

Veiklos audito samprata ir funkcijos: teorinė studija

Šalies, Asta; Tamulevičienė, Daiva; Gaišauskas, Lionius

Veiklos audito samprata ir funkcijos: teorinė studija

Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika, vol. 21, 2020

Vilniaus Universitetas, Lituania

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=693074453007>

DOI: <https://doi.org/10.15388/batp.2020.22>




Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons Atribución 4.0 Internacional.


Veiklos audito samprata ir funkcijos: teorinė studija

The Concept and Functions of Performance Audit:
Theoretical Study

Asta Šalienenė asta.saliene@cr.vu.lt
Vilniaus universitetas, Lithuania

 <https://orcid.org/0000-0002-1353-3709>

Daiva Tamulevičienė daiva.tamuleviciene@evaf.vu.lt
Vilniaus universitetas, Lithuania

 <https://orcid.org/0000-0002-0187-037X>

Lionius Gaižauskas lionius.gaizauskas@ef.vu.lt
Vilniaus universitetas, Lithuania

Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika,
vol. 21, 2020

Vilniaus Universitetas, Lithuania

DOI: <https://doi.org/10.15388/batp.2020.22>

Redalyc: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=693074453007>

Summary: Veiklos auditas – audito rūšis, vertinanti ir tikrinanti organizacijų veiklą vadovaujantis ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu, vadinamuoju 3E (angl. economy, efficiency, effectiveness), vaidinanti ypatingą vaidmenį viešojo sektoriaus institucijose. Pastaraisiais dešimtmečiais, įgyvendinant viešojo sektoriaus reformas veiklos audito koncepcija kito. Todėl atsirado poreikis iš naujo įvertinti esamą veiklos audito apibrėžimą ir jį papildyti. Taip pat yra svarbu peržiūrėti ir įvertinti veiklos auditui priskiriamas funkcijas, siekiant apibrėžti besikeičiantį jo identitetą. Straipsnio tikslas: įvertinti veiklos audito sampratos ir funkcijų koncepcinį vystymąsi teoriniu aspektu. Straipsnyje pateikiama veiklos audito sampratų analizė bei siūlomas papildytas veiklos audito apibrėžimas. Išskirtos veiklos audito funkcijos, sugrupuotos ir įvertintos pagal nagrinėjimo mokslinėje literatūroje aktualumą ir dažnumą. Išskirta ir įvertinta veiklos audito funkcijų įgyvendinimo problematika. Nustatyta, jog pagrindinės problemos, apsunkinančios veiklos audito funkcijų įgyvendinimą yra didelė funkcijų įvairovė ir tarp funkcijų kylantys prieštaravimai bei vertinimo kriterijų nustatymo, išmatavimo ir įvertinimo įvairiapusisškumas dėl veiklos specifiškumo įvairovės.

Keywords: veiklos auditas, veiklos audito samprata, veiklos audito funkcijos, veiklos audito elementai, ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas.

Abstract: Performance audit is a type of audit that evaluates and inspects an organizations' activity based on the so-called 3E approach: economy, efficiency, effectiveness, and plays the most important role in institutions of public sector. During the implementation of the public sector reforms in recent decades, the concept of audit has been changing. Therefore, a need to re-evaluate the current definition of the audit and supplement it arose. It is also important to review the functions attributed to performance audit in order to define its ever-changing identity. The aim of the article: to evaluate the concepts of performance audit and the conceptual development of functions from a theoretical point of view. The article presents the analysis of performance audit concepts as well as a performance audit definition. The functions of performance audit have been distinguished, grouped, and evaluated based on how often they are mentioned in the literature. Two problems that make the implementation of the functions more challenging have been distinguished: contradictions among functions arise due to a diverse range of functions; due to versatility of the activity, the functions are difficult to evaluate, and measure and evaluation criteria are hard to establish.

Keywords: performance audit, concept of performance audit, functions of performance audit, elements of performance audit, economy, efficiency, effectiveness.

Įvadas

Veiklos auditas užima svarbią vietą audito sistemoje ir yra kitoks nei kiti auditai. Įprastai teigiama, kad tai specifinė audito rūšis, kurios funkcija yra vertinti organizacijų veiklą vadovaujantis vadinamąja 3E koncepcija (angl. economy, efficiency, effectiveness) t. y. atlikti veiklos auditą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais. Plačiąja prasme veiklos auditas yra valstybės institucijų, ministerijų, agentūrų ir kitų viešojo sektoriaus organizacijų valdymo ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo sisteminė analizė bei pasiūlymų, kaip šiuos kriterijus gerinti, rengimas (Puškorius, 2003).

Veiklos audito veikimo sritis apima platų įvairiausių veiklų spektrą: švietimą, valstybės turto ir finansų valdymą, justiciją, sveikatos ir socialinę apsaugą, krašto apsaugą ir kt. Įgyvendinant reformas ir modernizuojant viešąjį sektorių, atsiranda poreikis plėsti veiklos audito sampratą, veiklos auditui priskiriamos naujos funkcijos. Poreikį koreguoti veiklos audito sampratą atspindi ir pastarųjų metų veiklos audito tyrimai. Apie veiklos audito sampratos transformaciją, neneigdami 3E koncepcijos, kalba Morin (2011); Reichborn-Kjennerud, Johnsen (2011); Van der Knaap (2011); Iatco ir kt. (2014); Torres ir kt. (2016); Raudla ir kt. (2016); Irawan, Mcintyre-mills (2016); Scharaschkin, McBride (2016); Pontones Rosa, Perez Morote (2016); Desmedt ir kt. (2017); Reichborn-Kjennerud, Vabo (2017); Adi, Dutil (2018); Pierre, Peters, de Fine Licht (2018).

Plečiantis viešųjų veiklų spektrui, plečiasi ir veiklos auditui priskiriamų funkcijų skaičius bei pobūdis. Funkcijų, priskiriamų veiklos auditui, identifikavimas reikalingas apibrėžiant šios veiklos veikimo lauką bei veiklos audito, kaip vertinimo ir kontrolės priemonės, identitetą.

Veiklos auditui priskiriant skirtingas funkcijas susiduriama su jų įgyvendinimo problemomis – išvelgiami prieštaravimai tarp funkcijų bei jų įgyvendinimo sudėtingumas. Apie funkcijų įgyvendinimo problemas savo darbuose minėjo Mayne ir Ontario (2006), Reichborn-Kjennerud ir Johnsen (2011), Reichborn-Kjennerud ir Vabo (2017) ir kt.

Tyrimo objektas – veiklos audito samprata ir jam priskiriamos funkcijos.

Straipsnio tikslas – įvertinti veiklos audito sampratos ir funkcijų koncepcinį vystymąsi teoriniu aspektu.

Tyrimo metodai – mokslinės literatūros analizės, turinio analizės, lyginimo, detalizavimo, sisteminimo ir apibendrinimo metodai.

Veiklos audito samprata: Lietuvos ir užsienio autorių požiūriai

Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (International Organization of Supreme Audit Institutions -

INTOSAI) rengiamuose Tarptautiniuose aukščiausiųjų audito institucijų standartuose (TAAIS, angl. – ISSAI) veiklos auditas yra apibrėžiamas kaip nepriklausomas, objektyvus ir patikimas valstybės įsipareigojimų, sistemų, procesų, programų, veiklos ar organizacijų vertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais, siekiant nustatyti, ar galima pagerinti esamą situaciją (3100 TAAIS).

Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatyme (2019) veiklos auditas apibrėžiamas, kaip audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu.

Abu šie apibrėžimai yra naudojami praktikoje ir apima visuotinai vadinamą 3E požiūrį – ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą. Pagal Tarptautinę aukščiausiųjų audito institucijų organizaciją (INTOSAI) ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principai gali būti apibrėžti taip:

- ekonomiškumo principas reiškia išteklių sąnaudų mažinimą. Naudojami ištekliai turi būti prieinami laiku, užtikrinant tinkamiausių jų kiekį ir kokybę bei geriausią kainą;
- efektyvumo principas reiškia maksimalų turimų išteklių panaudojimą. Čia svarbiausia naudojamų išteklių ir gaminamo produkto ar paslaugos (kiekio, kokybės ir laiko aspektais) santykis;
- rezultatyvumo principas reiškia, kad bus pasiekti išskelti tikslai ir numatyti rezultatai.

Mokslinėje literatūroje 3E elementai yra apibūdinami plačiau, nei standartuose. Pasak Mackevičiaus, Dajotaitės (2011b), ekonomiškumas, tai – minimalus išteklių panaudojimas, išlaikant produkto ar teikiamų paslaugų kokybę. Ekonomiškumas yra palyginamas kriterijus, kurį galima lyginti pagal sunaudotų išteklių kiekį.

Teikiant viešąsias paslaugas ir gaminant skirtingas prekes gali būti naudojami labai įvairūs ištekliai, tačiau jie visi turi būti patikimai išmatuojami. Vadovaujantis išteklių mažinimo strategija – ekonomiškumo principu, kyla rizika, kad esant mažesniems ištekliams nukentės prekių ir paslaugų kokybė ar sumažės jų kiekis. Taigi, siekiant įgyvendinti ekonomiškumo principą, išlaidų mažinimas, neatsižvelgiant į kokybės parametrus, gali pakenkti prekių ir paslaugų gavėjams.

Efektyvumas gali būti apibūdinamas kaip sukurtų produktų ir sunaudotų išteklių santykis. Mackevičius, Dajotaitė (2011b) pabrėžia, kad naudojami ištekliai yra kompleksiniai, tai yra tai ne vien išlaidos kaip ekonomiškumo atveju. Efektyvumo atveju siekiama, kad išlaidos būtų kuo mažesnės, o rezultatas kuo geresnis.

Rezultatyvumas suvokiamas kaip pagamintų prekių arba suteiktų paslaugų ištekliai, tenkantys vienam vienetui arba kaip tikslų pasiekimo lygis, tai yra pasiektų tikslų bei tikslams pasiekti sunaudotų išteklių santykis (Mackevičius, Dajotaitė, 2011b).

Kitu požiūriu, Daujotaitė, Mačerinskienė (2008) pateikia 3E apibūdinimus orientuodamosi į veiklos audito problematiką. Autorės pateikia tokius 3E apibūdinimus:

- *Ekonomiškumas* yra, kai audituota įmonė įsigyja tinkamą išteklių tipą, kokybę ir kiekį mažiausiomis sąnaudomis; kai audituojamas subjektas valdo savo išteklius siekdamas sumažinti bendras išlaidas; kai valstybės intervencija nustatant ryšį tarp socialinių ir ekonominių poreikių galėjo būti suprojektuota ar įgyvendinta kitu būdu, dėl kurio būtų sumažėjusios išlaidos.
- *Efektyvumas*, kai išdavos (outputs) ar rezultatai yra pasiekiami efektyviai panaudojant išteklius; kai nėra vengtinų kliūčių ar nereikalingo dubliavimo (persidengimo).
- *Rezultatyvumas apima* operatyvinių tikslų pasiekimą – vertinama, koku lygiu buvo pasiekti numatyti rezultatai, šis vertinimas apima vidaus operacijų patikrinimą; einamųjų tikslų pasiekimą – vertinama, ar intervencija davė aiškių ir teigiamų rezultatų tiesioginiams adresatams; tarpinių ir bendrųjų tikslų pasiekimą – vertinimas apima ne tik audituojamą subjektą, bet ir siekia išmatuoti valstybės intervencijos padarinius (Daujotaitė, Mačerinskienė, 2008).

Arthur ir kt. (2012) ekonomiškumo aspektą sieja su išlaidų mažinimo politikos vystymu. Šiuo atveju reikalaujama, kad ištekliai, kuriuos audituojama įmonė naudoja savo veiklai, būtų prieinami tinkamu laiku, tinkamu kiekiu, tinkama kokybe ir už geriausią kainą. Efektyvumą šie autoriai sieja su valstybės institucijų teikiamais produktais ir teikiamomis paslaugomis (rezultatais), tai yra esamomis sąlygomis geriausiai panaudotais ištekliais ir gautų rezultatų santykiu. Rezultatyvumas, tai tikslų rinkinio įgyvendinimas, kai pagaminami numatyti produktai ir paslaugos (pasiekiami rezultatai).

Scharaschkin, McBride (2016) ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą vertina per kainos ir kokybės santykio prizmę arba kitaip, vertės gaunamos už pinigus (angl. value for money – VFM) santykiu, tai yra optimalus išteklių panaudojimas numatytiems rezultatams pasiekti.

Iki šiol supratimas, kad viešojo sektoriaus veiklą vertinti ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu yra tinkamas būdas, išlieka nepakitęs. Tačiau yra įžvelgiama tendencija, kad 3E principai nebeapima viso veiklos vertinimo lauko. Apie tai, kad atliekant veiklos auditą nebepakanka apsiriboti 3E vertinimu, pasisako Pollitt (2003), Morin (2003), Mayne, Ontario (2006), Arnaboldi, Lapsley (2008) ir daugelis kitų autorių. Pollitt (2003) atliko tyrimą ir nustatė, kad praktikoje veiklos auditai, vertinant veiklą 3E požiūriu, atliekami itin retai. Veiklos auditai veikia orientuoti į geros valdymo praktikos ar gero administravimo sampratą, o veiklos auditoriai turi pateikti savo asmenines įžvalgas geram valdymui ar geroms praktikoms įgyvendinti (Pollitt, 2003). Veiklos audito sąvokos nepilnumo idėją nagrinėja ir Irawan, Mcintyre-mills (2016). Jie teigia, kad veiklos auditas atliekamas susitelkiant tik į ekonomiškumo, rezultatyvumo ir

efektyvumo aspektus yra nepakankamas. Būtina atsižvelgti į aplinkos ir tvarumo matmenis bei į politikos ir vyriausybės sprendimų pasekmes dabartinei ir būsimai gyvenimo kartoms. Autoriai pažymėjo, kad visuomenės tobulėjimas negali priklausyti tik nuo administracinių ar ekonominių aspektų pagerėjimo, kurie vertinami 3E požiūriu. Taip pat reikėtų atsižvelgti į gyvenimo kokybės ir aplinkos dimensijų pagerėjimą. Siekiant vertinti aplinkosaugos dimensijas, Irawan, Mcintyre-mills (2016) pasiūlė papildyti 3E koncepciją, ketvirtuoju E - ekologija. Ketvirtasis E yra orientuotas į politikos ir vyriausybės sprendimų padarinius dabartinei ir būsimoms gyvenimo kartoms ekologijos srityje (Irawan, Mcintyre-mills, 2016). Ketvirtasis E tampa veiklos vertinimo požiūriu reaguojant į pasaulines aplinkos saugojimo ir taršos didėjimo aktualijas pasaulyje. Dažnu atveju priimami valdymo sprendimai laikantis ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūrio neužtikrina, kad būtų išsaugota gamta, tinkamai perdirstamos atliekos, naudojami ekologiški energijos išgavimo sprendimai ir kt. Būtinybė išsaugoti gyvų organizmų tinkamą santykį su gyvenamąja aplinka reikalauja papildomų išlaidų, kurių investavimo grąža bus jaučiama tik ilguoju laikotarpiu, gali būti net keleto kartų#. Pavyzdžiui tam tikrų gyvūnų ar augalų rūšių išsaugojimas, užtikrinant balansą gamtoje, ar geresnė žmonių fizinė ir psichinė sveikata. Žvelgiant žmogaus gerovės aspektu ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principai ne visada gali būti taikomi.

Tai, kad veiklos audito samprata vertinama nevienareikšmiškai ir kad įvairiuose šaltiniuose ji pateikiama platesnė, apimanti daugiau krypčių, nei apibrėžta Tarptautinės aukščiausiuoju audito institucijų organizacijos, matyti iš 1 lentelėje pateiktų veiklos audito apibūdinimų.

1 lentelė.

Veiklos audito samprata įvairiuose šaltiniuose

Baltinis	Veiklos audito samprata
Maciejewski (2001)	Veiklos auditas – tai audituojamos institucijos, įstaigos ar įmonės administracijos veiklos siekiant šiekėlių, taisyti, taip pat darbo, materialinių, finansinių bei kitų išteklių naudojimo ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo įvertinimas.
LR Valstybės kontrolės įstatymas (2002)	Audituojamo subjekto veikloje ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu.
Pickfordas (2004)	Veiklos auditas yra valstybės, ministrų, departamentų, ir kitų valdymo įstaigų valdymo ekonomiško, efektyvumo, rezultatyvumo sisteminė analizė bei patarimų, kaip šiuos kriterijus gerinti, rengimas.
SIOD TIASB	Veiklos auditas yra reikiamas, objektyvus ir patikimas valstybės įsipareigojimų, sistemų, procesų, programų, veiklos ar organizacijų vertinimas ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektais ir siekiant nustatyti, ar galima pagerinti esančią situaciją.
Mayne, Orsano (2006)	Veiklos auditas apima problemų, susijusių su veiklos efektyvumu ir rezultatyvumu, jų išsprendimo priemonių, jų įgyvendinimo, vertinimą vadovaujantis standartais, reguliavimu dokumentais, atsižvelgiant ir/ar geriają praktiką.
Daigonas, Madžerionienė (2008)	Veiklos audito tikslas yra įvertinti audituojamos įmonės veiklą ir valdymą ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo prasme ir pateikti rekomendacijas, kaip pagerinti audituojamos įmonės veiklą.
Amaboldi, Lapsley (2008)	Veiklos auditas siejamas su geriausios verslo koncepcija, kurią audito įsipareigojimas nuolat tobulinti, ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo bei geriausio teikiama paslaugų kokybės ir šiekėlių sąlygių užtikrinimu.
Maciejewski, Daigonas (2011a)	Specifinė kontrolės funkcija, skirta organizacijų veiklos, programų, ir (ar) sistemų funkcionalumui vertinti ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu, siekiant išryškinti svarbiausias veiklos problemas bei inicijuoti veiklos ir valdymo pažangą.
Morre (2011)	Užtikrinti audito veiklos apimtį, apimantį svarbiausias organizacijos veiklos sritis, kurios yra svarbios, atsižvelgiant į visuomenės pasitikėjimą, padėti išsiaiškinti veiklos ir efektyvumo sąlygių, gamtos ir pasauliną tvarumą ir atsižvelgiant būtiną atsakymą.
Reichborn-Indenied, Johnson (2011)	Veiklos auditas gali būti apibūdinamas kaip reikiamas valstybės įmonės, programų ar veiklų organizacijų efektyvumo ir rezultatyvumo vertinimas, kuriame derinama analizuojama į ekonomiją ir socialinę patikimumą. Veiklos auditas gali būti atliekamas audito arba vertinimo atlikti siekiant veiklos pagerinimo ir sudarant pagrindą veiklos sprendimams.
Van der Kraag (2011)	Veiklos auditas padeda suaktyvinti: kontroliuoti išlaidas, užtikrinti atitiktį ir audito prielaidas prognozuoti, padėti išsiaiškinti svarbiausias problemas, patikrinti politines kampanijas ir atlikti atskaitos politiką ir įgyvendinti, nes suaktyvina; atlikti politikos, taisyklių, užduočių ir rodiklių naudojimą, kompleksiai padeda kurti ir išsiaiškinti sąlygių, sudėtingumą ir tai leidžia politikos formuotojams sukurti aiškias sąlygas, kaip pasiekti tikslus. Veiklos auditas tikslas ir rodiklis įvertinti įvairius aspektus ir siekti geriausių rezultatų. Tai savo ruožtu skatina veiklų, iniciatyvų ir organizacijų veiklos kokybę.
Janis, Ignat, Ungureanu, Albuca (2014)	Veiklos auditas – tai savarankiškas ir objektyvus vertinimas, ar veikloje subjekto programa ar veikla yra efektyvi ir rezultatyvi, ar siekiant tikslų bei vykdant veiklą ekonomiška ir efektyviai naudojami išteklių.
Tomas ir kt. (2015)	Veiklos auditas yra veikla, kuri padeda prie veikloje sektoriaus veiklos ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo gerinimo bei pateikia rekomendacijas savo ataskaitose, kurių tikslas gerinti veiklą. Taip pat veiklos auditas yra veikloje administravimo kontrolės ir tobulinimo priemonė, kuri pabrėžia audituojamoms imtis kontroliuoti veikloms.
Razdu ir kt. (2016)	Veiklos auditas yra atsakomybės atitiktimo priemonė, kuri gali padėti prie platesnių politinių diskusijų, gali būti vnyraujama patarimus dėl politikos ir taktikos rekomendacijas, kaip veikloje administracija galėtų patobulinti savo darbą.
Issawi ir Montoya-mills (2016)	Veiklos audito koncepcija turėtų būti pakoreguota į platesnę, apimant politikos ir vyriausybės sprendimų, padarinius dabartinei ir būsimoms gyvenimo kartoms.
Schwarzhof, McBride (2016)	Veiklos auditas yra išimtinis priemonė, kuri padeda užtikrinti optimalų kainos ir kokybės santykį panaudojant išteklius ir siekiant užtikrinti rezultatus, padeda kontroliuoti tai, kaip valdomosios organizacijos panaudoja išteklius teikiant paslaugas įgalinti, Numatomas rezultatas gali apimti: patvirtinti „geriausių gerovę“, „finansinę padėtį“, „jaunų energijos gamyba“, „socialinę sąveikumą“ ir kt.
Purtonas, Rissa, Perez, Marais (2016)	Veiklos audito paskirtis vertinti veikloje sektoriaus organizacijų veiklos rezultatus, naudą ir poveikį. Veiklos auditoriai turi apsaugoti, ar politikos kėlinimai ir schemos yra susijusios su realiomis visuomenės problemomis ir sutvirtinantių bei išsprendžiančių.
Veiklos audito vedovės (2017)	Veiklos auditas yra reikiamas, objektyvus ir patikimas šiekėlių, ar įmonės, sistemos, operacijos, programos, veiksmų arba organizacijos funkcionalumo pagal ekonomiško, efektyvumo ir veikiamąjį principą ir ar yra galimybė pagerinti padėtį.
Desmet ir kt. (2017)	Veiklos auditas yra instrumentas, kurio paskirtis padėti daryti įtaką politinėms sprendimams ir prielaidoms specifinių problemų sprendimui. Rekomendacijos teikiama audituojamoms asmenims imtis atitinkamų ir materialinių, veiklų. Padedant suprasti kontrolės politikos priemonę arba pabrėžiant gairesnį dalykinio mechanizmo.
Reichborn-Indenied, Vado (2017)	Veiklos auditas yra institucionalizuotas sudaromas, kuris padeda išvengti labiausiai brangios ir kurti, taikant atskaitos, padeda užtikrinti patikimumo atskaitomybę.
Adi, Dudi (2018)	Veiklos audito paskirtis padėti užtikrinti patikimumą, pagerinti veiklų kokybę, valdymą, veikti kaip demokratinis valdymo kontrolės daro. Šis poveikis priemonė bei institucijų suvokimas turėtų būti, kuriame pateiktas sprendimas, priimamas ir išdėstomas, užtikrinant patikimumą, daryti politikos, poveikį.
Palau, Palau, De Fina Lott (2018)	Veiklos auditas skirtas įvertinti Diod subjekto veiklą, padėti bei patarti, kaip pagerinti veiklą, atlikti geriausios praktikos pavyzdžių arba imti kitiems panašius subjektus, turintys gera praktiką.

Šaltinis: sudaryta autorių

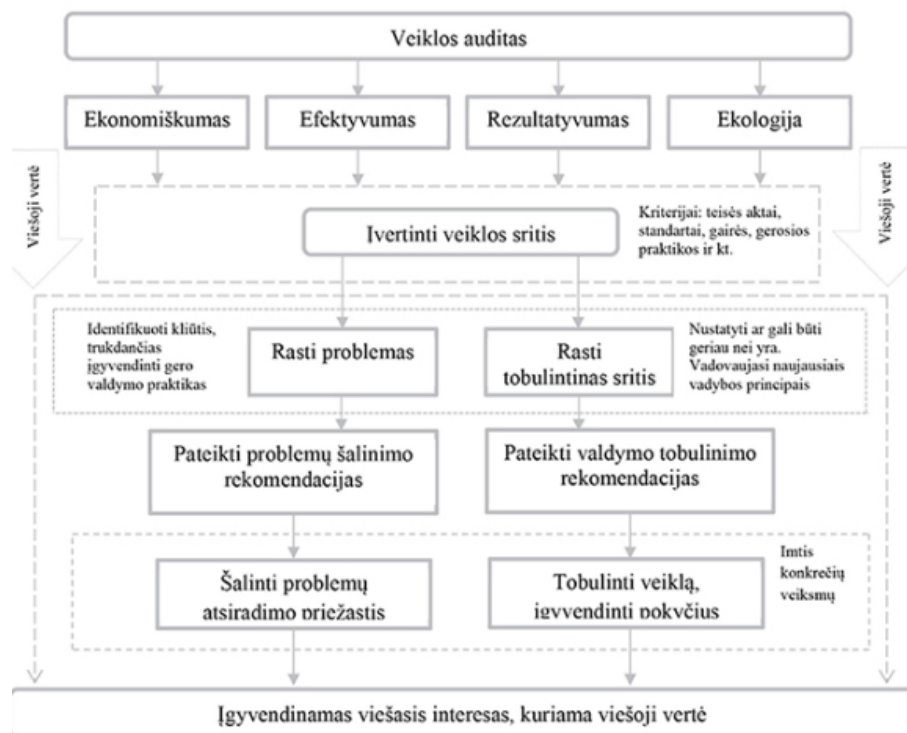
Chronologiniu aspektu išnagrinėjus literatūroje pateiktus veiklos audito apibūdinimus, galima teigti, kad veiklos auditas neapsiriboja vien tik ekonomiškumo, efektyvumo bei rezultatyvumo požiūriais. Pateikti veiklos audito apibūdinimai apima visos viešojo valdymo sistemos

vertinimą, politiką, ekonomiką, lėšų valdymą, viešosios vertės kūrimą ir pan. Atsižvelgiant į analizės rezultatus, naujesnė veiklos audito samprata turėtų apimti ne tik jau esančius ekonomiškumo, efektyvumo bei rezultatyvumo principus, atitiktis keliamus reikalavimus, tačiau ir gerųjų praktikų bei naujausių valdymo principų diegimą, kurie padėtų tobulinti veiklą, didinti skaidrumą, užtikrinti atskaitomybę, padėtų kovoti su korupcija, skatinti visuomenės pasitikėjimą valstybe, padėtų užtikrinti veiksmingą ir efektyvų viešųjų lėšų panaudojimą piliečių interesams.

Kadangi visų viešųjų institucijų ir organizacijų pagrindinis tikslas yra veikti visuomenės gerovei bei padėti kurti viešąją vertę, tai ir veiklos audito sampratoje viešosios vertės kūrimas turėtų užimti reikšmingą vietą. Veiklos auditą ir viešąją vertę sieja Arnaboldi, Lapsley (2008), Morin (2011), Irawan, Mcintyre-mills (2016), Scharaschkin, McBride (2016).

Ne vienas autorius yra pateikęs viešosios vertės sampratą. Viešoji vertė pagal Cordery, Hay (2018) yra tai, kas sieja finansinius ir nefinansinius rezultatus, atsižvelgiant į platesnį, viešojoje erdvėje įtvirtintų žmogiškųjų vertybių, vaizdą. Pagal Meynhardt (2015), viešoji vertė apima kolektyvinius tarpusavio santykius (grupių, institucijų, politikų ir pan.), vidines visuomenės normas, pagrindinių poreikių patenkinimą (kurie nėra konstanta, nes gerėjant ekonominei situacijai auga) bei gerovės sampratą, kuri kuriama vadovaujantis bendru suvokimu, o ne primetama stipresnių jėgų.

Taigi apibendrinant veiklos audito sampratos analizės rezultatus galima teigti, kad veiklos audito rezultatų pagrindinis tikslas – didinti viešąją vertę per demokratiškas vertybių (skaidrumą, atskaitingumą, pasitikėjimą, politinių sprendimų sąsajas su realiomis visuomenės problemomis) užtikrinimą. Veiklos audito rezultatai atspindės realybę ir bus pasiekti audito tikslai tik tokiu atveju, jei veiklos auditas bus atliekamas laikantis nepriklausomumo, objektyvumo bei patikimumo principų. Siekiant patikslinti šiuolaikinio veiklos audito sampratą, reikia įvertinti visus tyrėjų pateiktus apibūdinimus, įtraukiant kertinius aspektus, tokius kaip viešoji vertė ar aplinkosauga (ketvirtasis E). Verta pažymėti, kad veiklos audito procesas yra orientuotas į problemų, trūkumų ir jų atsiradimo priežasčių suradimą (identifikavimą). Suradus ir eliminavus problemų atsiradimo priežastis yra pašalinamos sisteminės klaidos ar trūkumai. Veiklos audito rezultatas yra rekomendacijų audituota tema pateikimas ir stebėjimas, kaip jos yra įgyvendinamos. Rekomendacijų turinys turi raginti imtis veiksmų, ieškoti veiklos sprendimų, pasiūlyti sprendimų kryptį, sudarant galimybes aiškiau matyti viziją kaip pasiekti užsibrėžtus tikslus (1 pav.).



I pav.
Veiklos audito samprata

Šaltinis: sudaryta autorių

Išnagrinėjus mokslininkų siūlomus veiklos audito apibūdinimus, galima pateikti patikslintą apibrėžimą, kuris apimtų svarbiausias veiklos audito kryptis:

Veiklos auditas yra nepriklausoma, objektyvi veikla, kurios tikslas, vadovaujantis teisės aktais, standartais, gairėmis bei gerosiomis praktikomis tikrinti ir vertinti ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo ir ekologijos (4E) požiūriu organizacijų ir institucijų veiklą, siekiant rasti tobulintinas sritis ir rekomenduoti imtis konkrečių veiksmų, orientuotų į viešosios vertės kūrimą.

Naujasis siūlomas veiklos audito apibrėžimas išplaukia iš mokslinėje literatūroje aptariamų naujausių tendencijų, pastebėjimų bei atliktų tyrimų, kurie yra orientuoti į kintantį supratimą, kas yra veiklos auditas ir kokios funkcijos jam turėtų būti priskiriamos.

Veiklos audito funkcijų vertinimas

Mokslinėje literatūroje veiklos audito suvokimo ir atliekamų funkcijų raida yra siejama su naujojo viešojo valdymo doktrina, kurios esmė – viešojo sektoriaus administravimo ir valdymo procesuose pritaikyti privataus sektoriaus vadybos principus. Veiklos audito ir naujojo viešojo valdymo sąsajas nagrinėjo Hood (1995), Jarrar, Schiuma (2007), Arnaboldi ir kt. (2010), Nakrošis (2011), Verbeeten (2011), Colley (2012), Pollitt (2012, 2013, 2016), Arena, Arnaboldi (2014), Arnaboldi ir kt. (2015), Arnaboldi ir kt. (2016), Dan ir Pollitt (2015), Morin (2003,

2008), Desmedt ir kt. (2017), Reichborn-Kjennerud (2011, 2014), Marchi ir Bertei (2016), Reichborn-Kjennerud, Irene Vabo (2017) ir kiti. Marchi, Bertei (2016), nagrinėdami veiklos auditą, pažymi, kad viešosios veiklos matavimui ir vertinimui naudojant metodus, kurie naudojami privačiajame sektoriuje, negalima nevertinti skirtingų tikslų, kurių siekia šie du sektoriai. Privatus sektorius siekia pelno, viešasis sektorius siekia gauti ne tik ekonominę naudą, bet ir socialinę, kuriant viešąją vertę (Marchi, Bertei, 2016). Šie du veiksniai turi didelę reikšmę apibrėžiant veiklos audito funkcijas.

Vystantis naujojo viešojo valdymo doktrinai taip pat plėtėsi ir veiklos audito funkcijų įvairovė. Veiklos audito funkcijos, kurios buvo išskirtos Lietuvos ir užsienio autorių darbuose, pateiktos 2 lentelėje.

2 lentelė.
Veiklos audito funkcijos moksliniuose šaltiniuose

Šaltinis	Autorių brėžiamos veiklos audito funkcijos
Mackevičius (2001)	Įvertinti organizacijos veiklą, padėti tobulinti veiklą ir spręsti problemas; pasiekti geresnio šališkų panaudojimo būdus; nustatyti problemines veiklos sritis; išsiaiškinti sistemų ir kontrolės būklumą.
Mayne, Ontario (2006)	Nustatyti ar rezultatai, veikla, lytiniai atitinka nustatytus kriterijus; atlikti atitiktis laisvės atitiktis veiklos audito metu yra lyginama su: kaip turėtų būti su tuo kaip yra; dėmesys skiriamas faktinei veiklai; kura siekiama veiksmingai ir tinkamai įgyvendinti tikslus.
Moyn (2008)	Gerinti veiklą per kontrolės priemonę, informuoti vartotojų apie viešojo valdymo būklumą; skatinti vadovų atsakomybę ir atskaitomybę už pasiekimus; būti pokyčių katalizatoriumi; skatinti pažūtes valdymo praktiką š žmogijū šališkų valdymo; naujų valdymo priemonių naudojimo; veiklos efektyvumo valdymo; sąjamo su strategija; ir kontrolės perspektyvų; per rekomendacijas daryti įtaką interesų grupėms.
Mackevičius, Dajutaitė (2011a)	Tobulinti organizacijos veiklą; taupyti išlaidas; mažinti išlaidas; gerinti padidaują kokybę; stiprinti valdymo, administravimo procesus; siekti nustatytų tikslų.
Dajutaitė, Puškorius, Tarakevičiūtė (2012)	Tikrinti ir vertinti įvairias organizacijas, įvairias sritis; veiklos atitiktis tikrinamos ir vertinamos ekonomišku, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu bei teikiamos rekomendacijos dėl esamos padėties gerinimo.
Amaboldi, Lapczyk (2008)	Vertinti visus organizacijos elementus; būti visos organizacijos veiklos atskaitos tašku.
Mairn (2011)	Skatinti vyriausybę gerinti ir stiprinti atskaitomybę; išaiškinti valstybės patikimumą; kovoti su korupcija; skatinti visuomenės pasitikėjimą; padėti užtikrinti veiksmingą ir efektyvų viešųjų ūkų gavimą ir panaudojimą tauso interese.
Kiešs (2011)	Nepriklausomai vertinti vyriausybių organizacijų, programų, veiklos ar funkcijų vykdymą, siekiant teikti objektyvią informaciją, pagerinti viešąją atskaitomybę; palaikyti šališkų, atskaitingų už priežiūrą, darbą, esant poreikiui inicijuoti korekcinis veiksmus.
Reichborn-Kjennerud, Johnsen (2011)	Inicijuoti veiklos tobulinimo sprendimus.
Van der Knaap (2011)	Tobulinti viešųjų institucijų ir organizacijų veiklos kokybę bei sudaryti prielaidas prognozuoti.
Itso ir kt. (2014)	Vertinti, ar viešojo subjekto programa ar veikla yra efektyvi ir produktyvi; ar siekiant tikslų bei ryškiant veiklą ekonomiška ir efektyviai naudojami šaltiniai.
Torres ir kt. (2016)	Prisidėti prie viešojo sektoriaus veiklos ekonomišku, efektyvumo ir rezultatyvumo gerinimo audito ataskaitose pateiktomis rekomendacijomis; prisidėti prie audituojamų subjektų veiklos gerinimo; būti viešojo administravimo kontrolės ir tobulinimo priemonė, privaranti audituojamuosius imtis veiksmų.
Rauda ir kt. (2016)	Vertinti valdymo institucijų, sistemų, programų ar organizacijų veiklą atsižvelgiant į vieną ar kelis iš trijų aspektų: ekonomišku, veiksmingumo ir efektyvumo.
Itasen ir Montyri-milla (2016)	Orientuoti ekonomišku, rezultatyvumą ir efektyvumą; laikantis etikos principų pateikti pragmatiškas požiūris politikos ir valdymo sprendimų pasiekimas esančiose ir būsimose gyvenimo kartoms.
Scharaschkin, MeBinde (2016)	Tikrinti, ar yra užtikrinamas optimalus kainos ir kokybės santykis panaudojami šaltiniai ir siekiant užibrėžti rezultatus; tikrinti kaip viešosios organizacijos panaudoja šaltinius laikydamiesi įstatymų ir galiojančių; audito rezultatus orientuoti į piliečių gerovę, finansinę padėtį, triašį energijos gavybą, socialinę sąsveidumą ir kt.
Fernandes Rosa, Perez Morote (2016)	Įvertinti, ar politikos ketinimai ir schemos yra susijusios su realiomis visuomenės problemomis ir suinteresuotųjų šališkų rūpesiais.
Desmedt ir kt. (2017)	Padėti daryti įtaką politiniams sprendimams ir pradėti prie specifinių problemų sprendimo; rekomendacijomis leisti audituojamiesiems asmenims imtis aktyvių ir matomų veiksmų; padėti suprasti kontrolę politikos priemonė arba priešdėtinis galimos disfunkcijos mechanizmas.
Adi, Duff (2018)	Užtikrinti teisėtumą, pagerinti viešųjų reikalų valdymą; būti demokratinės valdžios kontrolė; būti poveikio priemonė ir instituciniu svertu skatinant tuos, kuriems patiktas sprendimų priėmimas ir išlaidos; audito rezultatus girti patikima informacija; užtikrinti atskaitomybę.
Pierre ir kt. (2018)	Įvertinti šio subjekto veiklą, padėti bei patarti, kaip pagerinti veiklą, pasilyti penktuosius praktikos pavyzdžius.

Šaltinis: sudaryta autorių

Kaip matyti 2 lentelėje, veiklos audito funkcijų diapazonas yra labai platus. Nagrinėtoje mokslinėje literatūroje išskirtos veiklos audito funkcijos yra orientuotos ne tik į viešųjų lėšų panaudojimo, tačiau ir į viešojo valdymo strategijos įgyvendinimo, viešojo sektoriaus organizacijų rezultatų, kuriamos vertės, poveikio, atskaitomybės lygio, teisės aktų ir normų laikymosi, naujų valdymo principų įgyvendinimo ir pan. įvertinimą.

Siekiant susisteminti ir įvertinti veiklos audito funkcijų įvairovę, 2 lentelėje esančių autorių įvardintos funkcijos buvo sugrupuotos pagal savo prigimtį ir suskirstytos pagal dažnumą (žr. 3 lentelę).

3 lentelė.

Veiklos audito funkcijos ir rangavimas pagal paminėjimų skaičių

Est. Nr.	Veiklos audito funkcijos	Autoriai	Paminėta kartų
1.	Vertinti veiklą 3E požiūriu	Mackevičius, (2001); Mackevičius, Daugotaitė, (2011a); Morin, (2011); Daugotaitė ir kt., (2012); Ietto ir kt., (2014); Torres ir kt., (2015); Rauda ir kt., (2016); Iwan, Montgomery, (2016); Scharaschkin, Měřilová, (2016)	9
2.	Padėti tobulinti veiklą	(Mackevičius, 2001); Morin, (2008); Mackevičius, Daugotaitė, (2011a); Daugotaitė ir kt., (2012); Reichborn-Kjennerud, (2011); Torres ir kt., (2015); Adl, Dutil, (2018); Pierre ir kt., (2018)	8
3.	Kontroliuoti, padėti išvengti kompijos	Mackevičius, (2001); Morin, (2008); Daugotaitė ir kt., (2012); Morin, (2011); Torres ir kt., (2015); Scharaschkin, Měřilová, (2016); Adl, Dutil, (2018)	7
4.	Vertinti veiklą (ne tik 3E požiūriu)	Mackevičius, (2001); Mayne, Ontario, (2006); Amabold, Lapsley, (2008); Morin, (2008); Kells, (2011); Fontanes Rosa, Perez Monte, (2015); Pierre ir kt., (2018)	7
5.	Įteikti vertinimus, parodyti	Morin, (2008); Kells, (2011); Reichborn-Kjennerud, (2011); Torres ir kt., (2015); Desmedt ir kt., (2017)	5
6.	Padėti užtikrinti atskaitomybę	Morin, (2008); Morin, (2011); Kells, (2011); Adl, Dutil, (2018)	4
7.	Padėti įgyvendinti tautos interesus	Morin, (2011); Iwan, Montgomery, (2016); Scharaschkin, Měřilová, (2016); Fontanes Rosa, Perez Monte, (2015)	4
8.	Informuoti visuomenę	Morin, (2008); Adl, Dutil, (2018)	2
9.	Daryti patikslintą sprendimą, padėti juos suprasti	Fontanes Rosa, Perez Monte, (2015); Desmedt ir kt., (2017)	2
10.	Padėti užtikrinti tapatumą, atitikimą	Mayne, Ontario, (2006); Adl, Dutil, (2018)	2
11.	Sudaryti pralaidas prognozuoti	Van der Knaap, (2011)	1
12.	Skatinti visuomenės pasitikėjimą	Morin, (2011)	1
13.	Daryti patikslintą sprendimą	Morin, (2008)	1
14.	Padėti gerinti viešųjų paslaugų kokybę	Van der Knaap, (2011)	1
15.	Rasti problemų priežastis	Desmedt ir kt., (2017)	1
16.	Padėti įgyvendinti gerąsias praktikas	Pierre ir kt., (2018)	1
17.	Padėti užtikrinti atskaitomybę	Morin, (2008)	1

Šaltinis: sudaryta autorių

Atlikus veiklos audito funkcijų vertinimą pagal jų nagrinėjimo moksliniuose šaltiniuose dažnumą (žr. 3 lentelę), nustatyta, kad nagrinėtuose šaltiniuose dažniausiai yra minimos tos funkcijos, kurios nurodytos INTOSAI veiklos audito apibrėžime, t. y. vertinti veiklą 3E požiūriu (9 kartai) bei padėti ją tobulinti (8 kartai). Tai rodo, kad yra laikomasi tradicinio požiūrio, kai veiklos audito pagrindinė funkcija yra vertinti ir gerinti institucijų, organizacijų ir kitų subjektų veiklą siejant su 3E požiūriu. Septyniuose šaltiniuose autoriai priskyrė veiklos auditui funkciją vertinti veiklą neakcentuodami 3E požiūrio. Šiuo atveju į vertinimą yra žvelgiama plačiau. Dažnu atveju veiklos audito funkcijoms priskiriama kontrolės/tikrinimo funkcija (7 autoriai). Reikėtų pažymėti, kad kontrolės funkciją priskirti veiklos auditui nelabai tinka, todėl, kad veiklos audito produktas yra rekomendacijos, o teisės aktuose nenumatyta imperatyvi nuostata, numatanti, kad rekomendacijas įgyvendinti privaloma. Todėl veiklos auditas turėtų būti labiau vertinimo, informavimo bei pagalbos valdant priemonė.

Veiklos audito funkcijų vertinimas pagal paminėjimą literatūroje parodė, kad veiklos audito rekomendacijos turi inicijuoti konkrečius veiksmus, kurie būtų skirti veiklos, procesų ar sistemų tobulinimui, taip pat į šį procesą įtraukiant pokyčių įgyvendinimą (Morin, 2008; Kells, 2011; Reichborn-Kjennerud, 2011; Torres ir kt., 2016; Desmedt ir kt., 2017). Ši funkcija padeda užtikrinti, kad į veiklos audito rekomendacijas būtų reaguojama konkrečiais veiksmais, o ne kosmetiniais, kurie iš esmės situacijos nepakeičia.

Paminėtos reikšmingos funkcijos yra atskaitomybės užtikrinimas ir piliečių interesų įgyvendinimas per demokratijos vertybes (po 4 kartus). Vyriausybės, politikų, pareigūnų atskaitomybės užtikrinimas panaudojant viešąsias lėšas bei demokratinį principų įgyvendinimas yra veiklos audito objektas – apie tai savo studijose kalba Jan Van Helden, Johnsen, Vakkuri (2012), Rana, Hoque, Jacobs (2018), Van Helden, Reichard (2019) ir kt. Atskaitomybės užtikrinimas tyrėjų akcentuojamas

kaip svarbi veiklos audito funkcija. Tačiau pastebima, kad keičiasi atskaitomybės forma, apie tai kalba Rana ir kt. (2018). Atskaitomybės formos pokyčiai siejami su viešojo sektoriaus modernizavimu.

Atskaitomybės užtikrinimo ir viešųjų interesų įgyvendinimo funkcijų akcentavimas rodo tendenciją, kad veiklos vertinimas, tobulinimas, kontrolės vykdymas, visų pirma, turi būti orientuoti į atsiskaitymą už viešųjų lėšų panaudojimą, tenkinant piliečių viešuosius poreikius.

Su tuo sietina visuomenės informavimo funkcija (Morin, 2008; Adi, Dutil, 2018). Paisant viešojo intereso ir gerovės, visuomenė yra informuojama apie viešųjų lėšų panaudojimą, politinių programų įgyvendinimo lygį, viešąją veiklą viešai pateikiant veiklos audito ataskaitas. Veiklos audito ataskaitos yra aptariamose žiniasklaidoje ar kitose medijose, taip informuojant visuomenę bei formuojant pasitikėjimą viešąja veikla ir vykdoma politika. Informavimo ir žiniasklaidos reikšmę viešinant veiklos audito rezultatus nagrinėjo Kells (2011), Reichborn-Kjennerud (2013, 2014), Raudla ir kt. (2016), Desmedt ir kt. (2017) ir kiti autoriai.

Veiklos audito ataskaitos ir rekomendacijos turi galią daryti įtaką politiniams sprendimams (Pontones Rosa, Perez Morote, 2016; Desmedt ir kt., 2017). Ši galia įgyjama vertinant politinius sprendimus bei teikiant ataskaitas apie tai. Veiklos audito funkcija – veiklos atitiktis teisės aktams, taip pat paminėta tik porą kartų. Žinoma, kad atitikties auditas yra kita audito rūšis ir atitikties vertinimo funkcija neturėtų būti priskiriama veiklos auditui. Atitikties auditas ir veiklos auditas Lietuvoje yra atskiros audito rūšys, tačiau kitose šalyse veiklos auditas apima ir atitikties vertinimo funkciją, todėl moksliniuose šaltiniuose ši funkcija galėjo būti priskirta veiklos auditui.

Po vieną kartą nagrinėtuose moksliniuose šaltiniuose yra paminėtos tokios veiklos audito funkcijos: suteikti galimybę prognozuoti; didinti visuomenės pasitikėjimą; daryti įtaką interesų grupėms; gerinti viešųjų paslaugų kokybę; rasti problemų atsiradimo priežastis; padėti įgyvendinti gerąsias praktikas. Reikėtų atskirai pažymėti funkciją, kuri buvo paminėta tik vieną kartą, tačiau yra labai svarbi: tai atsakomybės užtikrinimas. Ši problema yra aštri veikiant viešojoje erdvėje, nes tarnautojai, institucijų vadovai, pareigūnai, politikai ir kiti viešieji veikėjai turėtų būti ne tik atskaitingi, bet ir atsakingi už savo priimtus sprendimus bei atliktus darbus.

Stebima tendencija, kad atsižvelgdami į nūdienos aktualijas ir vykdomas reformas, kurios finansuojamos valstybės lėšomis, mokslininkai išvelgia vis daugiau veiklos audito funkcijų, kurios padėtų užtikrinti visuomeninių poreikių patenkinimą. Vis daugiau dėmesio skiriama tautos interesų paisymui ir įgyvendinimui (Morin, 2011; Irawan, Mcintyre-mills, 2016; Scharaschkin, McBride, 2016; Pontones Rosa, Perez Morote, 2016), poreikiui informuoti visuomenę apie viešųjų lėšų panaudojimą bei pasiektus rezultatus (Morin, 2008; Adi, Dutil, 2018), daryti įtaką politiniams sprendimams (Pontones Rosa, Perez Morote, 2016; Desmedt ir kt., 2017) bei interesų grupėms (Morin, 2008). Galima numatyti, kad socialinės vertybės bus vis labiau integruojamos į viešojo sektoriaus, vyriausybės, ministerijų veiklos lauką tuo kuriant viešąją vertę.

Veiklos audito funkcijų įvairovė atspindi daugybę parametrų bei visų šių parametrų bendrą visumą. Pasak Parker ir kt. (2019), veiklos auditas tapo suprantamas kaip veiksmų bei reiškinių seka, kurioje dalyvauja veikėjai, scenarijai ir socialiniai parametrai. Apibendrinant veiklos audito funkcijų aspektą, galima teigti, kad veiklos audito funkcijų įvairovė neleidžia veiklos audito apibrėžti kaip vienareikšmiško proceso. Tai yra įvairiapusis procesas, kurio tikslas vertinti daugybę sričių bei savo vertinimo rezultatais padėti kryptingai užtikrinti viešosios vertės kūrimą.

Veiklos audito funkcijų įgyvendinimo problematika

Veiklos audito funkcijų specifika, prigimtis, pobūdis ir įvairovė sudaro prielaidas atsirasti tam tikram jų nesuderinamumui bei jų įgyvendinimo sunkumams. Iš vienos pusės išvelgiama problema, kad veiklos auditoriai, atlikdami jiems priskirtas funkcijas, kuriomis siekiama veiklos audito tikslų, privalo išlaikyti balansą tarp kontrolės, vertinimo, pagalbos, užtikrinimo, pasitikėjimo ir kt. Savo esme šios funkcijos yra sunkiai derinamos, todėl veiklos audito tikslai turėtų būti subalansuoti, derinami tarpusavyje bei su suinteresuotų šalių siekiniais. Kitaip funkcijos gali prieštarauti viena kitai, kaip, pavyzdžiui dvi funkcijos – kontroliuoti ir padėti. Apie veiklos audito funkcijų suderinimo problematiką rašė Mayne, Ontario (2006), Reichborn-Kjennerud, Johnsen (2011), Reichborn-Kjennerud, Vabo (2017) ir kiti.

Vertinant moksliniuose šaltiniuose pateiktų veiklos audito funkcijų įvairovę, pvz. tokias funkcijas kaip vertinti, gerinti, tikrinti, padėti, užtikrinti ir kt. matyti, kad kai kurios iš jų tarpusavyje gali būti sunkiai suderinamos. Pavyzdžiui, pastaruoju metu veiklos auditui priskiriamoms naujoms funkcijoms tampa būdinga konsultacinė – pagalbinė veikla, kurios pagrindas yra kompromisas tarp veiklos auditoriaus nepriklausomumo ir griežtos veiklos atskaitomybės. Tai savo darbuose aprašė Hay, Cordery (2018), Parker ir kt. (2019), Morin, Hazgui (2016), Raudla ir kt. (2016). Šie autoriai teigia, kad galima išskirti dvi veiklos audito funkcijų kryptis: pirma – veiklos audito atlikimas 3E požiūriu, kuriuo siekiama didinti atskaitomybę viešajame sektoriuje; ir antra – kai tikimasi, kad veiklos auditas prisidės prie organizacinio mokymosi, veiklos tobulinimo ir pokyčių įgyvendinimo. Atliekant veiklos auditą, kurio paskirtis iš vienos pusės yra kontroliuoti, o iš kitos padėti tobulinti veiklą, išryškėja nesuderinamumas tarp kontrolės ir veiklos vertinimo bei tobulinimo, pokyčių inicijavimo, konsultavimo, pagalbos funkcijų.

Antroji problematikos pusė yra matavimo kriterijų ir rodiklių nustatymas vertinimui audituojamose srityse, dėl to kyla sunkumų įgyvendinant numatytas funkcijas. Veikla yra sunkiai apibrėžiama konkrečiais parametrais, todėl jai vertinti reikalingus duomenis yra sudėtinga surinkti ir apdoroti. Pasak Pollitt (2013), kyla sunkumų apibrėžiant, ką apima veiklos tobulinimas arba gerinimas. Tam, kad būtų galimybė įvertinti, viešojo sektoriaus organizacijų veikla turi būti apibrėžiama pagal iš anksto nustatytus kriterijus, rodiklius ir/ar

rezultatus. Vienas iš plačiausiai taikomų metodų matuoti veiklą, yra matuoti pasiektus veiklos rezultatus ir palyginti su nusibrėžtais – tai yra atlikti rezultatyvumo auditą. Veiklos rezultatai, tai yra teikiamų paslaugų apimtis, lygis, turinys ir kiti parametrai, kuriuos kartais yra sudėtinga išmatuoti. Bøge Kristiansen ir kt. (2017) veiklos matavimą pasiūlė apibrėžti kaip veiklos kiekybinių elementų paketą: matuojamo objekto apibrėžimą, veiklos rodiklių pasirinkimą, duomenų rinkimą, duomenų analizę ir pateikimą. Visi šie penki elementai sudaro veiklos informaciją (Kristiansen ir kt. 2017). Tačiau dažnai tam tikri veiklos aspektai yra sunkiai apčiuopiami ir jiems įvertinti parinkti rodiklius yra praktiškai neįmanoma, to pavyzdys gali būti institucinė logika, antrinė politika, paprotinė teisė ir kt.

Veiklos vertinimui reikalingi duomenys gali būti pateikiami profesiniuose darbo dokumentuose, veiklos sutartyse, subalansuotų rodiklių sistemoje, standartizuotuose kokybės sistemose, metinėse ataskaitose ir kituose dokumentuose, kurie yra tik vieni iš daugelio veiklos vertinimo duomenų šaltinių, iš kurių gaunama informacija gali būti naudojama pačiais įvairiausiais pjūviais. Tačiau, kaip jau minėta, ne visus duomenis galima rasti dokumentuose, duomenų šaltiniais gali būti apklausų rezultatai, socialiniai parametrai, įvairūs išoriniai ar vidiniai veiksniai. Kadangi dažnai sudėtinga rasti kriterijus matavimui ar vertinimui, todėl veikla gali būti vertinama naudojant pačius įvairiausius metodus, kuriuos pasirinkti veiklos auditorius turi turėti pakankamą kompetenciją.

Apibendrinant, galima teigti, kad racionalus viešųjų paslaugų kokybės ir išlaidų santykio tinkamumas yra tik viena iš veiklos vertinimo ir tobulinimo krypčių, kurias apima veiklos auditas. Aptariant veiklos vertinimą, laikantis ekonomiško, efektyvumo bei rezultatyvumo principų, nėra paruoštos vieningos metodikos, kurioje konkrečiai ir aiškiai būtų pateikiami metodai kaip vertinti veiklą 3E požiūriu, yra bendros gairės. Todėl tam tikrose specifinėse srityse šias gaires ne visada galima pritaikyti. Viešojo sektoriaus aplinkoje susiduriama su didele veiklų įvairove, pvz., krašto apsauga, švietimas, sveikatos apsauga ir kt., kurią suprasti, rasti kriterijus ir rodiklius bei pateikti patikimą vertinimą yra nemenkas iššūkis veiklos auditoriams. Ir nors veiklos audito funkcijų įgyvendinimo klausimas mokslinėje literatūroje dar tik pradedamas nagrinėti ir šia tema nėra daug tyrimų, tačiau kai kurios problemos jau išryškėjo. Laikmečio tendencijos sudaro prielaidas plėstis veiklos audito funkcijų įvairovei, tačiau visada atsirandant naujiems reiškiniams iškyla daugybė nenumatytų aplinkybių, sąlygų, apribojimų, kurie turėtų būti įvertinami. Didelė funkcijų įvairovė ir tarp funkcijų kylantys prieštaravimai bei vertinimo kriterijų nustatymo, išmatavimo ir įvertinimo įvairiapusiškumas inicijuoja naujus tyrimus veiklos audito srityje.

Išvados

1. Atlikta veiklos audito sampratų analizė atskleidė didelę jų įvairovę. Ir nors daugumoje apibrėžimų akcentuojamas 3E (ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo) požiūris, tačiau veiklos audito samprata nuolat evoliucionuoja ir apima vis daugiau aspektų. Įvertinus vyraujančias veiklos audito tendencijas, pasiūlytas papildytas veiklos audito apibrėžimas, kuris apima 4E (ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir ekologiją) ir orientuotas į viešosios vertės kūrimą.
2. Apibendrinant atlikto funkcijų rangavimo rezultatus galima teigti, kad vis dar laikomasi tradicinio požiūrio apie veiklos audito funkcijas, tačiau vis dažniau yra stebima funkcijų transformacija ir jų įvairovės praplėtimas. Populiariausios išlieka tradicinės veiklos audito funkcijos: vertinimas 3E požiūriu; tobulinimas bei tikrinimas. Tačiau prie veiklos audito funkcijų priskiriamos naujesnės: padėti inicijuoti veiksmus bei įgyvendinti pokyčius; užtikrinti atskaitomybę, padėti įgyvendinti tautos interesus; informuoti visuomenę; daryti įtaką politiniams sprendimams; užtikrinti atitiktį; padėti prognozuoti; skatinti visuomenės pasitikėjimą valstybe; daryti įtaką interesų grupėms; padėti gerinti viešųjų paslaugų kokybę; rasti trūkumų ir problemų priežastis; įgyvendinti gerąsias praktikas ir padėti užtikrinti atsakomybę. Veiklos audito funkcijų įvairovė neleidžia veiklos audito apibrėžti kaip vienareikšmiško proceso. Tai yra įvairiapusis procesas, kurio tikslas vertinti daugybę sričių bei savo vertinimo rezultatais padėti kryptingai užtikrinti viešosios vertės kūrimą šalies piliečiams.
3. Veiklos audito funkcijų specifika, prigimtis, pobūdis ir įvairovė sudaro prielaidas atsirasti tam tikram jų nesuderinamumui bei jų įgyvendinimo sunkumams. Yra išskiriamos dvi pagrindinės funkcijų įgyvendinimo problemos. Pirma, dėl didelės funkcijų įvairovės tarp funkcijų kyla prieštaravimų. Atliekant veiklos auditą, kurio paskirtis iš vienos pusės yra kontroliuoti, o iš kitos padėti tobulinti veiklą suponuoja nesuderinamumą tarp kontrolės ir veiklos vertinimo bei tobulinimo, pokyčių iniciavimo, konsultavimo, pagalbos funkcijų. Antra, dėl veiklos įvairiapusiškumo funkcijas sunku nustatyti vertinimo kriterijus, išmatuoti ir įvertinti. Kadangi veikla yra sunkiai apibrėžiama konkrečiais parametrais jai vertinti reikalingus duomenis yra sudėtinga surinkti ir paversti rodikliais. Dažnai sudėtinga rasti kriterijus matavimui ar vertinimui, todėl ji gali būti vertinama ne tik per rezultatų įgyvendinimo prizmę, bet ir naudojant kitus metodus, kuriuos pasirinkti veiklos auditorius turi turėti pakankamą kompetenciją.
4. Viešasis sektorius apima didelę veiklų įvairovę, kurių tinkamas vertinimas ir rekomendacijų įgyvendinimas sudarytų sąlygas

auginti ir gerinti kuriamą viešąją vertę. Moksliniuose šaltiniuose vis dažniau kalbama apie veiklos audito įvairiapusiškumą, todėl didėja poreikis atlikti tyrimus vertinant veiklos audito atliekamų funkcijų įvairovę bei jų įgyvendinimo problematiką.

References

- 3100 TAAIS INTOSAI. (n.d.). *Veiklos audito gairės: svarbiausi principai*. Retrieved from www.issai.org
- Adi, S., Dutil, P. (2018). Searching for strategy: Value for Money (VFM) audit choice in the new public management era. *Canadian Public Administration*, 61(1), 91–108. <https://doi.org/10.1111/capa.12254>
- Arena, M., Arnaboldi, M. (2014). Risk and performance management: are they easy partners? *Management Research Review*, 37(2), 152–166. <https://doi.org/10.1108/MRR-08-2012-0180>
- Arnaboldi, M., Azzone, G., Palermo, T. (2010). Managerial innovations in central government: not wrong, but hard to explain. *International Journal of Public Sector Management*, 23(1), 78–93. <https://doi.org/10.1108/09513551011012349>
- Arnaboldi, M., Lapsley, I. (2008). Making management auditable: The implementation of best value in local government. *Abacus*, 44(1), 22–47. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2007.00247.x>
- Arnaboldi, M., Lapsley, I., Dal Molin, M. (2016). Modernizing public services: subtle interplays of politics and management. *Journal of Accounting Organizational Change*, 12(4), 547–567. <https://doi.org/10.1108/JAOC-07-2014-0041>
- Arnaboldi, M., Lapsley, I., Steccolini, I. (2015). Performance Management in the Public Sector#: The Ultimate Challenge. *Financial Accountability Management*, 31(February), 1–22.
- Arthur, A., Rydland, L. T., Amundsen, K. (2012). The User Perspective in Performance Auditing— A Case Study of Norway. *American Journal of Evaluation*, 33(1), 44–59. <https://doi.org/10.1177/1098214011408283>
- Bøge Kristiansen, M., Dahler-Larsen, P., Ghin, E. M. (2017). On the Dynamic Nature of Performance Management Regimes. *Administration & Society*, 1–23. <https://doi.org/10.1177/0095399717716709>
- Colley, H. (2012). Not learning in the workplace: austerity and the shattering of illuio in public service work. *Journal of Workplace Learning*, 24(5), 31–337. <https://doi.org/10.1108/13665621211239868>
- Cordery, C., Hay, D. (2018). Supreme audit institutions and public value: Demonstrating relevance. *Financial Accountability & Management*, 12(4), 1–15. <https://doi.org/10.1111/faam.12185>
- Dan, S., Pollitt, C. (2015). NPM Can Work: An optimistic review of the impact of New Public Management reforms in central and eastern Europe. *Public Management Review*, 9037(August 2014), 1–28. <https://doi.org/10.1080/14719037.2014.908662>

- Daujotaitė, D., Mačerinskienė, I. (2008). Development of Performance Audit in Public Sector. *5Th International Scientific Conference Business and Management' 2008*, (January 2008), 177–185.
- Daujotaitė, D., Puškorius, S., Tarakavičiūtė, I. (2012). *Veiklos audito teorija ir praktika*. Vilnius.
- Desmedt, E., Morin, D., Pattyn, V., Brans, M. (2017). Impact of Performance Audit on the Administration#: a Belgian Study (2005-2010). *Managerial Auditing Journal*, 32(3), 251–275. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2016-1368>
- Hay, D., Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, 1–15. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>
- Hood, C. (1995). The new public management in the 1980s: variations on a theme. In *Accounting, Organizations and Society* (Vol. 20). Retrieved from <https://pdfs.semanticscholar.org/2807/1401574fd01fb00345dcba852f216a825e37.pdf>
- Iatco, C., Ignat, G., Ungureanu, G., Athes, H. (2014). Aspects Regarding the Principles of Performance Audit. *Lucrări Științifice*, 57(2), 253–257.
- Irawan, A. B., McIntyre-mills, J. (2016). Application of Critical Systems Thinking to Performance Auditing Practice at the Indonesian Supreme Audit Institution#: Issues and Challenges. *Systems Research and Behavioral Science*, 33, 24–44. <https://doi.org/10.1002/sres.2325>
- Jan Van Helden, G., Johnsen, Å., Vakkuri, J. (2012). The life-cycle approach to performance management: Implications for public management and evaluation. *Evaluation*, 18(2), 159–175. <https://doi.org/10.1177/1356389012442978>
- Jarrar, Y., Schiuma, G. (2007). Measuring performance in the public sector: Challenges and trends. *Measuring Business Excellence*, 11(4), 4–8. <https://doi.org/10.1108/13683040710837883>
- Kells, S. (2011). The Seven Deadly Sins of Performance Auditing#: Implications for Monitoring Public Audit Institutions. *Australian Accounting Review*, 21(4), 383–396. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2011.00150.x>
- Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas 1995 m. gegužės 30 d. Nr. I-907. (2019). Suvestinė redakcija 2019.01.02. Retrieved from <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.61BB05227699/yLmFspUCSR>.
- Mackevičius, J. (2001). Auditas: teorija, praktika, perspektyvos: monografija. *Lietuvos Mokslas*. Retrieved from <https://lnb.libis.lt/showRecordDetails.do?recordNum=14&biId=1352396&catalog=false&resId=&previewUrl=undefined&cepaveldas=f>
- Mackevičius, J., Daujotaitė, D. (2011a). Veiklos auditas#: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas. *Informacijos Mokslai*, 57, 26–38.
- Mackevičius, J., Daujotaitė, D. (2011b). Veiklos audito elementai: analizė ir auditas. *Societal Studies*, 2236(2), 459–472.
- Marchi, L., Bertei, M. (2016). Performance Audit in the Public Sector. What is the contribution to the Performance Management? *Management Control*, (3), 49–63. <https://doi.org/10.3280/maco2016-003004>
- Mayne, J., Ontario, O. (2006). Audit and evaluation in public management: challenges, reforms, and different roles. *The Canadian Journal of Program Evaluation*, 21(1), 11–45.

- Meynhardt, T. (2015). Public Value: Turning a conceptual framework into a scorecard. *Public Value and Public Administration*, pp. 189–203.
- Morin, D. (2003). Controllers or catalysts for change and improvement: would the real value for money auditors please stand up? *Managerial Auditing Journal*, 18(2), 19–30. Retrieved from <https://doi.org/10.1108/02686900310454165720>
- Morin, D. (2008a). Auditors general's universe revisited: An exploratory study of the influence they exert on public administration through their value for money audits. *Managerial Auditing Journal*, 23(7), 697–720. <https://doi.org/10.1108/02686900810890652>
- Morin, D. (2011). Serving as magistrate at the French Cour des comptes: Navigating between tradition and modernity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(6), 718–750. <https://doi.org/10.1108/09513571111155528>
- Morin, D., Hazgui, M. (2016). We are much more than watchdogs#: The dual identity of auditors at the UK. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(4), 568–589. <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2015-0063>
- Nakrošis, V. (2011). Viešojo Valdymo Reformos Lietuvoje#: Kodėl Ir Kuo Reikia Pakeisti Naująją Viešąją Vadybą? *Politologija*, 1(61), 65–98.
- Parker, L. D., Jacobs, K., Schmitz, J. (2019). New public management and the rise of public sector performance audit Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing Accountability Journal*, 32(1), 2–25. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2017-2964>
- Pierre, J., Peters, B. G., de Fine Licht, J. (2018). Is auditing the new evaluation? Can it be? Should it be? *International Journal of Public Sector Management*, 31(6), 726–739. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-08-2017-0219>
- Pollitt, C. (2003). Performance audit in Western Europe: Trends and choices. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, pp. 157–170. <https://doi.org/10.1006/cpac.2002.0521>
- Pollitt, C. (2013). The logics of performance management. *Evaluation*, 19(4), 346–363. <https://doi.org/10.1177/1356389013505040>
- Pontones Rosa, C., Perez Morote, R. (2016). The audit report as an instrument for accountability in local governments: a proposal for Spanish municipalities. *International Review of Administrative Sciences*, 82(3), 536–558. <https://doi.org/10.1177/0020852314566000>
- Puškorius, S. (2003). Veiklos audito lyginamoji analizė: teorijų apžvalga. *Viešojo Politika Ir Administravimas*, 4, 42–53.
- Rana, T., Hoque, Z., Jacobs, K. (2018). Public sector reform implications for performance measurement and risk management practice: insights from Australia. *Public Money Management*, 1–10. <https://doi.org/10.1080/09540962.2017.1407128>
- Raudla, R., Taro, K., Agu, C., Douglas, J. W. (2016). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review*, 16(2), 217–233. <https://doi.org/10.1007/s11115-015-0308-0>
- Reichborn-kjennerud, K. (2011). Auditors ' Understanding of Evidence#: a performance Audit of an Urban Development Programme. *Evaluation*, 17(3), 1–32.

- Reichborn-Kjennerud, K. (2013). Political Accountability and Performance Audit: the Case of the Auditor General in Norway. *Public Administration*, 91(3), 680–695. <https://doi.org/10.1111/padm.12025>
- Reichborn-Kjennerud, K. (2014). Performance audit and the importance of the public debate. *Evaluation*, 20(3), 368–385. <https://doi.org/10.1177/1356389014539869>
- Reichborn-Kjennerud, K., Johnsen, Å. (2011). Auditors' understanding of evidence: A performance audit of an urban development programme. *Evaluation*, 17(3), 217–231. <https://doi.org/10.1177/1356389011410523>
- Reichborn-Kjennerud, K., Vabo, I. S. (2017). Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration. *Evaluation*, 23(1), 6–23. <https://doi.org/10.1177/1356389016683871>
- Scharaschkin, A., McBride, T. (2016). Policy analytics and accountability mechanisms: judging the 'value for money' of policy implementation. *Annals of Operations Research*, 236, 39–56. <https://doi.org/10.1007/s10479-014-1723-2>
- Torres, L., Yetano, A., Pina, V. (2016). Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices. *Administration & Society*, 1(32), 1–32. <https://doi.org/10.1177/0095399716658500>
- Van der Knaap, P. (2011). Sense and complexity: Initiatives in responsive performance audits. *Evaluation*, 17(4), 351–363. <https://doi.org/10.1177/1356389011423551>
- Van Helden, J., Reichard, C. (2019). Management control and public sector performance management. *Baltic Journal of Management*, 14(1), 122–140. <https://doi.org/10.1108/BJM-01-2018-0021>
- Verbeeten, F. H. M. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492–506. <https://doi.org/10.1108/09513551111163620>
- Dokt. Asta Šalienė:** Vilniaus universiteto, ekonomikos ir verslo administravimo fakulteto, apskaitos ir audito katedros doktorantė. Mokslinių interesų sritis – veiklos auditas. Institucijos adresas: Universiteto g. 3, LT-01513, Vilnius.
- Dokt. Asta Šalienė** – PhD student of Accounting and Auditing Department, Faculty of Economics and Business Administration, Vilnius University. Scientific interests: performance audit. Address of institution: Universiteto str. 3, LT-01513, Vilnius.
- Dr. Daiva, Tamulevičienė:** Vilniaus universiteto, ekonomikos ir verslo administravimo fakulteto, apskaitos ir audito katedros docentė. Mokslinių interesų sritys – išlaidų apskaita ir valdymas, valdymo apskaita, finansų valdymas, finansinė analizė, kontrolingas. Institucijos adresas: Saulėtekio al. 9, II rūmai, LT-10222, Vilnius.
- Dr. Daiva, Tamulevičienė:** Associate Professor of Accounting and Auditing Department, Faculty of Economics and Business Administration, Vilnius University. Scientific interests: cost accounting and management, management accounting, financial management, financial analysis, controlling. Address of institution: Saulėtekio av. 9, II building, LT-10222, Vilnius.
- Dr. Lionius, Gaižauskas:** Vilniaus universiteto, ekonomikos ir verslo administravimo fakulteto, apskaitos ir audito katedros profesorius.

Mokslinių interesų sritys – išlaidų apskaita ir valdymas, valdymo apskaita, finansų valdymas. Institucijos adresas: Saulėtekio al. 9, II rūmai, LT-10222, Vilnius.

Dr. Lionius Gaižauskas: Professor of Accounting and Auditing Department, Faculty of Economics and Business Administration, Vilnius University. Scientific interests: cost accounting and management, management accounting, financial management. Address of institution: Saulėtekio av. 9, II building, LT-10222, Vilnius.