

## VALSTYBĖS KONTROLĖS ATLIKTŲ VEIKLOS AUDITŲ ANALIZĖ

**Evelina Stankevič**

*Magistrantė*

*Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto*

*Apskaitos ir audito katedra*

*El. paštas: e.m.stankevic@gmail.com*

**Mokslinis vadovas - Jonas Mackevičius**

*Profesorius emeritas, habilituotas daktaras*

*Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto*

*Apskaitos ir audito katedra*

*El. paštas: [Jonas.Mackevičius@ef.vu.lt](mailto:Jonas.Mackevičius@ef.vu.lt)*

*Stripsnyje trumpai apžvelgiami ir analizuojami veiklos audito teoriniai pagrindai, o taip pat veiksniai, dėl kurių veiklos audito nagrinėjimas, tobulinimas ir pritaikymas analizuojant, vertinant ir gerinant subjektų veiklą tampa vis aktualesnis ir svaresnis. Ypatingas dėmesys skirtas Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų analizei, atsižvelgiant į veiklos auditų atlikimo procesų sudėtį, veiklos auditų atlikimo trukmės pokyčių tendencijas. Analizei atlikti išnagrinėtos Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės skelbiamos veiklos ataskaitos ir statistiniai duomenys.*

**Reikšminiai žodžiai:** *veiklos auditas, veiklos audito elementai, atliktų veiklos auditų analizė, veiklos auditų trukmė.*

### **Įvadas**

Veiklos auditas yra viena naujai atsiradusių audito rūšių, jo nagrinėjimo suaktyvėjimas pastebimas tik XX amžiaus pabaigoje. Poreikis nagrinėti ir vystyti naują audito rūšį siejamas su pokyčiais įvykusiais ir tebevykstančiais su verslo ir viešojo sektoriaus administravimu bei kitais susijusiais veiksniais: socialiniais, politiniais, ekonominiais, technologiniais ir kt. Galima teigti, kad vystantis naujam požiūriui į viešojo sektoriaus viešąjį administravimą ir turto valdymą, taip pat apibrėžus ir diegiant naująjį viešojo sektoriaus valdymo paradigmą, ženkliai išaugo susidomėjimas veiklos auditu, jo teikiama nauda ir rezultatais bei galimybėmis pritaikyti rezultatus viešojo sektoriaus valdymo ir administravimo tikslams. Taigi galima prieiti prie išvados, kad veiklos audito reikšmė ir potencialiai teikiama nauda ženkliai išaugo, o veiklos auditas gali būti laikomas vienu pagrindinių įrankių siekiant skatinti tinkamą ir protingą viešojo sektoriaus turto ir finansų valdymą, kontrolės vystymąsi ir atskaitingumo pažangą, taip pat siekiant deklaruojamo į rezultatus ir piliečių poreikių tenkinimą orientuoto valdymo vystymosi.

Nedidelis veiklos audito ištyrimo lygis potencialiai didelio pritaikomumo galimybių perspektyvoje ir jų nauda paskatino mokslininkų susidomėjimą, ypač pastaraisiais dešimtmečiais, tačiau veiklos auditas, atsižvelgiant į padidėjusį susidomėjimą ir atliktus tiriamuosius darbus, yra mažai ištirtas ir standartizuotas lyginant su kitomis audito rūšimis.

Lietuvoje veiklos auditas viešajame sektoriuje atliekamas tik apie dešimt metų (formalioji pradžia – 2002 m. kovo 1 d., kai įsigaliojo naujoji Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymo redakcija). Suvokiama veiklos audito reikšmė viešojo sektoriaus veiklos vertinimui, tobulinimui, skaidrumo didinimui skatina nuodugniau tirti veiklos auditą, o įvertinus ir išnagrinėjus kitų šalių patirtį ir palyginus su nacionaline patirtimi – įvertinti veiklos audito atlikimo tobulinimo galimybes nacionaliniu mastu.

Straipsnio rezultatų naujumą lemia parengta ir atlikta Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų analizė, kuri leidžia įvertinti atliekamų veiklos auditų mastą, skiriamą darbo laiką, jo pokyčius bei tendencijas.

***Straipsnio tyrimo objektas*** – Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės veiklos ataskaitos ir statistiniai duomenys.

***Straipsnio tyrimo tikslas*** – atlikti Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės atliktų veiklos auditų analizę.

***Tyrimo metodai:*** mokslinės literatūros analizė, statistinių duomenų analizė, informacijos rinkimo, lyginimo, detalizavimo, apibendrinimo ir sisteminimo metodai, kritinis vertinimas.

## **1. Veiklos audito teoriniai pagrindai**

Konstatuojama, kad ypatingai svarbu įvertinti visą Vyriausybės veiklą per ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo prizmę, todėl veiklos audito reikšmė viešajam sektoriui yra akivaizdi ir neginčytina, o veiklos audito nagrinėjami klausimai, susiję su ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo sąvokomis, gali daryti teigiamą įtaką tokiose srityse, kaip: viešojo sektoriaus išlaidų paskirstymo tobulinimas, viešojo sektoriaus valdymas ir atskaitomybės vystymas, taip pat viešųjų paslaugų sukūrimas. Tinkamai eksperto atliekamas veiklos auditas tampa nepriklausomas, patikimos informacijos gavimo įrankiu ir šaltiniu.

Veiklos auditas yra atliekamas daugelyje pasaulio valstybių, tačiau priklausomai nuo šalies, kurioje yra atliekamas, gali skirtis iškeliamais auditui tikslais ir uždaviniais, taip pat jų įgyvendinimu. Esminė skirtumų priežastimi gali būti tai, kad veiklos audito procedūros, skirtingai nuo finansinio audito, yra mažai standartizuotos. Puškorias teigimu (2003; 2004), mažas veiklos audito procedūrų standartizavimas kyla dėl tokių objektyvių priežasčių kaip:

- nagrinėjamos veiklos ar veiklų funkcijų gausa, kuri gali skirtis turiniu, kompleksiskumu, sudėtingumu ar laikotarpiu, per kurį šios funkcijos turi būti atliktos;
- subjekto planų, kurie gali skirtis turiniu, ir/ar struktūra ir t. t., įvairovė.

Galima teigti, kad išdėstytos priežastys yra pakankamos specialioms veiklos audito metodams, sisteminiams analizėms ir specifinės metodologijos sukūrimui.

Išanalizavus užsienio ir Lietuvos mokslinėje literatūroje pateikiamus veiklos audito apibrėžimus, galima teigti, kad užsienio literatūroje veiklos auditas apibūdinamas skirtingomis sąvokomis (operational auditing, management auditing, performance auditing, comprehensive auditing, value – for – money auditing, systems auditing, efficiency auditing ir t.t.), o apibrėžimų gausą ir paplitimą akcentuoja ir užsienio autoriai Arens ir Loebbecke (1997), Lauwers ir Ramsay, ir Lietuvos Daujotaitė, Tarakevičiūtė, Puškorius (2012), Daujotaitė (2009, 2012), Tarakevičiūtė (2012), Puškorius (2003, 2004, 2012). Nagrinėjamų autorių darbuose teigiama, kad konkrečios sąvokos vartojimo paplitimas priklauso nuo termino paplitimo konkrečios šalies praktikoje, tačiau vienodo termino paplitimas gali būti siejamas ir su keliomis šalimis ar regionu, pvz. Europos ir Skandinavijos šalyse vartojamas terminas „performance audit“, o pvz., Jungtinėje Karalystėje, Australijoje, Naujojoje Zelandijoje, Jungtinėse Amerikos Valstijose ar Kanadoje – „value-for-money“.

Knightono (1967), kuris yra įvardijamas pirmuoju autoriumi, pateikusių veiklos audito apibrėžimą, teigimu, veiklos auditas – tai nepriklausomas patikrinimas, kuris yra atliekamas išorės auditorių, siekiant įvertinti ir pateikti įstatymų leidėjams objektyvią informaciją apie valstybinių institucijų vadovų atsakomybę (vertinamas vadovų valstybės programų valdymas, valdymo patikimumas, efektyvumas ir rezultatyvumas).

Lauwers, Ramsay ir kiti (2011) veiklos auditą apibrėžia kaip auditų sistemą, sujungiančią savyje ekonomiškumo ir efektyvumo bei programinį auditą. Arens ir Loebbecke (1997) teigimu, veiklos auditas – tai organizacijos efektyvumo ir rezultatyvumo patikrinimas, įvertinimas.

Lietuvos autorių (Mackevičiaus ir Raziūnienės, 2011) teigimu, veiklos auditas apibrėžiamas ir suprantamas kaip įvairių įmonės veiklos sričių nagrinėjimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais, kur vertinant įmonės veiklą ekonomiškumo požiūriu nustatoma, ar taupiai naudojami ištekliai, išlaikant nustatytą produktų ir paslaugų kokybę. Efektyvumo požiūriu faktiniai rezultatai lyginami su turimais ištekliais, rezultatyvumo – faktiniai rezultatai lyginami ir vertinami su planuojamais rodikliais. Puškorius (2004) veiklos auditą siūlo apibrėžti pačia plačiausia prasme ir traktuoti kaip valstybės, ministerijų departamentų ir kitų viešojo sektoriaus institucijų valdymo ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo sisteminę analizę bei pasiūlymų, kaip šiuos kriterijus gerinti, rengimą. Mackevičius (2001) pateikia kitą veiklos audito apibrėžimą, kuriame teigiama, kad veiklos auditas – tai audituojamos valstybės institucijos, įstaigos ar įmonės administracinės veiklos, siekiant išskeltų tikslų, taipogi darbo, materialųjų, finansinių ir bei kitų išteklių naudojimo ekonomiškumo, efektyvumo, ir rezultatyvumo įvertinimas. Pastarajame veiklos audito apibrėžime akcentuojama išteklių, kuriuos būtina įvertinti, naudojimo reikšmė ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais, — tai ne tik audituojamo subjekto veiklos įvertinimas. Daujotaitė, Tarakevičiūtė, Puškorius (2012) veiklos auditą siūlo apibrėžti, jų teigimu, kompleksiškesne samprata, kurioje yra išvardinti veiklos audito ypatumai ir kurioje teigiama, kad veiklos auditą galima apibrėžti kaip specifinę kontrolės funkciją, skirtą organizacijų veiklos, programų ir/ar sistemų funkcionalumui

vertinti ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požūriais, siekiant atskleisti tiriamos veiklos problemas bei inicijuoti veiklos valdymo pažangą.

Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatyme (2001) veiklos auditas apibrėžiamas kaip „audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požūriū“.

Išanalizavus ir palyginus įvairių Lietuvos bei užsienio autorių veiklos audito apibrėžimus galima teigti, kad įvairūs autoriai siūlomuose apibrėžimuose ir sampratos pabrėžia tokius veiksnius, kaip vertinimą, tikrinimą, nagrinėjimą ar sisteminę analizę, taip pat pažymi kitus kriterijus, pvz. rekomendacijų parengimą, išteklių naudojimo nagrinėjimą ar nepriklausomumą, tačiau visuose apibrėžimuose įvardijami „3e“ kriterijai – ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas. Įvairių autorių įvardinti veiklos audito ypatumai leidžia išskirti šią audito rūšį kaip specifinę, skirtingose šalyse skirtingai apibūdinamą ir vertinamą audito rūšį, reikalaujančią kruopščios analizės.

## **2. Atliktų veiklos auditų masto ir pasiskirstymo pagal sritis analizė**

Siekiant atlikti Valstybės kontrolės atliekamų veiklos auditų masto analizę buvo surinkta ir išnagrinėta statistinė informacija apie faktiškai atliktus veiklos auditus 2010 - 2012 metais. Analizuojant surinktą informaciją siekta nustatyti, ar atliktiems veiklos auditams buvo taikomas išbaigtas veiklos audito procesas, ar tik proceso dalis. Išnagrinėjus ir įvertinus veiklos audito proceso dalis ir galimas jų taikymo variacijas buvo nustatyta, kad veiklos auditai buvo atliekami:

- atliekant išankstinį ir pagrindinį tyrimą;
- atliekant tik pagrindinį tyrimą, t. y. neatliekant išankstinio tyrimo;
- atliekant tik išankstinį tyrimą, kuriuo veiklos auditas buvo užbaigiamas.

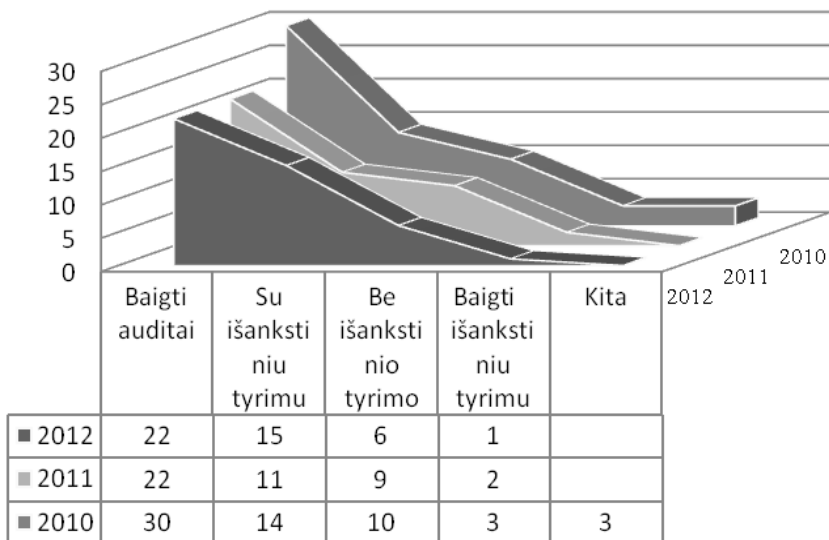
Susisteminta informacija apie veiklos auditų mastą 2010 - 2012 metais suskirstyta atsižvelgiant į veiklos auditų proceso galimas faktines variacijas pateikiama 1-ajame paveiksle.

2010 metais atlikti veiklos auditai sudarė 41 proc. visų atliktų veiklos auditų 2010 - 2012 metais, o 2010 ir 2012 metais po 29,5 proc. Išbaigtas veiklos auditų atlikimo procesas buvo taikomas atliekant virš 54 proc. visų atliktų 2010 - 2012 metais auditų. Veiklos auditai atlikti su išankstiniu tyrimu didžiausią procentinę dalį nuo visų per metus atliktų veiklos auditų skaičiaus sudarė 2012 metais ir siekė 68,2 proc, mažiausią procentinę dalį sudarė 2010 metais ir siekė 46,7 proc., o 2011 metais – 50 proc.

Veiklos auditai atlikti be išankstinio tyrimo sudarė 33,78 proc. visų atliktų veiklos auditų 2010 – 2012 metais. Didžiausia dalis minėtų veiklos auditų atlikta 2011 metais – 40,9 proc. visų 2011 metais atliktų veiklos auditų, mažiausia procentinė dalis – 27,3 proc. nustatyta 2012 metais, o 2010 metais – 33,3 proc., tai sudarė virš trečdaliao visų 2010 metais atliktų auditų.

Auditai, kurie užbaigti išankstiniu tyrimu, sudarė mažiausią procentinę dalį visų atliktų veiklos auditų 2010 – 2012 metais ir siekė 8,1 proc. 2010 metais nustatytas didžiausias skaičius auditų baigtų išankstiniu tyrimu, tai sudarė 13,64 proc. visų veiklos auditų atliktų 2010 metais, mažiausias skaičius nustatytas

2012 metais – 4,5 proc. visų tais metais atliktų veiklos auditų, o 2011 metais – 9 proc.



**1 pav. Baigtų veiklos auditų analizė 2010 – 2012 metais, atsižvelgiant į veiklos audito atlikimo proceso sudėtį**

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis Valstybės kontrolės pateiktomis 2010 - 2012 metų statistinėmis ataskaitomis

Dėl duomenų trūkumo buvo išskirti 3 veiklos auditai, atlikti 2010 metais, kurie nebuvo priskirti nei vienai iš nagrinėtų grupių.

Siekiant išanalizuoti veiklos auditų pasiskirstymą pagal sritis, buvo išnagrinėtos Valstybės kontrolės kasmetinės veiklos ataskaitos, kuriose teikiama informacija apie atliktus veiklos auditus. Surinkta ir susisteminta informacija apie atliktus veiklos auditus 2010 – 2012 metais, sugrupuota pagal viešojo sektoriaus sritis, pateikiama 1-ojoje lentelėje.

Atlikta analizė, kurios rezultatai pateikti 1-ojoje lentelėje, atskleidžia platų veiklos auditų nagrinėjamų temų spektrą, kuris aprėpia skirtingas viešojo sektoriaus sritis. Taip pat pastebima tendencija, kad kiekvienais analizuojamais metais pasirinktoms audito sritims buvo skiriamas ypatingas dėmesys, todėl, lyginant su kitomis, pasirinktos sritys buvo labiau akcentuojamos. Išanalizavus pateiktus duomenis galima teigti, kad per nagrinėjamus 2010 – 2012 metus daugiausiai dėmesio buvo skirta aplinkos apsaugos, valstybės turto ir finansų, kultūros ir vidaus reikalų sritims, kiekvienoje iš sričių atitinkamai atlikta 10, 8 ir 7 veiklos auditai. Dėl atliktų veiklos auditų skaičiaus išvardintose srityse galima prieiti prie išvados, kad šios sritys buvo labiausiai rizikingos, o veiklos aspektai nuodugniai nagrinėjami ir tobulinami. Nors valstybės ūkio, rinkos kontrolės ir Seimui bei Vyriausybei atskaitingų įstaigų, kitų institucijų sričių auditų skaičius buvo vienodas 2010 – 2012 metais ir siekė po 6 veiklos auditus, pažymėtina tai,

kad net 5 iš 6 veiklos auditų, kurie atlikti Seimui ir Vyriausybei atskaitingų įstaigų bei kitų institucijų srityje, atlikti 2010 metais. Taigi galima manyti, kad srities rizikingumo pikas buvo 2010 metais, o kitais metais jis sumažėjo ar buvo mažesnis, palyginus su kitomis sritimis. Taip pat pažymėtina, kad nuolatinis dėmesys buvo skiriamas informacinių išteklių valdymo sričiai (atlikti 5 veiklos auditai), o kitoms sritims buvo skirta mažiau dėmesio.

**1 lentelė. Atlikti veiklos auditai pagal viešojo sektoriaus sritis  
2010 – 2012 metais**

Metai	Aplinkos apsauga	Socialinė apsauga ir darbas	Sveikatos apsauga	Švietimas ir mokslas	Kultūra	Valstybės turto ir finansų valdymas	Valstybės ūkis, rinkos kontrolė	Teisingumas	Vidaus reikalai	Užsienio reikalai	Žemės ūkis	Informacinių išteklių valdymas	Infrastruktūra	Krašto apsauga ir gynyba	Energetika	Seimui ir Vyriausybei atskaitingos įstaigos ir kitos institucijos	ES finansų valdymas
2010	4	–	1	1	4	3	3	1	2	–	–	2	–	–	1	5	1
2011	3	2	1	1	–	4	2	–	3	–	–	2	–	1	2	–	–
2012	3	2	2	1	3	1	1	1	2	1	1	1	–	–	–	1	–

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis 2010 – 2012 metų Valstybės kontrolės skelbiamomis metinėmis veiklos ataskaitomis

Pastebėta, kad Valstybės kontrolės metinėse veiklos ataskaitose informacinių sistemų auditai priskiriami prie veiklos auditų. Jie yra pateikiami ir analizuojami skyriuose ar poskyriuose, kurių pavadinimas „Veiklos auditai“, taip pat pateikiant statistinius duomenis informacinių sistemų auditai priskiriami prie veiklos auditų statistinių duomenų.

### 3. Veiklos audito trukmės ir išėkvoto darbo laiko analizė

Nustatyta, kad veiklos auditai gali būti atliekami taikant pilną veiklos audito atlikimo procesą arba proceso dalį. Atliekant veiklos auditų trukmės analizę auditams, kurie buvo atlikti 2010–2012 metais, vidutinė audito trukmė pasirinktais metais buvo skaičiuojama daliai atliktų veiklos auditų, atsižvelgiant į audito atlikimo procesą taikytą veiklos auditų atlikimo metu, t.y. veiklos auditai suskirstyti į grupes, siekiant atskleisti tikrą vaizdą, nustatyti tendencijas. Susisteminta informacija pateikiama 2-ojoje lentelėje.

Pastebima veiklos auditų, atliktų su išankstiniu ir pagrindiniu tyrimu, o taip pat veiklos auditų, atliktų be išankstinio tyrimo, trukmės augimo tendencija 2010 – 2012 metais. Didžiausias trukmės augimas užfiksuotas atliekant auditą su

išankstiniu ir pagrindiniu tyrimu (14 proc. augimas lyginant 2010 ir 2012 metus). Veiklos auditų, atliekamų be išankstinio tyrimo, trukmė išaugo 12,6 proc. Mažiausias trukmės augimas nustatytas lyginant 2011 metų vidutinę veiklos auditų, atliekamų su išankstiniu ir pagrindiniu tyrimais, trukmę su 2010 metų vidutine trukme (2 proc.), tačiau 2012 metais trukmė išaugo 12,2 proc. lyginant su 2011 metais. Priešinga tendencija nustatyta analizuojant veiklos auditus, atliekamus be išankstinio tyrimo: ženkiausias trukmės augimas nustatytas lyginant 2011 metų trukmę su 2010 metų – 10,3 proc., o mažiausias – 2,1 proc. palyginus 2012 su 2011 metais.

**2 lentelė. Vidutinė atliktų veiklos auditų trukmė pagal veiklos audito atlikimo procesą**

Vidutinė veiklos audito trukmė (mėnesiais)				
Metai	Auditams, atliktiems su išankstiniu ir pagrindiniu tyrimu	Auditams, atliktiems be išankstinio tyrimo	Auditams, baigtiems išankstiniu tyrimu	Svertinis vidurkis
2010	10,0	8,7	5,3	8,0
2011	10,2	9,6	6,9	9,7
2012	11,4	9,8	6,7	10,8

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis Valstybės kontrolės pateiktomis 2010 – 2012 metų statistinėmis ataskaitomis

Didžiausias procentinis vidutinės trukmės augimas nustatytas nagrinėjant veiklos auditus, baigtus išankstiniu tyrimu, – 30,2 proc., tai sudaro 1,6 mėnesio vidutinės trukmės padidėjimą nuo 2010 metų iki 2011 metų, o lyginant 2010 ir 2012 metus augimas sudarė 26,4 proc., nes nustatytas vidutinės trukmės mažėjimas 2,9 proc., lyginant 2012 ir 2011 metus. Tačiau pažymėtina, kad veiklos auditų, kurie baigti išankstiniu tyrimu, vidutinė trukmė buvo mažiausia, lyginant su kitomis grupėmis.

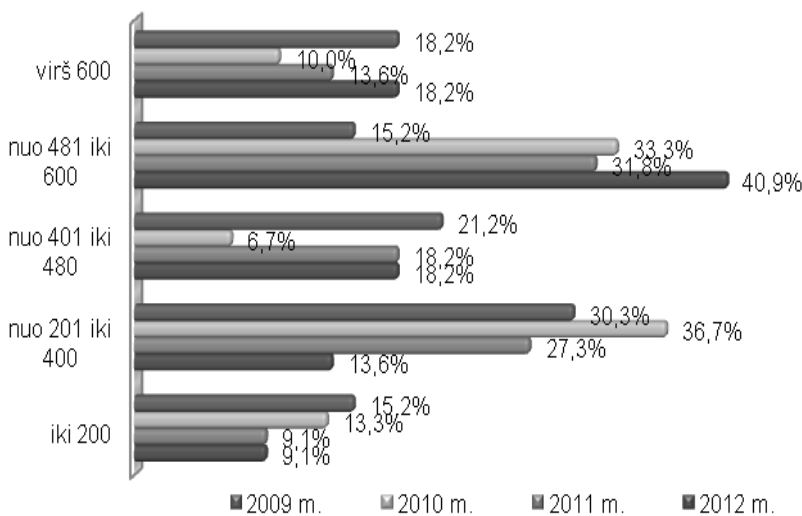
Išanalizavus lentelėje pateiktą informaciją, galima teigti, kad bendra visų atliktų veiklos auditų trukmė 2010–2012 metais augo 35 proc. lyginant 2010 metus su 2012 metais, o lyginant 2010 metus su 2011 metais trukmė padidėjo 21,3 proc.

Siekiant nuodugniau išanalizuoti veiklos audito trukmės augimą ir tendencijas, atlikti veiklos auditai buvo suskirstyti į grupes pagal vidutinį darbo dienų skaičių, faktiškai skirtą auditui atlikti (2-asis paveikslas).

2009 – 2012 metais iš viso buvo atlikti 107 veiklos auditai, iš jų 16 veiklos auditų truko virš 600 darbo dienų, 31 truko nuo 481 iki 600 darbo dienų, 17 truko nuo 401 iki 480 darbo dienų, 30 truko nuo 201 iki 400 darbo dienų, ir 13 veiklos auditų truko iki 200 darbo dienų.

Analizuojant pirmą grupę, kuri sudaro 15 proc. visų per 2009 – 2012 metus atliktų auditų skaičiaus, t. y. veiklos auditus, kurių trukmė viršijo 600 darbo dienų, nustatyta, kad 2009 ir 2012 metais jų buvo atlikta daugiausiai – po 18,2 proc. visų tais metais atliktų auditų. Nežymiai skyrėsi trečios grupės duomenys (trukmė nuo

401 iki 480 darbo dienų), kurie sudarė 15,9 proc. visų 2010 – 2012 metais atliktų auditų ir 2011 – 2012 metais sudarė po 18,2 proc. nuo visų tais metais atliktų veiklos auditų, o 2009 siekė net 21,2 proc. Antros (nuo 481 iki 600 darbo dienų) grupės duomenys sudarė atitinkamai 28 ir 29 proc. visų 2009 – 2012 metais atliktų veiklos auditų – tai yra dvi didžiausios grupės, kurių pokyčių tendencijos pavaizduotos paveiksle. Mažiausią procentinę dalį nuo visų per metus atliktų auditų skaičiaus sudarė paskutinioji, penkta, grupė (nuo 201 iki 400 darbo dienų) – vos 13,6 proc.



## 2 pav. Veiklos auditų trukmė darbo dienomis 2009 – 2012 metais

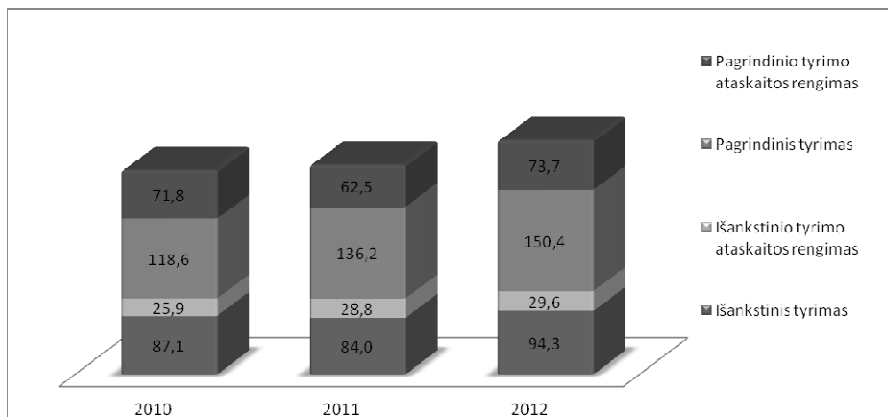
Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis Valstybės kontrolės pateiktomis 2010 – 2012 metų statistinėmis ataskaitomis

Siekiant nustatyti, kurie iš veiklos auditų atlikimo etapų trunka ilgiausiai ir ar atskirų etapų trukmė nesikeičia, o taip pat kokią etapų trukmės dalį sudaro ataskaitos rengimas, buvo atlikta analizė, kurios rezultatai pavaizduoti 3-iajame paveiksle. Analizei buvo pasirinkti veiklos auditai, kurie atlikti su išankstiniu ir pagrindiniu tyrimais, taip pat pasirinkta analizei veiklos auditų grupė pasižymėjo ilgiausiu vidutiniu trukmės rodikliu. Sudarant 3-iajį paveikslą, naudoti duomenys apie atliktus veiklos auditus 2010 – 2012 metais, vidutiniai trukmės dydžiai apskaičiuoti keturiolikai auditų, kurie buvo atlikti 2010 metais, vienuolikai auditų 2011 metais ir penkiolikai auditų 2012 metais.

Apskaičiuota, kad veiklos audito išankstinio tyrimo su ataskaitos ruošimu etapas truko apie 123,9 dienas 2012 metais, 2011 metais sudarė vidutiniškai 112,8 dienas, o 2010 metais – 113 dienų. Nustatyta, kad per visą nagrinėjamą laikotarpį išankstinio tyrimo trukmė su ataskaitos rengimu analizuojamais metais sudaro virš 35 proc. visos audito trukmės ir svyruoja tarp 35,6 proc. 2012 metais ir 37,2 proc. 2010 metais, o pagrindinio tyrimo su ataskaitos rengimu trukmė svyruoja tarp



62,8 proc. 2010 metais ir 64,4 proc. 2012 metais. Išankstinio tyrimo trukmė ženkliai išaugo 2012 metais ir sudarė 27,1 proc. viso audito trukmės. Ataskaitų rengimo laikas po išankstinio tyrimo kiekvienais analizuojamais metais augo ir 2012 metais ataskaitos rengimui vidutiniškai skirta 14,3 proc. daugiau laiko palyginus su 2010 metais ataskaitos rengimo trukme, o lyginant su visu audito trukmės laiku ataskaitos rengimo laikas išaugo nuo 7,4 proc. 2010 metais iki 8,5 proc. 2012 metais.



### 3 pav. Vidutinė veiklos auditų išankstinio ir pagrindinio tyrimų etapų trukmė dienomis 2010 – 2012 metais

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis Valstybės kontrolės pateiktomis 2010-2012 metų statistinėmis ataskaitomis

Pagrindinio tyrimo trukmė su ataskaitos rengimu 2010 metais trukdavo apie 190,4 dienas, 2011 metais šis rodiklis išaugo 4,4 proc., ir sudarė 198,7 dienas, tačiau 2012 metais etapas užtrukdavo jau 224,1 dienos ir tai sudaro 17,7 proc. trukmės augimą, lyginant su 2010 metais. Pagrindinio tyrimo ataskaitos rengimo laikas 2011 metais sumažėjo, lyginant su 2010 metais 13 proc. iki 62,5 dienos, tačiau 2012 metais trukmė pailgėjo ir viršijo 2010 metų trukmę, siekė 73,7 dienas, o tai sudaro 2,6 proc. trukmės augimą, palyginus su 2010 metais, tačiau net 17,9 proc. augimą, lyginant su 2011 metų ataskaitų sudarymo trukme.

### Išvados

1. Išnagrinėjus užsienio ir Lietuvos mokslinę literatūrą galima teigti, kad nėra vieno visuotinai priimto ir naudotino veiklos audito apibrėžimo. Skirtingi autoriai pabrėžia nevienodus aspektus ir/ar veiksnius, tačiau visuose nagrinėtuose apibrėžimuose naudotos ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo sąvokos. Veiklos audito procedūros yra mažai standartizuotos ir gali būti pritaikomos atsižvelgiant į nagrinėjamą temą, keliamus tikslus ir uždavinius, subjekto specifinę veiklą.

2. Atlikus Valstybės kontrolės veiklos auditų analizę, nustatyta, kad 2010 metais buvo atlikta 41 proc. visų veiklos auditų, o 2011 ir 2012 metais 29,5 proc. Taip pat

nustatyta, kad virš 54 proc. atliktų veiklos auditų buvo atliekama su išankstiniu ir pagrindiniu tyrimu ir didžiausią procentinę dalį tokie auditai sudarė 2012 metais – 15 iš 22 atliktų auditų, tai sudarė 68,2 proc., o mažiausiai 2010 metais – 46,7 proc. visų atliktų veiklos auditų tais metais, 2011 metais sudarė 50 proc.

3. Išanalizavus Valstybės kontrolės veiklos ataskaitas, nustatyta, kad 2010 – 2012 metais temos, nagrinėjamos atliktuose veiklos audituose, aprėpia platų skirtingų viešojo sektoriaus sričių spektrą.

4. Atlikta veiklos auditų trukmės ir sueikvoto darbo laiko analizė parodė, kad vidutinė veiklos audito trukmė kasmet augo. Analizuojant veiklos auditus, kurie buvo suskirstyti į grupes pagal trukmę, nustatyta, kad didžiausią dalį kiekvienais metais sudaro veiklos auditai, kurių trukmė svyruoja nuo 201 iki 400 ir nuo 481 iki 600 dienų, mažiausią procentinę dalį visų auditų sudarė tie auditai, kurie truko iki 200 dienų.

5. Apskaičiavus ir išanalizavus veiklos auditų, atliekamų su išankstinio ir pagrindinio tyrimo etapais, kiekvieno etapo trukmę, atskirai įvertinus atlikto etapo ataskaitos rengimo laiką, nustatyta, kad visų etapų trukmė per nagrinėjamus 2010 – 2012 metus augo ir išankstinio tyrimo atlikimo trukmė, neįvertinus ataskaitos rengimo laiko, nuo 2010 iki 2012 metų padidėjo 8,3 proc., ataskaitos rengimo laikas po atlikto išankstinio tyrimo padidėjo 14,3 proc., pagrindinio tyrimo trukmė padidėjo 26,8 proc., o pagrindinio tyrimo ataskaitos rengimo laikas – 2,6 proc.

Galima priėti prie išvados, kad analizė atskleidė straipsnyje nagrinėjamos temos aktualumą ir naujumą, o taip pat išryškino būtinumą toliau vykdyti veiklos audito analizę, siekiant atskleisti tobulintinus aspektus ir tinkamai išnaudoti šios audito rūšies potencialiai teikiamą naudą.

## Literatūra

- Arens, A. A.; Loebbecke, J.K. (1997). Auditing: An Integrated Approach. Prentice–Hall International, Inc.
- Daujotaitė, D. (2009). Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje. Kaunas, Vilnius: Viešoji politika ir administravimas, Nr. 28, p. 29–39.
- Daujotaitė, D.; Tarakavičiūtė, I., Puškorius, S. (2012). Veiklos audito teorija ir praktika. Vadovėlis. Vilnius: M. Riomerio universitetas.
- Knighton L. M. (1967). The Performance Post-Audit in Stage Government. Michigan, University of Michigan.
- Lietuvos Respublikos Seimas (2001, Nr.112-4070). Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas. Vilnius: Valstybės žinios.
- Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (2010). Veiklos auditų trukmė. Vidinė statistika.
- Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (2011). Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2010 metų veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=9>
- Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (2011). Veiklos auditų trukmė. Vidinė statistika.
- Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (2012). Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2011 metų veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=9>
- Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (2012). Veiklos auditų trukmė. Vidinė statistika.
- Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (2013). Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2012 metų veiklos ataskaita. Prieiga per internetą: <http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=9>

- Louwers, T. J.; Ramsay, R. J.; Sinason, D.H.; Strawser, J. R.; Thibodeau, J. C. (2011). *Auditing & Assurance Services*. McGraw–Hill Irwin.
- Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Monografija. Vilnius: Lietuvos mokslas.
- Mackevičius, J.; Raziūnienė, D. (2011). *Auditas: klausimai, atsakymai, testai*. Mokomoji knyga. Vilnius: Vilniaus universitetas.
- Puškorius, S. (2003). *Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga*. *Viešojo politika ir administravimas*, Nr. 4, p. 42–53.
- Puškorius, S. (2004). *Veiklos auditas*. Monografija. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas.

## **PERFORMANCE AUDIT ANALYSIS DONE BY THE NATIONAL AUDIT OFFICE OF LITHUANIA**

**Evelina Stankevič**

### **Summary**

Performance audit is identified as one of the relatively newly developed type of audit, in which the reactivation of research was observed only in the twentieth century. The need to analyze and develop a new type of audit is associated with the changes occurred and ongoing in business and public administration, and also with other factors such as social, political, economic, technological changes and other.

Evaluation and improvement of entities becomes more and more important and substantial in accordance with the development of a new approach in public sector, public administration and asset management. The definition and implementation of the new public management paradigm has influenced this process as well. In light of new circumstances the importance of evaluation performance audit is growing rapidly.

This paper briefly summarizes and evaluates the theoretical basis of the performance audit, the reasons for the performance audit examination, importance of improvement and adaptation of analysis.

Particular attention was given to performance audit analysis which was done by the National Audit Office of Lithuania. The purpose of the paper is to examine performance reports published by the National Audit Office of Lithuania and statistic data for 2010-2012. Survey was conducted in accordance with the composition of performance audits operational process of auditing and the performance audits timeframe trend.

The study revealed that in 2010 year was performed 41 percent of all conducted performance audits in 2010-2012 year, while in 2011 and 2012 – 29,5 percent. It was also found that over 54 percent of performance audits were conducted with pre-and main studies. Mainly performance audit conducted with pre-and main studies were in 2012 year and reached 68,2 percent from all conducted performance audits that year. The lowest rate was in 2010 year and it reached 46,7 percent from all conducted performance audits. Analysis of the performance audits conducted with pre-and main stages according to duration of each stage showed that time off each stage fulfilment has grown during the period of 2010-2012. Analysis of pre-stage period showed that it has increased by 8,3 percent from 2010 to 2012, without consideration of the reporting time. The reporting time after a preliminary investigation grew by 14,3 percent, main study fulfilment period increased by 26,8 percent, and reporting time after the main study – 2,6 percent.