykstant ekonominiams ir politiniams procesams buvo paveikė audito raidą. Be audito nebuvimo sunku įsivaizduoti bet kurios ūkio šakos funkcionavimą. Pasak Paukštienės (2012) „auditas reikalingas visais organizuotos veiklos lygiais, pradedant nuo visos valstybės ekonominės veiklos ir baigiant įmonių ir atskirų asmenų veikla“ (p. 18).

Vakarų Europoje auditas atsirado apie XIX a. vidurį. Galima teigti jog audito atsiradimui nulėmė Europos valstybių vyriausybių siekis užkirsti kelią nesąžiningiems sandėriams ir pradėti reguliuoti apskaitos darbuotojų profesinę veiklą.

Didžioji Britanija yra laikoma audito tėvyne. XIX a. viduryje pradėjo steigtis įvairiausios akcinės bendrovės. Apsukriausi ir išmintingiausi tokių akcinių bendrovių vadovai, kartu su samdytais buhalteriais specialiai apskaičiuodavo didelius pelnus ir dividendus. Tokiu būdu vadovai su buhalterių pagalba padidindavo akcijų kainą biržoje. vėliau tas akcijas parduodavo už gerokai didesnę kainą. Manoma, kad tai ir buvo vienas iš pagrindinių veiksnių, kuris įtakojo audito atsiradimą.

Pasak Oržekauskio (2012), dažnu atveju sutinkamas pats paprasčiausias audito apibrėžimas: „Auditas – tai įmonės finansinių ataskaitų nepriklausomas patikrinimas ir nuomonės apie jas suformavimas“ (p. 5).

Pasak Gideikienės (2010) „auditas – nepriklausomas įmonės finansinės atskaitomybės arba įmonių grupės konsoliduotos finansinės atskaitomybės patikrinimas ir išvados pateikimas“(p. 19).

Audito apibrėžimas pateikiamas ir 1999m. birželio 15d. Lietuvos Respublikos Seimo priimtame audito įstatyme Nr. VIII – 1227: „Auditas – nepriklausomas įmonės, įstaigos ar organizacijos finansinės atskaitomybės patikrinimas ir išvados pateikimas, kai yra nurodoma, ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais teisingai atspindi įmonės, įstaigos ar organizacijos finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar finansinė atskaitomybė atitinka teisės aktus, reglamentuojančius finansinę apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, taip pat Lietuvos Respublikoje taikomus bendruosius apskaitos principus“.

Daugelis autorių auditą sieja su finansine apskaita. Pasak Burnso ir Hendriksono (1972)–„auditas tai finansinės apskaitos rūšis, kai atliekamas periodiškąs ir nepriklausomas įmonės finansinis atskaitomybės patikrinimas ir suformuluojama nuomonė dėl jų tikrumo ir teisingumo (p. 598). Kopelandas, Dašeris ir Davisonas (1980) įrodinėja, jog „auditas išplečia finansinės apskaitos funkcijas ir garantuoja jos rezultatų patikimumą“ (p. 15). Paprasčiau būtų sakyti, jog finansinė apskaita yra pagrindinis audito informacijos šaltinis.

Audito atlikėjai klasifikuojami taip:



2 pav. Audito klasifikavimas pagal valdymo lygius (sudaryta pagal Matickiene, 1997)

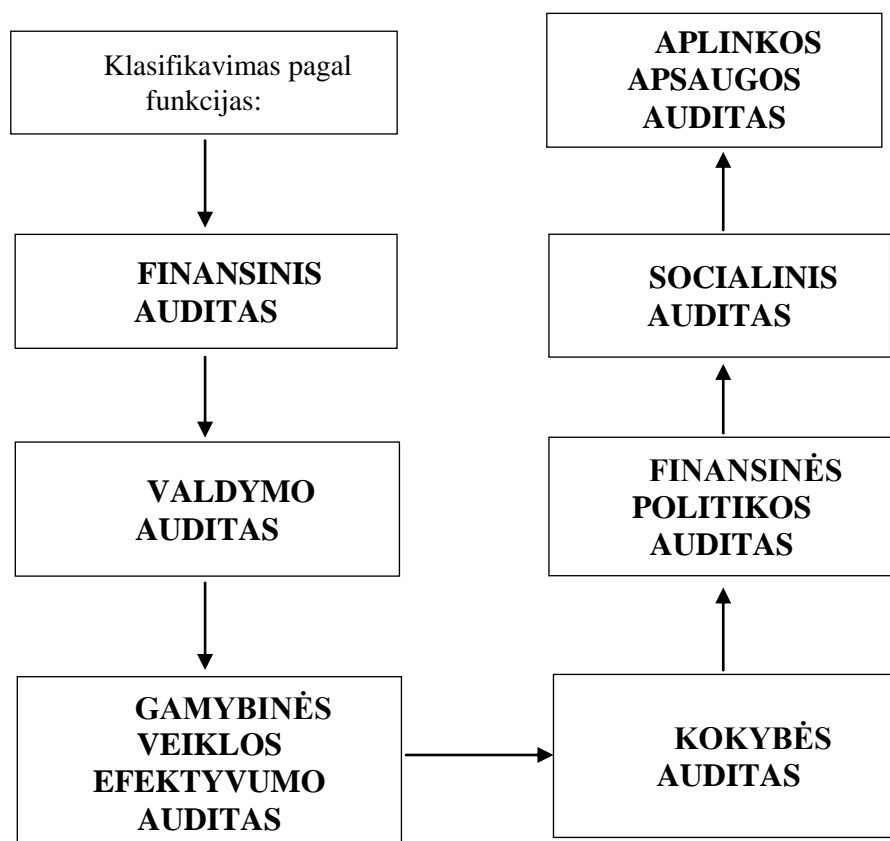
„**Valstybinis auditas** tai finansinis ir veiklos auditas, atliekamas Valstybės kontrolės audituojamuose subjektuose pagal valstybinio audito reikalavimus“ (LR Valstybės Kontrolės

įstatymas). Valstybės kontrolė turi atsiskaityti Seimui. Ši kontrolė kasmet teikia Seimui savo veiklos ataskaitą.

Nepriklausomas auditas atlieka įmonių veiklos finansinį ir specializuotą mokesčių auditą, konsultuoja įmones įvairiais klausimais, susijusiais su įmonės verslo pobūdžiu, buhalterine apskaita bei atskaitomybe, veiklos mokesčių klausimais pagal Lietuvos Respublikoje galiojančius įstatymus ir normatyvinius aktus, o taip pat tvarko įmonių buhalterinę apskaitą. Nepriklausomo audito įmones prižiūri Finansų ministerija.

Vidaus auditas – tai objektyvi ir nepriklausoma užtikrinimo ir konsultavimo veikla. Tokia veikla yra skirta padidinti organizacijos, įstaigos ar įmonės veiklos vertę ir ją tobulinti. Ji padeda organizacijai, įstaigai ar įmonei įgyvendinti tikslus diegdama disciplinuotą ir sistemingą veikimo būdą rizikos valdymo, kontrolės ir valdymo procesų vertinimo ir efektyvumo didinimo srityje.

Auditą galima suklasifikuoti ir pagal funkcijas. Kad atsirastų kiekviena funkcija turi būti konkretus tikslas ar poreikis (žr. 3 pav.).



3 pav. Audito klasifikavimas pagal funkcijas

Pasak Oržekauskio (2012) „ekonominėje ir teisinėje literatūroje dėl daugelio priežasčių iki šiol nesutariama dėl audito sampratos“ (p. 5) (1 lentelė).

1 lentelė. Audito sąvokų palyginamoji analizė (Valdymo ir veiklos audito pagrindai , 6 puslapis)

Nr.	Autorius, norminis aktas	Audito apibūdinimas
1.	Burns T. ir Hendriksen H., 1972 m.	Auditas – tai išorinės (finansinės) apskaitos rūšis, kai atliekamas periodiškas ir nepriklausomas įmonės finansinės atskaitomybės patikrinimas ir suformuluojama nuomonė dėl jų tikrumo ir teisingumo.
2.	Teiloras D. ir Glezenas G., 1988 m.	Auditas – sisteminis procesas, objektyviai įvertinantis ekonominius įvykius.
3.	Didžiosios Britanijos audito standartai, 1992/93 m.	Auditas – įmonės finansinių ataskaitų nepriklausomas patikrinimas ir nuomonės apie ją suformulavimas.
4.	Robertsonas D., 1993 m.	Auditas – procesas, sumažinantis informacinę vartotojų riziką.
5.	I. Matickienė, 1997 m.	Auditas – tai oficiali nepriklausoma kliento informacijos apie finansinę atskaitomybę ar kitą ekonominę veiklą realumo ir patikimumo analizė ir įvertinimas, lyginant su bendraisiais apskaitos principais, standartais ar kitais norminiais dokumentais bei auditoriaus raštiškos nuomonės apie tai pateikimas.
6.	LR Vyriausybės nutarimas nr. 9 „Dėl audito organizavimo“, 1995 m.	Auditas – oficialus nepriklausomas įmonės buhalterinės apskaitos bei finansinės atskaitomybės patikrinimas ir nuomonės apie pareiškimas.
7.	Šeremetas A. ir Suicas V., 1995 m.	Auditas – įmonių finansinės atskaitomybės nepriklausoma ekspertizė.
8.	200-asis Tarptautinis audito standartas „Finansinių ataskaitų audito tikslai ir bendrieji principai“, 1998 m.	Auditas – tai ekonominio vieneto nepriklausomai nuo jo dydžio ir teisinės formos, nesvarbu, ar pelno siekiančio, ar nesiekiančio finansinių ataskaitų arba susietos finansinės informacijos nepriklausomas patikrinimas, kai toks patikrinimas atliekamas pareikšti nuomonę apie tas finansines ataskaitas.
9.	LR audito įstatymas nr. VIII – 1227, 1999 m.	Auditas – nepriklausomas įmonės, įstaigos ar organizacijos finansinės atskaitomybės patikrinimas ir išvados pateikimas, kai nurodoma ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais teisingai atspindi įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar finansinė atskaitomybė atitinka teisės aktus, reglamentuojančius finansinę apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, o taip pat Lietuvos Respublikoje taikomus bendruosius apskaitos principus.
10.	Mackevičius J., 2001 m.	Auditas – tai įmonės finansinių ataskaitų nepriklausomas patikrinimas ir nuomonės apie jas suformavimas. Auditas – tai nepriklausomas finansinių ataskaitų tyrimas ir objektyvios nuomonės apie jas reiškimas, remiantis bendraisiais apskaitos principais ir teisės aktais.
11.	Tarptautinė Aukščiausiųjų Kontrolės Organų Organizacija	Auditas – tai organizacijos operacijų ir veiklos apžvalga tam, kad būtų galima įsitikinti, jog jos vykdomos sutinkamai su patvirtintais tikslais, biudžetu, taisyklėmis ir standartais.

Išanalizavus audito sąvoką galima padaryti išvadą, kad audito apibrėžimai siejami su finansinės veiklos vertinimu. Tačiau tokią esamą nuostatą galima paneigti, nes finansinis auditas yra tik viena

audito rūšis iš daugelio. Šių dienų audito sąvoka yra žymiai platesnė ir jau nebetelpa į finansinio audito sampratos rėmus. Daugumoje šalių išsiplėtė audito, kaip svarbaus ir efektyvaus įmonių, įstaigų ar organizacijų vadybos bei veiklos vertinimo mechanizmo, taikymo funkcijos ir vertinimo sritys, kurios, savo reikšmingumu, daug kartų lenkia finansinio audito taikymo sritį. Tokia išplėstinė audito sąvoka daugiau yra būdinga kitoms šalims, bet ne Lietuvai. Pasak Oržekauskos ir Šmaižienės (2009) „audito sampratą Lietuvoje nulėmė teisinė audito ir jo taikymo bazės formavimosi aplinka ir sąlygos buvusios po Nepriklausomybės atstatymo, kurias nulėmė informacijos apie kitų šalių pasiekimus audito srityje trūkumas bei tai, kad dauguma šios teisinės bazės kūrėjų buvo finansinės srities specialistai. Finansinio audito krypties prioritetiškumui, nemažą įtaką turėjo ir tuometinė būtinybė kiek galima efektyviau kontroliuoti finansinės veiklos sritį, turinčią labai svarbią įtaką valstybės biudžeto formavimui“ (p. 1164).

Auditorių profesija atsirado XIX a., kaip ir auditas, Didžiojoje Britanijoje, kai, įmonėms pradėjus disponuoti akciniu kapitalu ir norėdami pritraukti jo kuo daugiau, įstaigų vadovams reikėjo patvirtinti įmonės finansinės atskaitomybės teisingumą ir tikrumą, o akcininkams bei kreditoriams – norint sužinoti, kokia įstaigos, į kurią jie investavo ar nori investuoti savo kapitalą, finansinė būklė. Tokį patvirtinimą galėjo suteikti tik tam tikri nepriklausomi aukštos kvalifikacijos viešieji buhalteriai, kurie vėliau bus pavadinti auditoriais.

Vieni autoriai yra linkę aiškinti, kad audito atsiradimą ir ypač jo plėtojimą lemia šalies vyriausybinių politiką. Šalių vyriausybės, norėdamos ir siekdamos užkirsti kelią įstaigų vadovų manipuliacijoms dividendais, pelnais, akcijų kainomis ir kitais nesąžiningais sandoriais, turi vieną svarbiausių svertų – įteisinti nepriklausomą auditą.

Pasak Kustienės (2008) dažniausiai minimos tokios audito atsiradimo sąlygos ir aplinkybės:

- 1) neobjektyvios informacijos pateikimo iš įmonių vadovų galimybės;
- 2) konfliktai tarp įmonių vadovų ir informacijos vartotojų dėl neobjektyvios informacijos;
- 3) informacijos vartotojai neturi pakankamai laiko, priemonių ir galimybių objektyviai įvertinti įmonės vadovybės pateiktos informacijos kokybę;
- 4) informacijos vartotojai kartais negali prieiti prie reikšmingos informacijos, be to, jie neturi tinkamos kvalifikacijos ir patirties;
- 5) informacijos vartotojų neteisingų sprendimų, besiremiančių neobjektyvia informacija, priėmimo galimybės (p. 5).

Dėl tokių aplinkybių atsiranda poreikis audito paslaugoms, tiksliau sakant, reikalingas tarpininkas, kuris nustatytų finansinės informacijos patikimumą ir objektyvumą.

Apibendrinant audito raidą pasaulyje pagal Mackevičių (2001) galima išskirti dvi audito sistemos atskirose šalyse susikūrimo ypatybes:

1. Audito sistemos susikūrimas prasidėjo „iš apačios“, tai yra, kai pirmiausia, iškilus tokiam poreikiui, atsirado buhalteriai, teikiantys audito paslaugas. Jie vienijosi į profesines organizacijas ir reikalavo, kad būtų pripažinti valstybės, o jų veikla įteisinta įstatymais (Didžioji Britanija, JAV, Australija).
2. Audito sistema buvo kuriama „iš viršaus“, tai yra, atsiradus atitinkamoms sąlygoms ir audito poreikiui valstybių vyriausybės išleisdavo įstatymus, įsteigdavo institucijas, kurios tvarkydavo auditorių veiklą šalyje (Vokietija, Prancūzija, besivystančios rinkos ekonomikos šalys) (p. 30).

Šiuo metu kiekviena išvystytos rinkos ekonomikos valstybė yra įstatymais sureguliusi visą audito veiklą ir veikia viena ar kelios profesinės auditorių organizacijos, kurios prižiūri ir kontroliuoja audito įmonių bei auditorių veiklą, rengia įvairius teisinius nurodymus bei rekomendacijas audito klausimais.

Taigi, įvairūs autoriai nurodo skirtingas tiek audito sąvokas, tiek audito atsiradimo sąlygas ir aplinkybes. Šiuos faktus galima paaiškinti, jog auditas įvairiose šalyse atsirado skirtingu metu, esant skirtingoms šalių ekonomikoms ir politinėms sąlygoms. Vieni autoriai linkę aiškinti, kad audito atsiradimą ir ypač jo plėtojimą lemia šalies vyriausybinių politika, o kiti autoriai audito atsiradimą ir jo plėtojimą linkę sieti su įstaigos vadovų ir investuotojų tarpusavio santykiais, jų skirtingais tikslais bei interesais, kuriuos vienokiu ar kitokiu būdu reikia suderinti.

1.2. Valdymo ir administravimo audito vykdymo teisiniai pagrindai

Teisinis audito reglamentavimas yra stabilios ir patikimos audito sistemos egzistavimo užtikrinimas, apimantis audito teisinį, metodinį ir valdymo aspektus.

Auditas įmonės veiklai, finansiniai būklei, atskaitomybei, procesui ir rezultatui įvertinti bei atsakomybės visuomenei sukurti turi labai svarbią teisinę ir praktinę reikšmę. Lietuvos audito įstatymas apibrėžia audito atlikimą, Auditorių rūmų steigimą, veiklą ir valdymą, atestuoto auditoriaus vardo suteikimo tvarką, audito įmonių, atestuotų auditorių ir auditoriaus padėjėjo profesinę veiklą bei jos priežiūrą, audito kokybės kontrolę.

Pirmasis audito veiklą reglamentuojantis dokumentas yra Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl auditorių veiklos organizavimo“ – buvo priimtas 1991m. šio dokumento pagrindu buvo patvirtinti auditinės veiklos Lietuvos Respublikoje nuostatai, tačiau pasak Daujotaitės (2006) realiai jis nebuvo įgyvendintas (p. 9).

1999 m. birželio 15d. Seimas priėmė Audito įstatymą, kuris pilnai yra suderintas su Aštuntosios Tarybos direktyvos 84/253/EEC nuostatomis. Pasak Mackevičiaus (2001) šis įstatymas įsigaliojo nuo 1999m. spalio 1 dienos (p. 36).

1999 m. gegužės mėnesį Vyriausybė pritarė Įmonių įstatymo pakeitimo įstatymo projektui bei pateikė jį svarstyti Seimui. Pakeitimai, suderinti su Vienuoliktąja įmonių teisės direktyva, kuri numato galimybę užsienyje registruotoms įmonėms kurti filialus Lietuvoje.

1999 m. birželio 2 d. Vyriausybei pateikta nauja Akcinių bendrovių įstatymo redakcija, suderinta su likusiomis Įmonių teisės direktyvomis.

Lietuvos Respublikos Audito įstatymas apibrėžia auditą „kaip nepriklausomą įstaigos finansinės atskaitomybės patikrinimą ir išvadą, kurioje nurodoma ar finansinė atskaitomybė atitinka įstaigos finansinę būklę, ar finansinė apskaita atliekama laikantis teisės aktų ir šalyje taikomų bendrųjų apskaitos principų“ .

Audito įstatymas numato tokius audito tikslus:

1. Nustatyti, ar finansinė atskaitomybė parengta pagal Lietuvos Respublikoje galiojančius teisės aktus.
2. Nustatyti, ar įmonės finansinė atskaitomybė teisingai, pagrįstai ir visais reikšmingais aspektais atspindi finansinę būklę, pinigų srautus ir veiklos rezultatus.
3. Įvertinti, ar įmonės vadovybės parengtoje veiklos ataskaitoje pateikti duomenys atitinka finansinės atskaitomybės duomenis.

Auditą atlieka auditoriai ir audito įmonės. Auditoriai ir audito įmonės privalo laikyti paslapyje informaciją, kuri yra gaunama atlikus auditą arba teikiant kitas profesines paslaugas: neperduoti audito metu gautos informacijos kitiems asmenims, išskyrus įstatymų nustatytus atvejus. Lietuvos Respublikos audito įstatyme numatyta, kad audito įmonės turi teisę užsiimti tokia veikla:

1. Atlikti auditą
2. Atlikti turto vertinimą (turint įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytą leidimą)
3. Turi apskaitos tvarkymo paslaugas
4. Atlikti vidaus auditą
5. Atlikti įmonių veiklos tikrinimą, analizę ir turto inventorizaciją
6. Atlikti įmonės apskaitos ir atskaitomybės ekspertizę pagal teismo pavedimą
7. Verstis leidybine veikla, kiek tai susiję su nurodyta veikla
8. Vykdyti bankroto administravimo procedūras (turint įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytą leidimą)
9. Teikti konsultacijas apskaitos, mokesčių ir kitais įmonės veiklos klausimais
10. Stebėti loterijas ar konkursus, kuriuose laimimi piniginiai ar daiktiniai laimėjimai

Tačiau, kad ir koks bebūtų svarbus Lietuvos Respublikos įstatymas (1999m., Nr. VIII – 1227), vis dėl to jis apima daugiau finansinio audito reglamentavimą. Anot Oržekausko (2012) „jau pačio svarbiausio teisinio dokumento faktinis neatitikimas realiai verslo situacijai, sąlygoja teisinės audito bazės ne visapusiškumą“ (p. 27).

Tokią esančią situaciją galėtų kompensuoti Lietuvos Respublikos kontrolės įstatymas (1995 m., Nr. I – 907) ar Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2002m., Nr. IX – 1253). Tačiau pirmasis įstatymas skirtas konkrečiai Valstybiniam auditui, o antrasis – nustato vidaus audito funkcionavimą valstybinėse įstaigose.

Visose šalyse audito veiklą reglamentuoja įstatymai. Visų organizacijų, įstaigų ar įmonių pareiga atlikti savo veiklos auditą.

Audito įstatymuose nurodoma kokioms organizacijoms yra pavedama koordinuoti ir kontroliuoti auditinę veiklą. Dažnai atvejais tai būna Audito institutai. Tačiau būna atvejų kai šią veiklą prižiūri kelios institucijos. Kaip pavyzdį galima paimti Vokietiją. Vokietijoje yra dvi Auditorių profesinės organizacijos: Audito rūmai ir Audito institutas.

Audito rūmai Vokietijoje buvo įkurti 1961m. jie vykdė ir vykdo šias funkcijas:

- Moko savo narius;
- Sprendžia auditorių ginčus su klientais
- Skelbia medžiagą audito temomis;
- Reglamentuoja savo narių profesines teises ir pareigas;
- Organizuoja savo narių disputus.

Audito institutas Vokietijoje buvo įsteigtas 1930 m. Šis institutas kuria standartus, skelbia aiškinius įvairiais klausimais, leidžia žurnalą.

Norvegijoje norint teikti audito paslaugas – reikia gauti valdžios institucijų licenciją. Tokią licenciją išduoda Banko, Draudimo ir Vertybinių Popierių komisija. Ši licencija galioja 5 metus. Anot Lakio, Mackevičiaus ir Rakštiko (1992) „po 5 metų šią licenciją galima atnaujinti, jei auditorius per tą laikotarpį dirbo nemažiau kaip 2 tūkst. Valandų ir išklausė 25 dienų kvalifikacijos kėlimo kursus“ (p. 47).

1969 m. buvo įkurta Nacionalinė nepriklausomų auditorių sąjunga Prancūzijoje. Šios sąjungos tikslas buvo teikti audito paslaugas, rengti auditorių tobulinimo sistemą. Nacionalinė nepriklausomų auditorių sąjunga parengė audito enciklopediją, audito standartų ir etikos žinyną.

Ypatingai svarbus žingsnis audito sampratos ir taikymo srities plėtros link įvyko 2000 m. vasario 7 d., Lietuvos Respublikos Vyriausybei priėmus nutarimą Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“. Šio įstatymo pagrindu viešojo sektoriaus įmonėse buvo įteisintas vidaus auditas, vienu metu pateikiant, jau žymiai platesnę audito sąvoką bei jo paskirtį, jam priskiriant ir veiklos efektyvumo, vidaus kontrolės sistemos veiksmingumo patikrinimą. Šiame dokumente, prie finansinio patikrinimo, pirmą kartą Lietuvos Respublikos teisinėje bazėje panaudojama ir veiklos audito sąvoka.

Pasak Subačienės, Budrionytės, Kamarauskienės, Lakio, Raziūnienės, Savicko, Senkaus ir Tamulevičienės (2015) „Lietuvoje veikia tokios audito ir apskaitos profesinės organizacijos: Lietuvos auditorių rūmai, Audito ir apskaitos tarnyba, Vidaus auditorių asociacija“ (p. 388).

Lietuvos auditorių rūmų steigiamasis susirinkimas įvyko 1999m. gruodžio mėnesį. Auditorių rūmai buvo įregistruoti 2000 m. vasario 22 d.

Lietuvos auditorių rūmai yra viešasis juridinis asmuo, kurio tikslas yra vienyti visus atestuotus auditorius, koordinuoti jų veiklą, atstovauti jų interesams ir tenkinti kitus viešuosius interesus. Lietuvos auditorių rūmų schema pateikta 4 paveikslėlyje.

2003 metais Auditorių rūmai tapo asocijuotu nariu, o 2008 metais tapo tikroju Tarptautinės buhalterių federacijos (IFAC) nariu.

2004 metais Auditorių rūmai tapo Europos buhalterių federacijos (FEE) nariu korespondentu, o 2008 metais tapo šios organizacijos tikroju nariu.

Lietuvos Auditorių rūmų tikslai yra tokie:

1. Auditorių profesinės veiklos koordinavimas
2. Auditorių ir audito įmonių veiklos priežiūra
3. Auditorių kvalifikacijos kėlimo organizavimas ir reikalavimų kvalifikacijai nustatymas
4. Auditoriaus pažymėjimo išdavimas
5. Auditorių darbo kokybės ir audito įmonių veiklos analizė ir įvertinimas
6. Įmonių įrašymas į audito įmonių sąrašą
7. Audito įmonių išbraukimo iš audito įmonių sąrašo
8. Pasiūlymų dėl teisės aktų reglamentuojančių auditą ir apskaitą teikimas
9. Auditorių interesų gynimas ir atstovavimas valstybinės valdžios ir valdymo institucijose
10. Informacijos apie auditorius ir audito įmones rinkimas, kaupimas, apibendrinimas, platinimas ir ryšiai su visuomene

Audito viešąją priežiūrą vykdo Audito ir apskaitos tarnyba. Ši tarnyba vykdo šias funkcijas:

1. Tvirtina sritis, iš kurių laikomi kvalifikaciniai auditoriaus egzaminai, nagrinėja asmenų, neišlaikiusių ar nesutikusių su kvalifikacinių auditoriaus egzaminų įvertinimu, apeliacijas.
2. Prižiūri sprendimų dėl auditoriaus vardo suteikimo, audito įmonės pažymėjimo išdavimo ir jos įrašymo į audito įmonių sąrašą priėmimo, auditoriaus pažymėjimo išdavimo ir auditoriaus įtraukimo į auditorių sąrašą procesą.
3. Stebi, kaip verčiamas buhalterių profesionalų etikos kodeksas, tarptautiniai audito standartai ir Tarptautinis kokybės kontrolės standartas į lietuvių kalbą.
4. Stebi, kaip organizuojami kvalifikacijos kėlimo kursai.
5. Kartu su Auditorių rūmais įgyvendina auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės užtikrinimą, atlieka tyrimus, skiria nuobaudas.

Audito ir apskaitos tarnybos atliekamas jai pavestas funkcijas kontroliuoja Finansų ministerija.

Vidaus auditorių asociacija buvo įsteigta 1997 metais. Ši asociacija vienija vidaus audito, rizikos ir kokybės valdymo specialistus. Jos tikslai:

1. Propaguoti vidaus auditorių profesiją, profesinės praktikos standartus, skatinti juos taikyti.
2. Atstovauti vidaus auditoriams valstybės institucijose ir tarptautinėse organizacijose, ginti vidaus auditorių profesinius interesus.
3. Teikti metodinę ir praktinę paramą asociacijos nariams, organizuoti konferencijas, seminarus ir kitus profesinius renginius.
4. Rengti egzaminus sertifikuoto vidaus auditoriaus (CIA) vardui gauti.

Šios asociacijos nariais gali būti fiziniai ir juridiniai asmenys. Asociacijos valdymo organai yra valdyba ir prezidentas, kuriuos renka visuotinis asociacijos narių susirinkimas.

Lietuvoje veikia daug kitų organizacijų vienu ar kitu būdu įtakančių audito veiklą. Šias organizacijas būtų galima suskirstyti į dvi grupes:

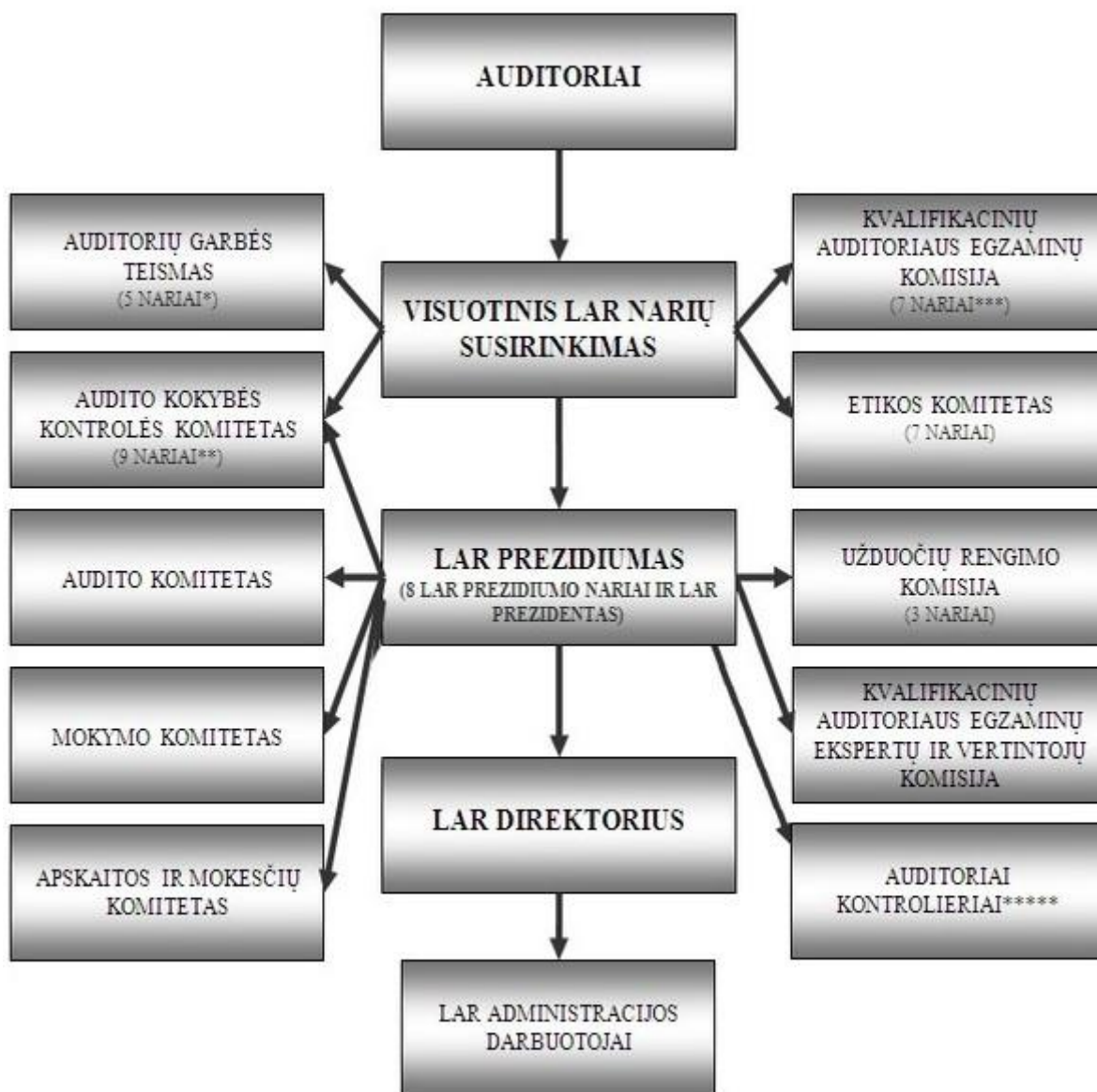
1. Institucijos susijusios su finansiniu auditu.
2. Institucijos susijusios su atskyromis valdymo ir veiklos audito sudedamosiomis dalimis – auditais.

Pirmajai grupei galima priskirti Lietuvos buhalterių ir auditorių asociaciją (LBAA), Audito, apskaitos ir turto vertinimo institutą (AATVI), Lietuvos apskaitininkų draugiją, LR Apskaitos institutą.

Antrajai grupei galima priskirti Aplinkos vadybos ir audito institutą (AVAI), Informacinių sistemų audito ir valdymo asociaciją (ISACA), Socialinių įstaigų ir audito departamentą.

Iš šių paminėtų įstaigų galima išskirti Audito, apskaitos ir turto vertinimo institutą. Viešoji įstaiga Lietuvos Respublikos audito, apskaitos ir turto vertinimo institutas tai ne pelno siekianti organizacija, kuri įsteigta 1995 m. lapkričio 13 d. vadovaujantis LR Vyriausybės 1995 m. sausio 4 d. nutarimu Nr. 9 „Dėl audito organizavimo“ ir reorganizuota į viešąją įstaigą vadovaujantis Lietuvos Respublikos ne pelno organizacijų (įmonių) reorganizavimo įstatymu.

Anot Oržekauskos (2012) „Audito, apskaitos ir turto vertinimo institutas yra svarbus tuo, kad, nors iš pavadinimo galima susidaryti įspūdį, kad tai tik finansinį auditą reglamentuojanti institucija, ji paruošė plačios apimties kursų skirtų vidaus auditoriams, medžiagą“ (p. 32). Šių kursų tematika aprėpia ne tik finansinį, bet ir valstybinio sektoriaus vidaus auditą. Išskiriamas valstybinių įstaigų valdymo ir veiklos auditas. Šie auditai aptariami ir yra lyginami su viešojo sektoriaus valdymo ir veiklos auditu. Kaip teigia Oržekauskas (2012) „tai be ne pirmas kartas lietuviškoje literatūroje, kai taip aiškiai nubrėžiama riba ir konkrečiai įvardinamas verslo įmonių valdymo ir veiklos auditas“ (p. 32).



4 pav. Valstybės auditorių rūmų schema (sudaryta pagal www.lar.lt)

* - 2 nariai – auditoriai, 1 narį skiria Lietuvos Respublikos teisingumo ministerija, 1 narį skiria Lietuvos Respublikos ūkio ministerija, 1 narį skiria Lietuvos Respublikos finansų ministerija.

** - 4 nariai – auditoriai, renkami visuotinio LAR narių susirinkimo, 5 nariai – ne auditoriai, tvirtinami LAR prezidiumo iš valstybės institucijų, verslininkus vienijančių organizacijų.

*** - 3 nariai – auditoriai, 4 narius skiria Lietuvos Respublikos finansų ministerija (tvirtina Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie LR finansų ministerijos).

**** - 2 nariai – LAR prezidiumo nariai, 3 nariai – kiti auditoriai.

***** - tvirtina Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie LR finansų ministerijos.

Audito teisinės bei institucinės (valdymo) bazės situacija Lietuvoje yra pateikiama 2 lentelėje.

2 lentelė. Teisinė ir organizacinė audito bazė Lietuvoje (Valdymo ir veiklos audito pagrindai, 33 puslapis)

	Finansiniam auditui	Valstybinių įstaigų veiklos auditui	Verslo įmonių valdymo ir veiklos auditui	Atskiroms verslo įmonių valdymo ir veiklos audito sudedamosioms dalims – auditams
Pagrindiniai teisiniai dokumentai				
Lietuvos Respublikos Audito įstatymas	+			
Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas		+		
Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1116 „Dėl vidaus audito reikalavimų patvirtinimo“		+		
Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 9 „Dėl audito organizavimo“				
Lietuvos Respublikos Finansų ministro įsakymas Nr. 1K – 117 „Dėl pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus auditorių profesinės etikos taisyklių patvirtinimo“		+		
Standartai				
ISO standartai				Kokybės Kokybės sistemų Aplinkos apsaugos
INTOSAI standartai	+			
COBIT				Informacinių sistemų
NAS	+			
Institucijų veikla				
Lietuvos auditorių rūmai	+			
Vidaus auditorių asociacija	+	+	+	+

2 lentelės tęsinys kitame puslapyje

ISACA				Informacinių sistemų
LBAA	+			
AVAI				Aplinkos apsaugos
Socialinių įstaigų ir audito departamentas	+	+		

Taigi galima teigti, jog teisiniai Lietuvos Respublikos pagrindai apima svarbiausius tarptautiniu mastu priimtus audito principus. Tinkamas teisinis reglamentavimas daro teigiamą įtaką valstybinių auditorių darbo kokybei, bei skatina juos tobulinti profesinę kvalifikaciją ir įtvirtina jų atsakomybę.

1.3. Valdymo ir administravimo audito vykdymo sistemos ir metodai

Auditą atlieka įvairios institucijos ir asmenys, kurie siekia nevienodų tikslų. Jų visuma sudaro audito sistemą. Ši sistema susideda iš savarankiškų grandžių. Kiekviena audito grandis sprendžia jai keliamus uždavinius ir veikia nepriklausomai nuo kitų grandžių. Anot Mackevičiaus ir Raziūnienės (2011) „audito sistema yra finansinės informacijos objektyvaus ir nepriklausomo tikrinimo ir vertinimo sistema, siejanti audito teoriją ir praktiką“ (p.16).

Pagal institucinę priklausomybę audito sistemą sudarančias grandis galima suskirstyti į išorės audito institucijas ir vidaus audito institucijas (žr. 4 pav.).

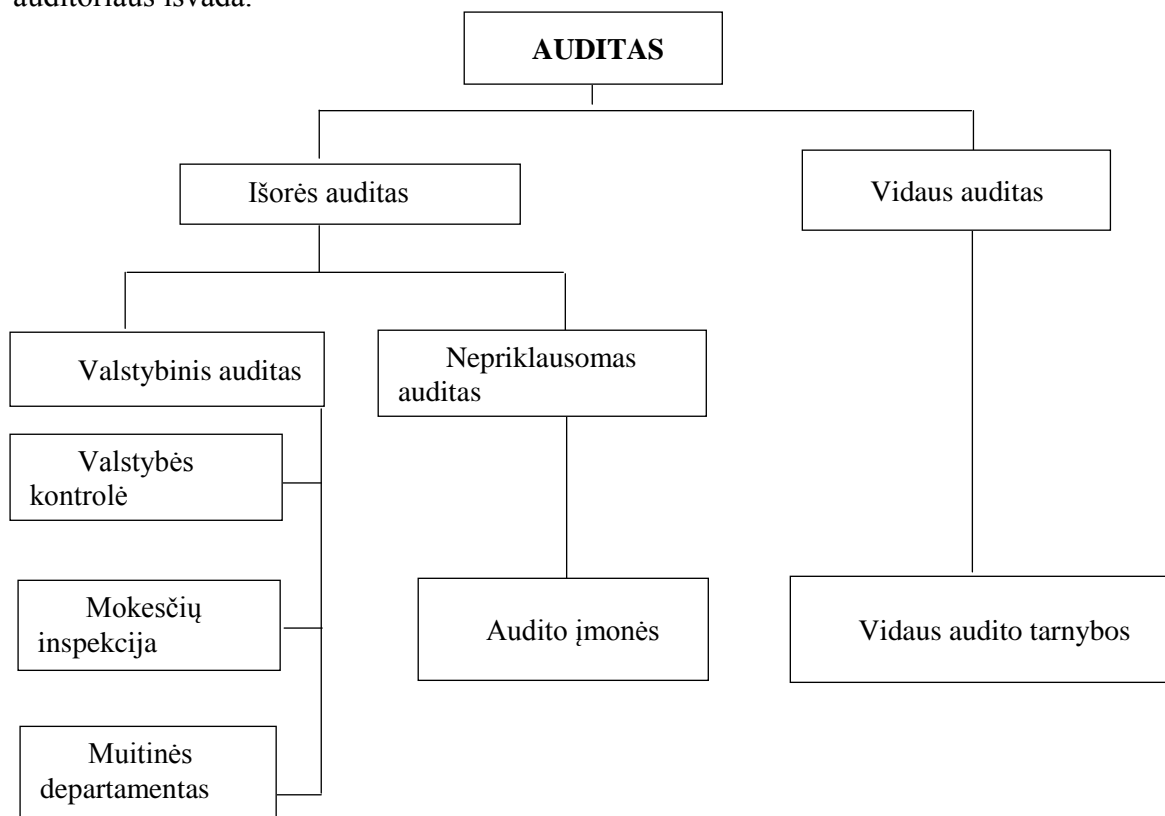
Valstybės kontrolė, Mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas ir prireikus kitos valstybės institucijos, taip pat nepriklausomo audito įmonės atlieka išorės auditą.

Vidaus auditas – nepriklausoma kontrolės veikla įmonėje. Jos metu yra tikrinama įmonės kontrolės sistema, veiklos kokybė, siekiama padėti vadovybei priimant sprendimus. Vidaus auditas pasak Lakį (2007) „apibrėžiamas kaip nepriklausoma ir objektyvi tikrinimo ir konsultavimo veikla, kurios tikslas yra vertinti ir gerinti visos organizacijos veiklą“ (p. 17).

Apibūdinant audito sisteminių pobūdį ir nuoseklumo svarbą, būtina pažymėti, kad:

1. Finansinė informacija nagrinėjama nuosekliai, tam tikrais etapais.
2. Audito testai ir audito procedūros naudojami tirti finansinei informacijai.
3. Audito planavimo ir atlikimo stadijose atlikti veiksmai yra dokumentuojami.
4. Audito atlikimo metu yra nuolat renkami įrodymai, kad būtų patvirtinama ar paneigiama tam tikra informacija.

5. Atlikus auditą, pareiškama nuomonė apie įmonės finansinę būklę tai yra pateikiama auditoriaus išvada.

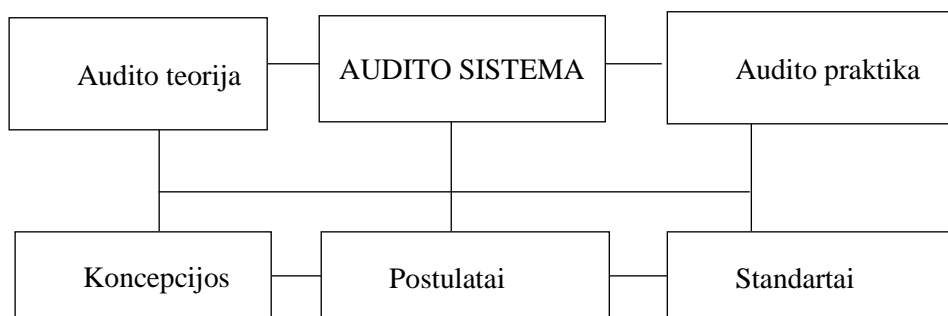


5 pav. Audito sistema (sudaryta pagal Lakį V. (2007))

Auditas, kaip ir kiekviena sistema, susideda iš tam tikrų elementų. Pasak Robertson (1993) pagrindiniai audito sistemos elementai yra šie:

- Audito koncepcijos;
- Audito standartai;
- Audito postulatai (p. 16).

Šie trys audito sistemos elementai yra glaudžiai susiję, vienas kitą sąlygoja. (5 pav.)



6 pav. Audito sistemos elementai (sudaryta pagal Mackevičių J. (2001))

Kiekvienas audito sistemos elementas turi įtakos audito teorijai ir praktikai. Audito teorijai didžiausią įtaką turi koncepcijos ir postulatai, o praktikai didžiausią įtaką turi standartai.

Plačiąja prasme koncepcijos reiškia sampratą, ko nors suvokimo būdą. Audito teorijoje ir praktikoje žodis koncepcijos, kaip terminas, vartojamas daugiskaitos forma ir kiek kitokia, specifine reikšme. Mokslininkų Mautzo R. ir Sharafo H. (1961) nuomone, „audito koncepcijos – tai apibendrintos abstrakčios idėjos, suformuluotos remiantis tyrimais, stebėjimais ir patirtimi“ (p. 57).

Literatūroje dažniausiai skiriamos šios penkios pagrindinės audito koncepcijos:

1. Profesinė etika.
2. Nepriklausomumas.
3. Profesionalumas.
4. Įrodymai.
5. Informacijos tikslumas.

Audito koncepcijos padeda nustatyti audito metodikas ir kryptis, geriau suprasti audito esmę. Jos paprastai atsispindi tam tikruose audito standartuose, tiksliau sakant, yra jų pagrindas.

Pasak kelių autorių: Mackevičiaus J. ir Raziūnienės D. (2011), bei Daujotaitės D. (2006) „audito standartai – tai visuma taisyklių, principų ir procedūrų, reglamentuojančių audito atlikimą ir auditorių veiklą“.

Auditorius, puikiai išstudijavęs audito standartus, gali kokybiškiau atlikti auditą negu tas, kuris tik paviršutiniškai susipažino su kai kuriomis audito standartų nuostatomis.

Audito standartų pagrindą sudaro jau minėtosios audito koncepcijos. Audito teorijoje visi audito standartai skirstomi į dvi grupes:

1. Tarptautiniai audito standartai;
2. Nacionaliniai audito standartai.

Tarptautiniai audito standartai (TSA) – juos rengia Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinis audito praktikos komitetas, Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (INTOSAI) standartų komitetas. Pasak Oržekauskio P. (2012) „INTOSAI yra pasaulinė organizacija, vienijanti šalių audito organizacijas bei teikianti joms metodinę pagalbą“ (p. 29). Tarptautinių audito standartų naudojimas ypač svarbus užsienio investuotojams, nes jie nori žinoti tikrą įmonės būklę ne pagal nacionalinius, o pagal tarptautinius kriterijus.

Tarptautinių audito standartų tikslas – suderinti audito teoriją ir praktiką visose pasaulio šalyse. Mackevičius J. (2001) nori pabrėžti, kad „tarptautiniai audito standartai yra svarbūs ne tik išorės ir vidaus auditoriams, bet ir visiems įmonių vadovams ir vyriausiesiems buhalteriams. Jie daugiausia bendrauja su auditoriais, todėl turi žinoti auditorių veiklą reglamentuojančius teisės aktus. Žinodami

juos įmonių vadovai ir buhalteriai gali profesionaliau diskutuoti su auditoriais tam tikrais klausimais“ (p. 65).

Tarptautinius standartus leidžia ir ISO. ISO (International Standart Organization) – pasaulinė nacionalinių standartizacijos įstaigų federacija. Jos tikslas yra propaguoto standartizacijos vystymą bei panašią veiklą pasaulyje.

ISO 9000 standartas labiausiai paplitęs JAV, Vakarų Europoje. Rusijoje kol kas vis dar galioja senieji GOST standartai. Kinija vis labiau pereina prie ISO 9000 standartų.

Lietuvoje ISO standartų įdiegimas įmonėje supanašėja su aukščiausiu kokybės lygiu. Jei organizacijoje, įstaigoje ar įmonėje įdiegta tokia sistema, tai pabrėžiama kaip privalumas.

Daugelis išsivysčiusių pasaulio šalių neapsiriboja tik tarptautinių standartų naudojimu. Tokios šalys kaip JAV, Švedija, Didžioji Britanija rengia savo nacionalinius audito standartus.

Nacionalinius audito standartus (NAS) – Auditorių rūmų narių susirinkimo patvirtinta nuostatų, taisyklių ir nurodymų, reglamentuojančių audito atlikimo ir kitų paslaugų teikimo tvarką, visuma. Nacionaliniais audito standartais auditoriai privalo vadovautis atlikdami auditą ar teikdami kitas paslaugas.

Nacionalinių standartų tikslas – padėti auditoriams objektyviai įvertinti finansines ataskaitas, atsižvelgiant į šalių ekonomines, istorines, politines, religines ir kitas ypatybes. Nacionaliniai audito standartai rengiami remiantis tarptautiniais audito standartais.

Nacionaliniai audito standartai turi padėti auditoriui kokybiškai atlikti auditą, geriau įsisąmoninti audito riziką ir atsakomybę, teisingiau parinkti audito testus ir procedūras. Gerai parengti nacionaliniai audito standartai garantuoja šalies audito sistemos patikimumą ir stabilumą.

Anot Mackevičiaus J. ir Raziūnienės D. (2011) „auditorius neturėtų akiai laikytis tarptautinių audito standartų ar kiekvienos jų nuostatos. Turėdamas tikslą kuo objektyviau ir teisingiau atlikti auditą, turi teisę nuspręsti, kiek gali nukrypti nuo tam tikrų tarptautinių audito standartų nuostatų“ (p. 22). Jei susiklosto tokios aplinkybės, auditorius turi būti visada pasirengęs patvirtinti šiuos nukrypimus. Tačiau kiekvienas auditorius laiko garbe nepažeisti tarptautinių audito standartų normų ir taisyklių.

Audito standartus rengia žymūs apskaitos ir audito specialistai, kurie įvertina daugelio auditorių ilgametę darbo praktiką, jų darbo stilių. Taigi galima daryti išvadą, jog audito standartuose galima rasti ne tik taisykles, normas ir reikalavimus, bet ir erdvę auditoriaus individualybei pasireikšti.

Audito **postulatai** – tai nuostatos, kurios priimamos be įrodymų. Anot Mackevičiaus J. (2001) „postulatas – tai nuostata, kuri laikoma tikra ir teisinga iki to momento, kol nebus įrodyta kitaip“ (p. 65).

Pirmą kartą audito istorijoje aštuonis audito postulatus 1961 metais suformulavo R. Mausas ir Ch. Šarafas, o 1982 metais juos dar dviem papildė T. Li (1993) ir Dž. Robertsonas (1990). Jie yra tokie:

- 1) Finansinė atskaitomybė turi būti patikrinta ;
- 2) Neleistini auditoriaus ir kliento konfliktai;
- 3) Finansinėje atskaitomybėje neturi būti netikslumų ir paslapčių;
- 4) Finansinės atskaitomybės duomenų objektyvumas yra tiesiogiai proporcingas vidaus kontrolės efektyvumui;
- 5) Finansinė atskaitomybė turi būti parengta remiantis standartais;
- 6) Auditas gali būti atliekamas neperiodiškai;
- 7) Auditoriaus nuomonė (išvada) priklauso tik nuo jo kompetencijos;
- 8) Auditoriaus profesinės pareigos turi atitikti jo pareiginių statusą;
- 9) Jeigu ataskaitinė informacija nebuvo tikrinta ataskaitiniais metais, tai ji yra nepakankamai patikima;
- 10) Ataskaitinių duomenų naudojimas tiesiog proporcingas jų patikimumo laipsniui.

Nustatyti teisingus postulatus svarbu ne tik audito teorijai, bet ir auditorių praktinėje veikloje. Jei auditorius gerai žino postulatus, tai jis gali suprasti audito reikšmę, etapus, tikslus, procedūras, riziką ir atsakomybę. Negalima akiai sekti postulatais neatsižvelgus į konkrečias audito aplinkybes. Auditorius turi įsitikinti, kad postulatai nėra galutinė nepaneigiama tiesa, kad atsiradus naujai informacijai jie gali būti keičiami.

Apibendrinant dabartinę audito sampratą, galima teigti jog ta samprata jau yra gana pasenusi, visų pirma savo siaura pritaikymo ir naudojimo sritimi, o dėl nefinansinio audito specialistų trūkumo bei jų ruošimo sistemos spragų ir teisinės bazės ribotumo, neturi galimybių garantuoti gilaus ir kokybiško kompleksinio organizacijų veikimo vertinimo, ypač jos vadybos, kuri gana dažnai yra lemiamas organizacijų sėkmės faktorius.

Galima teigti, kad Lietuvoje išskiriamos dvi audito rūšys: finansinis ir valstybinių įstaigų vidaus auditas. Tokią situaciją lėmė pati audito raida. Daugelį metų egzistavo ir buvo skatinamas tik finansinis auditas, o kitos audito rūšys buvo beveik nežinomos. Kai Lietuva atgavo Nepriklausomybę, audito vystymasis prasidėjo nuo būtent finansinio audito, tai ir lėmė, kad pakankamai pilna teisinė bazė yra parengta ir sėkmingai funkcionuoja finansinio audito srityje.

Apibendrinant audito įmonių bei auditorių teisinį ir organizacinį veiklos reglamentavimą bei standartus Lietuvoje, galima teigti, kad, nors ir yra nemažai organizacijų ir priimti teisiniai aktai, kurie reglamentuoja auditą ir auditoriaus veiklą, tačiau jie visi daugiau ar mažiau yra orientuoti į finansinį auditą. Įstatymų, standartų ar kitų teisės aktų, kurie reglamentuotų nefinansinį auditą, privataus kapitalo įmonėms, nėra. Nefinansiniam auditui gali būti pritaikomos tik kai kurios esamų įstatymų, įsakymų ar nutarimų dalys. Todėl, plečiant nefinansinio audito teoriją bei praktiką Lietuvoje, atsiranda didelis poreikis sukurti nefinansinio audito teisinio reglamentavimo bei organizacinę bazes.

2.VALDYMO IR ADMINISTRAVIMO AUDITO TAIKYMO IR VYKDYMO TEORINIAI SPRENDIMAI

Valdymo ir veiklos auditas dažnai yra vadinamas ekonominio efektyvumo auditu. Tai tokia audito rūšis, kur auditorius didžiąją dalį savo dėmesio skiria įmonės valdymo ir jos dabartinio verslo būklės kokybinei analizei. Yra tikrinamas veiklos ekonomiškumas, produktyvumas ir efektyvumas. Dažnai įvertinamas naudojamų kontrolės sistemų efektyvumas.

Kai yra atliekamas valdymo auditas, jo metu yra nagrinėjamas valdymo organizavimas ir jo efektyvumas.

Veiklos audito metu yra įvertinami galutiniai veiklos rezultatai (pajamos, išlaidos ir nuostoliai). Nustatoma, ar objektyviai buvo naudojami visų rūšių ištekliai, ieškoma įvairių būdų produkcijos gamybai didinti bei kokybei gerinti. Yra parengiami ir nagrinėjami alternatyviniai sprendimai veiklos efektyvumui didinti.

2.1.Valdymo ir administravimo audito taikymo teoriniai aspektai

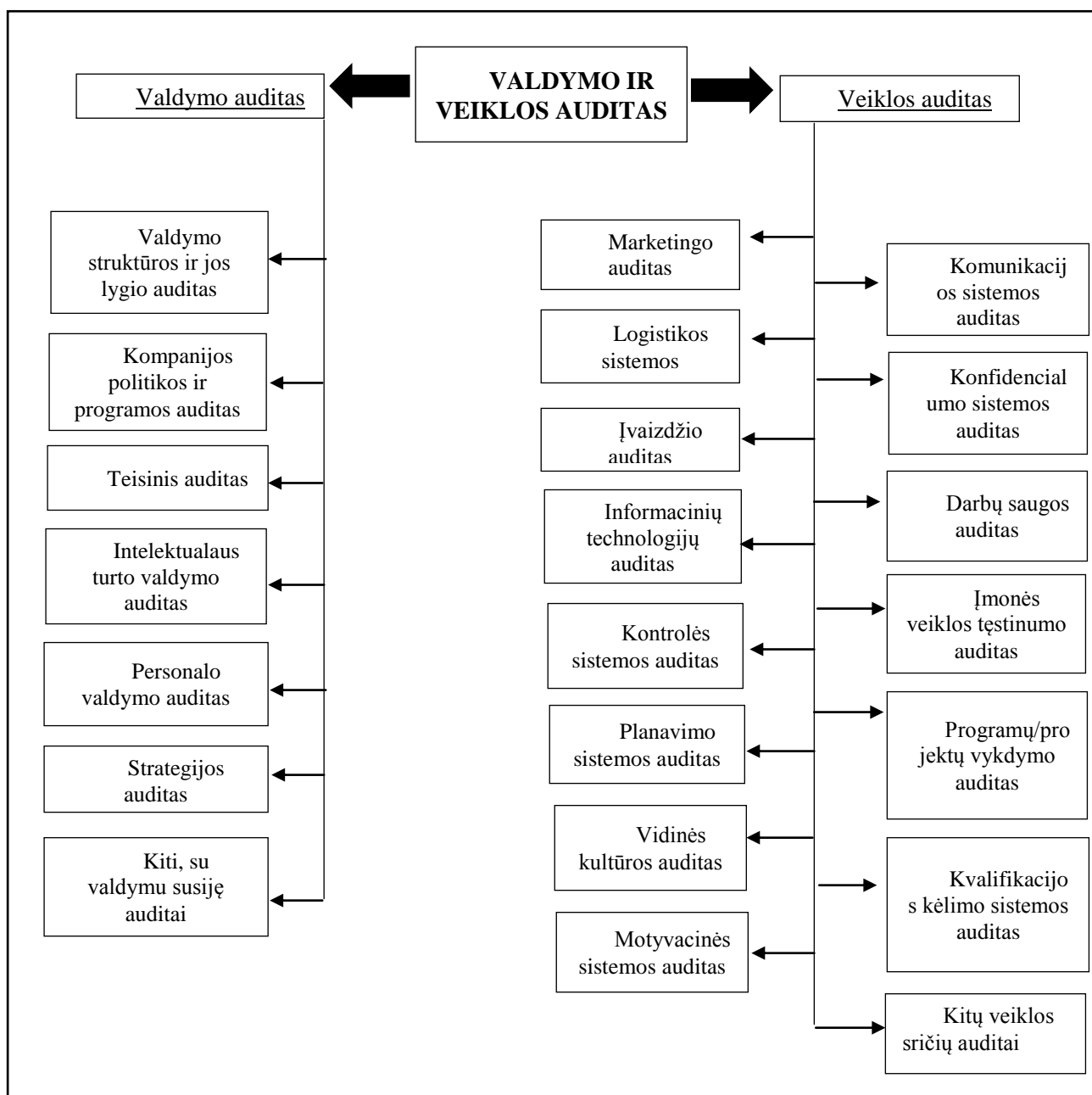
Įmonių valdymas–tai socialinis procesas, kuris apima atsakomybę už veiksmingą ir ekonomišką organizacijos, įstaigos ar įmonės darbo planavimą ir vadovavimą, įgyvendinant užsibrėžtą užduotį arba tikslą. Jakas (2003) *administravimą* apibrėžia „kaip valdymo proceso dalį, kuri apima rengimą ir vykdymą procedūrų, kurių pagrindu kuriama programa, keičiamasi informacija ir komunikuojama, reguliuojama veiklos eiga bei tikrinama, kiek ji atitinka užsibrėžtas užduotis bei planus“ (p. 1). Galima teigti, jog valdymu vadinamas procesas kaip visuma, o administravimas yra tik jo dalis. Valdymas apima procesus, kurie labiau susiję su organizacijos veikla, tokius kaip planavimas, organizavimas, numatymas, kontrolė, vadovavimas. O administravimas labiau orientuotas į organizacijos vidaus tvarkymą, čia galima priskirti įstatymų išmanymą, dokumentų tvarkymą ir laikymąsi, įmonės vidinę komunikaciją, vidaus tvarką ir pan. galima drąsiai teigti, kad valdymas ir administravimas yra neišskiriami ir vienas be kito negali būti vykdomi.

Oržekauskas (2012) teigimu „ilgą laiką tiek Lietuvoje, tiek visame pasaulyje daugelis kompanijų naudojo vertinimą, kuris buvo pagrįstas finansiniais rodikliais, nepaisant to, kad pastarieji negali atspindėti visų veiklos sričių padėties ir efektyvumo. Tad, galima teigti, kad valdymo ir administravimo audito atsiradimą lėmė pačios rinkos santykiai. Didėjantys valdymo poreikiai ir besikeičianti konkurencinė aplinka, kurių apskaitos duomenimis pagrįsta vertinimo sistema jau nebegalėjo patenkinti“ (p. 37).

Šiuolaikiniai verslo aplinkai kintant, didėja sistemingų ir subalansuotų visos kompanijos valdymo sprendimų reikšmė. Taigi, būtent kokybiškai atlikti valdymo ir administravimo auditai gali

sukurti tvirtą pagrindą tokiems sprendimams. Tokie nefinansiniai auditas, suteikdami gausybę faktinės informacijos, parodo bendrą kompanijos situaciją.

Praktikoje, įvertinus užsakovo pageidavimus, dažniausiai atliekamas tik atskirų valdymo ir veiklos sričių auditas: tiriama komunikacijos, personalo valdymo sistema, marketingo veiksmi, mokymų ir kvalifikacijos kėlimo sistema, įmonės įvaizdis ar logistikos sistemos, darbų sauga ar marketingas. Todėl, kalbant apie valdymo ir veiklos auditą, tikslinga išskirti pilną kompleksą sričių, kurios turi būti tiriamos atliekant tokį auditą arba jį vykdyti kompleksiškai vertinant visas valdymo ir veiklos sritis. Valdymo ir veiklos auditas gali būti išreikštas specialios schemos pagrindu, (7 pav.), kurioje yra aiškiai atskiriamos valdymo ir veiklos audito dalys.



7 pav. Valdymo ir veiklos audito sudedamosios dalys (sudaryta pagal Oržekauską P. (2012))

Teorinė ir praktinė įmonių ir organizacijų vadybos pasaulinė patirtis rodo, kad, norint sėkmingai patobulinti šią sritį, būtina kompleksiskai įvertinti įmonės vadybą bei jos sudėtinės dalis ir procesus, taikant valdymo ir administravimo audito principus. „Audito“ sąvokos analizė parodė, kad audito apibrėžimai yra siejami su finansinės veiklos vertinimu. Kaip teigia Marčiulionytė, Oržekauskas ir Junevičius (2013) „audito kaip kontrolės ir vertinimo mechanizmo įteisinimo pradžia – 1845 metai, kai Didžiojoje Britanijoje buvo priimti įstatymai, kuriais remiantiskompanijos privalo pavesti nepriklausomiems buhalteriams patikrinti jų buhalterines knygas ir sąskaitas, o tikrinimo rezultatus vėliau pateikti akcininkams“ (p. 40).

Pasak Årens, Lemon ir Loebbecke (1984) „audito taikymas pradėti reglamentuoti JAV nuo 1887 m., įkurus Auditoriu asociaciją“ (p. 21).

Kaip jau buvo minėta audito samprata yra daugiausiaorientuota į finansų sritį ir neleidžia nustatyti tikrąsias blogų ūkinės ir finansinės veiklos rezultatų priežastis, kurias dažnu atveju ir lemia valdymo bei administravimo klaidos.

Veiklos auditas yra vienas iš svarbių kontrolės priemonių, kurios padeda gerinti organizacijų atskaitingumą bei tinkamą išteklių valdymą. Kaip teigia Mackevičius ir Daujotaitė (2011) „veiklos auditas skatina audituojamą subjektą daugiau dėmesio skirti veiklos ekonomiškumui, efektyvumui, rezultatyvumui, o teikiamos rekomendacijos padeda tobulinti veiklą, mažinti išlaidas, taupyti lėšas, gerinti paslaugų kokybę, stiprinti valdymo, administracinius, organizacinius procesus, siekti nustatytų tikslų.Šiuos paminėtus teiginius pagrindžia pagrindinis veiklos audito tikslas yra teikti objektyvią informaciją organizacijos vadovybei, kad ji galėtų formuoti efektyvią valdymo politiką, priimti teisingus sprendimus veiklai gerinti ir jai plėtoti“ (p. 460). Labai svarbu išplėsti veiklos audito ribas, reikia atrasti naujus veiklos audito elementus. Tokią idėją pirmą kartą išskėlė M. Barzelay1997 metais. M. Barzelay (1997) išskyrė 7 veiklos audito elementus: be minėtų trijų – informacijos patvirtinimo, rizikos vertinimo, geriausios patirties peržiūros ir bendrosios valdymo peržiūros auditą (p. 240). Tačiau su tokia nuomone visiškai nenori sutikti Aleliūnas ir Atkočiūnienė (2010), „nes kai kurie veiklos audito (atitinkamai informacijos patvirtinimo ir bendrosios valdymo peržiūros) elementai priskirti informacijos ar valdymo auditui“ (p. 14).

Pasak Mackevičiaus ir Raziūnienės (2011) „valdymo ir administravimo audito pagrindinis tikslas – patikrinti organizacijos vadybos sistemą, metodus ir jų veikimo įtaką veiklos rezultatams“ (p. 18). Valdymo ir administravimo audito atlikimas yra žymiai sudėtingesnis procesas nei finansinio audito.

Organizacijų vertinimo agentūros nuomone – „Valdymo, administravimo ir veiklos auditas – tai procesas, kuris, specialios kompleksinės metodikos pagrindu, leidžia ne tik objektyviai fiksuoti ir įvertinti esamus organizacijų bei įmonių valdymo, administravimo lygius, būseną, jų veiksmingumą, pagrįstumą ir sąryšį su veiklos rezultatais, bet ir pačios veiklos efektyvumą, kartu nustatant tikrąsias esamos situacijos priežastis, kas sudaro geras galimybes būtinų ir efektyvių pokyčių šiose srityse

parengimui bei jų įgyvendinimui. Toks auditas yra universalus ir gali būti taikomas įvairiose įmonėse, nepriklausomai nuo jų didžio, valdymo formos, veiklos srities, pavaldumo ar priklausomybės. Valdymo, administravimo ir veiklos auditas gali būti atliekamas pagal individualias, su užsakovais suderintas programas ir gali būti vykdomas visoje organizacijoje arba audituojant tik atskirus jos struktūrinius padalinius arba tik konkrečių darbuotojų veiklą“ (www.organizacijvertinimas.lt).

Anot Oržekausko ir Šmaižienės (2009) vadybos audito, apimančio valdymo ir administravimo organizacijos sritis, pagrindiniai tikslai yra šie:

- Užfiksuoti esamą organizacijos valdymo struktūros ir administravimo sistemos bei jų pagrindu vykdomų ir vykstančių valdymo bei administravimo procesų lygį ir būseną.
- Fiksuojant jų įtaką visai organizacijos veiklai ir jos rezultatams, kartu analizuoti ir vertinti organizacijos, jos struktūrinių padalinių bei darbuotojų valdymo ir administravimo dokumentus bei jų veikimą.
- Analizuoti ir vertinti visus teisiškai įteisintus bei taikomus organizacijoje išorinės bei vidinės kilmės dokumentu, reglamentuojančius organizacijos valdymą, administravimą ir veiklą.
- Fiksuoti, analizuojant ir vertinant realų organizacijos valdymo ir administravimo lygius, jų būseną, veiksmingumą ir pagrįstumą.
- Išanalizuoti, įvertinti ir nustatyti esamo vadybos lygio ir būsenos priežastis, valdymo struktūros ir administravimo sistemos tikslingumą, būtinumą, pagrįstumą ir veiksmingumą, bei parengti reikalingų pokyčių ir veiksmų programą, kuria remiantis būtų galima optimizuoti organizacijos vadybą jos siekiamos (ar jai nustatyto) naudingumo ir vadybai naudojamų (skiriamų) lėšų santykio pagrindu (p. 1164).

Pasak Oržekausko (2012) valdymo, administravimo ir veiklos auditas turi būti atliekamas sekančių etapų pagrindu:

I etapas– esamos situacijos ir padėties fiksavimas, analizė bei vertinimas. Pirmasis etapas vykdomas analizuojant ir vertinant organizacijos, jos struktūrinių padalinių ir darbuotojų valdymo bei administravimo dokumentus, vertinant ir analizuojant visus teisiškai įteisintus ir taikomus organizacijoje vidinės bei išorinės kilmės dokumentus – jos valdymą, veiklą ir administravimą reglamentuojančius įstatymus bei poįstatyminius aktus, valdymo struktūros, valdymo ir administravimo sistemos dokumentus, kitus dokumentus, susijusius su organizacijos valdymu ir administravimu bei jos veiklos kontrole, taip pat fiksuojant, analizuojant bei vertinant realų organizacijos valdymo ir administravimo būseną, lygį, veiksmingumą ir pagrįstumą.

II etapas – formalios ir realios valdymo ir administravimo situacijų bei jų įtakos veiklai palyginimas, analizė, išvadų ir būtinų bei rekomenduotinų pokyčių pasiūlymų paruošimas (ataskaitos pagrindu).

III etapas – būtinų bei rekomenduotinų pokyčių įgyvendinimas.

IV etapas –įgyvendintų pokyčių monitoringas (p. 58).

Informacijos rinkimo ir apdorojimo eiga yra tokia:

1. Dokumentų, reglamentuojančių valdymą, administravimą ir veiklą, lygio, jų atitikimo keliamiems reikalavimams analizė, jų veikimo ir veiksmingumo analizė.
2. Darbuotojų (specialistų) anketavimas (atviru ir anoniminiu būdu).
3. Interviu ėmimas iš darbuotojų (specialistų).
4. Vadybinio pobūdžio specialių individualių užduočių vykdymas.
5. „Dienos veiklos fotografijos“ metodo taikymas.
6. Stebėjimas. Pasak Oržekauskio (2012) „stebėjimo pagrindas – dalyvavimas visos organizacijos ir jos struktūrinių padalinių susirinkimuose – pasitarimuose“ (p. 59).
7. Gautos informacijos anketavimo, interviu, duotų užduočių ir stebėjimo pagrindu apdorojimas bei analizė.
8. Formalios ir faktinės valdymo bei administravimo lygių palyginimas, išvadų ir būtinų bei rekomenduotinių pokyčių pasiūlymų parengimas.
9. Ataskaitos rašymas ir pateikimas.
10. Pokyčių įgyvendinimas.
11. Pokyčių monitoringas.

Apibendrinant įvairiausių organizacijų pasiūlymus valdymo bei veiklos srityje, galima drąsiai teigti, kad Organizacijų vertinimo agentūros pasiūlymas turi būti laikomas vienu iš išsamiausių, konkrečiausių ir tiksliausiai atspindinčiu valdymo ir veiklos audito esmę.

Kiekvienoje organizacijoje, įstaigoje ar įmonėje veikia valdymo ir vadybos sistema, kuria apima svarbiausius tvarkomos srities aspektus. Dažnu atveju įmonės turi rašytas arba nerašytas veiklos taisykles ar nusistovėjusią tvarką, pagal kurią kiekvieną dieną dirba. Nėra svarbu, kokia yra pati sistema, svarbiausia, kad ji veiktų maksimaliai efektyviai:

1. Įmonės turimi ištekliai būtų išnaudoti geriausiai
2. Sukurti procesai iškeltiems tikslams būtų pasiekti.
3. Įmonės gaminamų produktų ir teikiamų paslaugų kokybė būtų aukščiausia.

ISO vadybos sistemų standartai pateikia gerąją vadybos praktiką, kurie pateikia visuotinai pripažintą modelį kaip sukurti ir vystyti vadybos sistemą įmonėje.

Kiekviena įmonė, kuri turi įsidiegusi vadybos sistemą, gali rinktis, ar nori gauti papildomą pridėtinę vertę – sertifikatą, kuris įrodo, kad sistema veikia pagal tam tikrą standartą. Vadybos sistemos ISO sertifikatas dažnai tampa vienu iš konkurencinių pranašumų, o kartais net būtina sąlyga, įmonėms, siūlančioms ar teikiančioms produktus į Europos Sąjungos ar kitas šalis. Oficialus sertifikatas sustiprina kompanijos įvaizdy tik tiek visuomenės, tiek partnerių, tiek klientų, tiek ir savų darbuotojų akimis.

Siekdama vadybos sistemos sertifikata, įmonė turi pereiti šiuos etapus:

I etapas – įsitikina, kad standartuose išdėstyti principai yra priimtini įmonei (atsižvelgdama į esamą savo darbo kultūrą, strategiją ir pan.), ir apsisprendžia juos taikyti.

II etapas – įdiegia vadybos sistemą.

III etapas – sertifikuoja vadybos sistemą.

Atliekant veiklos auditą labai svarbų vaidmenį atlieka veiklos kokybė, tai yra turi būti taikomi ir kokybės audito standartai, išdėstyti Tarptautinės standartizacijos organizacijos (the International Organization for Standardization – ISO) institucijų dokumentuose.

Kai yra atliekamas kokybės auditas yra nustatomi:

1. Valdymo prioritetai
2. Komerciniai tikslai
3. Reikalavimai kokybės vadybos sistemai
4. Teisiniai ir sutarčių reikalavimai
5. Tiekėjų darbo aspektai
6. Vartotojų reikalavimai
7. Galima organizacijos rizika

Auditorių veiksmai atliekant kokybės auditą iš esmės sutampa su veiksmis atliekant veiklos auditą, todėl nagrinėti juos atskirai nėra tikslinga.

Pasak Puškoriaus (2003) „veiklos audito standartai nėra tokie išsamūs kaip finansų audito standartai. Jų paskirtis – suteikti galimybę lanksčiai samprotauti pasirenkant audito objektą, tikslus ir tyrimo metodus“ (p. 47). „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“.

Veiklos auditas, pagal jo įgaliojimus, turi nagrinėti visas valstybės veiklos sritis ir išryškinti įvairius ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo aspektus. „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“.

Veiklos auditas nėra atliekamas privačiose įmonėse ir tai niekada nebuvo daroma praeityje, todėl pasisemti tokio audito patirties nėra jokios galimybės. Veiklos auditas yra gana savitas tai yra kiekvienu atveju, kai nusprendžiama atlikti auditą, tenka nustatyti analizuotinų objektų visumą, audito tikslus ir uždavinius, atrinkti ir parengti auditorių kolektyvą, kurie sugebėtų 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.

2.2. Valdymo ir administravimo audito teorinis modelis

Norint sėkmingai ir efektyviai atlikti valdymo ir veiklos auditą, būtina taikyti išsamius ir universalius šios srities audito pravedimo modelius, kurie galėtų atskleisti organizacijos, įstaigos ar įmonės realią valdymo ir veiklos situaciją, kartu sudarantys galimybę įgyvendinti būtinus pokyčius.

Pasak Oržekauskos ir Šmaižienės (2009) vadybos ir veiklos audito, apimančio valdymo ir administravimo bei visas organizacijos veiklos sritis, paskirtis turėtų būti:

- 1) užfiksuoti esamą organizacijų valdymo struktūros ir administravimo sistemos bei jų pagrindu vykdomų valdymo, administravimo procesų lygį ir būseną, fiksuojant jų įtaką visai organizacijų veiklai bei jos rezultatams, kartu analizuojant ir vertinant organizacijos, jos struktūrinių padalinių bei darbuotojų valdymo ir administravimo dokumentus, analizuojant ir vertinant visus teisiškai įteisintus bei taikomus organizacijoje išorinės bei vidinės kilmės dokumentus, organizacijos valdymą, administravimą ir veiklą reglamentuojančius įstatymus bei poįstatyminius aktus, valdymo struktūros, valdymo ir administravimo sistemos dokumentus, kitus dokumentus, susijusius su organizacijos valdymu ir administravimu bei jos veiklos kontrole, taip pat fiksuojant, analizuojant ir vertinant realų organizacijos valdymo ir administravimo lygius, jų būseną, veiksmingumą ir pagrįstumą (darbų, teisių, funkcijų, pareigų, atsakomybės paskirstymo ir įteisinimo bei koordinavimo, kontrolės, atsiskaitomybės sistemų ir jų veikimo dokumentinio įteisinimo bei apibrėžtumo ir realaus šių valdymo bei administravimo sudėtinių dalių pasireiškimo organizacijoje, prasmėmis);
- 2) išanalizuoti, įvertinti bei nustatyti esamo valdymo lygio ir būsenos priežastis, valdymo struktūros ir administravimo sistemos tikslingumą, būtinumą, pagrįstumą ir veiksmingumą bei parengti reikalingų pokyčių bei veiksmų programą, kurios pagrindu būtų galima optimizuoti organizacijų vadybą, siekiant didesnio veiklos efektyvumo;
- 3) sėkmingai įgyvendinti būtinus pokyčius valdymo ir veiklos srityse, kartu atliekant pakartotiną, jau pasiektų pokyčių naudingumo ir efektyvumo, vertinimą (p. 1168).

Taigi pirmasis etapas būtų – problemos atsiradimas. Tačiau vien tik atsiradusi, bet tinkamai neišnagrinėta problema nesąlygoja valdymo ir veiklos ar atskirų jų sudėtinių dalių audito poreikio. Įmonių vadovai turi tinkamai identifikuoti problemą. Todėl pasak Oržekauskos (2012) „audito modelyje turi atsirasti etapas – problemos identifikavimas“ (p. 60).

Kai įmonė įvardija problemą ir pasirenka auditą, kaip tos problemos šalinimo būdą, ateina kito labai svarbaus etapo eilė, tai audito vykdytojų pasirinkimas. Šiame etape įmonė renkasi, kas atliks auditą – išorės ar vidaus auditoriai. Šis momentas yra labai svarbus. Šioje vietoje iškyla labai daug grėsmių. Anot Oržekauskos (2012) „šiandieninė valdymo ir veiklos audito situacija, kai auditoriams

nėra apibrėžti stažo, kompetencijos, darbo kokybės reikalavimai, nėra nustatyti ir apibrėžti konkretūs valdymo modeliai, išskyla gan didelė grėsmė, kad išorės auditorių pasirinkimas ir jų atliktas auditas gali ne tik neduoti labai laukiamo rezultato, bet net pakenkti įmonei. Tokia patipoblema išlieka ir renkantis vidaus auditorių“ (p. 61).

Kai įmonė pasirenka auditorius, tada laukia svarbi proceso dalis, kai patikslinus audito tikslus yra sudaroma audito programa, kuri būtinai yra derinama su užsakovu. Kai yra sudaroma programa, tada atsiranda galimi keli eigos variantai. Programa gali būti patvirtinta, tačiau, esant būtinybei, ji gali būti ir koreguojama.

Priklausomai nuo organizacijos, įstaigos ar įmonės veiklos specifikos, išteklių bei galimybių, turi būti pasirenkami valdymo ir veiklos audito pravedimo metodai. Čia taip pat galimi keli skirtingi variantai. Auditorius neprivalo užsakovui pateikti audito metodų ar jų derinti. Tačiau, jei užsakovas pageidauja, metodai gali būti pateikiami, bet siekiant kokybiško rezultato užsakovas neturėtų įtakoti metodų parinkimo.

Kai yra parenkami vertinimo metodai, toliau eina pats audito vykdymo etapas. Šiame etape yra renkama informacija, atliekami tyrimai, stebėjimai. Gauti rezultatai yra analizuojami ir grupuojami. Rašoma ataskaita, kuri pateikiama užsakovui.

Valdymo ir veiklos audito rezultatų įgyvendinimas tai sudėtingas ir specifinės kompetencijos reikalaujantis proceso etapas. Tačiau net ir puikiai atliktas auditas gali neatnešti laukiamos naudos, jei rezultatai bus netinkamai įgyvendinti. Todėl, kalbant apie valdymo ir veiklos audito modelio pasirinkimą, reikėtų išskirti modelį, kuris apimtų rezultatų įgyvendinimo procesą. Tai galėtų reikšti, kad pats auditorius, atlikęs auditą ir įgyvendins jo rezultatus. Auditorius atskirus neatitikimus, trūkumus, rastas problemas gali pradėti šalinti dar audito vykdymo etape.

Kai rezultatus įgyvendina pats auditorius, ypač svarbus yra pačių įmonės darbuotojų, vadovų, žemesnio rango darbuotojų dalyvavimas ir įsijungimas į trūkumų šalinimo procesą.

Kai yra tokios sudėtingos verslo, konkurencinės sąlygos, dinamiškai besikeičianti verslo aplinka, esant šioms sąlygoms, dažnai neužtenka vieną kartą atlikti auditą ir įgyvendinti jo rezultatus. Todėl auditorius gali pasiūlyti atlikti pakartotinį auditą.

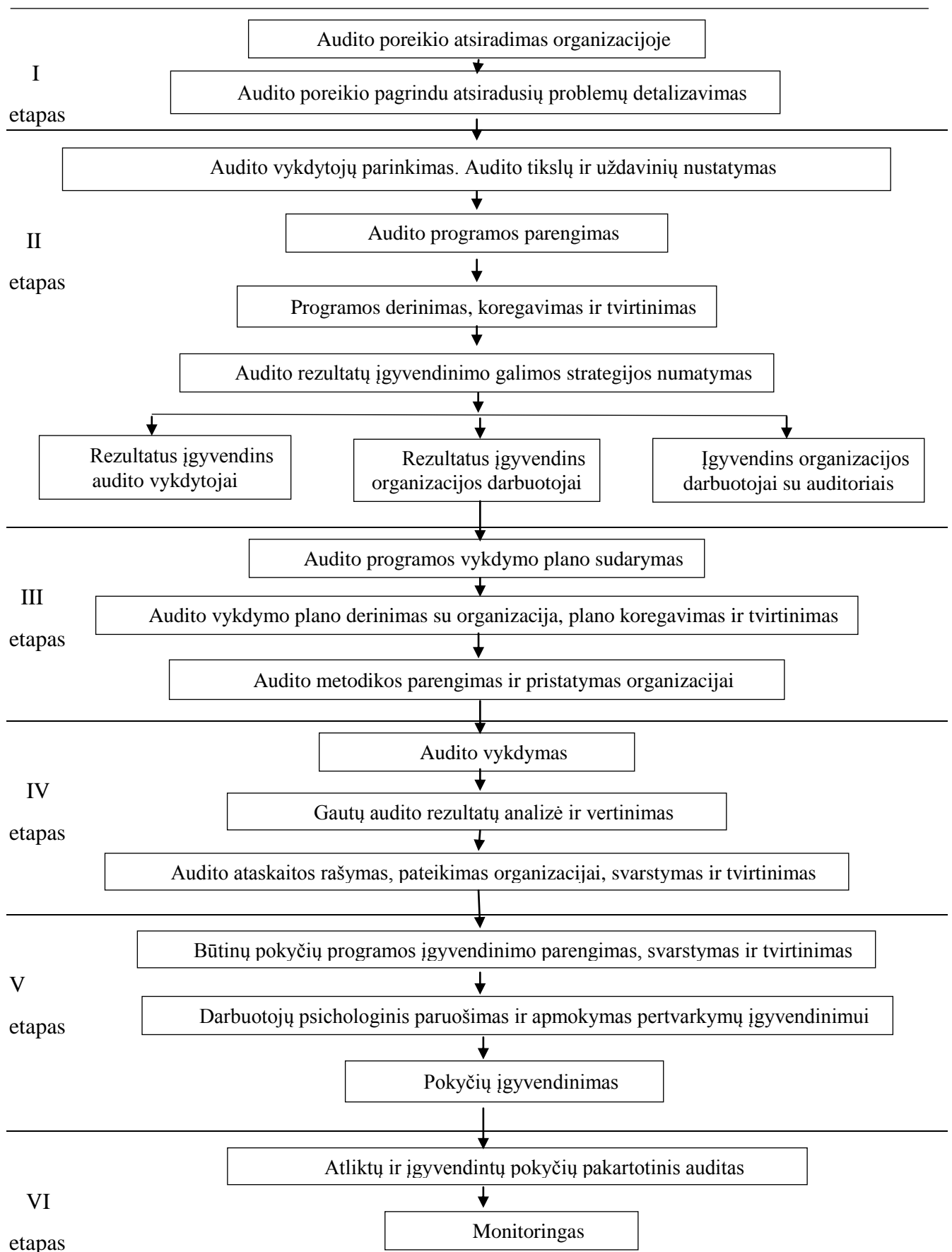
Net jeigu ir atlikus pakartotinį auditą, jo procesas gali dar nepasibaigti. Auditorius, jei užsakovas pageidauja, gali vykdyti nuolatinį veiklos monitoringą ir šalinti eigoje atsirandančius valdymo ir veiklos trūkumus.

Taigi, apibendrinant galima teigti, kad, norint efektyviai ir kokybiškai atlikti valdymo ir veiklos auditą, labai svarbu turėti išsamią ir reikiamai pagrįstą audito atlikimo metodiką. Tokios metodikos pagrindu, gali būti 8 paveiksle pateiktas detalizuotas šešių etapų audito vykdymo modelis. Toks vadybos audito modelis galėtų būti plačiai naudojamas įmonių valdymui tobulinti – atliekami

periodiniai auditiniai patikrinimai ir sukurti valdymo sistemos standartai būtų tinkamai suderinti ir ekonomiškai veiksmingi.

Apibendrinant galima teigti, kad siekiant efektyvių pokyčių Lietuvos vadybos srityje, būtina įvertinti valdymo ir administravimo esamą lygį, taikant kompleksinį metodą, kuris būtų pagrįstas vadybos auditu. Tai gali būti atliekama taikant pagal organizacijos, įstaigos ar įmonės valdymo ir administravimo vertinimo bei tobulinimo modelį. Šis modelis yra universalus ir gali būti taikomas visoms valstybinėms verslo įmonėms, nepaisant valdymo formos ir priklausomybės.

Valdymo ir veiklos audito kokybė organizacijose, įstaigose ar įmonėse neįmanoma be visų organizacijos, įstaigos ar įmonės darbuotojų aktyvaus dalyvavimo ir geranoriško įsitraukimo į šį procesą. Darbuotojų nelankstumas, nekompetentingumas, pasipriešinimas naujovėms ar tiesiog per menka jų kvalifikacija gali gan stipriai deformuoti patį audito procesą, tuo pačiu ir jo rezultatų efektyvumą.



8 pav. Valdymo ir veiklos audito vykdymo modelis (sudaryta pagal Oržekauską P. (2012))

3. VALDYMO IR ADMINISTRAVIMO AUDITO TAIKYMO TYRIMO METODOLOGIJA

Metodologiją plačiaja prasme galima apibrėžti kaip bendriausius pažinimo principus, pasak Kardelio (2007) „žodis **metodologij** kilęs iš graikų kalbos žodžių „methodos“ ir „logos“ (p. 13). Tačiau sąvoka metodologija įvairioje literatūroje traktuojama ne vienodai. Tarkime metodologija – „tai pažinimo būdai ir metodai konkrečioje mokslo kryptyje“. Kitas pavyzdys apie metodologijos sąvoką – „tai mokymas apie metodą“. Dar kiti autoriai mokslo metodologiją suveda į mokslo logiką, nors jie analizuoja ne patį mokslinio tyrimo procesą, bet jau paruoštas mokslo žinias.

Nepaisant metodologijos sąvokų įvairovės, anot Kardelio (2007) „ją galima apibrėžti kaip teoriją, kuri nagrinėja mokslinio pažinimo procesą ir jo principus, bei mokslinio tyrimo metodus ir techniką“ (p. 13).

3.1. Tyrimų metodų ir jų taikymo galimybių analizė

Terminas **tyrimai** reiškia objektyvius, kantrius bei kruopščius ieškojimus, esamos padėties nagrinėjimą (Guščinskienė, 2002).

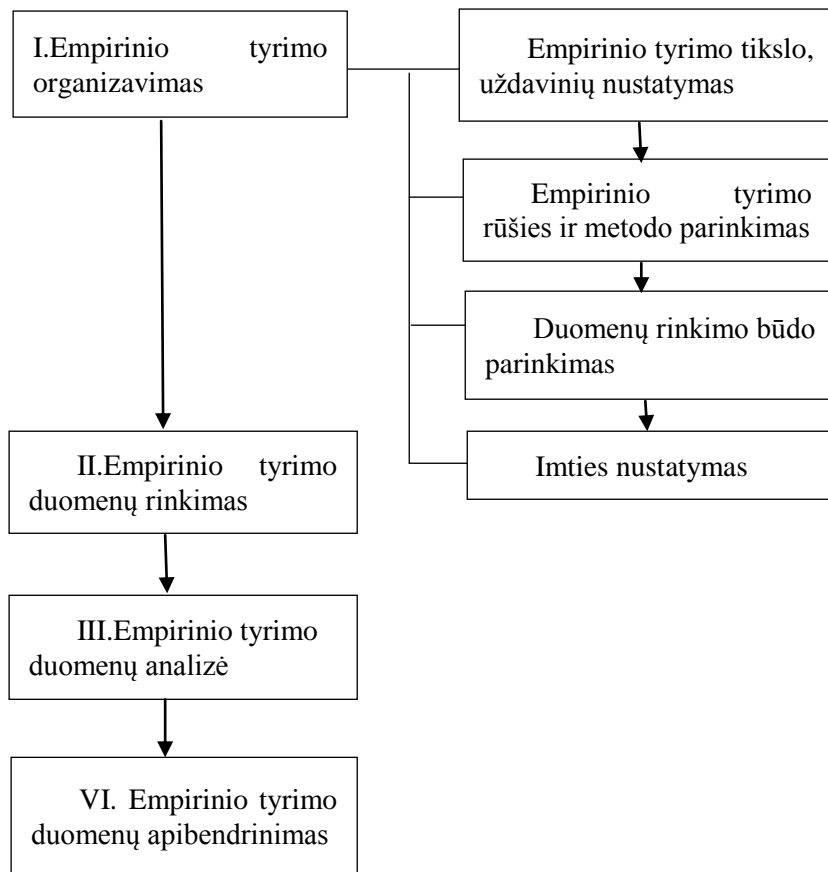
Metodo reikšmė yra didžiulė. Gerai parengtas ir pritaikytas metodas palengvina tyrimą. Galima teigti, kad nuo metodo priklauso viso tyrimo esmė, o remdamasis tinkamai parengtais tyrimo metodais net ir ne toks gabus žmogus gali daug padaryti, kai tuo tarpu netinkamai parinkti tyrimo metodai nepadės ir pačiam genialiausia mokslininkui.

Empirinis tyrimas gali surasti ir atskleisti naujus faktus ir reiškinius, kurių svarba išsiaiškinta teoriniais tyrimais. Naudingų duomenų gavimas dažnu atveju priklauso nuo tyrėjo naudojamų tyrimo ir analizės metodų.

Anot Kardelio (2007), tyrimo procesą galima suskirstyti į tris etapus:

- 1) Pasiruošimas tyrimui ir tyrimo organizavimas (tyrimo problema, objektas, tikslai, uždaviniai, nustatoma imtis, aptariami tyrimo metodai ir procedūros).
- 2) Empirinių duomenų rinkimas.
- 3) Tyrimo duomenų apdorojimas (statistinis duomenų apdorojimas, teorinis duomenų apdorojimas, gautų rezultatų praktinis pritaikymas) (p. 50).

Nustatant empirinio tyrimo etapus yra vadovaujama Kardelio (2007) nuostata, kad mokslinio tyrimo etapai nėra griežtai reglamentuoti. Tyrimo procesas gali būti papildytas naujais etapais ar net kai kurių atsisakyta. Atliekamo empirinio tyrimo etapai yra pateikiami 9 pav.



9 pav. Empirinio tyrimo etapai

Yra trys pagrindiniai tyrimo etapai (Guščinskienė, 2002):

1. Žvalgomasis
2. Aprašomasis
3. Analitinis

Tyrimai pagal metodus skirstomi į **kiekybinius** ir **kokybinius**. Anot Krathohl (1993), **kiekybinio** ir **kokybinio** tyrimo sąvokomis nusakomi ne atskiri tyrimo metodai ar aspektai, o kiekybinis ir kokybinis požiūris į tyrimą.

Remiantis kokybiniais duomenimis daromos išvados negali būti statistiškai projektuojamos (Nausėdienė, 2005).

Kokybinė analizė – tai procesų ir sistemų kokybinių bruožų charakteristika, kokybė iškelia esminius objekto bruožus, struktūrą, savybes, tai yra gauti duomenys pateikia išsamesnę informaciją apie objektą (Tidikis, 2005).

Pasak Nausėdienės (2005), atliekant **kiekybinius tyrimus**, sąvokos ir kiti duomenys yra suvedami į skaičius, kvantifikuojami – matuojant, lyginant, naudojant statistinės analizės procedūras.

Pasak Ruzavin (1974) **mokslinis stebėjimas** – tai kryptingai organizuotas aplinkos daiktų ir reiškinių suvokimas. Jis labai glaudžiai susijęs su jutiminiu pažinimu, nes bet koks suvokimo procesas

siejasi su informacija, kurią pažinimo subjektas jutimo organais gauna iš savo aplinkos. Stebėjimui dar būdinga, kad jo rezultatui reikalinga tam tikros interpretacijos, tai yra tam tikro teorinio pagrindimo. Ši aplinkybė ypatingai svarbi tada, kai tiesiogiai stebimas ne pats daiktas ar procesas, o daiktų tarpusavio ryšio arba proceso rezultatas.

Objektyvumas ir intersubjektyvumas. Daug kas teigia, kad jokio stebėjimo rezultatai neturi priklausyti nuo tyrėjo valios, nes kitaip jie bus mažiau objektyvūs. Vienas iš pagrindinių stebėjimo metodui keliamų reikalavimų yra toks, jog stebėjimo duomenys turėtų būti ne tikasmeninio patyrimo rezultatas, bet gauti ir kitų tyrėjų, tai yra jie turi būti intersubjektyvūs (Kardelis, 2007).

Tiesioginis ir netiesioginis stebėjimas. Objektyvius duomenis sunkiau gauti, kai yra stebimas ne pats daiktas ar tam tikras procesas, o to daikto ar proceso ryšio su kitais daiktais ar procesais rezultatas. Tokiu tarpiniu stebėjimų moksle yra gana daug, ypatingai gamtos ir technikos moksluose. Tai tokie procesai, kurių tiesiogiai stebėti nei jutimo organais, nei prietaisais negalima. Apie jų buvimą galima spręsti pagal jų sąveiką su kitais daiktais bei reiškiniais, kada pakinta išfiksuojamose tų daiktų bei reiškinų savybės. Kai daromos išvados remiasi teorinėmis prielaidomis, kurias vėliau galime tikrinti bandymu, tai ir bus ne tiesioginis stebėjimas (Kardelis, 2007).

Apibendrinant galima teigti, jog moksliniam stebėjimui yra svarbus teorijos vaidmuo – stebėjimo rezultatų, gaunamų specialia matavimo aparatūra, tikslumas ir objektyvumas, taip pat konceptualus aparatas, padedantis interpretuoti stebėjimo duomenis.

Eksperimentas pasak Tidiką (2003)– „tai empiriniai tyrimai, kurie padeda planingai valdant, keičiant ar koreguojant proceso ar reiškinio sąlygas, patikrinti priežastinių reiškinų ryšių hipotezes. Pagrindinis eksperimento tyrimo bruožas yra toks, kad tyrėjas apgalvotai kontroliuoja ir manipuliuoja sąlygomis, kurios lemia dominančius įvykius“ (p. 505). Paprasčiau kalbant, eksperimentas nustato daromus pokyčius vienam kintamajam, kitaip dar vadinamam nepriklausomam kintamuoju, ir įvertina pokyčio rezultatą kitame kintamajame, dar kitaip vadinamam priklausomam kintamuoju. Kaip teigia Urbanskienė, Vaitkienė ir Clothey (1998) „nepriklausomas kintamasis yra tam tikros rūšies stimulus (argumentas), o nepriklausomas kintamasis – atsakymas į tą stimulą (pasekmė)“.

Testavimas. Kardelio (2007) teigimu testavimas apibūdinamas kaip „bet kuri struktūrizuota darbo atlikimo situacija, kurios analizėje gauti skaitmeniniai balai leidžia padaryti išvadas apie tai, kiek pagal teste matuojamą konstrukta vieni individai skiriasi nuo kitų“.

Apklausa. Šis tyrimo metodas socialiniuose moksluose yra plačiai paplitęs. Paprastai sakant apklausa – tai susistemintas informacijos iš respondentų rinkimas. Pasak Dikčiaus (2003) „susisteminta“ reiškia, kad stengiamasi gauti kuo tikslesnius rezultatus, kad matematiniais statistiniais metodais būtų galima įvertinti jų patikimumą. Apklauskos klausimų tikslas yra kuo nuodugniau pažinti tiriamąjį reiškinį, gauti išsamesnės informacijos apie elgesio pobūdį. Apklausa gali būti dviejų tipų:

- 1) Struktūrizuota. Tokia apklausa atliekama pagal iš anksto parengtą klausimyną.

- 2) Nestruktūrizuota. Tokia apklausa vyksta laisva forma, todėl tokios apklausos duomenys labai įvairūs, juos yra sunkiau apdoroti kiekybiniais metodais.

Pagal kiekybinės apklausos vedimo būdus išskiriamos tokios apklausos:

1. Asmeninė (žodinė)
2. Interviu
3. Telefoninis interviu
4. Raštiška apklausa
5. Elektroninė anketa
6. Ekspertų apklausa

- **Asmeninė (žodinė)** – tai labiausiai paplitęs bet kokios temos ar problemos tyrimo būdas.

Tokią apklausą atlieka specialiai apmokyti apklausėjas kokioje nors vietoje. Atliekant apklausą yra paruošiama anketa, kuri apklausėjopokalbyje su apklausiamuoju gerai išnagrinėjama ir užpildoma. Pasak Cohen, Manion (1994), „kad tinkamai anketai būdingos tokios pat geros savybės, kaip ir geram įstatymui. Anketa turi būti aiški, nedviprasmiška, patikima“. Galima išskirti šio metodo tokius trūkumus: didelės išlaidos, apklausėjo įtaka apklausiamojo atsakymams bei didelės laiko sąnaudos.

- **Interviu.** Tai viena iš apklausos rūšių, integruotų į stebėjimo metodų grupę. Interviu strategija gali būti įvairi, tačiau bendra yra tai, kad interviu – tai abipusis sandėris tarp klausiančiojo ir atsakančiojo (Kardelis, 2007).

Interviu, kaip atskiras tyrimo metodas, gali būti skirstomas į daug įvairių variantų, pradedant nuo formalizuotų interviu, kur klausimai yra iš anksto numatyti, iki neformalių interviu, kur klausimų seka ir jų formalizavimas visiškai laisvi (Tidikas, 2003).

Tiriamasis interviu apibūdinamas kaip tyrėjo inicijuotas dviejų asmenų pokalbis, kurio tikslas yra, gauti būtiną tyrimo uždaviniams informaciją. Interviu papildo ir stebėjimo, ir apklausos metodais gautus duomenis. Būdingas interviu bruožas tas, kad visa informacija yra gaunama žodžiu. Tuo jis ir skiriasi nuo anketinės apklausos.

Tiriamąjį interviu metodo paskirtis gali būti trejopa, tai:

1. Pagrindinė ir tiesioginė priemonė reikiamai informacijai gauti. Galimas toks pavyzdys: sužinoti, ką mano respondentas, išsiaiškinti, ką asmuo žino (žinių informacija), ką jis mėgsta ir ko jis nemėgsta (vertybės), ką galvoja (požiūriai).
2. Priemonė iškeltai hipotezei patikrinti. Galimas toks pavyzdys: nustatyti ar patikslinti kintamųjų ir tiriamojo įvykio ryšius.
3. Gali būti panaudotas kartu su kitais tyrimo metodais ir renkant informaciją, ir įvertinant kitus metodus. Galimas toks pavyzdys: anketinę apklausą.

Tyrimo praktikoje galimi keturi interviu tipai:

- 1) Struktūrizuotas (klausimai bei visa procedūra yra numatomi iš anksto, interviu eigoje mažai kas keičiama; šiuo atveju situacija yra apibrėžta).
- 2) Nestruktūrizuotas (klausinėjama laisva forma, be detalaus plano; situacija yra atvira, kuri gali keistis).
- 3) Neprimestinis (toks interviu kilęs iš psichiatrijos, kai klausinėjantysis nesistengia išlaikyti numatytos pokalbio linijos, o pasiduoda pokalbio eigai).
- 4) Kryptingas (klausinėjantysis didelį dėmesį kreipia į subjektyvius respondento atsakymus apie jam žinomą situaciją, su ja jis susipažino prieš interviu; iš gautų atsakymų tyrėjas sprendžia, ar pasitvirtino jo iškelta hipotezė, ar ne) (Kardelis, 2007).

Daugiausia dėmesio skiriama struktūrizuotiems interviu, kurie yra labiau paplitę socialiniuose moksluose. Kitaip jie dar „vadinami tiriamaisiais interviu“. Čia skiriami trijų tipų klausimai:

- 1) Su fiksuotais atsakymais, tai reiškia, kai respondentas pasirenka vieną iš dviejų ar daugiau atsakymų variantų. Jie gali būti labai trumpi: „taip“, „ne“, „nežinau“, „nesutinku“. Tokių klausimų galimas privalumas – aukštas patikimumas, nes atsakymai jau suformuluoti, juos lengva koduoti. Tokių klausimų trūkumas – atsakymų paviršutiniškumas, nes respondentai gali susierzinti dėl to, kad galbūt jie norėtų atsakyti dar kitaip. Be to, tai būdinga ir anketinei apklausai.
- 2) Su laisvai formuluojamais atsakymais, kur yra neribojamas nei turinys, nei forma. Tokių klausimų privalumai – suteikia galimybes lanksčiau vesti interviu, tai yra, atsižvelgiant į atsakymą, formuluoti kitą klausimą, išsiaiškinti niuansus, sužinoti respondento žinių gilumą. Tačiau tokiu būdu klausinėjant gali iškilti netikėtų atsakymų, galinčių pakeisti hipotezę. Prie tokios rūšies klausimų priskiriami „piltuvėlio“ tipo klausimai: iš pradžių pateikiamas platesnis temos klausimas, o po to jau eina temą siaurinantys, detalizuojantys klausimai.
- 3) „Svarstyklių“ tipo klausimai, tai, kai į pateiktą klausimą ar teiginį reikia atsakyti, kiek su teiginiu sutinkama ar nesutinkama. Galimi tokie atsakymai: „Visiškai pritariu. Pritariu. Neapsisprendęs. Nepritariu. Visiškai nepritariu“ (Kardelis, 2007).

Galima išvada apie interviu metodo patikimumą gali būti tokia: kad ir kaip kruopščiai ir sąžiningai elgtųsi klausinėtojas, vargiai ar galima visiškai išvengti asmeninių santykių, kurie galėtų paveikti atsakymus. Taigi interviu procesas yra gana sudėtingas reiškinys, tyrėjas į tai turi atsižvelgti.

- **Telefoninis interviu.** Šis metodas geriausiai tinka gauti greitai pageidaujamą informaciją. Paruošta anketa su apklausiamuoju nagrinėjama apklausėjui ir respondentui bendraujant telefonu. Tokios apklausos privalumai – greitas atlikimas, ribotos duomenų sąnaudos, sąlyginai ribota apklausėjo įtaka. Tokios apklausos trūkumai – ribota anketos apimtis ir klausimų tematika, nes apklausiamasis gali būti santūrus, gali pajusti nepasitikėjimą, arba nagrinėjama tema jam gali pasirodyti nepakankamai aktuali (Tidikas, 2003).

- **Raštiška apklausa.** Tai tokia apklausa, kai į klausimus yra atsakoma raštu, o anketos išdalinamos paštu, asmeniškai arba išplatintos per masines informacijos priemones. Tokio metodo privalumai – pigu, leidžia naudoti vaizdines priemones, užtikrinamas respondentų anonimiškumas, apklausėjas nedaro jokios įtakos, lengviau pasiekti tam tikras profesines grupes. Tačiau toks metodas turi ir nemažai trūkumų – kadangi nėra tiesioginės sąveikos su apklausėju, klausimai turi būti aiškūs, paprasti, ribota anketos apimtis; tyrėjas negali būti įsitikinęs, kas iš tikrųjų užpildė pateiktą anketą; žemas gaunamų atsakymų procentas. Raštiška apklausa ypatingai tinka tada, kai klausimų tematika standartizuota, kai apklausiamieji sunkiai yra pasiekiami bei kur disponuojama ribotomis biudžetinėmis lėšomis (Kardelis, 2007).

- **Elektroninė anketa.** Šis metodas pasižymi dviem ryškiomis teigiamomis savybėmis: ekonomiškumu ir dideliu greičiu. Skiriami tokie elektroninės anketos privalumai:

- 1) Greitis. Elektroninės anketos pagalba galima gauti šimtus ar net tūkstančius respondentų atsakymų per kelias dienas.
- 2) Galima pridėti schemas, paveikslus ir t.t.
- 3) Neįprasti elementai elektroninės anketos gali stimuliuoti aukštesnį respondentų atsakymų skaičių.

Tačiau elektroninė apklausa turi ir trūkumų: apklausa elektroniniu paštu leidžia pateikti tik paprastesnius klausimus; reikia surasti respondentų tikslus adresus; dažnai respondentai gali persiųsti jas kitiems asmenims, todėl sunku išvengti dubliuotų atsakymų: dažniausiai respondentai neatsakinėja į elektroninius laiškus, apie kuriuos nebuvo informuoti, todėl reikia stengtis siųsti anketas respondentams, kurie tikisi jas gauti; naudojant elektroninę apklausą, yra sunku apibendrinti visą populiaciją, kadangi žmonės kurie naudojami elektroniniu paštu dažnai yra skirtingų demografinių charakteristikų, tokių kaip lytis, amžius ir pan.; nėra automatinės technikos kuri leistu praleisti ar kita tvarka išdėlioti tam tikrus klausimus (Kardelis, 2007).

- **Ekspertų apklausa.** Tai toks metodas, kai apklausos forma, kurios metu apklausama specifinė respondentų kategorija: tam tikros srities specialistai ar dalyko žinovai. Ekspertais yra vadinami atitinkamos srities aukščiausios kvalifikacijos specialistai (Kardelis, 2007). Kvalifikacija nustatoma ne būtinai vien tik formaliais kriterijais. Vietoje klausimų yra pateikiama problema, nurodomas objektas apie kurį ekspertas tyrėjui pateikia savo nuomonę. Paprastai neapsiribojama trumpais atsakymais. Toks metodas dažniausia taikomas ekspertų grupei, tačiau gali būti taikomas ir vienam ekspertui. Kelių ekspertų pateiktas nuomones gali apibendrinti ir tyrėjai, ir patys ekspertai, padarydami bendras išvadas, suderindami savo nuomones. Tai bendra mokslinis metodas, kuris plačiai taikomas įvairiose sferose: teisėje, technikoje, politologijoje, karo moksle, medicinoje, ekonomikoje ir kt. Pasak Šlekienės (2005) „ekspertų apklausa ypatingai vertinga tada, kai dėl tam tikrų priežasčių

(finansiniu, organizaciniu, techniniu, etiniu, laiko stokos ir pan.) netikslinga ar neįmanoma panaudoti kitų metodų“. Galima išskirti tokius pagrindinius šio metodo privalumus ir trūkumus.

Privalumai būtų tokie:

- Tikslī, profesionali ir argumentuota informacija.
- Galimybė pasinaudoti paties eksperto idėjomis ir jo didžiule duomenų baze.
- Tai greitas ir pigus metodas.
- Informaciją pateikia šios srities specialistai, jie panaudoja visas savo žinias, patirtį, todėl informacija būna patikima.
- Informacija būna profesionali ir standartizuota todėl lengvai apdorojama, paprastai yra išlaikoma terminologijos ir sąvokų vienovė.

Trūkumai būtų tokie:

- Sunkus ir labai ribotas priėjimas.
- Gali kainuoti.
- Gali būti per mažai naujovių, galimi standartiniai tipiniai sprendimo variantai, šabloniškumas.
- Atrankos gali būti šališkos, nes atsakymus pateikia specifinio kontingento atstovai.
- Gautos žinios būna subjektyvios.
- Galimas nemažas atotrūkis tarp teorinių samprotavimų ir realių tiriamojo objekto savybių.

Apibendrinant galima teigti, jog kiekvienas pateiktas metodas gali būti taikomas. Dažnu atveju praktinis šių tyrimo metodų taikymas nuo to, kokius tyrimo rezultatus mes tikimės gauti, ką tiriamo ir kt., galimų veiksnių. Todėl tyrimas bus atliekamas vykdant anketinę apklausą. (žr. I priedą). Anketinės apklausos metodas pasirinktas atsižvelgiant į tai, kad respondantai labai užsiėmę, taip pat tai pakankamai konfidencialus informacijos gavimo būdas. Anketa nėra labai plati. Ja siekiama išsiaiškinti pagrindinius valdymo ir administravimo audito taikymo ypatumus. Sudėtinga klausimyno struktūra gali sukelti respondentų nenorą atsakyti į klausimus. Anketinės apklausos metodo pagalba surenkami kokybiniai duomenys, kurių pagalba galima išanalizuoti valdymo ir administravimo taikymo ypatumus „Sodroje“.

3.2. Tyrimo metodika

Įmonių valdymo ir administravimo auditas labai svarbus aspektas kiekvienos įmonės valdymo ir jos dabartinio verslo būklės kokybiniai analizei. Valdymo ir administravimo auditas reikalauja itin kruopščios analizės nustatant jo tikslus, turinį, procedūras, etapus, pasirenkant taikytiną metodologiją, įvairius duomenų apdorojimo būdus ir kitus ypatumus. Teorinėje analizėje pateikti ir atskleisti pagrindiniai valdymo ir administravimo audito taikymo ypatumai bei parengtas įmonės valdymo ir administravimo audito modelis, o praktinės analizės metu siekiama atskleisti minėtų audito taikymo ypatumų egzistavimą konkrečioje įmonėje, tai yra Sodroje. Taigi šio **tyrimo problema** –ar teorijoje analizuojami valdymo ir administravimo audito taikymo ypatumai būdingi praktinėje įmonės veikloje?

Tyrimo objektas: Valdymo ir administravimo audito taikymas.

Tyrimo tikslas: Atlikti valdymo ir administravimo audito taikymo galimybių tyrimą.

Tyrimo uždaviniai:

1. Parengti tyrimo metodiką.
2. Išanalizuoti ir pateikti gautus tyrimo rezultatus.

Tyrimo dalykas: „Sodros“ darbuotojų nuomonės apie valdymo ir administravimo audito taikymo ypatumus jų įstaigoje.

Tyrimo metodas: Anketinės apklausos metodas.

Tyrimo imtis: Tyrimo imtį sudaro „Sodros“ darbuotojai. Buvo apklausti 24 darbuotojai. Darbuotojai buvo pasirinkti atsitiktine tvarka. Visi darbuotojai turi pakankamą patirtį bei kompetenciją audito veiklos srityje, todėl tyrimo rezultatų objektyvumui pakanka vienos įstaigos darbuotojų nuomonės analizės.

Klausimyno sudarymas. „Sodros“ darbuotojams skirtą klausimyną sudaro 23 klausimai, kurie skirti, nustatyti ką darbuotojai žino apie valdymo ir administravimo audito taikymo ypatumus jų įstaigoje. Klausimų pagrindimas pateiktas 3 lentelėje.

3 lentelė. Valdymo ir administravimo audito taikymo tyrimo anketos klausimų pagrindimas

Anketos klausimas	Informacijos nauda
1. Jūsų lytis	Šiuo klausimu tikimasi gauti informaciją apie respondento lytį.
2. Kuriai amžiaus grupei Jūs priklausote?	Šiuo klausymu tikimasi gauti informaciją apie respondento amžių.
3. Jūsų išsilavinimas yra	Šiuo klausimu tikimasi gauti informaciją apie respondento išsilavinimą.

3 lentelės tęsinys kitame puslapyje

4. Jūsų darbo stažas šioje įstaigoje	Šiuo klausimu tikimasi gauti informaciją, kiek laiko respondentas dirba toje įstaigoje.
5. Jūsų užimamos pareigos šioje įstaigoje	Šiuo klausimu tikimasi sužinoti, kokias pareigas užima respondentas.
6. Ar Jums suprantama „audito“ sąvoka?	Šiuo klausimu tikimasi gauti informaciją, kokį supratimą apie auditą turi respondentas.
7. Jūsų nuomone, auditas – tai	Šiuo klausimu tikimasi sužinoti respondento turimą informaciją apie audito sąvoką.
8. Apie kokias audito rūšis esate girdėję, o gal buvote susidūrę?	Šiuo klausimu tikimasi sužinoti, kokias audito rūšis respondentas yra girdėjęs, o gal net yra su kai kuriomis ir susidūręs.
9. Ar Jūsų įstaigoje buvo atliktas, iš 8 klausime pateiktų audito rūšių, koks nors auditas išskyrus finansinį?	Šiuo klausimu tikimasi gauti informaciją, koks auditas buvo atliktas respondento įstaigoje, kurioje dirba, be finansinio audito.
10. Jei atsakėte „taip“, tai kokios rūšies auditas buvo atliktas Jūsų įstaigoje?	Šiuo klausimu tikimasi sužinoti, kokios rūšies auditas buvo atliktas respondento įstaigoje.
11. Auditas/auditai, kuriuos pažymėjote 10 klausime, Jūsų įstaigoje atliekamas/atliekami	Šiuo klausimu tikimasi sužinoti kokiu būdu yra atliekamas/atliekami auditai respondento įmonėje.
12. Kaip įforminami atliekamo/atliekamų, 10 klausime pažymėtas/pažymėti, audito rezultatai Jūsų įstaigoje?	Šiuo klausimu tikimasi sužinoti, kokiu metodu yra įforminami gauti audito rezultatai respondento įmonėje.
13. Ar Jums yra suprantama sąvoka „valdymo, administravimo ir veiklos auditas“?	Šiuo klausimu tikimasi gauti informaciją, kokį supratimą apie valdymo, administravimo ir veiklos auditą turi respondentas.
14. Jūsų nuomone, valdymo, administravimo ir veiklos auditas – tai	Šiuo klausimu tikimasi sužinoti respondento turimą informaciją apie valdymo, administravimo ir veiklos audito sąvoką.
15. Kokios, Jūsų manymu, sritys turėtų būti vertinamos atliekant valdymo, administravimo ir veiklos auditą?	Šiuo klausimu tikimasi sužinoti respondento nuomonę, kokios turėtų būti vertinamos sritys atliekant valdymo, administravimo ir veiklos auditą.
16. Jūsų manymu, valdymo, administravimo ir veiklos auditas labiausiai reikalingas	Šiuo klausimu siekiama išsiaiškinti, respondento nuomone kokioms įmonėms labiausiai reikalingas valdymo, administravimo ir veiklos auditas.
17. Lietuvos audito ir konsultacinių įmonių auditoriai, Jūsų nuomone, yra pakankamai profesionalūs ir patyrę atlikti valdymo, administravimo ir veiklos auditą?	Šiuo klausimu siekiama išsiaiškinti respondento nuomonę apie Lietuvos audito ir konsultacinių įmonių auditorius.
18. Ar Jūsų įstaigoje buvo kada nors atliktas valdymo, administravimo ir veiklos auditas (arba norėtumėte, kad jis būtų atliktas)?	Šiuo klausimu siekiama išsiaiškinti informacija ar respondentų įstaigoje buvo kada nors atliktas valdymo, administravimo ir veiklos auditas.
19. Jūsų manymu valdymo, administravimo ir veiklos audito paskirtis turėtų būti:	Šiuo klausimu siekiama išsiaiškinti respondento nuomonę kokia turėtų būti valdymo, administravimo ir veiklos audito paskirtis.
20. Kaip manote kas turėtų atlikti valdymo, administravimo ir veiklos auditą?	Šiuo klausimu siekiama išsiaiškinti kas turėtų atlikti valdymo, administravimo ir veiklos auditą.

21. Kokius matote valdymo, administravimo ir veiklos audito atlikimo būdų privalumus?	Šiuo klausimu siekiama išsiaiškinti respondento nuomonę kokie galėtų būti valdymo, administravimo ir veiklos audito privalumai.
22. O kokius matote tokio audito atlikimo būdų trūkumus?	Šiuo klausimu siekiama išsiaiškinti respondento nuomonę kokie galėtų būti valdymo, administravimo ir veiklos audito trūkumai.
23. Jūsų manymu ar naudingas valdymo, administravimo ir veiklos auditas Jūsų įstaigoje? Atsakymą pagrįskite savais žodžiais	Šiuo klausimu tikimasi gauti informaciją iš respondentų ar valdymo, administravimo ir veiklos auditas reikalingas Jų įmonėje.

Tyrimo temai analizuoti pasirinktas kokybinis tyrimo metodas, nes kokybinis tyrimas leidžia pažvelgti į analizuojamą problemą giliau, apžvelgti respondentų nuomones, vertinimus, kurie labiau atskleidžia problemos esmę nei kiekybiniai duomenys.

3.3. „Sodros“ situacijos charakteristika

„Sodra“, kaip didelė organizacija siekia nuolat tobulėti bei laikytis numatytų veiklos kryptių.

Sodros vizija—moderniausia, patikimiausia, efektyviausia, viešojo sektoriaus institucija, tarnaujanti žmogui.

Sodros misija—Valstybinio socialinio draudimo paslaugomis kurti saugią visuomenės socialinę aplinką.

Sodros vertybės:

- Pasitikėjimas (skaidrumas/atvirumas)
- Demokratiškumas
- Atsakingumas

Sodros strateginis tikslas– būti institucija, kuri šviestų visuomenę, kuri turėtų efektyvius procesus ir įsitraukusius darbuotojus bei kokybiškai aptarnaujančia klientus.

1990 metais buvo padėti Lietuvoje socialinio draudimo pamatai. Vasario 13 dieną Aukščiausioji Taryba priėmė nutarimą „Dėl Lietuvos TSR Valstybinio socialinio draudimo sistemos pertvarkymo“. Šiame nutarime nurodoma iš Lietuvos profesinių sąjungų perimti socialinį draudimą valstybės atsakomybėn.

Tais pačiais metais, (1990 03 15), prie Darbo ir socialinio aprūpinimo ministerijos buvo sukurta Vyriausioji valstybinio socialinio draudimo valdyba. Ši valdyba turėjo Respublikoje vykdyti socialinio draudimo funkcijas. Vyriausioji valstybinio socialinio draudimo valdyba ir jos teritoriniai skyriai pradėjo registruoti draudėjus, kontroliuoti ir organizuoti išmokų operacijas, vykdyti valstybinio socialinio draudimo biudžetą, rinkti įmokas. Vyriausiajai valstybinio socialinio draudimo valdybai

prigijo trumpesnis pavadinimas – „Sodra“ (tai žodžių „socialinis draudimas“ trumpinys). Tai pirmojo direktoriaus Evaldo Kliučinsko sumanymas.

1990 m. spalio 23 d. buvo priimtas Valstybinio socialinio aprūpinimo sistemos pagrindų įstatymas. Šis įstatymas atskyrė socialinį draudimą nuo rūpybos ir globos, įteisino savarankišką socialinio draudimo biudžetą.

1991 metų gegužę įsigalioja LR valstybinio socialinio draudimo įstatymas. Šis įstatymas įtvirtino socialinio draudimo rūšis, finansus bei valdymą. Tokiame įstatyme buvo apibrėžta, kad „valstybinis socialinis draudimas – valstybės nustatytų socialinių ekonominių priemonių sistema, teikianti apdraustiesiems Respublikos gyventojams, taip pat numatytais atvejais apdraustųjų šeimų nariams gyvenimui reikalingų lėšų ir paslaugų, jei jie negali dėl įstatymo numatytų priežasčių apsirūpinti iš darbo ir kitokių pajamų ir dėl įstatymo numatytų priežasčių turi papildomų išlaidų.“

1991 m. lapkričio 21 d. Sodra buvo priimta į Tarptautinę socialinio draudimo asociaciją (ISSA) tikrąja nare. Tai įpareigojo socialinio sistemos darbuotojams ne tik dalyvauti ISSA Generalinėje asamblėjoje, konferencijose, bet ir semtis iš kitų šalių patirties.

1992 m. vasario 7 d. Valstybinio socialinio draudimo taryba nutarė, kad kovo 23 diena būtų paskelbta Valstybinio socialinio draudimo diena. Per pirmuosius penkerius socialinio draudimo gyvavimo metus buvo sukurti struktūriniai padaliniai, suformuota teisinė bazė, pradėtos kurti kompiuterinės informacinės duomenų bazės.

1994-1995 m. įvyko pensijų reforma. 1995 m. sausio 1 d. įsigaliojo Valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatymas. Šis įstatymas pakeitė iki tada galiojusį dar 1956 metais sovietinį pensijų skyrimo ir mokėjimo įstatymą.

1995 metų laikotarpis buvo vienas sunkiausių laikotarpių „Sodros“ istorijoje. Pensijų reforma pareikalavo daug papildomų lėšų, vėlavo pensijos bei kitos socialinės išmokos. Tuometinė bankų krizė neaplenkė ir „Sodros“.

1997 m. buvo pradėtas sveikatos reforma. Sveikatos draudimo funkcijos iš Sodros perėjo ligonių kasoms. Įkurtas atskiras Sveikatos draudimo fondas.

1999 m. priimtas Pensijų fondų įstatymas. Toks įstatymas sudarė galimybes pensijų fondų steigimui ir veiklai.

2000 m. įstatymu įteisinta nauja draudimo rūšis – „nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų draudimas“.

2003 m. buvo pradėta pensijų sistemos reforma.

Fondo valdybos teritorinis skyrius yra viešasis juridinis asmuo, kuris turi antspaudą su Lietuvos valstybės herbu, įstaigos pavadinimu bei kitus antspaudus, atsiskaitomąsias bei specialiųjų lėšų sąskaitas Lietuvos Respublikoje registruotose kredito įstaigose ir sudarantis Fondo valdybos teritorinio

skyriaus finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinius. Fondo valdybos teritorinio skyriaus buveinės adresas – Aušros g. 45, LT-28193 Utena, Lietuvos Respublika.

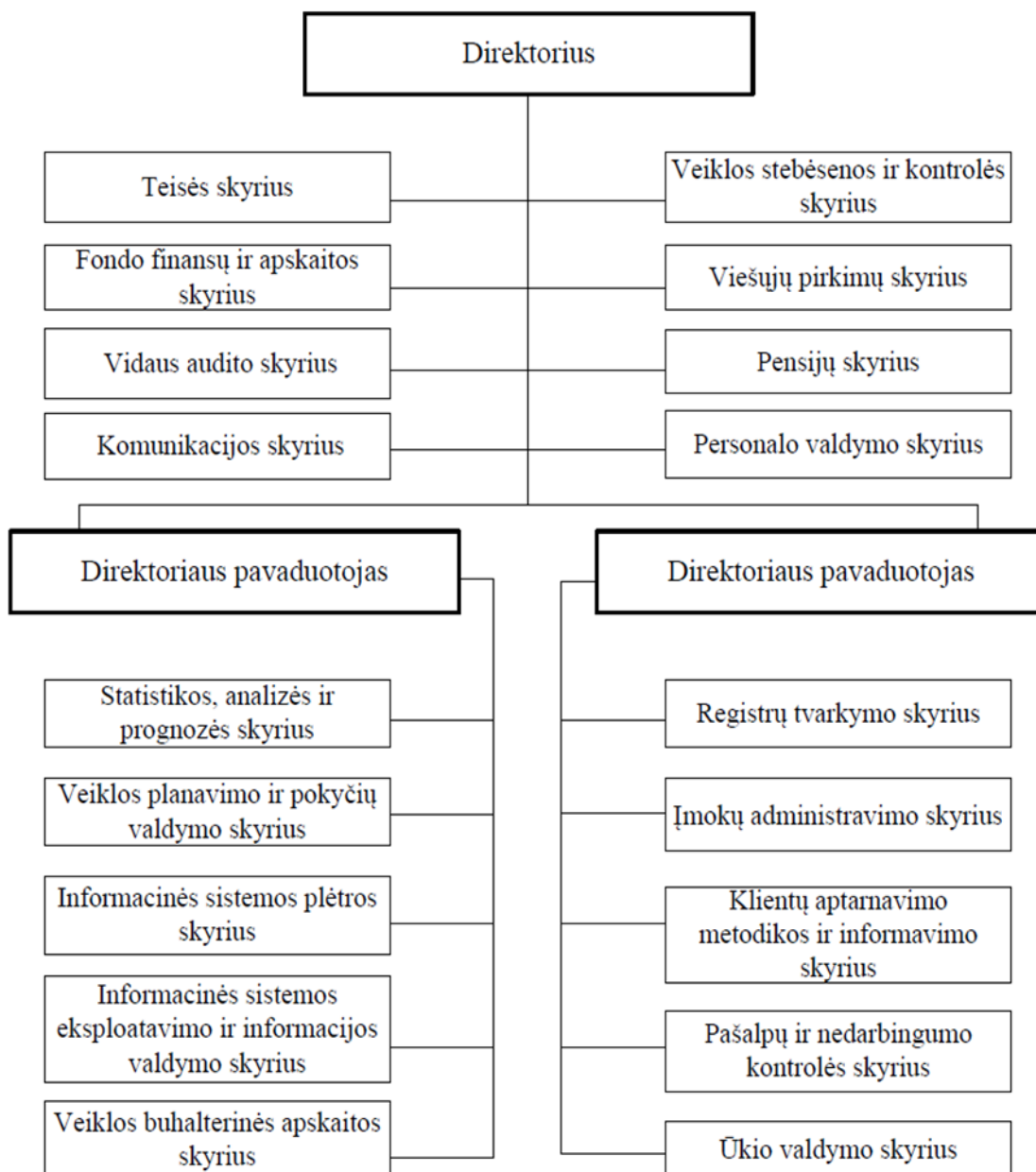
Fondo valdybos teritorinis skyrius yra valstybės biudžetinė įstaiga, išlaikoma iš Valstybinio socialinio draudimo fondo (toliau – Fondas) lėšų. Fondo valdybos teritorinio skyriaus finansavimo šaltiniai taip pat gali būti valstybės biudžeto tiksliniai asignavimai bei Lietuvos Respublikos ir tarptautinių fondų suteiktos lėšos ir kitos teisės aktų nustatyta tvarka teisėtai gautos lėšos.

Fondo valdybos teritorinio skyriaus savininkė yra valstybė. Fondo valdybos teritorinio skyriaus savininko teises ir pareigas įgyvendina Fondo valdyba. Fondo valdybos kompetenciją įgyvendinant Fondo valdybos teritorinio skyriaus teises ir pareigas nustato Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas, Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymas ir kiti Lietuvos Respublikos teisės aktai.

Fondo valdybos teritorinio skyriaus veiklos laikotarpis neribojamas.

Fondo valdybos teritorinio skyriaus vieši pranešimai skelbiami visoje Lietuvos Respublikoje platinamame dienraštyje ir Fondo valdybos tinklalapyje.

Fondo valdybos teritorinio skyriaus nuostatai tvirtinami ir keičiami Fondo valdybos direktoriaus įsakymu, įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka.



10 pav. „Sodros“ valdybos struktūra (sudaryta pagal www.sodra.lt (2016))

4. TYRIMO REZULTATO ANALIZĖ IR JOS DISKUSIJA

Atlikti tyrimą buvo pasirinkta „Sodros“ įstaiga, todėl kad įmonių patirtį keliamo į kitą sritį. Aptiriamas ir analizuojamas jau atliktas kiekybinis tyrimas (anoniminė įstaigos darbuotojų apklausa). Šia apklausa buvo siekiama iširti tiriamosios įstaigos darbuotojų požiūris į valdymo ir administravimo audito taikymą jų įstaigoje. Gauti tyrimo rezultatai bus pritaikyti valdymo ir administravimo audito taikomojo modelio rengime.

Atlikus tyrimą, rezultatai buvo suskaičiuoti ir apibendrinti. Dėl aiškumo daugelis jų bus pateikiami lentelių pagalba ir grafine forma. Tiriamojoje įstaigoje pateiktas anketas užpildė 24 darbuotojai.

Apklausta (1 anketos klausimas) buvo 20 moterų (t.y. 83 proc.) ir 4 vyrai (t.y. 17 proc.). Galima teigti, jog Sodros darbuotojų didžiąją dalį sudaro moterys, nes tokio pobūdžio darbus dažniausiai dirba moterys.

Respondentų amžius (2 anketos klausimas), užimamos pareigos (5 anketos klausimas) ir patirtis šioje įstaigoje (4 anketos klausimas) atskleidžia tyrimo duomenų reprezentatyvumą. 2 iš 24 respondentų (t.y. 8 proc.) pateko į amžiaus grupę nuo 26 iki 35 metų. 5 respondentai iš 24 (t.y. 21 proc.) pateko į amžiaus grupę nuo 36 iki 45 metų. 17 respondentų iš 24 (t.y. 71 proc.) pateko į amžiaus grupę daugiau nei 45 metai. Respondentų amžius leidžia spręsti, jog jų atsakymai yra pakankamai kompetentingi, taip pat respondentai gali turėti pakankamą patirtį valdymo ir administravimo audito srityje. Respondentų kompetentingumą atskleidžia jų užimamos pareigos. 1 darbuotoja užima direktoriaus pavaduotojo pareigas, 3 darbuotojai – skyriaus vedėjo pareigas, 3 darbuotojai – vyresnieji specialistai, 4 darbuotojai – skyriaus vedėjų pavaduotojai ir 13 darbuotojų – vyriausieji specialistai. Pateiktos pareigybės šioje įstaigoje yra laikomos hierarchiškai aukštomis, ir prilygsta vidutinio rango vadovaujančiam personalui. Be šių klausimų respondentų kompetentingumą atskleidžia ir jų darbo stažas šioje įstaigoje. 1 iš 24 respondentų (t.y. 4 proc.) pateko į darbo stažo grupę nuo 2 iki 5 metų. 2 respondentai iš 24 (t.y. 8 proc.) pateko į darbo stažo grupę iki 2 metų. 4 respondentai iš 24 (t.y. 17 proc.) pateko į darbo stažo grupę nuo 10 iki 15 metų. 5 respondentai iš 24 (t.y. 21 proc.) pateko į darbo stažo grupę nuo 5 iki 10 metų. 12 respondentų iš 24 (t.y. 50 proc.) pateko į darbo stažo grupę daugiau nei 15 metų (žr. 4 lent.). Taigi, aptarus respondentų ypatumus, galima teigti, jog jų atsakymai yra pakankamai patikimi, jie gali kompetentingai analizuoti šio tyrimo problemą.

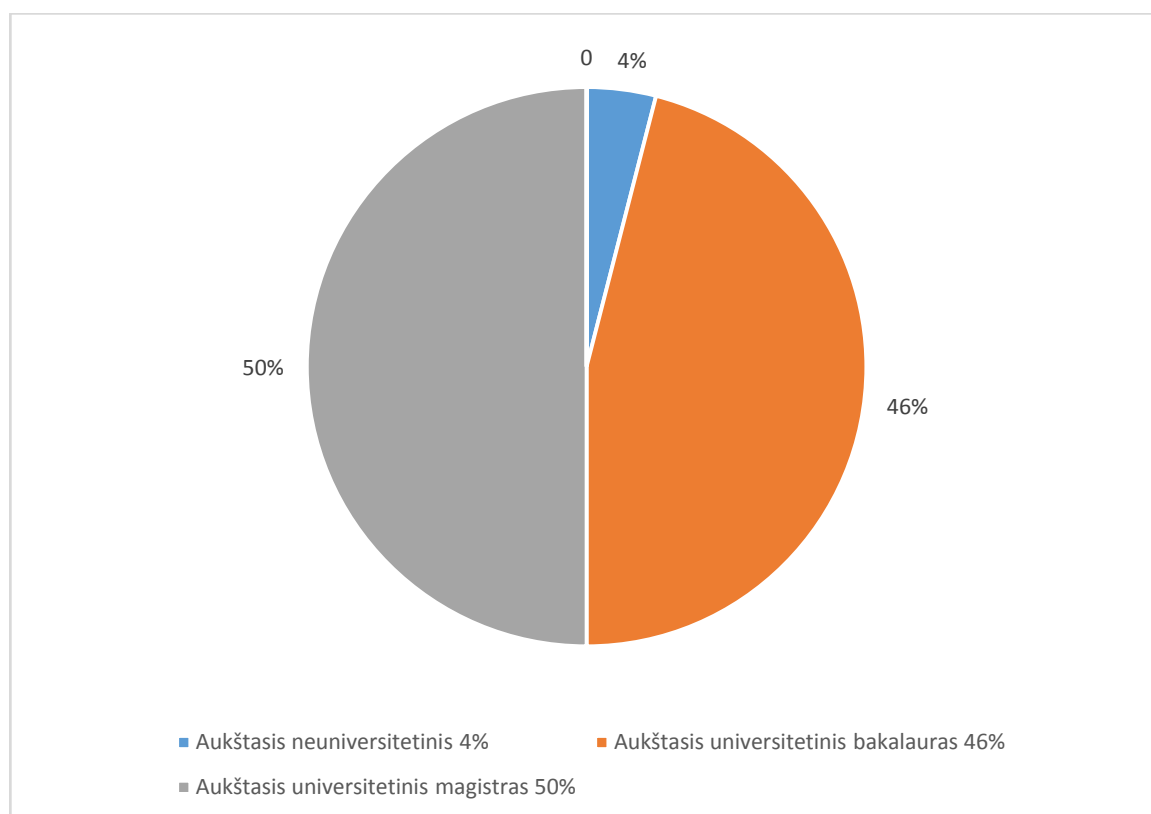
4 lentelė. Respondentų darbo stažas

Darbo stažas	Respondentų skaičius
Iki 2 metų	2
2 – 5 metai	1

4 lentelės tęsinys kitame puslapyje

5 – 10 metai	5
10 – 15 metų	4
Daugiau nei 15 metų	12

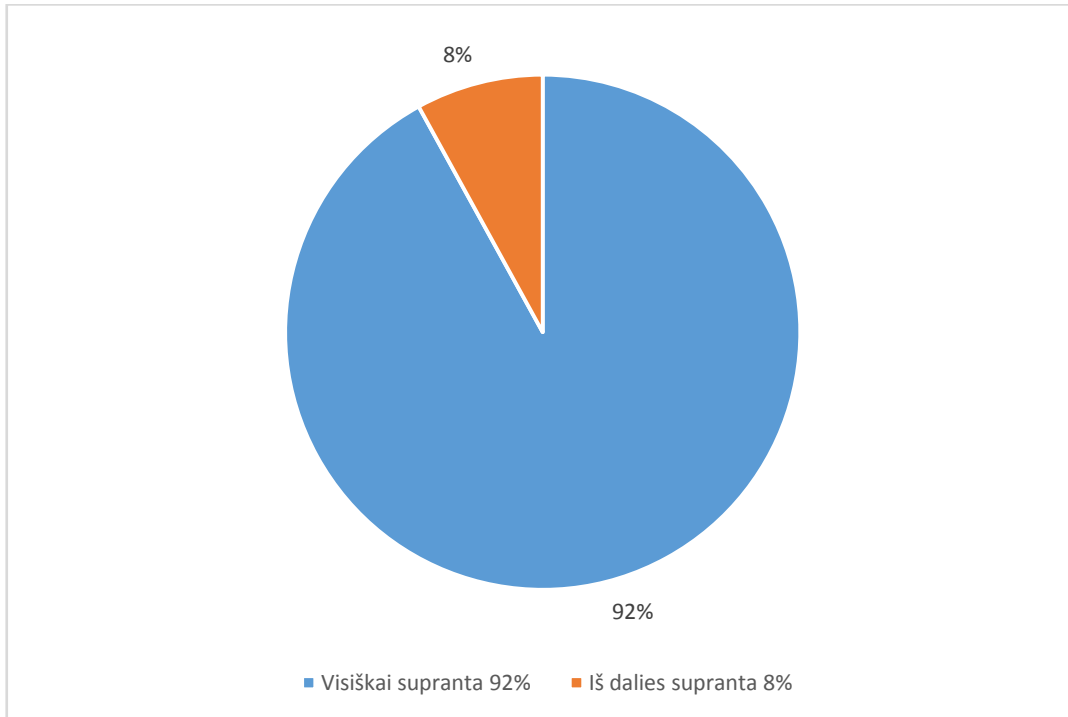
Tik vienas respondentas (3 anketos klausimas) nurodė turintis aukštąjį neuniversitetinį išsilavinimą. Likusieji teigė, kad jų išsilavinimas aukštasis universitetinis bakalauras (11 respondentų), arba aukštasis universitetinis magistras (12 respondentų)(žr. 8 pav.). Didžioji apklaustųjų dalis turi aukštąjį universitetinį magistro išsilavinimą, todėl galima teigti, jog pateikti anketos klausimai jiems bus suprantami.



11 pav. Respondentų išsilavinimas

Nuo 6 iki 12 klausimai skirti išsiaiškinti, ką respondentai žino apie auditą, jo rūšis, kokios audito rūšys buvo atliktos jų įstaigoje, koku būdu buvo atliekami auditai ir kaip buvo forminami audito rezultatai jų įstaigoje. Svarbu gauti šią informaciją, kad būtų galima išsiaiškinti kokį supratimą turi respondentai apie auditą.

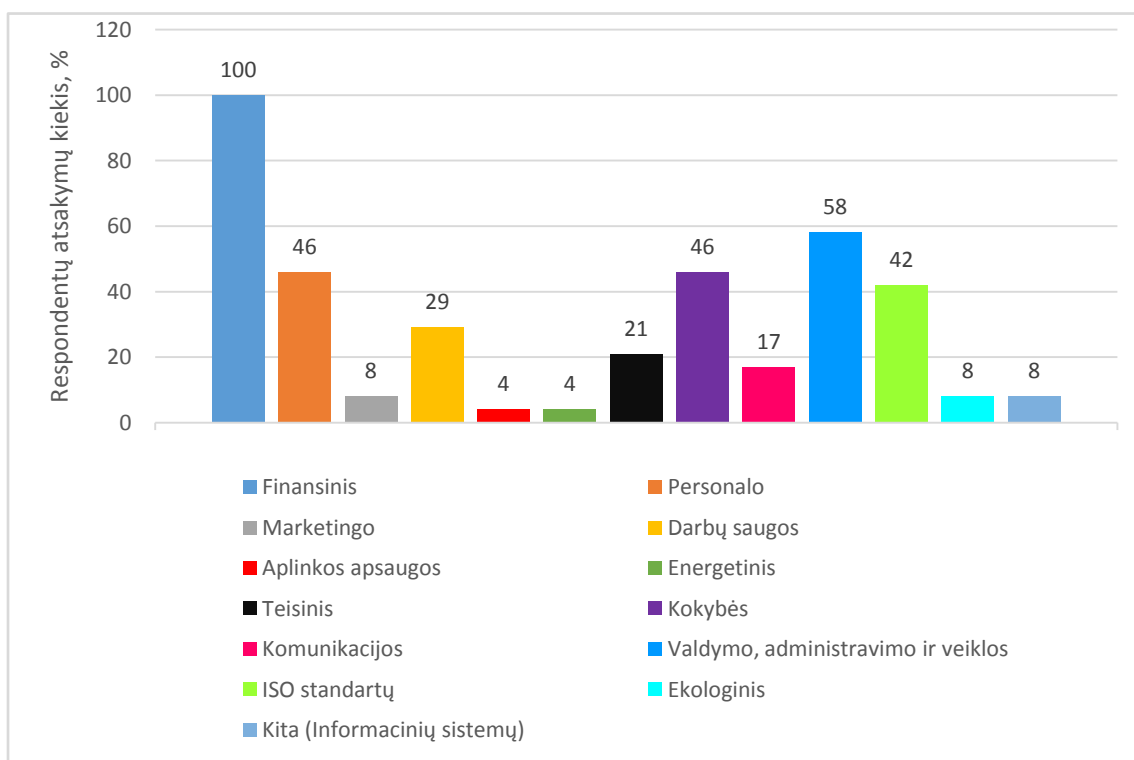
Didžioji dalis respondentų (6 anketos klausime) atsakė, kad „audito“ sąvoką visiškai supranta 22 respondentai (t.y. 92 proc.), o iš dalies supranta tik 2 respondentai (t.y. 8 proc.) (žr. 12 pav.).



12 pav. „Audito“ sąvokos supratimas

Galima teigti, jog į sekantį klausimą (7 anketos klausimas) respondentų nuomonė buvo panaši. Taigi, 18 respondentų (t.y. 75 proc.) nuomone auditas – tai, nepriklausomos įmonės, įstaigos ar organizacijos finansinės atskaitomybės patikimumas ir išvados pateikimas. O tik 6 respondentų (t.y. 25 proc.) nuomone auditas – tai, procesas, kuris, specialios kompleksinės metodikos pagrindu, leidžia pačios veiklos efektyvumą, kartu nustatant tikrąsias esamos situacijos priežastis.

Klausiant (8 anketos klausimas) respondentų kokias audito rūšis jie yra girdėję, o gal buvo susidūrę, tai atsakymai pasiskirstė įvairiai. Tačiau iš 24 respondentai visi (t.y. 100 proc.) atsakė, kad girdėjo ar susidūrė su finansų auditu, 14 respondentų – valdymo, administravimo ir veiklos auditu, po 11 respondentų girdėjo ar buvo susidūrę su personalo ir kokybės auditais, 10 respondentų – ISO standartų auditą buvo girdėję, 7 respondentai buvo girdėję ar susidūrę su darbų saugos auditu, 5 respondentai – teisės auditu, 4 respondentai – komunikacijos auditu, po 2 respondentus girdėjo ar buvo susidūrę su marketingo auditu ir ekologiniu auditu ir skiltyje kita, kur reikėjo įrašyti, 2 respondentai įrašė informacinių sistemų auditą, po 1 respondentą buvo girdėję ar susidūrę su aplinkos apsaugos auditu ir energetiniu auditu (žr. 13pav.).



13 pav. Respondentų informacija apie audito rūšis

Iš pateikto paveikslėlio, galima teigti, jog visi 24 respondentai yra girdėję, arbayra susidūrę su finansiniu auditu.

Taigi sekančiu klausimu (9 anketos klausimas) siekiama išsiaiškinti, iš pateiktų audito rūšių (finansų, personalo, marketingo, darbų saugos, aplinkos apsaugos, energetinis, teisinis, kokybės, komunikacijos, valdymo, administravimo ir veiklos, ISO standartų, ekologinis), ar buvo atliktas koks nors auditas respondentų įstaigoje, kurioje jie dirba, be finansinio audito. 21 respondentas (t.y. 88 proc.) iš 24 atsakė, kad buvo atliktas auditas daugiau nei vieną kartą, o tik 3 respondentai (t.y. 12 proc.) iš 24 atsakė, kad tik vieną kartą buvo atliktas auditas.

Taigi 9 anketos klausimo visi atsakymai buvo teigiami, tad į 10 klausimą galėjo atsakinėti visi (t.y. 24) respondentai. 10 anketos klausime galima pastebėti, jog tarp pateiktų audito rūšių nebeliko finansinio audito. Kaip matyti pateiktoje 5 lentelėje, dažniausiai respondentų minimos audito rūšys – valdymo, administravimo ir veiklos auditas (67 proc.), personalo auditas (58 proc.). Rečiausi respondentų minimi kokybės auditas (29 proc.), ISO standartų (8 proc.), skiltyje kita respondentai įrašė informacinių sistemų auditą (8 proc.), teisinį auditą ir darbų saugos auditą paminėjo tik keli respondentai (t.y. po 4 proc.). Tai panagrinęjus giliau galima pastebėti, jog išbraukus iš sąrašo finansinį auditą pirmoje pagal dažnumą vietoje minimas valdymo, administravimo ir veiklos auditas. Šis auditas pagal respondentų pasiskirstymą buvo antroje vietoje po finansinio audito.

5 lentelė. Informacija apie Sodroje atliktas audito rūšis

Audito rūšys	Respondentų skaičius
Personalo	14
Darbų saugos	1
Teisinis	1
Komunikacijos	4
ISO standartų	2
Kokybės	7
Valdymo, administravimo ir veiklos	16
Kita (Informacinių sistemų)	2

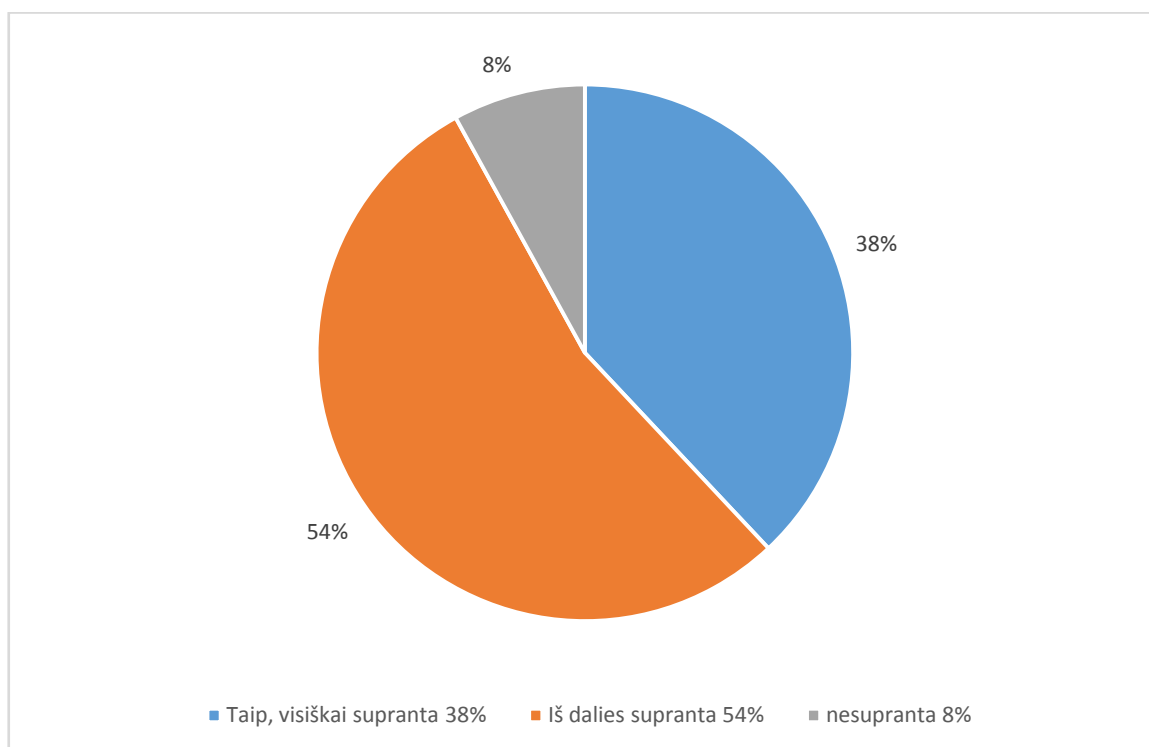
11 klausimu norima išsiaiškinti kaip yra atliekamas/atliekami auditai (personalo, marketingo, darbų saugos, aplinkos apsaugos, energetinis, teisinis, komunikacijos, ekologinis, ISO standartų, kokybės, valdymo, administravimo ir veiklos), kuriuos respondentai pažymėjo 10 anketos klausyme. 15 respondentų (t.y. 62 proc.) iš 24 atsakė atliekamas sisteminis visos įstaigos veiklos vertinimas apimantis visas veiklos sritis, o 9 respondentai (t.y. 38 proc.) iš 24 atsakė atliekamas vertinant kiekvieno skyriaus darbą atskirai.

Atliekamo audito rezultatai įforminami (12 anketos klausimas) pagal 13 respondentų (t.y. 54 proc.) nuomone yra surašomos baigiamosios ataskaitos popieriui, o 11 respondentų (t.y. 46 proc.) nuomone yra surašomos tarpinės ataskaitos, vėliau panaudojamos baigiamajai ataskaitai rašyti.

Iš gautų rezultatų galima spręsti, jog visi (t.y. 24) respondentai yra susidūrę ar bent jau girdėję apie auditą, jo rūšis, kaip jis yra atliekamas ir kaip įforminami atliekamo audito rezultatai.

Taigi, nuo 13 iki 23 klausimo buvo siekiama sužinoti respondentų nuomonę būtent apie valdymo, administravimo ir veiklos auditą bei jo taikymą respondentų įstaigoje.

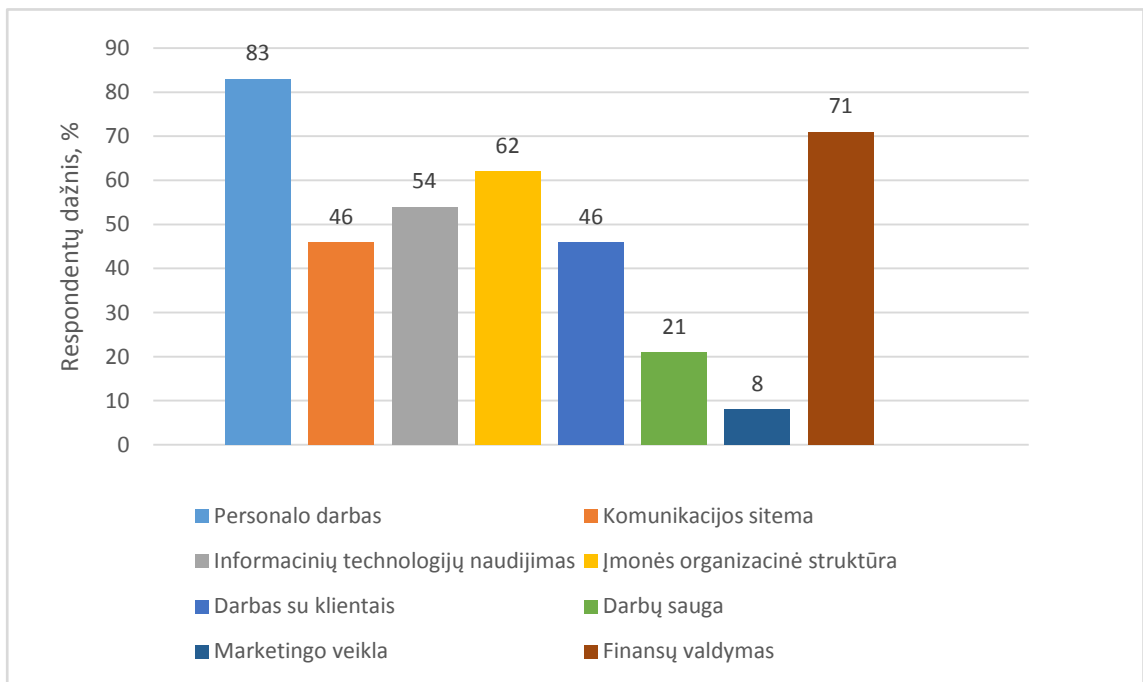
13 klausimu buvo siekiama išsiaiškinti ar respondentai supranta sąvoką „valdymo, administravimo ir veiklos auditas“. 13 respondentų (t.y. 54 proc.) iš 24 atsakė kad šią sąvoką supranta iš dalies, 9 respondentai (t.y. 38 proc.) iš 24 atsakė taip, visiškai supranta, o tik 2 respondentai (t.y. 8 proc.) atsakė, kad nesupranta šios sąvokos. Ši audito rūšis yra ganėtinai nauja, todėl didžioji dalis respondentų (t.y. 54 proc.) tik iš dalies supranta valdymo, administravimo ir veiklos audito sąvoką (žr. 14 pav.).



14 pav. „Valdymo, administravimo ir veiklos audito“ sąvokos supratimas

14 anketos klausimas skirtas išsiaiškinti respondentų nuomonę kaip supranta valdymo ir administravimo audito apibrėžimą. Didžioji respondentų dalis (t.y. 62 proc.) atsakė, kad tai kompleksinis įvairių įmonės valdymo, administravimo ir veiklos sričių įvertinimas, o 9 respondentai (t.y. 38 proc.) iš 24 atsakė, kad tai konkrečios įmonės valdymo, administravimo ir veiklos srities įvertinimas.

Atliekant valdymo, administravimo ir veiklos auditą svarbu tiksliai žinoti, kokios sritys bus vertinamos. 15 anketos klausime respondentai bandė išskirti tas vertinamas sritis. Šiame klausime respondentų nuomonė išsiskyrė. 20 respondentų iš 24 atsakė, jog turėtų būti vertinamas personalo darbas, net 17 respondentų iš 24 atsakė jog – finansų valdymas, 15 respondentų iš 24 atsakė – įmonės organizacinė struktūra, 13 respondentų iš 24 atsakė – informacinių technologijų naudojimas, po 11 respondentų iš 24 atsakė, jog turėtų vertinti šias sritis: darbą su klientais ir komunikacijos sistemą, 5 respondentai iš 24 atsakė darbų saugą reikėtų vertinti, o 2 respondentai iš 24 atsakė – marketingo veiklą (žr. 15 pav.).



15 pav. Valdymo, administravimo ir veiklos audito vertinimo sritys

16 anketos klausimu buvo siekiama išsiaiškinti respondentų nuomonę kokioms įmonėms labiausiai reikalingas valdymo, administravimo ir veiklos auditas. Dauguma respondentų (t.y. 71 proc.) atsakė, kad toks auditas labiausiai reikalingas bet kokioms įmonėms ir organizacijoms, 5 respondentai (t.y. 21 proc.) iš 24 atsakė – didelėms įmonėms labiausiai reikalingas, o po vieną respondentą (t.y. 4 proc.) atsakė, kad vidutinėms ir smulkioms įmonėms, bei valstybinėms įmonėms toks auditas yra labiausiai reikalingas.

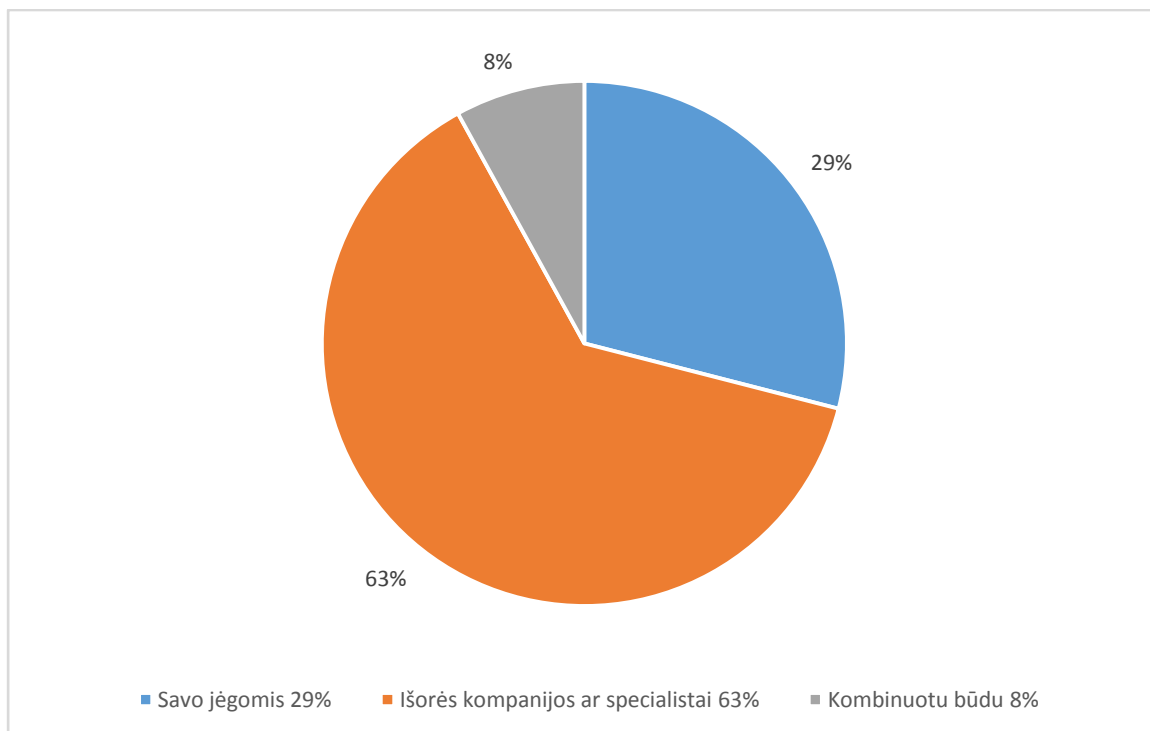
Auditą Lietuvoje atlieka Lietuvos audito ir konsultacinių įmonių auditoriai. Siekiant išsiaiškinti ar jie yra pakankamai profesionalūs ir patyrę atlikti valdymo, administravimo ir veiklos auditą į pateiktą klausimą (17 anketos klausimas) 13 respondentų (t.y. 54 proc.) iš 24 atsakė „iš dalies“, o 11 respondentų (t.y. 46 proc.) iš 24 atsakė „taip“. Toks teigiamas požiūris į Lietuvos audito ir konsultacinių įmonių auditorius gali būti susijęs su tuo, jog respondentai galėjo asmeniškai susidurti su auditorių atliekamu darbu.

18 anketos klausimu norima sužinoti informacija iš respondentų ar jų įstaigoje buvo atliktas valdymo, administravimo ir veiklos auditas. 21 respondentas (t.y. 88proc.) iš 24 atsakė „taip“, o tik 3 respondentai (t.y. 12 proc.) iš 24 atsakė, kad „ne“.

19 anketos klausimu buvo siekiama išsiaiškinti kokia turėtų būti valdymo, administravimo ir veiklos audito paskirtis. Didžioji respondentų dalis (t.y. 67 proc.) iš 24 atsakė, kad paskirtis turėtų būti –išanalizuoti, įvertinti ir nustatyti esamo lygio ir būsenos priežastis, valdymo struktūros ir administravimo sistemos tikslumą, būtinumą, pagrįstumą ir veiksmingumą bei parengti reikalingų pokyčių ir veiksmų programą. 8 respondentai (t.y. 33proc.) iš 24 atsakė paskirtis tokio audito –

užfiksuoti esamą organizacijų valdymo struktūros ir administravimo sistemos bei jų pagrindu vykdomų ir vykstančių valdymo procesų lygį bei būseną.

20anketos klausimas skirtas išsiaiškinti respondentų nuomonė kas turėtų atlikti valdymo, administravimo ir veiklos auditą. 15 respondentų (t.y. 63 proc.) iš 24 atsakė, jog tai turėtų daryti išorės kompanijos ar specialistai, 7 respondentai (t.y. 29 proc.) iš 24 atsakė, kad savo jėgomis ir tik 2 respondentai (t.y. 8 proc.) iš 24 atsakė, kad valdymo, administravimo auditą turėtų atlikti kombinuotu būdu (žr. 16 pav.).



16 pav. Valdymo, administravimo ir veiklos audito atlikimas

Vertinant valdymo, administravimo ir veiklos auditą, svarbu išsiaiškinti respondentų nuomonę apie šio audito privalumus (21 anketos klausimas). Kaip matyti 6 lentelėje, dažniausiai respondentų minimi privalumai – atskleidžiamos problemos, susijusios su atliekamu darbu, žmonėmis, įrenginiais ir informacija (67 proc.), taip pat, įvertina sistemos veiksmingumą ir sistemos rezultatus (54 proc.). respondentai gan dažnai minėjo valdymo, administravimo ir veiklos audito privalumą – įvertinamą atitiktis reikalavimams nuosekliai pagal atliekamų veiklų eiliškumą (21 proc.). Rečiausiai apklaustųjų minimi šio audito privalumai – vertinant skyrių veiklą laikomasi darbų eiliškumo (12 proc.) ir patikrinamas skyrių bendradarbiavimas (4 proc.) kaip galima pastebėti, valdymo, administravimo veiklos auditas daugiau atskleidžia problemų, kurios susijusios su žmonėmis ir su jų atliekamu darbu, tačiau toks auditas mažiau orientuotas į skyrių bendradarbiavimą tarpusavyje.

6 lentelė. Informacija apie valdymo, administravimo ir veiklos audito privalumus

Valdymo, administravimo ir veiklos audito privalumai	Respondentų skaičius
Vertinant skyrių veiklą laikomasi darbų eiliškumo	3
Įvertina sistemos veiksmingumą ir sistemos rezultatus	13
Įvertinama atitiktis reikalavimams nuosekliai pagal atliekamų veiklų eiliškumą	5
Patikrinamas skyrių bendradarbiavimas	1
Atskleidžiamos problemos, susijusios su atliekamu darbu, žmonėmis, įrenginiais ir informacija	16

Norint išsiaiškinti valdymo, administravimo ir veiklos audito silpnąsias puses buvo užduotas klausimas „Kokius matote tokio audito atlikimo būdų trūkumus?“ (22 anketos klausimas). Dažniausiai respondentų minimi trūkumai – auditorius turi būti audituojamos srities žinovas (54 proc.), taip pat, neįvertinami sistemos pasiekiami rezultatai (33proc.). Taip pat paminėti trūkumai – manoma, kad betkokios neatitikties koregavimas padidins sistemos veiksmingumą (21 proc.) ir neanalizuojamas procesų veiksmingumas (17 proc.) (žr.7 lent.). Išanalizavus valdymo, administravimo ir veiklos audito atlikimo būdų trūkumus, galima pastebėti, kad daugiausia trūkumų susiję su tokio audito specialistų stygiumi.

7 lentelė. Informacija apie valdymo, administravimo ir veiklos audito trūkumus

Valdymo, administravimo ir veiklos audito trūkumai	Respondentų skaičius
Neįvertinami sistemos pasiekiami rezultatai	8
Neanalizuojamas procesų veiksmingumas	4
Auditorius turi būti audituojamos srities žinovas	13
Manoma, kad bet kokios neatitikties koregavimas padidins sistemos veiksmingumą	5

Į paskutinįjį, pusiau atvirą anketos klausimą (23 anketos klausimas) didžioji respondentų dalis atsakė „taip“ valdymo, administravimo ir veiklos auditas jų įstaigoje yra naudingas (t.y. 88 proc.), o paaiškinimui, kodėl taip atsakė buvo panašūs – padeda pasiekti geresnio vadovavimo, įmonės valdymo ir veiklos rezultatų, padeda laiku rasti klaidas ir jas ištaisyti, taip pat auditoriai įvertina ar efektyviai bei veiksmingai veikia įmonė, kaip naudoja finansinius bei darbo resursus atlikdama jei paskirtas funkcijas, parengia rekomendacijas veiklos valdymo gerinimui. Ir tik 3 respondentai (t.y. 12 proc.) iš

24 atsakė, kad nenaudingas valdymo, administravimo ir veiklos auditas jų įstaigoje, nes šie respondentai nebuvo susidūrę ar girdėję tokio audito ir neturi informacijos apie jį.

Apibendrinant, tyrimo rezultatus, galima teigti, jog valdymo, administravimo ir veiklos auditas yra taikytinas tiriamojame įstaigoje. Tiriamosios įstaigos apklaustieji darbuotojai nors ir nurodė daug valdymo, administravimo ir veiklos audito privalumų, tačiau jie išvelgė ir trūkumus tokio audito. Kaip didžiausią trūkumą valdymo, administravimo ir veiklos audito respondentai nurodė jog, auditorius turi būti audituojamos srities žinovas. Žinant, kad būtent tokių specialistų yra trūkumas, tai ir yra didžioji problema. Tyrimo metu išsiaiškinta, kad valdymo, administravimo ir veiklos audito privalumai – toks auditas įvertina sistemos veiksmingumą ir sistemos rezultatus bei atskleidžia problemas, kurios yra susijusios su atliekamu darbu, žmonėmis, įrenginiais ir informacija.

Tiriamosios įstaigos darbuotojai nurodė jog naudingas valdymo, administravimo ir veiklos auditas jų įstaigai, nes padeda pasiekti geresnio vadovavimo, įmonės valdymo ir veiklos rezultatų, padeda laiku rasti klaidas ir jas ištaisyti, taip pat auditoriai įvertina ar efektyviai bei veiksmingai veikia įmonė, kaip naudoja finansinius bei darbo resursus atlikdama jei paskirtas funkcijas, parengia rekomendacijas veiklos valdymo gerinimui.

Atliktas tyrimas parodė kad labai svarbu išspręsti problemas dėl darbuotojų įtraukimo į valdymo, administravimo ir veiklos audito procesą. Valdymo, administravimo ir veiklos audito kokybė tiriamojame įstaigoje neįmanoma be visų įstaigos darbuotojų aktyvaus dalyvavimo ir geranoriško įsitraukimo į šį procesą. Nes būtent, darbuotojų nekompetentingumas, nelankstumas, pasipriešinimas naujovėms ar per menka jų kvalifikacija gali gan stipriai deformuoti patį audito procesą, tuo pačiu ir jo rezultatų efektyvumą.

5. VALDYMO IR ADMINISTRAVIMO AUDITO TAIKOMASIS MODELIS

Atliktas tyrimas parodė, kad norint sėkmingai atlikti valdymo ir administravimo auditą, būtina taikyti išsamius ir universalius šios srities audito pravedimo modelius, kurie atskleidžia įstaigos realią valdymo ir administravimo situaciją, kartu suteikiantys galimybę įgyvendinti būtinus pokyčius.

Taip pat labai svarbu turėti išsamią valdymo administravimo audito taikymo metodiką. Tokios metodikos pagrindu galėtų būti 17 paveiksle pateikiamas pritaikytas tiriamajai įstaigai valdymo ir administravimo audito modelis.

Šio darbo pagrindu parengto modelio tikslas yra išanalizuoti, įvertinti ir nustatyti esamo lygio ir būsenos priežastis, valdymo struktūros ir administravimo sistemos tikslingumą, būtinumą, pagrįstumą ir veiksmingumą, bei parengti reikalingų pokyčių ir veiksmų programą. Modelis sudarytas veiksmų sekos – algoritmo principu. Šio darbo pagrindu atliktas valdymo ir administravimo audito taikomas modelis, prasideda nuo audito poreikio atsiradimas įstaigoje, kuris atsiranda kai įstaigoje iškyla problema – tai pirmasis etapas – problemos atsiradimas. Įstaigos vadovas turi tinkamai identifikuoti iškilusią problemą. Todėl šiame modelyje atsiranda problemos identifikavimo etapas.

Identifikavus ir įvardinus problemą reikia pasirinkti auditą, kuris bus identifiкуotos problemos šalinimo būdas. Pasirinkus valdymo ir administravimo auditą laukia labai svarbus etapas – audito vykdytojų pasirinkimas, čia yra sprendžiamas tolimesnis audito procesas. Įstaiga renkasi, kas atliks auditą – vidaus ar išorės auditoriai.

Įstaigai pasirinkus vidaus auditorius yra sudaroma audito programa, kuri būtinai yra derinama su įstaigos vadovu. Programa gali būti patvirtinta iškart, bet gali būti ir koreguojama.

Toliau labai svarbus etapas – audito pravedimo metodai. Auditorius privalo įstaigos vadovui pateikti audito metodus, tačiau siekiant kokybiško rezultato vadovas nedaro jokios įtakos metodų parinkimui.

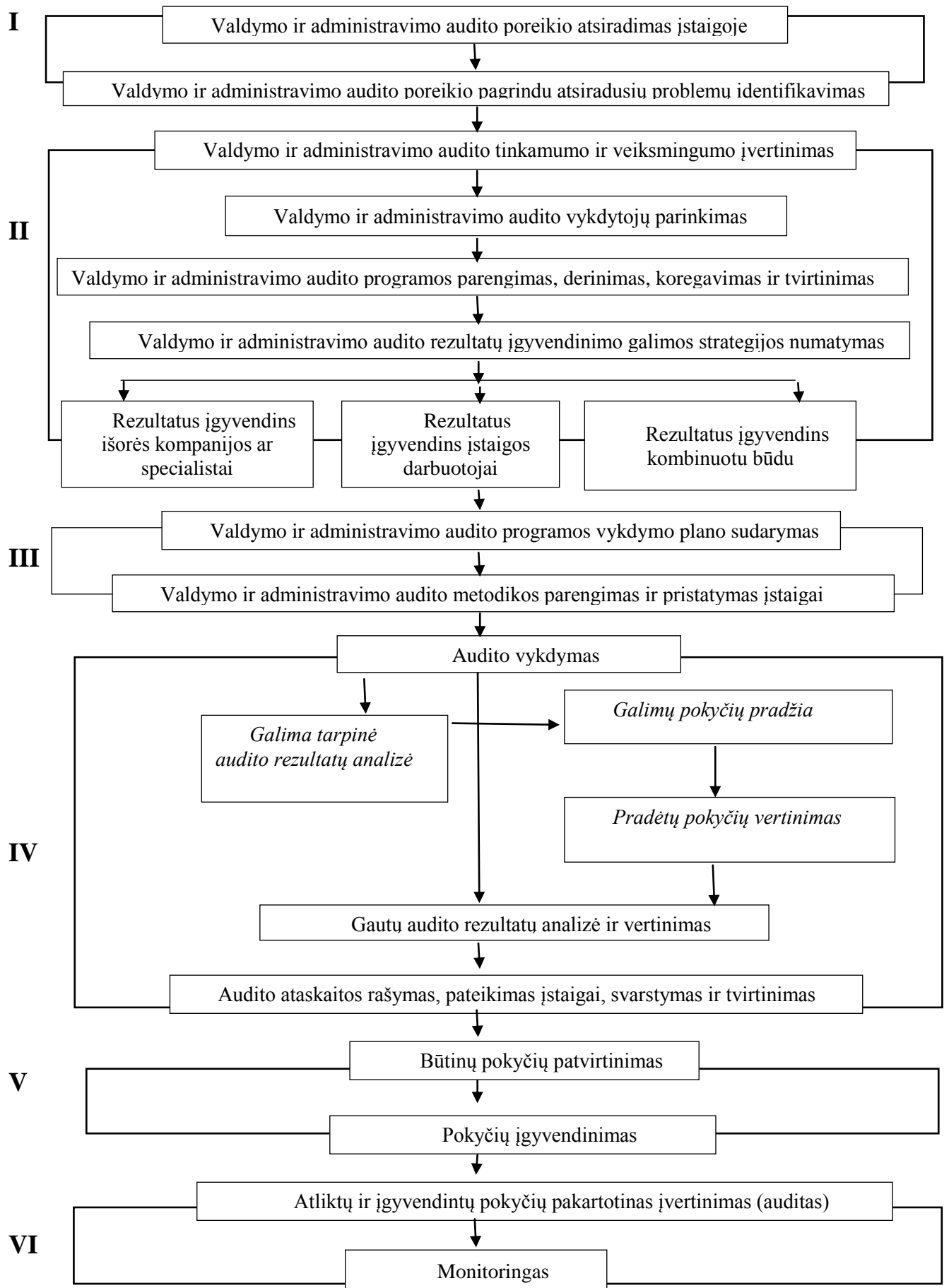
Toliau eina audito vykdymo etapas. Šiame etape atliekami tyrimai, stebėjimai ir renkama informacija. Gauti rezultatai analizuojami. Rašoma ataskaita, kuri pateikiama įstaigos vadovui.

Siekiant kokybiškai įgyvendinti audito rezultatus, auditorius gali pasikviesti specifines konsultacines įmones. Dažnu atveju taip atsitinka šalinant programinės įrangos, informacinių sistemų neatitikimus.

Tiriamajai įstaigai dažnai neužtenka vieną kartą atlikti auditą bei įgyvendinti jo rezultatus, todėl auditorius turi teisią pasiūlyti atlikti pakartotiną auditą.

Tačiau net ir atlikus pakartotiną auditą, audito procesas gali dar nepasibaigti. Įstaigos vadovui pageidaujant, auditorius vykdo nuolatinį veiklos monitoringą bei šalina eigoje atsirandančius valdymo ir administravimo trūkumus.

Parengtas ir pateiktas modelis yra universalus. Jis gali būti taikomas visoms valstybinėms įstaigoms. Patobulinus valstybinių įstaigų valdymą ir administravimą, gali būti pasiektas didesnis valstybinių įstaigų pelningumas, be to efektyvesnė ir skaidresnė šių įstaigų veikla.



17 pav. Valdymo ir administravimo audito taikomasis modelis

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

Išanalizavus darbe iškeltus uždavinius ir atlikus anketinę apklausą galima teigti:

1. Teorinė analizė parodė, kad organizacijų, įmonių ir įstaigų valdymas yra ganėtinai sudėtingas, bet tuo pačiu ir labai svarbus procesas. Tokio proceso kokybiškumas yra pagrindinis organizacijų, įmonių ir įstaigų sėkmės garantas. Ne tik valdymas, bet ir administravimas yra labai svarbus faktorius.
2. Teorinėje analizėje įvairūs autoriai nurodo skirtingas tiek audito sąvokas, tiek audito atsiradimo sąlygas ir aplinkybes. Šiuos faktus galima paaiškinti, jog auditas įvairiose šalyse atsirado skirtingu metu, esant skirtingoms šalių ekonomikoms ir politinėms sąlygoms. Dabartinė audito samprata, jau yra gana pasenusi, visų pirma savo siaura pritaikymo ir naudojimo sritimi, o dėl nefinansinio audito specialistų trūkumo bei jų ruošimo sistemos spragų ir teisinės bazės ribotumo, neturi galimybių garantuoti gilaus ir kokybiško kompleksinio organizacijų veikimo vertinimo, ypač jos vadybos, kuri gana dažnai yra lemiamas organizacijų sėkmės faktorius.
3. Atliktas tyrimas įstaigoje parodė, kad valdymo ir administravimo audito kokybę įstaigoje neįmanoma be visų įmonės darbuotojų aktyvaus dalyvavimo ir geranoriško įsitraukimo į šį procesą. Darbuotojų nelankstumas, nekompetentingumas, pasipriešinimas naujovėms ar tiesiog per menka jų kvalifikacija gali gan stipriai deformuoti patį audito procesą, tuo pačiu ir jo rezultatų efektyvumą.
4. Atliktas įstaigos tyrimas parodė, kad apklausti respondentai nurodė daug valdymo ir administravimo audito privalumų, tačiau pažymėjo ir daug trūkumų. Iš gautų rezultatų galima spręsti, jog įmonės valdymo ir administravimo auditas šioje įstaigoje yra gana seniai žinomas ir taikytinas.
5. Teorinės analizės ir tyrimo rezultatų pagrindu, galima teigti, kad norint efektyviai ir kokybiškai atlikti valdymo ir administravimo auditą, labai svarbu turėti išsamią tokio audito taikymo metodiką. Tai tikslingiausia daryti, naudojant valdymo ir administravimo audito taikomąjį modelį, kuris yra pateiktas 5 skyriuje. Pateiktas modelis yra universalus ir gali būti taikomas įvairiose valstybinėse įstaigose. Patobulinus valstybinių įstaigų valdymą ir administravimą, gali būti pasiektas didesnis valstybinių įstaigų pelningumas, taip pat efektyvesnė ir skaidresnė įstaigų veikla.

Rekomendacijos būtų tokios:

1. Norint užtikrinti valdymo ir administravimo audito efektyvumą tiriamojoje įstaigoje, reikia tobulinti valdymo ir veiklos sistemą.

2. Reikia labiau skatinti tiriamosios įstaigos darbuotojų atsakomybę už bendrus įstaigos veiklos rezultatus, tobulinti valdymo, priežiūros ir kontrolės sistemą, užtikrinant jos veikimo efektyvumą.
3. Tiriamai įstaigai norint atlikti kokybiškai valdymo ir administravimo auditą reikia turėti išsamesnę audito atlikimo metodiką.

LITERATŪROS SARAŠAS

1. Aleliūnas, I., Atkočiūnienė, Z. (2010). Informacijos auditas kitų audito rūšių kontekste. *Informacijos mokslai*, 54, 7 – 16.
2. Arens, A. A., Lemon, W. M., Loebbecke, J. K. (1984). *Auditing: An Integrated Approach*. Canada
3. Auditing Standards. Issued by Auditing Standards Committee International Organization of Supreme Audit Institutions, June 1992
4. Barzelay, M. (1997). Central Audit Institutions and Performance Auditing: a Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD. *Governance*, 10(3), 235 – 260.
5. Burns, T., Hendriksen, H. (1972). *An Introduction to Financial Accounting: Copyright by McGraw*. Hill Book Company.
6. Cohen, L., Manion, L. (1994). *Research Methods in Education*. London and New York.
7. Copeland, R., Dacher, P., Davison, D. (1980). *Financial accounting*. Copyright by John Wiley and Sons.
8. Daft, R. L. (2000). *Management*. Forth Worth: Dryden Press.
9. Daujotaitė, D. (2006). *Finansinis auditas: mokomoji knyga*. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla.
10. Dikčius, V. (2003). *Marketingo tyrimai: teorija ir praktika: mokomoji knyga*. Vilnius: Vilniaus vadybos akademija.
11. Fayol, H. (1949). *General and industrial management*. London: Pitman Publishing company.
12. Gideikienė K. 2010. Audito pagrindai. Šiauliai: ŠK leidybos centras
13. 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
14. Guščinskienė, J. (2002). *Taikomoji sociologija: struktūrinės loginės schemas ir komentarai*. Kaunas: Kauno technologijos universitetas.
15. 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
16. Jakas, T. (2003, Lapkričio 15). Siūloma riboti direktorių vienvaldystę. *Verslo žinios*, p. 1.
17. Kardelis, K. (2007). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai: vadovėlis*. Šiauliai: Lucilijus.
18. Krathwohl, D. (1993). *Methods of educational and social science research: an integrated approach*. New York.
19. Kustienė, A. (2008). *Audito pagrindai: mokomoji knyga*. Kaunas: akademija.

20. Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos: monografija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
21. Lakis, V., Mackevičius, J., Rakštikas P. (1992). *Auditas*. Vilnius: Viltis.
22. LAR schema. [žiūrėta 2016-11-17]. Prieiga per internetą <http://www.lar.lt/www/new/page.php?8/>.
23. Lee, T. (1993). *Corporate Audit Theory*. Chapman Hall
24. Lietuvos Respublikos Seimas. (1999). *Lietuvos Respublikos audito įstatymas* (1999 m. birželio 15 d. Nr. VIII – 1227). [žiūrėta 2016-10-13]. Prieiga per internetą <http://www.lrs.lt/>
25. Lietuvos Respublikos Vyriausybė (1995). *Dėl audito organizavimo nutarimas* (1995 m. sausio 4 d. Nr. 9). [žiūrėta 2016-11-15]. Prieiga per internetą <http://www.lrs.lt/>.
26. Lietuvos Respublikos Vyriausybė (2000). *Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito nutarimas* (2000 m. vasario 7 d. Nr. 127). [žiūrėta 2016-11-11]. Prieiga per internetą <<http://www.lrs.lt>>
27. Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos: monografija*. Vilnius.
28. Mackevičius, J., Daujotaitė, D. (2011). Veiklos audito elementai: analizė ir auditas. *Socialinių mokslų studijos*, 3, 459 – 472.
29. Mackevičius, J., Raziūnienė, D. (2011). *Auditas. Klausimai, atsakymai, testai: mokomoji knyga*. Vilnius: Vilniaus universitetas.
30. Marčiulionytė, M., Oržekauskas, P., Junevičius, A. (2013). Valstybinių verslo įmonių valdymo tobulinimo galimybės. *Viešoji politika ir administravimas*, 1, 36 – 49.
31. Matickienė, I. (1997). *Audito planavimas ir organizavimas*. Kaunas: Technologija.
32. Mautz, R., Sharaf, H. (1961). *The Philosophy of Auditing*. Sarasota: American Accounting Association.
33. Nausėdienė, I. (2005). Marketingo tyrimų duomenų rinkimo metodai: kūrybiniai ir kokybiniai jų deriniai. *Marketingas*, 2, 37 – 41.
34. Oržekauskas, P. (2012). *Valdymo ir veiklos audito pagrindai: mokomoji knyga*. Kaunas: Technologija.
35. Oržekauskas, P., Šmaižienė, I. (2009). Organizacijų valdymo ir administravimo audito modeliavimas. *Ekonomika ir vadyba*, 1163 – 1169
36. Paukštienė I. 2012. Auditas. Vadovėlis. Klaipėda
37. Puškorius, S. (2003). Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga. *Viešoji politika ir administravimas*, 4, 42 – 53.
38. Robertson, Dž. (1993). *Audit*. Moskva: KPMG, Auditoriskaja firma „Kontakt“.
39. Robertson, J. (1990). *Auditing. Sixth Edition*. Boston: Homewood.
40. Ruzavin, G. I. (1974). *Metody nauchnogo issledovaniia*. Moskva: Mysl.

41. Sodros valdybos struktūra. [žiūrėta 2016-12-08]. Prieiga per internetą <http://www.sodra.lt/lt/struktura-ir-kontaktai/sodros-valdybos-struktura>
42. Stoner, A. F. J., Freeman, R. E., Gilbert, D. R. (2006). *Vadyba*. Kaunas: Poligrafija ir informatika.
43. Subačienė, R., Budrionytė, R., Kamarauskienė, I., Lakis, V., Raziūnienė, D., Savickas, V., Senkus, K., Tamulevičienė, D. (2015). *Apskaitos ir audito pagrindai: vadovėlis*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
44. Šeremetas A., Suicas V. (1995). *Auditas*. Maskva: INFRA – M.
45. Šlekienė, V. (2005). *Mokslinio tyrimo metodologija*. Šiauliai: Šiaulių universitetas. [žiūrėta 2016-11-26]. Prieiga per internetą <http://www.su.lt/article/articleview/1060/1/516/>>
46. Taylor, D., Glezen, G. (1988). *Auditing: Integrated Concepts and Procedures*. New York.
47. Tidikis, R. (2003). *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto leidybos centras.
48. Urbanskienė, R., Vaitkienė, R., Clothey, B. (1998). *Rinkos tyrimai ir analizė: mokomoji knyga*. Kaunas: Technologija.

PRIEDAI

ANKETOS KLAUSIMAI

Gerb. Respondente, esu KTU universiteto Įmonių valdymo magistro studijų programos studentė. Atlieku mokslinio baigiamojo darbo tyrimą, kurio tema „Valdymo ir administravimo audito taikymas Utenos Sodroje“.

Anketa yra anoniminė, o gauti rezultatai bus panaudoti tik magistrinio baigiamojo darbo tyrimo tikslams. Pasirinktą atsakymą pažymėkite kryželiu +, o kur reikia įrašykite savo atsakymą.

Iš anksto dėkoju Jums už sugaištą laiką ir nuoširdžius atsakymus.

1. Jūsų lytis:
 - Vyras
 - Moteris

2. Kuriai amžiaus grupei Jūs priklausote?
 - Iki 25 metų
 - 26 – 35 metai
 - 36 – 45 metai
 - Daugiau nei 45 metai

3. Jūsų išsilavinimas yra:
 - Aukštasis neuniversitetinis
 - Aukštasis universitetinis bakalauras
 - Aukštasis universitetinis magistras

4. Jūsų darbo stažas šioje įstaigoje:
 - Iki 2 metai
 - 2 – 5 metai
 - 5 – 10 metai
 - 10 – 15 metų
 - Daugiau nei 15 metų

5. Jūsų užimamos pareigos šioje įstaigoje:
 - Direktorius
 - Direktoriaus pavaduotojas
 - Skyriaus vedėjas
 - Skyriaus vedėjo pavaduotojas
 - Vyriausiasis specialistas
 - Poskyrio vyriausiasis specialistas
 - Vyresnysis specialistas
 - Vyresnysis archyvaras
 - Vyresnysis raštvedys
 - Raštvedys
 - Sekretorius

- Kitos (įrašykite)
6. Ar Jums suprantama „audito“ sąvoka?
- Taip, visiškai suprantama
 - Iš dalies suprantama
 - Ne, nesuprantama
7. Jūsų nuomone, auditas – tai:
- nepriklausomas įmonės, įstaigos ar organizacijos finansinės atskaitomybės patikimumas ir išvados pateikimas
 - procesas, kuris, specialios kompleksinės metodikos pagrindu, leidžia pačios veiklos efektyvumą, kartu nustatant tikrąsias esamos situacijos priežastis
8. Apie kokias audito rūšis esate girdėję, o gal buvote susidūrę?
- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Finansinis | <input type="checkbox"/> Kokybės |
| <input type="checkbox"/> Personalo | <input type="checkbox"/> Komunikacijos |
| <input type="checkbox"/> Marketingo | <input type="checkbox"/> Valdymo, administravimo ir veiklos |
| <input type="checkbox"/> Darbų saugos | <input type="checkbox"/> ISO standartų |
| <input type="checkbox"/> Aplinkos apsaugos | <input type="checkbox"/> Ekologinis |
| <input type="checkbox"/> Energetinis | <input type="checkbox"/> Kita (įrašykite)..... |
| <input type="checkbox"/> Teisinis | |
9. Ar Jūsų įstaigoje buvo atliktas, iš 8 klausime pateiktų audito rūšių, koks nors auditas išskyrus finansinį?
- Taip, vieną kartą
 - Taip, daugiau nei vieną kartą
 - Ne, niekada
10. Jei atsakėte „taip“, tai kokios rūšies auditas buvo atliktas Jūsų įstaigoje?
- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Personalo | <input type="checkbox"/> Komunikacijos |
| <input type="checkbox"/> Marketingo | <input type="checkbox"/> Ekologinis |
| <input type="checkbox"/> Darbų saugos | <input type="checkbox"/> ISO standartų |
| <input type="checkbox"/> Aplinkos apsaugos | <input type="checkbox"/> Kokybės |
| <input type="checkbox"/> Energetinis | <input type="checkbox"/> Valdymo, administravimo ir veiklos |
| <input type="checkbox"/> Teisinis | <input type="checkbox"/> Kita (įrašykite) |
11. Auditas/auditai, kuriuos pažymėjote 10 klausime, Jūsų įstaigoje atliekamas/atliekami:
- Vertinant kiekvieno skyriaus darbą atskirai
 - Atliekamas sisteminis visos įstaigos veiklos vertinimas, apimantis visas veiklos sritis
 - Kita (įrašykite)
12. Kaip įforminami atliekamo/atliekamų, 10 klausime pažymėtas/pažymėti, audito rezultatai Jūsų įstaigoje?
- Surašomos baigiamosios ataskaitos popieriuje
 - Surašomos tarpinės ataskaitos, vėliau panaudojamos baigiamajai ataskaitai rašyti
 - Pastabos ir patarimai pateikiami žodžiu

13. Ar Jums yra suprantama sąvoka „valdymo, administravimo ir veiklos auditas“?
- Taip, visiškai suprantama
 - Iš dalie suprantama
 - Ne, nesuprantama
14. Jūsų nuomone, valdymo, administravimo ir veiklos auditas – tai:
- konkrečios įmonės valdymo, administravimo ir veiklos srities įvertinimas
 - kompleksinis įvairių įmonės valdymo, administravimo ir veiklos sričių įvertinimas
15. Kokios, Jūsų manymu, sritys turėtų būti vertinamos atliekant valdymo, administravimo ir veiklos auditą? (Galimi keli variantai)
- Personalo darbas
 - Komunikacijos sistema
 - Informacinių technologijų naudojimas
 - Įmonės organizacinė struktūra
 - Darbas su klientais
 - Darbų sauga
 - Marketingo veikla
 - Finansų valdymas
 - Kita (įrašykite)
16. Jūsų manymu, valdymo, administravimo ir veiklos auditas labiausiai reikalingas:
- Didelėms įmonėms
 - Vidutinėms ir smulkioms įmonėms
 - Valstybinėms įmonėms
 - Bet kokioms įmonėms ir organizacijoms
17. Lietuvos audito ir konsultacinių įmonių auditoriai, Jūsų nuomone, yra pakankamai profesionalūs ir patyrę atlikti valdymo, administravimo ir veiklos auditą?
- Taip
 - Iš dalies
 - Ne
18. Ar Jūsų įstaigoje buvo kada nors atliktas valdymo, administravimo ir veiklos auditas (arba norėtumėte, kad jis būtų atliktas)?
- Taip
 - Ne
19. Jūsų manymu valdymo, administravimo ir veiklos audito paskirtis turėtų būti:
- Užfiksuoti esamą organizacijų valdymo struktūros ir administravimo sistemos bei jų pagrindų vykdomų ir vykstančių valdymo procesų lygį bei būseną
 - Išanalizuoti, įvertinti ir nustatyti esamo lygio ir būsenos priežastis, valdymo struktūros ir administravimo sistemos tikslingumą, būtinumą, pagrįstumą ir veiksmingumą bei parengti reikalingų pokyčių ir veiksmų programą
20. Kaip manote kas turėtų atlikti valdymo, administravimo ir veiklos auditą?
- Savo jėgomis
 - Išorės kompanijos ar specialistai
 - Kombinuotu būdu

21. Kokius matote valdymo, administravimo ir veiklos audito atlikimo būdų privalumus?

- Vertinant skyrių veiklą laikomasi darbų eiliškumo
- Įvertina sistemos veiksmingumą ir sistemos rezultatus
- Įvertinama atitiktis reikalavimams nuosekliai pagal atliekamų veiklų eiliškumą
- Patikrinamas skyrių bendradarbiavimas
- Atskleidžiamos problemos, susijusios su atliekamu darbu, žmonėmis, įrenginiais ir informacija

22. O kokius matote tokio audito atlikimo būdų trūkumus?

- Neįvertinami sistemos pasiekiami rezultatai
- Neanalizuojamas procesų veiksmingumas
- Auditorius turi būti audituojamos srities žinovas
- Manoma, kad bet kokios neatitikties koregavimas padidins sistemos veiksmingumą

23. Jūsų manymu ar naudingas valdymo, administravimo ir veiklos auditas Jūsų įstaigoje?

Atsakymą pagrįskite savais žodžiais

- Taip.....
.....
.....
- Ne.....
.....
.....

Ačiū už išsamius atsakymus!