

## VIEŠOJO SEKTORIAUS VEIKLOS AUDITAS NAUJOJO VIEŠOJO ADMINISTRAVIMO PARADIGMOJE

Dalia Daujotaitė

*Mykolo Romerio universitetas  
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius*

*Straipsnyje apžvelgiama viešojo sektoriaus veiklos audito raida ir samprata, aptarta veiklos audito specifiška bei sąsajos su naująja viešąja vadyba, identifikuoti pagrindiniai veiklos audito tikslai ir objektai. Teorinis tyrimas, atliktas remiantis kitų šalių viešojo sektoriaus veiklos audito tyrimų rezultatais, padėjo atskleisti tris pagrindinius veiklos audito aspektus: politinį, organizacinį ir vadybinį. Nustatyta, jog veiklos auditas priklauso naujojo viešojo administravimo tyrimų sričiai.*

**Reikšminiai žodžiai:** *veiklos auditas, viešasis sektorius, aukščiausioji audito institucija.*

**Keywords:** *performance audit, public sector, supreme audit institution.*

### Įvadas

Pastarųjų dešimtmečių valstybių pastangos didinti įvairių valdžios lygių atsakomybę ir atskaitomybę, tobulinti valdymą skatina viešojo administravimo sistemos pokyčius, priklausomus nuo įvairių vidinių ir išorinių veiksnių. Ekonominiu racionalizmu, informacinių technologijų taikymu, įvairiomis globalizacijos formomis pagrįsti naujieji vadybos metodai bei naujieji teisiniai santykiai turi įtakos viešojo administravimo modelių kaitai<sup>1</sup> ir lemia kai kurių vadybinių elementų perkėlimą bei adaptavimą viešajame sektoriuje. J. Carroll 1998 m. analizavęs naujojo viešojo administravimo paradigmą išskyrė tokius būdingiausius jos bruožus: „<...> biurokratijos mažinimas ir pertvarkymas;

<sup>1</sup> Tradicinis viešasis administravimas, žinomas kaip labai reglamentuotas vėberinis hierarchinis modelis, pasižymintis griežtu reglamentavimu, nelankstumu, nepakankamu demokratiškumu ir kt.

Aštuntame dešimtmetyje viešajame sektoriuje pradėjo formuotis naujas vadybinis požiūris, kuriam Hood suteikė naujosios viešosios vadybos (NVV) pavadinimą. Pollitt šį požiūrį vadino menedžerializmu, Barzelay – postbiurokratine paradigma, Lan ir Rosenbloom – rinka pagrįstu viešuoju administravimu, Osborn ir Gaebler – antreprenierių valdžia. Vėliau mokslinėje literatūroje naujam vadybiniam požiūriui apibrėžti daugiausia vartotas NVV pavadinimas.

rinkos mechanizmų taikymas valdžios veikloje; atsakomybės pasidalijimas organizacijos viduje ir už organizacijos, produktyvumo didinimas; įstaigų energingumo didinimas; tarnautojų savarankiškumo didinimas, siekiant rezultatų, kokybės tobulinimo ir klientų aptarnavimo gerinimo“ (cituota pagal Lynn [1]) [2, p. 8–9].

Veiklos auditas yra vienas iš įrankių, galintis prisidėti prie šių vertybių stiprinimo, teikdamas viešą ir patikimą informaciją apie viešojo sektoriaus veiklų ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą. Kaip nurodyta viename iš pamatinių viešojo sektoriaus audito dokumentų – Limos deklaracijoje, „<...> Auditas – ne savitikslė, o būtina reguliavimo sistemos dalis, kurios tikslas – atskleisti nukrypimus nuo priimtų standartų ar teisėtumo, ekonomiškumo, veiksmingumo ir efektyvumo principų pažeidimus, kad būtų galima kuo anksčiau pataisyti padėtį<sup>2</sup>. Viešajame sektoriuje

<sup>2</sup> Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) Limos deklaracija. Dėl audito principų gairių (1977). [http://www.vkontrole.lt/teisine\\_kiti.shtml](http://www.vkontrole.lt/teisine_kiti.shtml).

Limos deklaracija – tai svarbiausias INTOSAI dokumentas, suteikiantis INTOSAI veiklai filosofinį ir koncepcinį pagrindą. Visas šio dokumento pavadinimas – INTOSAI deklaracija „Dėl viešųjų finansų kontrolės svarbiausiųjų direktyvų“. Ši deklaracija buvo priimta IX INTOSAI kongrese 1977 me-

ypač svarbus tampa ne formalus teisės aktų laikymasis, o efektyvus, rezultatyvus ir ekonomiškasis valdymas<sup>3</sup>. Atliekant veiklos auditus reikia atsižvelgti ne tiek į kontrolę ir procesus, kiek į pasiektus veiklos rezultatus, t. y. būtina įvertinti audito metu nustatytų faktų poveikį ekonomiškamui, efektyvumui ir veiksmingumui. Ekonomiškumo (*angl. economy*), efektyvumo (*angl. efficiency*) ir veiksmingumo (dažnai vadinamo rezultatyvumu) (*angl. effectiveness*) koncepcijos, dar vadinamos 3 E koncepcijomis, sudaro veiklos audito esmę. Šie terminai yra įvairiai interpretuojami, jie sudėtingai susiję vienas su kitu, nors iš esmės yra visiškai skirtingi. Apibendrinus egzistuojančius šių sąvokų apibrėžimus pateikiami trumpi jų turinį atspindintys apibūdinimai.

*Ekonomiškumas* suprantamas kaip taupus išteklių, reikalingų rezultatui gauti (pagaminti prekę, suteikti paslaugą ir kt.) naudojimas, išlaikant atitinkamą to rezultato kokybę. Kitaip tariant, ekonomiškumas – tai „gero šeiminkavimo“ standartas valstybės išlaidų srityje. Tačiau įvertinti tai, kas yra „geras šeiminkavimas“ ir kas yra „nereikalingas eikvojimas“, yra subjektyvus ir sudėtingas dalykas, reikalingi išoriniai vertinimo kriterijai ir vertintojai. Gana problemiška įvertinti, ar pasirinktas indėlis yra pats taupiausias valstybės ar organizacijos lėšų naudojimo būdas, ar turimi ištekliai naudoti ekonomiškai, ar indėlio kokybė ir kiekis optimalūs bei reikiamai suderinti. Dar sudėtingiau pateikti rekomendacijas dėl sąnaudų mažinimo nepaveikiant paslaugų kokybės ir kiekio.

*Efektyvumas* suprantamas kaip santykis tarp produkto (prekių, paslaugų) ir jam pagaminti sunaudotų išteklių. Efektyvumas parodo ryšį tarp sukurtų produktų ir sunaudotų kompleksinių išteklių. Efektyvumo apibūdinime svarbiausia yra tai, kad pabrėžiamas kompleksinis išteklių sunaudojimas, turint omenyje, kad ištekliai nėra vien išlaidos kaip ekonomiškumo atveju. Vertinant išteklių naudojimo efektyvumą veiklos rezultatai lyginami su panaudotais ištekliais. Siekiama, kad išlaidos būtų kuo mažesnės, o rezultatas – geresnis.

*Veiksmingumas* suprantamas kaip tikslų pasiekimo lygis ir santykis tarp pasiekto efekto ir tikslams pasiekti sunaudotų išteklių. Kaip rašo D. O'Neill, veiksmingumas yra „<...> politikos arba

programos tikslų įgyvendinimo įvertinimas [3, p. 746].

Vertinant ekonomiškumą reikia tirti, ar lėšos išleistos pagal tikslinę paskirtį. Vertinant veiksmingumą, reikia tirti, ar naudojant išteklius įvykdytos užduotys, pasiekti numatyti tikslai. Vertinant efektyvumą, du minėti tyrimai sujungiami ir rezultatai lyginami su jiems pasiekti sunaudotais ištekliais. Išsamiai šių 3E koncepcijų sampratos klausimus yra išnaginėjęs S. Puškorius straipsnyje „3 E koncepcijos plėtra“ [4].

Veiklos auditas Lietuvoje nėra pakankamai išnagrinėtas. Tam tikrus šios audito rūšies aspektus yra aptarę S. Puškorius, J. Mackevičius, V. Lakis ir kt., tačiau, kaip ir patys autoriai pažymi, pasigendama išsamesnės veiklos audito analizės kitų šalių patirties požiūriu. Todėl šiame straipsnyje apžvelgiami užsienio šalių autorių (Hood et al., 1999; Hood ir Jackson 1991; Pollitt et al., 1999; Barzelay, 1997, 2000; Waring, ir Morgan 2007) darbai, jų atlikti viešojo sektoriaus veiklos audito tyrimai. Tai ir daro šį straipsnį aktualų.

Straipsnio tikslas – apžvelgti viešojo sektoriaus veiklos audito raidą, sąvoką, ypatumus bei atskleisti šios audito rūšies politinį, organizacinį ir vadybinį aspektus<sup>4</sup>.

Nagrinėjimui pasirinktas lyginamosios analizės metodas, išskiriant atskirų šalių nagrinėjamų metodų, modelių panašumus ir skirtumus. Atsižvelgiant į tai, kad viešojo sektoriaus veiklos audito vystymui ir tobulinimui vis didesnę vaidmenį vaidina tarptautinės organizacijos, pirmiausia Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (INTOSAI), straipsnyje daug remiamasi šios organizacijos paskelbtais dokumentais. Atliekamas viešojo sektoriaus veiklos audito reglamentų (standartų, gairių) bei įvairiose šalyse vykdytų tyrimų veiklos audito srityje nagrinėjimas ir vertinimas.

## 1. Veiklos auditas: kai kurie būdingieji bruožai

Raidos požiūriu veiklos auditas yra palyginti nauja kontrolės forma, aprėpianti viešojo sektoriaus institucijų, jos atskirų sistemų ir visos valstybės veiklą [5, p. 6]. Pasaulyje veiklos audito teorija pradėta plėtoti tik XX a. II pusėje (septintame dešimtmetyje [6], o praktikos pradžia laikytina septintojo dešimtmečio pabaiga [7] ir siejama su la-

tais Peru sostinėje Limoje, todėl šiam dokumentui prigijo Limos deklaracijos pavadinimas.

<sup>3</sup> Valstybės kontrolierės R. Budbergytės kalba, pasakyta 2005 m. lapkričio 23 d. Prezidento rūmuose vykusioje apskrito stalo diskusijoje dėl 2006 metų valstybės biudžeto. <http://www.vkontrolė.lt/n/index.php?id=58>.

<sup>4</sup> Dėl ribotos straipsnio apimties nebus nagrinėjamas vidaus audito tarnybų atliekamas veiklos auditas, kuris, be jokios abejonės, yra ypač svarbus viešojo sektoriaus veiklos modernizavimui ir tobulinimui.

biausiai ekonominiu požiūriu išsivysčiusiomis pasaulio šalimis – JAV, Didžiąja Britanija, Kanada, Švedija. Lietuvoje formali veiklos audito pradžia – **2002 m. kovo 1 d.**, kai įsigaliojus Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės naujos redakcijos įstatymui Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė įteisinta kaip aukščiausioji valstybinio audito institucija, atliekanti finansinį ir veiklos auditus pagal tarptautinius audito standartus. Valstybės kontrolė yra viena pagrindinių išorės audito institucijų, rengiančių veiklos audito metodologiją ir atliekančių veiklos auditus Lietuvoje. Lietuvoje kuriama ir tobulinama veiklos audito sistema remiasi Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (*angl. International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*) standartais, jų įgyvendinimo gairėmis, Europos Sąjungos paramos organizacijos Centrinės ir Rytų Europos šalims tobulinant valdymą ir administravimą (toliau – SIGMA) ekspertų konsultacijomis, geriausia kitų šalių veiklos audito patirtimi [8].

Veiklos audito teorija ir praktika formavosi kartu su vadybos mokslo koncepcijomis. Jo funkcijos ir vaidmenys metai iš metų kito, veikiami besikeičiančių visuomenės poreikių, ribotų išteklių, politinės situacijos, mokslo pažangos. Savo raidos pradžioje veiklos auditas buvo siejamas su programinio biudžeto sudarymo koncepcija. Programinio valdymo principų įgyvendinimu šalių vyriausybės siekė, kad būtų efektyviau naudojamos valstybės biudžeto lėšos, o institucijų veikla būtų nukreipta į konkrečių rezultatų siekimą, sukuriant kontrolės ir valdymo sistemas, padidinančias finansinės atsakomybės poreikį visais valdymo lygmenimis. Tokiu principu sudaromas biudžetas kėlė poreikį sistemai, kuri įvertintų kaip ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai buvo pasiekti tikslai, t. y. suformavo poreikį veiklos audito specialistų atsiradimui. Siekiant realizuoti programinio valdymo principus ir reikalavimus buvo generuojamos ir plėtojamos **veiklos audito koncepcijos** [9]. Vėliau veiklos audito tyrimo sritys išsiplėtė ir nebėra siejama tik su biudžeto sudarymu.

Akademiniu požiūriu veiklos audito poreikis siejamas su racionalių institucijų valdymu ir galimybe įvertinti jų veiklą.

Pasaulinėje veiklos audito raidoje galima išvėgti dvi būdingas tendencijas: atsiradimo pradžioje svarbiausias vaidmuo teko kontrolės funkcijai, vėliau – nuo 1996 m. svarbesnis konsultacijų ir rekomendacijų teikimo vaidmuo [9].

Veiklos auditas tiek teisinėje, tiek specialiojoje literatūroje traktuojamas įvairiai – tai priklauso nuo nagrinėjamo proceso arba objekto. Vienas populia-

riausių yra Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos (INTOSAI) apibrėžimas, veiklos auditą apibūdinantis kaip procesą, kurio metu įvertinama kaip ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai audituojama organizacija naudoja savo išteklius, atlikdama jai priskirtas užduotis [10]. Veiklos audito įgyvendinimo gairėse veiklos auditas apibrėžiamas plačiau, nurodant: „Veiklos auditas susijęs su ekonomiškumo, rezultatyvumo bei efektyvumo auditu ir apima: a) administracinės veiklos, atliekamos pagal protingus administravimo principus ir praktiką, ir valdymo veiklos ekonomiškumo auditą; b) žmonių, finansinių ir kitų išteklių naudojimo rezultatyvumo auditą, įskaitant informacinių sistemų, veiklos rezultatyvumo matų bei stebėjimo tvarkos ir audituojamos įstaigos procedūrų, taikomų taisant nustatytus trūkumus, tikrinimą; c) veiklos efektyvumo auditą vertinant, kaip audituojamoji įstaiga įgyvendina savo tikslus, ir auditą lyginant faktinį veiklos poveikį su planuotu“ [11]. Veiklos auditas pagrįstas įstatymų leidžiamosios institucijos priimtais sprendimais ar nustatytais tikslais gali būti atliekamas visame viešajame sektoriuje.

Panašiai veiklos auditas apibūdinimas ir specialiojoje literatūroje. J. Mackevičius pateikia tokį veiklos audito apibūdinimą: veiklos auditas – tai audituojamos valstybės institucijos, įstaigos ar įmonės administracinės veiklos siekiant iškeltų tikslų, taip pat darbo, materialinių, finansinių bei kitų išteklių naudojimo ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo įvertinimas [12, p. 606]. Šiame apibrėžime akcentuojama ne tik audituojamo subjekto veiklos įvertinimas, bet ir išteklių naudojimo reikšmė. Išteklių naudojimas turi būti įvertintas ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo aspektais.

Platesnį veiklos audito apibrėžimą pateikė S. Puškorius: Plačiaja prasme veiklos auditas yra valstybės, ministerijų, departamentų ir kitų viešojo sektoriaus institucijų valdymo ekonomiškumo, efektyvumo, veiksmingumo sisteminė analizė bei pasiūlymų šiems kriterijams gerinti rengimas [5, p. 6]. Šiame apibrėžime akcentuojama keletas dalykų: 1) veiklos audito „laukas“, t. y. kas įeina į jo turinį, būtent viešojo sektoriaus institucijų valdymo sisteminė analizė; 2) vertinimo kriterijai, t. y. ekonomiškumo, efektyvumo ir veiksmingumo vertinimas; 3) pasiūlymų veiklai gerinti rengimas.

Užsienio šalių autoriai taip pat panašiai apibūdina veiklos auditą. Pavyzdžiui, C. Waring ir S. Morgan veiklos auditą traktuoja kaip sisteminį, objektyvų vyriausybės programos ar jos veiklos pasiekimų ar procesų vertinimą, siekiant nustatyti jų

ekonomiškumą, efektyvumą ar veiksmingumą. Šis įvertinimas kartu su rekomendacijomis veiklai gerinti informuoja vadybininkus, ministrus ar įstatymų leidėjus, kurie yra atsakingi už rekomendacijų įgyvendinimą ar užtikrinimą, kad būtų atlikti koreguojamieji veiksmai [13, p. 327].

Pateikiant įvairius viešojo sektoriaus veiklos audito apibrėžimus nesiekta rasti kokią nors vieną sutartinę veiklos audito apibrėžimą. Tačiau lyginant apibrėžimus geriau galima suvokti svarstomos sąvokos prasmę skirtumus ir daugybę plotmių. Kitaip tariant, tampa aišku, kaip dabar vartojamas terminas „veikos auditas“ ir kokios tos vartosenos pagrindinės prielaidos.

Apibendrinant įvairių autorių nuomones bei INTOSAI standartų nuostatas [14], galima skirti tokius pagrindinius veiklos audito ypatumus:

- Veiklos auditas nėra įprastinis auditas su formaliomis išvadomis. Jis nėra kilęs iš privataus sektoriaus audito veiklos;
- Tai nepriklausomas tyrimas, atliekamas nereguliškai;
- Savo pobūdžiu veiklos auditas yra plačios apimties ir atviras vertinimams bei interpretacijoms;
- Veiklos auditas turi disponuoti plačiu tyrimo bei vertinimo metodų spektru;
- Veiklos audito žinių bazė gerokai skiriasi nuo tradicinio finansinio audito bazės. Tai nėra audito forma, grindžiama kontroliniais klausimais.

Veiklos audito savitumą lemia su šiuo darbu susijusių klausimų įvairovė ir sudėtingumas. Lyginant veiklos auditą su finansiniu auditu, jie skiriasi tiek metodologiniu aspektu, tiek atlikimo būdu. Šis klausimas autorės plačiau aptartas šio žurnalo numeriuose [15].

Apibendrinant teigtina, kad tradicinis finansinio audito modelis apima pasikartojantį metinių finansinių ataskaitų patikrinimą, tuo tarpu veiklos auditas paprastai atliekamas kaip individualiai pritaikytas projektas [16, p. 16]. Finansinis auditas – tai sistemingas objektyvių įrodymų, susijusių su finansinėse ataskaitose pateiktais tvirtinimais, rinkimo ir įvertinimo procesas, siekiant nustatyti tų tvirtinimų ir nustatytų kriterijų atitiktį, bei gautų rezultatų perdavimas suinteresuotiems vartotojams. Finansinio (teisėtumo) audito tikslas – įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolę, įskaitant finansų valdymą, audituojamo subjekto turto (valstybės ar savivaldybės) valdymo, naudojimo, disponavimo juo teisėtumą ir pareikšti nepriklausomą nuomonę dėl finansinių ir kitų ataskaitų tikrumo, teisingumo, teisėtumo. Atlikus auditą parengiama audito ata-

skaita ir audito išvada. Veiklos auditas – tai audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu. Auditorius turi nustatyti, ar ekonomiškai naudojami turimi ištekliai, kokios yra neekonomiško išteklių naudojimo priežastys ir padariniai, ar audituojamo subjekto veikla atitinka įstatymų nuostatas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo atžvilgiais. Veiklos audito rezultatai išforminami surašant audito ataskaitą.

## 2. Veiklos audito tikslai ir objektai

Tikslinga aptarti bendruosius veiklos audito tikslus ir objektus, siekiant tiksliau apibrėžti veiklos audito politinius, organizacinius ir vadybinius aspektus.

Veiklos audito tikslai apibrėžiami Aukščiausiųjų audito institucijų veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose. Bendrieji veiklos audito tikslai yra nurodyti INTOSAI standartuose ir siekia [11]:

- įvertinti vyriausybės programų, pačios centrinės vyriausybės ir visų susijusių įstaigų veiklą ir ją patobulinti teikiant veiklos tobulinimo rekomendacijas<sup>5</sup>;
- pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą vyriausybės veiklos kryptių ar programų ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo įvertinimą;
- pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą veiklos vertinimo sistemų tinkamumo bei patikimumo analizę arba vykdomųjų institucijų skelbiamų pareiškimų apie veiklą ar vidinių veiklos įvertinimų analizę;
- pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą vyriausybės veiklos ekonomiškumo, rezultatyvumo ar efektyvumo problemų analizę siekiant šalinti trūkumus;
- pateikti įstatymų leidėjams nepriklausomą įvertinimą, koki tyčini ar netyčini, tiesioginį ar netiesioginį poveikį turėjo vyriausybės ir įstaigų programos ir koku laipsniu įgyven-

<sup>5</sup> Aukščiausioji audito institucija (AAI) teikia audituojamam subjektui audito ataskaitas kartu su rekomendacijomis. Tai neišvengiamai susiję su pastebėtais trūkumais. Tačiau AAI negali būti patraukta atsakomybėn už savo rekomendacijas ir veiklos auditorius niekada negali teigti, kad rado vienintelį racionalų sprendimą (netgi jei rekomendacijos logiškos ir pagrįstos, visada bus kitokių nuomonių). AAI rekomendacija tegali būti pagrįsta to, kas tuo metu atrodė racionalu ar galbūt pats racionaliausias sprendimas, įvertinimu. Be to, veiklos auditas savo pobūdžiu yra nepasikartojanti veikla, todėl nėra tikėtina, kad audituojamas subjektas bus audituojamas taip pat du kartus (žr. *Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau*, 1993, 51 p.).

dinti suformuluoti tikslai arba kodėl jie neįgyvendinti.

Taigi įstatymų leidžiamosios institucijos politiniai sprendimai ir tikslai – atskaitos taškas, kuriuo remiantis suformuluojami veiklos audito kriterijai. Aukščiausioji audito institucija neturi kvestionuoti šių sprendimų ir tikslų. Tačiau ji gali remdamasi gautais audito faktais (duomenimis) reikšti kritines pastabas apie tikslus, pavyzdžiui, jei jie nenuoseklūs arba jei neįmanoma nustatyti, koku laipsniu jie pasiekti. Vadinasi, veiklos audito ataskaitoje gali būti abejojama veiklos kryptių ar sprendimų vertingumu. Tikslai gali būti pernelyg migloti, prieštarauti kitiems tikslams arba būti nepakankamai pagrįsti informacija. Veiklos kryptis gali būti nereizultatyvi ar neefektyvi ir norint pašalinti trūkumus gali prireikti pakeitimų. Kita vertus, neabejotinas veiklos audito uždavinys – įvertinti konkretnių tikslų ir taisyklių, nustatytų, pavyzdžiui, valstybės institucijų, ekonomiskumą, rezultatyvumą ir efektyvumą [14].

Nors veiklos auditas neginčija politinių tikslų, jis gali išryškinti tam tikros veiklos krypties padarinius. Be to, jis gali identifikuoti ir pailiustruoti trūkumus, atsirandančius dėl prieštarūgų tikslų. Pavyzdžiui, veiklos auditas neginčija kompensacijos dydžio, nustatyto pagal socialinės apsaugos sistemas, tačiau gali įrodyti, jog vienos srities kompensacijos dydis gali turėti nenumatytą šalutinį poveikį kitai sričiai. Tokiu atveju veiklos auditorius gali tirti, kodėl skirtingos sistemos nesuderintos, ir išryškinti problemas. Jei faktinis kompensacijos dydis aiškiai skiriasi nuo iš pradžių nustatyto lygio, veiklos auditorius gali nagrinėti šio skirtumo priežastis.

Pagal INTOSAI standartus ir jų įgyvendinimo rekomendacijas veiklos audito objektai apima veiklą (veiklos kryptis), programas, organizaciją ir valdymą [11] ( žr. 1 lentelę).

Atliekant veiklos auditą vertinama vienos ar kelių institucijų veikla ar atskiros jos dalys, iš valstybės, savivaldybės biudžeto, kitų valstybės piniginių fondų finansuojamos programos.

Pagal audito objektą skiriamos trys veiklos audito taikymo sritys: programos auditas, organizacijos auditas ir sistemos auditas [11]. *Programos audito tikslas* – tam tikros programos, finansuojamos valstybės, savivaldybės biudžeto ar kitų valstybės piniginių fondų lėšomis, ekonomiskumo, rezultatyvumo ir efektyvumo vertinimas. *Organizacijos audito tikslas* – vertinimas, ar organizacija taupiai, rezultatyviai ir efektyviai naudoja turimus išteklius, kaip vykdo jai pavestas funkcijas, pateikiamos rekomendacijos veiklos efektyvumui padidinti. *Si-*

*stemos audito tikslas* – kelių subjektų, tarpusavyje susijusių savo veikla ir turinčių bendrų tikslų ir užduočių, veiklos ir valdymo vertinimas, veiklos koordinavimo, taupaus, efektyvaus lėšų naudojimo, nustatytų tikslų vykdymo požiūriais.

1 lentelė. Veiklos audito objektai

Veiklos audito objektai	Apibūdinimas
<i>Veikla (veiklos kryptis)</i>	<i>Veiklos kryptis</i> suprantama kaip pastangos pasiekti tam tikrus tikslus su tam tikrais ištekliais ir per tam tikrą laiką <sup>6</sup>
<i>Programos</i>	<i>Programa</i> – tai tarpusavyje susijusių teisinių, finansinių ir kitokių priemonių rinkinys, skirtas įgyvendinti tam tikrą vyriausybės ar įstaigos veiklos kryptį
<i>Organizacija ir valdymas</i>	<i>Organizaciją</i> galima apibrėžti įvairiai, tačiau dažniausiai šis terminas reiškia žmonių, struktūrų ir procesų, siekiančių tam tikrų tikslų, visumą. <i>Valdymas</i> suprantamas kaip sprendimai, veiksmai, taisyklės, skirti valdyti, apskaityti ir paskirstyti žmonių, finansinius ir materialinius išteklius. Tai dažniausiai susiję su organizacijos vidaus veikla

### 3. Veiklos audito ir naujosios viešosios vadybos sąsajos

Atitiktis atskaitomybė siejama su pažangaus viešojo administravimo principais, tokiais kaip tradicinis atitiktis auditas, grindžiamas finansinių ataskaitų, sertifikavimo, teisėtumo auditu. Anot Hood ir Jackson, tokia praktika buvo įgyvendinama remiantis teta-tipo vertybėmis<sup>7</sup>. Veiklos atskaitomybė yra grindžiama idėjomis, kurias kelia naujosios viešosios vadybos teorija<sup>8</sup>, tokiomis kaip

<sup>6</sup> Straipsnyje terminas „veikla“ apima vyriausybės ir atskiros įstaigos veiklą. Kai AAI neturi teisės peržiūrėti ar vertinti vyriausybės veiklą, terminas „veikla“ gali būti ekvivalentiškas įstaigos veiklai (terminas „vyriausybės veikla“ apima ir veiklos kryptį, ir programą).

<sup>7</sup> Sigma-tipas, teta-tipas ir lambda-tipas yra administracinės viešojo valdymo vertybės, kuriomis grindžiamas administravimo būtinumas. Pirmasis akcentuoja veiksmingumą (sąnaudas) ir efektyvumą (sąnaudas/rezultatus); antrasis kalba apie sąžiningumą ir teisingumą, o trečiasis pabrėžia lankstumą ir tvarumą (Hood and Jackson, 1991, p. 12 and Hood, 1991, p. 11).

<sup>8</sup> Hood (1999, p. 6) pabrėžia, kad naujojo viešojo administravimo teorijose nemažai kalbama apie veiklos audito svarbą, jį priešpastatant atskaitomybei už atitikimą reikalavimams, „pabrėžiant perėjimą nuo taktinių nurodymų prie strateginių, nuo tiesioginio vadovavimo prie netiesioginio, nuo išsamių instrukcijų prie laisvės su apribojimais“.

įvairių rūšių veiklos auditas<sup>9</sup> grindžiamas ekonomišku, efektyvumu, veiksmingumu, geriausia valdymo praktika, paslaugų teikimo kokybe, tikslų pasiekimu [16, p. 90] ir apibrėžiamas sigma-tipo vertinimo kriterijais. Naujosios viešosios vadybos teorija skelbia naujas idėjas, siekia įtvirtinti naujovišką mąstymą, didžiausią dėmesį skiriant viešojo sektoriaus institucijų veiklos rezultatams. Skatina viešojo sektoriaus atskaitingumą, į rezultatus ir piliečių poreikius orientuotą valdymą, viešojo sektoriaus finansų valdymo ir kontrolės sistemų pažangą.

Taigi, klasikinės priežiūros sistemos, pagal kurias buvo vertinamos vien tik finansinės ataskaitos ir atitinkamų normų laikymasis jau nebegalėjo atitikti naujųjų paradigmu rėmų. Pagal vyriausybės veikimo modelius, atitikties auditą galima sieti su pagal apibrėžtas taisykles veikiančiu *biurokratijos modeliu*, o veiklos auditą - su *profesinės biurokratijos modeliu*, kuris daugiausia remiasi objektyvumu, patirtimi ir profesionalumu.

Naujoji viešoji vadyba<sup>10</sup>, kaip ir veiklos auditas, akcentuoja tuos pačius dalykus – veiklos veiksmingumo ir efektyvumo svarbą. Nagrinėjant minėtų dalykų sąsajas dažnai keliamas klausimas, kodėl, kokios priežastys skatina veiklos auditorių sutelkti

dėmesį į naująją viešąją vadybą? Priežasčių yra keletas ir toliau jos bus aptariamos remiantis Leeuw atliktu tyrimu. Jis akcentuoja tris pagrindines priežastis, kodėl veiklos auditoriai vis dėlto turėtų sutelkti dėmesį į naująją viešąją vadybą ir galimus jos padarinius [17]:

1) Nors naujosios viešosios vadybos tikslai sutampa su veiklos audito tikslais, tačiau nėra *apriori* įrodymų, kad šie tikslai tikrai bus realizuoti. Siekis įrodyti, kad valdžia vykdo veiklą, nėra tas pats, kas įrodyti, kad ta veikla įvykdyta. Numatytų ir nenumatytų politikos formavimo padarinių tyrimai rodo, kad gana dažnai kyla rizika, jog žadėti įgyvendinti tikslai nerealizuojami, nors politikai ir biurokratai, viešai akcentavę tų tikslų svarbą, tiki, kad jie jau įgyvendinti. Veiklos auditas suteikia galimybę atskirti ambicijas ir ketinimus nuo įvykdymo.

2) Egzistuoja rizikos tikimybė, kad gali būti pasiekti nenumatyti ir nepageidaujami padariniai, priešingi suformuluotiems tikslams. Vienas iš literatūroje pateikiamų nenumatytų padarinių pavyzdžių yra „grietinės nugriebimas“ (angl. *cream-skimming*), reiškiantis diskriminacijos pasireiškimo galimybę, t. y. diskriminavimą pirkėjų ar tiekėjų (pvz., chroniškų ligonių, vyresnio amžiaus asmenų, sunkaus elgesio vaikų ir kt.) dėl tam tikrų vartotojų. Jeigu pirkėjai gali pasirinkti iš ko pirkti, o tiekėjai – kam tiekti, tai socialinės paslaugos gali nepasiekti tų, kuriems jos reikalingos labiausiai, ir teisingumas nebus pasiektas. Šis pavyzdys rodo, kaip svarbu turėti aiškius veiklos vertinimo matavimus. Auditas gali ir turi atskleisti numatytus ir nenumatytus reiškinius.

3) Egzistuoja naujosios viešosios vadybos įgyvendinimo izomorfizmo rizika. Pavyzdžiui, organizacijos, įsisavinančios sėkmingai naujosios viešosios vadybos nuostatas įgyvendinusius pirmtakus, tų pačių rezultatų nepasiekia. Dažnai tokiose organizacijose legitimizacija yra svarbesnė už inovaciją. Šiuos skirtingus naujosios viešosios vadybos įgyvendinimo ir įsisavinimo aspektus gali atskleisti veiklos auditas.

Minėtos priežastys yra gana svarbios analizuojant naujosios viešosios vadybos ir veiklos audito sąsajas. Aiškinamieji argumentai apie naująją viešąją vadybą gali tapti naudinga priemone pagrįsti aukščiausiųjų audito institucijų argumentus dėl vyriausybės prievolės atsiskaityti už savo veiklą. Naujoji aukščiausiųjų audito institucijų audito politikos paradigma, pagal kurią didžiausias dėmesys yra skiriamas rezultatams, užtikrinantiems atskaitomybę už veiklą ir parodantiems praktinius vadovavimo metodus, glaudžiai siejama su vyriausybės veiklos vertinimo ir jos peržiūros metodais.

<sup>9</sup> Barzelay (1997) nurodo septynias veiklos audito rūšis. 1) **Efektivitymo auditas** (angl. *Efficiency audit*) – identifikuojamos galimybės sumažinti biudžeto sąnaudas tiems patiems programos tikslams pasiekti); 2) **programos veiksmingumo (rezultatyvumo) auditas** (angl. *program effectiveness audit*) – vertinama valdymo politikos įtaka, programos veiksmingumas); 3) **veiklos valdymo auditas dar vadinamas ekonomiško auditas** (angl. *performance management capacity audit*) – vertinamos galimybės pasiekti bendrus ekonomiško, efektyvumo ir veiksmingumo tikslus); 4) **informacijos patvirtinimo auditas** (angl. *performance information audit*) – tikrinamas ir vertinamas organizacijų teikiamos informacijos tikslumas; 5) **rizikos vertinimas** (angl. *risk assessment*) – identifikuojami pagrindiniai atskirų programų rizikos veiksniai ir jų šaltiniai); 6) **geriausios patirties peržiūra** (angl. *best practice review*) – nustato konkrečiam sektoriui būdingus geriausios patirties standartus, skleidžia susijusiems veiklos dalyviams); 7) **bendroji valdymo peržiūra** (angl. *general management review*) – įvertina atskiros organizacijos gebėjimus įgyvendinti jos misiją ir politikos įgaliojimus).

Pirmosios išvardytos keturios audito rūšys priskirtinos prie pagrindinių veiklos audito rūšių kaip dažniausia taikomos AAI praktikoje.

<sup>10</sup> Literatūroje naujoji viešoji vadyba ir pažangusis viešasis administravimas daugumos autorių traktuojami kaip administravimo filosofijos [19, p. 22; 4, p. 6; 20], t. y. nuoseklių ir pagrįstų doktrinų rinkinys, kurios tam tikru istorijos laikotarpiu yra priimanamos kaip galinčios suteikti atsakymą į klausimą, kaip turi būti organizuojamas viešasis sektorius. Tokių administravimo filosofijų pavyzdžiai yra kameralizmas, pažangusis viešasis administravimas, naujoji viešoji vadyba [19]. Vadinasi, veiklos auditas, jo studijavimas yra susijęs su doktrinomis, priskiriamomis naujosios viešosios vadybos teorijai.

#### 4. Politinis ir organizacinis veiklos audito aspektai

Veikos audito politiniai, organizaciniai ir vadybiniai aspektai Lietuvos mokslininkų ir specialistų nagrinėti mažiau, tačiau jie plačiai aptarti užsienio šalių mokslininkų. Todėl šiame straipsnyje daugiausia remiamasi užsienio autorių (Hood, Gomes ir kt.) atliktų tyrimų veiklos audito srityje vertinimo rezultatais.

Veiklos auditas aprėpia klausimus dėl įgaliojimų ir teisės vykdyti kontrolę politikos formavimo procese. Šiuo požiūriu veiklos auditas skiriasi nuo finansinio (teisėtumo) audito. Savo galimybėmis mažinti įtampą tarp įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžios institucijų aukščiausios valstybinio audito institucijos vaidina unikalų ir reikšmingą konstitucinės svarbos vaidmenį. Tačiau galimybė atlikti politikos formavimo procesui poveikį darantį veiklos auditą priklauso ne tik nuo šių institucijų nepriklausomumo, patirties ir profesionalumo. Šios prielaidos yra būtinos, tačiau nėra pakankamos. Galimybė atlikti veiklos auditą daugiau priklauso nuo politinės ir organizacinės aplinkos, kurioje veikia aukščiausioji audito institucija [18; 19].

Čia būtina pabrėžti tokias aplinkybes, kad aukščiausios audito institucijos atliekamo audito pobūdis priklauso, ir, kita vertus, yra ribojamas tam tikrų valstybės vidinių veiksmų, o ne techninių klausimų, kurie laikomi geriausiu būdu tikrinti ir prižiūrėti vyriausybės veiklą. Vienos nuoseklios programos, pagal kurią aukščiausioji audito institucija vykdytų veiklos auditą, nėra. Atvirkščiai, įgyvendindamos geriausią veiklos audito praktiką aukščiausios audito institucijos sukūrė nemažai ir įvairių rūšių kontrolės priemonių.

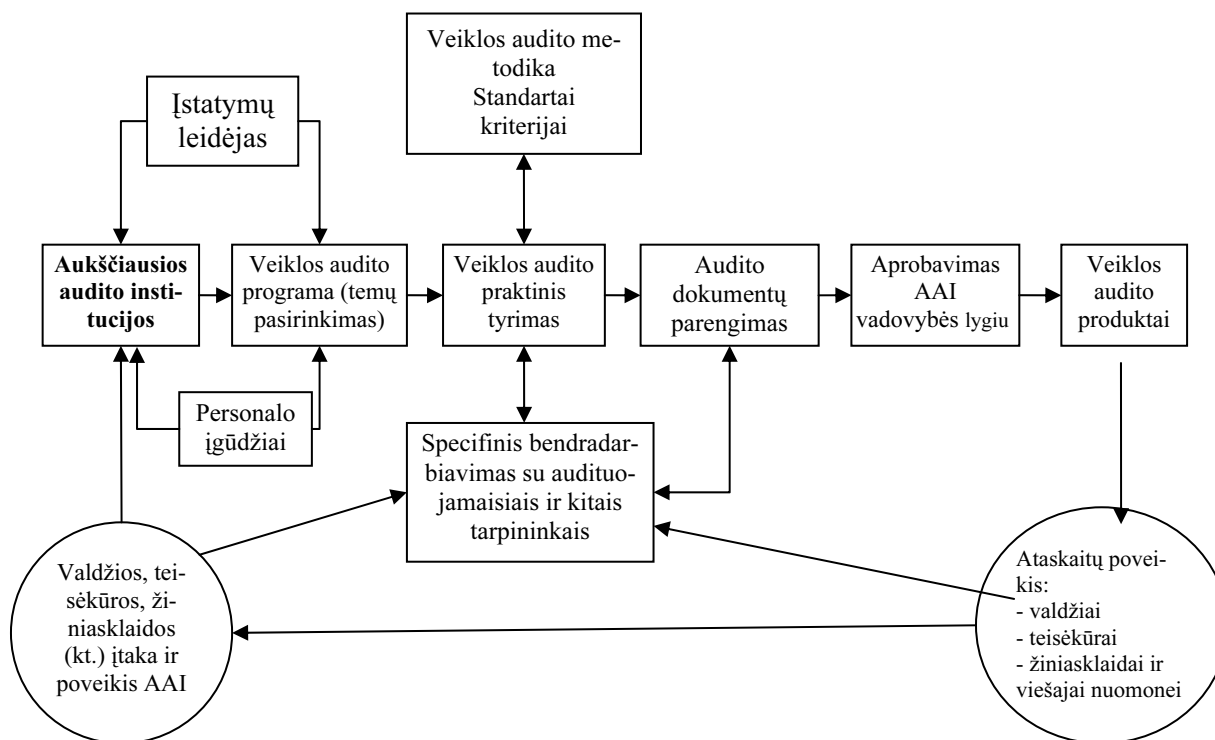
Kaip rodo kai kuriose OECD valstybėse atlikti tyrimai, tik nedaugelis aukščiausiųjų audito institucijų rengdamos veiklos audito programas įvertina politinio pobūdžio klausimus. Būtent tokia padėtis yra Australijoje, Vokietijoje, Nyderlandų Karalystėje, Švedijoje, Jungtinėse Amerikos Valstijose [20]. Tuo tarpu Jungtinės Karalystės nacionalinė audito įstaiga veiklos auditu nevertina programų ir nepriima jokių sprendimų dėl politinio turinio. Tai rodo, kad veiklos auditas iš esmės yra politinio pasirinkimo klausimas [21]. Todėl tiek politiniai, tiek organizaciniai procesai, kurių pagrindu buvo formuojamas veiklos auditas, gali būti nagrinėjami atliekant jų lyginamąją analizę. Viena vertus, panašumai gali būti nagrinėjami vertinant vyriausybių, kurios savo vidaus reguliavimo ir kontrolės sistemose didžiausią dėmesį skiria ne atitikties klausimams,

o rezultatams. Šis argumentas labiausiai yra priimtinas šalyse, kurios keitė savo biurokratinės sistemas, siekdamos joms suteikti labiau „verslo pobūdžio“ elementų. Tačiau šį požiūrį yra priėmusios ir kai kurios kitos labiau įstatymo raidės besilaikančios valstybės [21]. Kita vertus, skirtumai gali būti analizuojami pagal skirtingus aukščiausiųjų audito institucijų atliekamos peržiūros, kuri iš esmės yra panaši į veiklos auditą, tipus. Vertinant skirtumus vienas aspektas turėtų būti vertinamas kaip ypač svarbus, t. y. ar aukščiausioji audito institucija atlieka programų veiksmingumo auditą, ar programų vertinimą. Šis aspektas yra labai svarbus aukščiausiųjų audito institucijų pozicijai, kadangi jis gali daryti arba nedaryti įtakos politikos sprendimo procesams.

Galima išskirti ir tam tikrus išorės veiksmus, skatinančius veiklos audito plėtros poreikį. Tokie veiksniai – tai fiskalinė įtampa, išlaidų mažinimas, aplinkos pasikeitimai, politinis ar socialinis spaudimas sukurti atviresnę ir atskaitingą vyriausybę, augantys lūkesčiai dėl vyriausybės teikiamų paslaugų kokybės. Vertinant šių dienų realijas, išorės veiksmams priskirtina finansinė krizė, biudžeto apribojimai, visuomenės nusivylimas vyriausybės veikla ir kt. Dėl tokių pagrindinių veiksmų bei aplinkos, kurioje vyriausybė veikia, buvo imta kvestionuoti gerovės valstybės vaidmuo, vis daugiau dėmesio skiriant reguliavimo valstybei [22]. Veiklos auditas į šiuos pokyčius turėtų reaguoti kaip vyriausybės veiklos pasikeitimų ir klausimo, kas yra gera ir atsakinga vyriausybė, „veidrodinis atvaizdas“ [22, p. 7].

Nors akivaizdu, kad demokratinėse ir į rinkas orientuotose visuomenėse priežiūros procesams vis didesniu mastu naudoja veiklos auditą, tačiau galima išvelgti ir šių procesų skirtumus. Labiausiai skiriasi tai, kaip yra atliekamas darbas, susijęs su politikos turinio kvestionavimu.

Taigi, politinis ir organizacinis aspektas turi lemiamą reikšmę apibrėžiant racionaliausius viešųjų programų, politikų, projektų ir organizacijų kontrolės ir priežiūros metodus. Kaip rodo OCED šalyse atlikti empiriniai tyrimai, veiklos auditas turi įtakos viešosios politikos pokyčių procesams. Priežiūros sistemos konfigūracija atspindi tiek išorės supratimą apie vyriausybės atskaitomybę, tiek ir pačioje valstybėje egzistuojančius veiksmus, kurie gali apriboti arba apibrėžti aukščiausiųjų audito institucijų taikomus veiklos audito metodus. Toliau pateikiama veiklos audito proceso schema išryškina aptartų aspektų esmę (žr. 1 pav.).



**1 pav.** Veiklos audito procesas  
Šaltinis: Pollitt et al (1999, 8 p.)

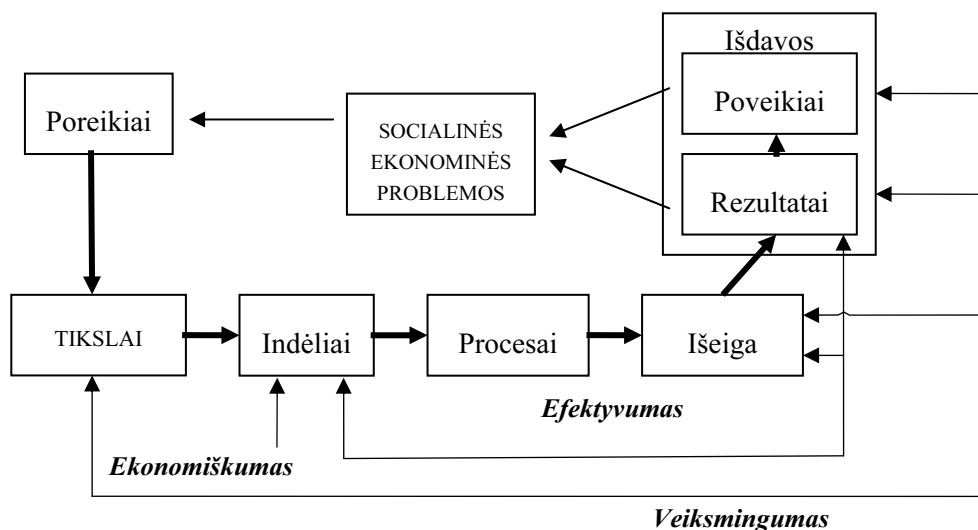
## 5. Vadybinis veiklos audito aspektas

Politikos valdymo lygmeniu priimti sprendimai ir laukiami rezultatai yra įgyvendinami viešojo sektoriaus institucijų veiklos valdymo lygmeniu. Tiek viešojo valdymo studijose, tiek praktikoje plačiai taikomas indėlio/proceso/išeigos/išdavų (*input, process/output/outcome*) modelis. Jį toliau trumpai aptarsime. Jo taikymas plačiai išplitęs, todėl tikslinga šį klausimą panagrinėti, kad tinkamai paaikšintume modelį ir pagrindinių vartojamų terminų prasmes.

Indėlio/išeigos modelis gali būti taikomas skirtingais valdymo lygmenimis. Tačiau dažniausiai jis taikomas programoms (pvz., sveikatos apsaugos, darbo vietų kūrimo) arba atskiroms institucijoms bei organizacijoms (mokesčių tarnybai, įdarbinimo agentūrai ir kt.) [23, p. 26]. Todėl galima daryti prielaidą, kad institucijos ir/arba programos sukuriama tam, kad patenkintų tam tikrus specifinius socialinius bei ekonominius poreikius. Jos nustato tikslus, susijusius su šiais poreikiais, ir apsirūpina *indėliais* (personalu, pastatais, ištekliais), su kuriais vykdoma veikla, skirta tiems tikslams pasiekti. *Procesai* yra veikla, vykstanti tose institucijose, kad sukurtų išeią. Procesai gali būti, pavyzdžiui,

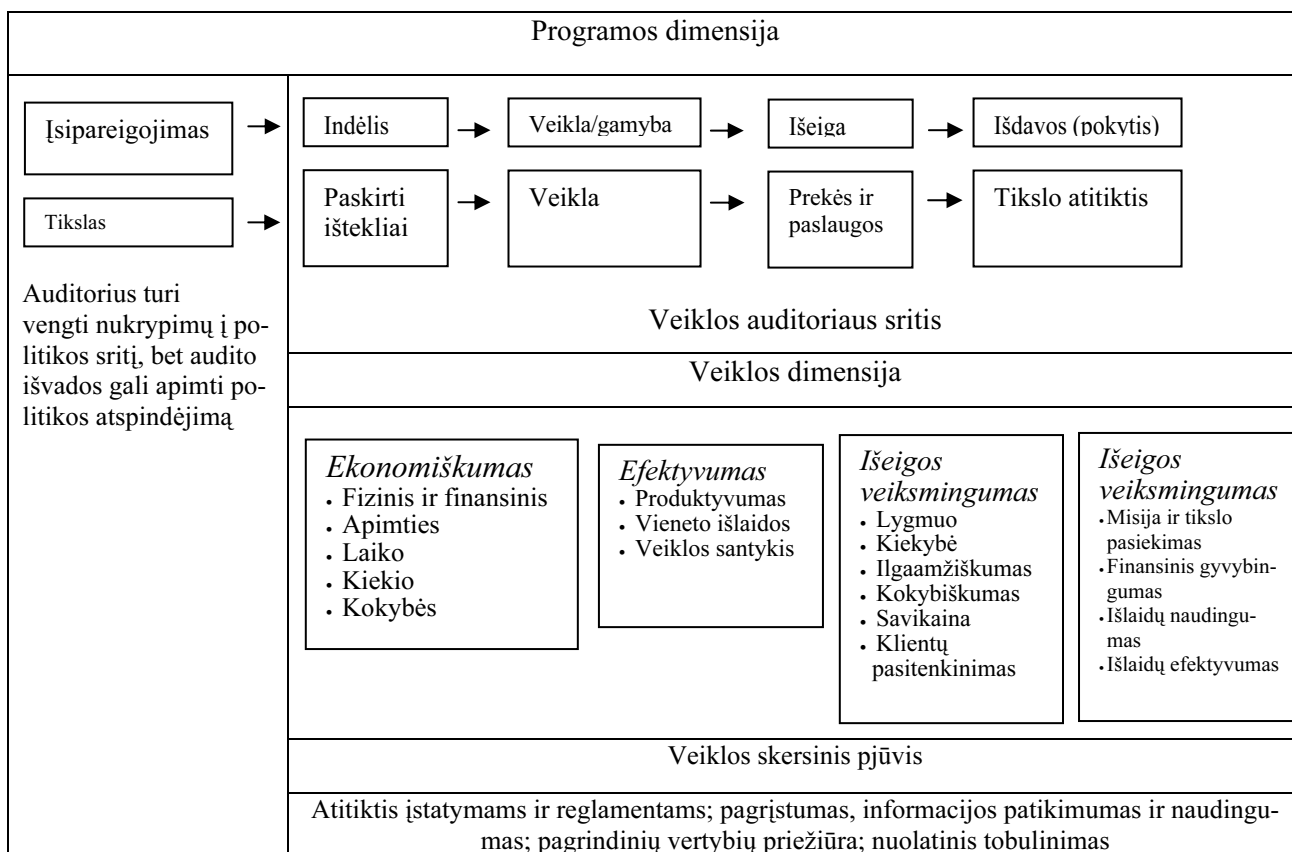
mokymas mokykloje, įrašų darymas studijoje ir kt. *Išeią* (dar vadinama išdirbiais) yra tų procesų produktai – tai ką institucija pateikia išoriniam pasauliui (išsilavinimą, mokyklų ataskaitas arba išduotą inventorių, jeigu kalbama apie sandėlį). Ta išeią vėliau sąveikauja su aplinka (ypač su individais arba grupėmis, kuriems ji skirta) ir sukuria „*rezultatus*“, o tolesnėje perspektyvoje – fundamentalesnius „*poveikius*“ (studentai gauna darbo ir tampa kompetentingi, inventorių nuperka pirkėjai). Ir rezultatus, ir poveikius galima pavadinti *išdavomis* (rezultatai dar vadinami „tarpinėmis išdavomis“, o poveikiai – galutinėmis išdavomis“). Galiausiai tiek procesų, tiek produkcijos vertė priklauso nuo išdavų. Šių dviejų pagrindinių terminų tarpusavio ryšys yra apibendrintas 2 pav.

Kaip rodo 3 pav., veiklos auditoriai remiasi tomis pačiomis vadybos koncepcijomis kaip ir viešojo sektoriaus programų vadovai bei vadybininkai, kurie planuoja, kontroliuoja ir vertina, kaip yra naudojami ištekliai, kad būtų pasiekti viešosios politikos tikslai. Tokios sąvokos kaip indėliai/procesai/ išeią/ išdava, taip pat jų koreliacijos su ekonomišku, efektyvumu, veiksmingumu tikslais, yra bendri įrankiai tiek vadybininkams, tiek ir veiklos auditoriams (3 pav.).



2 pav. Indėlio/išėigos modelis

Šaltinis: sudaryta remiantis: Pollit, Ch. ir Bouckaert, G. [23]; Veiklos audito vadovas [24]



3 pav. Indėlių/išėigos grandinė

Šaltinis: Waring, C. and Morgan, S. [13]

Nepaisant viešosios *intervencijos* pobūdžio (politika, programa, priemonė ar projektas), ją galima analizuoti kaip finansinių, organizacinių ir žmogiškųjų išteklių visumą, sutelktą tam, kad per nustaty-

tą laikotarpį būtų įgyvendintas tikslas arba keletas tikslų, siekiant išspręsti tikslinėms grupėms iškilusias problemas ar padėti joms įveikti susidariusius sunkumus. Veiklos audito turi nuodugniai patik-

rinti visus minėto modelio komponentus ir jų sąveikas, ypač daug dėmesio skiriant „trims E“: ekonomiškumui, efektyvumui ir rezultatyvumui.

Tam, kad auditorius galėtų teigti, jog organizacija dirba arba tam tikras veiklos procesas vyksta neefektyviai, efektyvumo rodiklius reikia palyginti su tam tikromis normomis, standartais, panašių organizacijų veikla ar jos pačios efektyvumu anksčiau laikotarpiais. Kai kurią produktą bandoma susieti su lėšomis, vartojama išlaidų efektyvumo sąvoka, kai su darbo ištekliais – darbo efektyvumo sąvoka [25]. Tai rodo, kad veiklos auditoriai, be bendrų ir vadyboje vartojamų sąvokų, pasiūlo nemažai papildomų, apibūdinančių procesų ir išieigos komponentus. Šios sąvokos atspindi veiklos audito specifiką ir yra susijusios su jo vertinimo kriterijais, audito rezultatais bei jų komponentais.

Išnagrinėtas indėlio/proceso/ išieigos/ išdavų modelis atskleidžia vadybinį veiklos audito aspektą.

## Išvados

1. Keičiantis socialinei, politinei, ekonominei aplinkai, vyksta viešojo administravimo paradigmos kaita ir kartu formuojasi nauji šio sektoriaus veiklos ir jo priežiūros bei kontrolės metodai. Klasikinės priežiūros ir kontrolės sistemos, vertinančios tik finansines ataskaitas ir atitinkamų normų laikymąsi, nebegali atitikti naujų reikalavimų. Vis aktualesnis ir svarbesnis tampa visapusiškas veiklos vertinimas, kurį atlieka veiklos auditas.

2. Veiklos auditas – valstybinio audito rūšis. Daugelyje šalių aukščiausiosios valstybinio audito institucijos tampa vis svarbesnėmis institucijomis, užimančiomis aiškiai konstitucinę vietą, turinčios būtiną nepriklausomumą, reikiamą profesionalumo lygį veiklos auditui atlikti.

3. Demokratinėje ir rinkos ekonomikos pagrindu veikiančioje aplinkoje aukščiausiosios audito institucijos turi subalansuoti ir integruoti dviejų atskaitomybės rūšių siekius: atitikties atskaitomybę ir veiklos atskaitomybę. Atitikties atskaitomybę grindžiama finansiniu auditu ir yra nepaprastai svarbi, padedanti užtikrinti tinkamą viešųjų finansų ir turto valdymą. Veiklos atskaitomybę grindžiama veiklos auditu, padedančiu skatinti viešojo sektoriaus atskaitingumą, į rezultatus ir žmonių poreikius orientuotą valdymą, finansų valdymo ir kontrolės sistemų pažangą.

4. Politinis ir organizacinis veiklos audito aspektas, siejamas su įgaliojimais ir teisėmis vykdyti

kontrolę politikos formavimo procese. Galimybė atlikti veiklos auditą daugiau priklauso nuo politinės ir organizacinės aplinkos nei nuo techninių klausimų, kaip tikrinti ir prižiūrėti vyriausybės veiklą. Galimybė atlikti veiklos auditą daugiau priklauso nuo valstybės vidinių veiksmų, lemiančių vyriausybės veiklos kontrolės ir priežiūros metodus.

5. Vadybinį veiklos audito aspektą atspindi indėlio/išieigos modelis. Tokios sąvokos kaip indėliai/procesai/ išieiga/ išdava, taip pat jų koreliacijos su ekonomiškumu, efektyvumu, veiksmingumu tikslais, yra bendri įrankiai tiek vadybininkams, tiek ir veiklos auditoriams. Indėlio/išieigos modelis gali būti taikomas skirtingais lygmenimis: programoms, atskiroms institucijoms, organizacijoms.

6. Veiklos auditas yra viešojo administravimo sričiai priklausanti tyrimų sritis.

7. Veiklos auditas yra svarbus įrankis, padedantis gerinti viešojo sektoriaus atskaitingumą bei tinkamą viešųjų išteklių valdymą. Jis skatina audituojamą subjektą daugiau dėmesio skirti veiklos ekonomiškumui, efektyvumui ir veiksmingumui, o pateikiamos rekomendacijos skatina tobulinti veiklą, taupyti lėšas arba mažinti išlaidas, gerinti paslaugų kokybę, stiprinti valdymo, administracinius ir organizacinius procesus, siekti nustatytų tikslų. Nepriklausomus įvertinimus teikiantis veiklos auditas dažnai būna svarbus pagrindas sprendimams dėl būsimų investicijų bei veiklų.

## Literatūra

1. Lynn, L. E. The Myth of the Bureaucratic Paradigm: What Traditional Public Administration Really Stood For? *Public Administration Review*. 2001, 61(2): 144–160.
2. Domarkas, V. Naujieji viešojo administravimo raidos akcentai. *Viešoji politika ir administravimas*. 2004, 7: 8–15.
3. O'Neill, D. Efficiency. *International Encyclopedia of Public Policy and Administration*. Jay M. Shafritz (Editor in Chief). Westview Press. A Division of Harper Collins Publishers, Vol. 1. 1998.
4. Puškorius, S. 3 E koncepcijos plėtra. *Viešoji politika ir administravimas*. 2002, 3: 31–38.
5. Puškorius, S. *Veiklos auditas: monografija*. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto Leidybos centras, 2004.
6. *Performance Auditing and the Modernisation of Government*. Paris: OECD 2, 1996.
7. Pollitt, CH.; Summa, H. *Performance Audit and Public Management Reform*. University of Vermont, 1997.
8. Valstybės kontrolės 2002 metų veiklos ataskaita. <http://www.vkontrolė.lt/veikla> [2009 m. vasario 10 d.].

9. *Handbook in Performance Auditing: Theory and Practice*. The Swedish National Audit Office, 1996.
10. *Handbook in Performance Auditing: Theory and Practice*. The Swedish National Audit Office, 1999.
11. Veiklos audito įgyvendinimo rekomendacijos. Veiklos audito standartai ir rekomendacijos, pagrįsti INTOSAI audito standartais ir praktine patirtimi. Stokholmas, 2004. Valstybės kontrolė (vertimas į lietuvių kalbą).
12. Mackevičius, J. *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Vilnius: Lietuvos mokslas, 2001.
13. Waring, C.; Morgan, S. *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington, D.C: The World Bank, 2007.
14. *Auditing Standards*. Auditing Standards Committee International Organization of Supreme Audit Institutions, October 1995.
15. Daujotaitė, D. Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje. *Viešojo politika ir administravimas*. 2002, 2:71–77.
16. Pollitt, Ch. et al. *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. Oxford: Oxford University Press, 1999.
17. Leeuw, F.L. Performance auditing, new public management and performance improvement: questions and answers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 1996, 9(2): 92-102.
18. Hood, Ch., Jackson, M. *Administrative Argument*. Aldershot, Dartmouth, 1991.
19. Gomes, M. B. *Performance Auditing: a Public Management Policy Analysis about Supreme Audit Institutions Role*, 2001.
20. Barzelay, M. Central Audit Institutions and Performance Auditing: a Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD. *Governance*. 1997, 10 (3): 235-260.
21. Dunn, W. *Public Policy Analysis*. 2<sup>nd</sup> ed. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1994.
22. Hood, Ch. et al. *Regulation inside Government. Waste-Watchers, Quality Police, and Sleaze-Busters*. New York: Oxford University Press, 1999.
23. Pollitt, Ch.; Bouckaert, G. *Viešojo valdymo reforma. Lyginamoji analizė*. Vilnius: Algarvė, 2003.
24. *Veiklos audito vadovas*. Europos auditorių rūmai, 2007.
25. Lakis, V. *Audito sistema: raida ir problemos (monografija)*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007.

Dalia Daujotaitė

### **Performance Audit in the Context of New Public Management**

#### Summary

The aim of this paper is to analyze the performance audit as specific and sufficiently new institute in the history of auditing. This paper argues that performance audit growth parallels the evolution of politics and public administration from one-dimensional focus on control of inputs toward broader attention to accountability for outputs and outcomes. As our survey has demonstrated, the causal relation between management reforms and the developments in performance auditing may theoretically go in two directions: reform causes new audit practices or new audit practices cause the reform. Empirically, the relationship is mainly one directional: management reforms trigger adoption of audit practices. At the audit sides, new public management has influenced development of the audit. This evolution of auditing represents both a means by which audit can continue to be relevant and a move toward fulfilling accountability role in governance.

Basically the survey is based on the experience of Western countries and INTOSAI standards.

---

**Dalia Daujotaitė** – Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Verslo ekonomikos katedros doktorantė.

Elektroninis paštas daujotaite@mruni.lt

Telefonas 86 803 0491

Straipsnis pateiktas 2009 m. kovo mėn.; recenzuotas; parengtas spausdinti gegužės mėn.

DOI: 10.5755/j01.ppa.0.28.26932