



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

Viktorija Frezdorfė

VIDAUS AUDITO VERTĖ VIEŠAJAME SEKTORIUJE

MAGISTRO DARBAS

Darbo vadovas Lekt. Dr. Marius Strumickas

KAUNAS, 2017

KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

VIDAUS AUDITO VERTĖ VIEŠAJAME SEKTORIUJE

Apskaita ir auditas (621N40002)

MAGISTRO DARBAS

Studentė
parašas

Viktorija Frezdorfė, VMA-5 gr.

2017 m. gegužės 10 d.

Vadovas
parašas

Lekt. Dr. Marius Strumickas

2017 m.

Recenzentas
parašas

Dr. Borisas Seminogovas

2017 m.

KAUNAS, 2017



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

Ekonomikos ir verslo fakultetas

Viktorija Frezdorfė

Apskaita ir auditas (621N40002)

Vidaus audito vertė viešajame sektoriuje

AKADEMINIO SAŽININGUMO DEKLARACIJA

2017m. gegužės 10 d.

Kaunas

Patvirtinu, kad mano **Viktorijos Frezdorfės** baigiamasis magistro darbas tema „Vidaus audito vertė viešajame sektoriuje“ 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)

Frezdorfe Viktorija. Value of Internal Auditing in the Public Sector. Master's Final Thesis in Accounting and Audit / supervisor dr. M. Strumickas lect. The School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

Social Science: 03S Management and Administration

Key words: internal auditing, value of auditing, public sector

Kaunas, 2017. 63 p.

SUMMARY

Internal audit is a part of internal control system of a public legal entity which by internal auditors' performance of independent, objective research, evaluation and consulting strives towards the improvement of activity of a public legal entity. The aim of internal audit is by systematic and comprehensive evaluation of risk administration and internal control to assist in realizing the aims of the activity of the public legal entity, public legal entities subordinate to it and attributed to the sphere of its administration.

The audit system in the public sector of the Republic of Lithuania consists of the links of external and internal audit which act independently from each other and strive towards different aims, however, the objects of their audit can coincide. The internal control in the same subject of public sector at the same time can be evaluated by both external (State control, municipality control and audit services, audit enterprises) and internal (internal audit services) auditors. So it is especially important to evaluate the internal control system by mutual cooperation and following general methods and principles.

In the Republic of Lithuania the internal audit in the viewpoint of practical activity and legal regulation is constantly changing. The aim of all the prepared methods and recommendations of internal audit is to assist the internal audit services of the institutions of public sector in organizing the performance of internal audit and evaluation of the activity of these institutions. The research paper is relevant, as the internal audit as a process that is constantly improving influences the organizational development of the very organization which is very closely linked with the effectiveness of administration and modernization of the public sector. The success of the activity of an organization depends on the adaptation of audit methods to the changes of environment.

The research is relevant in wishing to improve the regulatory system, flexibly employing amendments in the legal acts regulating the internal audit in the public sector. The problem of the research paper: it is not sufficiently clear what the value of audit in the public sector is.

The object of the research paper: The value of internal audit in the public sector.

The aim of the research paper: To analyse the role of internal audit in the public sector.

The tasks of the research paper:

1. To describe the conception of audit in the public sector.
2. To review / analyse the scientific articles and studies on the public sector audit and the benefit given by it.
3. To review the system of audit of the public sector in Lithuania and abroad.
4. To elucidate the value and benefit of internal audit in the public sector.

For the research of the problems the qualitative research type was chosen. The data for conducting the research were obtained by employing semi-structured interview method.

The principal results of the research. The analysis of scientific literature has revealed the principal features, significance of internal audit and the experience of foreign states. The empirical research has revealed the problems of audit of the public sector. The results of the research can be employed for recommendations on how the process of internal audit in the public sector can be improved.

TURINYS

Paveikslų sąrašas	6
Lentelių sąrašas	7
ĮVADAS	8
1. VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITO SISTEMOS PROBLEMATIKA LIETUVOJE IR UŽSIENYJE	10
1.1. Viešojo sektoriaus audito sistemos problematika Lietuvoje	10
1.2. Viešojo sektoriaus audito sistemos problematika užsienyje	14
2. VIDAUS AUDITO VERTĖS VIEŠAJAME SEKTORIUJE TEORINIAI SPRENDIMAI..	18
2.1. Vidaus audito samprata	18
2.2. Audito vertės nustatymas	23
2.3. Kokybės audito koncepcija viešajame sektoriuje	29
2.4. Veiklos audito koncepcija viešajame sektoriuje	33
2.5. Vidaus kontrolės sistema ir inovacijų diegimas viešajame sektoriuje	39
3. VIDAUS AUDITO VERTĖS VIEŠAJAME SEKTORIUJE TYRIMO METODOLOGIJA	44
3.1. Tyrimo tipas ir metodai.....	44
3.2. Tyrimo instrumento sudarymo teorinė bazė.....	44
4. VIDAUS AUDITO VERTĖS VIEŠAJAME SEKTORIUJE TYRIMO REZULTATAI	46
4.1. Auditorių požiūris.. ..	46
4.2. Savivaldybių apskaitos darbuotojų požiūris	49
4.3. Biudžetinių įstaigų buhalterių požiūris	51
4.4. Apibendrinti vidaus audito vertės viešajame sektoriuje tyrimo rezultatai	53
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS	58
LITERATŪRA	60

Paveikslų sąrašas

1 pav. VSAFAS diegimo viešajame sektoriuje problemų grupės	11
2 pav. Audito įrodymų pobūdis	22
3 pav. Pagrindiniai veiksniai turintys įtakos audito kokybei	31
4 pav. Audito kokybės sąranka ir įtaka audito kokybei	32
5 pav. Veiklos audito procesas	34
6 pav. Veiklos audito sistema	35
7 pav. Vidaus audito vertinimas pagal 3E.....	54

Lentelių sąrašas

1 lentelė. 2008–2012 m. valstybinio veiklos audito metu nustatytų klaidų bei trūkumų grupavimas.....	13
2 lentelė. Išorės ir vidaus audito charakteristikos	21
3 lentelė. Vidaus kontrolės dokumentavimo būdų privalumai ir trūkumai	27
4 lentelė Finansų valdymo etapų ir valdymo tikslų vertinimas veiklos audite	29
5 lentelė. Kokybės audito organizavimo ir naudojimosi jo rezultatais.....	30
6 lentelė Veiklos audito apibūdinimų palyginimas	37

IVADAS

Šiandieniniame pasaulyje, augant konkurencingumui, diegiant naujas technologijas, didėjant rinkos poreikiams auga ir reikalavimai organizacijoms, bendrovėms ar kitoms įstaigoms bei jų vadovams. Besikeičiančio pasaulio tempai reikalauja patikimų ir tikslų kontrolės priemonių organizacijų valdyme, kurios užtikrintų tikslų ir uždavinių įgyvendinimą. Šia kontrolės priemone turėtų būti audito funkcija.

Vidaus auditas – viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kuria, vidaus auditoriams atliekant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekiama gerinti viešojo juridinio asmens veiklą. Vidaus audito tikslas – sistemingai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, padėti įgyvendinti viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų veiklos tikslus.

(<https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/vidaus-auditas-ir-finansu-kontrolė/vidaus-auditas>).

Lietuvos Respublikos viešajame sektoriuje audito sistemą sudaro išorės ir vidaus audito grandys, kurios veikia nepriklausomai viena nuo kitos ir siekia skirtingų tikslų, tačiau jų audito objektai gali sutapti. Vidaus kontrolę tame pačiame viešojo sektoriaus subjekte tuo pačiu metu gali vertinti tiek išorės (Valstybės kontrolės, savivaldybės kontrolės ir audito tarnybų, audito įmonių), tiek vidaus (vidaus audito tarnybų) auditoriai. Todėl ypač svarbu tarpusavyje bendradarbiaujant ir vadovaujantis bendra metodika ir principais vertinti vidaus kontrolės sistemą.

Lietuvos Respublikoje vidaus auditas praktinės veiklos bei teisinio reglamentavimo požiūriu nuolat kinta. Visų parengtų vidaus audito metodikų ir rekomendacijų tikslas – padėti viešojo sektoriaus institucijų vidaus audito tarnyboms organizuoti vidaus audito atlikimą bei šių institucijų veiklos vertinimą. Tiriamasis darbas yra aktualus, nes vidaus auditas kaip nuolat tobulėjantis procesas daro įtaką pačios organizacijos organizacinę vystymąsi, kuris labai glaudžiai susijęs su valdymo efektyvumu bei viešojo sektoriaus modernizavimu. Nuo audito metodikos prisitaikymo prie aplinkos pokyčių priklauso organizacijos veiklos sėkmė.

Tyrimas aktualus – norint tobulinti norminę bazę, lanksčiai taikant pakeitimus teisės aktuose, reglamentuojančiuose vidaus auditą viešajame sektoriuje.

Tiriamąo darbo problema: nepakankamai aišku, kokia audito vertė viešajame sektoriuje.

Tiriamąo darbo objektas: vidaus audito vertė viešajame sektoriuje.

Tiriamąo darbo tikslas: išnagrinėti vidaus audito vaidmenį viešajame sektoriuje.

Tiriamąo darbo uždaviniai:

1. Apibūdinti audito koncepciją viešajame sektoriuje.

2. Apžvelgti / išanalizuoti viešojo sektoriaus audito ir teikiamos naudos mokslinius straipsnius ir studijas.
3. Apžvelgti viešojo sektoriaus audito sistemą Lietuvoje ir užsienyje.
4. Išsiaiškinti vidaus audito vertę ir naudą viešajame sektoriuje.

Problematikai tirti pasirinktas **kokybinis tyrimo tipas**. Tyrimui atlikti duomenys gauti, naudojant pusiau struktūruotą interviu metodą.

Darbo struktūra. Pirmoje darbo dalyje yra nagrinėjama vidaus audito problematika viešajame sektoriuje. Antroje dalyje apibūdinama audito samprata, vidaus audito teikiama nauda, apžvelgiama problematika Lietuvoje ir užsienyje. Trečioje dalyje pristatoma tyrimo metodologija. Ketvirtoji dalis – empirinio tyrimo rezultatai ir jų aptarimas. Pateikiamos išvados ir rekomendacijos. Darbe panaudotos 6 lentelės ir 7 paveikslai.

1. VIEŠOJO SEKTORIAUS AUDITO SISTEMOS PROBLEMATIKA LIETUVOJE IR UŽSIENYJE

1.1. Viešojo sektoriaus audito sistemos problematika Lietuvoje

Audito metodologija plačiai nagrinėjama tiek užsienio, tiek Lietuvos autorių mokslinėje literatūroje, tačiau išsamių studijų, kuriose būtų sistemingai analizuojamos visos šiuo metu naudojamos audito rūšys, nėra daug.

Lietuvoje tiek išorės, tiek vidaus veiklos auditas yra menkai išnagrinėtas literatūroje ir nepakankamai efektyviai naudojamas. Pirmiausia tai pasakytina apie veiklos audito apibrėžimą ir jo vietą audito sistemoje, taip pat audito proceso metodikos taikymo aspektus (Mackevičius J., Daujotaitė D., 2011).

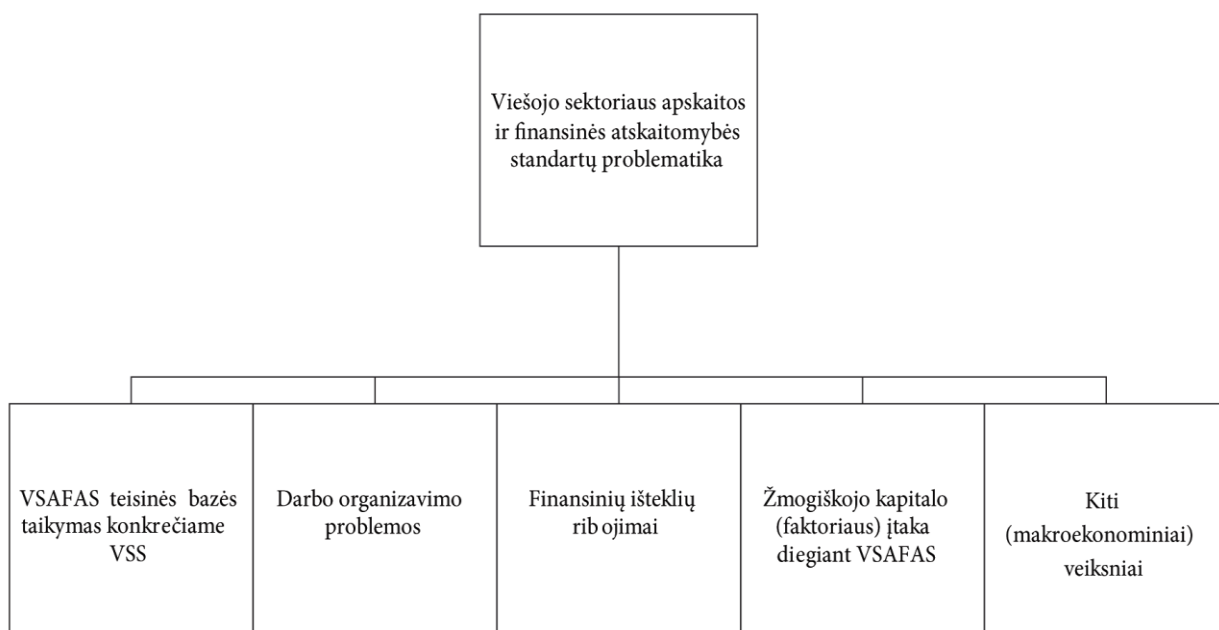
Informacijos valdymas viešajame sektoriuje Lietuvoje – tai informacinės visuomenės plėtotės kontekste visuminis požiūris į informacijos valdymą dažniausiai remiasi informacijos kaip ištekliu, turinčio vertę ir naudą. Tai leidžia suvokti informacijos išteklius ir jų valdymą kaip priemonę institucijos, organizacijos strateginėms pozicijoms stiprinti bei pasitelkiant modernias informacines technologijas užtikrinti efektyvų vartotojų informacinį aprūpinimą. Viešasis sektorius, kuris apima įvairias valstybės ir savivaldybių išlaikomas institucijas, veiklos procese apdoroja įvairaus pobūdžio informaciją, kuri turi užtikrinti ne tik efektyvią institucijų veiklą, bet ir informacijos sklaidą. Prieigos prie viešosios informacijos didinimas turi reikšmingų ekonominių ir socialinių pasekmių, kai viešojo sektoriaus informacija padeda sukurti pridėtinę vertę ir atneša papildomų pajamų ir pelno verslo subjektui. Šio tyrimo tikslas – apibrėžti teorines informacijos valdymo paradigmas, išanalizuoti ir įvertinti Lietuvos ministerijų informacinę veiklą. Atkočiūnienė Z. O., Janiūnienė E. (2013).

Įgyvendinant reformą biudžetinės įstaigos privalėjo vadovautis Buhalterinės apskaitos įstatymu ir apskaitoje taikyti Biudžetinių įstaigų standartus, tačiau jie nebuvo sukurti, o biudžetinės institucijos vadovavosi įvairiais teisės aktais pastebėjo Bikienė J. (2011).

Reformai Lietuvoje buvo rengtasi nuo 2005 metų, tačiau reformos įgyvendinimas susidūrė su daugeliu problemų: visuotinio VSAFAS taikymo principas ne kartą buvo atidėtas, reglamentuoti įgyvendinimo etapai buvo keičiami, papildomi ir keičiami patys standartai. Bendra visų lygių VSS apskaitos reformos įgyvendinimo praktikoje tendencija – lėta, ūkinių operacijų duomenys ataskaitose pateikiami sudėtingai ir ne visada atspindi realią įstaigos padėtį. Lietuvos subjektai įgyvendindami reformos nuostatas, modeliuojami galimi sprendimų variantai ir analizuojamos jų įgyvendinimo pasekmės (pagal Bikienę J. 2011).

Bikienė J. (2011) pateikia, kaip ši reforma paliečia ir sujungia tris skirtingus visuomeninius aspektus, kuriuos būtina suderinti: 1. Finansinės (ekonominės, ypač makroekonomikos srities) literatūros ir informacijos, kuri liečia vykdomą viešojo sektoriaus reformą, sklaidą. Reformos įtakų, daromų socialiniams ir instituciniams viešojo sektoriaus parametrams, aiškinimas visuomenei. 2. Vykdamas reformą skirti maksimalų dėmesį finansinių reformų poreikiams dėl naujų technologijų diegimo patenkinti. 3. Naujosios viešojo sektoriaus vadybos reformos (apskaitos reformos) esmė – ne tik suderinti skirtingų apskaitos modelių (europietiška, anglosaksų, amerikietiška) praktika, kai skirtingose valstybėse skirtingai apskaitomos vienodo pobūdžio ūkinės operacijos ir teikiami finansiniai duomenys, bet ir suderinti dažnai net oficialiai tarp savęs konkuruojančių profesionalų (ekspertų, auditorių, finansininkų) skirtingus požiūrius ir interesus.

Nagrinėjant VSAFAS įgyvendinimo eigą ir jų taikymo aspektus vykdamas buhalterinės apskaitos reformą Lietuvos viešajame sektoriuje, galima išskirti penkias pagrindines problemų grupes, kurios daro tiesioginę įtaką reformos eigai, diegimo spartai ir buhalterinės apskaitos kokybei (žr. 1 pav.).



1 Pav. VSAFAS diegimo viešajame sektoriuje problemų grupės (Bikienė J., 2011)

Mačernienė (2009) išvardijo pagrindines priežastis, dėl kurių apskaitos reforma sunkiai juda į priekį:

1. Apskaitos sistema – labai grieždiška, nustatanti tuos pačius reikalavimus krašto apsaugos institucijoms, Seimui, ministerijoms.
2. Vienas ir tas pats sąskaitų planas apima finansuotojus ir finansuojamuosius, mokesčių mokėtojus ir mokesčių surinkėjus.

3. Toks sąskaitų planas yra idealus konsoliduoti pagal segmentus, bet sunkiai pritaikomas praktikoje.

4. Didžioji dalis VSS neturi galimybių savarankiškai įsigyti modernios kompiuterinės technikos. Apskaita tvarkoma turima senąja (suformuota piniginiu principu) buhalterinės apskaitos kompiuterine programa, reikiamus duomenis papildant „Exel“ programos lentelėmis. Tai provokuoja duomenų kaupimo klaidas ir neatitiktis sistemiant finansinius rodiklius.

5. Pagrindinė naujovė – turto tikrosios vertės nustatymas – praktiškai neįgyvendinama dėl labai sudėtingų reikalavimų, nustatytų standartuose.

6. VSAFAS diegimas yra ilgas procesas, visų problemų per vienerius metus išspręsti niekam nepavyks, nes perėjimas prie kaupimo principo užtrunka ilgiau nei planuota.

Kaip teigia Bikienė J. (2011) Viešojo sektoriaus subjektai nėra izoliuoti nuo finansų rinkoje ir valstybės ekonomikoje vykstančių procesų, biudžetinės įstaigos vykdo viešuosius paslaugų ir prekių pirkimus iš privataus sektoriaus subjektų, šie ir bankrutuoja, ir tampa nemokūs, didindami VSS patiriamą riziką: nebaigti projektai, neatlikti darbai, nesuteiktos paslaugos, neatvežtos prekės ir pan. Tarptautiniu lygmeniu Europos Sąjungos ekonominėje erdvėje sudarant ekonominius sandorius, nebuvo sandorio partnerio finansinės būklės patikimumo įrodymų, bendrų kriterijų, kurie lemtų valstybės nacionalinio biudžeto turimų išteklių disponavimo ribas.

Įgyvendinat reformą, gauta informacija leidžia palyginti VSS veiklą ir gautų asignavimų naudojimo efektyvumą bet kurio segmento veikloje, bet kuriuo pavaldumo lygiu. Šitaip suformuota finansinė informacija atskleidžia paties subjekto reikalingumą vykdant pavestas segmento funkcijas, įgyvendinamų programų tikslumą ir jų kainą – veiklos efektyvumą. Apskaitant ūkinių operacijų duomenis kaupimo principu, aiškiai ir tiksliai atskleidžiamos tikrosios subjekto galimybės finansuoti savo veiklą ir vykdyti tiek ilgalaikius, tiek trumpalaikius įsipareigojimus, išgrynina tikrąjį reikalingų lėšų dydį savo funkcijoms vykdyti ir realių sąnaudų dydį. Šie standartai suformuoja visas sąlygas planuoti išteklius, kurių reikės veiklai tęsti ar kurie turės būti gauti vykdant veiklą ateityje, taip pat įvertinti su veikla susijusią riziką ir neapibrėžtumą.

Valstybės kontrolės veiklos ataskaitose yra sudarytas dažniausiai pasitaikančių klaidų sąrašas, kuris apsunkina vidaus audito atliekamas procedūras (Bikienė J., 2011)

1 lentelė. 2008–2012 m. valstybinio veiklos audito metu nustatytų klaidų bei trūkumų grupavimas
(Šaltinis: sudaryta pagal Valstybės kontrolės veiklos auditų ataskaitas 2008–2012)

Klaidų ar trūkumų pavadinimas	Turinys
Netinkamas reglamentavimas	Nėra numatytų reikalavimų, veiklos ar jos vertinimo kriterijų, veiklos strategijos, nėra įstatymų ar poįstatyminių teisės aktų, tvarkos aprašų ar kitų dokumentų, kurie nustatytų tam tikras teises, pareigas, įgaliojimus, veiklos principus ir pan. arba tokie teisės aktai nėra tinkami, pasenę ir tarpusavyje nesuderinti, prieštarauja vienas kitam.
Nepakankamos lėšos ar kiti ištekliai	Nėra skirtas arba skirtas nepakankamas finansavimas tam tikrai veiklai ar funkcijoms atlikti, nėra sukurta finansavimo instrumentų; nėra pakankamai žmogiškųjų ar kitų materialiuųjų išteklių tam tikroms problemoms spręsti.
Nesudarytos tinkamos sąlygos naudoti tam tikras vertybes	Nesudaromos sąlygos tinkamai kaupti, saugoti, restauruoti, eksponuoti, apsaugoti ar pasinaudoti tam tikromis vertybėmis.
Netinkamai naudojamos biudžeto lėšos	Institucijai ar veiklos kryptčiai skiriamos biudžeto lėšos naudojamos ne pagal paskirtį, neatsižvelgiant į prioritetines kryptis, neracionaliai, neefektyviai ar neveiksmingai; lėšos yra švaistomos, naudojamos neskaidriai.
Nesukurta ar netinkama organizacinė sistema bei infrastruktūra	Nėra sukurta arba nebaigta kurti, neveikia bendra organizacinė institucijų sistema, įvairios institucijos tarpusavyje nekoordinuoja savo veiklos; kelios institucijos dubliuoja atliekamas funkcijas, nėra tiksliai bei tinkamai paskirstytos atsakomybės, funkcijos, įgaliojimai; nėra sukurta bendra informacinė sistema, duomenų apsikeitimo platforma.
Nesilaikoma nustatytų reikalavimų, funkcijų ir kt.	Nesilaikoma bei nepaisoma galiojančio teisinio reglamentavimo: įstatymų, poįstatyminių teisės aktų, tvarkos, nustatytų veiklos principų, taisyklių ar kriterijų, veiklos strategijos ir pan.; nesilaikoma ES direktyvų ar reglamentų reikalavimų.
Informacijos nepakankamumas	Institucijos tarpusavyje nesikeičia informacija, nepateikia veiklos ataskaitų arba jas pateikia netinkamai, neišsamiai;

	atlieka veiklą nesivadovaudamos pakankama, atnaujinta, išsamia informacija.
Nenumatyta efektyvesnio veikimo priemonių	Nėra numatytų priemonių, kaip lengviau, racionaliau, efektyviau vykdyti tam tikrus procesus, naudoti skiriamas lėšas.
Fragmentiška, pavėluota veikla	Numatyta veiklos strategija, priemonės, funkcijos, veikla vykdoma pavėluotai, fragmentiškai, neatsižvelgiant į prioritetus, procesai yra vilkinami.
Neatlikta veiklos analizė, vertinimas	Veikla vykdoma neatlikus jos vertinimo, sprendimai priimami neatlikus reikalingos analizės (ekonominės, rezultatyvumo ir pan.).
Nėra veiklos kontrolės arba ji nepakankama	Institucijos ir jų vykdoma veikla nėra tinkamai kontroliuojama, nėra veiklos priežiūros bei koordinavimo; nėra institucijos, kuri kontroliuotų tam tikrą veiklą, neatliekama kokybės priežiūra ir pan.

Centralizuotoms vidaus audito tarnyboms vykdant įgaliojimus, susiduria su daugeliu problemų. Budnikienė D. (2009) išskyrė šias problemas, kurios aktualios ir šiandien:

- vidaus auditorių nepriklausomumo problema;
- vidaus auditorių techninio aprūpinimo problema;
- vidaus auditorių metodinio vadovavimo ir praktinių mokymų problema;
- vidaus auditorių kvalifikacijos tobulinimo problema.

Kontrolės aplinka – visos vidaus kontrolės sistemos pagrindas. Ji užtikrina discipliną bei struktūrą ir atmosferą, turinčią įtakos vidaus kontrolės kokybei. Ji veikia strategijos ir tikslų formulavimo procesą ir kontrolės veiklos organizavimą (Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės).

1.2. Viešojo sektoriaus audito sistemos problematika užsienyje

Samsonova - Taddei A., Humphrey Ch. (2015) atskleidžia situaciją Europos Sąjungoje. 2008m. Europos Komisija paskelbė rekomendaciją, kad Europos Sąjungos (ES) valstybės narės turėtų ribotą civilinę atsakomybę teisės aktais numatyta tvarka audito srityje. Tačiau rekomendacija neatitiko

realios situacijos ir buvo neįpareigojanti, todėl buvo leista valstybėms narėms pačioms nuspręsti, kaip apriboti auditorių atsakomybę. Europos tarptautinio audito politikos formavimo procesai pagal kuriuos buvo priimtas sprendimas - visos ES politikos audito reglamentavimas, atsižvelgiant į auditoriaus atsakomybės apribojimus. Auditoriaus atsakomybė išauga, kaip nuolat besikeičianti reguliavimo priemonė, o ne dilema kaip bus išspręsta ta problema. Tyrimas taip pat pabrėžia, audito institucijos reikšmę Europos audito politikos kontekste. Atskirų ES valstybių narių rekomendacijos turi esminį poveikį Europos rezultatų audito politikos formavimui.

Ferry L., Eckersley P. (2015) aprašo, kaip JK centrinė valdžia pakeitė atskaitomybės ir audito tvarką Anglijoje, išlaikant savo požiūrį į nustatytus metinius biudžetus peržiūrėjus kelių metų išlaidas. Pabrėžiama, kaip išmontuoti institucijas ir procesus, stebėti rezultatus ir išlaidas, pavyzdžiui, viešųjų paslaugų sutarčių ir pateikti išsamius jų vertinimus. O tai reiškia, kad atskaitomybė iš viršaus į apačią tapo orientuota daugiausiai į finansinę atitiktį, o ne į organizacinės veiklos vietos valdžios institucijų poreikius. Papildomos priemonės padidino viešojo administravimo skaidrumą, nes sudaromos atskaitomybės ir iš apačios į viršų. Visa tai lėmė veiklos rezultatų vertinimo sistema, nes ji nėra nei griežta, nei standartizuota. Bendras rezultatas yra vietos atskaitomybės tvarkos susilpnėjimas.

Reichborn-Kjennerud K. (2014) pateikia savo analizę, kaip Norvegijoje nagrinėjamos bylos, naudojant įvairius metodus, įskaitant klausimynus, įvairias ataskaitas, dokumentų studijas ir interviu. Rezultatai rodo, kad Norvegijos Aukščiausioji audito institucija (AAI) yra, visų pirma, susirūpinusi valdymo klausimais. Vis dėlto atviri interpretacijai valdymo klausimai leidžia efektyviai ir veiksmingai įvertinti, kaip laikomasi vadovavimo standartų. Daugumai ataskaitų nedaug dėmesio skiria tiek žiniasklaidai, tiek parlamentinės kontrolės komitetams. Todėl atsiranda tiesioginis dialogas su ministerijomis, kad būtų užtikrinta, jog veiklos auditas turi įtakos priimant sprendimus.

Lesage C., Ratzinger-Sakel N.V. S.; Kettunen J.; (2016) aptaria Danijos audito kriterijus, numatomus privalomo audito reikalavimų pasekmes. Tiriama audito išlaidų (išmatuota audito kaina) ir audito kokybės poveikis (matuojamas kaupimo principu). Privalomasis bendrasis auditas Danijoje įsigaliojo nuo 2005m. Atlikta analizė nepelno siekiančiose Danijos kompanijose už 2002- 2010 m. laikotarpius. Rezultatai rodo, kad bendras auditas yra susijęs su didesniais mokesčiais, bet tarp bendro audito ir valstybinių organizacijų mokesčių yra nereikšmingas. Tai rodo, kad didesnės audito išlaidos negarantuoja aukštesnės audito kokybės. Rezultatai neparodo alternatyvių matavimų tarp kainos ir audito kokybės. Papildomos analizės rodo, kad kaina susijusi su auditu, laikui bėgant mažėja, o BIG 4 koncentracija pagal imtį išaugo iki privalomo ir savanoriško audito. Rezultatai dera su motyvacijos ir pokyčių reguliavimu Danijoje.

Belgijoje, pasak Reheul A.M., Tom Van Caneghem; Verbruggen S. (2013) atsižvelgiama į dabartinę situaciją, ištirtos audito ataskaitos tarp daugelio Belgijos ne pelno siekiančių organizacijų.

Tokiu būdu, analizuojama sparčiai auganti mokslinė literatūra apie finansinę atskaitomybę ir auditą viešajame sektoriuje. Išvados padarytos, remiantis faktų apibendrinimu dėl viešojo sektoriaus ir ne pelno siekiančių organizacijų sektoriaus finansinių ataskaitų. Atkreipiamas dėmesys, kad belgų viešojo sektoriaus organizacijų kiekis gerokai didesnis, nei skelbiama ankstesniuose tyrimuose. Lyginant pelno įmones, kurios gali paaiškinti ataskaitų skirtumus, nes kapitalo rinkų spaudimo skatinimo nėra. Be viešojo ir ne pelno organizacijų matome, kad papildomas finansavimas organizacijoms priklauso ir nuo paramos ir dotacijų dydžio. Jų specifinė veiklos sritis yra labai susijusi su viešuoju sektoriumi. Iš išorės audito finansinių ataskaitų audito reikalaujama, kad apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymas atitiktų numatytus reikalavimus. Belgijos viešasis sektorius tik neseniai pristatė (t.y. nuo 2006 m) ataskaitas, atitinkančias reikalavimus. Teisinių įsipareigojimų reglamentavimas ir įvedimas per du metus sumažino pažeidimų skaičių.

Öhman P.; and Wallerstedt E. (2012) aprašo situaciją Švedijoje. Atsižvelgiant į bendrovių 1895m. įstatymų rinkinį, kuriame numatyta, kad akcinės bendrovės turėtų pasirinkti auditorių. Ši nuostata audite palaipsniui atsirado Švedijoje. Istorinė apžvalga nuo XIX amžiaus iki XX amžiaus pabaigos atskleidžia tarpusavio santykius tarp audito reglamentavimo ir audito profesijos bei jų plėtrą. Įstatymai ir papildomos taisyklės reglamentuotos audito praktika, kas sudarė galimybes šios profesijos pozicijos stiprinimui. Tyrimo rezultatai taip pat rodo, kad svarbiausi įvykiai sukėlė nepageidaujamus reiškinius. 1932 m. finansinis skandalas privertė auditorius, pagerinti audito metodus ir suformuluoti etikos taisykles ir įstatymus, kas buvo labai reikšminga Švedijos auditui. Auditoriaus pozicija buvo dar labiau sustiprinta 1970 metais, kai auditorių asociacija tapo taisyklės priimančiais organais. Siekiant patenkinti 1983 m. bendrovių įstatymą, kad bent vienai auditoriaus bendrovei su ribota atsakomybe būtų leidžiama arba patvirtinta, kad leidimą turinčių viešojo sektoriaus buhalterių skaičius gerokai padidėtų.

Verbeeten F.H. M. (2011) Nyderlanduose keliamas mokslinio tyrimo projekto tikslas yra patvirtinti teiginį, kad pastarojo meto viešojo sektoriaus paklausa išaugo dėl viešojo sektoriaus organizacijų išlaidų valdymo informacijos atskleidimo. Be to, rezultatai rodo, kad informacija apie išlaidų valdymą yra naudojamas teisėtai. Organizacijų veikla atskleidžiama suinteresuotosioms šalims. Informacija apie išlaidų valdymą skiriama finansų vadovams ir politikams. Rezultatai teigia, kad informacija apie išlaidų valdymą tapo svarbi valdant viešojo sektoriaus organizacijas. Grindžiama tyrimu, kur atranka buvo ne atsitiktine tvarka tarp viešojo sektoriaus organizacijų Nyderlanduose. Išvados gali būti taikomos ir kitose šalyse. Praktinės pasekmės - teisinių ir reguliavimo reikalavimų, susijusių su išlaidų valdymu naudojama informacija negali turėti iš anksto numatytų pasekmių. Tyrimas atliktas, empiriškai yra pagrįstas apie išlaidų valdymą ir informacijos atskleidimą Nyderlanduose pagal skandinavišką viešojo sektoriaus valdymo strategiją.

Mueller F., Carter C., Whittle A. (2015) analizuoja audito sistemos atvejus. Kadangi sisteminis pasitikėjimas auditu buvo sugriautas, todėl jį reikia atstatyti. Ieškomas institucinis mechanizmas - vykdomos visuomenės apklausos. Empirinis tyrimas vykdomas, atsižvelgiant į keturių didžiųjų apskaitos įmonių Jungtinėje Karalystėje ir Lordų Rūmų ekonomikos komiteto rekomendacijas. Tyrimą paskatino pasaulinės finansų krizės. Šiuo atveju, Didysis ketvertas - kaip privilegijuotų rinkos dalyvių atstovas – reikalauja daugiau įrodymų. Gautų rezultatų įteisinimas reikalauja Didžiojo ketveto pritarimo ir pasitikėjimo perduodant informaciją.

2. VIDAUS AUDITO VERTĖS VIEŠAJAME SEKTORIUJE TEORINIAI SPRENDIMAI

2.1. Vidaus audito samprata

Mokslinėje literatūroje nėra konkrečiai ir vieningai apibrėžta audito sąvoka. Audito apibrėžimų gausa rodo, kad auditas yra sudėtingas procesas, kurio galutinis rezultatas yra pateikiama svarbi ekonominė informacija, skirta suinteresuotoms auditorijoms. Auditorius, atlikęs auditą, pateikia išvadas ir rekomendacijas, kaip išvengti klaidų ar pažeidimų, kaip vertinti riziką ir pasiekti geresnių veiklos rezultatų.

Vienintelės audito sistemos dar nėra sukurta – galima suskaičiuoti per šimtą audito rūšių, kurios priskiriamos šiuolaikinei audito sistemai. Kita vertus, verslo ir veiklos internacionalizacija bei ekonomikos globalizacija lemia spartų naujų audito rūšių radimąsi, tad ir bendroji audito sistema yra dinamiškas bei nuolat kintantis reiškinys. Išskirtinos tokios naujos audito rūšys kaip ekologinio pėdsako ir anglies dvideginio pėdsako auditas, pažangos auditas, inovacijų auditas, partnerystės auditas, organizacijos „šešėlių“ auditas, organizacinių pokyčių ir jų valdymo auditas, komandų veiksmingumo auditas, organizacijos tvarios plėtros auditas ir kt. (Pečiulytė I., Ruževičius J. 2014).

Lietuvos Respublikos audito įstatyme, nurodoma, kad **finansinių ataskaitų auditas** – nepriklausomas audituojamos įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvados pateikimas, vadovaujantis teisės aktu, reglamentuojančių finansinių ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais. Išvadoje nurodoma, ar finansinė atskaitomybė arba konsoliduota finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais tikrai teisingai parodo įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar finansinė atskaitomybė arba konsoliduota finansinė atskaitomybė parengta pagal Lietuvos Respublikoje galiojančius teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinės atskaitomybės sudarymą, taip pat kitus teisės aktus.

Audito įrodymai renkami taikant įvairiausias procedūras. Nuo tinkamo audito procedūrų parinkimo nemažai priklauso audito įrodymų patikimumas ir visapusiškumas. Tyrimo metu atskleista jų pavadinimo ir taikymo dažnumo svyravimo tendencija gali būti dėl skirtingo interpretavimo, o tai gali stabdyti veiklos audito tobulinimą (Lakis V., Nemanytė J. (2014).

Vidaus auditas yra nepriklausoma, objektyvi užtikrinimo ir konsultavimo veikla, skirta kurti pridėtinę vertę organizacijai ir padėti gerinti jos veiklą. Vidaus auditas prisideda prie organizacijos tikslų įgyvendinimo, sistemingai ir visapusiškai vertindamas ir padėdamas gerinti organizacijos

valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų veiksmingumą (Tarptautiniai vidaus audito standartai, 2013).

Veiklos audito vadove (2010) naudojama sąvoka: **vidaus auditas** – viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kuria, vidaus auditoriams vykdant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą.

Kalbame apie veiklos rezultatus, tai kokią vertę sukuria atliktas auditas?

Pasak Daujotaitės (2011) **sukurtoji vertė** – tai:

1) nepriklausoma informacija, nusakanti, kiek vyriausybės, jos departamentų ir kt. organizacijų, naudojančių valstybės skirtus išteklius, veikla yra efektyvi;

2) duomenų rinkimas ir analizė, didinanti žinias ir tam tikrų klausimų supratimą;

3) lėšų taupymo, pasiekiamo gerinant ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą, lygio nustatymas;

4) naujas supratimas apie tai, kaip audituojama organizacija tvarko savo išteklius, vykdo programas, siekia nustatytų tikslų, numato tobulintinas sritis. Svarbiausia yra tai, kad viešojo sektoriaus išorės auditorių ataskaitos būtų aktualios, patikimais faktais ir įrodymais pagrįstos, svarbios daugelio suinteresuotųjų šalių sprendimų priėmėjams.

LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymas (2002) numatyta vidaus audito tikslas – sistemingai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, padėti įgyvendinti viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų veiklos tikslus.

Iškelti vidaus audito pagrindiniai uždaviniai:

1) nustatyti, ar viešasis juridinis asmuo savo veikloje laikosi teisės norminių aktų;

2) patarti viešojo juridinio asmens vadovui, kaip mažinti rizikos veiksnių įtaką viešojo juridinio asmens veiklai;

3) teikti viešojo juridinio asmens vadovui rekomendacijas dėl viešojo juridinio asmens veiklos ir vidaus kontrolės tobulinimo;

4) vertinti viešojo juridinio asmens strateginių arba kitų veiklos planų, programų vykdymą bei valstybės ir savivaldybės turto naudojimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais;

5) vertinti viešojo juridinio asmens lėšų, gautų iš Europos Sąjungos bei užsienio institucijų ar fondų, administravimą ir panaudojimą;

6) ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertinti, kaip vidaus kontrolė veikia viešajame juridiniame asmenyje.

Galima skirti septynis pagrindinius viešojo sektoriaus išorės veiklos auditą pagrindžiančius bendruosius principus, (Daujotaitė D., 2011) tai:

1. Veiklos audito objektas yra viešojo sektoriaus įstaigų veikla, jų vykdomos programos ir sistemos.

2. Veiklos auditas yra tik viena iš priemonių, vertinant organizacijos, programos ir sistemos veiklą. Jo tikslas teikti profesionalias rekomendacijas dėl audituojamo subjekto veiklos informacijos ir kontrolės sistemų adekvatumo ir patikimumo, atitikties teisės aktų ir reglamentų reikalavimams, išteklių ekonomiškumo, veiklos procesų efektyvumo, rezultatų ir poveikio rezultatyvumo.

3. Programų vadovai ir kiti vieši pareigūnai yra atsakingi už rezultatyvų ir efektyvų jiems patikėtų viešųjų išteklių valdymą ir privalo atsiskaityti visuomenei už programos ar organizacijos veiklos įgyvendinimą.

4. Nepriklausomas įstaigų veiklos vertinimas mažina informacinę riziką ir didina visuomenės pasitikėjimą šia informacija.

5. Auditorių profesinė kvalifikacija įgalina atlikti nepriklausomus veiklos auditus. Atlikdami auditą jie turi vadovautis profesinės praktikos standartais ir padėti atskleisti audituojamo subjekto veiklos ekonomiškumo ir efektyvumo spragas, rekomenduoti, kaip jas šalinti, taip pat padėti didinti veiklos rezultatyvumą.

6. Už tinkamą organizacijos veiklos ir kontrolės sistemų sukūrimą ir įgyvendinimą yra atsakinga organizacijos vadovybė.

7. Auditoriaus atsakomybė – užtikrinti, kad auditas būtų suplanuotas ir vykdomas vadovaujantis patvirtintais profesinės praktikos standartais bei pažangia praktika ir surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus, reikalingus parengti patikimai veiklos audito ataskaitai, atskleidžiančiai esamas problemas ir tobulintinas sritis.

Kaip ir visų vidaus auditorių, viešojo sektoriaus vidaus auditorių prašoma padėti organizacijoms pagerinti savo veiklą. Viešojo sektoriaus vidaus audito funkcija yra stipraus viešojo sektoriaus valdymo sukūrimo elementas. Daugelis viešojo sektoriaus vidaus auditorių dar atlieka funkciją, susijusią su jų įmonės atskaitomybe visuomenei, kuri yra stabdžių ir atsvarų procedūros dalis. Dėl viešojo sektoriaus įvairovės darosi vis svarbiau ir naudingiau vienodai suvokti nepriklausomumo sąvoką, nes tai raktas į kiekvieno auditoriaus patikimumą. Kadangi vidaus auditoriai yra neatskiriama organizacijos dalis, dar sudėtingiau siekti nepriklausomumo ir jį išsaugoti. Vidaus audito funkcija įmonėje arba didesniame vienetė, apimančiame panašių įmonių grupę, gali būti organizuojama ir vykdoma įvairiais lygmenimis. Šiems skirtingiems organizaciniams vidaus audito lygmenims taikomi tie patys principai ir taisyklės (Tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai).

2010 m. Deumes R. ir kt. atliktu tyrimu nustatė, kad audito vertė sukuriama tada, kai:

1) atliktas įmonės finansinių ataskaitų auditas patvirtina, kad įmonė laikosi pasirinktos apskaitos politikos ir atskleidžia visą reikiamą informaciją;

- 2) auditorius, patikrinęs įmonės vidaus kontrolės procesus ir jų veikimą, pateikia rekomendacijas jų efektyvumo didinimui;
- 3) atliktas auditas sudaro prielaidas įmonės finansinei atskaitomybei gerinti;
- 4) audito pasėkoje įmonėje užkertamas kelias apgaulėms (citata iš Kustienė A., Petraitenė K., 2012).

ЛЫН Я.И. (2013) išskiria išorės ir vidaus audito charakteristikas (žr. 2 lentelė).

2 lentelė. Išorės ir vidaus audito charakteristikos (šaltinis: ЛЫН Я.И. (2013). Аудит как особенная форма государственного финансового контроля)

Išorės auditas	Vidaus auditas
<ul style="list-style-type: none"> - atlieka finansinę kontrolę; - suteikia nepriklausomą informaciją Vyriausybei; Ministerijoms; - nagrinėja viešųjų pirkimų pagrįstumą; - vertina lėšų naudojimo ekonomiškumą ir efektyvumą; - užtikrina, kad finansinės ataskaitos yra parengtos pagal galiojančius standartų reikalavimus. 	<ul style="list-style-type: none"> - vertina vidaus struktūros valdymą; - vertina vidaus valdymo kontrolę; - vertina finansų sistemos riziką, - apibendrina trūkumus ir teikia rekomendacijas; - užsiima finansinių ir nefinansinių sistemų patikrinimais.

Dauguma mokslinės literatūros autorių audito kokybę sieja su audito verte.

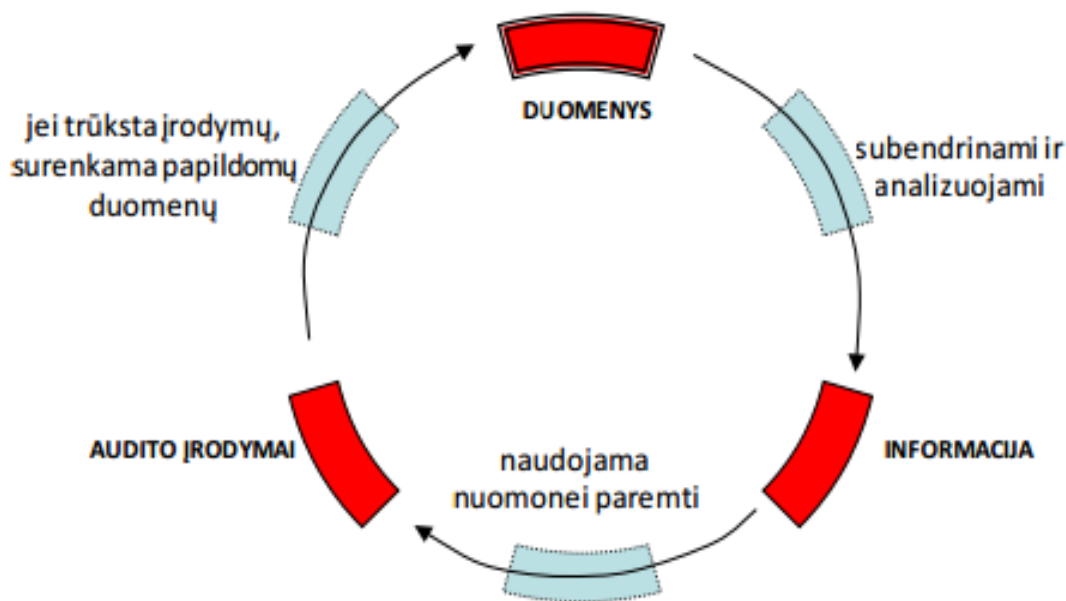
Kokybiškai atliktas auditas sudaro prielaidas audito vertei kurti. Ji pasireiškia tuo, kad atliktas auditoriaus darbas yra vertingas ne tik audituotai įmonei, bet ir išoriniams informacijos vartotojams, kadangi auditas didina jų tikėjimą ir pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis bei pateisina finansinių ataskaitų vartotojų pagrindinius lūkesčius. Atliktų tyrimų rezultatai rodo, kad auditoriaus nepriklausomumas ir profesionalumas bei audito kokybė yra pagrindiniai elementai, kuriantys audito vertę. Audito vertės kūrimo grandinėje audito kokybė yra tarpinis elementas: audito kokybei daro įtaką auditoriaus nepriklausomumas ir profesionalumas, kurie be to, kad veikia vienas kitą, taip pat turi tiesioginės įtakos ir audito vertės kūrimui (Kustienė A. Petraitenė K., 2012).

Audito pridėtinė vertė. Kaip teigiama Vidaus audito vadove (2010) - numatomi audito rezultatai turėtų būti įvertinti naudingumo aspektu. Pavyzdžiui, galimos išvados ir rekomendacijos gali būti nepakankamai reikšmingos ir neturės svarbaus poveikio visuomenei ar subjektui. Reikia taip pat įvertinti, ar audito atlikimas būtent pasirinktu metu prisidės prie planuojamos audituoti srities pokyčių.

Audito pridėtinė vertė. Kaip teigiama Vidaus audito vadove (2010) - numatomi audito rezultatai turėtų būti įvertinti naudingumo aspektu. Pavyzdžiui, galimos išvados ir rekomendacijos gali būti nepakankamai reikšmingos ir neturės svarbaus poveikio visuomenei ar subjektui. Reikia taip pat įvertinti, ar audito atlikimas būtent pasirinktu metu prisidės prie planuojamos audituoti srities pokyčių.

Pateiktame pav. (žr. pav. 2) pavaizduota audito atlikimo schema, audito atlikimo procedūra.

SCHEMA: Nuo duomenų iki audito įrodymų



2 pav. Audito įrodymų pobūdis (Veiklos audito vadovas, 2010)

Audito pridėtinė vertė. Kaip teigiama Vidaus audito vadove (2010) - numatomi audito rezultatai turėtų būti įvertinti naudingumo aspektu. Pavyzdžiui, galimos išvados ir rekomendacijos gali būti nepakankamai reikšmingos ir neturės svarbaus poveikio visuomenei ar subjektui. Reikia taip pat įvertinti, ar audito atlikimas būtent pasirinktu metu prisidės prie planuojamos audituoti srities pokyčių.

Veiklos auditas yra pridėtinę vertę kurianti tikrinimo ir vertinimo funkcija, kuri, vadovaujantis sisteminiu požiūriu, įgalina tikrinamas organizacijas tobulinti valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų efektyvumą. Veiklos audito modelio realizavimas reikalauja tobulinti veiklos audito metodus, plačiai taikyti sisteminę analizę, plėtoti specifinę metodologiją, remtis kokybiniais ir kiekybiniais duomenimis, kurie turėtų būti tinkamai apdoroti ir pasirūpinta jų išvadų bei rekomendacijų patikimumu ir tikslumu. Siūlytina suvienodinti veiklos audito tyrimų metodiką, nes pagal siūlomą modelį veikianti audito sistema leistų tikėtis aiškesnių, skaidresnių ir palyginamų rezultatų (Daujotaitė D., 2011).

Didelę reikšmę vertės kūrime turi ir reikšmingumas. **Reikšmingumo** samprata yra plačiai naudojama standartuose, reguliuojančiuose finansinių ataskaitų audito sritį. Reikšmingumas audite ir apskaitoje yra susijęs su įmonių pateikiamomis finansinėmis ataskaitomis ir nulemia jų patikimumą. Apskaitos darbuotojai remdamiesi reikšmingumo suvokimu registruoja ūkinius įvykius, operacijas, sandorius bei nustato, ar tam tikra informacija turi būti atskirai atvaizduota rengiamose finansinėse ataskaitose. Tuo tarpu auditoriaus pagrindinis tikslas yra įsitikinti ir pareikšti nuomonę, jog metinės, tarpinės finansinės atskaitos visais reikšmingais atvejais tikrai ir teisingai parodo finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus. (Raziūnienė D., Verbickaitė G., 2017)

2.2. Audito vertės nustatymas

Remiantis surinktais duomenimis ir ataskaitomis, vertindamas veiklos aplinką bei riziką, taip pat remdamasis savo subjektyvia nuomone, priklausomai nuo audito tikslo, audito vertės rodiklius nustato pats auditorius savarankiškai.

Vertinimo kriterijų reikšmė. Surinkti duomenys ir nustatyti faktai parodo, kokia yra esama situacija. Tačiau audito metu turi būti įvertinta ir atsakyta į klausimą – ar esama situacija yra gera, ar ji tenkina valstybės institucijas ir visuomenę, ar sudaro prielaidas maksimaliai ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai naudoti viešojo sektoriaus išteklius (Vidaus audito vadovas, 2010).

Pagal Lakį V., ir Nemanytę J., veiklos auditas gali būti sudėtingas, nestandartizuotas bei reikalaujantis didelio žinių bagažo. Todėl ir rekomendacijos gali būti įvairaus sudėtingumo. Kartais veiklos auditorius gali numatyti tiek priežastis, tiek priemones veiklai tobulinti vien jo paties atliktomis savarankiškais procedūromis ir pateikti rekomendacijas, kaip išspręsti audito metu rastus trūkumus. Kitu atveju auditorius gali pasitelkti į pagalbą ekspertą, kuris geriau supranta nustatytos veiklos problemines sritis. Tuomet ekspertas gali pateikti geresnius problemų sprendimo variantus. Kai kada yra žinomos tik probleminės sritys, o jų sprendimo variantai gali būti neaiškūs.

Kustienės A. ir Petraitenės K. (2012) teigimu, kokybiškai atliktas auditas sudaro prielaidas audito vertei kurti. Ji pasireiškia tuo, kad atliktas auditoriaus darbas yra vertingas ne tik audituotai įmonei, bet ir išoriniams informacijos vartotojams, kadangi auditas didina jų tikėjimą ir pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis bei pateisina finansinių ataskaitų vartotojų pagrindinius lūkesčius. Atliktų tyrimų rezultatai rodo, kad auditoriaus nepriklausomumas ir profesionalumas bei audito kokybė yra pagrindiniai elementai, kuriantys audito vertę. Audito vertės kūrimo grandinėje audito kokybė yra tarpinis elementas: audito kokybę įtakoja auditoriaus nepriklausomumas ir profesionalumas, kurie be to, kad veikia vienas kitą, taip pat tiesioginės įtakos turi ir audito vertės kūrimui.

Pasak Daujotaitės D. (2011) veiklos audito pridėtinė vertė, t. y. efektyvus ir laiku išvadų bei rekomendacijų įgyvendinimas priklauso ir nuo šalies parlamentinės kontrolės prie- žiūros tinkamumo. Didėjantį veiklos audito poveikį Lietuvos viešajame administravime rodo ir glaudesnis Valstybės kontrolės bendradarbiavimas su Seimo Audito ir kitais komitetais. Seimo audito komitetas parlamentinėmis priemonėmis kontroliuoja valstybinio audito ataskaitose pateikiamų rekomendacijų įgyvendinimą ir skatina institucijas jas įgyvendinti.

Remiantis daugelio mokslinės literatūros autorių, bei tyrėjų nuomone, audito vertės nustatymo pagrindinė alternatyva yra vidaus kontrolė. Veiklos audito vadove **vidaus kontrolė** apibrėžiama taip: viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kuria siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą.

Tarptautiniuose vidaus audito standartuose (2013) pabrėžiama, kad Vidaus auditas turi padėti organizacijai išlaikyti veiksmingas kontrolės priemones, vertindamas jų veiksmingumą ir efektyvumą bei skatindamas jas nuolat gerinti. Technologijomis pagrįsti audito metodai ir priemonės – tai įvairios automatizuotos audito priemonės, tokios kaip universali audito programinė įranga, testavimo duomenų generatoriai, kompiuterizuotos audito programos, specializuotos audito paslaugų programos. Visa tai dar vadinama kompiuteriniais audito metodais ir priemonėmis.

Vidaus kontrolė – viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą (LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymas, 2002).

Vidaus kontrolės sistemos dalis yra finansų kontrolė, kurios tikslas – užtikrinti, kad subjekto turto valdymas, naudojimas, apsauga ir disponavimas juo, sutartiniai įsipareigojimai tretiesiems asmenims atitiktų teisėtumo bei patikimo finansų valdymo principus. Finansų kontrolės pagrindinės rūšys yra išankstinė, einamoji ir paskesnioji finansų kontrolė. Finansų kontrolė atliekama visais išvardytais būdais arba jų deriniais (Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo veikimo ir tobulinimo jos gerinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams, 2014).

Vertinant kontrolės procedūrų įdiegimą galima atlikti nuoseklias peržiūros testus. Atliekant nuoseklias peržiūros testą iš buhalterinės apskaitos ar kitos sistemos pasirenkamos tipinės ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai ir nustatoma, kaip atliekamos jų kontrolės procedūros. Nuoseklios

peržiūros testo pradžia – pirminis apskaitos ar kitas dokumentas, pagrindžiantis ūkinę operaciją ir ūkinį įvykį. Vertintojas pirmiausia įvertina visas pasirinktos ūkinės operacijos ir ūkinio įvykio fiksavimo ir registravimo procedūras, atliekamas subjekte. Taip vertintojas sužino, kaip atliekamos atitinkamos ūkinės operacijos, kam ir kokia tvarka siunčiami ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių pagrindimo dokumentai, apskaitos registrai, finansinė atskaitomybė ir kitos ataskaitos, ar ilgai trunka ūkinę operaciją įforminančių dokumentų parengimas, pateikimas nustatyta tvarka ir terminais ir kt. (Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo veikimo ir tobulinimo jos gerinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams, 2014).

Kontrolės veiksmai tai – politika ir procedūros padedančios užtikrinti, kad vadovybė reaguoja į riziką. Kontrolės veiksmai vykdomi visoje organizacijoje, visuose lygmenyse ir visų pareigybių. Kadangi Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse pateikta išsami informacija apie efektyvios kontrolės organizavimą, todėl šiuo dokumentu norima tik susieti vidaus kontrolę su Organizacijos rizikos valdymo sistema (Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės).

INTOSAI parengtose Vidaus kontrolės standartų gairėse (2014) naudojamas terminas: **Vidaus kontrolė** – tai kompleksinis procesas, kurį įgyvendina organizacijos vadovybė bei darbuotojai ir kuris skirtas nustatyti rizikos veiksnius ir nuosaikiai užtikrinti, kad, vadovaujantis organizacijos misija, įgyvendinami šie bendrieji tikslai:

- tvarkingai, etiškai, taupiai, rezultatyviai ir efektyviai įgyvendinti veiklą;
- vykdyti atsiskaitymo įsipareigojimus;
- laikytis galiojančių įstatymų ir norminių teisės aktų;
- saugoti išteklius nuo praradimo, naudojimo ne pagal paskirtį ir sugadinimo.

Vykdamas kontrolę, labai svarbus veiksnys yra apskaitos sistema.

Ekonomikos terminų žodyne apskaita apibūdinama taip: tai įmonės finansinių operacijų registravimas, klasifikavimas, analizė ir kaupimas. Tai informacinė sistema, pagal kurią matuojama, apdorojama ir perduodama finansinė informacija apie tam tikrą ekonominį subjektą. Apskaitą sudaro trys pagrindiniai elementai:

- Matavimas - atliekamas registruojant visas finansines operacijas.
- Apdorojimas - atliekamas saugant finansinių operacijų ir jų apdorojimo duomenis.
- Perdavimas - atliekamas rengiant finansines ataskaitas asmenims, priimantiems sprendimus.

Apskaitos vedimas, pasitelkiant šiuolaikines informacines technologijas, padidina kontrolės rezultatų tikimybę. Pasak Bukevičiaus (2010) informacinių technologijų naudojimosi sąlygomis svarbią vietą užima naudojama programinė įranga. Kiekviena apskaitos programa nuo kitų rinkoje veikiančių programų skiriasi realizuotais joje sprendimais, kurie lemia buhalterijos darbo organizavimo įmonėje pobūdį tiek perkant apskaitos paslaugas, tiek apskaitą organizuojant įmonėje savomis jėgomis.

Palyginus kitus tris atlikimo būdus – į struktūrinius padalinius, į veiklas ir į procesus orientuotą auditą – matoma, jog šie būdai turi bendrą pranašumą – susitelkiama į padalinio procesus, užduotis ir produktus. Į struktūrinius padalinius ir į procesus nukreipto audito metu tikrinimas atliekamas pagal organizacijoje / padalinyje vykdomų darbų seką. Į veiklas nukreiptas auditas ir į procesus nukreiptas auditas yra panašūs, nes jie įvertina sistemos veiksmingumą ir sistemos rezultatus bei patikrina skyrių bendradarbiavimą (Pečiulytė I., Ruževičius J. 2014).

O Brown A. B., Klerman J. A. (2012) siūlo išlaikyti sutartis ir nepriklausomybę pagal vyriausybės programos vertinimą. Be to, nepriklausomas vertinimas yra tarsi finansinės atskaitomybės auditas: įmonės apskaitos tvarkymas pagal viešųjų įmonių standartus, tuo yra patvirtinama, kad jos finansinių ataskaitų teisingumas ir sandoriai, yra skaidrūs. Abiem atvejais, vertinimas ar auditas vykdomas atstovaujant visuomenės arba akcininkų interesus. Metodas: mes peržiūrime perkančiųjų strategijas sukurtas išlaikyti audito nepriklausomumą. Surenkami įrodymai apie profesionalumą, reputaciją, atsakomybes ir savininko elgesį. Nustatomos paralelės tarp pirkėjų už vertinimus ir įžvalgų taikymą į pokyčius, kurie gali išlaikyti ir pagerinti vertinimo nepriklausomumą.

Veiklos matavimai ne visur ir ne visada padeda tobulinti veiklos efektyvumą. Daugelis problemų, su kuriomis susiduria viešosios ir privačios organizacijos, mažų mažiausiai yra sunkiai sprendžiamos, nėra lengvų sprendimų, turimų išteklių dažnai nepakanka toms problemoms spręsti. Be to, sprendimai, susiję su strateginiais prioritetais, tikslais ir objektais, paprastai priimami itin politizuotojoje aplinkoje, susijusioje su įvairiais lygmenimis konkuruojančiais interesais, principų nesilaikymu norint pasiekti kompromisą. Taigi, nors veiklos matavimų sistemų paskirtis – padėti tobulinti veiklą darant įtaką sprendimams, negalima . Veiklos matavimų viešajame sektoriuje raida ir tendencijos tikėtis, kad pasiseks kontroliuoti ar net diktuoti, kokie sprendimai turėtų būti. Veiklos matavimo sistemos ketina įdiegti į sprendimų priėmimo procesą objektyvią į rezultatus orientuotą informaciją, bet net žemiausiais valdymo lygmenimis ta informacija gali būti ignoruojama ir, vadinasi, nepanaudojama – rašo Puškorius S. (2010).

Kanapickienė R. ir Razmutė M., sudarė privalumų ir trūkumų lentelę, renkant dokumentus kontrolės vertinimui (žr. 3 lentelė).

3 lentelė Vidaus kontrolės dokumentavimo būdų privalumai ir trūkumai.
(šaltinis: Kanapickienė R., Razmutė M., Įmonės vidaus kontrolės vertinimas, 2009)

Dokumentas	Privalumai	Trūkumai
Klausimynai	<ul style="list-style-type: none"> - Išsamumas – surenkama daugiau informacijos nei taikant kitus būdus. - Paprastumas – lengvai analizuojami. - Greitai užpildomi. - Padeda tiksliai numatyti kontrolės spragas, privalumus ir trūkumus. - Rezultatai gaunami tiek apie atskirą kontrolės sritį, tiek apie kontrolės visumą. 	<ul style="list-style-type: none"> - Per didelė apimtis. - Gali paskatinti „mechaniskus“ atsakymus. Atsakymai „Taip“ rodo stipriąsias vietas, „Ne“ – silpnąsias. - Klausimynai dažnai vertinami subjektyviai. - „Bendro pobūdžio“ – netinka specifinei veiklai. - Audituojamasis sužino apie auditoriaus darbo metodus.
Diagramos	<ul style="list-style-type: none"> - Lengvai suprantamos. - Maža apimtis. - Lengvai atnaujinamos. - Padeda auditoriui geriau suprasti verslo procesus. - Taupo laiką, nes nereikia gauti informacijos apie procesus iš vadovų. - Parodo rizikingas, neefektyvias kontrolės sritis. 	<ul style="list-style-type: none"> - Sunkiai sudaromos. - Didelės sudarymo laiko sąnaudos. - Sunkiai analizuojamos – reikalaujama specialių žinių. - Surenkama mažiau duomenų nei naudojant klausimynus.
A prašymai	<ul style="list-style-type: none"> - Lanksčiausia dokumentavimo forma. - Naudojant kartu su diagramomis, didina jų aiškumą ir mažina galimus nesusipratimus. 	<ul style="list-style-type: none"> - Dažnai yra per didelės apimties. - Sunkiai skaitomi. - Surenkama mažiau duomenų nei naudojant klausimynus. - Mažiausiai struktūrizuotas, priklauso nuo auditoriaus. - Pritaikomos tik mažoms įmonėms.

Veiklos matavimai ne visur ir ne visada padeda tobulinti veiklos efektyvumą. Daugelis problemų, su kuriomis susiduria viešosios ir privačios organizacijos, mažų mažiausiai yra sunkiai sprendžiamos, nėra lengvų sprendimų, turimų išteklių dažnai nepakanka toms problemoms spręsti. Be to, sprendimai, susiję su strateginiais prioritetais, tikslais ir objektais, paprastai priimami itin politizuotojoje aplinkoje, susijusioje su įvairiais lygmenimis konkuruojančiais interesais, principų nesilaikymu norint pasiekti kompromisą. Taigi, nors veiklos matavimų sistemų paskirtis – padėti tobulinti veiklą darant įtaką sprendimams, negalima . Veiklos matavimų viešajame sektoriuje raida ir tendencijos tikėtis, kad pasiseks kontroliuoti ar net diktuoti, kokie sprendimai turėtų būti. Veiklos matavimo sistemos ketina įdiegti į sprendimų priėmimo procesą objektyvią ir rezultatus orientuotą informaciją, bet net žemiausiais valdymo lygmenimis ta informacija gali būti ignoruojama ir, vadinasi, nepanaudojama – rašo Puškorius S. (2010).

Vidaus kontrolės rezultatai priklauso ir nuo pasirinktos kontrolės metodikos. Kanapickienė, Razmutė (2009) pateikia tokią nuomonę: sudaryta vidaus kontrolės vertinimo metodika yra paranki atliekant auditą ir jo metu vertinant įmonės vidaus kontrolę, tačiau gali būti taikoma ir pačių įmonių veikloje, atliekant vertinimus, siekiant patikrinti, ar kontrolė veikia efektyviai.

Veiklos matavimų svarbos didėjimo priežastys yra šios: valdymas tampa vis sudėtingesnis, reikalaujantis adekvačių veiksmų ir pagrįstų sprendimų; poreikis didinti veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą; siekiai didinti priimamų sprendimų skaidrumą; visuomenės spaudimas gerinti paslaugų ir prekių kokybę; . Veiklos matavimų viešajame sektoriuje randa ir tendencijos ras suvokti valstybinių institucijų veiksmų pagrįstumą ir tikslingumą; korupcinių reiškinių prevencija; augantys reikalavimai atsakingumui ir objektyvumui; didėjantis poreikis visą veiklą orientuoti į rezultatus; siekis mažinti valdymo išlaidas; poreikis tobulinti valdymo struktūras, teisingai nustatyti ir paskirstyti funkcijas ir atsakomybę. Veiklos matavimo metodai aprėpia atitinkamų veiklos rodiklių identifikavimą, kiekvieno iš jų svorio koeficiento nustatymą, taisyklių, kuriomis vadovaujantis priimami sprendimai dėl atitinkamos veiklos, lygmens įvertinimo (pagal Puškorių S., 2010).

Finansų valdymo proceso nuoseklumo požiūriu Daujotaitė D. (2011) siūlo išskirti septynis pagrindinius etapus (žr. 3 lentelė): tikslų nustatymas, planavimas, biudžeto sudarymas, įgyvendinimas ir valdymo kontrolė, atskaitomybė, paskesnioji kontrolė ir auditas bei įvertinimas, taip pat keturis pagrindinius valdymo tikslus: veiklos rezultatų valdymas, operacijų valdymas, išteklių valdymas ir biudžeto valdymas. Išskirtieji elementai sudaro siūlomo viešojo sektoriaus išorės veiklos audito modelio pagrindą. Jie atspindi tarpusavio sąveiką ir rezultato poveikį vėlesniems procesams. Vidaus kontrolės rezultatai priklauso ir nuo pasirinktos kontrolės metodikos.

Kanapickienė, Razmutė (2009) pateikia tokią nuomonę: sudaryta vidaus kontrolės vertinimo metodika yra paranki atliekant auditą ir jo metu vertinant įmonės vidaus kontrolę, tačiau gali būti taikoma ir pačių įmonių veikloje, atliekant vertinimus, siekiant patikrinti, ar kontrolė veikia efektyviai.

Organizacijos, taikydamos tinkamus matavimo metodus, kurie skirtinguose valdymo proceso etapuose turi būti skirtingi, gali tikėtis lengviau pasiekti užsibrėžtų tikslų. Jei tokie metodai nėra taikomi, nežinia, kokia tikroji organizacijos padėtis, ką ir kaip reikia koreguoti, stebėti, keisti ir t. t. Veiklos matavimai, būdami svarbus informacijos šaltinis, padeda priimti pagrįstus sprendimus. Jie leidžia lengviau įvertinti nustatytus prioritetus, nesiblaškyti dėl smulkmenų, žinoti, kokius rodiklius reikia gerinti – pastebi Puškorius S. (2010).

4 lentelė. Finansų valdymo etapų ir valdymo tikslų vertinimas veiklos audite
(šaltinis: Daujotaitė D. (2011). Finansų valdymo proceso vertinimas veiklos audite).

	Valdymo tikslai Finansų valdymo etapai	Veiklos rezultatų valdymas	Operacijų valdymas	Išteklių valdymas	Biudžeto valdymas
1.	Tikslų formulavimas	Veiklos lūkesčiai			
2.	Planavimas		Veiklos ir gamybos planai	Investicijų planai, darbuotojai, struktūra ir kt.	
3.	Biudžeto sudarymas		Veiklos biudžetas	Išteklių biudžetas	Organizacijos biudžetas
4.	Įgyvendinimas ir valdymo kontrolė		Veiklos, procesai	Išteklių sunaudojimas	Apskaita ir vidaus kontrolė
5.	Atskaitomybė	Veiklos ataskaitos		Įplaukų ir išlaidų ataskaitos	Finansinės veiklos ataskaitos
6.	Paskesnioji kontrolė ir auditas		Efektyvumo vertinimas	Ekonomiškumo vertinimas	
7.	Įvertinimas	Rezultatyvumo vertinimas (veiklos tikslų atnaujinimas)			

2.3. Kokybės audito koncepcija viešajame sektoriuje

Nagrinėjant audito koncepcijas sunku vienareikšmiškai nustatyti, kuriam audito tipui – veiklos ar valdymo – yra priskiriamas kokybės auditas. Atlikta mokslinės literatūros analizė atskleidė, kad visoje audito sistemoje kokybės auditą galima identifikuoti kaip veiklos audito sudedamąją dalį. Kokybės auditas yra svarbus visoje audito sistemoje, nes jis yra dalis vertinimo proceso, kuriuo

auditoriai atskleidžia tobulintinas organizacijos veiklos kokybės sritis. Kokybės audito metodologija taip pat nėra iki galo išnagrinėta ir aiškiai susisteminta (Pečiulytė I., Ruževičius J., 2014). Šių autorių tyrimo rezultatas pavaizduotas 5 lentelėje.

5 lentelė. Kokybės audito organizavimo ir naudojimosi jo rezultatais
(šaltinis: Pečiulytė I., Ruževičius J. (2014). Kokybės auditas: koncepcija ir metodologijos tobulinimas)

Tikslai, orientuoti į organizacijos vadovus	Tikslai, orientuoti į organizacijoje vykstančius procesus
<ul style="list-style-type: none"> - Padėti sutelkti vadovus ir darbuotojus tinkamai organizuojant veiklą ir kryptingai veikiant vartotojus. - Paskatinti padalinių vadovų domėjimąsi finansinėmis ir pelno galimybėmis siekiant pagerinti kokybės programų struktūrą ir turinį. - Paskatinti vadovus pripažinti, kad kokybės auditas atlieka ypatingą vaidmenį užtikrinant organizacijos darnų vystymąsi bei veiklos tęstinumą ir plėtojimą. - Pateikti atitinkamus faktus ir duomenis, padedančius organizacijos aukščiausiajai vadovybei ir padalinių vadovams geriau suvokti jų vadovavimo veiklos procesus, vyksmą, turinį ir rezultatus. 	<ul style="list-style-type: none"> - Konkrečiau apibrėžti verslo procesų esmę ir darbo sritis, kad vėliau būtų galima formuluoti ir teikti veiklos tobulinimo galimybes ir priemones. - Sumažinti nuostolius, delsimus ir klaidas bei su tuo susijusias išlaidas. - Pateikti bendrus organizacijos pajėgumo ir veiksmingumo rodiklius pirmo būtinumo uždaviniams ir procesams vykdyti. - Padėti organizacijos viduje suformuoti svarbius veiklos gerinimo projektus bei strateginius ateities uždavinius. - Pagerinti komunikavimą organizacijos viduje, taip pat palaikant ryšius su tiekėjais ir vartotojais. - Būti pirmuoju žingsniu į organizacijos kokybės kultūros transformavimo būtinumo suvokimą, pokyčius, nuolatinį tobulinimą, veiklos procesų pertvarkymą ir darnaus vystymosi užtikrinimą bei visuotinės kokybės vadybos diegimą.

Kokybės auditas padeda įgyvendinti tokius veiklos tikslus kaip išlaidų mažinimas (atsižvelgiant į laiką ir išteklius) ir verslo efektyvumo didinimas. Audito rezultatai gali būti naudojami siekiant tiek užtikrinti atitiktį KVS tarptautinių standartų reikalavimams, tiek pagerinti veiklos veiksmingumą (Pečiulytė I., Ruževičius J., 2014).

Išanalizavus audito kokybės sampratą ir identifikavus kokybiško audito pagrindą, straipsnio autorių nuomone, galima išskirti pagrindinius veiksnius, turinčius įtakos audito kokybei (žr. 3 pav.)



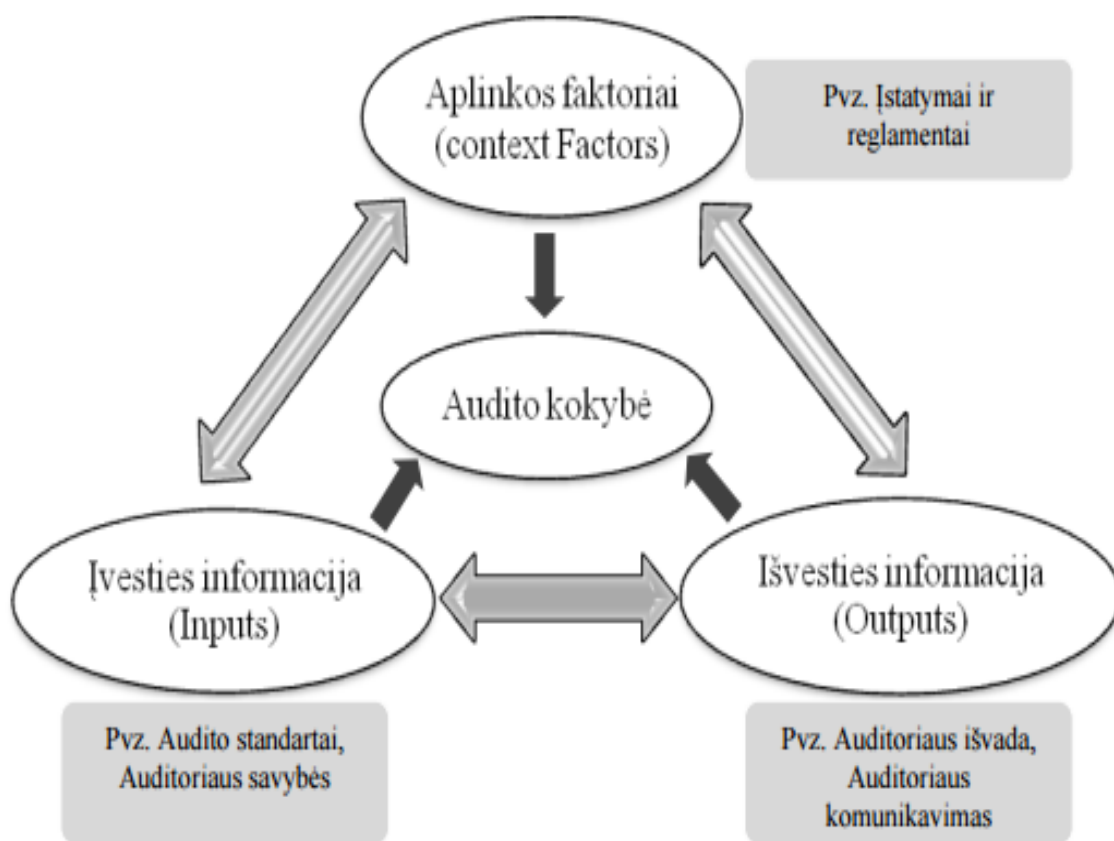
3 pav. Pagrindiniai veiksniai, turintys įtakos audito kokybei (Kustienė A., Petraitienė K., 2012)

Norint pasiekti aukštą audito kokybę itin svarbu užtikrinti teisės aktų nustatyto audito išorinius kokybės peržiūros vykdymus. Taip padidinamas skelbiamos finansinės informacijos patikimumas ir suteikiama geresnė akcininkų, investuotojų, kreditorių ir kitų suinteresuotųjų šalių apsauga. Todėl teisės aktų nustatyta auditą atliekantiems auditoriams ir audito įmonėms turėtų būti taikoma kokybės užtikrinimo sistema, už kurią būtų atsakingos kompetentingos institucijos, taip užtikrinant auditorių objektyvumą ir nepriklausomumą (Kustienė A., Petraitienė K., 2012).

Kokybės auditas yra svarbus visoje audito sistemoje, nes jis yra vertinimo proceso dalis, kuri padeda vadybininkams atskleisti tobulintinas jų organizacijos sritis. Šio audito išvados gali padėti organizacijai susitelkti į labiausiai dėmesio reikalaujančias tobulintas sritis. Tačiau daug dėmesio kokybės audito metodologijai neskiriama, tad galima rasti tobulintinų sričių. Straipsnyje pateikti kokybės audito atlikimo būdai turi pranašumų ir trūkumų, tad norint patobulinti kokybės audito metodologiją didesnę dėmesį reikėtų skirti kokybės audito svarbai bei kokybės audito atlikimo būdų trūkumų šalinimui (Pečiulytė I., Ruževičius J., 2014).

Bikienė J. (2011) teigia, kad vykdoma apskaitos ir finansinės atskaitomybės ataskaitų sudarymo reforma reikalauja tikslaus darbų organizavimo ir jo paskirstymo tarp darbuotojų. Galima išskirti pagrindinius organizacinius klausimus, kurių kokybiškas vykdymas pagerintų reformos eigą, tačiau jie dažnai lieka šešėlyje, nesuvokiant lyg ir nereikšmingų pozicijų įtakos galutiniam tikslui. Kokybiškas šių taktinių klausimų sprendimas pagreitintų strateginių įstaigos finansinės veiklos tikslų įgyvendinimą.

Audito kokybė savo esme yra kompleksinė ir daugiabriaunė sąvoka. Kiekvieno elemento (finansinių ataskaitų rengėjų, investuotojų, reguliatorių, auditorių), įtakojančio audito kokybę, lūkesčiai ir siekiniai, kaip užtikrinti ir pagerinti audito kokybę, skiriasi. Todėl svarbu pasiekti bendrą viziją dėl audito kokybės (Kustienė A., Petraitienė K. 2012) (žr. 4 pav.).



4 pav. Audito kokybės sąranka ir įtaka audito kokybei. (Kustienė A., Petraitienė K. 2012)

Audito kokybė yra vienas iš svarbių veiksnių, turinčių įtakos audituotų finansinių ataskaitų patikimumui. Remiantis mokslo darbų analizės rezultatais galima teigti, kad audito kokybės pagrindą sudaro auditoriaus etinės vertybės ir audito reglamentai, kuriais vadovaujantis atliekamas auditas ir gaunamas audito rezultatas – nepriklausomo auditoriaus išvada apie audituotas finansines ataskaitas. Siekiant gauti kokybišką audito rezultatą, turi būti vykdoma audito kokybės kontrolė keliais lygiais:

audito įmonės viduje ir išorinių kontrolierių. Auditorius savo veikloje privalo vadovautis auditorių etikos kodeksu ir kituose audito reglamentuose nustatytais normomis, nepaisant to, ar jo darbas bus peržiūrimas kontrolieriaus, ar ne. Tai sudaro kokybiško audito pagrindą (Kustienė A., Petraitenė K. 2012).

Kokybės užtikrinimo ir gerinimo programa turi būti rengiama tam, kad būtų galima įvertinti, ar vidaus audito veikla atitinka Vidaus audito apibrėžimą bei Standartus ir ar vidaus auditoriai vadovaujasi Etikos kodeksu. Remiantis programa vertinamas vidaus audito veiklos efektyvumas bei veiksmingumas ir nustatoma, kaip reikėtų gerinti vidaus audito veiklą (Tarptautiniai vidaus audito standartai, 2013)

Vidaus audito veikla atitinka Standartus tuomet, kai šios veiklos rezultatai atitinka Vidaus audito apibrėžimą, Etikos kodeksą ir Standartus. Kokybės užtikrinimo ir gerinimo programos rezultatai apima tiek vidinių, tiek išorinių vertinimų rezultatus. Turi būti atliekami visos vidaus audito veiklos vidiniai vertinimai. Taip pat bent kartą per penkerius metus turi būti atliktas vidaus audito veiklos išorinis vertinimas (Tarptautiniai vidaus audito standartai, 2013).

2.4. Veiklos audito koncepcija viešajame sektoriuje

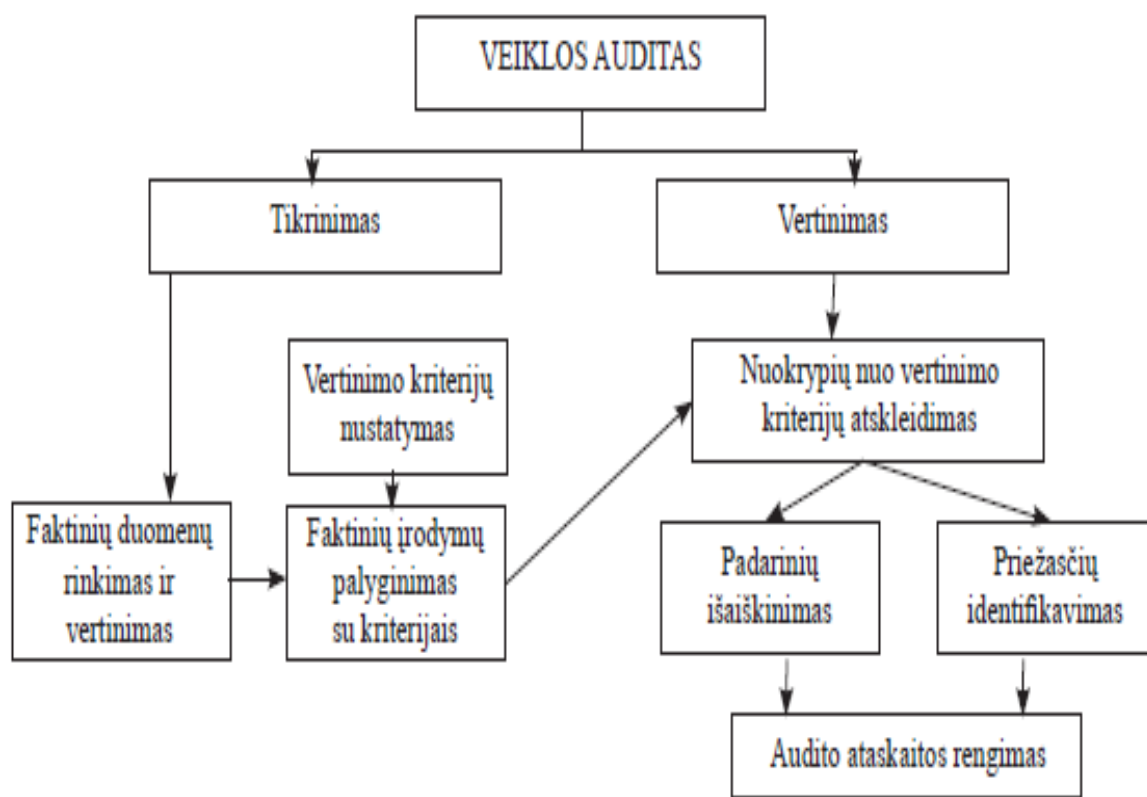
Išanalizavus Lietuvoje priimtus ir įgyvendinamus viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus galima konstatuoti, kad jų praktinis įgyvendinimas yra sudėtingas ir ilgas procesas. Pažymėtina, kad Lietuvoje nuo 2010 m. sausio 1 d. visi viešojo sektoriaus subjektai (toliau – VSS) apskaitą ir finansinę atskaitomybę privalo parengti vadovaudamiesi naujais standartais, t. y. viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais (toliau – VSAFAS) (Bikienė J., 2011).

Veiklos auditas: a) procesas, apimantis nuoseklų tikrinimo ir vertinimo funkcijos realizavimą; b) išryškina tiriamos veiklos problemas; c) tiria ir vertina: išteklių ekonomiškumą, veiklos procesų efektyvumą ir (ar) rezultatų bei poveikio rezultatyvumą; d) kuria pridėtinę vertę, pasireiškiančią atliktais veiklos auditorių vertinimais, teikiamomis išvadomis bei rekomendacijomis, įgalinančiomis gerinti organizacijos veiklą ir modernizuoti valdymą. Atlikta mokslinės ir praktinės literatūros analizė rodo, kad viešojo sektoriaus veiklos auditas gali padėti mikro ir makro lygmenimis plėtoti modernią ir skaidrią viešųjų finansų valdymo sistemą, stebėseną ir reglamentų vykdymą, taip pat būtiną valdymo sistemos modernizavimą (Daujotaitė D., 2011).

Vidaus auditas turi vertinti organizacijos tikslų, programų ir veiklos, susijusių su etikos normomis, kūrimą, įgyvendinimą ir veiksmingumą (Tarptautiniai vidaus audito standartai, 2013).

Pasak Kuhn M., Siciliani L. (2013) pateikia apgaulingų atvejų analizę, kai pirkėjas ir paslaugų teikėjas gali manipuliuoti sudarytomis sutartimis, todėl reikia kontroliuoti įsipareigojimus, pateikiant rekomendacijas audito eigai ir intensyvumui bei nustatant audito vertę. Būtina teisingai įvertinti aplinkybes ir kitaip išlaikyti balansą tarp kliento ir paslaugų teikėjo.

Mackevičius J., Daujotaitė D. (2011) mokslinėje literatūroje, analizuojančiuose ir atskleidžiančiuose veiklos audito problematiką, nagrinėjami įvairūs šio proceso elementai, aptariama skirtinga tikrinimo ir vertinimo veiksmų seka (žr. 5 pav.)



5 pav. Veiklos audito procesas. (Mackevičius J., Daujotaitė D. 2011)

Goodson S.G., Mory K. J., Lapointe J.R. (2012) apibūdina viešojo sektoriaus audito veiklos veiksmingumą ir valdymo svarbą bei apibrėžia pagrindinius elementus, reikalingus siekiant padidinti vertę, o audito veikla sieja visus viešojo sektoriaus lygius. Gairės skirtos atkreipti dėmesį į audito vaidmenį (nediferencijuojant tarp išorinių ir vidinių), metodus, kuriais gali būti įvykdyti šie vaidmenys ir pagrindiniai elementai būtini remti veiksmingą audito funkciją. Ji turi būti taikoma visa apimtimi kiekvienoje jurisdikcijoje, ypač kai viešojo sektoriaus audito vaidmenys ir atsakomybė

yra aiškiai apibrėžta, reglamentuojančių institutų ar teisiniais įgaliojimais. Taikyti tik tam tikras funkcijas arba priskirti jas kitiems subjektams.

6 pav. Pateikiama veiklos audito sistemos schema.



6 pav. Veiklos audito sistema (Mackevičius J., Daujotaitė D.)

Organizacijos veiklos rezultatams gali kelti grėsmę vidaus ar išorės veiksniai tiek visos organizacijos, tiek atskiros veiklos lygmeniu. Vertinant riziką reikia apsvarstyti visus galimus rizikos veiksnius (įskaitant apgaulės ir korupcijos riziką). Todėl svarbu, kad rizikos nustatymas būtų visapusiškas. Rizikos nustatymas turi būti nuolatinis ir pasikartojantis procesas, dažnai integruotas į planavimo procesą. Dažnai pravartu vertinti riziką pagal „tuščio popieriaus lapo“ principą, ne vien siejant su ankstesniu įvertinimu. Tai padeda nustatyti organizacijos rizikos charakteristikos pokyčius, atsirandančius keičiantis ekonominei ir reguliavimo aplinkai bei vidaus ir išorės veiklos sąlygoms, nustačius naujus ar pakeitus tikslus (Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės.)

Lakis V., Nemanytė J. (2014) atskleidžia, kad veiklos auditas yra labai svarbi priemonė užtikrinant tinkamą kiekvienos valstybės viešojo sektoriaus funkcionavimą ir valstybės lėšų bei turto naudojimą. Galutinis veiklos audito dokumentas yra ataskaita, kurioje pateikiamos audito rekomendacijos. Jose nurodomi nustatytų klaidų ir trūkumų šalinimo būdai. Rekomendacijų

įgyvendinimas yra vienas iš svarbiausių audito rezultatyvumo matavimo rodiklių. Autoriai ištyrę valstybinio audito rekomendacijų pobūdį ir jų įgyvendinimo problemas, nagrinėja veiklos audito metodus, rekomendacijų sampratą ir svarbą, veiklos audito metu atskleisti trūkumai, pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo pobūdis.

Daujotaitė D. (2011) pažymi, jog veiklos auditas apima daug kintamųjų, kuriuos visapusiškai apibendrinti viename modelyje sudėtinga. Todėl straipsnyje nagrinėjami tik veiklos audito priežastiniai ryšiai, nuodugnai netiriant šių ryšių egzistavimo priežasčių. Modelio kintamieji apima visus tris modelio lygmenis, t. y. valdymą, veiklą ir vertinimą. Aprašyti kintamieji sudaro pagrindinius veiklos audito modelio elementus.

Lakis V., Nemanytė J. (2014) nustatė, kad dažniausiai pasitaikančios klaidos ir trūkumai yra netinkamas reglamentavimas (29–39 %) bei nustatytų reikalavimų nesilaikymas (16–23 %); nesukurta organizacinė sistema ir infrastruktūra ar ji yra netinkama, institucijos dubliuoja tas pačias funkcijas (8–15 %); institucijos netinkamai naudoja biudžeto lėšas (6–13 %); institucijos nesikeičia informacija, nepateikia įvairių ataskaitų, priima sprendimus nesivadovaudamos reikiama informacija (6–12 %); institucijų veikla bei funkcijos vykdomos pavėluotai, vangiai ar fragmentiškai (5–12 %); neatliktas veiklos arba konkrečių veiksmų vertinimas ar analizė (4–12 %). Kai kurios klaidos ir trūkumai kartojasi sistemingai. O tai reiškia, kad audituojamieji subjektai bei valdžios institucijos skiria nepakankamai dėmesio veiklos auditorių rekomendacijoms įgyvendinti.

Pasak Лын Я.И. (2013), galima daryti išvadą, kad valstybinis auditas - speciali valstybės finansų kontrolės forma, kuri reguliuoja institucijų veiklą ir yra visuomenės informavimo šaltinis apie finansų vientisumą, teisinę atitiktį. O viešojo sektoriaus vadovų teisinga strategija yra veiksminga ir taip pat turi specialų įrankį socialinę-ekonominę plėtrą bei stabilumą.

Atlikus veiklos audito apibrėžimų, vaidmens ir poveikio analizę, akcentuojama, kad veiklos auditas yra apibrėžiamas kaip audituojamo subjekto veiklos ekonomiškumo (angl. *economy*), efektyvumo (angl. *efficiency*) ir rezultatyvumo (angl. *effectiveness*) tikrinimas ir vertinimas. Šie trys veiklos audito struktūriniai elementai yra įvardijami kaip 3 E koncepcija, kuri ir sudaro veiklos audito esmę. Nepriklausomo ir objektyvaus veiklos audito tyrimo metu, kiekvienas valdžios subjektas, organizacijos (institucijos), sistema, programa ar projektas yra tiriamas vienu ar keliais aspektais – ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo (Epstein B.J., Jermakowicz E.K. (2010).

Mackevičius J., Daujotaitė D. (2011) argumentuoja, kad veiklos auditas yra viena iš labai svarbių audito sistemos rūšių. Veiklos audito praktinio taikymo patirtis Lietuvoje taip pat maža. Autoriai pateikia tokį veiklos audito apibrėžimą: veiklos auditas – tai visuma metodų ir priemonių, kuriuos taiko veiklos auditoriai, siekdami įvertinti audituojamų organizacijų valdymo ir veiklos **ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą**. Jie teigia, kad veiklos auditas yra:

- 1) nepriklausomas tikrinimas ir vertinimas;
- 2) turi tam tikrą struktūrą, t. y. kriterijų nustatymas, faktinių įrodymų (duomenų) palyginimas (žr. 6 lentelė) su nustatytaisiais kriterijais, atitikties lygio įvertinimas, išvadų formulavimą.

6 lentelė. Veiklos audito apibūdinimų palyginimas

(šaltinis: Mackevičius J., Daujotaitė D. (2011). Veiklos auditas: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas)

Svarbiausi požymiai Šaltiniai	Audito pobūdis	Audito kriterijai 3E	Kiti nurodomi požymiai			
			Nepriklausomumas	Rekomendacijos	Išteklių naudojimas	Gero valdymo praktika
Audito standartai	Tikrinimas vertinimas	+			+	+
Europos auditorių rūmų veiklos audito vadovas	Tikrinimas vertinimas	+			+	
LR Valstybės kontrolės įstatymas	Vertinimas	+				
Laisvoji interneto enciklopedija	Tyrimas vertinimas	+			+	

Kleinman G., Lin B.B., Palmon D.; (2014) skatina audito reikšmę, dėl iškilusių apskaitos skandalų dar tūkstantmečio pradžioje. Šie skandalai paskatino taikyti griežtesnes taisykles viešajame sektoriuje nei įmonių valdymo ir finansinės atskaitomybės sudarymui. Šios taisyklės buvo sugriežtintos iš audito priežiūros institucijų pozicijų, pagal apskaitos priežiūros valdybos Jungtinėse Amerikos Valstijose ir viešosios priežiūros valdybos Jungtinėje Karalystėje rekomendacijas. Tuo pačiu metu, dėl didėjančios globalizacijos versle raginama griežtai laikytis bendrų Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartų (TFAS). Šie skelbiami standartai turi viršenybę gautiems rezultatams prieš įvairių šalių vietinius apskaitos standartus. Todėl svarbu ištirti audito reguliavimo režimus skirtingose šalyse ir tarpvalstybinių audito patikrinimų statusą. Reikia pradėti įvairioms nacionalinėms institucijoms poveikį nacionalinio reguliavimo pasirinkimui. Būtina apžvelgti audito reguliavimo praktiką ir auditoriumi pasirinkti grupę pagal ekonomines galias. Remiantis analize, būtina aptarti iššūkius ir kliūtis, kai vidaus nacionalinio audito, kryžminio nacionalinio audito patikrinimai ir keliami reikalavimai neišsauktų skirtumų, taikant audito standartus ir naudojat įvairiose šalyse.

Viegas C. V., Bond A., Duarte Ribeiro J. L. Selig P. M., (2012) atskleidžia, kad stebėjimas ir auditas yra laikomi esminiais veiklos valdymo proceso etapais. Reikia išsiaiškinti, kuris padeda gerinti našumą organizacijose ir teikti pagrindinį vaidmenį užkertant kelią arba sumažinti žalą aplinkai. Tačiau to negalima supainioti tarpusavyje. Buvo nustatyta, kad painiojami panašumai, hierarchija, daliniai sutapimai, taikymo sritys, rizikos klausimai ir laikas, siekiant pagerinti aplinkos stebėjimą ir auditą.

Vidaus kontrolė užima svarbią vietą kiekvienoje įmonėje. Be to, tik efektyvi vidaus kontrolės sistema turi teigiamą poveikį visoms kitoms įmonės kontrolės sistemoms, o turėdama efektyvią vidaus kontrolę įmonė gali ne tik sėkmingai konkuruoti su kitomis šakoje veikiančiomis įmonėmis, bet ir siekti vadovybės užsibrėžtų naujų strateginių tikslų. Vidaus kontrolė, kaip valdymo sistemos ar vadybos funkcija, įmonėms yra itin svarbi, kadangi pastaroji apima visas įmonės darbo ir veiklos sritis ne tik nuo aukščiausio iki žemiausio vadovavimo lygio, bet ir nuo struktūrizavimosi iki darbuotojų elgesio kontrolės (Altamuro, Beatty, 2010).

Veiklos auditas yra svarbus valstybės modernizavimo instrumentas, padedantis skatinti šalies ekonominę ir socialinę pažangą, didinti tiek šalies, tiek įvairių sektorių konkurencinius pranašumus globalizacijos ir integracijos sąlygomis. Pateikto veiklos audito modelio struktūra leidžia detaliau tirti organizacijų veiklą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais ir užtikrina sisteminių viešojo sektoriaus institucijų veiklos vertinimą. Modelis remiasi viešųjų finansų valdymo ir valdymo tikslų sąveikumo vertinimu ir pripažinta ekonomikos teorija. Siūloma suvienodinti veiklos audito tyrimų metodiką, nes pagal siūlomą modelį veikianti audito sistema leistų tikėtis aiškesnių, skaidresnių ir palyginamų rezultatų. (Daujotaitė D., 2011).

Kad vidaus auditas būtų veiksmingas, svarbiausia sukurti stiprius darbo santykius su vadovais ir darbuotojais visuose organizacijos lygmenyse. Jei vidaus auditoriai yra susipažinę su įmonės specifika, tai padės sukurti veiksmingus ryšius ir įvertinti bei padidinti rizikos valdymo, vidaus kontrolės ir valdymo procesų veiksmingumą. Visada, o ir prireikus, organizacijos darbuotojai turėtų atkreipti vidaus auditorių dėmesį į problemas ir svarbius klausimus, pateikti jiems informaciją. Be to, bus siekiama efektyvaus ir gerai organizuoto audito, susijusio su paslaugomis, informacija ir konsultacijomis (Tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai).

2.5. Vidaus kontrolės sistema ir inovacijų diegimas viešajame sektoriuje

Pasak Giriūno L., Mackevičiaus J. (2013) audito pagrindas yra vidaus kontrolės sistema. Vidaus kontrolės sistema – tai koordinuotų būdų ir priemonių visuma naudojamų įmonės numatytiems tikslams pasiekti. Nuo vidaus kontrolės sistemos priklauso įmonės finansiniai rezultatai, jos veiklos tęstinumo ir plėtros galimybės. Todėl vidaus kontrolės sistema turi svarbią reikšmę visose be išimties įmonėse – didelėse, vidutinėse, mažose. Žinoma, ypač svarbu yra turėti efektyvią vidaus kontrolės sistemą įmonėse, kurios turi sudėtingą organizacinę valdymo struktūrą, naudoja sudėtingas gamybos technologijas, gamina įvairią produkciją, teikia plataus profilio paslaugas, turi daug gamybos, pagalbinių ir administracinių padalinių, palaiko ryšius su daugeliu partnerių, tiekėjų, pirkėjų ir kt. Tačiau daugelis įmonių vadovų nepakankamai dėmesio skiria dėmesio vidaus kontrolės sistemai, kai kurie iš jų neteisingai supranta jos esmę - tapatina su vidaus auditu. Iki šiol nepakankamai dėmesio skiriama vidaus kontrolės sistemos elementų analizei. Pateikiama šių vidaus kontrolės sistemų elementų: kontrolės aplinkos, įmonės rizikos vertinimo, informacijos sistemos, kontrolės veiksmų ir kontrolės procedūrų stebėsenos vertinimo svarbiausi veiksmai, kuriuos privalo atlikti auditoriai.

Autoriai išskiria penkis pagrindinius kitų mokslininkų pabrėžiamus vidaus kontrolės sistemos elementus:

- kontrolės aplinka;
- rizikos įvertinimas;
- informacijos sistema;
- kontrolės veiksmai;
- kontrolės procedūrų stebėseną.

Vidaus kontrolė yra dinamiškas kompleksinis procesas, nuolat prisitaikantis prie organizacijos pokyčių. Visų lygių vadovai ir darbuotojai turi dalyvauti šiame procese, nagrinėdami rizikos veiksnius ir nuosaikiai užtikrindami, kad bus įgyvendinta organizacijos misija ir bendrieji tikslai (Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės, 2014).

Vidaus kontrolės vertinimas. Audito planavimo metu auditoriai privalo suprasti auditui svarbią audituojamo subjekto vidaus kontrolę, t.y.:

- įvertinti finansinių ataskaitų ir tvirtinimų reikšmingo iškraipymo riziką,
- nustatyti konkrečias kontrolės procedūras, kurios užkirstų kelią atsirasti iškraipymams,
- parengti tolesnes audito procedūras rizikai sumažinti.

Technologijomis pagrįsti audito metodai ir priemonės – tai įvairios automatizuotos audito priemonės, tokios kaip universali audito programinė įranga, testavimo duomenų generatoriai, kompiuterizuotos audito programos, specializuotos audito paslaugų programos. Visa tai dar vadinama kompiuteriniais audito metodais ir priemonėmis (Tarptautiniai vidaus audito standartai).

Objektyviai įvertinti vidaus kontrolės sistemos elementų veiksmingumą yra vienas iš sudėtingiausių auditoriaus uždavinių. Jis turi įgyti kuo daugiau žinių apie įmonės verslą, atliekamas ūkines operacijas ir jų sudėtingumą, įmonės geografinę padėtį, darbo organizavimo metodus ir sąlygas, patirtas nesėkmes, veiklos sutrikimus, buvusius piktnaudžiavimo atvejus, ūkio šakos, kuriai atstovauja įmonė ypatybes ir kt. (Giriūnas L., Mackevičius J. 2013).

Informacinių technologijų naudojimo sąlygomis svarbią vietą užima naudojama programinė įranga. Kiekviena apskaitos programa skiriasi nuo kitų rinkoje veikiančių programų realizuotais joje sprendimais, kurie lemia buhalterijos darbo organizavimo įmonėje pobūdį tiek perkant apskaitos paslaugas, tiek apskaitą organizuojant įmonėje savomis jėgomis (Butkevičius J. 2010).

Efektyvi vidaus kontrolės sistema, kad ir kaip gerai būtų organizuota ir įgyvendinama, gali užtikrinti vadovybei tik nuosaikų, o ne absoliutų organizacijos tikslų pasiekimą ar jos išlikimą. Ji gali teikti vadovybei informacijos apie pažangą (ar pažangos nebuvimą) siekiant tikslų. Tačiau vidaus kontrolė negali paversti prasto vadovo geru. Be to, vyriausybės politikos ar programų, demografinės ar ekonominės padėties pasikeitimas paprastai nepriklauso nuo vadovybės valios, todėl jai gali tekti pertvarkyti kontrolės priemones ar pakoreguoti priimtinos rizikos laipsnį (Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės).

Giriūnas L., Mackevičius J. (2013) Siekia identifikuoti vidaus kontrolės sistemos elementus ir hierarchinius jų ryšius, būtina sąlyga yra išskirti ir keletą pačių svarbiausių vidaus kontrolės sistemos valdymo aspektų:

- vidaus kontrolė yra svarbi pačiai įmonei. Įmonės vadovybei turi rūpėti, kad būtų stabili ir lanksti vidaus kontrolės sistema, skirta tam tikriems veiklos tikslams ir padėtų numatyti perspektyvas. Vadovybei turi būti svarbu turėti tokią kontrolės sistemą, kuri operatyviai atskleistų klaidas, apgaules ir piktnaudžiavimus;

- vidaus kontrolės būklė yra svarbi auditoriams. Gera vidaus kontrolės sistemos būklė turi tiesioginį poveikį auditui: auditoriui reikia surinkti mažiau įrodymų, atlikti mažiau testų, kartu mažiau rizikuoti.

Giedraitytės V., Raipos A. (2012) nuomone inovacijų kūrimas ir įgyvendinimas tampa viena esminių viešojo valdymo modernizavimo sąlygų. Efektyvus rizikos valdymas yra vienas iš sėkmingų inovacinių procesų veiksmų. Viešojo ir privataus sektoriaus partnerystė ne tik suteikia galimybę perimti abipusę praktiką, sukurti ir įdiegti efektyvesnes viešąsias paslaugas, bet ir leidžia kartu

prisiimti atsakomybę bei pasidalinti rizika. Viešajame valdyme, siekiant sėkmingo inovacijų rizikos valdymo, reikia atrasti erdvę, kur inovacinius procesus ir paslaugas būtų galima išbandyti. Bandomieji ir parodomieji inovacijų projektai ne tik atkreipia dėmesį į galimas problemas, tačiau kartu padeda įrodyti sėkmingų projektų potencialą ir padeda inovacijoms įgyti didesnę pagreitį, stiprinti tarpsektorinę integraciją, kurti naujo tipo hierarchines organizacijas, laikinas projektų ir programų rengimo bei įgyvendinimo struktūras, aktyvai dalyvaujant paslaugų vartotojams kaip viešosios vertės bendrakūrėjams.

Inovaciniai procesai viešajame sektoriuje yra sudėtingesni nei privačiame. Inovacijos paprastai paveikia ne tik viešojo sektoriaus tarnautojų įpročius, darbo pobūdį, tačiau turi įtakos ir svarbiausioms viešosioms paslaugoms. Privačiame sektoriuje inovacijos sukelia pasekmes ekonominėje ar užimtumo srityje, o viešojo sektoriaus inovacijų rizika daugiau susijusi su gyvybiškai svarbiais visuomenės ir konkrečių individų poreikiais (Giedraitytė V., Raipa A. (2012).

Siekiant palengvinti sąlygas verslui metodiškai, atpiginti apskaitos darbus pasiekiant reikiamą apskaitos lygį, apskaitos paslaugų teikimo atvejams tikslinga parengti metodines apskaitos paslaugų sutarčių rengimo rekomendacijas, kuriose galėtų būti numatyta ir pavyzdinė apskaitos paslaugų sutartis. Pasiūlymus tokioms rekomendacijoms galėtų pateikti profesinės visuomeninės buhalterijų organizacijos, o apibendrinti ir patvirtinti bendrą versiją galėtų Audito ir apskaitos institutas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Tai ne tik palengvintų apskaitos paslaugų verslą, bet ir sudarytų prielaidą apskaitos paslaugų civilinės atsakomybės draudimui, kad galima būtų tinkamai apibrėžti draudimo ir nedraudimo įvykius (Butkevičius J. (2010).

Pažymėtina, kad vidaus kontrolės sistemos elementų raiška ne tik diferencijuojasi pagal organizacijos valdymo lygius, bet ir kai kurie vidaus kontrolės sistemos elementai, pavyzdžiui, informacijos ar apskaitos sistemos, yra integruoti į visus organizacijos valdymo lygius. Labai dažnai mokslinėje literatūroje ir praktikoje aptinkami vidaus kontrolės sistemos elementai yra personalo politika, darbo padalijimas, vadovybės verslo filosofija, įvairių techninių ir metodinių priemonių naudojimas, tačiau jų nereikėtų laikyti savarankiškais vidaus kontrolės sistemos elementais, būtent todėl 1 paveiksle jie yra vaizduojami kaip kontrolės aplinkos dedamosios (Giriūnas L., Mackevičius J. 2013).

Kaip teigia Kustienė A., Pertaitienė K. (2012) Tarptautiniuose audito ir kokybės kontrolės standartuose nurodyta, kad kiekvieno audito pabaigoje, prieš įforminant audito rezultatus, būtina peržiūrėti auditoriaus atliktą darbą ir įsitikinti, jog auditas buvo atliktas pagal nustatytus reikalavimus ir audito tikslai pasiekti. Tai vadinama atlikto audito kokybės kontrole. Nurodymai dėl atlikto audito kontrolės pateikiami 220-ajame TSA ir 1-ajame TKKS. Kiekvieno atlikto audito kokybės kontrolė – tai patikrinimas ir nustatymas, ar: a) visi darbai, numatyti audito plane ir programose, atlikti; b) atliktas darbas ir gauti rezultatai tinkamai pateikti darbo dokumentuose, c) pateikti komentarai prie

kiekvienos audito srities; d) pasiekti audito procedūrų tikslai; e) komentarai ir išvados yra teisingi bei pagrįsti atitinkamų tikrinimų rezultatais, įrodymais bei darbo dokumentais; f) pareikštos išvados atitinka atlikto darbo rezultatus ir pagrindžia auditoriaus nuomonę.

Inovacinės aplinkos kūrimui itin svarbiu faktoriumi laikytinas valdžios institucijų funkcinės veiklos užduočių pasiskirstymas, politinių lyderių, biurokratijos vietos ir vaidmens bei požiūrio į inovatyvumo galimybes įvertinimas. Itin reikšmingas tokiu atveju tampa valdžios pasiskirstymas tarp politikų ir administratorių, kuris net ir inovacijų diegimo kontekste neišvengia iš tradicinio viešojo administravimo ir politikos dichotomijos supratimo, nors jos modifikacijų įvairovė būdinga bet kurio viešojo sektoriaus valdymo organizavimo lygmenims, politiniams ir administravimo mechanizmams (Giedraitytė V., Raipa A. 2012).

Viena svarbiausių organizacijoje – *apskaitos informacinė sistema*, kurioje identifikuojamos, klasifikuojamos, analizuojamos, fiksuojamos ir dokumentuojamos ūkinės operacijos. Tinkama organizacijos apskaitos sistema turi užtikrinti, kad finansinės ataskaitos būtų parengiamos laiku ir tinkamai. Kaip ir kitoms informacinėms sistemoms, apskaitos sistemai keliami tokie patys reikalavimai: turi būti sukurtos tokios kontrolės procedūros, kurios užtikrintų duomenų patikimumą, prieinamumą, tikslumą, vientisumą, konfidencialumą. Tik gaudami laiku ir tikslią informaciją, vadovai gali įgyvendinti planus ir valdyti riziką (Finansinio audito vadovas).

Informacinių technologijų valdymo sistema – tai sistema, kurią sudaro vadovai, organizacijos struktūra ir procesai, kurių paskirtis – užtikrinti, kad organizacijos informacinės technologijos prisidėtų prie organizacijos strategijos ir tikslų įgyvendinimo (Tarptautiniai vidaus audito standartai).

Nepakankamą apskaitos paslaugų kokybę lemia didelė naudojamų programinės įrangos produktų įvairovė, iš kurių sunkoka atsirinkti kokybiškus, tinkamus naudoti programinius produktus. Problemai išspręsti Lietuvoje reikia sertifikuoti esamus ir naujai rengiamus apskaitos programinius produktus. Programinės įrangos tinkamumo, jos atitikties kokybiniais, technologiniais, kontrolės sistemos reikalavimams sertifikatas padėtų įmonėms vartotojoms susiorientuoti diegiant į apskaitą IT, pagerintų finansinių ataskaitų kokybę, pagerintų įmonių mokestinių išipareigojimų vykdymą, valstybės biudžeto surinkimą (Bukevičius J., 2010).

Viešojo valdymo subjektai turi pripažinti, kad net ir tuomet, kai inovaciniai procesai yra gerai valdomi, kartais nepavyksta pasiekti visų norimų rezultatų. Svarbiausia atrasti tinkamą balansą tarp rizikos vengimo ir rizikos prisiėmimo, todėl svarbu nustatyti strategines priimtinausias rizikos ribas. Inovacijų rizikos mastai gali būti nustatomi remiantis politiniais interesais, ilgalaikių pagrindinių projektų išipareigojimais, aukščiausio lygmens vadybininkų atsidavimu ir parama, glaudžiu bendradarbiavimu su technologijų tiekėjais ir būsimais vartotojais, rinkos (paklausos) žiniomis. Viešojo sektoriaus personalo ir tarpsektorinio bendradarbiavimo vaidmuo rizikos valdyme Viešajame sektoriuje, lyginant su privačiu, pastebimas nemažas rizikos valdymo kvalifikacijos bei įgūdžių

trūkumas, kas stabdo inovacijų procesą. Sėkmingam rizikos valdymui didžiulę reikšmę turi viešojo valdymo subjektų nebijojimas rizikuoti, prisiimti atsakomybę. (Giedraitytė V., Raipa A., 2012).

3. VIDAUS AUDITO VERTĖS VIEŠAJAME SEKTORIUJE TYRIMO METODOLOGIJA

3.1. Tyrimo tipas ir metodai

Tyrimo tipas. Temos „Vidaus audito vertė viešajame sektoriuje“ problematikai tirti pasirinktas kokybinis tyrimo tipas, nes tai geriausias būdas pažvelgti į problemą, įvertinti ją, tobulinti sprendimo būdus, atsižvelgiant į konkrečių žmonių patirtį (Bitinas ir kiti, 2008).

Kokybinis tyrimas pasirinktas, nes tokiu būdu siekiama gauti autentiškus duomenis, iš konkrečių žmonių, kurie turi darbo patirtį, savo požiūrį ir gali išsakyti savo nuomonę. Kokybiniu tyrimu siekiama atskleisti veiksnius, kurie padeda tobulinti audito viešajame sektoriuje eigą, procesą, keliamus reikalavimus ir kelia vidaus audito vertę. Pasak Tidikio R. (2003) kokybinis tyrimas leidžia išsiaiškinti gyvenimiškas problemas bei panagrinėti naujus reiškinius, masiškai nepaplitusius.

Duomenų surinkimo metodai. Tyrimui atlikti ir duomenims gauti panaudotas pusiau struktūruotas interviu metodas. Tai yra, kai iš anksto numatomi klausimai. Interviu metodas pasirinktas todėl, kad siekiama išsiaiškinti realią situaciją iš praktinės pusės. Apklausos dalyvių interviu suvestinė pateikiama 1-e priede. Visi apklausos dalyviai buvo telefonu informuoti ir supažindinti su tyrimo tema ir tikslu. Informantams pageidaujant, interviu klausimai buvo išsiųsti elektroniniu paštu. Atsakymai taip pat gauti elektroniniu paštu. Gautų duomenų analizei panaudotas kokybinės turinio analizės metodas.

Duomenų analizės metodai. Gautiems duomenims nagrinėti buvo pasirinktas kokybinis turinio analizės metodas. Duomenys apdoroti šiais etapais: 1 – rezultatų suvedimas; 2 – veiksnių išskyrimas; 3 – veiksnių apibendrinimas; 4 – išvadų formulavimas.

3.2. Tyrimo instrumento sudarymo teorinė bazė

Interviu klausimai sukurti remiantis teorinės dalies mokslinės literatūros analizės išvadomis. Iš viso sudaryta po 5 klausimus 3 informantų grupėms. Sudarant klausimus remtasi šio darbo I dalies problematikos analizėje iškeltais kriterijais. Metodologiniu požiūriu, geriau mažiau klausimų, negu daug, bet nepagrįstų (Bitinas ir kiti, 2008).

Interviu klausimyno sandara: remiantis teorine baze auditoriams pateikiamas klausimas: kuo vadovaujasi atlikdami vidaus auditą biudžetinėje įstaigoje? Siekta išsiaiškinti kaip auditorius interpretuoja galiojančius teisės aktus, o Savivaldybės ir įstaigų buhalteriams užduotas klausimas apie bendradarbiavimą ir požiūrį į audito procesą. Sekančiu klausimu siekta išsiaiškinti kaip visos

intervantų grupės vertina audito atlikimą pagal 3E. pateikta vertinimo skalė nuo vieno iki penkių, kur 1 - Labai žemas; 2 - Žemas; 3 - Vidutinis; 4 - Aukštas; 5 - Labai aukštas. Trečiuoju klausimu siekta išsiaiškinti nuomonę apie audito naudą ir vertę. Kitu klausimu bandyta iškelti pastebėtas problemas, kaip jas pastebi atskirai kiekviena intervantų grupė. Paskutiniu klausimu norima sužinoti atskirų darbuotojų grupių nuomonę, ką reikėtų keisti. Demografiniai klausimai nebuvo suformuluoti.

Tyrimo imtis. Tyrime bus taikyta tikslinė patogioji imtis, t. y. parinkti konkretūs darbuotojai, kurie dirba toje srityje ir vykdo pareigybinius įsipareigojimus. Pasirinkti 6 darbuotojai iš kelių savivaldybių bei biudžetinių įstaigų, po du iš kiekvienos grupės: vidaus audito užduotis atliekantys auditoriai, savivaldybių apskaitos skyriaus specialistai ir savivaldybių finansuojamų įstaigų buhalteriai. Tyrime dalyvavusieji darbuotojai vieni kitų nepažįsta.

Tyrimo trikdžiai ir apribojimai. Atliekant tyrimą išryškėjo tokie trikdžiai: tyrimas apribotas pasirenkant kokybinį tyrimo tipą, tyrime dalyvavo 6 darbuotojai, tai yra pakankamas skaičius, kokybiniam tyrimui atlikti, tyrimas atliktas darbo dienos metu, atliktas raštu, todėl nebuvo galimybės išsamiau išsiaiškinti nepilnai ar neaiškiai atsakytus klausimus.

Tyrimo laikas. Empirinis tyrimas atliktas 2017 m. balandžio – gegužės mėnesiais.

Tyrimo etika. Su tyrimo dalyviais dėl interviu buvo tartasi telefonu iš anksto. Įžanginio etapo metu tyrimo dalyviams pristatytas tyrimo tikslas bei uždaviniai, garantuota, kad gauti duomenys bus naudojami tik ruošiant magistro baigiamąjį darbą ir jokių kitu būdu nebus viešinami. Duotos garantijos dėl anonimiškumo. Interviu pabaigoje, informantams padėkota už bendradarbiavimą, sugaištą laiką ir nuomonę.

4. VIDAUS AUDITO VERTĖS VIEŠAJAME SEKTORIUJE TYRIMO REZULTATAI

Svarbiausias įrankis valdymo sistemoje yra efektyvi vidaus kontrolė. Mokslinėje literatūroje yra aiškiai apibrėžta audito, jo sudedamųjų dalių sąvokos. Įvardinta, kad objektyvi užtikrinimo ir konsultavimo veikla, skirta sukurti organizacijoje pridėtinę vertę. Deumes R. (2010) atliktu tyrimu ir Daujotaitė (2011) konkrečiai įvardija, kas sukuria audito vertę. Kustienė A., Petraitenė K. (2012) audito vertę sieja su audito kokybe. Atliktų tyrimų rezultatai rodo, kad auditoriaus nepriklausomumas ir profesionalumas bei audito kokybė yra pagrindiniai elementai, kuriantys audito vertę. Audito vertės kūrimo grandinėje audito kokybė yra tarpinis elementas: audito kokybei daro įtaką auditoriaus nepriklausomumas ir profesionalumas, kurie be to, kad veikia vienas kitą, taip pat turi tiesioginės įtakos ir audito vertės kūrimui.

Nepakankamai aišku, kiek viešojo sektoriaus auditoriai atliekantys nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekia gerinti viešojo juridinio asmens veiklą. Vykdydami viešojo sektoriaus auditai sukuria audito pridėtinę vertę, kokią – nėra paskaičiuota. O kokią naudą teikia atliekamo audito kokybė, jo efektyvumas, ekonomiškumas, rezultatyvumas, veiksmingumas? Mokslinės literatūros apžvalgoje bei atliktuose tyrimuose šie kriterijai turi didžiulę reikšmę, tačiau kaip interpretuojama atliekant viešojo sektoriaus vidaus auditą – galima daryti prielaidą, kad tai priklauso nuo kiekvieno auditoriaus kvalifikacijos ir kompetencijos.

4.1. Auditorių požiūris

1. Naudojami metodai atliekant vidaus auditą.

Objektyvumo principas: Vidaus auditoriai, rinkdami, vertindami ir pateikdami informaciją apie tikrinamą veiklą ar procesą, siekia didžiausio profesinio objektyvumo. Vidaus auditoriai, susidarydami nuomonę, atidžiai įvertina visas susijusias aplinkybes, ir nesileidžia, kad jų nuomonę paveiktų asmeniniai ar kitų asmenų interesai (Tarptautiniai vidaus audito standartai. Etikos kodeksas).

Vertinant subjekto atliktų atskirų vertinimų rezultatus, reikėtų įsitikinti, kokie buvo nustatyti vertinimų tikslai, ar tie tikslai buvo pasiekti, bei, jei buvo nustatyti vidaus kontrolės trūkumai, ar buvo imtasi atitinkamų priemonių jiems ištaisyti.

Interviu sutiko duoti skirtingose savivaldybėse vidaus audito skyriuje dirbančios auditorės. Abiems užduotas tas pats klausimas: jūsų naudojamos kontrolės taisyklės audituojamose įstaigose? Ar naudojama atrankos sistema, ar tik patikrinama, vadovaujantis galiojančiais teisės aktais?

Atsakymai buvo lakoniški, kaip iš vadovėlio. Į užduotą klausimą atsakė beveik vadovėlinėmis frazėmis. Pacitavo audito tikslus. Abi naudoja atsitiktinės atrankos metodą.

Pateikiama abiejų interviu apibendrinta nuomonė.

Auditai biudžetinėse įstaigose atliekami planine tvarka, vadovaujantis reglamentuojančiais teisės aktais. Vidaus auditas gina viešąjį interesą. Vidaus auditas atlieka nepriklausomą kontrolės funkciją siekiant įvertinti įstaigos – valdymo riziką, vidaus kontrolės taisykles. Audito tikslas – patikrinti, kaip laikomasi teisės aktų, išanalizuoti veiklą ir valdymą, atlikti tyrimą ir vertinimą, Teikti rekomendacijas efektyviam valdymui. Išvadose nurodoma pastebėtos klaidos ir trūkumai, skiriamas terminas jiems pašalinti. Prieš pradėdant auditą visada derinamas veiksmų planas. Dažniausiai, paaimamos dokumentų kopijos ir dirbama su jais įprastinėje darbo vietoje, esant poreikiui ir tos pačios įstaigos patalpose. Stengiamasi patikrinti kuo daugiau įstaigos veiklos sričių. Visada tikrinamas ilgalaikis turtas, nes tai yra savivaldybės turtas, valdomas patikėjimo teise.

Remiantis gauta informacija, daroma išvada, kad savivaldybių auditoriai vykdo savo pareigybinius įsipareigojimus pagal reglamentuojančius teisės aktus ir savų instrukcijų nekuria.

2. Vidaus audito ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas.

Auditorių buvo paprašyta įvertinti jų atliekamų auditų ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą skalėje nuo 1 iki 5, kai 1- labai žemas; 2-žemas; 3- vidutinis; 4-aukštas; 5- labai aukštas. Siekiama išsiaiškinti vidaus audito reikalingumą ir naudą, kad galima būtų nustatyti vidaus audito vertę.

Vidaus audito vertinimas pagal 3E

	1	2	3	4	5
Ekonomiškumas				4	
Efektyvumas					5
Rezultatyvumas					5

Sunku vertinti pagal tokius kriterijus, nes konkrečių skaičių nėra. Vertinimas yra abstraktus ir subjektyvus. Pakomentuoti savo vertinimus auditorės nepanoro.

Šiuo klausimu siekta išsiaiškinti kiek vidaus auditas sukuria pridėtinės vertės pagal ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požymius.

Remiantis auditorių nuomone vidaus auditas pagal 3 E duoda puikius rezultatus, tačiau kokia vertė sukuriama lieka neaišku. Daroma prielaida, kad pridėtinė vertė sukuriama minimali.

2. Vidaus audito nauda viešajame sektoriuje.

Auditorių nuomonė, apie audito naudą viešajame sektoriuje vienareikšmiška – vidaus auditas reikalingas, tačiau tokie kriterijai kaip kaina ir vertė nėra paskaičiuoti. Vidaus auditas reikalingas, organizacijų valdyme, tai įrankis, kurio gautais rezultatais naudojama, valdant organizaciją.

Atliktas įmonės finansinių ataskaitų auditas patvirtina, kad įmonė laikosi pasirinktos apskaitos politikos ir atskleidžia visą reikiamą informaciją; auditorius, patikrinęs įmonės vidaus kontrolės procesus ir jų veikimą, pateikia rekomendacijas jų efektyvumo didinimui; atliktas auditas sudaro prielaidas įmonės finansinei atskaitomybei gerinti ir sukuria vertę, bet nagrinėjamu klausimu tokių duomenų nebuvo.

Šiuo klausimu siekta išsiaiškinti ar vidaus auditas viešajame sektoriuje duoda naudą, neatliekant jokių matavimų ir ar ta nauda yra vidaus audito vertės dedamoji.

Remiantis išsakytomis nuomonėmis, daroma išvada, kad nauda tik teorinė vidaus audito vertės sudėtinė dalis.

4. Problemos iškylančios atliekant vidaus auditą savivaldybės įstaigose.

Į klausimą apie iškylančias problemas audituojant viešojo sektoriaus įmones, auditorės savo nuomonę išdėstė aiškiai. Įstaigos priima auditorių su baime, kaip baudėją. Kartais sunku gauti papildomus duomenis, nes įstaigos turi skirtingas apskaitos programas. Dažnai įstaigų buhalterijos neturi jokios buhalterinės programos, arba jos labai pasenę. Dėl techninių galimybių stokos, arba dėl technologijų susidėvėjimo būna apsunkintas auditavimas. Audito atlikimo laikas limituotas, tai atsiranda apribojimai nuodugniai patikrinti įstaigą. Įstaigose nėra įrengta papildoma darbo vieta auditoriui, todėl dokumentų kopijos yra pristatomos į skyrių. Stinga operatyvumo. Biudžetinių įstaigų problema yra kompetentingų techninių darbuotojų stoka, ypač viešųjų pirkimų srityje.

5. Pastebėjimai, ką reikėtų keisti.

Į klausimą ką reikėtų keisti, intervantės santūriai paminėjo, informacinių technologijų plėtrą, viešųjų pirkimų centralizaciją. O tai surišta su finansavimu, todėl sunkiai įgyvendinama. Turi būti iš

pagrindų peržiūrėta viešojo sektoriaus techninio personalo darbų ir kompetencijų pasidalijimas, informacinių technologijų modernizavimas.

Remiantis išsakytomis nuomonėmis, daroma prielaida, kad atsiranda poreikis teikti pasiūlymus savivaldybių administracijai dėl asignavimų perskirstymo.

4.2. Savivaldybių apskaitos darbuotojų požiūris

Savivaldybėje apskaitos poskyryje dirbančių specialistų funkcija yra tarpinė tarp savivaldybės buhalterijos ir savivaldybės viešojo sektoriaus įmonių. Tai pirmoji grandis, kuri vykdo pirminę kontrolę. Apklausta 2 darbuotojos. Ši grandis įtraukta į tyrimą, siekiant išsiaiškinti, kokį vaidmenį atlieka savivaldybių atliekamame viešojo sektoriaus vidaus audito procese.

Vidaus audito viešojo sektoriaus teorinių sprendimų dalyje daugumos autorių yra išskirti veiksniai: aplinkos vertinimas, rizikos vertinimas, renkamų ir surinktų duomenų patikimumas ir tikslumas, skaidrumas, tačiau kaip jie naudojami praktikoje nėra žinoma. Savivaldybės darbuotojai, gana kritiškai žiūrėjo į biudžetinėse įstaigose atliekamus auditus. Apskaitos darbuotojai, buvo nepelnytai užmiršti.

1. Bendradarbiavimas su savivaldybės auditoriais atliekant vidaus auditą.

Pavaldžių įstaigų audituose mes nedalyvaujam, nebent prireikia informacijos, bet jos neranda audituojamoje įstaigoje. Tuomet teikiame pilną informaciją, kurios reikalauja. Jei visgi tų duomenų reikia, viso vidaus audito metu stengiamasi kiek įmanoma greičiau atsakyti pateiktus auditoriaus klausimus. Bendradarbiavimas gana aktyvus, kadangi reikia atsakyti, bei pateikti daug raštiškos informacijos auditoriui į jo pateikiamus klausimus. Atliekant vidaus auditą vyksta dalykiškas bendradarbiavimas.

Kaip ir visų vidaus auditorių, viešojo sektoriaus vidaus auditorių prašoma padėti organizacijoms pagerinti savo veiklą. Viešojo sektoriaus vidaus audito funkcija yra stipraus viešojo sektoriaus valdymo sukūrimo elementas. Daugelis viešojo sektoriaus vidaus auditorių dar atlieka funkciją, susijusią su jų įmonės atskaitomybe visuomenei, kuri yra stabdžių ir atsvarų procedūros dalis

2. Vidaus audito vertinimas pagal ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą

	1	2	3	4	5
Ekonomiškumas			3		
Efektyvumas			3		
Rezultatyvumas				4	

***1- Labai žemas; 2-Žemas; 3- Vidutinis; 4-Aukštas; 5- Labai aukštas.

3. Audito nauda ir vertė viešajame sektoriuje.

Institucijoje yra reikalingas nepriklausoma, objektyvi sistemos dalis, kuri turėtų užtikrinti veiklos gerinimą. Audito metu, atsižvelgiant į įstaigų veiklos prioritetus ir finansinius rezultatus, įvertinama viešųjų įstaigų veikla ir remiantis vertinimo rezultatais priimami strateginiai sprendimai. Auditas reikalingas procesas, kaip priemonė, tačiau kartais auditorių pateikiami klausimai prasilenkia su logika ir tampa bereikalingų lentelių pildymu. Todėl sunku įvardinti teikiamą naudą, juo labiau vertę.

4. Kokias problemas pastebite audito procese.

Audito procesas įspraustas į laiko rėmus, kas ne visada leidžia efektyviai atlikti audito procedūras. Gal reikėtų glaudesnio grįžtamojo ryšio. Manau auditas turėtų būtų atliekamas kaip pagalba buhalteriu, pastebint jo darbo trūkumus ir pateikiant rekomendacijas. Tačiau kartais buhalteriu reikia įrodinėti auditoriui, kad jis buvo teisus atlikdamas kažkokią buhalterinę operaciją, o ne atvirksčiai. Todėl auditas kartais virsta tikslingu buhalterio klaidų medžiojimu. Vidaus auditoriai išvadas ir užduoties rezultatus turi pagrįsti tinkamai atlikta analize ir vertinimais.

5. Pastebėjimai, ką reikėtų keisti. Stinga išsamaus konsultavimo. Kontroliuojamoms įstaigoms turi būti keliami bendri tikslai, sukuriama aiški ir objektyvi įstaigų veiklos rodiklių vertinimo sistema. Manychiau, kad turėtų būtų teikiama pagalba buhalteriu iš auditorių pusės, jei buhalteriu iškykla koks nors neaiškumas susijęs su buhalterine apskaita. Dabar gi, iškilus klausimui atsakymą ne visada gali gauti, o atėjus auditoriui tikrinti kartais būna per vėlu taisyti klaidas. Todėl manau, kad audito pagrindinė funkcija būtų, ne buhalterių baudimas, o pagalba.

Jei **reikšmingumas** – yra viena iš svarbiausių finansinių ataskaitų audito koncepcijų, kuria remiantis yra formuojamas audito įrodymų rinkimo procesas. Reikšmingumo nustatymas yra reglamentuojamas tarptautinių audito standartų, kurie įpareigoja auditorių formuoti savo profesinę

nuomonę apie reikšmingų iškraipymų riziką ir reikšmingas klaidas. Neabejotina, jog reikšmingumo nustatymo prielaidų rinkinys turėtų būti tas mokslo tyrinėjimų objektas, kurio visapusiškai atlikta analizė pasitarnautų praktikoje kylančioms reikšmingumo vertinimo problemoms spręsti (Raziūnienė D., Verbickaitė G., 2017)., tai „vadinamos klaidos“ – turėtų turėti aiškius ribas.

4.3. Biudžetinių įstaigų buhalterijų požiūris

Ši grandis įtraukta į tyrimą, kaip pati žemiausia grandis, kuri vykdo įsipareigojimus, priima sprendimus savarankiškai, bet pavaldi steigėjui. Šios grandies tyrimo dalyvių nuomonė yra svarbi vidaus audito naudos ir vertės nustatyme. Tyrime dalyvavo 2 viešojo sektoriaus įstaigų buhalterės.

1. Audito eiga audituojant savivaldybės įstaigas. Visada auditas ateina nelauktai. Visada būna stresas, nes į auditorius vis dar žiūrime, kaip į neigiamą reiškinį - kontrolę. Žinoma, išvadose atsispindi visi nesklandumai, tačiau mano nuomonė labai teigiama. Audito išvadas reikia skelbti viešoje erdvėje, todėl nepriklausomai nuo to, kad klaidos yra ištaisytos, bet viešoje erdvėje jos stovi, kas formuoja neigiamą aplinkos nuomonę. Vidaus auditai būna atliekami planine tvarka. Auditorė su įstaigos administracija visada aptaria sekantį audito etapą, laiką paruošti dokumentams. Žinoma, tai yra papildomas darbo krūvis. Rekomendacijose yra numatoma pakankamai laiko jas įgyvendinti.

Auditas vykdomas 1-3 mėn. Labai trukdomas visas įstaigos ritmas. Daug reikia pristatyti dokumentų iš archyvų, labai daug dokumentų reikia kopijuoti, skenuoti. Tai atima daug laiko, įstaigoje įsivyrąja įtampa, kuri kenkia bendruomenės mikroklimatui. Atliekant vidaus auditą vyksta dalykiškas bendradarbiavimas.

2. Vidaus audito vertinimas pagal ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą.

	1	2	3	4	5
Ekonomiškumas			3		
Efektyvumas			3		
Rezultatyvumas				4	

***1- Labai žemas; 2-Žemas; 3- Vidutinis; 4-Aukštas; 5- Labai aukštas.

Ekonomiškumas – sunku spręsti, įstaiga, kurioje yra atliekamas auditas, tik įrankio dalis, kuri minėtam rodikliu paskaičiuoti. Tai nuomonė neutrali ir nekompetentinga. Įvertinus dokumentų kopijų

kiekį, sunku vadinti ekonomiškumu. O vertinant, surastų netikslumų kiekį ir sumas, tai nereikšmingos sumos, kad susidarytų reikšmingas rodiklis.

Efektyvumas – manau, kad praktiškai jo nėra.

Citata iš tyrimo dalyvės interviu „Rezultatyvumas – Vertinimas pakankamai subjektyvus ir aukštu balu. Kalbu tik tiek – kiek pati turiu patirties. Problemos, kurios buvo – niekada pati nebūčiau net ieškojusi, nes keičiantis buhalteriams, dokumentų perdavimo akte tokie duomenys neegzistuoja. Manau, kad gautas rezultatas priklauso nuo auditoriaus kompetencijos. Man pasisekė, nes teko bendradarbiauti su aukštos kvalifikacijos specialistais“.

3. Audito nauda vertė viešajame sektoriuje. Citata iš tyrimo dalyvės interviu: „Tai subjektyvi nuomonė, bet sunku manyti, kad būtų paskaičiuota tokių auditų kaina ir vertė. Neteko girdėti, kad kur nors tokia informacija būtų viešinama. O nauda ? – tikėtina, kad patirtų sąnaudų atliekant auditą, nepadengia gauta nauda. Ar reikalingas auditas ? Taip. Ar naudingas? Taip. Bet tik tiek“.

Auditas reikalingas, tačiau galėtų apimti mažiau sričių ir būti konsultacinio pobūdžio.

4. Problemos audito procese. Auditas biudžetinėje įstaigoje trunka apie 40 dienų. O tai apima kelis ataskaitinius laikotarpius, kas tiesioginiame darbe kelia įtampą, stringa kasdieniai darbai. Kad netrukdyti auditoriaus darbo, reikia bendradarbiauti, todėl vyksta betarpiškas bendradarbiavimas. Įstaigoje auditorė derinasi dokumentų kopijų pateikimą, tačiau taip elgiasi ne kiekvienas specialistas. Kai kada iš auditorių pusės patiriama daug baimės, gąsdinimų, nekonkrečių reikalavimų.

Vidaus auditoriams reikia turėti pakankamai žinių, kad galėtų įvertinti sukčiavimo riziką ir organizacijos taikomas sukčiavimo prevencijos priemonės, tačiau nereikalaujama, kad jie turėtų tokių sugebėjimų kaip asmenys, kurių pagrindinis darbas yra nustatyti ir tirti sukčiavimą, uri dirbti atidžiai ir kvalifikuotai, kaip to pagrįstai tikimasi iš išmanaus ir kompetentingo vidaus auditoriaus. Reikiamas profesinis atidumas nereiškia, kad neįmanoma suklysti.

5. Pastebėjimai, ką reikėtų keisti. Reikėtų dažniau tikrinti įstaigas, bet mažais gabaliukais: pvz. „Ilgalaikio turto auditas“. Kitą kartą ateina tikrina kitą sritį. Manau, kad Savivaldybės auditas ir buhalterija tarpusavyje nebendradarbiauja, nors savivaldybės biudžetinės įstaigos tiesiogiai ataskaitas teikia savivaldybės buhalterijai. Visos ataskaitos skelbiamos viešoje erdvėje, todėl tokie vieši duomenys turėtų sutrumpinti popierinių dokumentų kopijų pateikimą. Auditoriai turėtų būti kaip konsultantai, patarėjai.

4.4. Apibendrinti vidaus audito vertės viešajame sektoriuje tyrimo rezultatai

Veiklos matavimo metodai aprėpia atitinkamų veiklos rodiklių identifikavimą, kiekvieno iš jų svorio koeficiento nustatymą, taisyklių, kuriomis vadovaujantis priimami sprendimai dėl atitinkamos veiklos lygmens įvertinimo. Veiklos matavimai nėra naujiena vadybos moksle. Pažymėtina net specialaus pavadinimo mokslinės vadybos teorija. Tiesa, tokie matavimai buvo taikomi atliekant standartines operacijas, kai nebuvo siekiama vertinti sudėtingus procesus ir veiklas. Tačiau būtent dabar dėl išvardytų priežasčių veiklos matavimai tampa itin aktualia problema (Puškorius S., 2010).

1. Naudojami metodai atliekant vidaus auditą.

Auditoriaus nepriklausomumą galima apibūdinti kaip priklausomybės nuo kito asmens, organizacijos ar valstybės arba jų įtakos ar kontrolės nebuvimą. Vidaus auditoriai dirba ir visų pirma atsiskaito audituojamai įmonei. Vidaus auditorių nepriklausomumas reiškia sąlygų, keliančių grėsmę jų gebėjimui atlikti vidaus auditą arba vidaus audito vadovui (VAV) nešališkai atlikti su vidaus auditu susijusias funkcijas, nebuvimą. Nepriklausomumas suteikia vidaus auditoriams galimybę priimti teisingus ir nešališkus sprendimus, o tai labai svarbu užtikrinant, kad užduotys būtų atliktos tinkamai (Viešojo sektoriaus vidaus audito nepriklausomumas. Tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai).

Veiklos audito metodika atskleidžia šio proceso nuoseklumą, yra svarbi ir išorės, ir vidaus auditoriams, atliekantiems auditą tiek verslo, tiek viešajame sektoriuose. Pagrindinis dėmesys skiriamas tikrinimo ir vertinimo procedūroms. Siūloma veiklos audito metodika gali padėti išorės ir vidaus auditoriams išsamiau ir objektyviau atlikti tikrinimo ir vertinimo procedūras, pateikti rekomendacijas vadovybei (Mackevičius J., Dajotaitė D. 2011).

Remiantis gauta informacija, daroma išvada, kad savivaldybių auditoriai vykdo savo pareigybinius įsipareigojimus pagal reglamentuojančius teisės aktus ir savų instrukcijų nekuria. Rodiklių ar kitų matavimo vienetų darbo funkcijoms pamatuoti nenumatyta. Vidaus auditai būna atliekami planine tvarka. Auditorius pateikia darbų planą pagal audito etapų grafikus ir eigą. Auditas biudžetinėje įstaigoje trunka apie 40 dienų. Rekomendacijoms įgyvendinti yra numatoma pakankamai laiko.

2. Vidaus audito vertinimas pagal ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą.

Ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo veiksnius komentavo tik viena žemiausios grandies buhalterė, kitiems tai neatrodė labai svarūs veiksniai. Remtis, vieno tyrimo dalyvio nuomone būtų neobjektyvu.

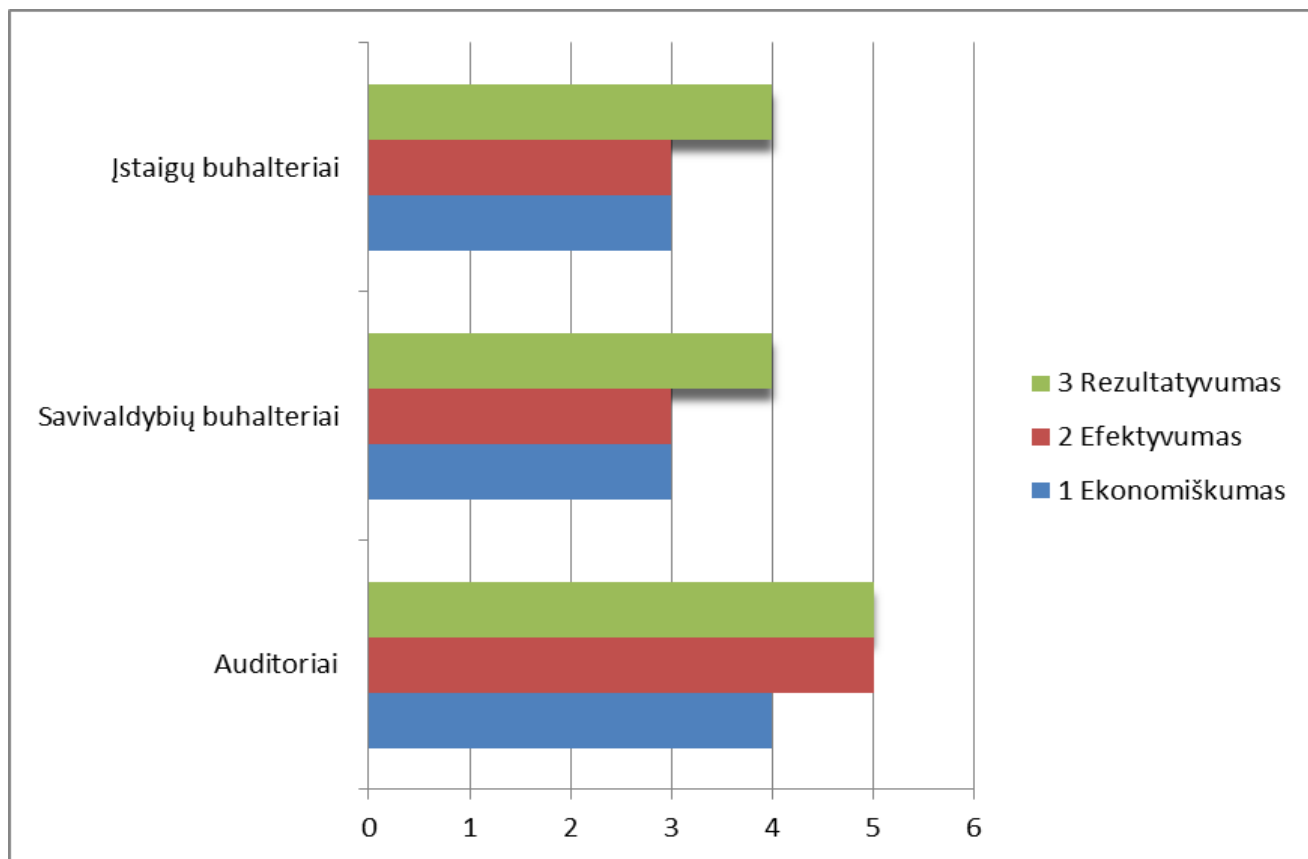
Citatos iš interviu:

„Ekonomiškumas – Įvertinus dokumentų kopijų kiekį, sunku vadinti ekonomiškumu. Vertinant, surastų netikslumų kiekį ir sumas, tai nereikšmingos sumos, kad susidarytų reikšmingas rodiklis“.

„Efektyvumas – manau, kad praktiškai jo nėra.

„Rezultatyvumas – rezultatas priklauso nuo auditoriaus kompetencijos“.

7 pav. atvaizduota Auditorių, savivaldybių buhalterių ir įstaigų buhalterių vertinimas pagal 3 E



7 pav. Vidaus audito vertinimas pagal 3E (sudaryta autorės)

Remiantis tyrimo dalyvių nuomone pagal 3 E viešojo sektoriaus vidaus auditas vertinamas gerai, kai skalėje 1- Labai žemas; 2-Žemas; 3- Vidutinis; 4-Aukštas; 5- Labai aukštas. Tačiau tai tik

nuomonė, kuri nepagrįsta jokiais rodikliais. Daroma prielaida, kad pridėtinė vertė sukuriama minimali.

3. Bendradarbiavimas su savivaldybės auditoriais atliekant vidaus auditą.

Išanalizavus gautus rezultatus, akivaizdu, kad tarp savivaldybės padalinių bendradarbiavimas minimalus. Bendradarbiavimas tai toks reiškinys, kai tenkinamasi abipusiais puikiais rezultatais.

4. Vidaus audito nauda viešajame sektoriuje.

Mackevičius J., Daujotaitė D. (2011) teigia, kad veiklos auditas yra:

1) nepriklausomas tikrinimas ir vertinimas;

2) turi tam tikrą struktūrą, t. y. kriterijų nustatymas, faktinių įrodymų (duomenų) palyginimas su nustatytais kriterijais, atitikties lygio įvertinimas, išvadų formulavimą.

Viešajame sektoriuje terminai „vertės kūrimas“ ir „vertės palaikymas“ nėra tokie aktualūs, kaip privačiajame sektoriuje. Tačiau apibrėžimas todėl ir yra platus, kad apimtų tiek sektorių ir organizacijų tipų, kiek įmanoma. Kadangi taip galima paslaugų kūrimą ir palaikymą galima pakeisti vertės kūrimu ir palaikymu tam, kad apibrėžimą būtų galima laisvai taikyti viešojo sektoriaus organizacijoms.

Cituojamos nuostatos visiškai atitinka su vykdoma savivaldybių audito veikla.

Tyrimo dalyviai nurodo, kad vidaus auditas reikalingas, padeda įstaigų vadovams priimti sprendimus, keisti valdymo strategiją, jo rekomendacijos - tai įrankis, kuriuo naudojama, valdant organizaciją. Vidaus auditas reikalingas nepriklausoma, objektyvi sistemos dalis, kuri turėtų užtikrinti veiklos gerinimą. Tačiau pastebi ir nelogiškų reikalavimų, kurie nepagrįsti jokiais matavimais. Auditas reikalingas, tačiau galėtų apimti mažiau sričių ir būti konsultacinio pobūdžio.

Vidaus auditas sukuria vertę organizacijai (ir ja suinteresuotoms šalims) pateikdamas objektyvų ir tinkamą užtikrinimą bei prisidedamas prie organizacijos veiklos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų veiksmingumo ir efektyvumo.

5. Problemos iškylančios atliekant vidaus auditą, savivaldybės įstaigose:

1. Įstaigos priima auditorių su baime, kaip baudėją.
2. Papildomų dokumentų apsunkintas pateikimas.
3. Pasenę technologijos, todėl daug rankinio darbo.
4. Operatyvumo stoka.
5. Įstaigose kompetentingų darbuotojų stoka.

6. Nėra grįžtamojo ryšio.
7. Audito laikas limituotas.
8. Klaidų medžiojimas.
9. Auditas kelia įtampą.
10. Papildomas darbo krūvis.

Atliekant auditą, vykdant kontrolę - svarbus veiksnys yra apskaitos sistema. Geriems kontrolės rezultatams labai svarbu naudojamos technologijos t.y. kompiuterizuotos audito programos, įdiegti audito metodai ir priemonės.

6. Pastebėjimai, ką reikėtų keisti.

Atkreiptinas dėmesys į nepakankamą finansavimą. Stinga išsamaus konsultavimo. Kontroliuojamoms įstaigoms turi būti keliami bendri tikslai, sukuriama aiški ir objektyvi įstaigų veiklos rodiklių vertinimo sistema. Reikėtų keisti paties audito eigą: trumpinti laiko intervalus, mažinti apimtis ir turėtų dažnėti patikrinimai. Neurėtų būti auditas – grėsmė. Auditoriai turėtų būti kaip konsultantai, patarėjai. Viešojoje erdvėje turėtų būti skelbiamos tik tos išvadų rekomendacijos, kurios turi didelį reikšmingumą.

Reikia, kad vidaus auditoriai teiktų konsultavimo paslaugas, susijusias su veikla - tai patariamojo pobūdžio klientui teikiamos paslaugos, dėl kurių pobūdžio ir apimties susitariama su klientu. Jomis siekiama suteikti pagalbą ir pagerinti organizacijos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesus, vidaus auditoriams neprisiimant vadovų funkcijų. Tai tokios paslaugos kaip patarimai, informavimas, pagalba ir mokymas.

Būtina skleisti informaciją apie vykstančius buhalterinės apskaitos reformos procesus viešajame sektoriuje. Visuomenėje nebuvo jokios informacijos apie viešajame sektoriuje vykstančią buhalterinės apskaitos reformą. Apie susidariusius reformos eigos sunkumus žinojo siauras specialistų ratas, kuris pats jas ir sprendė. Būtina visų specialistų diskusija viešojoje erdvėje apie viešųjų finansų kitimo tendencijas ir jų šaltinių formavimosi reformą (Butkevičius J., 2009)

Audito metodologijų grupių pranašumų ir trūkumų teoriniai teiginiai yra galutinai patikrinti apklausiant kokybės auditorius ir ekspertus. Apibendrinus autorinio tyrimo rezultatus, daroma išvada, kad visi kokybės audito atlikimo būdai gali ir turi būti tobulinami. Kokybės auditas turėtų orientotis ne tik į nustatytų reikalavimų vykdymą, bet labiau į kokybės vadybos sistemos veiksmingumą ir jo didinimą, o tolesniuose sistemos tobulinimo etapuose – į efektyvumo didinimą, stipriau visa tai susiejant su organizacijos strateginių tikslų įgyvendinimu ir darniuoju vystymusi. (Pečiulytė I., Ruževičius J. (2014).

Dažniausiai pasitaikančios klaidos ir trūkumai yra netinkamas reglamentavimas bei nustatytų reikalavimų nesilaikymas nesukurta organizacinė sistema ir infrastruktūra ar ji yra netinkama, institucijos dubliuoja tas pačias funkcijas; institucijos netinkamai naudoja biudžeto lėšas ; institucijos nesikeičia informacija, nepateikia įvairių ataskaitų, priima sprendimus nesivadovaudamos reikiama informacija; institucijų veikla bei funkcijos vykdomos pavėluotai, vangiai ar fragmentiškai; neatliktas veiklos arba konkrečių veiksmų vertinimas ar analizė.

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

1. Audito koncepcija išanalizuota antrame skyriuje „Vidaus audito vertės viešajame sektoriuje teoriniai sprendimai“. **Vidaus auditas** yra nepriklausoma, objektyvi užtikrinimo ir konsultavimo veikla, skirta kurti pridėtinę vertę organizacijai ir padėti gerinti jos veiklą. Vidaus auditas prisideda prie organizacijos tikslų įgyvendinimo, sistemingai ir visapusiškai vertindamas ir padėdamas gerinti organizacijos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų veiksmingumą (Tarptautiniai vidaus audito standartai, 2013).

2. Viešojo sektoriaus audito ir teikiamos naudos mokslinės literatūros analizė atlikta antrame skyriuje. Šiame skyriuje apibūdinta viešojo sektoriaus audito veiklos veiksmingumas ir valdymo svarba bei apibrėžta pagrindiniai elementai, kurie reikalingi siekiant padidinti vertę, o audito veikla sieja visus viešojo sektoriaus lygius. Gairės skirtos atkreipti dėmesį į audito vaidmenį (nediferencijuojant tarp išorinių ir vidinių), metodus, kuriais gali būti įvykdyti šie vaidmenys ir pagrindiniai elementai būtini remti veiksmingą audito funkciją. Ji turi būti taikoma visa apimtimi kiekvienoje jurisdikcijoje, ypač kai viešojo sektoriaus audito vaidmenys ir atsakomybė yra aiškiai apibrėžta, reglamentuojančių institutų ar teisiniais įgaliojimais. Taikyti tik tam tikras funkcijas arba priskirti jas kitiems subjektams (pagal Goodson S.G., Mory K. J., Lapointe J.R., 2012).

3. Viešojo sektoriaus sistema Lietuvoje ir užsienyje aprašyta antros dalies ketvirtame skyriuje. Reformai Lietuvoje buvo rengtasi nuo 2005 metų, tačiau reformos įgyvendinimas susidūrė su daugeliu problemų: visuotinio VSAFAS taikymo principas ne kartą buvo atidėtas, reglamentuoti įgyvendinimo etapai buvo keičiami, papildomi ir keičiami patys standartai. Bendra visų lygių VSS apskaitos reformos įgyvendinimo praktikoje tendencija – lėta, ūkinių operacijų duomenys ataskaitose pateikiami sudėtingai ir ne visada atspindi realią įstaigos padėtį. Lietuvos subjektai įgyvendindami reformos nuostatas, modeliuojami galimi sprendimų variantai ir analizuojamos jų įgyvendinimo pasekmės (pagal Bikienę J. 2011).

Viešojo sektoriaus audito užsienyje problematika apžvelgta bendrame Europos Sąjungos kontekste. Atkreiptinas dėmesys, kad JK pakeitė atskaitomybės ir audito tvarką. Norvegijoje, Danijoje, Belgijoje audito reikalavimų pasekmės sprendžiamos valstybiniu lygiu. Švedijoje leista padidinti viešojo sektoriaus buhalterijų skaičių. Nyderlanduose priimta teisinių ir reguliavimo reikalavimų sistema, pagrįsta išlaidų valdymu.

4. Atlikus empirinį tyrimą apie vidaus audito vertę ir naudą viešajame sektoriuje, galima teigti, kad vidaus auditas veiklos auditas turi tam tikrą struktūrą, audito atlikimo kriterijus, faktinių įrodymų (duomenų) kriterijus, pagal kuriuos vertina ir formuluoja išvadas. Tyrimo dalyviai nurodo, kad vidaus

audito išvados ir rekomendacijos padeda įstaigų vadovams priimti sprendimus, keisti valdymo strategiją, valdant organizaciją.

Tačiau, žiūrint iš praktinės pusės, kad specialistas, atliekantis auditą tampa klaidų medžiotoju, kad parašyta išvada būtų kaip įrodymas apie jo atliktą darbą. Lietuvoje vis dar gajus požiūris, kad „klaidų negali nerasti“. Vidaus audito nauda kaip nepriklausoma, objektyvi sistemos dalis, kuri turėtų užtikrinti veiklos gerinimą. Išanalizavus tyrimo duomenis galima teigti, kad vidaus audito nauda viešajame sektoriuje tik teoriškai kuria pridėtinę vertę, bet ji grindžiama tik tyrimo dalyvių nuomone. Viešajame sektoriuje vidaus audito vertė nėra pagrįsta matavimo vienetais.

Rekomendacijos Savivaldybių administracijoms:

1. Kontroliuojamoms įstaigoms turi būti keliami bendri tikslai, sukuriama aiški ir objektyvi įstaigų veiklos rodiklių vertinimo sistema.
2. Dėl informacinių technologijų plėtros būtina peržiūrėti asignavimus.

Rekomendacijos Vidaus auditų skyrių vadovams:

1. Kontroliuojamoms įstaigoms turi būti keliami bendri tikslai, sukuriama aiški ir objektyvi įstaigų veiklos rodiklių vertinimo sistema.
2. Auditoriams turi būti keliami reikalavimai – nepriklausomumas.
3. Reikėtų keisti paties audito eigą: trumpinti laiko intervalus, mažinti apimtis ir turėtų dažnėti patikrinimai.
4. Neurėtų būti auditas – grėsmė. Auditoriai turėtų būti kaip konsultantai, patarėjai.
5. Priminti auditoriams Etikos kodeksą, kad vidaus auditoriai:
 - Turi teikti tik tokias paslaugas, kurioms atlikti jie turi reikalingų žinių, įgūdžių ir patirties.
 - Vidaus audito paslaugas turi teikti vadovaudamiesi Tarptautiniais vidaus audito standartais.
 - Turi nuolat kelti savo kvalifikaciją, gerinti paslaugų kokybę ir jų veiksmingumą.

LITERATŪRA

Altamuro, J., Beatty, A. (2010). How does internal control regulation affect financial reporting?. *Journal of Accounting and Economics*.

Atkočiūnienė Z. O., Janiūnienė E. (2013). Informacijos valdymas viešajame sektoriuje: Lietuvos ministerijų atvejis. *Informacijos mokslai*. Vilnius. VU. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://www.journals.vu.lt/informacijasmokslai/article/view/1601/973>

Balaišis J. (2013). Tarptautiniai vidaus audito standartai. Vidaus auditorių institutas. Florida. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Lithuanian.pdf>

Bikienė J. (2011). Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų įgyvendinimo praktikoje problematika. *Verslas: Teorija ir praktika*. Vilnius. MRU. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą http://www.btp.vgtu.lt/index.php/btp/article/view/btp.2011.14/pdf_1

Bitinas, B., Rupšienė, L., Žydžiūnaitė, V. (2008). Kokybinių tyrimų metodologija, I dalis. Klaipėda. S. Jokužio leidykla-spaustuvė.

Brown A. B., Klerman J. A. (2012). Independent Evaluation: Insights from Public Accounting. Reprints and permission: sagepub.com/journalsPermissions.nav. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://erx.sagepub.com.ezproxy.ktu.edu/content/36/3/186.full.pdf+html>

Budnikienė D. (2009). Vidaus audito veikimas Lietuvos savivaldybėse. Pranešimas konferencijoje „Savivaldos auditą atliekančių subjektų įgaliojimai Lietuvoje Europos Sąjungos kontekste. Vilnius. [žiūrėta 2017-05-02]. Prieiga per internetą <http://www3.lrs.lt/docs2/EPQQOSQ.PDF>

Butkevičius J. (2010). Informacinių technologijų sukeltų apskaitos pakitimų tyrimas. *Verslas: Teorija ir praktika*. Vilnius. VGTU. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://www.btp.vgtu.lt/index.php/btp/article/viewFile/btp.2010.08/8>

Daujotaitė D. (2011). Finansų valdymo proceso vertinimas veiklos audite. Socialinių mokslų studijos. Vilnius. MRU. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą https://www.mruni.eu/upload/iblock/a6d/11_Daujotaite.pdf

Epstein B.J., Jermakowicz E.K. (2010). Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards. USA. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=n9QZeigBCu0C&oi=fnd&pg=PA1&dq=Exposure+Draft.+P+erformance+auditing+standards+2010&ots=r8dibQjE4h&sig=sDS3Qk2gN7gT0AwhqTNwLQTryVM&r edir_esc=y#v=onepage&q&f=false

Finansinio audito vadovas.

Ferry L., Eckersley P. (2015). Budgeting and governing for deficit reduction in the UK public sector: act three ‘accountability and audit arrangements’. *U.K. Public money & management*. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/09540962.2015.1027496>

Giedraitytė V., Raipa A. (2012). Rizikos valdymas viešojo sektoriaus inovaciniuose procesuose. *Viešoji politika ir administravimas*. Vilnius. MRU. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą https://www.mruni.eu/upload/iblock/1b2/005_Raipa.pdf

Giriūnas L., Mackevičius J. (2013). Vidaus audito kontrolės elementai ir jų vertinimas. Socialiniai mokslai. Vadyba. Journal of Management 2013, Nr. 1(22). Vilnius. VU. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą http://www.vlvk.lt/private/Vadybos%20turiniai/Vadyba_2013_1.pdf#page=83

Goodson S.G., Mory K. J., Lapointe J.R. (2012). Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance. The Institute of Internal Auditors. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf

Kanapickienė, Razmutė (2009). Įmonės vidaus kontrolės vertinimas. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. Vilnius. VU. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą http://www.su.lt/bylos/mokslo_leidiniai/ekonomika/09_02_15/kanapickiene.pdf

Kleinman G., Lin B.B., Palmon D.; (2014). Audit Quality: A Cross-National Comparison of Audit Regulatory Regimes. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://web.b.ebscohost.com.ezproxy.ktu.edu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=54ae89c9-2bff-4527-bb0d-805d61a60099%40sessionmgr120&vid=1&hid=123>

Kuhn M., Siciliani L. (2013). Manipulation and auditing of public sector contracts. European Journal of Political Economy. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą http://ac.els-cdn.com.ezproxy.ktu.edu/S0176268013000645/1-s2.0-S0176268013000645-main.pdf?_tid=c592b50a-058c-11e6-adde-00000aacb361&acdnat=1461001465_29e4e6a4c29695fb5195334db193f738

Kustienė A., Petraitiienė K. (2012). Audito kokybės vaidmuo, kuriant audito vertę. Kaunas. ASU. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://erd.asu.lt/ssaf/article/view/167/151>

Lakis V., Nemanytė J. (2014). Rekomendacijų reikšmė užtikrinant veiklos audito rezultatyvumą viešajame sektoriuje. Informacijos mokslai. Vilnius. VU. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://www.journals.vu.lt/informacijos-mokslai/article/view/3104/2232>

Lesage C., Ratzinger-Sakel N.V. S.; Kettunen J.; (2016). Consequences of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empirical Study of Audit Costs and Audit Quality Effects. European Accounting Review. (Journal homepage: <http://www.tandfonline.com/loi/rear200>) [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://www.tandfonline-com.ezproxy.ktu.edu/doi/pdf/10.1080/09638180.2016.1152558>

Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Oficialus tinklapis. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/vidaus-auditas-ir-finansu-kontrolė/vidaus-auditas>

Lietuvos Respublikos Valstybės Kontrolė (2010). Veiklos audito vadovas. Vilnius. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolierius.

Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito Įstatymas (2002). Vilnius. LRS. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.197703>

Лын Я.И. (2013). Аудит как особенная форма государственного финансового контроля. Университет банковского дела Национального банка Украины, г. Киев, Украина [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://www.vipstd.ru/nauteh/index.php/---ep13-07/893-a>

Mackevičius J., Daujotaitė D. (2011). Veiklos auditas: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas. Informacijos mokslai. Vilnius VU. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://www.journals.vu.lt/informacijos-mokslai/article/view/3136/2260>

Mačernienė, D. (2009). Viešųjų sveikatos priežiūros įstaigų buhalteriams – vėl nauji išbandymai. Vilnius. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos.

Mueller F., Carter C., Whittle A. (2015). Can Audit (Still) be Trusted?. Reprints and permissions: [sagepub.co.uk/journalsPermissions.nav](http://oss.sagepub.com.ezproxy.ktu.edu/content/36/9/1171.full.pdf+html). [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://oss.sagepub.com.ezproxy.ktu.edu/content/36/9/1171.full.pdf+html>

Öhman P.; and Wallerstedt E. (2012). Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden. *Accounting History* 17(2) 241–257. Mid Sweden University, Sweden. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://ach.sagepub.com.ezproxy.ktu.edu/content/17/2/241.full.pdf+html>

Pečiulytė I., Ruževičius J. (2014). Kokybės auditas: koncepcija ir metodologijos tobulinimas. *Informacijos mokslai*. Vilnius. VU. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://www.journals.vu.lt/informacijos-mokslai/article/viewFile/3922/2717>

Puškorius S. (2010). Veiklos matavimų viešajame sektoriuje raida ir tendencijos. Viešojo politika ir administravimas. Vilnius. MRU. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/12227/1118-2116-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Raziūnienė D., Verbickaitė G., (2017). Reikšmingumo samprata finansinių ataskaitų audite. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: Problemos ir perspektyvos*. Vilnius. VU.

Reichborn-Kjennerud K. (2014). Performance audit and the importance of the public debate. Reprints and permissions: sagepub.co.uk/journalsPermissions.nav. University of Bergen, Norway. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://evi.sagepub.com.ezproxy.ktu.edu/content/20/3/368.full.pdf+html>

Reheul A.M. , Tom Van Caneghem; Verbruggen S. (2013). Audit report lags in the Belgian non-profit sector: an empirical analysis. *Accounting and Business Research*. FAcT, HUBrussel, KU Leuven, Brussels, Belgium. (Journal homepage: <http://www.tandfonline.com/loi/rabr20>) [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://www-tandfonline-com.ezproxy.ktu.edu/doi/pdf/10.1080/00014788.2013.777828>

Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams (2014). Vilnius.

Samsonova-Taddei A., Humphrey Ch. (2015). Risk and the construction of a European audit policy agenda: The case of auditor liability. *Accounting, Organizations and Society*. Manchester Accounting and Finance Group (MAFG), Manchester Business School, The University of Manchester, Crawford House, Oxford Road, M13 9PL Manchester, UK. (journal homepage: www.elsevier.com/locate/aos) [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą http://ac.els-cdn.com.ezproxy.ktu.edu/S0361368214000725/1-s2.0-S0361368214000725-main.pdf?_tid=7307e464-2fb1-11e6-afd4-0000aacb35f&acdnat=1465635166_9d8d0a2f1ec07f1d9d3b64228218ee68

Tidikis, R. (2003). Socialinių mokslų tyrimų metodologija. Vilnius. Lietuvos Teisės universitetas

Verbeeten F. H. M. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*. Rotterdam School of Management, Erasmus University, Rotterdam, The Netherlands [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://www.emeraldinsight.com.ezproxy.ktu.edu/doi/pdfplus/10.1108/09513551111163620>

Viegas C. V., Bond A., Duarte Ribeiro J. L. Selig P. M., (2012). A review of environmental monitoring and auditing in the context of risk: unveiling the extent of a confused relationship. Journal of Cleaner Production. [žiūrėta 2017-04-07]. Prieiga per internetą <http://ac.els-cdn.com.ezproxy.ktu.edu/S0959652613000036/1-s2.0-S0959652613000036-main.pdf?tid=855f47b8->

Viešojo sektoriaus vidaus audito nepriklausomumas. Tarptautiniai aukščiausiųjų audito institucijų standartai. TAAIO Profesinių standartų komitetas. [žiūrėta 2017-05-07]. Prieiga per internetą https://www.vkontrolė.lt/INTOSAI_standartai/INTOSAI_GOV_9140_LT.pdf

Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės. Vidaus kontrolės standartų komitetas. Belgija. [žiūrėta 2017-05-07]. Prieiga per internetą [https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/1\(85\).pdf](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/1(85).pdf)