

FINANSŲ VALDYMO PROCESO VERTINIMAS VEIKLOS AUDITE

Dalia Daujotaitė

Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto
Finansų ir mokesčių katedra
Ateities g. 20, LT–08303 Vilnius, Lietuva
Telefonas (+370 5) 271 4521
Elektroninis paštas daujotaite@mruni.eu

Pateikta 2011 m. rugsėjo 5 d., parengta spausdinti 2011 m. lapkričio 20 d.

***Anotacija.** Straipsnyje nagrinėjama šiuolaikinė viešojo sektoriaus išorės veiklos audito, kaip labai svarbaus valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemos bei viešojo valdymo tobulinimo mechanizmo, samprata, reikšmė, sukuriama vertė bei taikymas. Remiantis kai kurių šalių (Jungtinė Karalystė, Švedija, Danija), turinčių gerai išvystytą veiklos audito metodologiją ir technikas, bei Lietuvos mokslininkų teoriniais darbais ir taikomąja patirtimi analizuojama veiklos audito sukuriama pridėtinė vertė, akcentuojant jo reikšmę tobulinant įstaigų vidaus kontrolę ir vidaus auditą, turto valdymą, naudojimą ir disponavimą turtu, buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės tobulinimą. Remiantis šiuolaikinio mokslo ir taikomojo pobūdžio darbais parengtas ir pristatomas universalus veiklos audito modelis, kuris leidžia kokybiškai tikrinti ir vertinti esamą bet kurios organizacijos, nepriklausomai nuo jos veiklos srities ir pavaldumo, finansų valdymo bei veiklos lygį, nustatyti tobulintinas sritis, siekiant tobulinti organizacijų veiklos efektyvumą. Siūlomas veiklos audito modelis pagrįstas viešųjų finansų valdymo ir valdymo tikslų sąveikumo vertinimu, jis galėtų būti taikomas ir Lietuvos viešojo sektoriaus audito institucijose, tai įteisinant auditą reglamentuojančiuose teisės aktuose.*

***Reikšminiai žodžiai:** auditas, viešasis sektorius, finansų valdymas, valdymo tikslai, modelis.*

Įvadas

Šiuolaikinis veiklos auditas vaidina svarbų vaidmenį tiek viešojo, tiek verslo sektorių valdyme. Iš esmės veiklos auditas apima pagrindinių veiklos sričių silpnųjų pusių, kurios slypi veiklos procesuose, netinkamoje vadyboje, silpnoje vidaus kontrolėje, identifikavimą, veiklos tobulinimo galimybių atskleidimą bei rekomendacijų teikimą. Verslo sektoriuje tokio pobūdžio paslaugos yra naudingos kiekvienai įmonei, siekiančiai optimizuoti verslo procesus, sustiprinti vidaus kontrolę, minimizuoti išlaidas, padidinti pelningumą. Šiame straipsnyje dėl nagrinėjamos problemos platumo ir kompleksiskumo įvestas apribojimas, dėmesį sutelkiant į viešojo sektoriaus išorės veiklos auditą, kurio veiklos vertinimai skirti informuoti įstatymų leidėjus, mokesčių mokėtojus, paslaugų vartotojus ir kt. Vidaus veiklos auditas, skirtas vidiniams organizacijos valdymo tikslams, nebus nagrinėjamas.

Svarbu akcentuoti tai, kad *valdymas*, apimantis organizacijų darbo planavimą ir vadovavimą, įgyvendinant užsibrėžtus tikslus ar užduotis, yra pagrindinis tikslas, o *vertinimas* sudaro vieną iš svarbiausių valdymo funkcijų. Veiklos rizikų valdymas, ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas – tai esminiai kriterijai organizacijų išlikimo praktikoje, tad jie turi būti analizuojami ir vertinami. Pastarojo laikmečio vykdomos viešojo valdymo reformos reikalauja nuolatinio organizacijų valdymo ir veiklos tobulinimo, kuris įmanomas tik gerai žinant esamą šių sričių situaciją. Tai galima pasiekti tik turint gerai organizuotą ir efektyvią tikrinimo ir vertinimo sistemą, leidžiančią objektyviai nustatyti silpnas organizacijos veiklos ir jos valdymo vietas. Visa tai reikalauja naujo požiūrio ir taikant veiklos auditą.

Veiklos auditas aptariamas akademinėje ir praktinėje literatūroje, tačiau nesuformuota jo vertinimo sistema, neparodo sisteminio veiklos vertinimo. Tad pagrindinę šiame straipsnyje gvildenamą problemą galima formuluoti tokiu *tyrimo klausimu*: kokį veiklos audito modelį vertėtų išskirti, siekiant aiškesnių, skaidresnių ir geriau palyginamų veiklos vertinimo rezultatų? Kaip siūlomas modelis galėtų sietis su patikimo finansų valdymo principais?

Straipsnio *tikslas* – pristatyti veiklos audito modelį, kuris būtų tinkamas viešojo sektoriaus finansų valdymo procesų vertinimui. Siekiant užsibrėžto tikslo sprendžiami tokie *uždaviniai*:

- išanalizuoti veiklos audito kuriamos vertės turinį;
- suformuluoti viešojo sektoriaus veiklos audito bendruosius principus;
- išnagrinėti finansų valdymo proceso vertinimą veiklos audite;
- pristatyti veiklos audito modelį, įgalinantį vertinti finansų valdymo procesą.

Tyrimo metodai: mokslinės ir praktinės literatūros analizė, duomenų grupavimas, apibendrinimas, kritinis vertinimas. Tyrimo rezultatai remiasi hipoteze, kad finansų valdymo etapai ir organizacijos pagrindiniai valdymo tikslai yra tarpusavyje susiję ir turi būti vertinama atsižvelgiant į jų sąveiką.

1. Viešojo sektoriaus išorės veiklos audito kuriama vertė

Veiklos auditas yra *pridėtinę vertę* kurianti *tikrinimo ir vertinimo funkcija*, kuri, vadovaujantis sisteminiu požiūriu, įgalina tikrinamas organizacijas tobulinti valdymo, kontrolės ir priežiūros procesų efektyvumą. Šis aspektas plačiau arba glaustai analizuojamas daugelio mokslininkų darbuose (M. Barzelay¹; C. Pollitt *et al.*²; M. Power³; C. Pollitt ir G. Bouckaert⁴; C. Waring ir S. Morgan⁵; J. Mackevičius⁶; S. Puškorius⁷; V. Lakis⁸; D. Daujotaitė ir I. Mačerinskienė⁹; D. Daujotaitė¹⁰). Tokiam požiūriui vis dažniau pritaria politikai ir praktikai, pabrėždami veiklos auditorių teikiamų paslaugų (tyrimų, vertinimų, išvadų, rekomendacijų) *sukuriamą vertę*, t. y. tai, kad veiklos auditas, veiklos efektyvumo tyrimai padeda kurti vertę ir įstatymus leidžiantiesiems, ir tikrinamoms organizacijoms. Sukurtoji vertė – tai: 1) nepriklausoma informacija, nusakanti, kiek vyriausybės, jos departamentų ir kt. organizacijų, naudojančių valstybės skirtus išteklius, veikla yra efektyvi; 2) duomenų rinkimas ir analizė, didinanti žinias ir tam tikrų klausimų supratimą; 3) lėšų taupymo, pasiekiamo gerinant ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą, lygio nustatymas; 4) naujas supratimas apie tai, kaip audituojama organizacija tvarko savo išteklius, vykdo programas, siekia nustatytų tikslų, numato tobulintinas sritis. Svarbiausia yra tai, kad viešojo sektoriaus išorės auditorių ataskaitos būtų aktualios, patikimais faktais ir įrodymais pagrįstos, svarbios daugelio suinteresuotųjų šalių sprendimų priėmėjams. Patikima informacija (veiklos auditų ataskaitos) reikalinga:

a) Seimui – padeda stiprinti vykdomą parlamentinę kontrolę. Kaip rodo atlikti tyrimai (LR Seimo narių 2004 m. liepos mėn. apklausos duomenys)¹¹, net 87 proc. Seimo narių pasitiki valstybiniu auditu ir nurodo, kad Valstybės kontrolės (aukščiausioji valstybinio audito institucija Lietuvoje, atliekanti finansinius (teisėtumo ir veiklos) auditus) pateikiamos valstybinio audito ataskaitos jiems padeda atlikti darbą;

b) piliečiams – stiprina valstybės atskaitingumą, t. y. teikiama informacija įgalina žinoti apie programos ar ministerijos veiklą, skatina pasitikėjimą valstybe, demokratija;

-
- 1 Barzelay, M. Central Audit Institutions and Performance Auditing: A comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD. *Governance*. 1997, 10(3): 235–260.
 - 2 Pollitt, C., *et al.* *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. Oxford: Oxford University Press, 1999.
 - 3 Power, M. *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press, 1997.
 - 4 Pollitt, C.; Bouckaert, G. *Viešojo valdymo reforma. Lyginamoji analizė*. Vilnius: Algarvė, 2003.
 - 5 Waring, C.; Morgan, S. *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, D.C: The World Bank, 2007.
 - 6 Mackevičius, J. *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos: monografija*. Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001.
 - 7 Puškorius, S. *Veiklos auditas: monografija*. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004.
 - 8 Lakis, V. *Audito sistema: raida ir problemos: monografija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007.
 - 9 Daujotaitė, D.; Mačerinskienė, I. Development of performance audit in public sector. *The 5th international conference "Business and management" 2008: selected papers*. Vilnius: Technika, 2008, p. 124–132.
 - 10 Daujotaitė, D. *Veiklos audito modelis viešojo sektoriaus valdymui modernizuoti*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai (vadyba ir administravimas). Vilnius: MRU Leidybos centras, 2010.
 - 11 *Valstybės kontrolės veiklos ataskaita*, 2004. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė.

c) audituojamiems subjektams – skatina pažangų finansų valdymo ir kontrolės sistemų diegimą, į rezultatus orientuotą valdymą;

d) Europos Komisijai – padeda priimti sprendimus dėl Europos Sąjungos paramos lėšų mokėjimo;

e) savivaldybėms – skatina pažangų finansų valdymo ir kontrolės sistemų diegimą bei į rezultatus orientuotą valdymą, naudojant valstybės biudžeto dotacijas ir valstybei nuosavybės teise priklausantį turtą ir kt.

Kaip rodo Valstybės kontrolės atlikti tyrimai¹², net 91 proc. valstybės institucijų vadovų, vyriausiųjų finansininkų ir vidaus auditorių nurodo, kad naudojami Valstybės kontrolės ataskaitomis ir valstybinių auditorių darbu kaip informacijos šaltiniu. Jie teigiamai įvertino veiklos audito reikšmę tobulinant įstaigų vidaus kontrolę ir vidaus auditą (93 proc.), turto valdymą, naudojimą ir disponavimą turtu (86 proc.), buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės tobulinimą (85 proc.). Veiklos audito sukuriama vertė atspindi jo pagrindinį tikslą, t. y. siekį ne tik įvertinti audituojamo subjekto viešąjį ir vidaus administravimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu, bet ir atskleisti veiklos tobulinimo galimybes. Todėl ypač svarbi yra tinkama audito objektų atranka ir tai, kad 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.

Reikia pažymėti, kad, veiklos audito pridėtinė vertė, t. y. efektyvus ir laiku išvadų bei rekomendacijų įgyvendinimas priklauso ir nuo šalies parlamentinės kontrolės priežiūros tinkamumo. Didėjantį veiklos audito poveikį Lietuvos viešajame administravime rodo ir glaudesnis Valstybės kontrolės bendradarbiavimas su Seimo Audito ir kitais komitetais. Seimo audito komitetas parlamentinėmis priemonėmis kontroliuoja valstybinio audito ataskaitose pateikiamų rekomendacijų įgyvendinimą ir skatina institucijas jas įgyvendinti. Pavyzdžiui, 2007 metais Seimo Audito komitete svarstytos 22 veiklos audito ataskaitos ir tik 4 finansinio (teisėtumo) audito ataskaitos¹³.

2. Viešojo sektoriaus veiklos audito bendrieji principai

Pristatomas viešojo sektoriaus išorės veiklos audito modelis remiasi procesiniu požiūriu ir pradedamas nuo bendrųjų principų formulavimo, toliau pereinama prie struktūros sandaros ir baigiamas metodologiniais modelio praktinio realizavimo aspektais.

Galima skirti septynis pagrindinius viešojo sektoriaus išorės veiklos auditą pagrindžiančius bendruosius principus, tai:

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

2. Veiklos auditas yra tik viena iš priemonių, vertinant organizacijos, programos ir (ar) sistemos veiklą. Jo tikslas teikti profesionalias rekomendacijas dėl audituojamo

12 *Valstybės kontrolės veiklos ataskaita*, 2005. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė.

13 *Valstybės kontrolės veiklos ataskaita*, 2007. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė.

subjekto veiklos informacijos ir kontrolės sistemų adekvatumo ir patikimumo, atitikties teisės aktų ir reglamentų reikalavimams, išteklių ekonomiškumo, veiklos procesų efektyvumo, rezultatų ir poveikio rezultatyvumo.

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

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

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

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

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

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

3. Finansų valdymo proceso vertinimas

Tiek finansų teorija, tiek ir išsivysčiusių šalių praktika rodo, kad viešųjų finansų valdymas ir kontrolė svarbūs visos šalies ekonomikai, jos vystymuisi, valstybės ekonominės politikos ir valstybės tikslų įgyvendinimui. Lietuvoje šis klausimas ypač svarbus tobulinant valstybės valdymą, siekiant geresnių rezultatų, siekiant vykdyti Europos Sąjungos (toliau ES) keliamus reikalavimus bei įsisavinti ES finansinę paramą.

Finansų valdymo procesas apibūdinamas taip pat kaip ir kiekvienas kitas valdymas¹⁴. Koncentruojant dėmesį į finansų valdymą kaip procesą, svarbu yra vadovautis strateginiu požiūriu ir patikimo finansų valdymo principais. Strateginis požiūris paaikškinamas veiklos rezultatų perspektyva, kuri sudaro prielaidas įgyvendinti viešojo valdymo reformas. Šiuo požiūriu veiklos auditas skatina viešojo sektoriaus institucijas įgyvendinti nustatytus tikslus ir pasiekti planuotus rezultatus. Patikimo finansų valdymo sąvoka apima ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo bei skaidrumo principų laikymąsi¹⁵. *Ekonomiškumo principu* nustatoma, kad organizacijų veiklos vykdymui

14 Gaidienė, Z. *Finansų valdymas*. Kaunas: Pasaulio lietuvių kultūros, mokslo ir švietimo centras, 1998, p. 7.

15 Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 123-5540.

reikalingi ištekliai turi būti pateikti laiku, pakankamos apimties ir kokybės bei mažiausios kainos; *efektyvumo principu* nustatoma, kad turi būti siekiama geriausio panaudotų išteklių ir pasiektų rezultatų santykio; rezultatyvumo principu nustatoma, kad turi būti pasiekti konkretūs nustatyti tikslai ir planuoti rezultatai¹⁶. Patikimo finansų valdymo principai yra esminiai viešųjų finansų valdymo principai.

Finansų valdymo proceso nuoseklumo požiūriu siūloma išskirti septynis pagrindinius etapus (žr. 1 lentelę): *tikslų nustatymas, planavimas, biudžeto sudarymas, įgyvendinimas ir valdymo kontrolė, atskaitomybė, paskesnioji kontrolė ir auditas bei įvertinimas*, taip pat keturis pagrindinius valdymo tikslus: *veiklos rezultatų valdymas, operacijų valdymas, išteklių valdymas ir biudžeto valdymas*. Išskirtieji elementai sudaro siūlomo viešojo sektoriaus išorės veiklos audito modelio pagrindą. Jie atspindi tarpusavio sąveiką ir rezultato poveikį vėlesniems procesams (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Finansų valdymo etapų ir valdymo tikslų vertinimas veiklos audite

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

Šaltinis: parengta autorės, išanalizavus Danijos, Švedijos ir Jungtinės Karalystės aukščiausiųjų audito institucijų taikomąją patirtį.

16 Gero finansų valdymo principai. Europos Bendrijų bendrajam biudžetui finansinio reglamento 27 straipsnis.

Pateiktoje veiklos audito, pagrįsto finansų valdymo proceso vertinimu, matricoje *pirmasis etapas* apima institucijos tikslus, kurie atspindi veiklos lūkesčius ir yra veiklos rezultatų valdymo tikslas. Taip pat šis etapas yra susijęs su *septintuoju finansų valdymo etapu* – įvertinimu, kuris parodo, kad šio etapo rezultatų valdymo tikslas yra veiklos rezultatyvumo vertinimas, įgalinantis svarstyti dėl tikslų atnaujinimo. *Antrasis etapas* yra planavimas, pagrįstas operacijų ir išteklių valdymo tikslais, siekiančiais suplanuoti veiklas, išteklius, struktūrą, kurie leistų pasiekti nustatytus tikslus ir užtikrinti tinkamą kokybę. *Trečiasis etapas* yra biudžeto sudarymas, pagrįstas operacijų, išteklių ir biudžeto valdymo tikslais ir apima veiklos, išteklių bei finansų biudžetų sudarymą. *Ketvirtasis etapas* yra įgyvendinimo ir valdymo kontrolė, pagrįsta operacijų, išteklių ir biudžeto valdymo tikslais, siekiančiais įgyvendinti ir valdyti veiklos procesus, išteklių sunaudojimą bei užtikrinti tinkamą apskaitos ir vidaus kontrolės lygmenis. *Penktasis etapas* yra atskaitomybė, pagrįsta operacijų, išteklių ir biudžeto valdymo tikslais, siekiančiais parodyti esamą padėtį, teikiant veiklos, įplaukų ir išlaidų bei finansinės veiklos atskaitas. *Šeštasis etapas* yra paskesnioji kontrolė ir auditas, pagrįstas operacijų ir išteklių valdymo tikslais, siekiančiais nustatyti operacijų valdymo efektyvumą ir išteklių sunaudojimo ekonomiškumą.

Aprašytų veiklos audito, pagrįsto finansų valdymo proceso vertinimu, dedamųjų buvimas arba jų trūkumas leidžia nustatyti viešojo sektoriaus institucijos veiklos aspektus, įvertinti jų ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą. Kaip matyti iš modelį pagrindžiančios lentelės (1 lentelė), pateiktos dedamosios tarpusavyje susijusios ir daroma prielaida, kad tam tikras jų rinkinys turi didesnės įtakos tam tikrame etape. Akivaizdu, kad išskirtos dedamosios turi svarbią reikšmę viešojo sektoriaus veiklos audito atlikimui.

Reikia pažymėti, kad ne visi procesai yra vienodai tinkami visoms organizacijoms ir ne visi auditai atliekami tuo pačiu dažniu. Pavyzdžiui, tikslo nustatymo ir įvertinimo procesų kasmet nereikia keisti. Vadinasi, esama tarpusavio ryšio, ir jei vieno proceso rezultatas bus nepakankamas, tai darys įtaką vėlesniems procesams. Tas pats pasakytina ir apie paskirus valdymo tikslus.

Veiklos rezultatų valdymas (angl. *performance management*) apima veiklos valdymą nustatytų organizacijos tikslų pagrindu.

Operacijų valdymas (angl. *activity management*) daugiau orientuotas į operacijų įgyvendinimo padarinius negu į savarankišką veiklą. Jis apima veiklos organizavimą, kad suplanuoti veiksmai (veiklos) būtų įgyvendinti ir atitiktų nustatytą kokybę. Pasak S. Stungurienės¹⁷, daugelyje organizacijų operacijų valdymu užsiima iki 80% darbuotojų, taigi galima teigti, kad operacijų valdymas sukuria didžiausią pridėtinės vertės dalį. Šios sistemos galutinis produktas yra prekės ir paslaugos. Pažymėtina dar ir tai, kad visoms organizacijoms būdinga operacijų veikla. Operacijų valdymo vaidmuo apima operacijų plėtros procesą ir gautinus rezultatus, atsižvelgiant į kintančius aplinkos poreikius ir trukdžius. Operacijų valdymas siejamas su kiekviena organizacijos funkicine sritimi ir

17 Stungurienė, S. *Operacijų valdymas*. Kaunas: Technologija, 2006, p. 6.

gali būti nagrinėjamas skirtingais požiūriais. Operacijų valdymo funkcijos kasdienės veiklos dėmesio centras yra organizacijos vertės didinimas per transformacijos procesą.

Išteklių valdymas (angl. *recourse management*) apima išteklių įsigijimą, paskirstymą ir naudojimą.

Biudžeto valdymas (angl. *budgetary management*) apima asignavimų administravimą ir atliekamus mokėjimus. Įstaigų biudžetai yra pagrindinis finansinis planas, priemonė valstybės lėšoms paskirstyti, prekėms, paslaugoms arba turtui įsigyti: jame nurodomos valstybės lėšos, skirtos tam tikroms valstybinėms funkcijoms atlikti. Programiniame ir į rezultatus orientuotame biudžete lėšos siejamos su siekiamais rezultatais arba jų poveikiu, t. y. sprendimų ir jų priėmimo elementais, susijusiais su planavimu, organizavimu, darbuotojų parinkimu, nurodymų teikimu, koordinavimu, atsiskaitymu, biudžeto vykdymu bei vertinimu ir kt.¹⁸

Finansų valdymo skaidymas į procesus ir valdymo tikslus gali būti gana sudėtingai taikomas tiesiogiai. Tam reikia nustatyti reikalavimus.

Taigi finansų valdymas apima įvairius organizacinius lygmenis, todėl ir jo tikrinimas turi būti atitinkamai suplanuotas. Visų ministerijų departamentų valdymas turėtų būti orientuotas į procesų valdymą, tai pat ir valdymo procesų valdymą – kaip efektyvesnes priemones šių dienų pokyčių pasaulyje. Finansų valdymas priklauso nuo organizacinio lygmens, pavyzdžiui, ministerijų departamentų finansų valdymas pirmiausia orientuotas į tokius proceso etapus kaip *tikslų nustatymas*, *įvertinimas*, o valdymo tikslas – į veiklos rezultatų valdymą. Organizacijų finansų valdymas daugiau orientuotas į kitus proceso etapus ir valdymo tikslus. Remiantis užsienio šalių (Danijos, Švedijos, Jungtinės Karalystės aukščiausiųjų audito institucijų) atliktų tyrimų dėl finansų valdymo principų įgyvendinimo viešajame sektoriuje išvadomis, galima teigti, kad, vertinat finansų valdymo proceso etapus, galima tikėtis aiškesnių, skaidresnių ir palyginamų rezultatų. Tai garantuoja, kad organizacijos bus vertinamos remiantis tuo pačiu pagrindu. Šie tyrimai taip pat patvirtina darbe keltą hipotezę, kad tarp finansų valdymo etapų ir organizacijos valdymo tikslų esama tam tikro ryšio ir integralumo, todėl turi būti vertinami jų sąveikos rezultatai.

4. Viešojo sektoriaus išorės veiklos audito modelis

Apibendrinus teorinius ir empirinius tyrimus, galima teigti, kad veiklos auditas gali padėti mikro- ir makrolygmenimis plėtoti modernią, skaidrią viešųjų finansų valdymo sistemą, stebėseną ir reglamentų vykdymą, taip pat būtina valdymo sistemos modernizavimą. Remiantis Danijos, Švedijos, Jungtinės Karalystės aukščiausiųjų audito institucijų veiklos audito organizavimo praktika, veiklos audito gairėmis ir vadovais (1999¹⁹; 2004²⁰; 2007²¹ ir INTOSAI standartais (2001²²), pristatomas veiklos audito mo-

18 Matusevičius, D. Viešojo sektoriaus vidaus finansų kontrolė: integravimas į nacionalinę viešųjų finansų valdymo sistemą ES plėtros kontekste. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. 2002, 23.

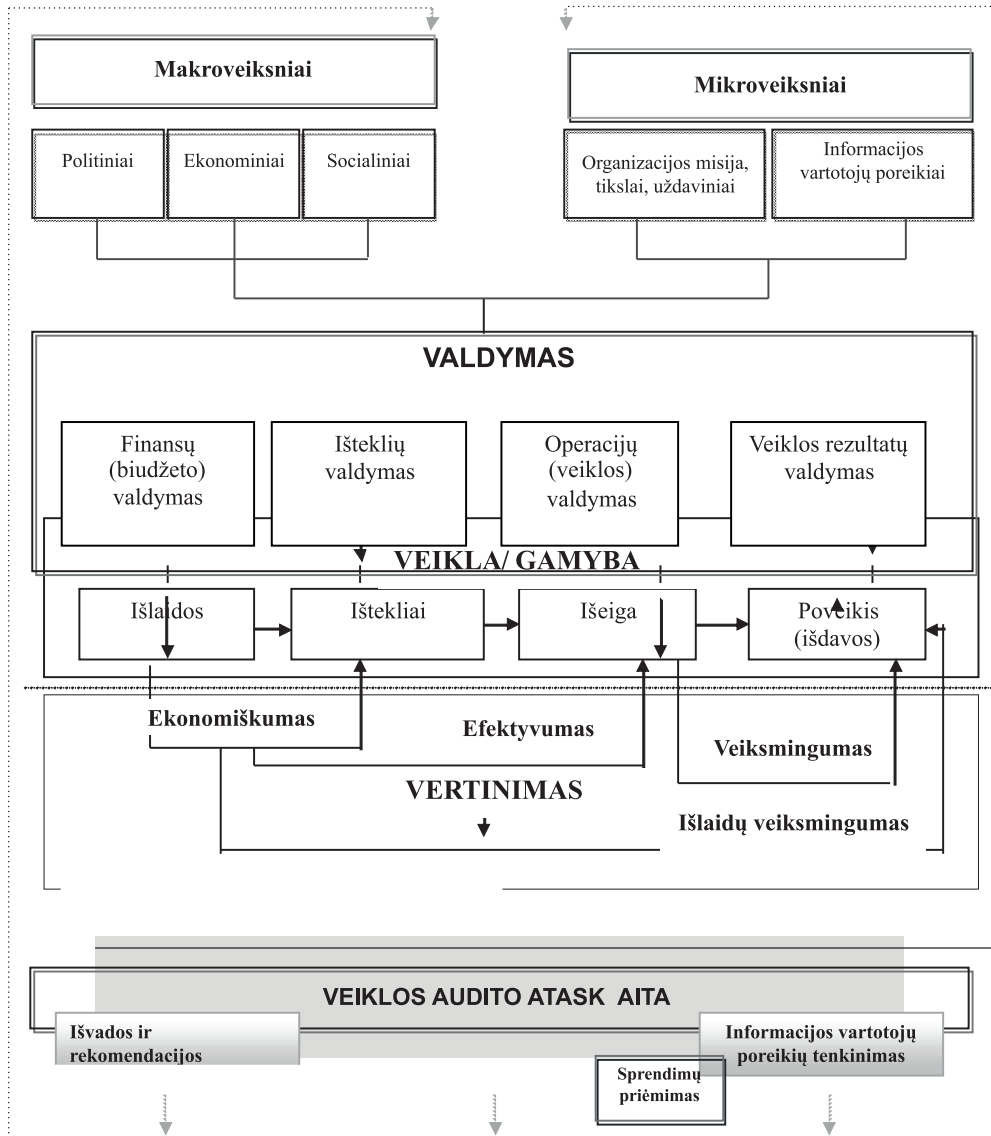
19 *Handbook in Performance Auditing: Theory and Practice*. The Swedish National Audit Office, 1999.

20 *Implementation Guidelines for Performance Auditing*. INTOSAI, 2004.

21 *Veiklos audito vadovas*. Europos auditorių rūmai, 2007.

22 *Code of Ethics and Auditing Standards*. INTOSAI, 2001.

delis integruoja pagrindinius veiklos audito elementus ir skirtingus valdymo lygmenis (žr. 1 pav.).



Šaltinis: parengta autorės

1 pav. Viešojo sektoriaus išorės veiklos audito modelis

Pateiktas modelis parodo koreliaciją tarp pagrindinių veiklos audito koncepcijų, vadybos lygmenų, išorės aplinkos. Modelio pagrindas yra visų viešųjų veiklų gamybi-

niai procesai, kurie naudoja išteklius ir (ar) gamybos veiksniais, kad gamintų tiek materialius, tiek ir nematerialius produktus ar paslaugas. Alternatyvi modelio interpretacija yra ta, kad jis atkuria viešųjų veiklų vertės kūrimo grandinę. Tai yra bendra kitų veiklos audito modelių ypatybė (sisteminio modelio).

Modelio centrinė ašis yra veiklos (gamybos) procesas, kurio metu vyksta išteklių, turinčių fizinių išteklių pavidalą, transformacija į išėigą: prekes ir paslaugas. Finansinius išteklius viešosios organizacijos gauna iš biudžeto pagal patvirtintus limitus. Išėiga turi patenkinti veiklos lūkesčius ar turėti poveikį, kuris tyrimo terminais įvardijamas kaip *išdavos* (angl. *outcome*). Dalis viešojo sektoriaus ekonomikos tiesiogiai nesukuria ekonominio produkto, bet greičiau tiesiogiai sukuria poveikį. Taigi, pajamų perskirstymo tikslai yra pajamų kūrimas ir perskirstymas arba poveikio visuomenei teikimas.

Veiklos (gamybos) procesų valdymas implikuoja vieną ar daugiau valdymo tikslų tipų. Pagrindinis finansų (biudžeto) valdymo objektas yra patvirtinto biudžeto įgyvendinimas ir finansinės ataskaitos; išteklių valdymo pagrindinis objektas yra išteklių su-naudojimas; operacijų valdymo – organizacijos veiklos (procesai) ir jų efektyvumas; veiklos rezultatų valdymo – organizacijos tikslų įgyvendinimas ir jų tinkamas poveikis. Taigi, auditorius, įvertinęs aptartas sąveikas tarp atskirų veiklos (gamybos) ir finansų valdymo proceso elementų, įvertina visą finansų valdymą. Lygindamas apsirūpinimą fiziniiais ištekliais su biudžeto sąmata ar (ir) finansinėmis ataskaitomis, auditorius gali įvertinti subjekto gebėjimą ekonomiškai naudoti išteklius. Santykis tarp gamybos (veiklos) veiksmų apima gamybą ir jos apimtį, išmatuotą fiziniiais vienetais, apibūdina gebėjimą turimais ištekliais sukurti išėigą (produkciją) ir yra vadinamas efektyvumu. Išėiga gali būti produktai ar paslaugos, tokios kaip mokymo veikla, socialinė rūpyba ir pan. Išėigos (produktų) ir poveikio įvertinamas parodo pasiektas veiklos galimybes, t. y. ar pasiekti veiklos tikslai, ar pasiektas pageidaujamas poveikis. Tai yra išėigos (produktų) rezultatyvumo matas. Rezultatyvumas taip pat gali būti įvertintas kaip sėkmingai atliktų užduočių, kurios atitinka nustatytus kokybės reikalavimus, skaičius. Išlaidų veiksmingumas yra matuojamas kaip galimybė su turimais ištekliais sukurti išėigą ar pasiekti veiklos lūkesčius bei norimą poveikį aplinkai.

Pateikto veiklos audito modelio sistema leidžia skaidyti jį į elementus. Išlaidų efektas yra kuriamas per trijų elementų – ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo – pasekmes. Kitaip tariant, visas *išlaidų veiksmingumas* yra išreiškiamas kaip veiklos (gamybos) veiksmų ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo (dar vadinamo 3 E) sandauga.

Finansų valdymo proceso skaidymas įgalina diagnozuoti tam tikros srities procesų problemas. Viešoji organizacija gali organizuoti optimalią gamybą, bet nebūtinai idealaus poveikio gamybą. Priešingai, organizacijai gali būti būdingas mažas produktų ir paslaugų produktyvumas, bet tinkamas poveikis.

Pagrindinis šio modelio pranašumas yra tas, kad jis remiasi pripažinta ekonomikos teorija. Tai daro jį tvirtu įrankiu, aprūpinančiu veiklos auditą pripažintu pagrindu. Modelis suponuoja poveikio (angl. *outcome*) grandinę, iliustruojančią išteklių transformaciją į pageidaujamos veiklos rezultatus. Poveikio grandinė nurodo egzistuojant priežasties ir pasekmės santykį administravimo lygmeniu, yra svarbi vertinimo kriterijų nu-

statymo procesams, identifikuojant nepasiektus rezultatus ir poveikį. Taip pat poveikio grandinė atspindi laiko veiksnį išteklių transformacijoje (ištekliai – išeiga – poveikis). Poveikio grandinės priežasties ir padarinio santykis taip pat reiškia, kad auditorius turi atkreipti dėmesį į išorės įtakas, kurios nepriskirtinos veiklos pastangoms. Tokiu atveju efektyvumo ir rezultatyvumo skaičiavimas turi būti pakoreguotas, įvedus nesusijusius kintamuosius (tai efektyvumo ar rezultatyvumo matavimo aspektas).

Taigi, sukurtas modelis (1 pav.) parodo praktinį veiklos audito pobūdį ir leidžia auditoriui įvertinti, kaip buvo vykdoma viešosios organizacijos vadyba.

Išvados ir rezultatai

Veiklos auditas: a) procesas, apimantis nuoseklų tikrinimo ir vertinimo funkcijos realizavimą; b) išryškina tiriamos veiklos problemas; c) tiria ir vertina: išteklių ekonomiškumą, veiklos procesų efektyvumą ir (ar) rezultatų bei poveikio rezultatyvumą; d) kuria pridėtinę vertę, pasireiškiančią atliktais veiklos auditorių vertinimais, teikiamomis išvadomis bei rekomendacijomis, įgalinančiomis gerinti organizacijos veiklą ir modernizuoti valdymą.

Atlikta mokslinė ir praktinė literatūros analizė rodo, kad viešojo sektoriaus veiklos auditas gali padėti mikro- ir makrolygmenimis plėtoti modernią, skaidrią viešųjų finansų valdymo sistemą, stebėseną ir reglamentų vykdymą, taip pat būtina valdymo sistemos modernizavimą. Tad veiklos auditas yra svarbus valstybės modernizavimo instrumentas, padedantis skatinti šalies ekonominę ir socialinę pažangą, didinti tiek šalies, tiek įvairių sektorių konkurencinius pranašumus globalizacijos ir integracijos sąlygomis.

Pateikto veiklos audito modelio struktūra leidžia detaliau tirti organizacijų veiklą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais ir užtikrina sisteminių viešojo sektoriaus institucijų veiklos vertinimą. Modelis remiasi viešųjų finansų valdymo ir valdymo tikslų sąveikumo vertinimu ir pripažinta ekonomikos teorija.

Veiklos audito modelio realizavimas reikalauja tobulinti veiklos audito metodus, plačiai taikyti sisteminę analizę, plėtoti specifinę metodologiją, remtis kokybiniais ir kiekybiniais duomenimis, kurie turėtų būti tinkamai apdoroti ir pasirūpinta jų išvadų bei rekomendacijų patikimumu ir tikslumu.

Siūlytina suvienodinti veiklos audito tyrimų metodiką, nes pagal siūlomą modelį veikianti audito sistema leistų tikėtis aiškesnių, skaidresnių ir palyginamų rezultatų.

Literatūra

Barzelay, M. Central Audit Institutions and Performance Auditing: A comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD. *Governance*. 1997, 10(3): 235–260.

Code of Ethics and Auditing Standards [interaktyvus]. INTOSAI, 2001 [žiūrėta 2011-03-17]. <<http://intosai.connexcc-osting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>>.

- Daujotaitė, D. Finansų kontrolės sistemos forma viešajame sektoriuje. *Viešojo politika ir administravimas*. 2002, 2: 71–77.
- Daujotaitė, D. Veiklos audito koncepcijos viešųjų reformų kontekste. Identifikavimas ir apžvalga. *Tarptautinėje mokslinė-praktinė konferencija „Finansinių rizikų valdymas“*. Mykolo Romerio universitetas / Vilniaus Gedimino technikos universitetas, 2010.
- Daujotaitė, D. *Veiklos audito modelis viešojo sektoriaus valdymui modernizuoti*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai (vadyba ir administravimas). Vilnius: MRU Leidybos centras, 2010.
- Daujotaitė, D.; Mačerinskienė, I. Development of performance audit in public sector. *The 5th international conference “Business and management” 2008: selected papers*. Vilnius: Technika, 2008.
- Gaidienė, Z. *Finansų valdymas*. Kaunas: Pasaulio lietuvių kultūros, mokslo ir švietimo centras, 1998.
- Gero finansų valdymo principas [interaktyvus]. Europos Bendrijų bendrajam biudžetui finansinis reglamentas, 27 straipsnis, 2002 [žiūrėta 2011-02-27]. <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/consleg/2002/R/02002R1605-20070101-lt.pdf>>.
- Handbook in Performance Auditing: Theory and Practice*. The Swedish National Audit Office, 1999.
- Implementation Guidelines for Performance Auditing* [interaktyvus]. INTOSAI, 2004 [žiūrėta 2011-01-17]. <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1implgperfaude.pdf>>.
- Lakis, V. *Audito sistema: raida ir problemos: monografija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007.
- Mackevičius, J. *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos: monografija*. Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001.
- Matusevičius, D. Viešojo sektoriaus vidaus finansų kontrolė: integravimas į nacionalinę viešųjų finansų valdymo sistemą ES plėtros kontekste. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. 2002, 23.
- Performance audit* [interaktyvus]. The Denmark National Audit Office [žiūrėta 2011-03-21]. <<http://www.rigsrevisionen.dk/>>.
- Performance audit* [interaktyvus]. The Swedish National Audit Office [žiūrėta 2011-03-21]. <<http://www.riksrevisionen.se/>>.
- Performance audit; The value for money programme* [interaktyvus]. The United Kingdom National Audit Office [žiūrėta 2011-03-21]. <<http://www.nao.org.uk/>>.
- Pollitt, C., et al. *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. Oxford: Oxford University Press, 1999.
- Pollitt, C.; Bouckaert, G. *Viešojo valdymo reforma. Lyginamoji analizė*. Vilnius: Algarvė, 2003.
- Power, M. *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press, 1997.
- Puškorius, S. *Veiklos auditas: monografija*. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004.
- Stungurienė, S. *Operacijų valdymas*. Kaunas: Technologija, 2006.
- Valstybės kontrolės 2004–2009 m. veiklos ataskaitos* [interaktyvus]. Valstybės kontrolė [žiūrėta 2011-03-21]. <<http://www.vkontrolė.lt/>>.
- Veiklos audito vadovas* [interaktyvus]. Europos auditorių rūmai, 2007 [žiūrėta 2011-03-01]. <<http://eca.europa.eu/portal/page/portal/portal/page/portal/audita>>.
- Veiklos audito vadovas*. Valstybės kontrolė, 2010.
- Waring, C.; Morgan, S. *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, D.C: The World Bank, 2007.

THE ASSESSMENT OF FINANCE MANAGEMENT PROCESS IN PERFORMANCE AUDIT

Dalia Daujotaitė

Mykolas Romeris University, Lithuania

Summary. *The modern performance audit does play an important role in the management of both public and private sectors. Essentially, performance audit includes the identification of major weaknesses embedded in operating processes or stemming from inadequate internal control, also the disclosure of possibilities for enhancement of operating efficiency and the provision of recommendations. The article, in view of the breadth and complexity of the issue under consideration, limits its focus to external performance audit in the public sector the results of the assessment whereof are intended to inform legislators, tax payers, service users, etc. The scope of the present article does not include the internal performance audit covering internal organisational management issues.*

The article argues that performance audit has been extensively covered in academic and practical references, which, however, did not result in the formulation of its assessment system or any systemic assessment of performance. Therefore the key issue of the present article is the identification of a performance audit model that is most appropriate in seeking clearer, more transparent and better comparable results of assessment of performance. The article looks into the ways which could link the proposed model applications to the principles of sound financial management?

The article focuses on assessment of the financial management process. The assessment of consistency in the process of financial management has proposed to identify seven principal stages: target setting, budgeting, implementation and management control, reporting, follow-up, audit and evaluation, as well as four principal objectives in governance: performance management, operations management, resource management and budget management. The identified elements constitute the basis for the external performance audit in the public sector. These elements reflect the interrelations and the impacts of the outcome upon subsequent processes (see Table 1).

The first stage of the performance audit matrix is based on the assessment of financial management process covers institutional objectives that reflect performance expectations and represent the ultimate objective of performance management. Also this first stage is related to the seventh stage of finance management — the evaluation, actually, showing that the purpose of management of results in this specific stage is the assessment of performance efficiency leading to updating of objectives. The second stage is planning based on operations and resource management objectives intended to plan operations, resources, structure that would enable the achievement of predefined objectives and the attainment of required quality. The third stage is budgeting based on the objectives of operations, resources and budget management. The fourth stage includes the implementation and management control based operational, resource and budget management objectives designed to implement and manage operational processes, the use of resources and ensure the appropriate levels of accounting and internal

control levels. The fifth stage is reporting based on the objectives of operational, resource and budget management seeking to show the current status when producing operational, revenue, expenditure and financial performance reports. The sixth stage is the follow-up and audit based on the operational and resource management objectives designed to determine the efficiency of operational management and economy of the deployment of resources.

The performance audit structure enables a more detailed examination of performance from the point of view of economy, efficiency and effectiveness, and ensures a systemic evaluation of the performance of public sector institutions. The model has been developed taking into account the interrelation of finance management and governance objectives, and a well-recognised theory of economics.

Keywords: *audit, public sector, financial management, objectives of governance, model.*

Dalia Daujotaitė, Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Finansų ir mokesčių katedros docentė. Mokslinių tyrimų kryptys: veiklos auditas, finansinis auditas, valdymo apskaita.

Dalia Daujotaitė, Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, Department of Finance and Taxes, Associate Professor. Research interests: performance audit, financial audit, management accounting.