|  |
| --- |
|  |

**LIETUVOS RESPUBLIKOS VALSTYBĖS KONTROLierius**

**įsakymas**

**DĖL VEIKLOS AUDITO VADOVO TVIRTINIMO**

2010 m. kovo 8 d. Nr. 51

Vilnius

Siekdama didinti atliekamų veiklos auditų efektyvumą ir gerosios praktikos taikymą veiklos audito procese bei atsižvelgdama į tai, kad naujos redakcijos Veiklos audito vadovo projektui pritarė Valstybinio audito metodikos komisija:

1. T v i r t i n u pridedamą Veiklos audito vadovą.

2. L a i k a u netekusiu galios valstybės kontrolieriaus 2006 m. vasario 10 d. įsakymo Nr. V-22 1 punktą.

3. Į p a r e i g o j u Informacijos skyriaus vedėją Jolantą Radžiūnienę su šiuo įsakymu supažindinti padalinių vadovus, o padalinių vadovus – savo padalinių darbuotojus.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Valstybės kontrolierė |  | Rasa Budbergytė |

Parengė Audito plėtros departamento

Audito metodikos ir mokymo skyriaus vedėja

Rasa Kudžmienė

**LIETUVOS RESPUBLIKOS VALSTYBĖS KONTROLĖ**

PATVIRTINTA

[Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2010 m. kovo 8 d.](http://www.vkontrole.lt:81/isakymai/organizaciniai/failas.php?17669)

**[įsakymu Nr. V- 51](http://www.vkontrole.lt:81/isakymai/organizaciniai/failas.php?17669)**

**2010 m. birželio 30 d. įsakymo**

**Nr. V-146 redakcija**

|  |
| --- |
| VEIKLOS AUDITO VADOVAS |

**Turinys**

|  |  |
| --- | --- |
| Įvadas | 3 |
| Sąvokų žodynas | 4 |
| 1. Veiklos audito samprata | 6 |
| 1. Planavimas | 15 |
| 1. Pagrindinis tyrimas | 38 |
| 1. Duomenų rinkimas ir vertinimas | 43 |
| 1. Darbo dokumentavimas | 45 |
| 1. Audito ataskaita | 47 |
| 1. Audito kokybės užtikrinimas | 55 |
| 1. Stebėjimas po audito | 58 |
| Priedai | 59 |

Įvadas

Šis atnaujintas Veiklos audito vadovas (toliau – Vadovas) yra sudėtinė Valstybės kontrolės parengtų procedūrų ir nurodymų, susijusių su veiklos audito atlikimu, dalis. Vadovas paaiškina Valstybinio audito reikalavimus, padeda auditoriams juos taikyti praktikoje ir geriau suprasti veiklos audito procesą. Vadovo tikslas – padėti siekti geresnės veiklos auditų kokybės, tobulinti auditorių profesinę kompetenciją.

Vadovas nustato bendrus veiklos audito atlikimo – planavimo, vykdymo, ataskaitų rengimo – principus. Turint omenyje, kokią didelę audito temų, tikslų, duomenų rinkimo ir vertinimo metodų įvairovę galima naudoti auditui atlikti, būtų sudėtinga nustatyti taisykles „visiems gyvenimo atvejams“. Veiklos auditas reikalauja analitinių įgūdžių, lankstumo, kūrybiškumo, asmeninio profesionalaus skirtingų situacijų vertinimo, nuovokos, „protingumo kriterijaus“ taikymo.

Vadovas paremtas bendraisiais veiklos audito principais, pateiktais Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (toliau – INTOSAI) Audito standartuose[[1]](#footnote-1), INTOSAI audito standartų įgyvendinimo Europoje gairėse[[2]](#footnote-2), Veiklos audito įgyvendinimo rekomendacijose[[3]](#footnote-3). Vadove taip pat panaudotos valstybinių auditorių žinios ir praktinė patirtis, kitų aukščiausiųjų audito institucijų patirtis ir ekspertų rekomendacijos.

Vadovo rengėjai tikisi, kad jis bus naudingas ne tik pradedantiesiems auditoriams, bet skatins ir kitų auditorių kūrybiškumą atliekant veiklos auditą.

**Sąvokų žodynas**

***Apgaulė*** – vadovų, darbuotojų ir trečiųjų šalių tyčiniai veiksmai, kuriais siekiama finansinėje atskaitomybėje ir (ar) veiklos ataskaitose nuslėpti ir neteisingai pateikti ūkines operacijas ir ūkinius įvykius.

***Audito atlikimo rizika***– tikimybė, kad dėl įvairių atsiradusių veiksnių / įvykių gali būti nepasiektas / ne visiškai pasiektas audito tikslas arba pateiktos netinkamos išvados.

***Audito atlikimo rizikos valdymas*** – sisteminis valdymo procedūrų ir priemonių taikymas, siekiant nustatyti ir valdyti tikėtinus įvykius, kurie gali reikšmingai paveikti audito procesą, taip pat suteikti pakankamą užtikrinimą, kad audito tikslai bus pasiekti.

***Audito įrodymai*** – dokumentuota informacija, kuria auditorius pagrindžia savo pastebėjimus, vertinimus, išvadas ir rekomendacijas.

***Audito objektas***– audituojamo subjekto (-ų) veikla ar atskiros jos dalys: strateginiai tikslai, planai, vykdomos programos ir pan.

***Audito procedūros*** *–* atskiruose audito etapuose atliekami auditoriaus veiksmai atskiro audito etapo ar viso audito proceso tikslams pasiekti.

***Audito procesas*** – visi audito etapai, apimantys audito planavimą (strateginį ir išankstinį tyrimus), atlikimą (pagrindinį tyrimą) ir stebėjimą po audito.

***Audito tikslas*** – tiksli formuluotė, ko siekiama auditu, kuri turi atspindėti, kokiu aspektu   
(-ais) (ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo) bus vertinamas audito objektas.

***Auditoriaus vertinimas*** – audito ataskaitoje pateiktų faktų analitinis įvertinimas, rodantis priežasties ir pasekmės ryšį.

***Audituojamas subjektas*** – institucija, įstaiga, organizacija, kitas juridinis asmuo, kuriuose Valstybės kontrolė atlieka valstybinį auditą.

***Darbo dokumentai*** – pagal surinktus ir gautus duomenis auditoriaus parengta medžiaga, skirta audito ataskaitai parengti.

***Išankstinis tyrimas*** – audito proceso etapas, kurio metu renkama ir įvertinama informacija apie nagrinėjamą veiklos sritį, nustatomos problemos ir, nusprendus atlikti pagrindinį tyrimą, parengiamas audito planas, kuriame nurodomi audito objektas, tikslas, vertinimo kriterijai, apimtis, metodai ir kita reikalinga informacija.

***Išvada –*** audito įrodymų ir vertinimų pagrindu suformuluota auditoriaus nuomonė dėl audituojamo subjekto (ų) veiklos ekonomiškumo, efektyvumo ir (ar) rezultatyvumo, atsakanti į audito klausimus pagal pasirinktus vertinimo kriterijus.

***Pagrindinis tyrimas*** – audito proceso etapas, kurio metu renkami audito įrodymai, kuriais remdamasis auditorius turi atsakyti į audito klausimus ir pagrįsti audito ataskaitoje pateiktas išvadas ir rekomendacijas.

***Problema –*** įvykis, situacija, veiksnys, galintis neigiamai paveikti atskiros organizacijos, programos, sistemos ar visos valstybės valdymą.

***Rekomendacija –*** audito išvados (- ų) pagrindu suformuluotas auditoriaus siūlymas, ką reikia keisti, siekiant išspręsti audito metu nustatytas problemas, tobulinti audituojamo subjekto (-ų) veiklą.

***Stebėjimas po audito*** – audito proceso etapas, kurio metu atliekamas audito ataskaitoje pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo vertinimas.

***Strateginis tyrimas*** – audito proceso etapas, kurio metu atliekamas auditoriams priskirtų veiklos sričių nuolatinis stebėjimas, duomenų rinkimas ir esamų bei galimų veiklos problemų nustatymas ir analizė.

***Teisėtumas*** *–* audituojamo subjekto veiklos atitikimas teisės aktų nuostatoms.

***Vertinimo kriterijus*** – normatyvinis standartas, pagrįstas lūkestis, geroji veiklos praktika ar nustatytas parametras (duomuo, matas, savybė, rodiklis), kuris leidžia įvertinti audito duomenis ir padaryti išvadas apie audituojamo subjekto veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą.

***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.

***Vidaus kontrolė*** – 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.

Veiklos audito samprata

Veiklos auditas – tai viešojo ir vidaus administravimo veiklos, valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais vertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu. [**(2010-06-30 Nr. V-146)**](http://www.vkontrole.lt:81/isakymai/organizaciniai/failas.php?17984)

Veiklos auditą galima apibūdinti kaip konstruktyvų abejojimą esama padėtimi: „ar viešasis sektorius dirba teisingai ir daro tai optimaliu būdu?“

Veiklos auditas leidžia nustatyti subjektų veiklos problemas anksčiau negu jos gali paveikti subjekto veiklą, taigi veiklos auditas gali būti ir prevencijos priemonė.

* 1. Veiklos audito tikslas ir uždaviniai

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 51 punktas*  Veiklos audito tikslas yra įvertinti audituojamo subjekto viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu bei atskleisti veiklos tobulinimo galimybes. |

Veiklos audito pagrindiniai uždaviniai:

* nustatyti problemines veiklos sritis, ištirti problemų priežastis, apibrėžti jų poveikį tiriamai veiklai;
* padėti ir skatinti audituojamus subjektus gerinti savo veiklos rezultatus;
* informuoti valdžios institucijas, visuomenę, mokesčių mokėtojus apie valstybės turto valdymą ir lėšų panaudojimą;
* nustatyti audituojamų subjektų gerąją veiklos praktiką.

Veiklos audito rezultatai turi skatinti audituojamą subjektą daugiau dėmesio skirti veiklos ekonomiškumui (taupumui), efektyvumui ir rezultatyvumui. Auditoriai audituojamam subjektui pateikia rekomendacijas, padedančias tobulinti veiklą (sutaupyti lėšų arba sumažinti išlaidas, gerinti veiklos kokybę, stiprinti valdymo, administracinius ir organizacinius procesus).

* 1. Veiklos audito objektas

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 58 punktas*  Audito objektas yra audituojamo subjekto (-ų) veikla ar atskiros jos dalys: strateginiai tikslai, planai, vykdomos programos ir pan. |

Veiklos audito metu gali būti vertinamos vykdomos programos, organizacijų veikla, tam tikrų veiklos sričių valdymas, informacinės sistemos ir kt. Atsižvelgiant į audito objektą sąlyginai galima išskirti:

* programos auditą;
* organizacijos auditą;
* sistemos auditą.

Programos auditas – tyrimas, kuriuo siekiama įvertinti programos sandarą, vykdymą ir rezultatus. Daugiausia dėmesio veiklos audito metu turėtų būti skiriama programos rezultatams vertinti.

Tarptautinėje praktikoje vertinant programas neapsiribojama vien ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo analize. Naudojami ir kiti vertinimo aspektai: tinkamumas ir svarbumas, tęstinumas, naudingumas. Programų vertinimo atlikimas plačiau aprašytas Vadovo 1 priede „Biudžeto programų vertinimo rekomendacijos“.

Biudžeto programos gali būti institucinės ir tarpinstitucinės. Vertinant tarpinstitucines programas gali būti analizuojamas kiekvienos institucijos indėlis programos formavimo, veiklos organizavimo ir įgyvendinimo procesuose.

Organizacijos auditometu vertinama, ar organizacija taupiai, efektyviai ir rezultatyviai naudoja turimus išteklius, kaip vykdo jai pavestas funkcijas (pvz., teikia paslaugas klientams), įvertinami jos veiklos rezultatai, pateikiamos rekomendacijos paslaugų kokybei gerinti ir išlaidoms mažinti, veiklos efektyvumui ir rezultatyvumui didinti.

Organizacijos veiklos auditas gali padėti išsiaiškinti organizacijos stipriąsias ir silpnąsias puses, įvertinti valdymo (administravimo) efektyvumą, tolesnio organizacijos veiklos plėtojimo galimybes.

Sistemos auditas– tam tikros viešojo sektoriaus srities (sistemos) valdymo vertinimas, apimantis sistemoje veikiančių ir turinčių bendrų tikslų institucijų veiklos vykdymo, tarpusavio koordinavimo, taupaus ir efektyvaus lėšų naudojimo, nustatytų tikslų pasiekimo ir visuomenei (vartotojams) teikiamų produktų (paslaugų) kokybės užtikrinimo tyrimą.

Viešajame sektoriuje yra daug sričių, kuriose kylančias problemas turi spręsti ne viena, bet kelios institucijos, tarpusavyje koordinuodamos veiksmus. Pavyzdžiui, nedarbo problemai spręsti reikalingi už socialinės apsaugos, švietimo ir kitas sritis atsakingų institucijų sprendimai. Turi būti koordinuojama visų sistemoje dalyvaujančių institucijų – ministerijų, savivaldybių, produktus (paslaugas) teikiančių institucijų – veikla, kad visuomenei būtų prieinami ir teikiami kokybiški produktai (paslaugos).

* 1. Ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo vertinimas

Audituojamo subjekto veiklą galima analizuoti kaip finansinių, žmogiškųjų, materialinių ir kitų išteklių visumą, skirtą tam, kad per nustatytą laikotarpį būtų įgyvendintas tikslas (-ai), siekiant išspręsti visuomenėje kilusias problemas ar padėti įveikti sunkumus. Toliau pateiktas veiklos vertinimo modelis leidžia nustatyti ir tarpusavyje susieti visuomenėje egzistuojančias socialines ir (ar) ekonomines problemas, nagrinėjamos veiklos (subjekto ir (ar) objekto) tikslus, jiems įgyvendinti panaudotus išteklius, vykusius procesus, gautus produktus (paslaugas), rezultatus ir poveikį (1 pav.). Veiklos auditas turėtų sudaryti galimybę patikrinti visus šiuos komponentus ir jų sąveikas, ypatingą dėmesį skiriant ekonomiškumui, efektyvumui ir rezultatyvumui.

|  |
| --- |
| 1. Veiklos vertinimo ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais modelis |
| *Ekonomiškumas*  *Efektyvumas*  *Rezultatyvumas*  VISUOMENĖJE EGZISTUOJANTI **PROBLEMA**  Aukštas nedarbo lygis ir prastos uždarbio perspektyvos socialiai pažeidžiamiems jaunuoliams  TIKSLUI PASIEKTI NAUDOJAMI **IŠTEKLIAI**   * Finansavimas * Stipendijos * Įranga * Dėstytojai   SU TURIMAIS IŠTEKLIAIS VYKDOMA **VEIKLA**  Mokymai  VEIKLOS METU SUKURTI **PRODUKTAI/**  **PASLAUGOS**  Mokymo kursai (mokymų valandų skaičius, kursus baigusių studentų skaičius)  **IŠORĖS VEIKSNIAI,** TURINTYS ĮTAKOS SPRENDŽIAMAI PROBLEMAI   * Socialiniai veiksniai * Bendros ekonominės sąlygos * Pramonės skatinimas * Kt.   **POVEIKIS**   * Pagerėja gyvenimo lygis * Pagerėjus darbo įgūdžiams regione atsiranda naujos pramonės šakos   GAUTI **REZULTATAI**   * Tam tikras studentų skaičius gauna darbą * Padidėja vidutinis darbo užmokestis |
|  |
| SPRENDŽIANT PROBLEMĄ SIEKIAMA **TIKSLO**  Padidinti įsidarbinimo galimybes ir darbo užmokesčio lygį socialiai pažeidžiamiems jaunuoliams X regione |

*Problema* – visuomenės narius veikianti problema, kurią bandoma išspręsti valstybinių institucijų ar kitų organizacijų atliekamais veiksmais (politika, programa, priemone, projektu).

*Tikslas* – rezultatas, kurio tikimasi iš valstybinių institucijų ar kitų organizacijų atliekamų veiksmų.

*Ištekliai* – tam tikriems veiksmams panaudoti finansiniai, žmogiškieji, materialiniai ir kiti ištekliai.

*Veikla* – veiksmai, kuriuos atliekant ištekliai paverčiami produktais (paslaugomis).

*Produktai (paslaugos)* – tai, kas buvo pagaminta ar suteikta, naudojant veiksmams skirtus išteklius (pvz.: bedarbiams surengti mokymo kursai, nutiestas kelias).

*Rezultatas* – visuomenės narių, kuriems skirta veikla ar daro įtakos, patiriami pokyčiai (pvz.: mokymo kursų dalyviai gavo darbą, pagerėjo susisiekimas nutiesus kelią).

*Poveikis* – ilgalaikiai socialiniai ir ekonominiai padariniai, kuriuos galima pastebėti praėjus tam tikram laikui po veiksmų atlikimo ir kurie gali turėti įtakos ir tiems visuomenės nariams, kuriems veikla buvo skirta, ir tiems, kuriems veikla nebuvo skirta.

*Išorės veiksniai* – veiksniai, kurių audituojamo subjekto vadovybė negali kontroliuoti.

* + 1. Ekonomiškumas – „mažinti sąnaudas“

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 52 punktas*  Ekonomiškumas suprantamas kaip minimalus išteklių panaudojimas išlaikant nustatytą produkto ir / ar teikiamų paslaugų kokybę. |

Pastebėjus, kad reikiamai produktų (paslaugų) apimčiai ir kokybei bei rezultatų lygiui pasiekti panaudotų išteklių (finansinių, žmogiškųjų, materialinių ir kitų) sąnaudos galėjo būti gerokai sumažintos, veikla turi būti vertinama ekonomiškumo požiūriu. Neekonomiško išteklių panaudojimo požymiai gali būti:

* brangesnių išteklių įsigijimas, nors reikiamai produktų (paslaugų) kokybei išlaikyti ir rezultatams pasiekti galėjo pakakti pigesnių;
* per didelio išteklių kiekio įsigijimas;
* ne laiku įsigyti ištekliai;
* įsigyti netinkamos kokybės ištekliai.

Vertinant ekonomiškumą siekiama nustatyti, ar pasirinkti geriausiai tinkantys ir mažiausiai kainuojantys ištekliai nustatytiems tikslams įgyvendinti. Audito metu gali būti nagrinėjama:

* ar audituojamas subjektas įsigyja tinkamos rūšies ir kokybės išteklių už mažiausią kainą (pvz., ar mokymo įstaiga, iš kurios perkama mokymo paslauga, turi tinkamos kvalifikacijos dėstytojų);
* ar audituojamas subjektas įsigyja reikiamą išteklių kiekį ir reikiamu laiku (pvz., ar įsigyti kompiuteriai naudojami veikloje, ar laikomi sandėlyje, nes šiuo metu jų nereikia);
* ar audituojamas subjektas valdo savo išteklius stengdamasis mažinti veiklos sąnaudas;
* ar buvo galima vykdyti veiklą kitokiu būdu, sumažinant veiklos sąnaudas.

Vertinant veiklą ekonomiškumo požiūriu, auditoriams dažnai tenka nagrinėti audituojamo subjekto vidaus procedūras ir sprendimus, susijusius su prekių, darbų ar paslaugų viešaisiais pirkimais. Auditorius gali įvertinti, ar viešųjų pirkimų procedūra leido pasiekti geriausią kokybės ir kainos santykį.

* + 1. Efektyvumas – „kuo geriau panaudoti turimus išteklius“

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 53 punktas*  Efektyvumas suprantamas kaip santykis tarp pagaminto produkto ir / ar paslaugų apimties ir jiems panaudotų išteklių. |

Pastebėjus, kad audituojamas subjektas galėjo padidinti produktų (paslaugų), pasiektų rezultatų apimtį ar pagerinti kokybę, panaudodamas tokį pat išteklių kiekį, veikla turi būti vertinama efektyvumo požiūriu. Neefektyvios veiklos požymiai gali būti:

* panaudojus turėtus išteklius nebuvo sukurti numatyti (planuoto kiekio ir kokybės) produktai (paslaugos) (pvz., buvo apmokyta mažiau asmenų negu buvo planuota (kiekis), asmenys buvo apmokyti pagal pasenusias mokymo programas (kokybė);
* nebuvo pasiektas geriausias išteklių ir sukurtų produktų (paslaugų) santykis (pvz., žemas darbo efektyvumo lygis);
* produktai (paslaugos) buvo sukurti netinkamu laiku (pvz., lėtas įgyvendinimas, terminų nesilaikymas).

Vertinant efektyvumą siekiama nustatyti, ar pasiektas geriausias santykis tarp sukurtų produktų (paslaugų), rezultatų ir tam panaudotų išteklių. Audito metu gali būti nagrinėjama:

* ar tų pačių rezultatų buvo galima pasiekti panaudojus mažiau išteklių;
* ar tuos pačius išteklius buvo galima panaudoti geresniems (kiekio ir kokybės požiūriu) rezultatams pasiekti;
* ar audituojamo subjekto naudojami darbo metodai yra racionalūs (protingi, tinkami);
* ar buvo problemų, nereikalingo dubliavimo (funkcijų, pareigų), kurių buvo galima išvengti.

Vertinant efektyvumą auditoriui tenka nagrinėti procesus, kurių metu audituojamas subjektas išteklius paverčia produktais (paslaugomis). Šio vertinimo metu, pavyzdžiui, gali būti apskaičiuota sukurtų produktų (paslaugų) savikaina (pvz., vidutinė vienos mokymo valandos kaina). Analizuojant efektyvumą gali būti įvertintas ir darbo efektyvumo lygis (pvz., per dieną sutvarkomų prašymų paramai gauti skaičius).

Plačiau vertinant efektyvumą, dėmesys nukreipiamas į rezultatus, siekiant nustatyti audituojamo subjekto gebėjimą pasiekti tam tikrų rezultatų naudojant numatytus išteklius (žr. 1 pav.). Šio vertinimo metu, pavyzdžiui, gali būti apskaičiuota gauto rezultato savikaina (pvz., sukurtos darbo vietos kaina).

Siekiant pateikti nuomonę apie efektyvumą efektyvumo rodiklius (pvz., sukurtų produktų (paslaugų), rezultatų savikainą, darbo efektyvumo lygį) reikia palyginti su nustatytais bendrais ar audituojamo subjekto priimtais standartais, pažangiausia praktika, panašių audituojamų subjektų atitinkamais dydžiais ar audituojamo subjekto ankstesnių laikotarpių dydžiais. Kai konkrečių standartų neįmanoma pritaikyti, reikia remtis turima informacija ir įrodymais bei audito metu atlikta analize.

* + 1. Rezultatyvumas – „pasiekti nustatytus tikslus“

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 54 punktas*  Rezultatyvumas suprantamas kaip tikslų pasiekimo lygis, taip pat kaip santykis tarp pasiekto efekto ir tikslams pasiekti panaudotų išteklių. |

Nustačius, kad planuoti produktai (paslaugos) nėra sukurti, nepasiekti numatyti rezultatai ar lauktas poveikis, veikla nagrinėjama rezultatyvumo požiūriu. Nerezultatyvios veiklos požymiai gali būti:

* neaiškiai parengtos strategijos, programos ar planai (pvz., neadekvatus poreikių įvertinimas, neaiškūs ir nenuoseklūs tikslai, sunkiai įgyvendinami uždaviniai ar nustatytos netinkamos priemonės);
* netinkami valdymo procesai, sprendimų priėmimas ir įgyvendinimas.

Auditorius gali įvertinti rezultatyvumą atlikdamas tikslų pasiekimo analizę, t.y. palygindamas nustatytus tikslus su sukurtais produktais (paslaugomis), pasiektais rezultatais ir poveikiu. Audito metu gali būti nagrinėjama:

* kokiomis priemonėmis buvo siekiama tikslo, ar sukurti produktai (paslaugos) padėjo pasiekti nustatytus tikslus;
* ar stebimas poveikis iš tikrųjų yra audituojamo subjekto veiklos, o ne išorės veiksnių pasekmė (pvz., jeigu veiklos tikslas – sumažinti nedarbo lygį, ar bedarbių skaičius sumažėjo dėl audituojamo subjekto veiksmų, ar dėl to, kad pagerėjo bendroji ekonominė situacija, kuriai audituojamas subjektas neturėjo įtakos);
* ar visuomenės nariai, kuriems skirta audituojamo subjekto veikla ar daro įtakos, jaučia jos rezultatus ir poveikį (šiuo atveju gali būti tikrinama audituojamo subjekto ar kitų atsakingų institucijų surinkta stebėsenos informacija arba surenkama informacija iš visuomenės narių);
* ar audituojamo subjekto sukurtų produktų (paslaugų) kokybė atitinka numatytus tikslus ir visuomenės narių lūkesčius;
* kokie veiksniai trukdo pasiekti nustatytus tikslus.

Paprastai įvertinti pasiektą rezultatą lengviau negu poveikį, nes pastebėtas poveikis, kaip minėta, gali būti išorės veiksnių įtakos pasekmė. Vertinimo keblumų gali atsirasti ir dėl audituojamo subjekto suformuluotų abstrakčių tikslų, kuriuos gali būti sunku susieti su pamatuojamais rodikliais.

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 55 punktas*  Konkrečiam auditui gali būti nustatomas tikslas įvertinti audituojamo subjekto veiklą vienu ar daugiau aspektų. |

Audito metu nebūtinai turi būti siekiama suformuluoti išvadas visais trimis vertinimo aspektais (ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo). Tai turi būti nustatoma planuojant konkretų auditą. Kokiu aspektu bus vertinama audituojamo subjekto veikla turi nurodyti audito tikslas. Pateiktas veiklos vertinimo modelis (1 pav.) gali padėti nuspręsti, kokią audito kryptį pasirinkti, kokiu požiūriu vertinti audito metu nustatytus faktus, kokiais aspektais turėtų būti formuluojamos audito išvados. Rekomenduojama labiau orientuotis į rezultatyvumo vertinimą.

* 1. Vidaus kontrolės ir teisėtumo vertinimas
     1. Vidaus kontrolės vertinimas

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 70 punktas*  Vidaus kontrolė yra audituojamo subjekto vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kuria siekiama užtikrinti audituojamo subjekto 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 visu tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą.  *Valstybinio audito reikalavimų 78 punktas*  Atliekant veiklos auditą tiriama ir vertinama vidaus kontrolė, padedanti audituojamam subjektui veikti ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai. |

Veiklos audito metu vertinami panaudoti ištekliai, sukurti produktai (paslaugos), rezultatai ir jų poveikis. Jeigu ištekliai panaudoti netinkamai, nesukurta numatytų produktų (paslaugų), nepasiekta planuotų veiklos rezultatų, tam galėjo turėti įtakos audituojamo subjekto (ar subjektų, jeigu atliekamas sistemos auditas) vidaus kontrolės sistemos trūkumai. Todėl auditoriai turi įvertinti, ar audituojamas subjektas (-ai) įdiegė reikiamas vidaus kontrolės procedūras, kurios turėjo padėti jam (jiems) vykdyti veiklą ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai.

Audituojamo subjekto vidaus kontrolė pradedama vertinti išankstinio tyrimo metu ir nagrinėjama pagrindinio tyrimo metu tiek, kiek tai susiję su analizuojama veiklos sritimi. Atliekant sistemos auditą vertinami audituojamų subjektų vidaus kontrolės elementai, susiję su nagrinėjamais klausimais. Vertinimo metu turi būti nurodomi ne tik vidaus kontrolės sistemos trūkumai, bet ir aprašoma šių trūkumų įtaka veiklos ekonomiškumui, efektyvumui ir rezultatyvumui. Plačiau apie vidaus kontrolės vertinimą – Vadovo 2 priede. Tais atvejais, kai audituojamo subjekto (-ų) vidaus kontrolės procedūros yra veiksmingos ir (ar) atliekamas jo (jų) veiklos ir (ar) programų privalomas vertinimas, o auditorius įsitikina tokių vertinimų patikimumu, veiklos audito apimtis gali būti sumažinta. Veiklos auditą atliekantis auditorius taip pat gali pasinaudoti Valstybės kontrolės finansinio audito metu vidaus kontrolės sistemą įvertinusio auditoriaus darbo rezultatais.

Informacinių sistemų audito metu, nagrinėjant vidaus kontrolės sistemą, atliekamas informacinių sistemų bendrosios kontrolės procedūrų vertinimas ir kai kuriais atvejais informacinės sistemos kūrimo bei taikomųjų programų kontrolės vertinimas. Informacinių sistemų auditas atliekamas vadovaujantis valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintomis „Informacinių sistemų audito metodinėmis rekomendacijomis“, Tarptautiniais Informacinių sistemų audito ir kontrolės asociacijos (ISACA) Informacinių sistemų audito [standartais](ISACA%20IS%20audito%20standartai.doc), atsižvelgiant į šios asociacijos parengtas Informacinių sistemų audito gaires bei pasitelkiant kitą ISACA metodinę medžiagą, pavyzdžiui, Informacijos ir susijusių technologijų kontrolės metmenis (COBIT).

* + 1. Teisėtumo vertinimas

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 56 punktas*  Subjekto veiklos ir teisės aktų nuostatų atitikimo vertinimas atliekamas tiek, kiek tai reikalinga veiklos audito tikslams pasiekti ir vykdomai veiklai įvertinti. |

Auditoriai turi būti susipažinę su teisės aktais, reglamentuojančiais audituojamo subjekto veiklą, dar prieš parengiant audito planą. Jie turi nuspręsti, kokie teisės aktai gali turėti įtakos audito tikslui. Atliekant veiklos auditą vertinama, ar laikomasi teisės aktų, ar teisės aktai tinkami (pvz.: ar tinkamai reglamentuoja nagrinėjamą dalyką, ar neprieštarauja vienas kitam ir kt.), tačiau tik tiek, kiek tai gali daryti įtaką audituojamo subjekto veiklos ekonomiškumui, efektyvumui ar rezultatyvumui (atsižvelgiant į auditui iškeltus uždavinius).

* 1. Veiklos audito procesas

Veiklos audito procesą sudaro šie pagrindiniai etapai (2 pav.):

* planavimas (strateginis tyrimas ir audito planavimas (išankstinis tyrimas);
* atlikimas (pagrindinis tyrimas);
* stebėjimas po audito.

|  |
| --- |
| 1. Veiklos audito proceso etapai ir parengiami dokumentai |
| **Stebėjimas**  **po audito**  **Pagrindinis tyrimas**  **Planavimas** |

**Audito planavimas (išankstinis tyrimas)**

**Strateginis tyrimas**

* Rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita
* Audito ataskaita
* Išankstinio tyrimo ataskaita
* Audito planas
* Siūlymai valstybinio audito programai

2 paveiksle nurodyti veiklos audito proceso etapai dažniausiai būdingi kiekvienam veiklos auditui, tačiau būna ir išimčių:

* auditas gali baigtis išankstiniu tyrimu (nusprendus neatlikti pagrindinio tyrimo);
* auditas gali būti pradėtas be strateginio ar be strateginio ir išankstinio tyrimų (pavyzdžiui, įtraukus į valstybinio audito programą Seimo nutarimu pavestą atlikti auditą).

Veiklos audito procese atsiradus kitoms nepaminėtoms išimtims sprendimus priima valstybės kontrolierius ir (ar) jo pavaduotojas, koordinuojantis ir kontroliuojantis audito departamento veiklą.

Veiklos audito proceso etapai ir kiekviename etape parengiami dokumentai išsamiau aprašyti tolesnėse Vadovo dalyse.

Planavimas

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 17 punktas*  Planavimu siekiama, kad kiekvienas auditas būtų atliktas laiku, taupiai, efektyviai ir veiksmingai.  *Valstybinio audito reikalavimų 95 punktas*  Auditorius, planuodamas auditą, privalo išnagrinėti įvairių duomenų ir faktų reikšmingumą ir sutelkti dėmesį į svarbiausias audito sritis.  *Valstybinio audito reikalavimų 59 punktas*  Planavimą sudaro strateginis tyrimas ir audito planavimas. |

Veiklos auditas turi būti atliekamas srityse, kuriose jis gali būti naudingas skatindamas ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą. Dėl šios priežasties ir siekiant racionaliai naudoti audito išteklius (finansinius, žmogiškuosius, materialinius ir kitus), labai svarbu tinkamai suplanuoti veiklos audito procesą. Nuo sėkmingai parinkto veiklos audito objekto (temos), suformuluoto aiškaus audito tikslo, tinkamai suplanuoto audito atlikimo (apimties, procedūrų, išteklių, terminų ir kt.) priklauso pagrindinio tyrimo rezultatai, audito pridėtinė vertė.

* 1. Strateginis tyrimas

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 60 punktas*  Strateginis tyrimas apima auditoriams priskirtų veiklos sričių nuolatinį stebėjimą, duomenų rinkimą ir esamų bei galimų veiklos problemų nustatymą ir analizę.  *Valstybinio audito reikalavimų 61 punktas*  Strateginio tyrimo rezultatai pateikiami auditoriaus parengtame darbo dokumente. |

Strateginio tyrimo tikslas – nustatyti esamas ir (ar) galimas viešojo sektoriaus veiklos problemas ir atrinkti galimus audito objektus (temas) valstybinio audito programai sudaryti.

Strateginio tyrimo procesą sudaro šie pagrindiniai etapai:

* informacijos rinkimas ir vertinimas;
* informacijos apibendrinimas;
* audito objektų (temų) atranka.

Išsamiau strateginio tyrimo procesą, darbų pasidalijimą, informacijos kaupimo ir pateikimo formas, terminus ir kt. nustato valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtinta Veiklos audito strateginio tyrimo organizavimo ir vykdymo metodika.

* + 1. Informacijos rinkimas ir vertinimas

Esamos ar galimos viešojo sektoriaus veiklos problemos – tai įvykiai, situacijos, veiksniai, galintys neigiamai paveikti atskiros organizacijos, programos, sistemos ar visos valstybės valdymą. Siekiant nustatyti esamas ir galimas viešojo sektoriaus veiklos problemas, auditoriai ir audito departamento vadovo pavaduotojas (arba vadovas, kai nėra pavaduotojo) atlieka nuolatinį priskirtų veiklos sričių stebėjimą. Renkama ir vertinama informacija apie:

* priskirtos srities subjektus, jų vykdomas programas, finansavimą ir kt.;
* šioje srityje atliktus Valstybės kontrolės, kitų organizacijų auditus ir tyrimus;
* visuomenės informavimo priemonėse aptariamas problemas, riziką ir tendencijas;
* Valstybės kontrolės gautus skundus;
* kitų subjektų siūlymus atlikti priskirtos srities auditus.

Renkama bei analizuojama ir kita, auditoriaus nuomone, svarbi informacija. Tai gali būti informacija apie institucijų veiklos planų vykdymą, teisės aktų, reglamentuojančių priskirtą sritį, pakeitimus ir kt.

Strateginio tyrimo metu informacija gali būti renkama nagrinėjant įvairius rašytinius šaltinius (viešai prieinamus institucijų parengtus dokumentus, visuomenės informavimo priemonėse pateiktą informaciją). Taip pat gali būti surengti susitikimai su potencialaus audituojamo subjekto atstovais, apklausiami produktų (paslaugų) gavėjai, kiti suinteresuoti asmenys ir tos srities ekspertai. Auditorius gali pasirinkti ir kitus, jo manymu, tinkamus informacijos rinkimo būdus.

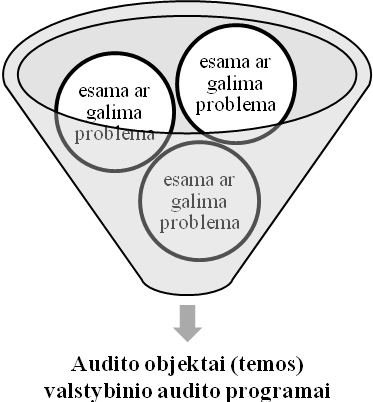
Kai strateginio tyrimo metu nusprendžiama surengti susitikimą su potencialiu audituojamu subjektu, audito departamento vadovas ar jo pavaduotojas suderina su subjektu susitikimo laiką ir vietą. Susitikimo metu subjektui rekomenduojama pateikti raštą, kuriame nurodoma, kad audito departamentas atlieka strateginį tyrimą, kuriam reikalinga informacija, susijusi su nagrinėjama viešojo sektoriaus veiklos sritimi.

* + 1. Informacijos apibendrinimas

Šiame strateginio tyrimo etape auditorius apibendrina sukauptą informaciją apie priskirtą viešojo sektoriaus veiklos sritį ir parengia darbo dokumentą. Audito departamento vadovo pavaduotojas (arba vadovas, kai nėra pavaduotojo) vertina apibendrinimo rezultatus ir teikia siūlymus valstybinio audito programai.

Informacijos apibendrinimo etape rengiant siūlymus valstybinio audito programai ir audito objektų (temų) atrankos etape siūlomi audito objektai (temos) turi būti vertinami pagal pagrindinius kriterijus (3 pav.).

|  |
| --- |
| 1. Audito objektų (temų) parinkimas valstybinio audito programai |
| **Viešojo sektoriaus sritys** |



**Audito objektų (temų) atrankos kriterijai**

Prioritetinės viešojo sektoriaus sritys

Objekto reikšmingumas

Galima audito pridėtinė vertė

Galimybė atlikti auditą

*Prioritetinės viešojo sektoriaus sritys.* Siūlomi audito objektai (temos) pirmiausia turi būti orientuoti į nustatomas prioritetines viešojo sektoriaus sritis audito programai sudaryti. Kiekvienais metais šios sritys gali būti keičiamos arba tikslinamos.

*Objekto reikšmingumas.* Vertinant objekto reikšmingumą, reikia atsižvelgti į:

* *Lėšų dydį.* Lėšos susijusios su siūlomu objektu – kuo lėšos didesnės, tuo objektas laikomas reikšmingesniu. Taip pat įvertinama reikšminga įtaka valstybės ekonomikai, finansų valdymui: pajamoms, išlaidoms, turtui ar įsipareigojimams.
* *Mastą.* Kokiai gyventojų (asmenų) grupei ir kokį poveikį gali turėti siūlomas audito objektas ir su juo susijusi problema.
* *Įtaką.* Reikšmingumas priklauso ir nuo to, kokią įtaką siūlomas audito objektas ir egzistuojanti problema turi / gali turėti valstybės strateginiams tikslams (pvz., Vyriausybės programos įgyvendinimui).
* *Visuomenės susidomėjimą.* Svarbu, kad siūlomas audito objektas būtų aktualus tiek visuomenei, tiek valdžios institucijoms. Visuomenės susidomėjimą gali rodyti pranešimai per visuomenės informavimo priemones, gauti skundai, institucijų siūlymai atlikti tam tikros srities (temos) veiklos auditą.

*Galima audito pridėtinė vertė.*Veiklos audito tikslas yra ne tik įvertinti audituojamo subjekto viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu, bet ir atskleisti veiklos tobulinimo galimybes. Todėl labai svarbu, kad į metinę valstybinio audito programą įtraukti siūlomas audito objektas ir atliktas veiklos auditas sukurtų kuo didesnę pridėtinę vertę visuomenei ir audituojamam subjektui, t.y. kad numatomų audito rezultatų (išvadų ir rekomendacijų) pagrindu būtų priimti svarbūs sprendimai. Galima audito pridėtinė vertė priklauso ir nuo auditoriui priskirtoje veiklos srityje atliktų kitų auditų ir tyrimų – kuo mažiau yra atlikta tos veiklos srities ar temos auditų ir tyrimų, tuo didesnė gali būti audito pridėtinė vertė.

*Galimybė atlikti veiklos auditą.*Vienas iš kriterijų, siūlant audito objektą įtraukti į metinę valstybinio audito programą, yra auditorių galimybės ir kompetencija atlikti siūlomą auditą.

* + 1. Audito objektų (temų) atranka

Audito departamentų pateiktų siūlomų audito objektų (temų) galutinę atranką atlieka Valstybės kontrolės taryba. Atliekant atranką atsižvelgiama į aprašytus audito objektų (temų) atrankos kriterijus. Audito objektą (temą) įtraukus į valstybinio audito programą, strateginio tyrimo metu surinkta informacija yra papildoma išankstinio tyrimo metu.

* 1. Išankstinis tyrimas

Išankstinio tyrimo tikslas – surinkti (jeigu buvo atliktas strateginis tyrimas – atnaujinti ir papildyti) ir įvertinti informaciją apie nagrinėjamą veiklos sritį, nustatyti problemas ir nusprendus, kad tikslinga atlikti pagrindinį tyrimą, parengti audito planą, nurodant jame audito objektą, tikslą, vertinimo kriterijus, apimtį, metodus ir kitą reikalingą informaciją. Išankstinio tyrimo apimtis priklauso nuo auditorių turimų žinių apie vertinamą subjektą ir objektą. Pagrindinis dėmesys skiriamas audito metu siūlomai nagrinėti audito problemai pagrįsti, audito objektui, tikslui, vertinimo kriterijams, apimčiai ir metodams nustatyti.

Šiame audito proceso etape neturėtų būti vykdomos pernelyg išsamios audito procedūros. Išankstiniam tyrimui (kartu su išankstinio tyrimo ataskaitos ir audito plano parengimu) turėtų būti skiriama apie 30 proc. viso auditui skirto laiko.

Išankstinio tyrimo pradžia

*Pavedimas.* Išankstinis tyrimas pradedamas išdavus pavedimą. Pavedimų išdavimą reglamentuoja valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtinta Pavedimo (paskyrimo) atlikti valstybinį auditą išdavimo tvarka.

*Audito departamentų veiksmų koordinavimas.* Siekiant efektyviau panaudoti auditorių darbo laiką ir išvengti subjekto nereikalingo apkrovimo tais pačiais darbais, audito departamento vadovas ar jo pavaduotojas su kitų Valstybės kontrolės audito departamentų, kurie šiame subjekte taip pat atlieka valstybinį auditą (veiklos ar finansinį), vadovais ar jų pavaduotojais aptaria audito grupių veiksmus. Suderinus tarpusavio veiksmus, apie audito pradžią informuojamas audituojamas subjektas.

*Audituojamo subjekto informavimas.* Audituojamas subjektas apie pradedamą auditą informuojamas surengtame su juo susitikime. Per pirmąjį susitikimą audito departamento vadovas ar jo pavaduotojas ir audito grupės nariai prisistato audituojamam subjektui. Prisistatymo metu audituojamam subjektui pateikiamas raštas, kuriame nurodoma, kad audituojamame subjekte bus atliekamas valstybinis auditas, taip pat prašoma audito metu pavedime nurodytiems asmenims teikti reikalingą informaciją. Pavedimo kopiją, kurioje nurodoma pagrindinė informacija apie auditą, rekomenduojama pridėti kaip šio rašto priedą.

Audituojamo subjekto informavimo tikslas – suteikti jam pagrindinę informaciją apie numatomą auditą ir paaiškinti, ko iš jo tikimasi, siekiant, kad auditas vyktų sklandžiai (pavyzdžiui, gali būti prašoma paskirti kontaktinius asmenis, pateikti svarbius duomenis ir pan.). Susitikimo rezultatai pateikiami darbo dokumente.

*Išankstinio tyrimo plano sudarymas.* Pradėjus išankstinį tyrimą rekomenduojama sudaryti išankstinio tyrimo metu numatomų atlikti darbų planą (paskirstyti užduotis audito grupės nariams, nustatyti užduočių vykdymo terminus). Taip audito departamento vadovui ir jo pavaduotojui bus lengviau prižiūrėti audito grupės darbą, grupės vadovui – auditoriams ir specialistams paskirtų užduočių vykdymą (kad jos būtų vykdomos laiku ir pagal suplanuotus klausimus), o auditoriai ir specialistai tiksliai žinos, kokius darbus ir kokiais terminais jie turi atlikti išankstinio tyrimo metu. Šis planas išankstinio tyrimo metu gali būti tikslinamas.

Išankstinio tyrimo procesas

Išankstinio tyrimo procesą galima suskirstyti į šiuos pagrindinius etapus:

* informacijos rinkimas ir vertinimas;
* veiklos problemų nustatymas ir audito problemos parinkimas;
* audito objekto, tikslo, vertinimo kriterijų, apimties ir metodų nustatymas;
* audito išteklių, terminų ir kokybės užtikrinimo priemonių nustatymas;
* audito atlikimo rizikos vertinimas.

Išankstinio tyrimo metu renkantis audito problemą, formuluojant audito klausimus, nustatant audito apimtį, metodus ir kt. rekomenduojama tai aptarti su audituojamu subjektu. Taip auditoriui bus lengviau nustatyti sritis, kuriose gali kilti nesutarimų, ir suplanuoti, kaip pagrindinio tyrimo metu surinkti papildomų įrodymų. Auditoriaus ir audituojamo subjekto atstovų nuomonių skirtumas nėra pagrindas auditoriui atsisakyti savo nuostatų, tačiau darbo dokumente turi būti pateikta argumentuota auditoriaus nuomonė.

* + 1. Informacijos rinkimas ir vertinimas

Svarbu gerai suprasti nagrinėjamą sritį ir audituojamo subjekto veiklą, kad būtų galima lengviau nustatyti pagrindines veiklos problemas. Todėl auditorius turi suprasti:

* koks yra planuojamos audituoti veiklos pobūdis (objekto vaidmuo / subjekto funkcija valstybės mastu, vykstantys procesai, plėtros tendencijos ir kt.);
* kokie teisės aktai reglamentuoja nagrinėjamą sritį ir koks jų turinys;
* kokias programas vykdo audituojamas subjektas (-ai), kokie jų rezultatai;
* kokia yra vidaus ir išorės aplinka (suinteresuotos organizacijos, produktų (paslaugų) gavėjai ir kt.);
* kokia audituojamo subjekto (-ų) organizacinė struktūra ir pavaldumo ryšiai, valdymo procesai ir ištekliai;
* kokie šioje srityje atliktų auditų ar tyrimų rezultatai;
* kitus, auditoriaus nuomone, svarbius dalykus.

Išankstinis tyrimas paprastai pratęsia strateginio tyrimo metu atliktą tyrimą, todėl kai kurie nurodyti dalykai gali būti vertinami jau strateginio tyrimo metu.

Informacijos rinkimo būdai ir šaltiniai

Informacija išankstinio tyrimo metu gali būti renkama nagrinėjant įvairius rašytinius šaltinius (audituojamo subjekto ir kitų institucijų parengtus dokumentus, visuomenės informavimo priemonėse pateiktą informaciją), taip pat bendraujant su audituojamo subjekto ar kitų institucijų atstovais, apklausiant produktų (paslaugų) gavėjus, kitus suinteresuotus asmenis ir tos srities ekspertus. Pateikti išankstiniam tyrimui reikalingą informaciją gali būti prašoma žodžiu ar raštiškai.

Auditorius gali pasirinkti ir kitus, jo manymu, tinkamus informacijos rinkimo būdus. Susitikimų su audituojamo subjekto ir kitų institucijų atstovais, produktų (paslaugų) gavėjais, kitais suinteresuotais asmenimis ir tos srities ekspertais rezultatai aprašomi darbo dokumente.

Renkant informaciją gali būti naudojami šie informacijos šaltiniai:

* teisės aktai ir kiti dokumentai, reglamentuojantys audituojamo objekto ir subjekto veiklą (įstatymai, nutarimai, taisyklės, įstatai, nuostatai ir kt.);
* audituojamo subjekto veiklos planavimo ir atsiskaitymo už veiklos rezultatus dokumentai (strateginiai, metiniai veiklos planai, programos, veiklos ataskaitos ir kt.), audituojamo subjekto pranešimai spaudai;
* audituojamo subjekto vidaus dokumentai (finansinė atskaitomybė, vidaus audito ataskaitos, sprendimai ir kt.);
* audituojamą subjektą kuruojančių ir jam pavaldžių institucijų informacija, susijusi su nagrinėjama sritimi;
* kitų institucijų atlikti auditai (taip pat ir valstybiniai auditai), tyrimai, vertinimai, apklausos, ekspertų išvados, konferencijų medžiaga;
* oficialūs ir audituojamo subjekto turimi statistiniai duomenys ir kt.

Auditorius kiekvienu konkrečiu atveju savo nuožiūra gali naudotis ir kitais informacijos šaltiniais. Plačiau apie duomenų rinkimą ir vertinimą – Vadovo 4 dalyje.

* + 1. Veiklos problemų nustatymas ir audito problemos parinkimas

Veiklos problemų nustatymas

Veiklos problemą galima apibrėžti kaip situaciją, kai nagrinėjama veikla nėra patenkinama arba yra skirtumas tarp privalomos, norimos ir esamos padėties. Galimi veiklos problemų požymiai:

* kokybės ir aptarnavimo trūkumai;
* didelis nusiskundimų ir apeliacijų skaičius;
* augančios išlaidos ir didėjantis išteklių poreikis;
* netinkamai parengti (sudėtingi, abstraktūs) planai ir programos arba nepasiekti veiklos tikslai, numatyti strateginiuose ir metiniuose planuose ir kt.

Atsižvelgdamas į šiuos požymius, auditorius turi tęsti analizę ir ieškoti daugiau problemų ar jų priežasčių, skirtingas problemas susieti vieną su kita, pavyzdžiui, taikydamas vadinamąjį problemų medžio metodą – problemos hierarchine tvarka išdėstomos pagal tai, kaip veikia viena kitą.

Veiklos problemoms identifikuoti, išankstinio tyrimo metu galima kelti klausimus, kurių atsakymai gali parodyti esamą situaciją (žr. pavyzdžius). Veiklos problemų nustatymas ir vertinimas aprašomi išankstinio tyrimo ataskaitoje.

|  |  |
| --- | --- |
| **Klausimų, skirtų veiklos problemoms nustatyti, pavyzdžiai** | |
| **Sritis** | **Klausimai** | |
| *Įgaliojimai* | Ar veikla vykdoma pagal specifinį reglamentą ir (ar) vadovaujantis atitinkamais norminiais aktais? | |
| *Poreikis* | Ar yra poreikis šiai veiklai vykdyti naudoti valstybės lėšas ir kitus išteklius? | |
| *Alternatyvos* | Ar buvo ieškoma alternatyvių priemonių siekiant vykdomos veiklos tikslų? | |
| *Metodas* | Ar veikla buvo suplanuota, organizuota ir vykdoma tinkamu būdu? | |
| *Standartas* | Ar atitinkami reikalavimai ir instrukcijos nustatyti reikiamu lygiu, ar jų laikomasi ir jais vadovaujamasi? | |
| *Terminas* | Ar darbai atliekami tinkamais terminais, išvengiant vėlavimo ir nereikalingų išlaidų? | |
| *Kontrolė* | Ar kontrolės procedūros padeda vykdyti veiklą ekonomiškumai, efektyviai ir rezultatyviai? | |
| *Išlaidos* | Ar ištekliai buvo panaudoti taupiai, efektyviai ir rezultatyviai? | |
| *Rezultatas* | Ar tikslai tinkamai apibrėžti ir išdėstyti pagal lygius, ar jie pasiekti? | |
| *Kiti veiksniai* | Ar buvo kitų veiksnių, turėjusių įtakos veiklos ekonomiškumui, efektyvumui ir rezultatyvumui? Kokios silpnosios subjekto veiklos pusės, kurias pastebėjo jo vadovai? | |

Audito problemos parinkimas

Iš nustatytų veiklos problemų pasirenkant audito problemą, reikia atsižvelgti į (4 pav.):

* *Problemos reikšmingumą.* Ši sąvoka apima ne tik lėšų dydį, susijusį su audito objektu, bet ir masto įvertinimą (visuomenės dalis, kuriai aktuali esanti problema ir (ar) kurią ji gali paveikti), įtakos valstybės strateginiams tikslams įvertinimą, visuomenės ir valdžios institucijų susidomėjimą problema (aktualumas).
* *Audito pridėtinę vertę.* 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 šiuo metu prisidės prie planuojamos audituoti srities pokyčių(t.y. audito savalaikiškumas / audito atlikimas reikiamu laiku). Jei įmanoma, audito ataskaita turi būti parengta tuo metu, kai jos reikia tokiems pokyčiams. Svarbu žinoti, ar šiuo metu vykdomos reikšmingos reformos, teisės aktų pakeitimai, susiję su audito tema; ar atliekami kiti tyrimai, vertinimai, susiję su audito tema, kurių pabaiga gali sutapti su audito pabaiga. Galbūt toje srityje neseniai jau buvo atlikti panašūs kitų organizacijų tyrimai ir suformuluotos panašios išvados ir rekomendacijos. Jeigu auditas atliekamas ir baigiamas netinkamu laiku, yra rizika, kad auditorių darbas neturės reikiamo poveikio, o auditui skirti ištekliai bus panaudoti neefektyviai.
* *Galimybę atlikti auditą.* Atrenkant audito problemą, reikia atkreipti dėmesį įauditorių kompetenciją ir patirtį atitinkamoje srityje. Kai nėra auditorių, turinčių reikalingų žinių ar įgūdžių, reikia apsispręsti, ar įmanoma atlikti numatomą auditą. Taip pat reikia įvertinti galimybę nustatyti tinkamus vertinimo kriterijus ir surinkti tinkamus, pakankamus ir patikimus įrodymus.

|  |  |
| --- | --- |
| 1. Audito problemos parinkimas iš nustatytų veiklos problemų | |
| **Nagrinėjama veikla**    Problemos reikšmingumas  Audito pridėtinė vertė  Galimybė atlikti auditą  **Audito problemos atrankos kriterijai** |

Audito problema formuluojama įvertinant nustatytas veiklos problemas. Gali būti pasirinkta viena iš veiklos problemų arba į vieną audito problemą apjungtos kelios susijusios veiklos problemos. Konkreti audito problemos formuluotė leidžia išvengti dviprasmybių, todėl rekomenduojama apsiriboti paprastu, aiškiu ir trumpu sakiniu. Audito problema ir jos parinkimo pagrindimas pateikiamas išankstinio tyrimo ataskaitoje.

Nustatyti reikšmingi audito atlikimo rizikos veiksniai gali būti priežastis neatlikti pagrindinio tyrimo ir baigti auditą išankstinio tyrimo ataskaita. Aplinkybių, kuriomis tyrimą vertėtų nutraukti, pavyzdžiai:

* nustatytos problemos tapo nebeaktualios ir nebesvarbios;
* audituojamas subjektas ėmėsi veiksmų problemoms spręsti;
* yra rizika, kad nebus sukurta audito pridėtinė vertė;
* nėra reikiamos kvalifikacijos darbuotojų, galinčių atlikti auditą, o ekspertų paslaugos yra labai brangios ir pan.
  + 1. Audito objekto, tikslo, vertinimo kriterijų, apimties ir metodų nustatymas

Audito objektas, tikslas ir vertinimo kriterijai turi būti svarstomi kartu su audito apimtimi. Apimtis apibrėžia audito ribas ir yra susijusi su audito plane pateikiamų audito klausimų formulavimu, audituojamų subjektų, audituojamo laikotarpio nustatymu ir kt.

Audito objekto ir tikslo nustatymas

Audito objektas ir tikslas formuluojami pasirinktos audito problemos pagrindu. Formuluojant audito objektą reikia atsakyti į klausimą, *„kas bus vertinama?“*, pavyzdžiui, tam tikra programa, tam tikros institucijos veikla ar atskiros jos dalys, sistema ir pan. Audito tikslas nurodo, *„ko siekiama atliekant auditą“*. Audito tikslas turi būti formuluojamas taip, kad būtų aišku, kokiu aspektu (-ais) (ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo) bus vertinamas audito objektas.

Formuluodama audito objektą ir tikslą audito grupė turi atsižvelgti į Valstybės kontrolės vaidmenį ir įgaliojimus bei į laukiamą audito poveikį ar pridėtinę vertę. Audito pridėtinę vertę galima nustatyti formuluojant tikėtinas išvadas ir rekomendacijas.

Audito klausimų formulavimas

Nustačius audito problemą ir suformulavus audito objektą bei tikslą, svarbu suformuluoti audito klausimus, į kuriuos reikės atsakyti pagrindinio tyrimo metu. Audito klausimų formulavimas leidžia audito grupei nustatyti problemos nagrinėjimo ribas ir apsaugo nuo nepagrįsto audito apimties didinimo.

Audito klausimai turi būti aiškiai apibrėžti ir nedviprasmiški, pagrįsti visapusiška audito problemos analize. Auditoriui svarbu tinkamai pasirinkti klausimus, nes nuo to priklausys, ar auditas bus prasmingas ir bus įsigilinta į audituojamos srities esmę. Jei klausimai nebus tinkamai suformuluoti, gali būti sudėtinga surinkti pakankamus, patikimus ir tinkamus audito įrodymus, kurie padėtų į juos atsakyti. Klausimai turi būti suformuluoti taip, kad leistų audito grupei daryti išvadas ir būtų išvengta nereikalingo ir brangiai kainuojančio darbo.

Rekomenduojama formuluoti ne daugiau kaip tris pirmo lygmens klausimus, nes priešingu atveju pagrindinis tyrimas gali būti per platus ir bus sudėtinga jį valdyti. Šie klausimai išskaidomi į dar smulkesnius klausimus. Visų lygių klausimai turi būti susiję su audito problema. Kiekvieno lygmens klausimai turi apimti aukštesnio lygmens klausimų pagrindinius aspektus (žr. 5 pav.).

|  |
| --- |
| 1. Audito klausimų lygiai |
|  |
| 1 lygmens klausimai 2 lygmens klausimai  1.1. klausimas  1 klausimas  1.2. klausimas  1.3. klausimas  2.1. klausimas  **Audito problema**  2 klausimas  2.2. klausimas  3.1. klausimas  3.2. klausimas  3 klausimas  3.3. klausimas |

Visus klausimus, nesvarbu kokio lygmens, reikėtų formuluoti taip, kad į juos būtų galima atsakyti „taip“ arba „ne“. Reikėtų vengti formuluoti tokius audito klausimus, į kuriuos negalima įtikinamai atsakyti. Šis būdas sudaro galimybę nukreipti audito darbus konkretaus galutinio atsakymo link. Akivaizdu, kad atsakymai turi būti labiau išplėtoti ir neapsiriboti žodžiais „taip“ arba „ne“.

Vietoj audito klausimų gali būti formuluojamos hipotezės – tikėtinos audito problemos priežastys. Hipotezes svarbu formuluoti taip, kad jas būtų galima patikrinti (patvirtinti arba paneigti).

Audito grupės nariams paskirstoma atsakomybė už atsakymą į konkrečius klausimus, tačiau audito grupės nariai turi suvokti savo atsakomybę už visą atliekamą auditą, ne tik už jiems priskirtus klausimus.

Audito klausimai nurodomi audito plane. Pagrindinio tyrimo metu auditoriui gaunant vis daugiau informacijos ir įgyjant vis daugiau žinių, klausimai gali būti tikslinami.

Vertinimo kriterijų nustatymas

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 65 punktas*  Auditorius surinktiems duomenims vertinti pasirenka vertinimo kriterijus atsižvelgdamas į audito tikslus ir audituojamą objektą, audituojamam subjektui nustatytus tikslus ir kitus kriterijus, kurie, auditoriaus nuomone, turi būti taikomi ir yra svarbūs šiuo atveju. Vertinimo kriterijai aptariami su audituojamu subjektu. |

Vertinimo kriterijus – tai normatyvinis standartas, pagrįstas lūkestis, geroji veiklos praktika ar nustatytas parametras (duomuo, matas, savybė, rodiklis), kuris leidžia įvertinti audito duomenis ir padaryti išvadas apie audituojamo subjekto veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą.

Vertinimo kriterijai skirti auditoriaus atliekamo vertinimo krypčiai nustatyti. Vertinimo kriterijai skiriasi priklausomai nuo analizuojamo dalyko, audito tikslo, audito subjekto ir jo veiklą reglamentuojančių teisės aktų, kitų specifinių sąlygų, kurias audito grupė susieja su konkrečiu atveju.

*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, visuomenę, ar sudaro prielaidas maksimaliai ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai naudoti viešojo sektoriaus išteklius. Vertinimas gali būti trejopas:

* jeigu audito metu nustatoma, kad faktinė situacija neatitinka nustatytų nagrinėjamos srities kriterijų, konstatuojami trūkumai (problemos) ir vertinama, kokiais būdais (priemonėmis) konkrečią sritį reikia tobulinti. Tuo tikslu pateikiamos rekomendacijos;
* jeigu vertinama veikla (faktinė situacija) atitinka nustatytus kriterijus, tai rodo, kad subjekto veikla yra tinkama;
* jeigu faktinė situacija, lyginant su nustatytu standartu, yra geresnė, o jos rodikliai aukštesni, galima konstatuoti esant gerąją praktiką.

Vertinimo kriterijų vieta ir įtaka audito procese pavaizduota 6 pav.

|  |
| --- |
| 1. Vertinimo kriterijų vieta ir įtaka audito procese |
|  |

**Audito objektas**

**Audito tikslas**

**Audito klausimai**

Kokia padėtis turi būti?

Kokia esama padėtis?

**palyginimas**

**Audito įrodymai**

**Vertinimo kriterijai**

**Vertinimai**

**Išvados**

**Rekomendacijos**

Vertinimo kriterijai suformuoja pagrindą, kuriuo remiantis nustatomos audito procedūros ir jų apimtis, darbo dokumentų turinys, renkami audito įrodymai ir tai padeda auditoriui atsakyti į klausimus:

* kokiu pagrindu vadovaujantis galima vertinti?
* kokie yra šios srities reikalavimai?
* kokių veiklos rezultatų pagrįstai galima tikėtis iš subjekto?
* kaip jų reikėtų siekti?

Vertinimo kriterijai leidžia suformuoti bendrą audito grupės, Valstybės kontrolės vadovų ir audituojamo subjekto požiūrį į audito rezultatus (faktus, tendencijas, išvadas ir rekomendacijas), sumažinti ginčų su audituojamu subjektu tikimybę.

Veiklos audite vertinimo kriterijai nėra standartizuoti, o jų parinkimas nėra griežtai reglamentuotas, todėl auditorius nustato juos kiekvienam auditui individualiai. Nors vertinimo kriterijų negalima tiesiogiai tapatinti su bendrosiomis ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo sąvokomis, kriterijai turėtų atspindėti jų turinį ir leisti daryti išvadas dėl veiklos ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo.

*Vertinimo kriterijų šaltiniai.* Vertinimo kriterijų šaltiniai gali būti:

* įstatymuose ir kituose teisės aktuose nustatytos normos ir reikalavimai, susiję su audituojamu klausimu;
* to paties subjekto ankstesnė veikla ar analogiškų subjektų geros praktikos pavyzdžiai;
* profesiniai standartai;
* audituojamo ar jo veiklą prižiūrinčio / kontroliuojančio subjekto, pavyzdžiui, jo steigėjo, patvirtinti reikalavimai (veiklos normos, standartai ar kontrolės priemonės);
* analogišką veiklą vykdančio kito subjekto patvirtintos veiklos normos, standartai ar kontrolės priemonės;
* veiklos, procesų valdymo, vadovavimo ir administravimo praktika ir principai;
* nepriklausomų ekspertų patarimai ir techninės žinios;
* mokslinės žinios, moksliniai tyrimai, statistiniai duomenys ir kita patikima informacija;
* visuotinai pripažinti (taip pat ir užsienio valstybių) veiklos standartai;
* ankstesnių auditų metu naudoti kriterijai;
* institucijos ar programos veiklos tikslai ir kt.;
* bendroji vadybos ar specialioji mokslinė literatūra.

Svarbiausiais šaltiniais laikomi oficialūs standartai (įstatymuose ir kituose teisės aktuose iškelti tikslai, Seimo ar Vyriausybės sprendimai), taip pat moksliškai pagrįsti standartai, kurių šaltiniai – speciali mokslinė literatūra, profesiniai reikalavimai ar geroji praktika. Jeigu auditoriai neranda pagrįstų, objektyvių, suprantamų ir tinkamų vertinimo kriterijų, jie turėtų klausti tos srities ekspertų, prašyti atsakyti į klausimus: koks idealus vertinimo kriterijus galėtų būti esant nepriekaištingoms sąlygoms konkrečioje srityje, kiek jis atitinka racionalumo reikalavimus ir geriausią žinomą ir galimą palyginti praktiką? Kita alternatyva, siekiant apibrėžti ir pagrįsti patikimus ir realius kriterijus, – diskusijos su suinteresuotomis institucijomis. Ekspertų ir kitų institucijų atsakymus auditorius turėtų vertinti pats, remdamasis savo profesine kompetencija, taip pat turėtų juos aptarti su sprendimus toje srityje priimančiais asmenimis.

*Vertinimo kriterijų tipai.* Vertinimo kriterijai gali būti:

* Kiekybiniai, kurie rodo, kiek buvo pasiekta ir pan. Jie gali būti absoliutūs ar santykiniai.
* Kokybiniai, kurie rodo, kaip buvo teikiami produktai (paslaugos), ar juos teikiant laikytasi nustatytų reikalavimų, ar produktų (paslaugų) gavėjai buvo jais patenkinti.

Audito metu rekomenduojama nustatyti ne tik kiekybinius, bet ir kokybinius vertinimo kriterijus. Pavyzdžiui,viešojo transporto efektyvumas priklauso ne tik nuo juo besinaudojančių žmonių skaičiaus (kiekybinis vertinimas), bet ir nuo to, ar žmonės keliauja greitai, patikimai, patogiai (kokybinis vertinimas).

Auditorius vertinimo kriterijams turi nustatyti vertinimo skales, kurių reikšmės parodytų, kokia situacija (subjekto veikla) yra netinkama, tinkama arba vertintina kaip gerosios praktikos pavyzdys.

*Reikalavimai vertinimo kriterijų turiniui.* Vertinimo kriterijai turi būti:

* Patikimi. Vertinimo kriterijai turi būti gauti ar sudaryti iš oficialių šaltinių. Visuomenės informavimo priemonėse pateikiama informacija, kol ji nėra patikrinta audito procedūrų metu, negali būti vertinama kaip patikima, todėl joje nurodomi konkretūs faktai, skaičiai ar reikalavimai neturėtų būti laikomi vertinimo kriterijais, kol jų patikimumo nėra patvirtinusi kompetentinga institucija ar pareigūnai.
* Objektyvūs. Vertinimo kriterijai ir jų interpretavimas neturi būti priklausomi nuo auditoriaus, audito departamento vadovo  ar audituojamųjų subjektyvios nuomonės. Objektyvūs vertinimo kriterijai yra tokie, kuriais vadovaudamiesi audito faktus vertinantys asmenys (audituojamas subjektas, audito grupė, vadovai) suformuluos tokias pat audito išvadas. Taip siekiama kiek įmanoma sumažinti subjektyvaus audito rezultatų interpretavimo galimybę.
* Naudingi. Vertinimo kriterijai turi būti panaudoti audito metu nustatytiems duomenims, faktams, situacijoms įvertinti, išvadoms ir rekomendacijoms suformuluoti.
* Suprantami. Vertinimo kriterijai turi būti išreikšti aiškiais, visiems suprantamais, priimtinais dydžiais ir sąvokomis, nesudarant galimybės įvairioms jų interpretacijoms.
* Tikslūs. Vertinimo kriterijai turi būti išreikšti kiek įmanoma konkretesniais dydžiais ir skaičiais.
* Palyginami. Vertinimo kriterijai turi sudaryti galimybę palyginti nustatytą situaciją su pageidaujama, palyginti audituojamo subjekto veiklą su panašaus subjekto veikla ar su jo paties veikla praeityje.
* Pakankami (išsamūs). Audito metu turi būti pasirinkta tiek reikšmingų vertinimo kriterijų, kad jie atspindėtų visus vertinamus faktus ir aplinkybes, t.y. pagrįstų vertinimus, išvadas ir rekomendacijas.
* Priimtini. Tai tokie vertinimo kriterijai, kurių taikymui, vertinant veiklą, neprieštarautų audituojami subjektai. Priimtinumui taip pat svarbi nepriklausomų ekspertų, įstatymų leidėjo, visuomenės ar atskirų jos grupių nuomonė.

Apibrėždami audito kriterijus auditoriai turi siekti, kad jie būtų aktualūs, protingi ir įmanomi taikyti.

Audituojamas subjektas turi žinoti, kokiais standartais remdamasi audito grupė vertina jo vykdomą veiklą, todėl vertinimo kriterijai turi būti aptarti su audituojamo subjekto vadovais.

Vertinimo kriterijai formuluojami išankstinio tyrimo metu surinkus pakankamai informacijos apie nagrinėjamą sritį, subjekto aplinką (jo statusą, tikslus), pasirinkus audito problemą. Vertinimo kriterijų priimtinumui, tinkamumui įtaką gali daryti pagrindinio tyrimo metu gauti duomenys. Atsižvelgiant į juos, vertinimo kriterijai gali būti tikslinami. Apie tai audituojamas subjektas taip pat turi būti informuojamas.

Jeigu audituojamas subjektas nesutinka su siūlomais ir taikomais vertinimo kriterijais, kyla grėsmė, kad pastarasis nepripažins ir audito metu nustatytų faktų, vertinimo ir išvadų turinio. Tokiu atveju auditorius turi papildomais argumentais sustiprinti konkrečių vertinimo kriterijų tinkamumą ir argumentuoti jų parinkimą, nurodydamas subjekto nuomonę ir argumentus, kodėl jis nesutinka. Nesutarimas tarp audituojamo subjekto ir audito grupės dėl vertinimo kriterijų pasirinkimo nėra pagrindas auditoriams atsisakyti savo pozicijos vertinimo kriterijų atžvilgiu. Esant nesutarimui, auditoriai turėtų šį faktą įrašyti darbo dokumente, o audito procese jų pagrindimui skirti daugiau dėmesio. Ginčo atveju pageidautina gauti eksperto / konsultanto nuomonę.

Vertinimo kriterijai nurodomi audito plane. Jie formuluojami žemiausio lygmens audito klausimams (žr. 3 priedą).

Audituojamų subjektų parinkimas

Išankstinio tyrimo metu nustačius audito objektą ir tikslą pasirenkamas (arba patikslinamas) audituojamas subjektas – institucija, įstaiga, organizacija, kitas juridinis asmuo, kuriame auditoriai pagrindinio tyrimo metu atliks audito procedūras. Pasirinktas audituojamas subjektas nurodomas audito plane.

Jeigu pagrindinio tyrimo metu audito procedūras planuojama atlikti keliuose subjektuose (paprastai sisteminių auditų metu), jie taip pat, pagal nusistatytus atrankos kriterijus turi būti pasirinkti išankstinio tyrimo metu ir nurodyti audito plane.

Kadangi sisteminių auditų metu vertinant tam tikrų vienarūšių subjektų (institucijų, atliekančių tas pačias funkcijas, pvz., savivaldybės, teismai ir pan.) veiklą siekiama suformuluoti išvadas apie visą visumą , svarbu, kad pasirinkti subjektai tinkamai ją reprezentuotų. Subjektų atrankai turėtų būti naudojami pagrįsti atrankos kriterijus ir (ar) atrankos metodai (plačiau apie atrankos metodus – Vadovo 4 priede).

Pasirenkant audituojamus subjektus gali būti atsižvelgta į:

* jų reikšmingumą (pvz.: lėšų dydis, veiklos rezultatų rodikliai ir kt.);
* nustatytą riziką (išankstinio tyrimo metu pastebėtas problemas);
* geografinį išsidėstymą (pvz., regionai, apskritys ir kt.);
* tiriamą laikotarpį (pvz., faktinis laikotarpis, vieneri ar daugiau metų);
* ankstesnių auditų rezultatus ir kt.

Pasirenkant audituojamus subjektus svarbi auditoriaus profesinė patirtis, geras audituojamos srities suvokimas.

Audituojamo laikotarpio nustatymas

Nagrinėjamas veiklos laikotarpis nustatomas audito grupei įvertinus audito objektą ir tikslą. Analizuojant esamą subjekto veiklos situaciją gali pakakti vieno ataskaitinio laikotarpio. Analizuojant veiklos rodiklius ir jų kitimo tendencijas (nustatant reikšmingus pokyčius) audituojamas laikotarpis turėtų būti ne mažesnis kaip du ataskaitiniai laikotarpiai.

Audito procedūrų ir metodų pasirinkimas

Siekiant surinkti įrodymus, turi būti nustatyti galimi informacijos šaltiniai, audito procedūros, metodai, kuriais duomenys bus renkami ir vertinami.

Audito įrodymai gaunami taikant įvairias audito procedūras: skaičiavimą (aritmetinių veiksmų atlikimą), patvirtinimą (informacijos patvirtinimą ar paneigimą), patikrinimą (dokumentų, turto, veiklos įvykių ir kt.), stebėjimą (procesų, procedūrų ir kt.), paklausimą (klausimų pateikimą ir atsakymų į juos gavimą), analitines (svarbių rodiklių ir tendencijų analizės) ir kitas procedūras. Audito procedūros atliekamos taikant įvairius metodus. Pavyzdžiui, atliekant paklausimo procedūrą galima taikyti apklausos arba pokalbio metodus, atliekant analitines procedūras – palyginamosios analizės metodą.

Veiklos auditas reikalauja rūpestingai rinktis ir derinti procedūras ir metodus – jie turi būti aiškūs ir realūs. Įvairūs metodai gali būti taikomi skirtingais audito etapais ir skirtingiems tikslams. Atliekant veiklos auditą ypač svarbus duomenų rinkimo ir vertinimo metodų pagrįstumas (metodais turi būti vertinama tai, kam jie skirti vertinti) ir patikimumas (jei tyrimai atliekami pakartotinai toje pačioje aplinkoje, gauti rezultatai turi sutapti)*.* Išsamiau apie duomenų rinkimo ir vertinimo metodus– Vadovo 4 dalyje.

Pagrindinio tyrimo metu dažnai atsiranda keblumų gaunant ir įvertinant reikalingus duomenis, todėl išankstinio tyrimo metu rekomenduojama išbandyti duomenų rinkimo ir vertinimo metodus, siekiant įsitikinti, kad juos taikant galima gauti būtinus įrodymus ir atsakyti į audito klausimus. Išankstinio tyrimo metu turi būti įvertintas audituojamo subjekto turimų duomenų tinkamumas, patikimumas, pakankamumas ir prieinamumas. Audito procedūros ir metodai nurodomi audito plane.

Siekiant gauti audito įrodymų, subjekte (-uose) gali būti vertinami tam tikri elementai, pavyzdžiui, projektai, sutartys ir pan. Veiklos audite, kaip ir bet kuriame kitame audite, šimtaprocentinis tyrimas dažniausiai yra neįmanomas ir neefektyvus, todėl audito metu gali būti taikomi įvairūs šių elementų atrankos metodai (išsamiau – Vadovo 4 priede). Vertinami elementai turi būti atrinkti išankstinio tyrimo metu ir kartu su atrankos metodais nurodyti audito plane.

* + 1. Audito išteklių, terminų ir kokybės užtikrinimo priemonių nustatymas

Audito išteklių planavimas

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 119 punktas*  Auditorius gali pasitelkti atitinkamų sričių specialistus (ekspertus), kai auditui atlikti reikalingos specialios žinios ir kompetencija.  *Valstybinio audito reikalavimų 120 punktas*  Specialistai (ekspertai) pasitelkiami įvertinus jų žinias ir kompetenciją, nepriklausomumą nuo audituojamo subjekto, atliekamo darbo objektyvumą bei darbo metodų tinkamumą. Specialistai (ekspertai) pasitelkiami valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka.  *Valstybinio audito reikalavimų 79 punktas*  Auditorius gali pasinaudoti vidaus auditoriaus atlikto darbo rezultatais, taip sumažindamas atliekamo darbo apimtį. Vidaus auditoriaus atliktas darbas panaudojamas nusprendus, kad vidaus auditoriaus darbo rezultatai gali būti naudingi (tinkami) audito tikslams pasiekti, taip pat įsitikinus, kad jo naudojami darbo metodai yra tinkami, o padarytos išvados remiasi pakankamais, patikimais ir tinkamais įrodymais.  *Valstybinio audito reikalavimų 121 punktas*  Išorės auditoriaus atlikto darbo panaudojimo poreikį nustato auditoriai, kuriems pavesta atlikti auditą.  *Valstybinio audito reikalavimų 122 punktas*  Išorės auditoriaus atliktas darbas panaudojamas nusprendus, kad išorės auditoriaus darbo rezultatai gali būti naudingi (tinkami) audito tikslams pasiekti, taip pat įsitikinus, kad jo naudojami darbo metodai yra tinkami, o padarytos išvados remiasi pakankamais, patikimais ir tinkamais įrodymais.  *Valstybinio audito reikalavimų 123 punktas*  Auditoriai, pasinaudoję specialistų (ekspertų) ir/ar išorės auditorių atlikto darbo rezultatais, yra atsakingi už savo išvadų teisingumą. |

Išankstinio tyrimo metu reikia įvertinti, kokie ištekliai (žmogiškieji, finansiniai, materialiniai) bus reikalingi auditui atlikti.

Tais atvejais, kai auditoriai neturi reikalingų specialių įgūdžių, turi būti apsvarstyta galimybė pasitelkti pagalbą iš pačios institucijos (pritraukti kitus Valstybės kontrolės darbuotojus) arba išorės (pasinaudoti ekspertų / kitų auditorių darbu). Plačiau apie specialistų (ekspertų) ir išorės auditorių pasitelkimą ir jų darbo panaudojimą – valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintuose Specialistų (ekspertų) ir išorės auditorių pasitelkimo ir jų darbo panaudojimo reikalavimuose.

Planuojant auditui atlikti reikalingus išteklius taip pat turi būti apsvarstyta, kokios papildomos išlaidos gali būti patirtos, pavyzdžiui, dėl komandiruočių. Ši informacija nurodoma audito plane.

Užduočių atlikimo terminų nustatymas

Audito atlikimo laikas planuojamas nustatant laiką konkretiems darbams (atsakymams į audito klausimus, audito procedūroms subjektuose ir pan.) atlikti. Apskaičiuojant reikalingą laiką (pvz., klausimynų sudarymui, susitikimams, pokalbiams ir pan.) reikia naudotis ankstesnių auditų patirtimi, atsižvelgti ir į laiką, reikalingą kelionėms, komandiruotėms. Pagrindinių užduočių terminai turi būti kiek įmanoma realesni, nustatyti atsižvelgiant į kitas užduotis, mokymus, atostogas ir pan. Kai kurie darbai tikriausiai remsis kitų darbų rezultatais, todėl jie turi būti atliekami numatyta seka.Reikia taip pat numatyti laiką įvairiems aptarimams su audituojamu subjektu, laiką vidaus peržiūrai, audito projektui ir galutinei ataskaitai parengti. Numatytų darbų terminai nurodomi audito plane.

Audito kokybės užtikrinimo priemonių nustatymas

Audito kokybei užtikrinti turi būti numatyti vidinę peržiūrą atliekantys asmenys ir vidinės peržiūros terminai / periodiškumas. Vidinę peržiūrą atliekantys asmenys ir vidinės peržiūros terminai / periodiškumas nurodomi audito plane. Plačiau apie audito kokybės užtikrinimą – Vadovo 7 dalyje.

* + 1. Audito atlikimo rizikos vertinimas

Išankstinio tyrimo metu turi būti nustatyta, ar auditą įmanoma atlikti, ar jis bus naudingas. Turi būti pateikti pagrįsti argumentai „už“ ir „prieš“ pagrindinio tyrimo atlikimą. Jeigu vis dėlto nusprendžiama atlikti pagrindinį tyrimą, turi būti įvertinta audito atlikimo rizika. Audito atlikimo rizika – tikimybė, kad dėl įvairių atsiradusių veiksnių / įvykių gali būti nepasiektas / ne visiškai pasiektas audito tikslas arba pateiktos netinkamos išvados. Galima išskirti šiuos su audito atlikimo rizika susijusius veiksnius:

* *duomenų prieinamumas, pakankamumas ir tinkamumas.* Reikėtų išsiaiškinti, ar skirtingi informacijos šaltiniai bus prieinami, pakankami ir tinkami įrodymams surinkti ir leis atsakyti į audito klausimus. Taip pat reikėtų atsižvelgti į tai, kad auditui reikalinga informacija gali būti negauta arba gauta ne laiku (pavėluotai) dėl audituojamo subjekto veiksmų (netinkamo bendradarbiavimo);
* *auditorių kompetencija ir patirtis*. Reikėtų įvertinti, ar audito grupės nariai turi reikalingų planuojamos audituoti srities žinių ir profesinių įgūdžių, kokia yra jų patirtis. Tais atvejais, kai auditoriai neturi reikalingų žinių ar įgūdžių, kaip minėta, reikia apsvarstyti galimybę pasitelkti pagalbą iš kitų departamentų ar pasinaudoti išorės ekspertų / auditorių darbu;
* *pakankami ištekliai*. Išankstinio tyrimo metu reikia atsakyti į klausimą, ar žmogiškieji ir laiko ištekliai yra pakankami iškeltiems audito tikslams pasiekti. Reikėtų atsižvelgti ir į tai, kad labai plati ar susijusi su dideliu audito subjektų skaičiumi (jų geografinis paplitimas) audito tema gali pareikalauti didelių finansinių išteklių. Išteklius gali didinti ir įvairūs nenumatyti dalykai. Todėl prieš atliekant auditą reikėtų atsižvelgti į įvairius veiksnius (pvz., didelės komandiruočių išlaidos, brangios ekspertų paslaugos), dėl kurių audito kaina gali labai išaugti ir būti didesnė nei laukiama audito pridėtinė vertė.

Jeigu auditoriai nustato audito atlikimo riziką, turi būti nustatyti ir būdai šiai rizikai valdyti. Tokiu būdu pagrindinio tyrimo metu kylančios problemos bus sprendžiamos operatyviau ir efektyviau. Audito atlikimo r**izikos valdymas** – sisteminis valdymo procedūrų ir priemonių taikymas, siekiant nustatyti ir valdyti tikėtinus įvykius, kurie gali reikšmingai paveikti audito procesą, taip pat suteikti pakankamą užtikrinimą, kad audito tikslai bus pasiekti.

Apibendrinant galima pasakyti, kad audito grupė turi nustatyti:

* kokių nesklandumų galėtų kilti atliekant auditą;
* kokia tikimybė, kad tie nesklandumai kils;
* koks būtų jų poveikis audito rezultatams ir kokybei;
* ką galima padaryti, kad nesklandumų atsiradimo tikimybė būtų mažesnė;
* kaip rizika galėtų būti valdoma, jei ji kiltų.

Audito atlikimo rizika ir jos valdymo būdai turi būti aptarti audito grupėje ir su audito departamento vadovybe. Naudinga apie riziką pakalbėti ir su kitais veiklos ir finansiniais auditoriais, turinčiais patirties audituojant pasirinktą objektą ir (ar) subjektą. Pokalbiai / diskusijos su audituojamu subjektu ir subjektą kuruojančių institucijų atstovais taip pat gali padėti išaiškinti tam tikrą audito atlikimo riziką ir jos valdymo priemones.

Audito atlikimo rizika ir jos valdymo priemonės turi būti nurodytos audito plane.

* + 1. Išankstinio tyrimo rezultatų įforminimas ir pristatymas

Išankstinio tyrimo ataskaita

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 62 punktas*  Audito planavimo etape parengiama išankstinio tyrimo ataskaita.  *Valstybinio audito reikalavimų 63 punktas*  Išankstinio tyrimo ataskaitoje turi būti nurodytos išankstinio tyrimo atlikimo priežastys, tyrimo atlikimo metodai, tirtos veiklos sritys, nustatytos veiklos problemos. Motyvuotai pateikiama pasirinkta audito problema (pridedamas audito planas) arba siūlymas neatlikti pagrindinio audito. |

Išankstinio tyrimo rezultatai įforminami išankstinio tyrimo ataskaita, parengiama audito grupės narių darbo dokumentų (kiekvienas auditorius – jam priskirtais klausimais) pagrindu. Plačiau apie darbo dokumentų parengimą – Vadovo 5 dalyje. Išankstinio tyrimo ataskaitos įforminimo reikalavimus nustato valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintos Valstybinio audito ataskaitos ir išvados, išankstinio tyrimo ataskaitos įforminimo gairės.

Išankstinio tyrimo ataskaitą, nusprendus atlikti pagrindinį tyrimą, sudaro:

* *Antraštinis (titulinis) lapas.*
* *Turinys.*
* *Išankstinio tyrimo atlikimo priežastys.* Šioje dalyje trumpai aprašomos priežastys, dėl kurių buvo nuspręsta pradėti išankstinį tyrimą. Rekomenduojama pasinaudoti strateginio tyrimo metu (jeigu jis buvo atliktas) surinkta informacija.
* *Išankstinio tyrimo apimtis ir metodai.* Nurodoma: išankstinio tyrimo tikslas, išankstinio tyrimo metu nagrinėtas objektas, subjektas (-ai), vertintas laikotarpis, išankstinio tyrimo metu naudoti duomenų rinkimo ir vertinimo metodai, informacijos šaltiniai.
* *Nagrinėtos veiklos sritys ir nustatytos problemos.* Šioje dalyje trumpai pateikiama pagrindinė informacija apie nagrinėtą sritį (pvz., vykdomos programos, finansavimas, veikiančios institucijos, jų valdymas ir koordinavimas, trumpa informacija apie vidaus kontrolės sistemą ir teisės aktus, kita auditoriaus nuomone reikalinga informacija), aprašomos nustatytos veiklos problemos ir nurodoma, kokias pasekmes jos gali sukelti.
* *Pasirinkta audituoti problema.* Pateikiama audito problema, trumpai aprašomos jos pasirinkimo priežastys. Sprendimas pasirinkti konkrečią audito problemą grindžiamas aprašyta veiklos sritimi ir veiklos problemų analize.
* *Laukiamas audito poveikis.* Nurodoma, kokią tikėtiną įtaką audito rezultatai turės tobulinant nagrinėjamą sritį. Turėtų būti pateikti tikėtini atsakymai į iškeltus audito klausimus, nes kitaip gali kilti abejonių, ar reikia atlikti pagrindinį auditą. Audito poveikį galima išreikšti planuojamų pateikti išvadų ir rekomendacijų svarba (pvz., bus pagerinta tam tikrų paslaugų kokybė, patobulintas valdymas, sutaupytos lėšos ir pan.).
* *Priedai* (jeigu reikia ataskaitos tekste pateiktiems faktams ar argumentams pagrįsti).

Išankstinio tyrimo ataskaitą, nusprendus neatlikti pagrindinio tyrimo, sudaro:

* *Antraštinis (titulinis) lapas.*
* *Turinys*
* *Išankstinio tyrimo atlikimo priežastys.*
* *Išankstinio tyrimo apimtis ir metodai.*
* *Nagrinėtos veiklos sritys ir nustatytos problemos.*
* *Priežastys, dėl kurių siūloma neatlikti audito*.
* *Priedai* (jeigu reikia ataskaitos tekste pateiktiems faktams ar argumentams pagrįsti).

Išankstinio tyrimo ataskaitoje trumpai gali būti pateikta ir kita papildoma informacija, kuri audito grupės narių nuomone yra būtina, kad geriau būtų suprantami atliekamo audito ypatumai. Tačiau išankstinio tyrimo ataskaitoje neturi būti plačiai pateikta informacija, kurią numatoma pateikti audito ataskaitoje. Išankstinio tyrimo ataskaitos apimtis (su priedais) neturėtų viršyti 20 lapų.

Audito planas

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 64 punktas*  Audito planas turi apimti audito tikslus, audito objektą, subjektą, pagrindines audito hipotezes ir/ar klausimus, į kuriuos reikia atsakyti, norint pasiekti audito tikslus, audito mastą, audito darbo metodus ir procedūras, audito organizavimą, audito laiko grafiką, audito kokybės kontrolės priemones. Audito plane taip pat gali būti numatytas atitinkamų sričių specialistų (ekspertų) pasitelkimas, kitų auditorių atlikto darbo panaudojimas, vertinimo kriterijai ir laukiamas audito poveikis. |

Jeigu išankstinio tyrimo metu priimamas sprendimas atlikti pagrindinį tyrimą, parengiamas audito planas. Audito planas parengiamas ir tais atvejais, kai pagrindinis tyrimas pradedamas be išankstinio tyrimo. Audito plano forma pateikta Vadovo 3 priede.

Audito planą sudaro trys dalys. Pirmoje dalyje trumpai pateikiama pagrindinė informacija apie auditą: pavedimo duomenys, audito objektas ir tikslas, audituojamas subjektas (-ai) ir jo (jų) atrankos kriterijai, audituojamas laikotarpis ir, jeigu reikia, specialistų (ekspertų) pasitelkimas bei kitų auditorių darbo panaudojimas, trumpa informacija apie planuojamas komandiruotes ar kitas papildomas išlaidas, audito atlikimo rizika ir priemonės jai valdyti. Antroje audito plano dalyje nurodomi audito klausimai, vertinimo kriterijai, informacijos šaltiniai, audito procedūros ir metodai, užduočių vykdymo terminai, auditoriai, atsakingi už konkrečių užduočių vykdymą, kokybės užtikrinimo priemonės (vidinę peržiūrą atliekantis asmuo ir peržiūros terminai / periodiškumas). Trečioje dalyje nurodomi audito ataskaitos rengimo metu atliekamų darbų (audito ataskaitos projekto rengimo ir derinimo su departamento vadovybe; jo tikslinimo atsižvelgiant į Veiklos auditų išorinės peržiūros komisijos, valstybės kontrolieriaus pastabas; audito ataskaitos projekto pateikimo ir aptarimo su audituojamu subjektu; jo tikslinimo ir pasirašymo (plačiau – Vadovo 3 priede) vykdytojai ir terminai / periodiškumas.

Išankstinio tyrimo ataskaitos, audito plano rengimas ir tvirtinimas

Išankstinio tyrimo ataskaitos rengimą organizuoja ir už audito plano parengimą atsakingas audito grupės vadovas. Tačiau šių dokumentų rengime turi dalyvauti visi audito grupės nariai. Audito departamento teisininko veiksmai aprašyti valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintose Valstybinių auditų kokybės kontrolės ir jos užtikrinimo taisyklėse.

Audito grupės parengti išankstinio tyrimo ataskaitos ir audito plano projektai pateikiami audito departamento vadovui ir (ar) jo pavaduotojui. Vadovas ir (ar) jo pavaduotojas peržiūri ir aptaria su audito grupės nariais šių dokumentų peržiūros rezultatus. Jie tikslinami (pagal poreikį) ir teikiami valstybės kontrolieriaus pavaduotojui, koordinuojančiam ir kontroliuojančiam departamento, atsakingo už atliekamą veiklos auditą, veiklą ir atliekančiam Veiklos auditų išorinės peržiūros komisijos pirmininko pareigas. Išsamiau išankstinio tyrimo ataskaitos projekto ir audito plano išorinės peržiūros procesas aprašytas valstybės kontrolieriaus įsakymais patvirtintose Valstybinių auditų kokybės kontrolės ir jos užtikrinimo taisyklėse ir Veiklos auditų išorinės peržiūros komisijos darbo reglamente.

Po Veiklos auditų išorinės peržiūros komisijos atlikto išankstinio tyrimo ataskaitos ir audito plano projektų vertinimo bei audito departamento vadovybės ir audito grupės narių šių dokumentų tikslinimo, išankstinio tyrimo ataskaita pasirašoma, o audito planas – pasirašomas ir patvirtinamas. Išankstinio tyrimo ataskaitą pasirašo departamento, atsakingo už atliekamą veiklos auditą, vadovas ir audito grupės vadovas. Audito departamento vadovo pavaduotojo ir audito grupės narių pasirašytą audito planą tvirtina audito departamento vadovas.

Audito departamento vadovas (arba jo pavaduotojas) pasirašytą išankstinio tyrimo ataskaitą ir pasirašytą bei patvirtintą audito planą teikia peržiūrėti valstybės kontrolieriaus pavaduotojui, koordinuojančiam ir kontroliuojančiam departamento, atsakingo už atliekamą veiklos auditą, veiklą. Valstybės kontrolieriaus pavaduotojas, peržiūrėjęs dokumentus, rašo rezoliuciją ir teikia peržiūrėti valstybės kontrolieriui. Valstybės kontrolierius, gavęs išankstinio tyrimo ataskaitą ir audito planą, peržiūrą atlikusių atsakingų asmenų nuomones ir kitą informaciją, rašo rezoliuciją. [**(2010-06-30 Nr. V-146)**](http://www.vkontrole.lt:81/isakymai/organizaciniai/failas.php?17984)

Pagrindinio tyrimo metu gavus naujos informacijos ir dėl kitų priežasčių gali prireikti patikslinti audito plane pateiktą informaciją (pvz., patikslinti audito klausimus, pratęsti atskiram klausimui išnagrinėti skirtą laiką ir kt.). Tokiu atveju audito grupės vadovas darbo dokumente turi pagrįsti patikslinimų būtinumą ir suderinti tai su audito departamento vadovu. Audito departamento vadovas, suderinęs patikslinimus su valstybės kontrolieriaus pavaduotoju, koordinuojančiu ir kontroliuojančiu audito departamento veiklą, tvirtina patikslintą planą.

Išankstinio tyrimo rezultatų pristatymas audituojamam subjektui

Jeigu išankstinio tyrimo metu priimamas sprendimas atlikti pagrindinį tyrimą, baigus išankstinį tyrimą apie tai informuojamas audituojamas subjektas. Organizuojamas susitikimas su audituojamu subjektu, kurio metu jam pateikiamas raštas ir trumpai pristatomi išankstinio tyrimo rezultatai: paaiškinama, kokios veiklos sritys buvo nagrinėtos ir kokia audito problema buvo pasirinkta tolesniam vertinimui, nurodomi pasirinkti vertinimo kriterijai, audituojami subjektai, audituojamas laikotarpis ir kita audito departamento vadovybės ir audito grupės narių nuomone svarbi informacija. Gali būti nuspręsta neteikti tam tikros informacijos apie išankstinio tyrimo rezultatus, jeigu yra rizika, kad jos atskleidimas neigiamai paveiks pagrindinio tyrimo procesą ir (ar) rezultatus. Susitikimo eiga ir kita informacija fiksuojama darbo dokumente.

Jeigu nusprendžiama neatlikti pagrindinio tyrimo, audituojamas subjektas apie tai informuojamas raštu, nurodant pagrindinio tyrimo neatlikimo priežastis. Pagal poreikį apie tai gali būti informuojamos ir kitos institucijos. Išankstinio tyrimo ataskaita, nusprendus neatlikti pagrindinio tyrimo, turi būti peržiūrėta redaktoriaus.

Kai auditas pradedamas be išankstinio tyrimo, audituojamas subjektas informuojamas apie audito atlikimą. Organizuojamas susitikimas, kurio metu audituojamam subjektui pateikiamas raštas ir trumpai pristatoma pagrindinė informacija (iš audito plano) apie pradedamą auditą: audito tikslas, pasirinkti vertinimo kriterijai, audituojami subjektai, audituojamas laikotarpis ir kita audito departamento vadovybės ir audito grupės narių nuomone svarbi informacija. Susitikimo eiga ir kita informacija fiksuojama darbo dokumente.

Pagrindinis tyrimas

Pagrindinio tyrimo tikslas – surinkti pakankamus, patikimus, tinkamus ir racionalius audito įrodymus, kuriais remdamasis auditorius galėtų atsakyti į audito klausimus ir pagrįsti audito ataskaitoje pateiktas išvadas ir rekomendacijas.

Pagrindinis tyrimas pradedamas patvirtinus išankstinio tyrimo ataskaitą, audito planą ir informavus audituojamą subjektą apie pagrindinio tyrimo metu planuojamus atlikti veiksmus, audito apimtį ir pan. Pagrindinis tyrimas iš esmės yra išankstinio tyrimo tąsa – audito darbai atliekami remiantis jau parengtu audito planu. Audito plano reikia laikytis atsižvelgiant į numatytus atlikti darbus, išteklius, terminus ir kokybę. Susidūrus su problemomis renkant įrodymus, gali tekti peržiūrėti audito planą ir jį patikslinti. Pagrindiniam tyrimui (kartu su audito ataskaitos parengimu) turėtų būti skiriama apie 70 proc. viso auditui skirto laiko.

Šiame veiklos audito proceso etape nagrinėjama išankstinio tyrimo metu pasirinkta audito problema, atliekamos audito procedūros, susijusios su duomenų rinkimu ir vertinimu, pagal išankstinio tyrimo metu pasirinktus vertinimo kriterijus vertinami nustatyti faktai, parengiama valstybinio audito ataskaita. Duomenų rinkimas ir vertinimas, audito ataskaitos rengimas aptariami Vadovo 4 ir 6 dalyse.

Labai svarbu, kad auditorius audituojamą veiklą vertintų įvairiais aspektais, liktų nešališkas jam pateiktos ir surinktos informacijos atžvilgiu ir būtų atviras įvairiems požiūriams ir argumentams.

3.1. Audito įrodymai

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 80 punktas*  Audito įrodymai yra dokumentuota informacija, kuria auditorius pagrindžia savo pastebėjimus, vertinimus, išvadas ir rekomendacijas.  *Valstybinio audito reikalavimų 81 punktas*  Audito įrodymai turi būti pakankami, patikimi, tinkami ir racionalūs.  *Valstybinio audito reikalavimų 86 punktas*  Audito įrodymų šaltinis gali būti audituojamo subjekto ir/ar trečiosios šalies informacija.  *Valstybinio audito reikalavimų 87 punktas*  Audito įrodymai gaunami taikant tokias audito procedūras: skaičiavimą (aritmetinių veiksmų atlikimą), patvirtinimą (informacijos patvirtinimą ar paneigimą), patikrinimą (dokumentų, turto ir kt.), stebėjimą (procesų, procedūrų ir kt.), paklausimą (klausimų pateikimą ir atsakymų į juos gavimą), analitines ir kitas procedūras. |

Audito įrodymai padeda auditoriui atsakyti į audito plane pateiktus klausimus, suteikia auditoriui galimybę daryti pagrįstas išvadas ir pateikti audituojamam subjektui tinkamas rekomendacijas.

Skirtingai nei finansinis auditas, veiklos auditas labiau remiasi profesine nuovoka, todėl audito įrodymai gali būti labiau įtikinamo („leidžia daryti išvadą, kad...“) nei galutinio („taip ar ne“, „teisinga ar neteisinga“) pobūdžio. Dėl šios priežasties auditorius turi kruopščiai pasirinkti metodus, kurie leistų jam surinkti įtikinamus įrodymus. Auditorius, rinkdamas audito įrodymus, turi būti kūrybingas ir lankstus.

Kiekybiniai (pakankamumo) ir kokybiniai (patikimumo, tinkamumo) audito įrodymų aspektai turi būti nagrinėjami kartu, nes, jeigu įrodymų kokybė aukšta, nebūtina rinkti kuo daugiau įrodymų. Tačiau kartais didelis įrodymų skaičius gali turėti įtikinamą poveikį. Šiuo atveju svarbi auditoriaus profesinė nuovoka, nes tikslių rekomendacijų, kaip išmatuoti reikalaujamų įrodymų apimtį, nėra.

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 82 punktas*  Pakankami audito įrodymai – kiekybės požiūriu užtenkama informacija audito tikslams pasiekti. |

Pakankami audito įrodymai – tie, kurių užtenka įsitikinti, kad audito išvados pagrįstos, o rekomendacijos – tinkamos. Vertinant audito įrodymų pakankamumą, rekomenduojama   
atsižvelgti į:

* audito apimtį ir audito procedūrų rezultatus;
* patirtį, įgytą ankstesnio audito metu;
* prognozuojamą audito subjekto vadovų reakciją į audito rezultatus;
* į audituojamo subjekto vidaus kontrolės būklę.

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 83 punktas*  Patikimi audito įrodymai – tikra ir objektyvi informacija, kuri gaunama naudojant patikimus šaltinius ir metodus. |

Patikimi audito įrodymai – tai įrodymų kokybinė charakteristika. Audito įrodymų patikimumas priklauso nuo jų šaltinio, pobūdžio ir metodų, kurie naudojami jiems gauti.

*Įrodymų šaltiniai.* Audito įrodymus gali surinkti pats auditorius (interviu, apklausos, tiesioginio tikrinimo ar stebėjimo metu), juos galima gauti iš audituojamo subjekto (duomenų bazių, dokumentų, veiklos ataskaitų ir kitų šaltinių) ar trečiosios šalies (gali būti produktų (paslaugų) gavėjų, suinteresuotų organizacijų, nagrinėjamos srities ekspertų, audituojamą subjektą kuruojančių ar jam pavaldžių institucijų, panašius produktus (paslaugas) teikiančių organizacijų informacija, oficialios statistikos duomenys ir kt.).

*Audito įrodymų pobūdis.* Audito įrodymai gali būti dokumentiniai (popieriniai ir laikomi elektroninėse laikmenose), vizualieji (stebėjimo), žodiniai ir analitiniai (skaičiavimai, santykių, tendencijų, dėsningumų analizė ir kt.).

*Audito įrodymų gavimo metodai*. Įrodymus galima gauti taikant audito procedūras, kurios gali apimti įvairius duomenų rinkimo ir vertinimo metodus. Plačiau apie duomenų rinkimo ir vertinimo metodus skaityti Vadovo 4 dalyje.

Audito įrodymų patikimumo vertinimo kriterijai:

* audito įrodymai, gauti iš trečiųjų šalių (jeigu jie yra nepriklausomi ir išsamūs) gali būti patikimesni negu gautieji iš audituojamo subjekto;
* iš audituojamo subjekto gauti įrodymai patikimesni, kai audituojamo subjekto apskaitos ir vidaus kontrolės sistemos veikia efektyviai;
* paties auditoriaus gauti audito įrodymai patikimesni už audituojamo subjekto pateiktus įrodymus;
* dokumentiniai audito įrodymai paprastai patikimesni negu žodiniai (pvz., interviu metu surinktus įrodymus reikia patvirtinti iš kitų šaltinių gauta informacija);
* originalūs dokumentai patikimesni už kopijas, elektroniniu paštu gautus dokumentus.

Audito įrodymus galima laikyti patikimais, kai skirtingų šaltinių ir (ar) skirtingo pobūdžio įrodymai sutampa. Jeigu tam tikro pobūdžio (pvz., žodiniai) ir iš vieno šaltinio (pvz., audituojamo subjekto pateikta informacija) gauti įrodymai neatitinka kitokio pobūdžio (pvz., rašytinių) ir įrodymų, gautų iš kito šaltinio (pvz., paslaugų gavėjų), auditorius turi nuspręsti, kokių papildomų procedūrų reikia neatitikimo priežastims nustatyti ir (ar) papildomiems įrodymams gauti.

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 84 punktas*  Tinkami audito įrodymai – informacija, kuri yra tinkama audito tikslams pasiekti. |

Tinkami audito įrodymai – kokybinė įrodymų charakteristika. Auditorius turi surinkti tokią informaciją, kuri atitiktų audito tikslą. Siekiant užtikrinti audito įrodymų tinkamumą, audito tikslas turi būti aiškiai apibrėžtas.

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 85 punktas*  Racionalūs audito įrodymai – informacija, gauta efektyviausiu būdu. Jos gavimo sąnaudos neturi viršyti teikiamos naudos. |

Norint pasiekti audito tikslus mažesnėmis sąnaudomis, auditoriui reikia kuo anksčiau pasirinkti alternatyvius audito metodus ir nuspręsti, su kuriais iš jų galima pasiekti norimus rezultatus.

Audito įrodymų pakankamumą, patikimumą, tinkamumą ir racionalumą turi įvertinti pats auditorius. Auditoriaus nuomonė apie tai, kas yra pakankami, patikimi, tinkami ir racionalūs audito įrodymai, gali remtis:

* audituojamų dalykų reikšmingumu;
* vidaus kontrolės vertinimo rezultatais;
* ankstesnių auditų atlikimo patirtimi;
* audito procedūrų rezultatais, nustatytomis apgaulėmis ir klaidomis;
* prieinamos informacijos šaltiniais ir jos patikimumu.

Viso pagrindinio tyrimo metu rekomenduojama aptarti audito įrodymus su audituojamu subjektu, audituojamo subjekto nuomonę pateikiant darbo dokumentuose. Audito įrodymų aptarimas sumažina nesutarimų tarp auditoriaus ir audituojamo subjekto riziką ir gali pagreitinti audito ataskaitos pateikimą.

Kilus nesutarimų, auditorius neprivalo atsisakyti ginčytinų įrodymų arba savo vertinimų, tačiau tokiu atveju nesutarimo faktas turi būti dokumentuotas. Auditorius turi gauti iš audituojamo subjekto atstovų dokumentus, kuriais jie pagrindžia savo nuomonę.

3.2. Galimai nusikalstamos veikos ir pažeidimų atvejai

Audito metu pastebėjęs galimai nusikalstamos veikos (apgaulės, korupcijos ar kt.) požymius ar teisės aktų pažeidimų požymius srityse, kurių vertinimas priskirtas kitų institucijų kompetencijai, auditorius parengia darbo dokumentą ir suderina jį su audito departamento teisininku ir vadovu. Darbo dokumento pagrindu rengiamas raštas institucijai, kurios kompetencijai priskirtas šis klausimas, ir pateikiamas suderinti valstybės kontrolieriaus pavaduotojui, koordinuojančiam ir kontroliuojančiam departamento, atsakingo už atliekamą auditą, veiklą.

Pastebėjęs su atliekamo veiklos audito tikslu nesusijusius teisės aktų pažeidimus, kurių vertinimas priskirtas Valstybės kontrolėje finansinį (teisėtumo) auditą atliekančių auditorių kompetencijai, auditorius parengia darbo dokumentą ir suderina jį su audito departamento teisininku ir vadovu. Audito departamento vadovas informuoja apie tai savo pavaduotoją finansiniam (teisėtumo) auditui, jeigu pažeidimai susiję su jo vadovaujamam departamentui priskirtomis sritimis. Jeigu pažeidimai susiję su kitam audito departamentui priskirtomis audito sritimis, apie juos raštu informuojamas už tą sritį atsakingo audito departamento vadovas.

3.3. Neviešinamos informacijos gavimas

Atliekant veiklos auditus, auditoriams tenka susipažinti ir naudoti informaciją, kuri pagal įstatymus yra valstybės, tarnybos, profesinė, komercinė ar kitokia paslaptis arba yra privati informacija ar kurios paviešinimas gali pakenkti teisėtiems valstybės, audituojamo subjekto ar trečiųjų asmenų interesams. Jeigu tokia informacija panaudojama audito išvadoms pagrįsti, gali būti nuspręsta neviešinti valstybinio audito ataskaitos arba atskirų jos dalių. Išsamiau – valstybės kontrolieriaus įsakymas dėl informacijos, susijusios su Valstybės kontrolės veikla, neteikimo. Valstybės kontrolės darbuotojų veiksmus, kurie būtini siekiant išvengti valstybės ar tarnybos paslaptimi pripažintos informacijos praradimo ar neteisėto atskleidimo, nustato valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintos Paslapčių subjektų įslaptintos informacijos, reikalingos valstybiniam auditui atlikti, naudojimo ir apsaugos taisyklės.

Duomenų rinkimas ir vertinimas

Duomenys renkami ir vertinami skirtinguose veiklos audito proceso etapuose – planuojant auditą (strateginio ir išankstinio tyrimo metu), atliekant pagrindinį tyrimą (renkant audito įrodymus) ir stebėjimą po audito. Visuose šiuose etapuose auditoriai gali taikyti skirtingus duomenų rinkimo ir vertinimo metodus.

4.1. Duomenų rinkimas

Duomenų rinkimas paprastai reikalauja nemažai laiko. Tinkamai parinktas duomenų rinkimo metodas žymiai palengvina audito procesą. Duomenų rinkimo metodai gali būti įvairūs, tačiau patys metodai, kad ir kokie tikslūs būtų, dar nelemia audito sėkmės. Jie negali atstoti kūrybinės auditoriaus minties, jo sugebėjimo vertinti ir interpretuoti gautus duomenis.

Kiekvienas duomenų rinkimo metodas turi savo privalumų ir trūkumų. Konkretaus audito atveju auditorius pats nusprendžia, kokiais metodais galima gauti reikiamus audito įrodymus. Dažniausiai taikomi duomenų rinkimo metodai pateikti Vadovo 4 priede.

Rinkdami duomenis, auditoriai turi teisę naudotis audituojamo subjekto turima informacija, tačiau negali pavesti jo personalui apibendrinti turimų duomenų (išskyrus duomenų gavimą iš audituojamo subjekto elektroninės duomenų bazės ir jų grupavimą pasitelkus kompiuterines programas). Renkami tik su konkrečia veiklos ar audito problema susiję duomenys. Negalima reikalauti tokios informacijos, kuri nekaupiama subjekte ar kurią kaupti subjektui nėra pavesta teisės aktais.

Pagrindiniam tyrimui atlikti reikalingos informacijos, kuria disponuoja audituojamas subjektas ar kitos institucijos, gali būti prašoma žodžiu ar raštiškai.

Auditorius turi vengti pavesti audituojamiems subjektams daryti dokumentų, kurie yra tik informacijos šaltinis, kopijas. Rekomenduojama kopijas daryti tik tada, kai šie dokumentai būtini veiklos trūkumams ar pažeidimams įrodyti.

4.2. Duomenų vertinimas

Atliekant veiklos auditą rekomenduojama duomenų rinkimo ir sisteminimo neatskirti nuo duomenų vertinimo. Jei auditorius šių veiksmų sistemingai neatliks vienu metu, gali neužtekti audito įrodymų arba bus surinkta perteklinė informacija, o tai sumažins audito atlikimo efektyvumą.

Duomenys vertinami siekiant paaiškinti tai, kas pastebėta ir nustatyti priežasties ir pasekmės ryšį. Auditorius turi turėti omeny, kad duomenų rinkimas yra beprasmiškas, jeigu jų negalima tinkamai įvertinti. Duomenims įvertinti būtina numatyti pakankamai laiko ir išteklių.

Vertinimas gali būti kiekybinis ir kokybinis. Atliekant kiekybinį vertinimą galima taikyti paprastus (pvz., pasikartojimų skaičiavimo) ar sudėtingesnius (pvz., tendencijų analizės) metodus. Kokybinis vertinimas atliekamas, pavyzdžiui, pokalbio, apklausos, dokumentinei medžiagai vertinti ir interpretuoti.

Yra įvairių duomenų vertinimo metodų. Taikomas duomenų vertinimo metodas priklauso nuo surinktų duomenų rūšies. Praktikoje geriau taikyti patikrintus metodus. Taikant savo parengtus ar pakoreguotus metodus, būtina juos pagrįsti. Dažniausiai taikomi duomenų vertinimo metodai pateiktiVadovo 4 priede.

Darbo dokumentavimas

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 103 punktas*  Auditoriaus darbas turi būti įforminamas darbo dokumentais.  *Valstybinio audito reikalavimų 104 punktas*  Pagal surinktą ir gautą informaciją auditorius parengia darbo dokumentus.  *Valstybinio audito reikalavimų 105 punktas*  Darbo dokumentai padeda planuoti ir atlikti auditą.  *Valstybinio audito reikalavimų 106 punktas*  Darbo dokumentuose pateikta informacija turi būti pakankama, patikima ir tinkama audito tikslams pasiekti. |

Darbo dokumentų paskirtis

Darbo dokumentai – pagal surinktus ir gautus duomenis auditoriaus parengta medžiaga, skirta audito ataskaitai parengti. Visas audito procesas nuo planavimo iki audito ataskaitos projekto parengimo turi būti dokumentuojamas (atsispindėti darbo dokumentuose). Darbo dokumentai jungia auditoriaus darbą, atliekamą viso audito proceso metu renkant ir vertinant informaciją ir duomenis, ir audito ataskaitą. Darbo dokumentai yra reikšmingi, nes:

* palengvina audito planavimą;
* pagrindžia ir patvirtina auditoriaus sprendimus, nuomones, vertinimus, išvadas ir rekomendacijas;
* yra informacijos šaltinis rengiant ataskaitas ir atsakant į audituojamo subjekto ar kitų subjektų klausimus (padeda apsiginti nuo pretenzijų, teisminių bylų ir kitų teisinių procesų atveju);
* yra pagrindas prižiūrėti audito procesą ir atlikti audito peržiūrą, užtikrinti audito kokybę;
* parodo auditoriaus kompetenciją, fiksuoja jo atliktą darbą.

Darbo dokumentų turinys

Auditorius turi dokumentuoti audito procesą taip, kad audito metu priimti sprendimai (ir jų motyvai) būtų suprantami audite nedalyvavusiam asmeniui.

Surinktą informaciją ir duomenis apibendrinantys darbo dokumentai turi būti analitinio pobūdžio. Juose turi būti pateikti įrodymai, pagrindžiantys auditoriaus vertinimus, išvadas ir rekomendacijas. Darbo dokumentuose fiksuojama ir kita, auditoriaus nuomone, svarbi informacija, turinti įtakos audito metu priimamiems sprendimams. Pavyzdžiui, informacija apie įvairius susitikimus (su audituojamo subjekto atstovais ir kitais asmenimis), aptarimus, derinimus (Valstybės kontrolės viduje, su audituojamu ir kitais subjektais) ir kt.

Auditorius turi atidžiai ir kruopščiai rengti darbo dokumentus ir pats spręsti, koks bus jų turinys, kaip bus fiksuojama informacija. Darbo dokumentai turi būti suprantami, išsamūs, tikslūs, glausti, tvarkingi, jų rengimo sąnaudos neturėtų viršyti teikiamos naudos.

Kad būtų galima greitai susipažinti su įrodymais, dokumentų struktūra turi būti logiška. Rekomenduojama darbo dokumentus klasifikuoti ir sisteminti pagal audito klausimus. Darbo dokumentuose, kuriuose vertinami audito metu surinkti duomenys ir gauta informacija, reikia pateikti nuorodas į informacijos šaltinius (audituojamo subjekto ar kitų subjektų, asmenų pateikta informacija) ar į konkrečius dokumentus (jų pavadinimas, datos, rengėjai ir pan.).

Darbo dokumentai turi būti parengti prieš audito ataskaitos projekto rengimą. Tokiu atveju galima tvirtinti, kad audito ataskaitos projekte pateikti audito rezultatai pagrįsti įrodymais, audito metu buvo užtikrinta kokybės kontrolė.

Darbo dokumentų rengimo priežiūros ir vidinės peržiūros procedūros bei audito departamento teisininko veiksmai plačiau aprašyti valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintose Valstybinių auditų kokybės kontrolės ir jos užtikrinimo taisyklėse.

Darbo dokumentų įforminimas, tvarkymas ir saugojimas

Auditoriaus parengtame darbo dokumente turi būti nurodytas jo pavadinimas, tikslas, parengimo data ir numeris, pavedimo atlikti auditą duomenys (data ir numeris), audito objektas ir subjektas, audito procedūros ir metodai. Kiekvieną darbo dokumentą pasirašo jį parengęs auditorius (nurodo pareigas, vardą ir pavardę) ir peržiūrą atlikęs asmuo (nurodo pareigas, vardą ir pavardę, peržiūros datą ir, prireikus, pastabas). Darbo dokumentai įforminami pagal valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintas Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės dokumentų rengimo taisykles.

Kiekvieno audito darbo dokumentai tvarkomi atskirai. Jie rengiami Valstybės kontrolės kompiuterinėje audito valdymo ir dokumentavimo sistemoje (TeamMate). Kai kuriais atvejais informacija, reikalinga darbo dokumentams parengti (įrodymams pateikti), gali būti fiksuojama kompiuterinėje laikmenoje, naudojantis elektroninės technikos ar kitomis priemonėmis. Tokia informacija tampa darbo dokumento, kuriame nurodoma šios informacijos esmė, priedu ir turi būti saugoma kartu su darbo dokumentu. Bet kokia forma fiksuota informacija turi būti apsaugota nuo nesankcionuoto pakeitimo.

Sudaromose bylose, kuriose saugomi darbo dokumentai, nekaupiami bendrieji teisės aktai (taikomi visam valstybiniam sektoriui) ir kita viešai prieinama informacija. Darbo dokumentai tvarkomi ir saugomi pagal valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintas Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės dokumentų tvarkymo ir apskaitos taisykles.

6. Audito ataskaita

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 109 punktas*  Veiklos audito rezultatai įforminami audito ataskaita.  *Valstybinio audito reikalavimų 111 punktas*  Audito ataskaitos turinys turi būti aiškus ir naudingas vartotojui. Ataskaitoje pateikiami faktai, išvados ir rekomendacijos turi būti pagrįsti pakankamais, patikimais, tinkamais ir racionaliais įrodymais. |

Audito ataskaitos paskirtis – informuoti apie veiklos audito rezultatus, auditorių padarytas išvadas ir pateiktas rekomendacijas.

6.1. Audito ataskaitai keliami reikalavimai

Audito ataskaita turi būti objektyvi, išsami, glausta, tiksli, aiški, įtikinama ir svarbi:

* *Objektyvi*. Ataskaita turi būti parašyta laikantis nešališkumo ir nepriklausomumo principų. Ją reikėtų rašyti neutraliu stiliumi, tinkamai atskleidžiant ne tik neigiamus, bet ir teigiamus veiklos aspektus (t.y. atspindėti tai, kas iš tikrųjų buvo nustatyta, o ne pernelyg pabrėžti veiklos trūkumus). Ataskaitos teiginiai turi būti pagrįsti giliomis žiniomis, faktų ir sąlygų suvokimu. Tai gali padėti sumažinti ginčų su audituojamu subjektu tikimybę.
* *Išsami*. Ataskaitoje pateikiama visa svarbi informacija ir argumentai, reikalingi audito tikslams pasiekti. Turi būti įmanoma patikrinti ryšį tarp audito tikslo, nustatytų vertinimo kriterijų, surinktų audito įrodymų ir suformuluotų išvadų ir rekomendacijų.
* *Glausta*. Ataskaitoje pateikti nesusiję su audito tikslu ar nereikšmingi faktai gali sumenkinti ataskaitos svarbą, paslėpti pagrindinę mintį, atitraukti skaitytojo dėmesį nuo esmės. Tačiau atliekant sudėtingus auditus reikia pateikti pakankamą informaciją, kad skaitytojai, neturintys specialiųjų žinių, galėtų suprasti jos turinį.
* *Tiksli*. Ataskaitoje pateikti įrodymai turi teisingai ir visapusiškai atitikti faktus.
* *Aiški.* Ataskaita turi būti lengvai skaitoma ir suprantama. Turi būti paaiškintos vartojamos specialiosios sąvokos, terminai ir santrumpos. Visa informacija pateikiama logiška seka.
* *Įtikinama.* Pateikta informacija turi įtikinti, kad nustatyti faktai svarūs ir pakankami, išvados pagrįstos, o rekomendacijų įgyvendinimas – naudingas;
* *Svarbi*. Ataskaitos turinys turi būti svarbus, sudominti skaitytojus ir turėti pridedamąją vertę. Ataskaita turi būti parengta tuo metu, kai jos labiausia reikia tam tikriems pokyčiams, kad jos nauda būtų kiek galima maksimali.

Veiklos audito ataskaitos apimtis (be priedų) paprastai neturėtų viršyti 40 lapų.

6.2. Audito ataskaitos struktūra

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 110 punktas*  Audito ataskaitoje turi būti nurodytas ataskaitos pavadinimas, data, numeris, pavedimo atlikti auditą duomenys, audito tikslai ir objektas (audituojamos sritys), bendra informacija apie audituojamą subjektą, audito metodai, faktai, išvados ir rekomendacijos. Veiklos audito ataskaitoje turi būti nurodyti ir vertinimo kriterijai. Audito ataskaitoje gali būti ir kita informacija, kurią, auditoriaus nuomone, reikia pateikti. |

Ataskaitą sudaro:

* antraštinis (titulinis) lapas;
* turinys;
* santrauka;
* įžanga;
* audito apimtis ir metodai;
* audito rezultatai;
* išvados ir rekomendacijos;
* priedai.

Valstybinio audito ataskaitos struktūra ir įforminimo reikalavimai nustatyti valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintose Valstybinio audito ataskaitos ir išvados, išankstinio tyrimo ataskaitos įforminimo gairėse.

**Antraštinis (titulinis) lapas.**Antraštiniame lape pateikiamas ataskaitos pavadinimas, data ir numeris, nurodomi pavedimo atlikti veiklos auditą duomenys, auditorių grupė, audito pradžios ir pabaigos datos, nuoroda į interneto puslapį, kuriame galima rasti audito ataskaitą.

**Turinys.**Turinyje nurodomos ataskaitos sudedamosios dalys. Rekomenduojama neišskirti daug skyrių, poskyrių ir smulkesnių poskyrių dalių. Turinio apimtis neturėtų viršyti 1 lapo.

**Santrauka.** Santrauka – viena svarbiausių ataskaitos sudedamųjų dalių.Ji turi sudominti skaitytojus.Santraukoje turi būti glaustai ir aiškiai atspindėta esminė ataskaitos informacija, daugiausia dėmesio skiriant audito objektui, tikslui, pagrindinėms išvadoms ir rekomendacijoms. Santraukoje neturėtų būti kartojamas ataskaitos audito rezultatų dalies tekstas. Santraukoje reikėtų vengti ilgų pastraipų, jos apimtis neturėtų viršyti 3 lapų.

##### Įžanga. Pagrindinė įžangos paskirtis – glaustas bendros informacijos apie audituojamą veiklos sritį pateikimas (svarba, reikšmingumas) ir audito atlikimo priežasčių įvardijimas. Ji neturi būti pernelyg ilga ir išsami, todėl rekomenduojama jos apimtis neturėtų viršyti 2 lapų. Jeigu, auditorių nuomone, skaitytojui reikia išsamesnių duomenų, jie gali būti pateikti priede.

**Audito apimtis ir metodai.**Šioje dalyje pateikiama pagrindinė informacija apie tai, kas buvo audituota ir kaip. Nurodomas audito objektas, tikslas, subjektas (-ai), vertinimo kriterijai, audituojamas laikotarpis. Subjekto (-ų) veikla aprašoma tiek, kiek ji susijusi su audito objektu: prireikus gali būti paminėti institucijų tikslai, organizaciniai ypatumai, ištekliai, veiklos rezultataiir jų poveikis aplinkai, kita, auditoriaus nuomone, reikšminga informacija.

Šioje dalyje taip pat nurodomos taikytos audito procedūros, kurios gali apimti įvairius duomenų rinkimo ir vertinimo metodus, glaustai pateikiami pagrindiniai informacijos šaltiniai, audituojamų subjektų atrankos kriterijai. Šia informacija siekiama paaiškinti, kaip auditorius gavo konkrečius audito įrodymus ir kuo remiantis buvo suformuluotos audito išvados.

Jeigu audito metu buvo taikomos sudėtingos metodikos (pavyzdžiui, skirtingos apklausos pagal skirtingas metodikas), jos turi būti aprašytos priede, o šioje dalyje pateikiama nuoroda į priedą.

Nurodoma, kokiais kitais (ne tik Valstybinio audito reikalavimais) standartais remiantis buvo atliktas auditas (pvz., informacinių sistemų auditų atveju – ISACA Tarptautiniais audito standartais ir pan.).

Šioje dalyje rekomenduojama pažymėti, kad vertinimo kriterijai buvo aptarti su audituojamu subjektu. Pažymima, jeigu buvo pasitelkti ekspertai ar panaudotas kitų auditorių darbas.

Audito apimties ir metodų dalis neturėtų viršyti 2 lapų.

**Audito rezultatai.**Auditorius pateikia duomenis, reikšmingus faktus (audito įrodymus), kuriais pagrindžia savo vertinimus, išvadas ir rekomendacijas. Ataskaitoje duomenys ir faktai pateikiami lyginant ir vertinant audituojamo subjekto (objekto) esamą padėtį su siekiama padėtimi, kurią turi atspindėti vertinimo kriterijai . Atliekamas nustatytų faktų priežasčių ir pasekmių vertinimas. Turi būti aiškus ir lengvai patikrinamas ryšys tarp nustatyto audito objekto, tikslo, audito klausimų, , vertinimo kriterijų, gautų audito įrodymų ir suformuluotų auditoriaus vertinimų, išvadų bei rekomendacijų (žr. 7 pav.).

|  |
| --- |
| 1. Ryšys tarp audito objekto, tikslo, vertinimo kriterijų, audito įrodymų, auditoriaus vertinimų, išvadų ir rekomendacijų |
| **Vertinimo kriterijai – „kokia padėtis turi būti“**  **Audito įrodymai (duomenys, faktai) – „kokia esama padėtis“**  **Vertinimai – nustatytų faktų priežastys ir pasekmės**  **Audito išvados ir rekomendacijos**  **Audito objektas, tikslas, klausimai** |
|  |

Ataskaitos teiginys gali būti įtikinamesnis ir suprantamesnis, jeigu jį patvirtina konkretus *pavyzdys*. Siekiant geriau suprasti vertinamą dalyką, ataskaitoje taip pat rekomenduojama naudoti *iliustracijas* – lenteles, paveikslėlius, nuotraukas ir pan. Iliustracijos neturi dubliuoti ataskaitos teksto, jos turi būti aiškiai suprantamos ataskaitos skaitytojui. Naudingesnė iliustracija, kurioje pateikiamas ne tik pats faktas, bet vertinimo ar apibendrinimo rezultatas (žr. 1 priedo 6 pavyzdį).

Siekiant sustiprinti ataskaitoje pateiktus įrodymus, gali būti pateikta *audituojamo ar kito subjekto, ekspertų nuomonė*. Audituojamo subjekto nuomonė taip pat gali būti pateikta kai audituojamas subjektas nesutinka su auditorių pateiktomis pastabomis. Tokiu atveju auditorius ataskaitoje turėtų pateikti papildomų argumentų, paaiškinančių jo poziciją.

Pavyzdžių ir iliustracijų skaičius ataskaitoje turi būti racionalus, rekomenduojama juos teikti tik esminiais klausimais. Nereikėtų piktnaudžiauti ir teikiant audituojamo subjekto atstovų komentarus.

Ataskaitoje rekomenduojama paminėti audito metu nustatytus audituojamo subjekto veiklos *geros praktikos pavyzdžius*, kurie galėtų būti pritaikomi kitų subjektų veikloje. Gera praktika suprantama kaip būdas, kuriuo reikalaujamas ar norimas veiklos lygis pasiekiamas ekonomiškiausiu, efektyviausiu, rezultatyviausiu būdu.

Ataskaitoje rekomenduojama nurodyti auditoriaus pastebėtus ir *audituojamo subjekto audito metu pašalintus veiklos trūkumus (pažangą)*.

Svarbią vietą ataskaitoje užima *auditoriaus vertinimas* – audito ataskaitoje pateiktų faktų analitinis įvertinimas, rodantis priežasties ir pasekmės ryšį. Vertinimus reikėtų formuluoti atsakant į žemiausio lygmens audito klausimus.

**Išvados ir rekomendacijos.**Ši ataskaitos dalis paprastai labiausiai domina skaitytoją. Išvadų ir rekomendacijų formulavimas – vienas svarbiausių darbų veiklos audito procese, nes kokybiškos išvados ir rekomendacijos yra pagrindas audituojamo subjekto veiklos ekonomiškumui, efektyvumui ir rezultatyvumui padidinti. Netinkamas išvadų ir rekomendacijų formulavimas gali ne tik sumenkinti auditoriaus darbo rezultatus, bet ir sumažinti pasitikėjimą aukščiausiąja audito institucija.

Rengiant išvadas ir rekomendacijas, reikia matyti bendrą vaizdą ir nebūti smulkmeniškam. Jos turi perteikti pagrindines audito ataskaitos mintis.

Išvadų ir rekomendacijų patikimumas priklauso nuo audito rezultatų dalyje pateiktų įrodymų ir vertinimų. Anksčiau minėta, kad turi būti aiškus ir lengvai patikrinamas ryšys tarp audito objekto, tikslo, audito klausimų, vertinimo kriterijų, audito įrodymų, auditoriaus vertinimų, išvadų ir rekomendacijų (žr. 7 pav.). Rekomenduojama išvadų ir rekomendacijų dalies apimtis neturėtų viršyti 3 lapų.

Išvadose apibendrinami svarbiausi audito rezultatai, todėl prieš formuluojant išvadas, reikia nuspęsti, kokios audito rezultatų dalyje pateiktos mintys yra svarbiausios. Formuluojant išvadas reikia orientuotis į audito plane pateiktus aukščiausio lygmens audito klausimus, išvados yra „atsakymai“ į audito klausimus.

Išvados turi būti:

* apibendrinančios ataskaitoje pateiktus vertinimus;
* formuluojamos nurodant priežasties ir pasekmės ryšius ir vengiant faktų perrašymo;
* aiškios, suprantamos ir konkrečios. Rekomenduojama vartoti skaičius, procentus ir proporcijas, o ne abstrakčias frazes, tokias kaip „dauguma“ arba „kai kurie“. Tai suteikia išvadai konkretumo ir rodo, kad audito ataskaita grindžiama audito rezultatais.

Rekomendacijos pagrindas – nustatytos problemos priežastis, t.y. tas trūkumas, kuris turi būti pašalintas (ištaisytas). Siekdamas parašyti veiksmingas rekomendacijas, auditorius turi pagalvoti apie galimas rekomendacijas dar audito planavimo etape, o ne „prikabinti“ jas kaip priedą ataskaitos projekto rengimo metu.

Rekomendacijos turi būti:

* aiškios, suprantamos ir logiškos;
* skirtos konkrečiam adresatui. Jeigu veiklos trūkumo priežastis susijusi su audituojamo subjekto vidaus veikla ir jo priimamais sprendimais, rekomendacija teikiama audituojamam subjektui. Jeigu priežastis nesusijusi su audituojamo subjekto vidaus veikla, rekomendacija turi būti skirta pagal kompetenciją kitai institucijai;
* skirtos pašalinti esmines problemų priežastis;
* naudingos, t.y. skirtos tobulinti subjekto veiklą (pavyzdžiui, įgyvendinus rekomendacijas, sumažės išlaidos, bus pasiekta geresnių veiklos rezultatų su tais pačiais ištekliais, produktai (ar paslaugos) teiks daugiau naudos visuomenei, pagerės planavimas, valdymas, kontrolė ir pan.);
* nurodančios, ką rekomenduojama keisti, paliekant subjektui pasirinkimo teisę, kaip tai padaryti. Jeigu auditoriai turi pakankamai pagrindimo dėl to, kaip geriausiai tai galima padaryti, gali būti nurodoma ir priemonė (-ės) / būdas (-ai) rekomendacijai įgyvendinti;
* suformuluotos taip, kad būtų įgyvendinamos, o įgyvendinimą būtų galima fiksuoti.

Neretai audito ataskaitose formuluojamas rekomendacijas audituojami subjektai priima, tačiau jų rezultatai neduoda tokio poveikio, kurio tikėtasi. Nepakankamas rekomendacijų poveikis gali rodyti nerezultatyvų bendradarbiavimą su audituojamu subjektu siekiant užtikrinti rekomendacijų įgyvendinimo poveikį; siaurą požiūrį į sprendžiamą problemą ar kt.

**Priedai.**Jeigu ataskaitos tekste pateiktiems faktams ar argumentams pagrįsti reikia papildomos informacijos, ji gali būti pateikta prieduose. Ataskaitos priedai − įvairaus turinio dokumentai, kurie turi aiškų ryšį su audito rezultatų dalimi ir ją papildo arba paaiškina. Priedai turi būti lengvai suprantami ataskaitos skaitytojui.Rekomenduojama prieduose teikti tik esminius duomenis. Priede rekomenduojama pateikti ataskaitoje *vartojamas santrumpas* ir *sąvokų paaiškinimus*. Pagal poreikį priede gali būti plačiau aprašyti naudoti informacijos šaltiniai. Atskirame audito ataskaitos priede pateikiamas audituojamo subjekto parengtas ir su juo aptartas rekomendacijų įgyvendinimo planas. Tais atvejais, kai dėl rekomendacijos priimtinumo ir jo vykdymo su subjektu, kuriam skiriama rekomendacija, nepasiekiama bendro sutarimo, šiame priede pateikiama subjekto nuomonė dėl rekomendacijos vykdymo.

6.3. Audito ataskaitos projekto ir audito ataskaitos rengimas

6.3.1. Audito ataskaitos projekto rengimas

Siekiant palengvinti galutinį ataskaitos projekto derinimą su audituojamu subjektu ir konstruktyvaus bei pozityvaus dialogo, rengiamas audito ataskaitos projekto dalis patartina aptarti su audituojamo subjekto atstovais, atsakingais už konkrečias auditorių analizuojamas sritis. Aptarimo būdus pasirenka audito grupės vadovas. Tai gali būti susitikimai, susirašinėjimai ir kt.

Auditoriai turi stengtis sužinoti visus audituojamo subjekto argumentus, kad galutinio derinimo metu neatsirastų naujų ir galbūt lemiamų argumentų. Pateiktiems argumentams ieškoma galimų kontrargumentų, įvertinami įvairūs požiūriai.

Audito ataskaitos projekto rengimą organizuoja audito grupės vadovas, kuris užtikrina, kad ataskaitos projektas būtų parengtas audito plane numatytais terminais. Ataskaitos projekto rengime turi dalyvauti visi audito grupės nariai. Jie teikia pastabas ir siūlymus ne tik dėl savo rengtos ataskaitos projekto dalies, bet ir dėl viso ataskaitos projekto. Audito departamento teisininko veiksmai plačiau aprašyti valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintose Valstybinių auditų kokybės kontrolės ir jos užtikrinimo taisyklėse.

Audito grupės parengtas audito ataskaitos projektas pateikiamas audito departamento vadovui ir (ar) jo pavaduotojui. Vadovas ir (ar) jo pavaduotojas peržiūri ir aptaria su audito grupės nariais audito ataskaitos projekto peržiūros rezultatus. Audito ataskaitos rašymas yra kūrybinis procesas – dažniausiai pirminis ataskaitos projekto variantas yra tikslinamas kelis kartus, todėl peržiūrimi visi tobulinti audito ataskaitos projekto variantai.

Patikslintas (prireikus) audito ataskaitos projektas teikiamas valstybės kontrolieriaus pavaduotojui, koordinuojančiam ir kontroliuojančiam departamento, atsakingo už atliekamą veiklos auditą, veiklą ir atliekančiam Veiklos auditų išorinės peržiūros komisijos pirmininko pareigas. Išsamiau audito ataskaitos projekto išorinės peržiūros procesas aprašytas valstybės kontrolieriaus įsakymais patvirtintose Valstybinių auditų kokybės kontrolės ir jos užtikrinimo taisyklėse ir Veiklos auditų išorinės peržiūros komisijos darbo reglamente.

Teikiant audito ataskaitos projektą Veiklos auditų išorinės peržiūros komisijos,valstybės kontrolieriaus pavaduotojo ir valstybės kontrolieriaus peržiūrai, kartu pateikiamas darbo dokumentas, kuriame nurodomi galimi rekomendacijų įgyvendinimo būdai ir laukiamas rekomendacijų įgyvendinimo poveikis. Rekomendacijų pateikimą reglamentuoja valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintas Valstybinio audito rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsenos tvarkos aprašas.

Dėl audito metu nustatytų reikšmingų teisės aktų pažeidimų valstybės kontrolierius ar jo pavaduotojas priima sprendimą. Tokiais atvejais rekomendacijos paprastai neteikiamos.

Po veiklos auditų išorinės peržiūros komisijos atlikto audito ataskaitos projekto vertinimo patikslintas audito ataskaitos projektas pateikiamas peržiūrėti valstybės kontrolieriaus pavaduotojui, koordinuojančiam ir kontroliuojančiam departamento, atsakingo už atliekamą veiklos auditą, veiklą. Valstybės kontrolieriaus pavaduotojas, peržiūrėjęs projektą, rašo rezoliuciją. Peržiūrėtas audito ataskaitos projektas grąžinamas audito grupei, patikslinamas (prireikus) ir teikiamas (raštu) susipažinti audituojamam subjektui ir kitoms institucijoms, kurių atžvilgiu buvo suformuluotos išvados ir (ar) kurioms buvo pateiktos rekomendacijos. Teikiamo audito ataskaitos projekto priede pateikiamas rekomendacijų įgyvendinimo plano projektas. [**(2010-06-30 Nr. V-146)**](http://www.vkontrole.lt:81/isakymai/organizaciniai/failas.php?17984)

Prieš pateikiant audito ataskaitos projektą audituojamam subjektui, jis turi būti peržiūrėtas redaktoriaus ir pataisytas pagal jo pastabas.

6.3.2. Audito ataskaitos projekto derinimas ir ataskaitos parengimas

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 112 punktas*  Ataskaitos projektas derinamas su audituojamu subjektu (susirašinėjimų, susitikimų, darbo su atsakymais, komentarų teikimo ar kitais būdais). |

Pateikiant audito ataskaitos projektą susipažinti audituojamam subjektui ir kitoms institucijoms, kurių atžvilgiu buvo suformuluotos išvados ir (ar) kurioms buvo pateiktos rekomendacijos, lydraštyje nurodomas pastabų pateikimo terminas. Taip pat nurodoma, kad, pateikiant pastabas dėl audito ataskaitos projekto, kartu turi būti pateiktos ir priemonės rekomendacijoms įgyvendinti. Siūloma organizuoti ataskaitos projekto aptarimą. Ataskaitos projekto aptarimą rekomenduojama organizuoti, jeigu audituojamas subjektas ir (ar) kitos minėtos institucijos pateikė pastabų ar kitos svarbios informacijos.

Raštu gavus audituojamo subjekto ir (ar) kitų minėtų institucijų pastabų, audito grupės vadovas parengia darbo dokumentą, kuriame, įvertinęs pastabas, argumentuotai nurodo, ar būtina į jas atsižvelgti.

Ataskaitos projekto aptarime dalyvauja už audito atlikimą atsakingo audito departamento vadovas ir (ar) jo pavaduotojas, audito grupės nariai, departamento teisininkas, audituojamo subjekto vadovai ir (ar) atsakingi asmenys. Gali būti kviečiami institucijų, kurių atžvilgiu buvo suformuluotos išvados ir (ar) kurioms buvo pateiktos rekomendacijos, atstovai. Projekto aptarime gali dalyvauti valstybės kontrolierius ir (ar) valstybės kontrolieriaus pavaduotojas, koordinuojantis ir kontroliuojantis departamento, atsakingo už atliekamą veiklos auditą, veiklą. Ataskaitos projekto aptarimas su audituojamu subjektu ir (ar) kitomis minėtomis institucijomis įforminamas darbo dokumentu.

Ataskaitos projekto aptarimo metu aptariamos audituojamo subjekto ir (ar) kitų minėtų institucijų pateiktos priemonės rekomendacijoms įgyvendinti ir rekomendacijų įgyvendinimo terminai. Suderintas rekomendacijų įgyvendinimo planas pateikiamas valstybinio audito ataskaitos priede.

Jeigu, įvertinus pastabas (ir gavus įrodymų), nusprendžiama į jas atsižvelgti, tikslinamas ataskaitos projektas. Jeigu auditoriai mano, kad į pastabas atsižvelgti netikslinga, audito ataskaitoje gali būti pateikta audituojamo subjekto ir (ar) kitų minėtų institucijų atstovų nuomonėir auditorių papildomi argumentai, paaiškinantys auditorių poziciją.

Patikslintas ataskaitos projektas turi būti peržiūrėtas redaktoriaus ir pataisytas pagal jo pastabas.

Audito departamento vadovo ir audito grupės vadovo pasirašyta audito ataskaita kartu su grupės vadovo parengtu darbo dokumentu, kuriame įvertintos audituojamo subjekto pateiktos pastabos, pateikiami peržiūrėti valstybės kontrolieriaus pavaduotojui, koordinuojančiam ir kontroliuojančiam departamento, atsakingo už atliekamą veiklos auditą, veiklą. Valstybės kontrolieriaus pavaduotojas, peržiūrėjęs dokumentus, rašo rezoliuciją ir teikia peržiūrėti valstybės kontrolieriui. Valstybės kontrolierius rašo rezoliuciją, remdamasis audito ataskaita, Veiklos auditų išorinės peržiūros komisijos narių nuomonėmis, komisijos posėdžio protokolu ir komisijos siūlymų įgyvendinimo ir (ar) neįgyvendinimo darbo dokumentu ir darbo dokumentu, kuriame įvertintos audituojamo subjekto pateiktos pastabos, ir kita informacija. Peržiūrėta ataskaita grąžinama audito grupei, tikslinama (prireikus) ir teikiama audituojamam subjektui ir kitoms institucijoms, kurių atžvilgiu buvo suformuluotos išvados ir (ar) kurioms buvo pateiktos rekomendacijos. Lydraštyje nurodoma, ar buvo atsižvelgta į pateiktas pastabas dėl audito ataskaitos projekto. [**(2010-06-30 Nr. V-146)**](http://www.vkontrole.lt:81/isakymai/organizaciniai/failas.php?17984)

Audito ataskaita taip pat teikiama Lietuvos Respublikos Seimo Audito komitetui. Prireikus audito ataskaita gali būti pateikta ir kitoms institucijoms.

Audito ataskaita skelbiama ir spaudos pranešimas pateikiamas Valstybės kontrolės išoriniame tinklalapyje.

7. Audito kokybės užtikrinimas

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 125 p.*  Audito kokybė vertinama institucijos ir atskiro audito lygiu.  *Valstybinio audito reikalavimų 127 p.*  Atskiro audito kokybės kontrolė vykdoma atliekant priežiūrą ir peržiūrą. |

Audito kokybės kontrolės ir jos užtikrinimo sistemos tikslas – nustatyti, įdiegti ir palaikyti audito kokybės kontrolės procedūras, kurios užtikrintų valstybinio audito ir jo rezultatų kokybę. Audito kokybės užtikrinimo veikla apima audito priežiūrą ir vidinę bei išorinę (einamąją ir paskesniąją) peržiūrą.

Veiklos auditas turi būti organizuojamas tokiu būdu, kad kokybės užtikrinimas būtų neatskiriama kiekvieno veiklos audito etapo dalis (planuojant auditą ir rengiant išankstinio tyrimo ataskaitą, atliekant pagrindinį tyrimą ir rengiant audito ataskaitą).

7.1. Audito priežiūra

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 128 p.*  Priežiūra yra vadovavimo auditui dalis. |

Auditorių darbas visuose audito etapuose turi būti tinkamai prižiūrimas. Tinkama priežiūra leidžia pasiekti aukštą rezultatų kokybę, todėl ji būtina visais atvejais, neatsižvelgiant į auditorių kompetenciją.

Priežiūra turi garantuoti, kad:

* būtų užtikrinta išankstinio tyrimo ataskaitos ir audito plano kokybė;
* audito grupės nariai gerai suprastų audito planą ir atlikdami auditą laikytųsi jame numatytų užduočių, terminų ir kt.;
* darbo dokumentuose būtų pakankamai įrodymų vertinimams, išvadoms ir rekomendacijoms pagrįsti ir kad būtų užtikrinta audito ataskaitos kokybė;
* auditoriai pasiektų numatytą audito tikslą pagal suplanuotą apimtį;
* auditas būtų atliekamas pagal Valstybinio audito reikalavimus, Veiklos audito vadovą, kitas valstybės kontrolieriaus patvirtintas taisykles.

Audito priežiūrą atlieka audito grupės vadovas ir už audito atlikimą atsakingo audito departamento vadovas ir (ar) jo pavaduotojas. Audito priežiūros procesas plačiau aprašytas valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintose Valstybinių auditų kokybės kontrolės ir jos užtikrinimo taisyklėse.

Siekiant pagerinti audito kokybę, turi būti organizuojami valstybės kontrolieriaus pavaduotojo, koordinuojančio ir kontroliuojančio audito departamento veiklą, ir audito departamento vadovo ir (ar) jo pavaduotojo bei audito grupės narių susitikimai:

* Pradėjus išankstinį tyrimą rekomenduojama aptarti audito kryptį, sritis, problemas, kurias planuojama analizuoti išankstinio tyrimo metu, išsiaiškinti Valstybės kontrolės vadovybės lūkesčius.
* Prieš pradedant rengti išankstinio tyrimo ataskaitos ir audito plano projektus patartina aptarti pasirinktą audito problemą, preliminarius audito klausimus, į kuriuos bus siekiama atsakyti pagrindinio tyrimo metu ir kitus, audito grupės narių nuomone, svarbius dalykus.
* Įpusėjus pagrindiniam tyrimui rekomenduojama aptarti preliminarius audito rezultatus, surinktus įrodymus bei atsiradusias problemas.
* prieš pradedant rengti audito ataskaitos projektą siūloma aptarti audito ataskaitos struktūrą, pagrindines mintis ir išvadas, kurios galėtų būti pateiktos audito ataskaitoje, gautų įrodymų pakankamumą, tinkamumą ir kitus, audito grupės narių nuomone, svarbius klausimus.

Esant poreikiui, valstybės kontrolieriaus pavaduotojo, koordinuojančio ir kontroliuojančio audito departamento veiklą, ar audito departamento vadovo iniciatyva tokie susitikimai gali būti organizuojami ir dažniau.

7.2. Audito peržiūra

|  |
| --- |
| *Valstybinio audito reikalavimų 129 p.*  Peržiūros principas – valstybinio audito dokumentus peržiūri ne juos parengęs, o kitas asmuo.  *Valstybinio audito reikalavimų 130 p.*  Peržiūra yra vidinė ir išorinė. |

7.2.1. Audito vidinė peržiūra

Vidinės peržiūros tikslas – įvertinti atliekamo veiklos audito kokybę, siekiant nebaigus audito atskleisti galimus nukrypimus nuo patvirtinto audito plano, Valstybinio audito reikalavimų, Veiklos audito vadovo ir kitų valstybės kontrolieriaus patvirtintų taisyklių, kad būtų galima laiku pašalinti nustatytus trūkumus.

Vidinė peržiūra atliekama peržiūrint visus darbo dokumentus (visuose audito etapuose), išankstinio tyrimo ir audito plano projektus, audito ataskaitos projektą.Auditorių atliekamą darbą turi peržiūrėti audito grupės vadovas, o jo darbą – audito departamento vadovas ir (ar) jo pavaduotojas. Audito departamento vadovas ir (ar) jo pavaduotojas savo nuožiūra gali peržiūrėti auditorių atliekamą darbą. Audito vidinės peržiūros procesas aprašytas valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintose Valstybinių auditų kokybės kontrolės ir jos užtikrinimo taisyklėse.

7.2.2. Audito išorinė peržiūra

Išorinės peržiūros tikslas – įvertinti atliekamo ar atlikto veiklos audito kokybę, nustatyti audito metodikos tobulinimo ir auditorių mokymo sritis, geros audito praktikos pavyzdžių, pateikti institucijos vadovybei patikimą informaciją apie audito kokybę. Išorinė peržiūra apima atliekamo (einamoji) ir atlikto (paskesnioji) veiklos audito rezultatų peržiūrą.

Atliekamo audito (einamoji) išorinė peržiūra

Šios išorinės peržiūros metu vertinamas kiekvieno veiklos audito išankstinio tyrimo ataskaitos ir audito plano projektai bei valstybinio audito ataskaitos projektas, siekiant pašalinti nustatytus trūkumus ir pateikti siūlymų dėl minėtų dokumentų tobulinimo.

Peržiūrą atlieka Veiklos auditų išorinės peržiūros komisija Veiklos auditų išorinės peržiūros komisijos darbo reglamento nustatyta tvarka. Atliekamo audito išorinės peržiūros procesas aprašytas valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintose Valstybinių auditų kokybės kontrolės ir jos užtikrinimo taisyklėse ir Veiklos auditų išorinės peržiūros komisijos darbo reglamente.

Atlikto audito (paskesnioji) išorinė peržiūra

Šiai peržiūrai atlikti veiklos auditai atrenkami atsitiktinės atrankos būdu. Atlikto audito išorinę peržiūrą gali atlikti tiek Valstybės kontrolės pareigūnai (nedalyvavę peržiūrimo audito procese), tiek išorės ekspertai. Atlikto audito išorinės peržiūros, kurią atlieka valstybės kontrolės pareigūnai, procesas aprašytas valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintose Valstybinio audito išorinės peržiūros taisyklėse.

8. Stebėjimas po audito

Valstybinio audito rekomendacijų įgyvendinimo stebėsena didina aukščiausiosios audito institucijos veiklos veiksmingumą, stiprina valstybinio audito poveikį ir atskaitingumą visuomenei už vykdomos veiklos rezultatus.

Už rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną ir atsiskaitymą už jų įgyvendinimo rezultatus atsakingas audito grupės vadovas ar kitas audito departamento vadovo paskirtas asmuo. Auditų rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną ir atsiskaitymą už rekomendacijų įgyvendinimo rezultatus reglamentuoja valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtintas Valstybinio audito rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsenos tvarkos aprašas.

Už rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną ir atsiskaitymą už jų įgyvendinimo rezultatus paskirtas asmuo taip pat turi stebėti, kaip vykdomi Lietuvos Respublikos Seimo ir jo komitetų nutarimai ir sprendimai pagal atlikto audito medžiagą.

**Priedai**

1 priedas. Biudžeto programų vertinimo rekomendacijos

**Įžanga**

Nuo 1999 metų Lietuvos Respublikos valstybės biudžetas sudaromas vadovaujantis programiniais biudžeto formavimo principais. Valstybės kontrolei prižiūrint, kaip vykdomas valstybės biudžetas, būtina ne tik įvertinti audituojamų subjektų viešojo ir vidaus administravimo veiklą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais, bet atlikti ir biudžeto programų vertinimą.

Biudžeto programų vertinimo rekomendacijos (toliau – Rekomendacijos) parengtos vadovaujantis tarptautine praktika ir Valstybės kontrolės atliktų programų vertinimų rezultatais.

Rekomendacijų tikslas – padėti valstybiniams auditoriams, atliekantiems programų vertinimą, užtikrinti atliekamų valstybinių auditų kokybę ir pasiekti geresnių rezultatų šioje srityje.

Rekomendacijose nurodomi naudotini aktualūs informacijos šaltiniai ir svarbiausi klausimai, į kuriuos turėtų atsakyti auditoriai, atlikdami programų vertinimą.

**1.** **Programų vertinimo procesui keliami reikalavimai**

Pagrindinis teisės aktas, nustatantis [strateginio](http://www.vkontrole.lt:81/Litlex/LL.DLL?Tekstas=1?Id=101948&Zd=strateginio%2Bplanavimo%2Bmetodikos&BF=4#17z#17z) [planavimo](http://www.vkontrole.lt:81/Litlex/LL.DLL?Tekstas=1?Id=101948&Zd=strateginio%2Bplanavimo%2Bmetodikos&BF=4#18z#18z) sistemą ir principus, institucijos [strateginio](http://www.vkontrole.lt:81/Litlex/LL.DLL?Tekstas=1?Id=101948&Zd=strateginio%2Bplanavimo%2Bmetodikos&BF=4#19z#19z) veiklos plano ir programų rengimo tvarką – Vyriausybės nutarimu[[4]](#footnote-4) patvirtinta Strateginio planavimo metodika (toliau – Strateginio planavimo metodika). Rekomendacijose vartojamos sąvokos atitinka Lietuvos Respublikos teisės aktuose vartojamas sąvokas (1 lentelė).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 lentelė. Vartojamos sąvokos | | |
| **Eil. Nr.** | **Sąvoka** | **Apibūdinimas** |
| 1. | Strateginis veiklos planas | Detalus institucijos veiklos [planavimo](http://www.vkontrole.lt:81/Litlex/LL.DLL?Tekstas=1?Id=101948&Zd=strateginio%2Bplanavimo%2Bmetodikos&BF=4#44z#44z) dokumentas, kuriame, atsižvelgiant į aplinkos ir išteklių analizę, suformuluoti institucijos misija ir strateginiai tikslai, aprašomos institucijos vykdomos programos ir numatomi finansavimo šaltiniai joms įgyvendinti. |
| 2. | Sutrumpintas strateginis veiklos planas | [Strateginio](http://www.vkontrole.lt:81/Litlex/LL.DLL?Tekstas=1?Id=101948&Zd=strateginio%2Bplanavimo%2Bmetodikos&BF=4#45z#45z) [planavimo](http://www.vkontrole.lt:81/Litlex/LL.DLL?Tekstas=1?Id=101948&Zd=strateginio%2Bplanavimo%2Bmetodikos&BF=4#46z#46z) dokumentas, kuriame glaustai pateikiamas [strateginio](http://www.vkontrole.lt:81/Litlex/LL.DLL?Tekstas=1?Id=101948&Zd=strateginio%2Bplanavimo%2Bmetodikos&BF=4#47z#47z) veiklos plano turinys: institucijos misija, strateginiai tikslai, vykdomos programos, šių programų tikslai, svarbiausi uždaviniai, siekiami rezultatai ir finansavimas. |
| 3. | Institucijos programa | [Strateginio](http://www.vkontrole.lt:81/Litlex/LL.DLL?Tekstas=1?Id=101948&Zd=strateginio%2Bplanavimo%2Bmetodikos&BF=4#49z#49z) veiklos plano dalis, kurioje nustatyti programos tikslai, uždaviniai, priemonės (įskaitant projektus), vertinimo kriterijai, numatomi asignavimai. |
| 4. | Specialioji programa | Veiklos, skirtos institucijos, biudžetinės įstaigos misijai įgyvendinti, plano dalis, kuri finansuojama iš įmokėtų į valstybės ir savivaldybių biudžetų sąskaitas biudžetinių įstaigų pajamų, taip pat kitų įstatymais, Vyriausybės nutarimais ir savivaldybių tarybų sprendimais patvirtintų konkrečiam tikslui numatytų lėšų. |
| 5. | Tarpinstitucinė programa | Vyriausybės ar Seimo (kai programos projektą Seimui teikia Vyriausybė) patvirtintas ilgos ar vidutinės trukmės strateginio planavimo dokumentas, kuriame numatytus tikslus ir uždavinius įgyvendina kelios skirtingose valdymo srityse veikiančios institucijos, kurių vadovai yra asignavimų valdytojai. |
| 6. | Strateginis tikslas | Ilgos trukmės tam tikroje valdymo srityje (srityse) užsibrėžtas siekis, rodantis valdymo srities plėtros strategijos (visos strategijos ar atitinkamos jos dalies) arba programos (ar kelių programų) įgyvendinimo planuojamą efektą. |
| 7. | Tikslas | Per programos ar valdymo srities plėtros strategijos vykdymo laikotarpį užsibrėžtas siekis, paprastai rodantis vieno ar kelių uždavinių įgyvendinimo planuojamą rezultatą. |
| 8. | Uždavinys | Per nustatytą laikotarpį planuojama veikla, užtikrinanti programos ar valdymo srities tikslo įgyvendinimą. |
| 9. | Priemonė | Užsibrėžto uždavinio įgyvendinimo būdas ir veiksmai, kuriems naudojami žmogiškieji, finansiniai ir materialiniai ištekliai. |
| 10. | Vertinimo kriterijus | Rodiklis, suteikiantis informaciją apie institucijos [strateginio](http://www.vkontrole.lt:81/Litlex/LL.DLL?Tekstas=1?Id=101948&Zd=strateginio%2Bplanavimo%2Bmetodikos&BF=4#50z#50z) tikslo (ar valdymo srities plėtros strategijos tikslo), programos tikslo ar uždavinio įgyvendinimą. |
| 11. | Produkto kriterijus | Uždavinio įgyvendinimo vertinimo kriterijus, t. y. materialinis ar intelektinis produktas ir (ar) paslaugos, kurie atsiranda tikslingai naudojant išteklius uždaviniui įgyvendinti. |
| 12. | Rezultato kriterijus | Programos tikslo pasiekimo vertinimo kriterijus - nauda, kurią, įgyvendinus programą, gauna tiesioginiai programos naudos gavėjai. |
| 13. | Efekto kriterijus | Institucijos [strateginio](http://www.vkontrole.lt:81/Litlex/LL.DLL?Tekstas=1?Id=101948&Zd=strateginio%2Bplanavimo%2Bmetodikos&BF=4#51z#51z) tikslo arba valdymo srities plėtros strategijos tikslo pasiekimo vertinimo kriterijus - nauda, kurią, įgyvendinus atitinkamą strateginį tikslą, gauna ne tik tiesioginiai programos naudos gavėjai, bet ir kitos grupės. |

Svarbu žinoti, kad programų vertinimas turi suteikti patikimą ir naudingą informaciją išvadoms apie programų įgyvendinimą ir (ne)pasiektus rezultatus[[5]](#footnote-5), todėl jis turi būti atliktas tinkamai, programų vertinimo procesas turi atitikti jam keliamus reikalavimus (2 lentelė).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 2 lentelė. Programų vertinimo procesui keliami reikalavimai[[6]](#footnote-6) | | |
| **Eil. Nr.** | **Vertinimas turi būti:** | **Apibūdinimas** |
| 1. | Analitiškas | Jis turi būti atliekamas remiantis pripažintais mokslinių tyrimų metodais. |
| 2. | Sisteminis | Jis turi būti tiksliai planuojamas ir atliekamas nuosekliai naudojant pasirinktą metodiką. |
| 3. | Patikimas | Gauti vertinimo duomenys turi būti patikimi – naudojant tuos pačius mokslinius metodus atlikus to paties laikotarpio pakartotinę analizę, gauti duomenys turi būti analogiški anksčiau gautiems. |
| 4. | Orientuotas į problemas | Vertinimas turi būti nukreiptas į problemas, kylančias įgyvendinant programą, nepamirštant jos aktualumo, efektyvumo ir rezultatyvumo analizės. |
| 5. | Orientuotas į vartotojus | Sėkmingas vertinimas turi būti planuojamas ir orientuojamas taip, kad suteiktų kuo daugiau naudingos informacijos programos vykdytojams ir programos naudos gavėjams. |

Europos Komisijos programų vertinimo metodikoje atliekant Europos Sąjungos programų vertinimą rekomenduojama neapsiriboti vien ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo analize, o pasitelkti daugiau vertinimo aspektų, kuriuos siūloma taikyti atliekant ir biudžeto programų vertinimą (3 lentelė).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1. lentelė. Programų vertinimo kriterijai[[7]](#footnote-7) | | |
| **Eil. Nr.** | **Vertinimo aspektai** | **Vertinimo klausimai** |
| 1. | Tinkamumas ir  svarbumas | Ar programa orientuota į naudos gavėjų realius poreikius ir problemas?  Ar programos tikslai atitinka ir/ar atitiks besikeičiančius visuomenės poreikius?  Ar galimos alternatyvios programos?  Ar reikia koreguoti šią programą? |
| 2. | Tęstinumas | Kaip ilgai išsilaikys programos teikiama nauda?  Ar ilgai, užbaigus programą, gali trukti jos teigiamas poveikis? |
| 3. | Efektyvumas | Ar programai skirti ištekliai panaudoti efektyviai? |
| 4. | Naudingumas | Ar programos poveikis visuomenei patenkina jos poreikius?  Ar programa būtų naudingesnė, jei ji būtų vykdoma kitame administraciniame lygmenyje ar jos vykdymas organizuojamas kitaip? |
| 5. | Rezultatyvumas | Ar planuota nauda yra realiai gaunama, ar keičiasi naudos gavėjų elgesio būdai? Vertinama programos įtaka specifiniams ir bendriems tikslams pasiekti.  Ar pasiekti programos tikslai? |

Atliekant programų vertinimą didžiausias dėmesys turi būti skiriamas rezultatyvumo įvertinimui ir veiksnių, turėjusių įtakos rezultatų pasiekimui, nustatymui. Rezultatyvumo vertinimas apima tiek tikslų analizę, tiek veiklos analizę, tiek išlaidų efektyvumo analizę, uždavinių ir priemonių jiems įgyvendinti analizę.

**2. Informacijos šaltiniai atliekant programų vertinimą**

*Institucijos strateginis veiklos planas, vykdomų programų aprašymai.* Vertinimo metu tikslinga:

* išanalizuoti institucijos strateginį veiklos planą;
* susipažinti ir su kitomis institucijos vykdomomis programomis;
* išanalizuoti institucijoje veikiančios strateginio planavimo grupės (jei jos nėra, tai administracinio padalinio, kuriam priskirta strateginio planavimo funkcija) veiklą, priimtus sprendimus, kad būtų galima suprasti vertinamos programos vietą visoje institucijos veikloje;
* išsiaiškinti, kiek institucija vykdo programų, kiek iš jų yra tęstinių, kokia visų asignavimų dalis tenka vertinamai programai, ar nesikartoja programų uždaviniai, priemonės, vertinimo kriterijai;
* įvertinti, ar tikslinga sujungti kelias programas į vieną.

*Panašią veiklą vykdančių institucijų programos.* Rekomenduojama atlikti panašią veiklą vykdančių institucijų programų, jų tikslų, uždavinių, priemonių ir vertinimo kriterijų palyginamąją analizę. Tai leistų nustatyti geros praktikos pavyzdžius ir sistemines programų vykdymo problemas.

*Valstybinių ir vidaus auditų rezultatai.* Pradedant programos vertinimą, tikslinga:

* atkreipti dėmesį į finansinio (teisėtumo) ir vidaus audito metu nustatytas strateginio planavimo proceso problemas institucijoje ir išsiaiškinti veiksnius, turėjusius įtakos problemoms atsirasti, bei kaip tos problemos sprendžiamos;
* susipažinti su veiklos auditų, kurių metu buvo vertintos programos, ataskaitomis.

Valstybinių auditų metu surinkta informacija gali būti naudojama, kaip geros (blogos) strateginio planavimo praktikos pavyzdžių šaltinis.

*Užsienio šalių, tarptautinių organizacijų patirtis programų vertinimo srityje.* Užsienio šalių bei tarptautinių organizacijų patirtis strateginio planavimo ir programų vertinimo srityje yra svarbi:

* ieškant geros praktikos pavyzdžių;
* organizuojant bei vykdant vertinimą;
* nustatant vertinimo kriterijus;
* teikiant rekomendacijas dėl programinių biudžeto formavimo principų tobulinimo.

*Kita viešai prieinama informacija (straipsniai, statistinė analitinė informacija, ekonominės apžvalgos, pokalbiai su ekspertais ir pan.).* Šios informacijos kaupimas ir analizė svarbūs ne tik strateginio ar išankstinio tyrimo metu, bet ir vertinant pasirinktą programą. Surinkta informacija padeda išsiaiškinti visuomenės požiūrį į valstybės institucijų veiklą ir kylančias problemas, nuomonę dėl asignavimų panaudojimo tikslingumo.

**3. Programų vertinimo procesas**

Programas sudaro tam tikri elementai. Nė viena programa negali būti parengta be nustatytų siektinų tikslų ir jų įgyvendinimo uždavinių, kiekvienoje programoje turi būti apibrėžti ištekliai, įgyvendinimo procesas, tikėtinas rezultatas ir poveikis, kurie turi tapti pagrindiniu vertinimo tikslu. Sudėtiniams programų elementams keliami atitinkami reikalavimai. Šių reikalavimų turi būti laikomasi tiek formuojant programas, tiek atliekant programų vertinimą. Svarbios ne tik programų sudedamosios dalys, tačiau ne mažiau svarbūs yra ir jų tarpusavio ryšiai. Todėl, vertinant programas, rekomenduojama vertinti:

* strateginį planavimą;
* programos sandarą;
* programos vykdymą;
* programos rezultatus.
  1. **Strateginio planavimo vertinimas**

Vertinant institucijos strateginį veiklos planą svarbu atkreipti dėmesį, ar institucijos strateginiai tikslai formuluojami pagal jiems keliamus reikalavimus, t. y. ar jie yra orientuoti į rezultatą, realūs (ar institucija turi pakankamai išteklių juos įgyvendinti), suderinti su institucijos misija. Auditorius turėtų išsiaiškinti, ar dėl strateginio plano buvo pateiktos aukštesnės institucijos ir nepriklausomų vertintojų pastabos, ar į jas buvo atsižvelgta (jei ne, tai kodėl) bei įvertinti pažangą. Auditorius turėtų įvertinti pateiktų pastabų reikšmingumą ir jei, jo nuomone, nebuvo atsižvelgta į esmines pastabas, tai paminėti audito ataskaitoje.

Taip pat tikslinga išnagrinėti strateginio planavimo grupės / struktūrinio padalinio, atsakingo už strateginio plano rengimą (jei tokie yra audituojamoje institucijoje) veiklą ir indėlį rengiant planą. Reikėtų atkreipti dėmesį į šiuos dalykus:

* darbuotojų skaičius ir kvalifikacija, kaita, padalinio pavaldumas;
* kokias funkcijas padalinys / grupė atlieka rengiant strateginį veiklos planą;
* ar atlieka Strateginio planavimo metodikoje numatytas funkcijas. Tuo atveju, jei atlieka ne visas ar atlieka netinkamai, išsiaiškinti priežastis;
* kaip suformuluoti padalinio / grupės tikslai ir uždaviniai, vykdomas plano rengimas ir kaip atsiskaitoma už rezultatus.

Dažniausiai strateginio planavimo grupė sudaroma tuo atveju, jeigu nėra strateginio planavimo padalinio. Tačiau ji gali būti sudaroma konkrečioms užduotims vykdyti ir esant strateginio planavimo padaliniui (pvz.: išteklių analizei ir stiprybių, silpnybių, galimybių ir grėsmių analizei atlikti, institucijos misijai suformuluoti, konkrečios srities strategijai parengti, nustatyti veiklos vertinimo kriterijams, parengti priemonėms ir t.t.). Tokiu atveju reikėtų išsiaiškinti tokios grupės sudarymo tikslingumą (ar grupės sudarymas nėra formalus): kokios užduotys jai nustatomos, kaip organizuojama veikla, kaip ir kam atsiskaitoma už rezultatus, ar funkcijos nesidubliuoja su strateginio padalinio funkcijomis, kokių rezultatų pasiekta ir t.t.

Jeigu institucijoje nėra strateginio planavimo padalinio / grupės, o institucijos programų vertinimo rezultatai leidžia daryti neigiamas išvadas apie formuojamas institucijos programas ir vykdomą strateginį planavimą, auditorius turėtų rekomenduoti institucijoje suformuoti strateginio planavimo padalinį / grupę. Auditorius taip pat turėtų vertinti, ar strateginio planavimo procese yra numatytos programų tikslinimo galimybės, kai programos įgyvendinimas nevyksta taip, kaip planuota.

|  |
| --- |
| **1 PAVYZDYS. Strateginio planavimo proceso organizavimas institucijose neužtikrina tinkamo strateginio veiklos plano parengimo ir įgyvendinimo.** |
| X ministerijos strateginio veiklos plano rengime dalyvauja institucijos vadovybė, strateginio planavimo grupė, programų koordinatoriai, Ekonomikos skyrius, Strateginio planavimo ir programų skyrius. Asmenų, atsakingų už ministerijos vykdomų programų priemonių planavimą ir įgyvendinimą, sąrašas nebuvo patvirtintas. Audito metu nustatyta, kad ministerijos strateginio veiklos plano aprašymas nebuvo patikslintas, nors skiriamų lėšų dydis Vyriausybės nutarimais buvo keičiamas, kai kurių programų priemonių buvo atsisakyta. Strateginiame veiklos plane pateikti nepatikslinti duomenys apie ministerijai skirtas lėšas ir jų išskaidymą pagal priemones.  *Valstybinio audito ataskaita 2006-09-11 Nr. 8000-3P-18.* |

Vertinant programą tikslinga nustatyti jos vietą strateginio planavimo sistemoje, t. y. programos rezultatų įtaką vidutinės ir ilgalaikio laikotarpio trukmės tikslams. Rekomenduojama nagrinėti jos santykį ir suderinamumą su:

* Valstybės ilgalaikės raidos strategija;
* Lietuvos ūkio (ekonomikos) plėtros ilgalaike strategija;
* Nacionaline darnaus vystymosi strategija;
* Nacionaline Lisabonos strategijos įgyvendinimo programa;
* Lietuvos ES struktūrines paramos panaudojimo strategija;
* kitais nagrinėjamos valdymo srities strateginio planavimo dokumentais.

3.2. Programos sandaros vertinimas

Atliekant veiklos auditą, kiekvienos programos sudedamosios dalys – tikslai, uždaviniai, priemonės (projektai), vertinimo kriterijai – yra analizuojamos atskirai (tampa mini vertinimo objektais). Tokiu būdu sudaroma galimybė pareikšti apibendrintą nuomonę apie institucijos strateginių tikslų įgyvendinimą, institucijos veiklos nukreipimą į realiai egzistuojančių problemų sprendimą, ar programos įgyvendinimas turi (turės) reikšmingą, išmatuojamą ir įvertinamą poveikį, ar programa nekartos (nekartoja) kitų, iš biudžeto finansuojamų, programų.

3.2.1. Tikslų vertinimas

|  |
| --- |
| Programos tikslas – per programos ar valdymo srities plėtros strategijos vykdymo laikotarpį užsibrėžtas siekis, paprastai rodantis vieno ar kelių uždavinių įgyvendinimo planuojamą rezultatą. |

Atliekant programos sandaros vertinimą, didžiausias dėmesys turėtų būti skiriamas programos tikslo(-ų) analizei. Tikslai formuluojami atsižvelgiant į atitinkamus poreikius, sąlygas ir galimybes, todėl jų vertinimas sudėtingas ir subjektyvus bei gali skirtis kiekvienu atskiru atveju.

Programos tikslo įgyvendinimas matuojamas rezultato vertinimo kriterijumi, o programų įgyvendinimo rezultatai turi lemti audituojamo subjekto strateginio tikslo įgyvendinimą, kuris matuojamas efekto vertinimo kriterijumi.

Tikslas turi būti:

* logiškai ir tiksliai suformuluotas;
* realiai įgyvendinamas;
* išmatuojamas objektyviais rodikliais;
* apibrėžtas laike;
* suformuluotas įvertinus institucijos esamas galimybes;
* įgyvendintinas, t.y. jam įgyvendinti institucijos turi pakankamai išteklių.

Auditoriui svarbu nustatyti, ar, įgyvendinus suformuluotus tikslus, bus pasiektas laukiamas rezultatas, ar bus paveikti tie socialiniai aspektai ir sritis ar naudos gavėjų grupės, kurias siekiama įtakoti.

Rekomenduojami klausimai vertinant programų tikslus:

* Ar tikslas realiai įgyvendinamas? Ar atlikti skaičiavimai, pagrindžiantys tikslo pasiekimo realumą turimais ir planuojamais ištekliais?
* Ar programos tikslas aiškiai nusako siektiną programos rezultatą?
* Ar tikslas atitinka strateginius valstybės prioritetus, yra susietas su institucijos misija?
* Ar tikslo pasiekimo laikotarpis aiškiai įvardintas?
* Ar keitėsi programos tikslai? Jei taip, tai kodėl?
* Ar tikslas atitinka aplinkos ir išteklių analizės išvadas? Jei ne, tai kodėl?
* Ar programos tikslai neprieštarauja vieni kitiems? Ar neprieštarauja kitų institucijos programų tikslams?
* Kas ir kaip įvertino tikslo pasiekimo galimybes?
* Ar tikslas logiškai ir aiškiai suformuluotas?
* Tuo atveju, jeigu yra keli tikslai, ar numatyti jų pasiekimo prioritetai? Kuo remiantis nustatyti tie prioritetai?
* Ar programos tikslai nesikartoja su kitų institucijos programų tikslais?
* Kokios institucijos vykdo panašias programas? Jei tokių yra, tikslinga atlikti palyginamąją analizę.

Nagrinėjant programą svarbu įvertinti riziką, kad:

* *tikslų skaičius gali būti per didelis*. Tikslai gali būti formuluojami kaip uždaviniai ir priemonės. Tokiu atveju sunku nustatyti, kokių pokyčių tikimasi įgyvendinus programą. Yra rizika, kad ne visi programos tikslai bus įgyvendinti. Pažymėtina, kad, esant dideliam tikslų skaičiui, sunku tinkamai suformuluoti rezultato kriterijus, uždavinius ir priemones;
* *tikslai gali neatitikti institucijos misijos*. Tokiu atveju turėtų būti pasisakoma dėl programos įgyvendinimo tikslingumo šioje institucijoje;
* *tai pačiai veiklos krypčiai gali būti formuluojama keletą tikslų*. Didelis tikslų skaičius apsunkina programos rezultatų vertinimą, nes kiekvienam tikslui nustatomas atskiras rezultato kriterijus, todėl nėra galimybės kompleksiškai įvertinti vykdomos programos rezultatų.

|  |
| --- |
| **2 PAVYZDYS**. **Programų tikslai – nekonkretūs, neorientuoti į galutinį rezultatą.** |
| Įgyvendinant *Mokslinių tyrimų krašto apsaugai 2001–2003 m. programą* buvo siekiama: „investuoti į perspektyvių mokslo centrų mokslinės techninės bazės modernizavimą“, „atnaujinti ir išplėtoti vibroinžinerijos mokslo sritį“, „sudaryti sąlygas fundamentaliesiems ir taikomiesiems moksliniams tiriamiesiems darbams“, „o taip pat investicijoms pritraukti“. Šie tikslai neapibūdina mokslinių tyrimų, kurių reikia krašto apsaugos sistemai, jie yra abstraktaus pobūdžio, nekonkretūs ir neorientuoti į galutinį mokslinių tyrimų rezultatą.  *Valstybinio audito ataskaita 2005-12-28 Nr. 2040-16-131.* |

3.2.2. Uždavinių vertinimas

|  |
| --- |
| Programos uždavinys – per nustatytą laikotarpį planuojama veikla, užtikrinanti programos ar valdymo srities tikslo įgyvendinimą. |

Uždaviniai turi būti:

* susiję su programos tikslais;
* pasiekiami per biudžetinius metus turimais ištekliais;
* konkretūs ir išmatuojami objektyviais rodikliais.

Rekomenduojami uždavinių vertinimo klausimai:

* Ar uždaviniai susiję su programos tikslais?
* Ar uždaviniai suformuluoti visiems programos įgyvendinimo tikslams?
* Kaip institucijoje suformuluojami uždaviniai:
* Ar uždaviniai konkretūs? Ar aišku, ką turi pasiekti institucija?
* Ar uždaviniai suformuluoti taip, kad juos būtų galima įvertinti ir palyginti?
* Ar uždavinius galima pasiekti per biudžetinius metus? Kas ir kaip tai įvertino?
* Tuo atveju, jeigu programa tęstinė, ar užtikrinamas uždavinių tęstinumas?

Formuluojant programos uždavinius yra rizika, kad jie:

* gali nesuteikti galimybės aiškiai nustatyti, ką institucija atliks biudžetiniais metais, siekdama programos tikslų, ir kokių ji tikisi rezultatų;
* bus nesusiję su programos tikslais;
* bus suformuluoti kaip priemonės ar padalinio funkcijos;
* formuluojami per daug ambicingi uždaviniai.

|  |
| --- |
| **3 PAVYZDYS**. **Programos uždaviniai nenusako pagrindinio siektino rezultato**. |
| X ministerijos vykdomos programos tikslas– *sudaryti teismams tinkamas darbo sąlygas.* Tikslui pasiekti suformuluotas programos uždavinys– *stiprinti teismų materialinę ir techninę bazę*. Pagal uždavinio aprašymą, ministerija turi analizuoti teismų darbo sąlygų tinkamumą ir teikti pasiūlymus dėl jų gerinimo; rengti investicijų projektus dėl konkrečių teismų pastatų rekonstravimo ar statybos, įtraukiant juos į Valstybės investicijų programą. Suformuluotas Programos uždavinys nenusako pagrindinio rezultato, kuris turi būti pasiektas per biudžetinius metus, kaip reikalauja Strateginio planavimo metodika. Programos uždaviniu nusakomas procesas (tai yra stiprinti materialinę techninę bazę), kurio negalima išmatuoti ar palyginti.  *Valstybinio audito ataskaita 2005-09-26 Nr. 2040-13-93.* |

3.2.3. Priemonių vertinimas

|  |
| --- |
| Priemonė ar projektas (toliau – priemonė) – užsibrėžto uždavinio įgyvendinimo būdas ir veiksmai, kuriems naudojami žmogiškieji, finansiniai ir materialiniai ištekliai. |

Priemonės laikomos tinkamomis, kai jos yra:

* efektyviausias ir racionaliausias būdas norimam rezultatui pasiekti;
* pagrįstos, t.y. institucijos turimi ištekliai yra pakankami priemonėms įvykdyti;
* suprantamos;
* teisėtos, t.y. neprieštarauja galiojantiems teisės aktams;
* praktiškai įgyvendinamos.

Vertinant priemonių tinkamumą, būtina analizuoti:

* Ar kiekvienam uždaviniui numatytos priemonės? Koks yra priemonių parinkimo procesas institucijoje ir kaip jis vykdomas praktiškai?
* Ar parinktos priemonės yra pačios tinkamiausios? Kuo remiantis institucija pasirinko tokias priemones? Ar buvo svarstytos alternatyvos? Ar atliktos ekonominės priemonių naudos analizės?
* Kokios kitų panašių institucijų priemonės analogiškiems tikslams pasiekti?
* Ar priemonės praktiškai įgyvendinamos (pasirinkta priemonė yra įgyvendintina realioje veikloje), institucija yra pajėgi (turi tam tikrus įgaliojimas ar galimybes) įgyvendinti šias priemones?

|  |
| --- |
| **4 PAVYZDYS**. **Priemonės formuluojamos kaip programą vykdančių struktūrinių padalinių funkcijos.** |
| X programos tikslui – užtikrinti Vyriausybės skolinimosi poreikio finansavimą ir gerinti skolos valstybės vardu valdymą – pasiekti suformuluotas uždavinys – siekti Vyriausybės skolinimosi poreikį finansuoti laiku, kuo mažesniais kaštais ir priimtina rizika, neviršijant nustatytų skolos ir skolinimosi limitų. Jam įgyvendinti nustatytos priemonės:   1. Palūkanų mokėjimai už skolą valstybės vardu vidaus ir užsienio kreditoriams; 2. Su skolos valstybės vardu tvarkymu susijusių priemonių vykdymas (atsiskaitymas su kreditoriais už bankrutavusias ar finansinių sunkumų turinčias įmones, komisinių mokesčių, reitingų išlaidų apmokėjimas ir kt.); 3. Skolos valstybės vardu valdymo išlaidų planavimas, valstybės skolos ir Vyriausybės skolinimosi poreikio prognozavimas bei limitų nustatymas, reikiamų finansinių išteklių sutelkimas, efektyvus laisvų skolintų lėšų investavimas.   Visos išvardintos priemonės savo esme yra Valstybės iždo ir Finansų rinkos departamentų kasdieninėje veikloje atliekamos funkcijos (didelė jų dalis numatyta departamentų ir jų struktūrinių padalinių nuostatuose), kurias jie vykdė anksčiau, vykdo dabar ir turės vykdyti ateityje, kol valstybės skola egzistuos ir reikės vertinti bei tenkinti valstybės piniginių lėšų ir skolinimosi poreikius tikslu tinkamai finansuoti valstybės išlaidas. Pirmos dvi priemonės yra siauros, konkrečios ir daugiau techninio pobūdžio – užtikrinti atsiskaitymą laiku, kas turi būti kontroliuojama atliekant padalinio veiklos monitoringą (stebėseną), todėl tokios priemonės neturėtų būti pakeliamos į programos įgyvendinimo lygio priemones – siūlytume jas įtraukti sudarant kasmetinius padalinio veiklos planus, priskiriant atsakingus vykdytojus. Tuo tarpu paskutinė priemonė apima visą eilę padalinių funkcijų ir todėl yra labai nekonkreti, o „efektyvus laisvų skolintų lėšų investavimas“ turėtų būti ne priemone, o uždaviniu.  *Valstybinio audito ataskaita 2007-07-30 Nr. VA-60-5P-12.* |

* + 1. Vertinimo kriterijų vertinimas

|  |
| --- |
| Vertinimo kriterijus – rodiklis, suteikiantis informaciją apie institucijos [strateginio](http://www.vkontrole.lt:81/Litlex/LL.DLL?Tekstas=1?Id=55199&Zd=strateginio%2Bplanavimo%2Bmetodika&BF=4#48z#48z) tikslo (ar valdymo srities plėtros strategijos tikslo), programos tikslo ar uždavinio įgyvendinimą. |

Nuo 2006 biudžetinių metų pradėta taikyti trijų lygių vertinimo kriterijų sistema:

* produkto – uždavinio įgyvendinimo vertinimo kriterijus, t. y. materialinis ar intelektinis produktas ir (ar) paslaugos, kurie atsiranda tikslingai naudojant išteklius uždaviniui įgyvendinti;
* rezultato – programos tikslo pasiekimo vertinimo kriterijus – nauda, kurią, įgyvendinus programą, gauna tiesioginiai programos naudos gavėjai;
* efekto – institucijos [strateginio](http://www.vkontrole.lt:81/Litlex/LL.DLL?Tekstas=1?Id=55199&Zd=strateginio%2Bplanavimo%2Bmetodika&BF=4#49z#49z) tikslo arba valdymo srities plėtros strategijos tikslo pasiekimo vertinimo kriterijus – nauda, kurią, įgyvendinus atitinkamą strateginį tikslą, gauna ne tik tiesioginiai programos naudos gavėjai, bet ir kitos grupės.

Vertinimo kriterijai turi būti:

* nukreipti programų tikslams ir uždaviniams vertinti;
* realūs, teisingi, aiškiai suformuluoti, nesudėtingi;
* palyginami laiko atžvilgiu, kad būtų galima vertinti pokytį;
* leisti vertinti sąnaudas, darbo krūvį, rezultatus ir naudą.

Rekomenduojami klausimai:

* Ar nustatyti vertinimo kriterijai? Ar jie nesikartoja?
* Jei programos tęstinės, ar vertinimo kriterijus galima palyginti laike?
* Kaip parenkami vertinimo kriterijai? Ar atliekami ekonominiai skaičiavimai siekiant pagrįsti pasirinktus vertinimo kriterijus (kad būtų pasirinkti patys geriausi vertinimo kriterijai, kad būtų pagrįstos jų reikšmės/išraiškos)?
* Kokie yra institucijos motyvai dėl vertinimo kriterijų tinkamumo?
* Ar yra Lietuvos ir užsienio geros praktikos pavyzdžių dėl vertinimo kriterijų konkrečioje srityje? Jei taip, ar nustatyti vertinimo kriterijai atitinka geros praktikos pavyzdžius?
* Ar nustatytais efekto kriterijais galima išmatuoti institucijos veiklos kokybės pokytį ir naudą visuomenei?
* Ar duomenys, remiantis kuriais apskaičiuojama vertinimo kriterijų kiekinė išraiška, yra patikimi, t.y. ar jie gauti pakankamos apimties ir iš patikimų šaltinių? Kaip institucijose kontroliuojama pateikiamų duomenų vertinimo kriterijams apskaičiuoti kokybė?
* Ar keitėsi vertinimo kriterijai, jei programa tęstinė? Jei taip, tai kodėl?

|  |
| --- |
| **5 PAVYZDYS**. **Vertinimo kriterijai neleidžia įvertinti rezultato.** |
| X ministerijos „Visuomenės informacinis aprūpinimas“ programos uždavinys – „Siekti efektyvios ministerijos ir jai pavaldžių institucijų veiklos“. Jam suformuluotas vertinimo kriterijus – „Vadovaujamų ir vykdomų programų skaičius“. Vertinimo kriterijus neleidžia įvertinti rezultato, nes programų skaičius neparodo, ar ministerija įgyvendino efektyvią veiklą.  *Valstybinio audito ataskaita 2006-09-29 Nr. VA-8000-2P-23.* |
| **6 PAVYZDYS.** **Vertinimo kriterijų nepakanka programų įgyvendinimo rezultatams įvertinti**. |
| |  |  | | --- | --- | | Beveik pusei X ministerijos vykdytos programos „Parama socialiai pažeidžiamoms gyventojų grupėms ir kita ministerijos veikla“ uždavinių (7 iš 15) nebuvo suformuluoti įgyvendinimo vertinimo kriterijai. Vertinimo kriterijai nesuformuluoti uždaviniams, kurių vykdymui panaudota 75 proc. visų programos lėšų.  *Valstybinio audito ataskaita 2006-09-29  Nr. VA-8000-2P-23.* |  | |

**3.3.** **Programos vykdymo vertinimas**

Programos vykdymo (įgyvendinimo) vertinimas nukreiptas į elementus, susijusius su programos valdymu, siekiant įgyvendinti užsibrėžtus tikslus, apima programai skirtų lėšų bei kitų išteklių panaudojimo, jos priežiūros vertinimą, programos tobulinimo galimybes, duomenų apie programos poveikį rinkimą, atsiskaitymą už programos pasiekimus.

Rekomenduotina analizuoti:

* *Informacijos apie programos įgyvendinimą rinkimą****.*** Ar institucija įgyvendinanti programą reguliariai renka savalaikę ir patikimą veiklos informaciją apie programos įgyvendinimą? Ar analogiška informacija apie programos įgyvendinimą yra renkama ir iš programos partnerių ir vėliau naudojama programos valdymo ir veiklos gerinimui?
* *Atsiskaitomybės sistemą****.*** Įgyvendinant programą turi būti aiškiai apibrėžti atsakomybės ir atsiskaitomybės santykiai. Vertinama atsiskaitomybės sistema institucijoje: ar apibrėžta atsakomybė už lėšų planavimą ir panaudojimą bei veiklos rezultatus?
* *Lėšų naudojimą****.*** Vertinama, ar lėšos yra panaudojamos efektyviai ir pagal suplanuotą grafiką, išleidžiamos nustatytam tikslui pasiekti.
* *Procedūrų programos tikslams pasiekti numatymą.*Ar programa turi efektyvias valdymo procedūras, nustatytas užtikrinti patį veiksmingiausią lėšų panaudojimo būdą?
* *Programų korekcijos suderinamumą su institucijos metine veikla.*Nustatyti, ar visos programos išlaidos yra žinomos, apskaičiuotos ir numatytos biudžete?
* *Programos vertinimo sistemos suformulavimą, netinkamo valdymo koregavimą.*Vertinama stebėsenos sistema, duomenų apie vykdomą veiklą rinkimas, siekiant nustatyti kylančias veiklos problemas. Ar egzistuoja mechanizmas, kuris leistų identifikuoti kylančias problemas ir imtis priemonių šioms problemoms spręsti?

Atliekant tarpinstitucinių programų vertinimą, būtina įvertinti:

* Ar tarpinstitucinei programai paskirtas kodas;
* Ar paskirta koordinuojanti institucija?
* Kokia ataskaita rengiama apie programos įgyvendinimą?
* Kiek institucijų dalyvauja, įgyvendinant programą?
* Kaip buvo pasirinktos dalyvaujančios institucijos?
* Ar numatytas ir aiškus kiekvienos institucijos vaidmuo programos įgyvendinime?

|  |
| --- |
| **7 PAVYZDYS**. **Lėšos, skirtos programai įgyvendinti, panaudotos ne programos tikslams įgyvendinti, o ją įgyvendinančiai institucijai išlaikyti.** |
| X ministerijai vykdant programą „Parama socialiai pažeidžiamoms gyventojų grupėms ir kita ministerijos veikla“ lėšų programos tikslui – Įgyvendinti ir plėtoti socialines apsaugos ir darbo politiką – įgyvendinti naudojimas nebuvo tiesiogiai siejamas su programos rezultatais ir dauguma lėšų panaudota ne į rezultatus orientuotos veiklos vykdymui, o ministerijos išlaikymui. Programos įgyvendinimo stebėsena nebuvo pakankama visapusiškam jos vykdymui ir poveikiui įvertinti.  *Valstybinio audito ataskaita 2006-09-29 Nr. VA-8000-2P-23.* |
| **8 PAVYZDYS**. **Netinkamas programos vykdymas sudaro riziką nepasiekti programos tikslų ir turimas lėšas panaudoti ne pačiu efektyviausiu būdu.** |
| X ministerijai įgyvendinant programą „Visuomenės informacinis aprūpinimas“:   * neužtikrinta tinkama lėšų naudojimo pagal Programos priemones apskaita. * tolygaus investicijų projektų ir įsipareigojimų, susijusių su bibliotekų fondų atnaujinimu, finansavimo neužtikrinimas, sudarė riziką neįgyvendinti Vyriausybės patvirtintos Bibliotekų renovacijos ir modernizavimo programos tikslų. * ministerija, skyrusi 1 622 tūkst. Lt knygų leidybos projektams remti, neužtikrino tinkamo sutartinių įsipareigojimų vykdymo ir kontrolės. * ministerija neužtikrino, kad kultūros įstaigos tinkamai atsiskaitytų už Programos lėšų, 2005 m. skirtų bibliotekų fondams komplektuoti (4 355 tūkst. Lt) ir ilgalaikiam turtui įsigyti (2 355 tūkst. Lt) panaudojimą. * ministerija skyrė valstybės biudžeto lėšas netaikydama Viešųjų pirkimų įstatymo, todėl yra rizika, kad jos panaudotos ne pačiu ekonomiškiausiu ir efektyviausiu būdu.   *Valstybinio audito ataskaita 2006-12-19 Nr. 8000-4P-30.* |

**3.4. Programų rezultatų vertinimas**

Rezultatyvumas gali būti įvertintas atliekant kelių tipų analizę:

* tikslų pasiekimo analizę (ryšiai tarp siekiamų ir pasiektų rezultatų);
* pasiekimų analizę (santykis tarp vykdomos veiklos ir pasiektų rezultatų);
* išlaidų efektyvumo analizę (santykis tarp pasiektų rezultatų ir panaudotų išteklių) [[8]](#footnote-8).

Rezultatyvumo vertinimo metu analizuojami ryšiai tarp veiklos, įgyvendinant programą, ir pasiektų rezultatų, įgyvendinus užsibrėžtus tikslus. Šiuo atveju vertinimas siekia atsakyti į klausimus:

* Kokia programos įtaka institucijai, visuomenei, socialinei ekonominei šalies raidai ir kt.?
* Koks yra skirtumas tarp to, kas iš tikrųjų atsitinka įgyvendinus programą, ir to, kas būtų jei programa nebūtų buvusi įgyvendinta?
* Kurie veiksniai sukuria nustatytą efektą?

Vertintojas turi analizuoti priežasties – pasekmės santykį ir identifikuoti, kuris veiksmas įtakojo konkretaus efekto atsiradimą:

* Ar nustatyti tikslai atitinka bendruosius tikslus?
* Ar žmogiškieji ir finansiniai ištekliai, teisinės priemonės tinkamai pritaikomos numatytiems tikslams pasiekti? Programų vertinimo metu programos rezultatyvumas analizuojamas per tikslų pasiekimą.

|  |
| --- |
| **9 PAVYZDYS**. **Nepasiekti programos rezultatai dėl finansavimo trūkumo.** |
| X programos, kuria buvo siekiama įgyvendinti vieną iš prioritetinių kovos su organizuotu nusikalstamumu uždavinių – prekybos žmonėmis ir prostitucijos kontrolės ir prevencijos, finansavimui skirta 42 proc. numatyto programos lėšų poreikio. Dėl to nebuvo sudarytos reikiamos sąlygos efektyviai vykdyti programą ir pasiekti prekybos žmonėmis ir prostitucijos prevencijos ir kontrolės tikslus ir rezultatus. Programa buvo įgyvendinta nepakankamai rezultatyviai: įvykdyta 66 proc. priemonių, 19 proc. įvykdyta iš dalies, 15 proc. neįvykdyta.  *Valstybinio audito ataskaita 2005-04-29 Nr. 2040-4.* |

**Baigiamosios nuostatos**

Valstybiniai auditoriai, atlikdami programų vertinimą, gali naudotis ir kita informacija bei formuluoti kitus klausimus, kurie leistų užtikrinti valstybinio audito kokybę.

Rekomendacijos yra neskelbtinas dokumentas, skirtas tik Valstybės kontrolės darbuotojams naudotis tarnyboje.

Pasikeitus įstatymams ir kitiems teisės aktams, reglamentuojantiems biudžeto programų sudarymą, būtina vadovautis jais iš karto, nelaukiant šių Rekomendacijų patikslinimo ar pakeitimo.

2 priedas. Vidaus kontrolės vertinimas

Vidaus kontrolė – tai kompleksinis procesas, kurį įgyvendina organizacijos vadovybė ir darbuotojai ir kuris skirtas nustatyti rizikos veiksnius ir padėti užtikrinti, kad, vadovaujantis organizacijos misija, būtų įgyvendinami šie bendrieji tikslai:

* organizuotai, taupiai, efektyviai ir rezultatyviai įgyvendinti veiklą;
* vykdyti atskaitingumą arba atsiskaitymo įsipareigojimus (organizacijos ir joje dirbančių asmenų atsakomybės už sprendimus ir veiksmus užtikrinimas);
* laikytis galiojančių įstatymų ir kitų teisės aktų;
* saugoti išteklius nuo praradimo, sugadinimo, naudojimo ne pagal paskirtį.

Efektyvi vidaus kontrolė sumažina tikimybę, kad organizacijos tikslai nebus pasiekti. Tačiau vidaus kontrolė pati savaime negali užtikrinti tikslų pasiekimo. Visada išlieka rizika, kad vidaus kontrolė bus prastai organizuota ar neveiks kaip numatyta. Vidaus kontrolę gali riboti šie veiksniai:

* *žmogiškasis veiksnys* (pvz., gali būti vidaus kontrolės organizavimo trūkumų, vertinimo ar interpretavimo klaidų, nesusipratimų, nerūpestingumo, slaptų susitarimų, piktnaudžiavimo);
* *išteklių apribojimas* (pvz., vidaus kontrolė gali sumažinti išteklių praradimo riziką, tačiau tai gali kainuoti daugiau nei galima nauda);
* *pokyčiai organizacijoje, organizacijos vadovybės požiūris* (pvz., netinkamas vadovybės požiūris į vidaus kontrolės priemones, vidaus kontrolės priemonių nepaisymas, informacijos apie pokyčius neteikimas darbuotojams).

Vienas iš plačiai paplitusių ir tarptautinių organizacijų propaguojamų požiūrių į vidaus kontrolės sistemą yra COSO[[9]](#footnote-9) modelis – patikimos vidaus kontrolės sistemos pavyzdys (informacinių sistemų atveju – COBIT).

Pagal COSO modelį vidaus kontrolę sudaro penki tarpusavyje susiję elementai – *kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės veiksmai, informacinė sistema ir komunikacija, kontrolės stebėsena* – kurie sudaro pagrindą vidaus kontrolei vertinti. Toliau išsamiau aprašomi minėti elementai ir auditoriaus veiksmai vertinant šiuos elementus.

***Kontrolės aplinka*** – visos vidaus kontrolės sistemos pagrindas. Ji užtikrina organizacijos drausmingumą, organizuotumą ir atmosferą, kurie turi įtakos vidaus kontrolės kokybei. Kontrolės aplinka veikia organizacijos strategijos, tikslų formulavimo procesą ir kontrolės veiklos organizavimą.

Kontrolės aplinką sudaro:

* organizacijos vadovybės ir darbuotojų asmeninis ir profesinis sąžiningumas, moralinės vertybės, kurie lemia su organizacijos misija, vertybėmis bei vadovybės ir darbuotojų elgesiu susijusius sprendimus;
* kompetencijos siekis, kuris apima žinių ir įgūdžių lygį, būtiną užtikrinti tvarkingą, ekonomišką, efektyvią, rezultatyvią ir etišką veiklą, bei kiekvieno asmens atsakomybės už vidaus kontrolę atsakomybę. Vadovai ir darbuotojai turi turėti įgūdžių, leidžiančių įvertinti riziką ir padedančių efektyviai ir rezultatyviai dirbti, ir tokį vidaus kontrolės supratimą, kuris būtų pakankamas pareigoms efektyviai atlikti;
* vadovybės filosofija ir veiklos stilius;
* organizacinė struktūra (funkcijų ir atsakomybės pasidalinimas, įgaliojimai ir atskaitingumas);
* žmogiškųjų išteklių politika ir praktika (darbuotojų samdymas, mokymas, vertinimas, konsultavimas, skatinimas ir atlyginimas).

Vertindamas kontrolės aplinką, auditorius turėtų atsakyti į šiuos klausimus:

*Etikos reikalavimai:*

* Ar įstaiga turi patvirtinusi etikos kodeksą (etikos taisykles)? Jeigu taip, ar ten numatytos elgesio normos, interesų konfliktai?
* Ar įstaiga turi specialias taisykles, reguliuojančias santykius tarp vadovybės ir darbuotojų, klientų ir pan.?
* Ar visi darbuotojai, kuriems įstatymu nustatyta prievolė, yra užpildę viešų ir privačių interesų deklaracijas? Jei taip, ar prieš priimant svarbius sprendimus naudojamasi jose esančia informacija?

*Įstaigos valdymo organizacinė struktūra:*

* Ar esama valdymo organizacinė struktūra tinkamai paskirsto teises ir pareigas, atsakomybę ir apima visas įstaigos veiklos sritis? Ar ji audituojamaisiais metais buvo tobulinta, jei ne, ar numatoma tobulinti?
* Ar patvirtinti visų struktūrinių padalinių nuostatai?
* Ar patvirtinti darbuotojų pareiginiai nuostatai, pareigybių aprašymai? Ar juose nurodyti darbuotojų pareigybei keliami reikalavimai, funkcijos ir kt.?

*Įstaigos veiklos planavimas ir valdymas:*

* Ar yra įstaigos strateginis veiklos planas, metiniai, einamieji veiklos planai?
* Ar rengiamos veiklos ataskaitos, atsižvelgiant į minėtus planus?
* Ar atsiskaitoma už įstaigos veiklos rezultatus aukštesnio lygio vadovybei (steigėjui, kt.)?
* Ar įstaigos struktūriniai padaliniai sudaro savo veiklos darbo planus?
* Kaip organizuojamas dokumentų tvarkymas, paskirstymas ir kontrolė (yra kompiuterinė dokumentų tvarkymo, paskirstymo ir kontrolės programa, patvirtinta tvarka ar kita)?
* Ar tvarkomuose dokumentuose (sprendimuose, įsakymuose ir kt.) nurodomas atsakingas asmuo už pavedimo įvykdymą, terminas, atsiskaitymas, už vykdymo kontrolę atsakingas asmuo? Jei ne, ar yra tvarka, kurioje tai numatyta?
* Ar vyksta reguliarūs vadovų (įskaitant padalinių vadovus) pasitarimai, kurių metų aptariama, kas atlikta, ir numatomos kito laikotarpio gairės? Ar šie pasitarimai protokoluojami, vykdoma priimtų sprendimų įgyvendinimo kontrolė?

*Personalo politika ir praktika:*

* Ar yra dokumentuotas naujų darbuotojų priėmimas į darbą? Ar naujų darbuotojų priėmimo tvarka numato šių darbuotojų pateiktų duomenų ir kvalifikacijos patikrinimą prieš pradedant dirbti?
* Ar skiriamas dėmesys dirbančių darbuotojų kvalifikacijos, kompetencijos kėlimui, kaip tai daroma?

Išsamiau vidaus kontrolės aplinkos klausimus žiūrėti valstybės kontrolieriaus įsakymu patvirtinto Finansinio audito vadovo priede „Vidaus kontrolės aplinkos klausimynas“.

***Rizikos vertinimas –*** tai rizikos veiksnių, susijusių su organizacijos tikslų pasiekimu, nustatymo bei analizės ir atitinkamos reakcijos numatymo procesas. Šis vertinimas apima rizikos nustatymą (rizika, susijusi su organizacijos tikslais, visapusė rizika, rizika dėl išorės ir vidaus veiksnių visos organizacijos ir pavienės veiklos lygiu), rizikos vertinimą (rizikos reikšmingumo nustatymas, rizikos tikimybės įvertinimas), organizacijos toleruojamos rizikos nustatymą ir reagavimo numatymą (procedūros rizikai sumažinti iki priimtino lygio). Rizikos vertinimo procesas organizacijoje turi būti nuolatinis ir pasikartojantis procesas.

Auditorius, analizuodamas įstaigos rizikos vertinimo procesą, turėtų atsakyti į šiuos klausimus:

* Ar, siekiant įstaigai iškeltų strateginių ir kitų tikslų, nustatoma rizika, galinti sutrukdyti šiuos tikslus pasiekti?
* Kaip vertinama nustatyta rizika (per pasitarimus, vadovaujantis vidaus ar išorės auditų išvadomis ir rekomendacijomis, naudojantis rizikos vertinimo modeliais, kitais būdais)?
* Kaip įstaiga valdo nustatytą riziką?

***Kontrolės veiksmai*** – tai veiklos kryptys ir procedūros, įdiegtos siekiant valdyti riziką ir įgyvendinti organizacijos tikslus. Kad kontrolės veikla būtų efektyvi, ji turi būti tinkama, nuosekliai funkcionuoti pagal laikotarpiui parengtą veiklos planą, efektyvi sąnaudų požiūriu, visapusė, pagrįsta ir tiesiogiai susijusi su kontrolės tikslais. Kontrolės veiksmai vyksta visoje organizacijoje, visais lygmenimis ir visuose padaliniuose. Veiksmai apima tokias įvairias veiklos sritis kaip tvirtinimas, leidimų suteikimas, tikrinimas, veiklos rezultatų peržiūra, pranešimas apie suteiktas išimtis ir priežiūra. Organizacijos turi pasiekti tinkamą nustatomosios ir prevencinės kontrolės veiksmų pusiausvyrą. Kontrolės veiksmus turi papildyti ištaisomieji veiksmai.

Vertindamas kontrolės veiksmus, auditorius turėtų analizuoti įstaigos vadovo sukurtas tvarkas ir nustatyti, ar jos atitinka joms keliamus reikalavimus ir, ar šiose tvarkose numatyti kontrolės veiksmai veikia tinkamai.

***Informacinė sistema ir komunikacija***. Efektyvus informavimas ir komunikacijaturi esminę reikšmę organizacijos veiklos vykdymui ir valdymui. Patikimos ir aktualios informacijos būtina sąlyga – greitas sandorių bei įvykių registravimas ir tinkamas klasifikavimas. Susijusi informacija turi būti identifikuojama, kaupiama ir perduodama tokia forma ir tokiu laiku, kad darbuotojai galėtų atlikti vidaus kontrolės veiksmus ir kitas pareigas. Informacinės sistemos teikia ataskaitas, kuriose yra veiklos, finansinė ir nefinansinė informacija tai ne tik vidaus duomenys, bet informacija apie išorės įvykius, veiklą ir sąlygas, būtina sprendimams priimti ir ataskaitoms rengti. Komunikavimas turi būti apimantis visas organizacijos sudėtines dalis ir visą struktūrą. Be to, reikalinga efektyvi komunikacija su išorės šalimis.

Nagrinėdamas informacinę sistemą ir komunikaciją, auditorius turėtų nustatyti, ar įstaigoje yra sukurtos informacinių sistemų kontrolės procedūros, o komunikacija apima visą organizaciją.

***Kontrolės stebėsena***. Vidaus kontrolės sistema turi būti stebima vertinant jos veikimą laikui bėgant. Stebėsena įgyvendinama atliekant kasdieninę veiklą, atliekant atskirus vertinimus arba abu kartu. Nuolatinė stebėsena apima kiekvieną vidaus kontrolės komponentą ir veiksmus, nukreiptus prieš vidaus kontrolės sistemų netaisyklingumą, neetiškumą, neekonomiškumą, neefektyvumą ir nerezultatyvumą. Atskirų vertinimų apimtį ir dažnį lemia visų pirma rizikos įvertinimas ir nuolatinės stebėsenos efektyvumas.

Atlikdamas kontrolės stebėsenos vertinimą, auditorius turėtų nustatyti, ar stebėsena atliekama ir kaip įstaiga vykdo kontrolės stebėseną.

Auditorius turi atkreipti dėmesį, kad nors vidaus kontrolės sistema yra taikoma visoms organizacijoms, kiekvienos organizacijos vadovybė ją taiko atsižvelgdama į organizacijos struktūrą, rizikos charakteristikas, veiklos aplinką, dydį, sudėtingumą, veiklos rūšį, reguliavimo laipsnį ir kt. Vadovybė, įvertinusi organizacijos specifiką, pasirenka procesų ir metodikų, naudojamų taikant vidaus kontrolės sistemos elementus, sprendimus. Toliau pateikiami institucijų tam tikrų vidaus kontrolės sistemų dalių pavyzdžiai pagal COSO modelio elementus.

|  |
| --- |
| **1 PAVYZDYS**. Kultūros ministerija nori padidinti muziejų lankomumą. Siūloma pastatyti naujų muziejų ir sumažinti bilietų kainas. Kad veikla būtų ekonomiška, efektyvi ir rezultatyvi, ministerija turi įvertinti, ar pagal jos pasiūlymus įmanoma pasiekti nustatytus tikslus ir kiek kainuos kiekvienas pasiūlymas. Kultūros ministerijos galimos vidaus kontrolės procedūros: |
| |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | *Kontrolės*  *aplinka* | *Rizikos*  *vertinimas* | *Kontrolės veiksmai* | *IS ir*  *komunikacija* | *Stebėsenos kontrolė* | | Ministerija turi įsitikinti, kad jos organizacinė struktūra tinkama siūlomoms statyboms projektuoti ir prižiūrėti bei naujų muziejų planavimui ir veiklai. | Ministerija nustatė vieną iš galimų rizikos veiksnių – apsilankymų muziejuose skaičius nepadidės. Taip pat tikėtina, kad pasiūlymai pareikalaus daugiau lėšų nei numatyta jų biudžete. Pvz., jeigu sumažinus bilietų kainas apsilankymų skaičius nepadidės, sumažės biudžeto pajamos. Be to, statant naujus muziejus netinkamai suplanavus ir reikiamai neatsižvelgus į apšvietimo, temperatūros ir saugos reikalavimus, gali tekti atlikti brangius taisymo darbus statybos metu ar ją užbaigus. | Kontrolės veikla, kurią galima organizuoti – tai biudžeto kontrolė, kurios metu faktinės išlaidos lyginamos su numatytu biudžetu, stebima statybų pažanga ir reikalaujama pagrįsti biudžeto viršijimą. | Informavimo ir komunikacijos veikla šiuo atveju gali būti susitikimai su architektais, saugos institucijų atstovais, menininkais ir jų dokumentavimas. Tai gali būti įvairios ataskaitos apie biudžeto laikymąsi ir statybos pažangą. | Biudžeto viršijimo paaiškinimų analizė, dėl darbų ar mokėjimų vėlavimo mokamų palūkanų analizė yra stebėsenos dalis. | |

|  |
| --- |
| **2 PAVYZDYS**. Vyriausybė siekia plėtoti žemės ūkį ir gerinti gyvenimo kokybę kaime. Ji skiria lėšų drėkinimo sistemoms ir gręžiniams įrengti. Vyriausybės / paskirtos institucijos galimos vidaus kontrolės procedūros: |
| |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | *Kontrolės*  *aplinka* | *Rizikos*  *vertinimas* | *Kontrolės*  *veiksmai* | *IS ir*  *komunikacija* | *Stebėsenos kontrolė* | | Vyriausybė turi užtikrinti, kad būtų paskirta institucija, atsakinga už darbų organizavimą ir priežiūrą, projekto įgyvendinimą laiku ir efektyviai. | Vyriausybė nustatė, kad vienas iš galimų rizikos veiksnių – nesąžiningos organizacijos gali siekti finansavimo, bet gavusios jį panaudoti lėšas ne pagal paskirtį. | Kontrolės veikla, kurią galima organizuoti:   * tikrinti finansavimo siekiančių organizacijų patirtį; * tikrinti pažangą projekto atlikimo vietoje ir peržiūrėti statybos darbų ataskaitas; * tikrinti organizacijų išlaidas pagal sąskaitas faktūras ir nemokėti pinigų (ar jų dalies), kol peržiūra nebaigta. | Pažangos ataskaitų, kuriose nurodomi atlikti darbai, rengimas. Reikalaujama pateikti sąskaitas faktūras kaip įrodymą, kad buvo patirtos išlaidos. | Stebėseną gali sudaryti gręžinių ir drėkinimo įrenginių statybos paskesnė kontrolė ir palyginimas su panašiais objektais. Vėliau galima tikrinti įplaukas iš drėkinamų plotų. | |

Siekdamas išsiaiškinti, ar audituojamas subjektas įdiegė reikiamas vidaus kontrolės procedūras, kurios turėjo padėti jam vykdyti veiklą ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai, auditorius turi atlikti pagrindinių vidaus kontrolės sistemos komponentų analizę.

3 priedas

[(2010-06-30 Nr. V-146)](http://www.vkontrole.lt:81/isakymai/organizaciniai/failas.php?17984)

**(Audito plano forma)**

**LIETUVOS RESPUBLIKOS VALSTYBĖS KONTROLĖS**

**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

(struktūrinio padalinio pavadinimas)

TVIRTINU

x-ojo audito departamento direktorius

(parašas)

Vardas, pavardė

Data

**AUDITO PLANAS**

**(AUDITO TEMOS PAVADINIMAS)**

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Nr.\_\_\_\_

(data)

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(sudarymo vieta)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **1. Pagrindinė informacija apie auditą** | | | | | | | | | | | |
| **Pavedimo data ir numeris** | | | |  | | | | | | | | | |
| **Audito objektas** | | | |  | | | | | | | | | |
| **Audito tikslas** | | | |  | | | | | | | | | |
| **Audituojami subjektai ir jų atrankos kriterijai / metodai** | | | |  | | | | | | | | | |
| **Audituojamas laikotarpis** | | | |  | | | | | | | | | |
| **Audito atlikimo rizika ir jos valdymo priemonės** | | | |  | | | | | | | | | |
| **Specialistų (ekspertų) pasitelkimas** | | | |  | | | | | | | | | |
| **Kitų auditorių darbo panaudojimas** | | | |  | | | | | | | | | |
| **Planuojamos komandiruotės** | | | |  | | | | | | | | | |
| **Kita informacija** | | | |  | | | | | | | | | |
| **2. Audito apimtis ir metodai, audito ištekliai ir terminai, kokybės užtikrinimo priemonės** | | | | | | | | | | | | | |
| **1 lygmens klausimai** | **2 lygmens**  **klausimai** | **Vertinimo kriterijai** | **Informacijos šaltiniai, procedūros, metodai** | | **Darbo**  **pradžia** | **Darbo**  **pabaiga** | | **Auditoriai** | **Vidinę peržiūrą atliekantis asmuo** | | **Peržiūros terminai / periodiškumas** | | |
| *Ką norime sužinoti?* | | *Kuo remiamės?* | *Iš kur ir kaip*  *gausime įrodymų?* | | *Kada bus gauti*  *įrodymai?* | | | *Kas atsakingas už įrodymų gavimą?* | *Kas atsakingas*  *už peržiūrą?* | | *Kada bus atliekama peržiūra?* | | |
| 1. | 1.1. |  |  | |  |  | |  |  | |  | | |
| 1.2. |  |  | |  |  | |  |  | |  | | |
| 1.3. |  |  | |  |  | |  |  | |  | | |
| 2. | 2.1. |  |  | |  |  | |  |  | |  | | |
| 2.2. |  |  | |  |  | |  |  | |  | | |
| 3. | 3.1. |  |  | |  |  | |  |  | |  | | |
| 3.2. |  |  | |  |  | |  |  | |  | | |
| 3.3. |  |  | |  |  | |  |  | |  | | |
| **3. Valstybinio audito ataskaitos rengimas** | | | | | | | | | | | | |
| **Numatyti darbai** | | | | | | | **Vykdytojai** | | | **Terminai / periodiškumas** | | | |
| Pagrindinio tyrimo eigos aptarimas su valstybės kontrolieriaus pavaduotoju, koordinuojančiu ir kontroliuojančiu departamento veiklą (įpusėjus pagrindiniam tyrimui). | | | | | | |  | | |  | | | |
| Audito metu nustatytų faktų, planuojamų išvadų ir rekomendacijų aptarimas su valstybės kontrolieriaus pavaduotoju, prieš pradedant rengti audito ataskaitos projektą. | | | | | | |  | | |  | | | |
| Audito ataskaitos projekto rengimas ir derinimas su departamento vadovybe. | | | | | | |  | | |  | | | |
| Ataskaitos projekto pateikimas valstybės kontrolieriaus pavaduotojui ir veiklos auditų išorinės peržiūros komisijai. | | | | | | |  | | |  | | | |
| Audito ataskaitos projekto tikslinimas atsižvelgiant į gautas veiklos auditų išorinės peržiūros komisijos nuomones ir siūlymus. | | | | | | |  | | |  | | | |
| Ataskaitos projekto pateikimas valstybės kontrolieriaus pavaduotojui ir tikslinimas atsižvelgiant į gautas jo pastabas. | | | | | | |  | | |  | | | |
| Audito ataskaitos projekto pateikimas audituojamam subjektui, aptarimas. | | | | | | |  | | |  | | | |
| Audito ataskaitos projekto tikslinimas, pasirašymas. | | | | | | |  | | |  | | | |
| Audito ataskaitos pateikimas valstybės kontrolieriaus pavaduotojui ir tikslinimas atsižvelgiant į gautas jo pastabas. | | | | | | |  | | |  | | | |
| Audito ataskaitos pateikimas valstybės kontrolieriui | | | | | | |  | | |  | | | |
| Audito ataskaitos išsiuntimas audituojamam subjektui, Seimo Audito komitetui ir kt. | | | | | | |  | | |  | | | |

Audito planą parengė:

Pareigų pavadinimas (audito grupės vadovas) vardas, pavardė

Susipažino:

Pareigų pavadinimas vardas, pavardė

Pareigų pavadinimas vardas, pavardė

Pareigų pavadinimas vardas, pavardė

Suderinta:

x-ojo audito departamento direktoriaus pavaduotojas vardas, pavardė

4 priedas. Atrankos metodai

Audito atranka – elementų atrinkimas, kurie geriausiai reprezentuoja visumą, arba audito procedūrų taikymas mažiau kaip 100 procentų tiriamos visumos, leidžiantis auditoriui įvertinti ir padaryti išvadas apie visumą.

Atrankos metodus galima suskirstyti į statistinius ir nestatistinius. Statistinis atrankos metodas – tai duomenų atrinkimas ir įvertinimas, siekiant pateikti išvadą apie visumą, remiantis tikimybių teorijos dėsniais. Nestatistinis atrankos metodas – atranka, kurios metu auditoriai rezultatams pareikšti nenaudoja statistinių skaičiavimų. Nors šie atrankos metodai paprastai taikomi finansiniame audite, INTOSAI audito standartų įgyvendinimo Europoje gairėse[[10]](#footnote-10) pažymima, kad jie taip pat gali būti pritaikyti veiklos audite. Toliau pateikiamas trumpas pagrindinių statistinių ir nestatistinių atrankos metodų aprašymas.

Pagrindiniai statistiniai atrankos metodai

| **Atrankos metodas** | **Metodo esmė** | **Metodo privalumai** | **Metodo trūkumai** |
| --- | --- | --- | --- |
| Paprasta atsitiktinė atranka | Užtikrina, kad kiekvienas tiriamosios visumos elementas turi vienodą tikimybę būti atrinktas. | * Galima tinkamai įvertinti atrankos riziką ir valdyti atrankos paklaidą. * Gaunami patikimi (apginami) rezultatai. * Rezultatus galima pritaikyti visumai. | * Tiriamosios visumos duomenys turi būti tikslūs ir tinkamai sutvarkyti. * Gali būti brangu, jei atrankos metu pasirenkami geografiškai plačiai išsidėstę elementai. |
| Sisteminė atranka | Į imtį atrenkamas kiekvienas pasirinktame *k* dydžio intervale („žingsnyje“) pasitaikęs vienetas. Pirmasis elementas pasirenkamas atsitiktinai iš pirmųjų *k* elementų. | * Atranką lengviau vykdyti, negu paprastą atsitiktinę. * Užtikrina, kad atrinkti pavyzdžiai bus tolygiai pasiskirstę visoje tiriamojoje visumoje. * Tinka, kai nėra galimybės gauti kompiuterinių duomenų. | * Gali būti brangu, jei atrankos metu pasirenkami geografiškai plačiai išsidėstę elementai. |
| Stratifikuota atranka | Tiriamoji visuma suskaidoma į atskiras vienalytes grupes (*stratas*)*,* kuriose vykdoma paprasta atsitiktinė atranka. | * Užtikrina, kad į imtį pateks elementų iš kiekvienos grupės. * Paprastai atrankos klaida yra mažesnė. | * Reikia gerai išmanyti tiriamą visumą. * Gali būti sudėtinga išskirti vienalytes grupes. * Reikia sudėtingesnių skaičiavimų. |
| Grupinė atranka | Tiriamosios visumos vienetai dažnai būna pasiskirstę grupėmis tam tikrose geografinėse vietovėse ar struktūrose (pvz., darbuotojai struktūriniuose padaliniuose). Atsitiktinai parenkama viena grupė ir tiriami visi joje esantys elementai. | * Greitesnė, pigesnė ir lengviau atliekama negu kitos statistinės atrankos. * Nebūtina itin gerai išmanyti tiriamąją visumą. * Itin naudinga, kai audituoti pasirinkta grupė tiksliai atspindi visos visumos elementų struktūrą ir yra tarsi mažas visumos modelis. | * Didesnė atrankos klaida negu kitose atsitiktinėse atrankose. * Siekiant tai kompensuoti, gali tekti pasirinkti didesnę imtį. * Jei grupės pakankamai didelės – audituoti visus atrinktos grupės elementus gali būti brangu. |
| Piniginio vieneto atranka | Kiekvienas visumos elementas turi proporcingą savo dydžiui (piniginei vertei) tikimybę patekti į atranką.Šios atrankos metu didelės vertės elementai turi didesnę tikimybę patekti į imtį. | * Turint kompiuterinius duomenis ir tinkamą programinę įrangą gana paprasta atlikti. * Atrenkami visi itin didelės vertės (t.y. reikšmingi savo dydžiu) elementai. | * Nenaudojant jokios programinės kompiuterinės įrangos, pakankamai sudėtingas. * Jei yra daug didelės vertės elementų, jie bus atrinkti, o mažosios ne. * Sudėtingiau pritaikyti rezultatus visai visuma. |

Pagrindiniai nestatistiniai atrankos metodai

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Atrankos metodas** | **Metodo esmė** | **Metodo privalumai** | **Metodo trūkumai** |
| Paranki atranka | Atranka grindžiama patogiausių, arčiausiai esančių ir lengviausiai prieinamų tiriamosios visumos elementų atranka. | * Pigiai, greitai ir lengvai atliekama. * Kuo didesnė imtis, tuo daugiau informacijos gaunama. | * Menkas imties reprezentatyvumas, didelės sisteminės klaidos. * Rezultatų negalima pritaikyti visumai. |
| Įvertinimo atranka | Atrenkami tie visumos elementai, kurie, auditoriaus nuomone, geriausiai reprezentuoja tiriamą visumą. | * Kai auditoriaus patirtis didelė, galima gauti reprezentatyvią imtį ir kokybiškus rezultatus. * Taikytina mažoms imtims (iki 10 vienetų). | * Neleidžia objektyviai pagrįsti gautų rezultatų tikslumo ir patikimumo bei pritaikyti juos visumai. * Kai auditoriaus patirtis nepakankama, imtis gali būti visiškai nereprezentatyvi. |
| „Sniego kamuolio“ atranka | Atrankos metu, atsižvelgiant į informaciją, gautą tiriant ankstesnius pavyzdžius, didinamas pavyzdžių skaičius. | * Nereikalauja didelių paruošiamųjų darbų ir yra palyginti nebrangu. * Norint pateikti išvadą apie žinomas klaidas, galima greičiau atrinkti ir kitas operacijas, kuriose gali pasitaikyti analogiškų klaidų. | * Paklaidos tikimybė itin didelė. * Rezultatų negalima pritaikyti visumai. |
| Kvotinė atranka | Visuma pagal svarbias, auditoriaus nuomone, savybes suskaidoma į grupes (stratas) ir kiekvienai grupei nustatoma elementų kvota – maksimalus į imtį patenkančių elementų skaičius. | * Gali būti gana greitai atliekama ir pigi atranka. * Naudingas, kai nereikia didelio tikslumo ir norima susidaryti bendrą tiriamos visumos vaizdą. | * Nėra galimybės taikyti statistinių atrankos rezultatų įvertinimo metodų. * Reikia gerai išmanyti tiriamąją visumą. |

Plačiau apie audito atranką skaityti INTOSAI audito standartų įgyvendinimo Europoje gairėse[[11]](#footnote-11).

5 priedas. Duomenų rinkimo ir vertinimo metodai

Dažniausiai taikomi duomenų rinkimo metodai

| **Duomenų rinkimo metodas** | **Metodo esmė** | **Metodo privalumai** | **Metodo trūkumai** |
| --- | --- | --- | --- |
| Dokumentų peržiūra | Duomenų rinkimas, kai dokumentai naudojai kaip pagrindiniai informacijos šaltiniai. Šis metodas yra daugelio veiklos auditų pagrindas. | Universalus, teikia visapusę ir ankstesnių laikotarpių informaciją, mažiau trukdymo audituojamo subjekto darbui, mažas šališkumas, atranka gali būti didesnė nei apklausų atveju, yra galimybė susipažinti su slaptais dokumentais, užfiksuotais įvykusiais faktais, nepriklausomai nuo tyrimo. | Dažnai atima daug laiko, informacija gali būti neišsami ar neišbaigta, gali būti prieinamumo prie dokumentų stoka, dažniausiai apsiribojama rašytine informacija, dokumentų įvairovė, duomenų palyginimo per ilgą laikotarpį sunkumai. Galimas atrankos šališkumas. |
| Stebėjimas | Įvykių, procesų, procedūrų stebėjimas. Metodas naudojamas siekiant įsigilinti į vykdomą veiklą ir ją suprasti, surinkti informaciją apie tai, kaip iš tikrųjų vyksta procesai, atliekamos tam tikros procedūros. | Galima fiksuoti faktą tiesiogiai (jo pasireiškimo momentu), tirti jį įvairiapusiai, nereikalinga didelė atranka, naudinga, kai reikia patikslinti problemą, stebint iš šalies galima vertinti geriau ir kritiškiau. | Gali būti sunku interpretuoti elgesį, pastebėjimus gali būti sudėtinga klasifikuoti, gali būti brangu. Dėl auditoriaus galimos įtakos stebėjimo objektui reikia atlikti pakartotinius kontrolinius stebėjimus. Metodas nustato tik kokio nors fakto buvimą, bet ne šio fakto ryšius su kitais faktais, t. y. veiklos audite šis metodas negali būti taikomas be kitų metodų panaudojimo. |
| Apklausa | Sisteminis informacijos rinkimas iš apibrėžtos visumos. Metodas taikomas, kai būtina greitai ir (ar) pakankamai lengvu būdu gauti daug informacijos. | Galimas anonimiškumas, lengva lyginti ir analizuoti, gali apimti daug respondentų. Galimybė apklausus tik dalį populiacijos, taikant statistikos metodus, išplėsti išvadas visai populiacijai. Dažnai vienintelis metodas sužinoti paslaugų vartotojų objektyvią nuomonę apie jiems suteiktų paslaugų kokybę. | Grįžtamoji informacija gali būti pateikta nerūpestingai, gali prireikti imčių eksperto, reikalauja gero ir visapusiško pasirengimo apklausai vykdyti, nepateikia visų detalių, ribotos galimybės patikslinti gautą iš respondentų informaciją, gali brangiai kainuoti. |
| Pokalbis | Tai klausimų ir atsakymų seansas, kurio tikslas – gauti konkrečios informacijos. Metodas taikomas, norint suprasti asmens požiūrį ar patirtį arba sužinoti daugiau apie asmens atsakymus į klausimyno klausimus. | Metodas labai operatyvus, leidžia gauti nuomones ir idėjas, išsiaiškinti subjektyvų tiriamojo požiūrį, leidžia net išnagrinėti potencialias rekomendacijas, kuriamas ryšys su pašnekovu. | Tikslaus dokumentavimo problemos, pokalbių metu surenkama daug perteklinės informacijos, gali atimti daug laiko, gali būti sunku analizuoti ir lyginti, asmuo, užduodantis klausimus, gali paveikti pašnekovo atsakymus. Šis metodas reikalauja aukštos tyrėjo kvalifikacijos. |
| Interviu | Žodinės informacijos gavimas. Šis metodas yra formalesnis ir konkretesnis nei pokalbis. | Interviu tyrėjas gali aiškinti respondentui klausimo ar atsakymo varianto prasmę, yra galimybė fiksuoti verbalinius atsakymus, emocines reakcijas, atsakymus galima gauti išsamius, pateikti papildomus klausimus. | Galimas netinkamas poveikis respondentui, duomenų interpretacija gali veikti subjektyvios tyrėjo nuostatos, nes gauti duomenys yra situacinio pobūdžio, sunku pakartotinai gauti identiškus rezultatus, reikalinga aukšta tyrėjo kvalifikacija, sunku nustatyti gautų duomenų patikimumo lygį. |
| Anketavimas | Informacijos rinkimas pateikiant klausiamajam klausimynus. Metodas taikomas greitai gauti daug informacijos. | Anketinis metodas užtikrina pakankamą atranką, sudaroma galimybė instruktuoti respondentus, o jiems konsultuotis su apklausos organizatoriais, iš respondentų reakcijos preliminariai spręsti apie problemos reikšmę, metodas trumpesnis ir pigesnis už interviu. | Galima apklausos vedėjo įtaka respondentams, skiriama ribotai laiko atsakyti į anketos klausimus, todėl gali būto skuboti ir neišsamūs atsakymai, respondentai gali bijoti dėl jų asmenybės nustatymo, todėl jų atsakymų patikimumas kartais abejotinas. |
| Tikslinė grupė | Asmenų, kurie turi reikalingą auditoriui informaciją, subūrimas į vieną grupę, kad suorganizavęs tarp jų diskusiją auditorius galėtų vienu metu sužinoti visų esančiųjų nuomones apie audito objektą arba apie tam tikrą audito klausimą. | Didelė darbo laiko ekonomija, galimybė gauti iš anksto nenumatytos informacijos, mažiau trukdymo audituojamo subjekto darbui. | Ne visada galima išvengti formalių ir neformalių tikslinės grupės lyderių įtakos kitiems grupės nariams, reikalingas patyręs diskusijos vedėjas, kartais sunku su visais dalyviais suderinti laiką. |

Dažniausiai taikomi duomenų vertinimo metodai

| **Duomenų vertinimo metodas** | **Metodo esmė** | **Metodo privalumai** | **Metodo trūkumai** |
| --- | --- | --- | --- |
| Skaičiavimas | Aritmetinių veiksmų atlikimas siekiant įvertinti pateiktus kiekybinius duomenis. | Universalumas, objektyvumas. | Gali būti mažai naudingas, jeigu yra rizika, kad vertinami duomenys yra nepatikimi. |
| Palyginamoji analizė | Audituojamo subjekto metodų, procesų, procedūrų, produktų (paslaugų) palyginimas su panašių institucijų metodais, procesais, procedūromis, produktais (paslaugomis). Galima atlikti įvairių laikotarpių ir įvairių rezultatų ar alternatyvų palyginimus. Galima lyginti sėkmingą ir nesėkmingą veiklą, vieną ar kelis objektus pagal bendrą vaizdą, panašias sritis įvairiose šalyse. | Metodo objektyvumas | Didelės darbo laiko sąnaudos |
| Situacijos analizė | Tam tikros situacijos tyrimas. Metodas dažnai naudojamas veikos audite, nes jam teikiama pirmenybė prieš didelius tyrimus. Situacijos analizei gali būti atrenkami ir sėkmingi, ir nesėkmingi atvejai, kad būtų galima atlikti palyginimą ir nustatyti jų esminius veiksnius. | Metodas leidžia atlikti visapusę ir išsamią sudėtingų problemų analizę, gauti iliustratyvių pavyzdžių, kartu su bendraisiais statistiniais duomenimis patvirtinti platesnių tyrimų rezultatus.  Situacijos analizė gali parodyti, kad problemos, dėl kurių daromos prielaidos, iš tiesų egzistuoja ir yra reikšmingos. | Sunku spręsti apie problemų dažnį ir mastą, net jei atvejai iliustruoja bendrąsias problemas ir yra reprezentatyvūs (šiuo atveju reikėtų jungti su kitais metodais ). |
| Imčių tyrimas | Pagal tam tikrą požymį atrinktų vienetų (pavyzdžių) tyrimas. Imtis gali būti statistinė ar nestatistinė. Atliekant veiklos auditą imčių metodas dažniausiai naudojamas tada, kai esminių faktų neįmanoma gauti kitais būdais ir kai yra struktūrinių palyginimų bei pagrįstų apibendrinimų poreikis. | Metodas sudaro galimybę gauti išvadas apie visą visumą tiriant iš jos paimtų vienetų imtį. Metodas naudojamas įrodymams gauti veiklos audito proceso metu . | Dėl ribotų išteklių imtys paprastai būna nedidelės, ribojamas ir klausimų skaičius. |
| „Prieš ir po tyrimas“ | Būklės prieš pradedant įgyvendinti programą arba kokio nors įvykio pradžioje palyginimas su būkle po programos įgyvendinimo arba po įvykio pasekmių atsiradimo. | Leidžia atskirti įvykių pasekmes nuo įvykių priežasčių. | Ne visada skirtumai tarp vertinimų „prieš ir po“ gali būti patikimai susieti tik su programos įgyvendinimo efektu, taikant metodą reikia ekspertų pagalbos, auditorius privalo stebėti programą nuo jos vykdymo pradžios. |
| Aprašomoji statistika | Duomenų paskirstymas išreiškiant grafine forma (stulpeliniu grafiku ar kreive), parodančia visas kintamojo reikšmes. Tai kiekybinis metodas. Duomenų paskirstymą apibūdinantys statistiniai duomenys gali būti galinga audito analizės ir ataskaitų rengimo priemone. | Metodas naudojamas: duomenų lygiui, išplitimui ar formai nustatyti, kai tai svarbiau nei vienas „vidutinis“ skaičius; tikimybės pasiskirstymui interpretuoti rizikos įvertinimo tikslu;  nustatyti ar imtis reprezentuoja visumą. | Metodas sudėtingas dėl pagrindinių duomenų pasiskirstymo dimensijų, pvz., pasiskirstymo tendencija (moda, mediana, vidurkis ir kt.), duomenų išplitimas (kintamumas ar dispersija, min ir max reikšmės), duomenų forma (standartinis nuokrypis, normalus ar plokščiasis pasiskirstymas ir kt.). |
| Regresinė ar koreliacijos analizė | Dviejų kintamųjų sąsajų (santykių) įvertinimas. | Naudojama sąryšiui, kuris laikomas teisingu, patikrinti; nustatyti ryšį tarp kintamųjų, kurie gali būti susiję su priežastiniu ryšiu ir kurie gali paaiškinti rezultatus;  nustatyti neįprastus atvejus, išsiskiriančius tarp laukiamų verčių;  prognozuoti būsimas vertes. | Sudėtingi metodai, todėl būtina gerai išmanyti jų taikymą praktikoje. Auditorius turėtų ieškoti papildomos informacijos apie šiuos metodus. |

Plačiau apie duomenų rinkimo ir vertinimo metodus skaityti INTOSAI audito standartų įgyvendinimo Europoje gairėse[[12]](#footnote-12) ir Veiklos audito įgyvendinimo rekomendacijose (Veiklos audito standartai ir rekomendacijos, pagrįsti INTOSAI audito standartais ir praktine patirtimi)[[13]](#footnote-13).

1. Profesinės etikos kodeksas ir audito standartai, patvirtinti XVII-ame INTOSAI kongrese 2001 m. Seule. [↑](#footnote-ref-1)
2. INTOSAI audito standartų įgyvendinimo Europoje gairės, 1998. [↑](#footnote-ref-2)
3. Veiklos audito įgyvendinimo rekomendacijos (Veiklos audito standartai ir rekomendacijos, pagrįsti INTOSAI audito standartais ir praktine patirtimi), patvirtintos 2003 m. Bratislavoje. [↑](#footnote-ref-3)
4. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-06-06 nutarimas Nr. 827 „[Dėl Strateginio planavimo metodikos patvirtinimo](http://localhost/Litlex/LL.DLL?Tekstas=1?Id=55199&Zd=strateginio%2Bplanavimo%2B&BF=1)“ (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2007-02-07 nutarimo Nr. 194 redakcija su pakeitimais ir papildymais iki 2009-09-09). Toliau 1 priede vartojamos pagrindinės sąvokos apibrėžiamos kaip nurodyta šiame Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime. [↑](#footnote-ref-4)
5. Glosary of Key Terms in Evaluation and Results Based Management. <http://oecd.org/pdf/M00030000/M00030075.pdf> [↑](#footnote-ref-5)
6. Evaluating EU Expenditure Programmes: A Guide // XIX/02 – Budgetary overview and evaluation Directorate – General XIX – Budgets European Commission. 1997, January [↑](#footnote-ref-6)
7. Evaluating EU Expenditure Programmes: A Guide // XIX/02 – Budgetary overview and evaluation Directorate – General XIX – Budgets European Commission. 1997, January [↑](#footnote-ref-7)
8. INTOSAI Evaluation group: draft report. 2003, August. [↑](#footnote-ref-8)
9. The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission – Treadway komisijos organizacijų rėmimo komitetas. [↑](#footnote-ref-9)
10. INTOSAI audito standartų įgyvendinimo Europoje gairės, 1998. [↑](#footnote-ref-10)
11. INTOSAI audito standartų įgyvendinimo Europoje gairės, 1998. [↑](#footnote-ref-11)
12. INTOSAI audito standartų įgyvendinimo Europoje gairės, 1998. [↑](#footnote-ref-12)
13. Veiklos audito įgyvendinimo rekomendacijos (Veiklos audito standartai ir rekomendacijos, pagrįsti INTOSAI audito standartais ir praktine patirtimi), patvirtintos 2003 m. Bratislavoje. [↑](#footnote-ref-13)