

# 300-asis TAAIS

Veiklos audito principai

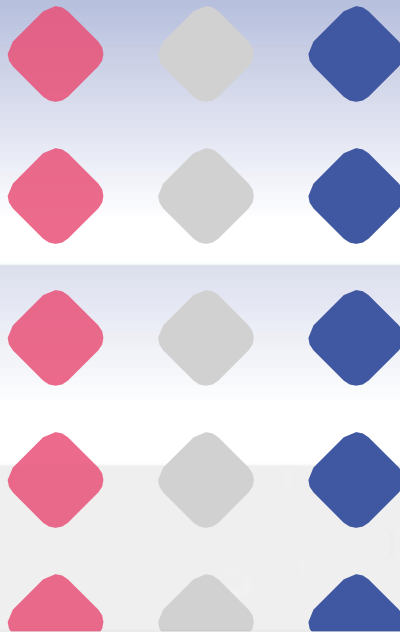
INTOSAI standartai parengti  
Tarptautinės aukščiausiųjų audito  
institucijų organizacijos (INTOSAI)  
kaip INTOSAI profesinių nutarimų  
sistemos dalis. Daugiau  
informacijos galima rasti adresu  
[www.issai.org](http://www.issai.org)



INTOSAI



INTOSAI



INTOSAI 2019 m.

- 1) Patvirtinti kaip vyriausybės audito srities standartai, reikšmingi etikos požiūriu 2001 m.
- 2) Pakeistas turinys ir patvirtinti kaip pagrindiniai finansinės veiklos audito principai 2013 m.
- 3) Sukūrus INTOSAI profesinių nutarimų sistemą (IFPP), dokumentas pervadintas 300-uoju TAAIS „Veiklos audito principai“ ir 2019 m. atlikti redakciniai pakeitimai.

300-asis TAAIS yra skelbiamas visomis oficialiomis INTOSAI kalbomis: anglų, arabų, ispanų, prancūzų ir vokiečių.



# TURINYS

<b>1. ĮŽANGA</b>	<b>5</b>
<b>2. VEIKLOS AUDITO PRINCIPŲ PASKIRTIS IR GALIA</b>	<b>6</b>
<b>3. VEIKLOS AUDITO PAGRINDAS</b>	<b>8</b>
Veiklos audito apibrėžimas	8
Ekonomiškumas, efektyvumas ir rezultatyvumas	8
Veiklos audito tikslai	9
300-ojo TAAIS taikymas	10
<b>4. VEIKLOS AUDITO SUDEDAMOSIOS DALYS</b>	<b>11</b>
Trys veiklos audito šalys	11
Veiklos audito sritis ir kriterijai	12
Pasitikėjimas veiklos auditu ir audito suteikiamas užtikrinimas	12
<b>5. VEIKLOS AUDITO PRINCIPAI</b>	<b>14</b>
<b>Bendrieji principai</b>	<b>14</b>
Audito tikslas	14
Audito metodas	15
Kriterijai	15
Audito rizika	16
Bendravimas ir informavimas	17
Įgūdžiai	18
Profesinis sprendimas ir skepticizmas	19
Kokybės kontrolė	20
Reikšmingumas	21
<b>Su audito procesu susiję principai</b>	<b>22</b>
Planavimas	23

Temų pasirinkimas	23
Audito planavimas	24
Atlikimas	25
Įrodymai, pastebėjimai ir išvados	25
<b>Ataskaitos rengimas</b>	<b>26</b>
Ataskaitos turinys	26
Rekomendacijos	27
Ataskaitos platinimas	28
<b>Veiksmai po audito</b>	<b>28</b>

- 1) Profesiniai standartai ir gairės vaidina lemiamą vaidmenį, siekiant užtikrinti viešojo sektoriaus audito patikimumą, kokybę ir profesionalumą. Tarptautinių aukščiausiųjų audito institucijų standartų (TAAIS), kuriuos parengė Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (angl. *International Organisation of Supreme Audit Institutions*, INTOSAI) tikslas – skatinti nepriklausomą ir veiksmingą INTOSAI narių atliekamą auditą ir padėti INTOSAI nariams rengti savo profesines metodikas, vadovaujantis jiems suteiktais įgaliojimais, nacionaliniais įstatymais ir teisės aktais.
- 2) 100-ajame TAAIS *Pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai* nustatyti bendrieji pagrindiniai viešojo sektoriaus audito principai ir apibrėžta TAAIS galia. 300-ojo TAAIS *Veiklos audito principai* pagrindą sudaro pagrindiniai principai, nustatyti 100-ajame TAAIS, kurie šiame standarte yra plačiau išdėstyti, pritaikant juos konkrečiam veiklos audito kontekstui. 300-asis TAAIS turėtų būti skaitomas ir aiškinamas kartu su 100-uoju TAAIS, kuris taip pat taikomas veiklos auditui.
- 3) 300-ąjį TAAIS *Veiklos audito principai* sudaro trys skyriai.
  - a) Pirmajame skyriuje apibrėžiamas veiklos audito pagrindas, pateikiamos nuorodos į atitinkamus TAAIS.
  - b) Antrajame skyriuje išdėstyti bendrieji veiklos audito principai, į kuriuos auditorius turėtų atsižvelgti, prieš pradėdamas atlikti auditą ir audito metu.
  - c) Trečiajame skyriuje pateikiami principai, svarbūs pagrindiniams audito proceso etapams.

Kiekvienas principas yra trumpai paaiškinamas.

## VEIKLOS AUDITO PRINCIPŲ PASKIRTIS IR GALIA

- 4) Šiuo dokumentu siekiama padėti suprasti veiklos audito pobūdį, įskaitant principus, kurie turi būti taikomi, siekiant užtikrinti aukštus audito standartus. INTOSAI nariai skatinami kurti ar priimti oficialius standartus, atitinkančius 100-ojo ir 300-ojo TAAIS principus ir atsižvelgti į INTOSAI 3000-3899-uosius standartus ir 3900-3999-ąsias gaires dėl veiklos audito. 3000-3899-uosiuose TAAIS pateikti veiklos audito standartai AAI, kurios nusprendė patvirtinti TAAIS kaip oficialius savo standartus.
- 5) Veiklos audito standartai turėtų atspindėti būtinybę lanksčiai rengti atskiras užduotis, auditoriams būti imliems ir kūrybiškiems savo darbe ir visais audito proceso etapais vadovautis profesiniu sprendimu.
- 6) INTOSAI supranta, kad AAI turi skirtingus įgaliojimus ir dirba skirtingomis sąlygomis. Dėl AAI aplinkos ir struktūros skirtumų, ne visi audito standartai ar gairės gali būti pritaikomi visiems jų darbo aspektams. Todėl AAI turi galimybę kurti oficialius standartus, pagrįstus *Veiklos audito principais* arba atitinkančius šių principų nuostatas. AAI nusprendus savo standartus kurti šių principų pagrindu, tokie standartai turėtų atitikti šiuos principus visais atitinkamais ir svarbiais požiūriais.
- 7) Kai AAI audito standartai yra pagrįsti *Veiklos audito principais* (arba juos atitinka), apie tai galima nurodyti:

*„Auditą (-us) atlikome, vadovaudamiesi [standartais], kurie yra pagrįsti (arba atitinka) tarptautiniuose aukščiausiųjų audito institucijų standartuose išdėstytais 100-ojo TAAIS „Pagrindiniais viešojo sektoriaus audito principais“ ir 300-ojo TAAIS „Veiklos audito principais“.“*

Ši nuoroda gali būti įtraukta į audito ataskaitą arba AAI ją gali pateikti bendresne forma, naudojama atliekant įvairias audito užduotis.

- 8) AAI gali nuspręsti savo oficialiaisiais standartais patvirtinti veiklos audito standartus (3000–3899 TAAIS). Nusprendusi patvirtinti šiuos standartus, AAI privalo jais visapusiškai vadovautis. Tokiu atveju galima naudoti tokią nuorodą:

*„Mes atlikome [veiklos] auditą (-us), vadovaudamiesi tarptautiniais aukščiausiųjų audito institucijų [veiklos audito] standartais.“*

## VEIKLOS AUDITO APIBRĖŽIMAS

- 9) AAI atliekamas veiklos auditas yra nepriklausomas, objektyvus ir patikimas valstybės įsipareigojimų, sistemų, procesų, programų, veiklos ar organizacijų vertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu bei siekiant nustatyti, ar galima pagerinti esamą situaciją.
- 10) Atliekant veiklos auditą, siekiama pateikti naujos informacijos, analizės rezultatų ar įžvalgų ir, atitinkamais atvejais, rekomendacijų padėčiai gerinti. Veiklos audito metu nauja informacija, žinios ar vertė suteikiama:
- pateikiant naujų analitinių įžvalgų (platesnės ar gilesnės analizės rezultatų ar naujų požiūrių);
  - suteikiant įvairioms suinteresuotosioms šalims daugiau galimybių naudotis esama informacija;
  - pateikiant nepriklausomą požiūrį ar patikimą išvadą, pagrįstą audito įrodymais;
  - pateikiant rekomendacijų, pagrįstų audito pastebėjimų analizės rezultatais.

## EKONOMIŠKUMAS, EFEKTYVUMAS IR REZULTATYVUMAS

- 11) Ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principai gali būti apibrėžti taip:
- *ekonomiškumo* principas reiškia išteklių sąnaudų mažinimą. Naudojami ištekliai turi būti prieinami laiku, užtikrinant tinkamiausią jų kiekį ir kokybę bei geriausią kainą;

- *efektyvumo* principas reiškia maksimalų turimų išteklių panaudojimą. Čia svarbiausia – naudojamų išteklių ir gaunamo produkto / paslaugos (kiekio, kokybės ir laiko požiūriu) santykis;
- *rezultatyvumo* principas reiškia, kad bus pasiekti iškelti tikslai ir numatyti rezultatai.

Veiklos audito metu neretai atliekama sąlygų, kurios yra būtinos, siekiant užtikrinti, kad būtų vadovaujama ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais, analizė. Tokios sąlygos gali būti gerosios valdymo praktikos ir procedūros, skirtos užtikrinti tinkamą ir savalaikį paslaugų teikimą. Atitinkamais atvejais, derėtų atsižvelgti ir į teisinės ar institucinės sistemos įtaką audituojamojo subjekto veiklai.

## VEIKLOS AUDITO TIKSLAI

- 12) Pagrindinis veiklos audito tikslas – konstruktyviai skatinti ekonomišką, efektyvų ir rezultatyvų valdymą. Be to, jis padeda užtikrinti didesnę atskaitingumą ir skaidrumą.

Veiklos auditas skatina atskaitingumą, nes jis padeda asmenims, atsakingiems už valdymą ir priežiūrą, gerinti veiklos rezultatus. Atliekant šį auditą nagrinėjama, ar įstatymų leidžiamosios valdžios ar vykdomosios valdžios institucijų sprendimai yra rengiami ir vykdomi efektyviai ir rezultatyviai, o taip pat, ar mokesčių mokėtojų arba piliečių pinigai yra išleidžiami naudingai. Atliekant veiklos auditą, patys įstatymų leidžiamosios valdžios institucijų sprendimai nėra nagrinėjami, bet tiriama, ar kokie nors įstatymų arba teisės aktų ar jų įgyvendinimo trūkumai nesukliudė pasiekti konkrečių uždavinių. Veiklos audito metu daugiausiai dėmesio skiriama sritims, kuriose šis auditas gali sukurti pridėtinės vertės gyventojams ir kuriose egzistuoja daugiausiai galimybių pagerinti esamą padėtį. Veiklos auditas suteikia atsakingosioms šalims konstruktyvaus stimulo imtis atitinkamų veiksmų.

Veiklos auditas skatina skaidrumą, padėdamas parlamentui, mokesčių mokėtojams, vyriausybės politikos subjektams ir žiniasklaidai geriau suprasti, kaip yra vykdoma skirtinga vyriausybės veikla ir kokie yra jos rezultatai. Taigi, jis tiesiogiai padeda teikti gyventojams naudingą informaciją ir sukuria pagrindą mokytis ir gerinti esamą padėtį. Atlikdamos veiklos auditą, AAI gali pagal joms suteiktus įgaliojimus savo nuožiūra spręsti, ką, kada ir kaip audituoti, o taip pat turėtų turėti galimybę nevaržomai publikuoti savo pastebėjimus.

## 300-OJO TAAIS TAIKYMAS

- 13) Veiklos audito principai sukuria pagrindą, kuriuo remdamosi AAI gali priimti arba kurti savo standartus. Šie principai buvo suformuluoti, atsižvelgiant į AAI institucinę sąrangą, įskaitant tokius jų aspektus, kaip nepriklausomumas ir konstituciniai įgaliojimai, išdėstyti INTOSAI esminiuose principuose (10-99 INTOSAI-P), taip pat etikos įpareigojimai ir papildomi AAI organizaciniai reikalavimai (130–999 TAAIS).
- 14) Susiduriant su skirtingų audito rūšių (arba audito derinių) dubliavimusi, derėtų atsižvelgti į tokius dalykus:
- gali reikėti pakoreguoti audito metu taikytų standartų pareiškimą (7 arba 8 punktai) pagal 100-ojo TAAIS 9 ar 10 punktus;
  - veiklos audito sudedamosios dalys gali būti platesnio masto audito, apimančio atitikties ir finansinį auditą, dalis;
  - auditams dubliuojantis, derėtų vadovautis visais atitinkamais standartais. Tai padaryti galima ne visais atvejais, nes skirtinguose standartuose gali būti numatyta skirtingų prioritetų.

Tokiais atvejais pagrindinis audito tikslas turėtų padėti auditoriams pasirinkti taikytinus standartus. Nustatant, ar veiklos aspektai yra pagrindinis audito užduoties tikslas, derėtų atminti, kad veiklos audito metu daugiausiai dėmesio skiriama veiklai ir rezultatams, o ne ataskaitoms ir apskaitai, ir kad jo pagrindinis tikslas yra skatinti ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą, o ne pateikti išvadą dėl atitikties.

# 4

## VEIKLOS AUDITO SUDEDAMOSIOS DALYS

- 15) 100-ajame TAAIS nustatytos viešojo sektoriaus audito sudedamosios dalys (t. y., auditorius, atsakingoji šalis, numatomi vartotojai, audito sritis ir kriterijai) veiklos audito atveju gali įgyti išskirtinių savybių. Auditoriai turėtų aiškiai nustatyti kiekvieno audito sudedamąsias dalis ir suprasti jų reikšmę, kad galėtų tinkamai atlikti auditą.

### TRYS VEIKLOS AUDITO ŠALYS

- 16) Renkantis audito sritį ir nustatant kriterijus, auditoriams neretai suteikiama didelė veiksmų laisvė, nuo ko priklauso atsakingoji šalis ir numatomi vartotojai. Nors auditoriai gali pateikti rekomendacijų, jie privalo stengtis neprisiimti atsakingųjų šalių įsipareigojimų. Veiklos auditą atliekantys auditoriai paprastai dirba grupėje, kurios nariai turi skirtingų, vieni kitus papildančių, įgūdžių.
- 17) Atsakingosiomis šalimis gali būti įvairūs fiziniai ar juridiniai asmenys, kurių kiekvienas yra atsakingas už skirtingus audito srities aspektus. Kai kurios šalys gali būti atsakingos už tam tikras problemas sukėlusius veiksmus. Kitos šalys gali sugebėti pradėti vykdyti pakeitimus, atsižvelgdamos į veiklos audito metu pateiktas rekomendacijas. Dar kitos šalys gali būti atsakingos už tai, kad auditoriui būtų teikiama informacija ar įrodymai.
- 18) Numatomi vartotojai – tai asmenys, kuriems auditorius rengia veiklos audito ataskaitą. Jais gali būti įstatymų leidžiamosios valdžios institucijos, vyriausybės institucijos ir visuomenė. Atsakingoji šalis taip pat gali būti numatomu vartotoju, tačiau ji retai kada būna vieninteliu tokiu vartotoju.

## VEIKLOS AUDITO SRITIS IR KRITERIJAI

- 19) Veiklos audito sritį nebūtinai turi sudaryti vien konkrečios programos, subjektai ar fondai – ji taip pat gali apimti skirtingas veiklas (su jų produktais / paslaugomis, rezultatais ir poveikiu) arba esamas situacijas (įskaitant jų priežastis ir pasekmes). Tokių sričių pavyzdžiai gali būti atsakingųjų šalių teikiamos paslaugos arba vyriausybės politikos ir teisės aktų poveikis valdymui, suinteresuotosioms šalims, įmonėms, gyventojams ir visuomenei. Audito sritis priklauso nuo audito tikslų ir yra apibrėžiama audito klausimuose.
- 20) Atlikdamas veiklos auditą, auditorius kartais pats dalyvauja auditui svarbių kriterijų nustatymo ar atrankos procese. Dėl to auditoriui keliami konkretūs reikalavimai yra išdėstyti 27 punkte.

## PASITIKĖJIMAS VEIKLOS AUDITU IR AUDITO SUTEIKIAMAS UŽTIKRINIMAS

- 21) Kaip ir bet kokio kito audito atveju, veiklos audito ataskaitų vartotojai norės būti tikri, kad informacija, kurios pagrindu jie priima sprendimus, yra patikima. Todėl jie tikės, kad jiems bus pateikta patikimų išvadų, kuriuose išdėstoma įrodymais pagrįsta AAI nuomonė apie išnagrinėtąją sritį. Atitinkamai, veiklos auditoriai turėtų visuomet pagrįsti savo pastebėjimus pakankamais tinkamais įrodymais ir aktyviai kontroliuoti išvadų netinkamumo riziką. Tačiau paprastai nesitikima, kad veiklos auditoriai pateiks bendrą nuomonę (kurią galima būtų palyginti su nuomone apie finansines ataskaitas) apie tai, kaip audituojamajam subjektui sekasi vadovautis ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais. Todėl TAAIS sistemoje tokio reikalavimo nėra nustatyta.
- 22) Derėtų aiškiai nurodyti, kokio lygio užtikrinimą suteikia veiklos auditas. Atskleistą / pateiktą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo lygį veiklos audito ataskaitose galima pristatyti skirtingais būdais:
  - bendrai apžvelgiant ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo aspektus, jei audito tikslas, audito sritis, surinkti įrodymai ir pastebėjimai sudaro galimybę padaryti tokią išvadą;
  - pateikiant konkrečios informacijos apie įvairius aspektus, tarp kurių yra audito tikslas, užduoti klausimai, surinkti įrodymai, taikyti kriterijai, pastebėjimai ir konkrečios išvados.
- 23) Audito ataskaitose reikėtų pateikti tik tuos pastebėjimus, kurie yra pagrįsti pakankamais tinkamais įrodymais. Sprendimus, priimtus rengiant subalansuotą

ataskaitą, darant išvadas ir formuluojant rekomendacijas, dažnai reikia paaiškinti, norint suteikti pakankamos informacijos vartotojams. Veiklos auditoriai turėtų tiksliai nurodyti, kaip, vadovaudamiesi savo pastebėjimais, jie padarė atitinkamas išvadas ir (atitinkamais atvejais) priėmė bendrą išvadą. Tai reiškia, kad būtina paaiškinti, kokie kriterijai buvo nustatyti bei naudojami ir kodėl, o taip pat nurodyti, kad buvo atsižvelgta į visas svarbias nuomones tam, kad būtų pateikta subalansuota ataskaita. Daugiau rekomendacijų, susijusių su šiuo procesu, yra pateikta ataskaitos rengimo principuose.

## BENDRIEJI PRINCIPAI

- 24) Toliau išvardyti bendrieji principai paaiškina veiklos audito aspektus, kurie yra svarbūs audito procesui.

Kai kurios sritys, kurioms yra taikomi šie principai, nėra aptartos 100-ajame TAAIS. Tai tokios sritys, kaip audito temų pasirinkimas, audito tikslų nustatymas ir audito metodo bei kriterijų apibrėžimas.

Kitoms sritims, tokioms, kaip audito rizika, bendravimas ir informavimas, įgūdžiai, profesinis sprendimas, kokybės kontrolė, reikšmingumas ir dokumentavimas, taikomi bendrieji principai yra grindžiami 100-uoju TAAIS ir paaiškina, kaip būtent jie yra pritaikomi veiklos auditui.

Galų gale, kai kurios sritys, kaip etika ir nepriklausomumas, yra aptartos 100-ajame TAAIS, INTOSAI esminiuose principuose (10-99 INTOSAI-P) ir AAI organizaciniuose reikalavimuose (130-199 TAAIS).

### » AUDITO TIKSLAS

- 25) **Auditoriai turėtų nustatyti aiškiai apibrėžtą audito tikslą, susijusį su ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais.**

Audito tikslas lemia, koks audito metodas bus pasirinktas ir kaip bus kuriamas audito užduoties modelis. Toks tikslas gali tiesiog apibūdinti padėtį. Tačiau egzistuoja didesnė tikimybė, kad auditas bus vertingesnis, jei bus nustatyti normatyviniai audito tikslai (ar yra taip, kaip turėtų būti?) ir analitiniai audito tikslai (kodėl nėra taip, kaip turėtų būti?). Bet kuriuo atveju, auditoriai turėtų apvarstyti, su kuo yra susijęs auditas, kokios organizacijos ir įstaigos jame dalyvauja ir kam greičiausiai bus svarbios galutinės rekomendacijos. Gerai

apibrėžti audito tikslai būna susiję su atskiru subjektu arba konkrečia vyriausybės įsipareigojimų, sistemų, procesų, programų, veiklos ar organizacijų grupe.

Daugelį audito tikslų galima suformuluoti kaip vieną bendrą audito klausimą, kuris gali būti išskaidytas į smulkesnius klausimus. Juos turėtų vienyti bendra tema, jie turėtų papildyti vienas kitą ir nesidubliuoti, apimti visus audito aspektus ir būti skirti atsakyti į bendrąjį audito klausimą. Derėtų aiškiai apibrėžti visus terminus, vartojamus klausimui suformuluoti. Audito klausimų formulavimas – pasikartojantis procesas, kuriuo metu klausimai iš naujo tikslinami ir tobulinami, atsižvelgiant į žinomą svarbią informaciją apie audito sritį ir tinkamumą.

Auditoriai gali nuspręsti ne apibrėžti vienintelį tikslą ar bendrą audito klausimą, bet parengti keletą audito tikslų, kuriuos ne visuomet būtina skaidyti į papildomus klausimus.

## » AUDITO METODAS

### 26) Auditoriai turėtų pasirinkti į rezultatą, problemą ar sistemą orientuotą metodą arba metodų derinį, siekdami suteikti audito modeliui daugiau pagrįstumo.

Bendrasis audito metodas – viena pagrindinių bet kurio audito sudedamųjų dalių. Jis lemia tyrimo būdą. Be to, jis apibrėžia reikalingas žinias, informaciją ir duomenis bei audito procedūras, kurių prireiks jiems surinkti ir išanalizuoti.

Atliekant veiklos auditą, paprastai naudojamas vienas iš trijų metodų:

- į sistemą orientuotas metodas, skirtas išnagrinėti, ar tinkamai veikia valdymo sistemos, pvz., finansų valdymo sistemos;
- į rezultatą orientuotas metodas, naudojamas įvertinti, ar su rezultatais susiję tikslai buvo pasiekti, arba programos ir paslaugos yra vykdomos, kaip numatyta;
- į problemą orientuotas metodas, skirtas ištirti, patikrinti ir išanalizuoti galimų problemų priežastis ar nukrypimus nuo kriterijų.

Visi trys metodai gali būti naudojami tiek pagal principą „iš viršaus į apačią“, tiek „iš apačios į viršų“. Audito, vykdomo pagal principą „iš viršaus į apačią“ metu daugiausiai dėmesio paprastai skiriama įstatymų leidžiamosios ir centrinės valdžios institucijų reikalavimams, ketinimams, tikslams ir lūkesčiams. Metodas, nukreiptas iš apačios į viršų, būna orientuotas į visuomenei rūpimas problemas.

## » KRITERIJAI

## 27) Auditoriai turėtų nustatyti tinkamų kriterijų, atitinkančių audito klausimus ir susijusių su ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais.

Kriterijai – tai tam tikros gairės, pagal kurias vertinama audito sritis. Veiklos audito kriterijus sudaro pagrįsti ir audito specifiką atitinkantys veiklos standartai, pagal kuriuos galima įvertinti veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą.

Kriterijai sudaro pagrindą įvertinti įrodymus, suformuluoti audito pastebėjimus ir padaryti išvadas dėl audito tikslų. Be to, jie vaidina svarbų vaidmenį audito grupės diskusijų ir pokalbių su AAI vadovybe metu, o taip pat bendraujant su audituojamais subjektais.

Kriterijai gali būti kokybiniai ir kiekybiniai, juose turėtų būti nustatoma, pagal ką vertinamas audituojamasis subjektas. Kriterijai gali būti bendriniai arba specifiniai, orientuoti į tai, kaip *turėtų būti* pagal įstatymus, teisės aktus ar tikslus; ko *tikimasi*, atsižvelgiant į pagrįstus principus, mokslines žinias ir geriausią praktiką; arba kaip *galėtų būti* (jei sąlygos būtų geresnės).

Kriterijams nustatyti galima naudoti įvairius šaltinius, tarp jų – veiklos vertinimo pagrindus. Turėtų būti aišku, kokie šaltiniai buvo naudojami, o kriterijai turėtų būti tinkami ir suprantami vartotojams, išsamūs, patikimi ir objektyvūs, turint omenyje audito sritį ir tikslus.

Kriterijus derėtų aptarti su audituojamais subjektais, tačiau tinkamus kriterijus pasirinkti privalo pats auditorius. Nors tuo atveju, kai kriterijai yra apibrėžiami ir pristatomi planuojant auditą, jie gali tapti patikimesni ir priimtinesni, atliekant sudėtingų sričių auditą, kriterijus ne visuomet yra įmanoma nustatyti iš anksto; tokiais atvejais jie nustatomi audito proceso metu.

Nors, atliekant tam tikrų rūšių auditą, taikomi aiškūs įstatymų nustatyti kriterijai, veiklos audito atveju paprastai to nebūna. Tai, ar ir kokie kriterijai bus tinkami, lemia audito tikslai, klausimas ir metodas, o nuo kriterijų iš esmės priklauso tai, ar vartotojai pasitikės veiklos audito pastebėjimais ir išvadomis. Taigi, pasirinkti kriterijai turi būti patikimi ir objektyvūs.

Į problemą orientuoto veiklos audito pradžios taškas – žinomas ar numanomas nuokrypis nuo to, kas turėtų ar galėtų būti. Todėl svarbiausias tokio audito tikslas nėra vien patikrinti problemą (nuokrypį nuo kriterijų ir to pasekmes), bet nustatyti jos priežastis. Dėl to audito planavimo etape yra svarbu nuspręsti, kaip tokios priežastys bus tiriamos ir tikrinamos. Išvados ir rekomendacijos visų pirma priklauso nuo proceso, kurio metu analizuojamos ir patvirtinamos priežastys, net jeigu jų pagrindą beveik visuomet sudaro norminiai kriterijai.

## » AUDITO RIZIKA

**28) Auditoriai turėtų aktyviai valdyti audito riziką – tai yra riziką, kad bus padarytos neteisingos ar neišsamios išvados, pateikta nesubalansuota informacija ar nebus sukurta pridėtinė vertė vartotojams.**

Daugelis veiklos audito temų yra sudėtingos ir politiškai jautrios. Paprasčiausiai vengiant tokių temų, netikslumo ir neišsamių išvadų rizika gali sumažėti, tačiau tokiu atveju taip pat bus mažiau galimybių sukurti pridėtinę vertę.

Rizika, kad audito metu nebus sukurta pridėtinė vertė apima tikimybę, kad nebus suteikta naujos informacijos ar požiūrių ir riziką, kad nebus pastebėti svarbūs veiksniai ir dėl to audito ataskaitos vartotojams nebus suteikta žinių ar rekomendacijų, galinčių padėti pagerinti veiklos rezultatus.

Svarbius rizikos aspektus gali sudaryti kompetencijos atlikti pakankamai plačią ar gilią analizę stoka, kokybiškos informacijos trūkumas, surinkta netiksli informacija (pvz., dėl apgaulės ar neteisėtos praktikos), nesugebėjimas visus faktus įvertinti objektyviai ir nesugebėjimas surinkti ar išnagrinėti svarbiausių argumentų.

Todėl auditoriai turėtų aktyviai valdyti riziką. Audito rizikos valdymas yra neatskiriama viso veiklos audito proceso ir metodikos dalis. Audito planavimo dokumentuose turėtų būti nurodyta galima arba žinoma su numatomu darbu susijusi rizika, paaiškinant, kaip ši rizika bus valdoma.

» **BENDRAVIMAS IR INFORMAVIMAS**

**29) Auditoriai viso audito proceso metu turėtų efektyviai ir tinkamai bendrauti su audituojamais subjektais ir atitinkamomis suinteresuotomis šalimis bei kiekvieno audito atveju nustatyti teikiamos medžiagos turinį, bendravimo ir informavimo procesą ir informacijos gavėjus.**

Egzistuoja keletas priežasčių, kodėl veiklos audito atveju yra itin svarbu iš anksto planuoti, kaip bus bendraujama su audituojamais subjektais ir suinteresuotomis šalimis.

- Kadangi tų pačių subjektų veiklos auditas paprastai nėra atliekamas reguliariai (pvz., kasmet), ryšių su tokiais subjektais gali nebūti. Tuo tarpu, kai su įstatymų leidžiamosios valdžios ir vyriausybės institucijomis ryšiai gali būti palaikomi, su kitokiomis grupėmis (pavyzdžiui, mokslo ir verslo bendruomenėmis ar pilietinės visuomenės organizacijomis) jokių ankstesnių kontaktų gali ir nebūti.
- Dažnai neegzistuoja jokių iš anksto nustatytų kriterijų (pvz., finansinės atskaitomybės tvarkos), todėl būtina aktyviai dalintis nuomonėmis su audituojamu subjektu.

- Norint parengti subalansuotą ataskaitą, būtina dėti pastangas išsiaiškinti įvairių suinteresuotų šalių požiūrius.

Auditoriai turėtų nustatyti atsakingąsias šalis ir kitas pagrindines suinteresuotas šalis bei imtis iniciatyvos sukurti veiksmingą dvipusį bendravimą. Užtikrinus kokybišką bendravimą, auditoriams gali atsirasti daugiau galimybių naudotis informacijos šaltiniais ir audituojamo subjekto duomenimis, susipažinti su jo nuomonėmis. Be to, naudojantis bendravimo kanalais, paaiškinus suinteresuotoms šalims veiklos audito tikslą, išauga tikimybė, kad audito rekomendacijos bus įgyvendintos. Todėl auditoriai turėtų stengtis palaikyti gerus profesinius santykius su visomis suinteresuotomis šalimis, atsižvelgdami į konfidencialumo reikalavimus skatinti sklandžius ir atvirus informacijos mainus, o diskusijų metu kurti atmosferą, pagrįstą tarpusavio pagarba ir kiekvienos suinteresuotos šalies vaidmens ir atsakomybės supratimu. Tačiau derėtų užtikrinti tokį bendravimą su suinteresuotomis šalimis, kad nenukentėtų AAI nepriklausomumas ir nešališkumas.

Auditoriai turėtų informuoti audituojamus subjektus apie pagrindinius audito aspektus, įskaitant audito tikslą, audito klausimus ir audito sritį. Tokia informacija paprastai nurodoma užduoties rašte ir pateikiama bendraujant audito metu. Auditoriai turėtų konstruktyviai bendrauti su audituojamais subjektais viso audito proceso metu, vertindami skirtingus pastebėjimus, argumentus ir nuomones.

Audituojamiems subjektams turi būti suteikta galimybė pateikti komentarų apie audito pastebėjimus, išvadas ir rekomendacijas iki AAI paskelbiant savo audito ataskaitą. Bet kokie nesutarimai turėtų būti išanalizuojami, faktinės klaidos – ištaisomos. Komentarų analizės rezultatai turėtų būti fiksuojami darbo dokumentuose, siekiant aprašyti ir dokumentais pagrįsti audito ataskaitos projekto pakeitimus arba priežastis, dėl kurių tokie pakeitimai nebuvo padaryti.

Audito pabaigoje taip pat galima paprašyti suinteresuotų šalių pateikti komentarų dėl paskelbtų audito ataskaitų kokybės, o audituojamų subjektų – savo nuomonę apie audito kokybę.

## » ĮGŪDŽIAI

- 30) Visi audito grupės nariai turėtų turėti profesinę kompetenciją, reikalingą auditui atlikti, tai yra, gerai išmanyti audito, tyrimų planavimo, socialinių mokslų metodus ir tyrimo arba vertinimo metodikas, o taip pat turėti asmeninių analitinių, rašymo ir bendravimo įgūdžių.**

Veiklos auditas gali reikalauti ypatingų įgūdžių, tokių, kaip vertinimo metodikos ir socialinių mokslų metodų išmanymas bei asmeninių gebėjimų, tokių, kaip bendravimo ir rašymo įgūdžiai, analitinis mąstymas, kūrybiškumas ir imlumas.

Auditoriai turėtų gerai išmanyti vyriausybinių organizacijų darbą, programas ir funkcijas. Tai padės užtikrinti, kad bus pasirinktos tinkamos audito sritys ir kad auditoriai galės atlikti efektyvią vyriausybės programų ir veiklos peržiūrą.

Be to, gali egzistuoti konkrečių būdų reikalingiems įgūdžiams įgyti. Atlikdami kiekvieną veiklos auditą, auditoriai turi būti gerai susipažinę su vyriausybės priemonėmis, kurios sudaro audito sritį, o taip pat su atitinkamomis su jomis susijusiomis priežastimis ir galimu jų poveikiu. Neretai tokios žinios turi būti įgyjamos arba gilinamos, atsižvelgiant į konkrečią audito užduotį. Su veiklos auditu neretai būna susijęs mokymosi procesas, o atitinkama metodika dažnai būna rengiama paties audito metu. Todėl auditoriams turi būti suteikta galimybių mokytis darbo vietoje tam, kad jie galėtų nuolat kelti savo kvalifikaciją ir neprarasti profesinių įgūdžių. Nesuvaržytas požiūris į mokymąsi ir palaikymas iš vadovų pusės – svarbios sąlygos atskirų auditorių profesiniams įgūdžiams lavinti.

Tam tikrose specializuotose srityse, norėdami papildyti savo žinias, auditorių grupės nariai gali pasinaudoti išorės ekspertų kompetencija. Auditoriai turėtų įvertinti, ar tokių išorės ekspertų pagalba yra reikalinga, o jei taip – tai kuriose srityse ir, priėmę sprendimą, suplanuoti atitinkamus veiksmus.

## » PROFESINIS SPRENDIMAS IR SKEPTICIZMAS

### 31) Auditoriai turėtų vadovautis profesiniu skepticizmu, bet tuo pačiu metu būti imlūs ir novatoriški.

Auditoriams labai svarbu laikytis profesinio skepticizmo, būti kritiškai nusiteikusiems ir objektyviai vertinti jiems suteiktą informaciją. Tikimasi, kad auditoriai turimus duomenis vertins racionaliai, niekam neteikdami pirmenybės.

Tuo pat metu auditoriai turėtų būti pasirengę išklausti skirtingus požiūrius ir argumentus tam, kad išvengtų klaidų, priimant sprendimus, arba šališkumo. Nemažiau svarbu yra būti pagarbiems, lankstiems, smalsiems ir pasirengusiems taikyti naujoves. Ši novatoriškumo nuostata galioja ne tik pačiam audito procesui, bet ir audituojamiems procesams ar veiklai.

Auditoriai skirtingus klausimus turėtų nagrinėti iš įvairių taškų ir būti nusiteikę išklausti ir objektyviai įvertinti skirtingus požiūrius ir argumentus. Nebūdami imlūs, auditoriai gali nepastebėti svarbių argumentų ar įrodymų. Rinkdami, aiškindami bei analizuodami duomenis tam, kad įgytų naujų žinių, auditoriai taip pat turėtų būti kūrybingi, lankstūs, išradingi, praktiški ir sugebėti mąstyti.

Viso audito proceso metu, t. y. nuo temos pasirinkimo ir audito planavimo bei atlikimo iki ataskaitos parengimo, turi būti užtikrintas aukštas profesionalumo

lygis. Auditoriai privalo dirbti sistemingai, atidžiai, objektyviai ir su tinkama priežiūra.

## » KOKYBĖS KONTROLĖ

### 32) Auditoriai turėtų taikyti procedūras, skirtas užtikrinti audito kokybę, užtikrindami, kad yra vykdomi atitinkami reikalavimai ir stengdamiesi rengti tinkamas, subalansuotas ir teisingas išvadas, sukuriančias pridėtinės vertės ir padedančias atsakyti į audito klausimus.

Bendrojo pobūdžio principų ir taikomosios medžiagos dėl visų rūšių auditui taikomų organizacinio lygio kokybės kontrolės procedūrų pateikiama 140-ajame TAAIS „AAI kokybės kontrolė“. Atliekant veiklos auditą, būtina atsižvelgti į tokius specifinius dalykus:

- veiklos auditas – tai procesas, kurio metu audito grupė surenka didelį kiekį specifinės su auditu susijusios informacijos ir, sprendama svarbius klausimus, vadovaujasi profesiniais sprendimais ir savo nuožiūra. Į visus šiuos dalykus būtina atsižvelgti, vykdant kokybės kontrolę. Būtinybė sukurti darbo atmosferą, pagrįsta tarpusavio pasitikėjimu ir atsakomybe, bei pagalbos teikimas audito grupėms turėtų būti traktuojama kaip kokybės valdymo proceso dalis. Tam tikslui gali tekti naudoti tinkamas ir lengvai valdomas kokybės kontrolės procedūras bei užtikrinti, kad auditoriai turi galimybę ir yra pasirengę priimti kokybės kontrolės pastabas. Jeigu kokybės kontrolę vykdančių pareigūnų ir audito grupės narių nuomonės skiriasi, derėtų imtis atitinkamų veiksmų, siekiant užtikrinti, kad yra tinkamai atsižvelgta į audito grupės nuomonę ir kad AAI taikomos politikos gairės yra nuoseklios;
- atliekant veiklos auditą, net jeigu ataskaita yra pagrįsta įrodymais, tinkamai įforminta ir tiksli, ji vis tiek gali būti netinkama ar nepakankama, jei joje bus pateikiama nesubalansuota ir šališka nuomonė, per mažai svarbių požiūrių arba nepakankamai atsakyta į audito klausimus. Dėl to šie aspektai turėtų sudaryti vieną iš svarbiausių priemonių kokybei užtikrinti;
- kadangi audito tikslai smarkiai skiriasi, priklausomai nuo skirtingų audito užduočių, svarbu aiškiai nustatyti, kokie kokybės reikalavimai yra keliami ataskaitai, kuri bus parengta, atliekant konkrečią audito užduotį. Dėl to derėtų taikyti ne tik bendrąsias kokybės kontrolės priemones, bet ir specialias auditui skirtas priemones.

Jokios atskiram auditui taikomos kokybės kontrolės priemonės negali užtikrinti veiklos audito ataskaitos kokybės. Ne ką mažiau svarbu yra auditoriams turėti (ir neprarasti) reikalingos kompetencijos ir motyvacijos. Dėl to kontrolės

mechanizmus turėtų papildyti teikiama parama, tokia, kaip mokymas darbo vietoje ir audito grupės konsultavimas.

## » REIKŠMINGUMAS

- 33) Į reikšmingumą auditoriai turėtų atsižvelgti visais audito proceso etapais. Derėtų atsižvelgti ne tik į finansinius, bet ir į socialinius bei politinius audito srities aspektus, siekiant sukurti kaip galima didesnę pridėtinę vertę.**

Reikšmingumas gali būti suprantamas kaip santykinė dalyko reikšmė tame kontekste, kuriame jis yra nagrinėjamas. Nustatant audito temos reikšmingumą, derėtų atsižvelgti į poveikį, kuris priklausys nuo to, ar atitinkama veikla yra palyginti nesvarbi ir ar atitinkamoje srityje nustatyti trūkumai galėtų turėti įtakos kitoms audituojamojo subjekto veiklos rūšims. Vienoks ar kitoks klausimas bus vertinamas kaip reikšmingas, jeigu yra manoma, kad atitinkama tema yra ypatingai svarbi, o padėties pagerinimas turėtų ženkliai įtakos. Klausimas bus vertinamas kaip mažiau reikšmingas, jeigu atitinkama veikla yra įprasto pobūdžio, o nekokybiška veikla turėtų įtakos tik nedidelei sričiai arba jos poveikis būtų nedidelis.

Atliekant veiklos auditą, daugiausiai dėmesio gali (tačiau nebūtinai turi) būti skiriama reikšmingumui, kurį atspindi pinigine vertė. Nustatydamas reikšmingumo lygį, auditorius taip pat turėtų atsižvelgti į socialiai ir politiškai reikšmingus veiksnius ir turėti omenyje, kad laikui bėgant jie kinta ir priklauso nuo atitinkamų vartotojų ir atsakingų šalių požiūrio. Kadangi veiklos auditų sritys gali ženkliai skirtis, o kriterijų įstatymai dažnai nereglamentuoja, šis požiūris vieno ar kito audito atveju gali būti skirtingas. Jį vertindamas, auditorius turėtų vadovautis itin atidžiai priimtais sprendimais.

Reikšmingumas apima visus veiklos audito aspektus, tokius, kaip temų pasirinkimas, kriterijų nustatymas, įrodymų įvertinimas ir dokumentavimas, o taip pat rizikos valdymas, kad bus padaryta netinkamų ar nedidelį poveikį turinčių pastebėjimų, ar bus parengtos netinkamos ataskaitos.

### Dokumentavimas

- 34) Auditoriai turėtų dokumentuoti auditą, atsižvelgdami į konkrečias aplinkybes. Informacija turėtų būti pakankamai išbaigta ir išsami, kad suteiktų galimybę patyrusiam auditoriui, kuris nėra iš anksto susipažinęs su tokiu auditu, nustatyti, koks darbas buvo atliktas, siekiant pateikti audito pastebėjimus, padaryti išvadas ir suformuluoti rekomendacijas.**

Kaip ir bet kurio audito atveju, veiklos auditoriai turėtų tinkamai dokumentuoti, kaip buvo planuojamas auditas, kokios procedūros buvo taikomos jo metu ir kokie

buvo audito pastebėjimai. Tačiau veiklos audito dokumentų paskirtis ir kontekstas yra kiek specifinis.

- Dažnai auditorius įgyja specializuotų žinių apie audito temą, kurios AAI nėra sukaupusi. Kadangi audito metodika ir kriterijai gali būti parengti tam tikrai konkrečiai užduočiai atlikti, auditorius privalo užtikrinti, kad jo argumentacija bus aiškiai suprantama.
- Veiklos audito ataskaitoje ne tik pateikiami pastebėjimai ir rekomendacijos, bet ir aprašoma naudota analitinė struktūra bei procesas išvadoms padaryti. Tam tikra prasme, šio audito ataskaitos vaidmuo yra toks, kokį kitokio audito atveju atlieka bendrieji standartai ar audito darbo dokumentai.
- Dokumentai neturėtų vien patvirtinti faktų teisingumą, bet taip pat užtikrinti, kad ataskaitoje yra aprašytas subalansuotas, teisingas ir išbaigtas audito klausimo ar srities tyrimas. Dėl to, pavyzdžiui, dokumentuose derėtų nurodyti argumentus, kurie nebuvo priimti ir pateikti ataskaitoje arba aprašyti, kaip ataskaitoje buvo traktuojami skirtingi požūriai.
- Veiklos audito ataskaitos tikslas neretai būna įtikinti logiškai mąstančius vartotojus, suteikiant jiems naujų įžvalgų, o ne vien tik pateikti formalią užtikrinimo deklaraciją. Audito tikslai lemia ne tik tai, kokie įrodymai bus reikalingi, bet ir rengtinų dokumentų pobūdį.
- Tinkami dokumentai ne tik padeda užtikrinti kokybę (pvz., padedant įsitikinti, kad pavesto darbo kokybė yra priimtina ir kad buvo pasiekti audito tikslai), bet ir kelti tiek AAI, tiek atskirų auditorių profesinę kvalifikaciją, formuodami gerąją praktiką, pagal kurią panašaus pobūdžio auditas bus atliekamas ateityje.

## SU AUDITO PROCESU SUSIJĘ PRINCIPAI

35) Pagrindiniai veiklos audito etapai yra tokie:



- planavimas, t. y. temų pasirinkimas, išankstinis tyrimas ir audito struktūros nustatymas;
- atlikimas, t. y. duomenų ir informacijos rinkimas ir analizavimas;
- ataskaitos rengimas, t. y. audito rezultatų (atsakymų į audito klausimus, pastebėjimų, išvadų ir rekomendacijų vartotojams) pateikimas;
- veiksmai po audito, kurių tikslas – nustatyti, ar veiksmai, kurių buvo imtasi reaguojant į pastebėjimus ir rekomendacijas, padėjo išspręsti esamas problemas ir (arba) pašalinti trūkumus.

Šie etapai gali kartotis. Pavyzdžiui, dėl naujų įžvalgų tam tikrame proceso etape gali tecti pakeisti audito planą arba gali būti koreguojami svarbūs ataskaitos elementai (pvz., išvados).

## PLANAVIMAS

### » TEMŲ PASIRINKIMAS

- 36) Auditoriai audito temas turėtų rinktis dalyvaudami AAI strateginio planavimo procese, analizuodami galimas temas ir atlikdami tyrimą siekiant nustatyti rizikas ir problemas.**

Planuojamų atlikti auditų pasirinkimas paprastai yra AAI strateginio planavimo proceso dalis. Prireikus, auditoriai turėtų dalyvauti šiame procese pagal savo kompetenciją. Jie gali pasidalinti žiniomis, įgytomis atlikus ankstesnius auditus.

Strateginio planavimo metu gauta informacija gali tapti aktuali tolimesniam auditoriaus darbui.

Šio proceso metu auditoriai turėtų atsižvelgti į tai, kad audito temos turėtų būti pakankamai reikšmingos, atitikti AAI įgaliojimus, be to, turi būti galimybių atlikti auditą. Temų atrankos proceso metu turėtų būti siekiama kaip galima labiau padidinti numatomą audito poveikį, turint omenyje audito grupės pajėgumus (pvz., personalą ir profesinius įgūdžius).

Formalūs metodai, skirti rengti strateginio planavimo procesą, tokie, kaip rizikos analizė ar problemų vertinimas, gali padėti nustatyti šio proceso struktūrą, tačiau, siekiant išvengti šališkų įvertinimų, taip pat būtina vadovautis profesiniais sprendimais.

## » AUDITO PLANAVIMAS

### 37) Planuodami auditą, auditoriai turėtų stengtis užtikrinti, kad auditas bus kokybiškas ir atliktas ekonomiškai, efektyviai, rezultatyviai ir laiku, laikantis gero projektų valdymo principų.

Planuojant auditą, svarbu atsižvelgti į tokius dalykus:

- bendrąsias žinias ir informaciją, reikalingą, norint susipažinti su audituojamais subjektais tam, kad galima būtų įvertinti problemą ir riziką, galimus įrodymų šaltinius, galimybes atlikti auditą ir nagrinėjamos audito srities reikšmingumą;
- audito tikslus, klausimus, kriterijus, sritį ir metodiką (įskaitant metodus, kurie bus naudojami įrodymams surinkti ir audito analizei atlikti);
- būtinąją veiklą, personalo skaičiaus ir įgūdžių reikalavimus (įskaitant audito grupės nepriklausomumą, žmogiškuosius išteklius ir poreikį naudotis nepriklausomų išorės ekspertų paslaugomis), audito kainos sąmatą, svarbiausius etapus ir etapų trukmes bei pagrindinius aspektus, kuriuos reikės kontroliuoti.

Todėl, siekdami užtikrinti, kad auditas yra tinkamai suplanuotas, auditoriai turi sukaupti pakankamų žinių apie audito sritį. Veiklos audito atveju, prieš pradėdant auditą paprastai reikia sukaupti su konkrečiu auditu susijusių, esminių ir metodinių, žinių (išankstinis tyrimas).

Planuodamas auditą, auditorius turėtų suplanuoti audito procedūras, kurios bus naudojamos pakankamiems tinkamiems audito įrodymams surinkti. Tai galima padaryti keliais etapais, kuriuos sudaro bendros audito struktūros nustatymas (kokius klausimus užduoti, pvz., paaiškinamuosius / aprašomuosius / vertinamuosius); stebėjimų lygio nustatymas (pvz., įvertinti procesą ar atskiras

bylas); metodika (pvz., visapusiška analizė ar atrankos taikymas); specifiniai metodai duomenims rinkti (pvz., apklausa ar tikslinė grupė). Duomenų rinkimo ir atrankos metodus derėtų rinktis itin atidžiai. Be to, planavimo etape taip pat turėtų būti atliekamas tiriamasis darbas, kurio tikslas – įgyti žinių, išmėginti įvairias audito struktūras ir patikrinti, ar reikalingi duomenys yra prieinami. Šie veiksmai leis lengviau pasirinkti tinkamiausią audito metodą.

Vyresnieji ir veiklos vadovai bei audito grupė turėtų būti visapusiškai susipažinusi su bendrąja audito struktūra ir ką ji reiškia. Sprendimus dėl bendrosios audito struktūros ir kokių išteklių tokiam auditui reikės dažnai priima vyresnieji AAI vadovai, galintys užtikrinti, kad egzistuoja įgūdžių, išteklių ir pajėgumų pasiekti audito tikslus ir atsakyti į audito klausimus.

Planavimas turėtų būti lankstus, kad auditoriai galėtų pasinaudoti audito metu įgytomis įžvalgomis. Derėtų rinktis tokius audito metodus, kurie suteikia galimybę audito duomenų surinkti efektyviausiu ir rezultatyviausiu būdu. Nors auditoriai turėtų siekti vadovautis geriausia praktika, metodų pasirinkimą gali riboti tokie praktiniai dalykai, kaip esamų duomenų kiekis ir galimybė naudotis tokiais duomenimis. Todėl šiuo požiūriu rekomenduojama laikytis lankstumo ir pragmatškumo ir dėl šios priežasties veiklos audito procedūros neturėtų būti pernelyg standartizuotos. Nurodymų perteklius gali varžyti lankstumą, profesinius sprendimus ir aukšto lygio analitinius įgūdžius, reikalingus veiklos auditui atlikti. Tam tikrais atvejais (pavyzdžiui, jei audito metu duomenys turi būti renkami daugybėje skirtingų regionų ar sričių, arba jeigu auditą atlikti turi didelis auditorių skaičius), gali prireikti parengti smulkesnį audito planą, aiškiai aprašant audito klausimus ir procedūras.

Planuodami auditą, auditoriai turėtų įvertinti apgaulės riziką. Jei, atsižvelgiant į audito tikslus, ji yra ženkli, auditoriai turėtų susipažinti su atitinkamomis vidaus kontrolės sistemomis ir išsiaiškinti, ar egzistuoja kokių nors neatitikimų, galinčių kliudyti veiklai, požymių. Be to, derėtų nustatyti, ar atitinkami subjektai ėmėsi tinkamų veiksmų, siekdami įgyvendinti bet kokias ankstesnio audito ar kitokių audito tikslams svarbių patikrinimų metu pateiktas rekomendacijas. Galiausiai, auditoriai turėtų stengtis palaikyti kontaktus su suinteresuotosiomis šalimis, įskaitant mokslininkus ir atitinkamos srities ekspertus, siekdami įgyti reikalingų žinių apie, pavyzdžiui, gerąsias ar geriausias praktikas. Bendrasis planavimo etapo tikslas yra nustatyti geriausią būdą auditui atlikti, renkant žinias ir svarstant įvairias strategijas.

## ATLIKIMAS

### » ĮRODYMAI, PASTEBĖJIMAI IR IŠVADOS

**38) Auditoriai turėtų surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad galėtų suformuluoti audito tikslus ir klausimus atitinkančių pastebėjimų, išvadų bei pateikti rekomendacijų.**

Visi audito pastebėjimai ir išvados turi būti pagrįsti pakankamais tinkamais įrodymais. Pastarieji turėtų atitikti kontekstą, o prieš darant išvadas, derėtų atsižvelgti į visus svarbius argumentus (už ir prieš) bei skirtingus požiūrius. Kokių audito įrodymų prireiks veiklos audito išvadoms padaryti, priklauso nuo audito srities, tikslo ir klausimų.

Auditorius turėtų vertinti įrodymus, siekdamas pateikti audito pastebėjimų. Remdamasis tokiais pastebėjimais, auditorius turėtų priimti profesinį sprendimą ir padaryti išvadą. Pastebėjimai ir išvados – tai audito tikslus atitinkančios analizės rezultatai. Jie turėtų padėti atsakyti į audito klausimus.

Išvados gali būti pagrįstos kiekybiniais įrodymais, surinktais, naudojant mokslinius ar audito atrankos metodus. Formuluojant išvadas, gali tekti priimti nemažai sprendimų ir interpretuoti duomenis, siekiant atsakyti į audito klausimus, kadangi audito įrodymai gali būti labiau įtikinamo („leidžia daryti išvadą, kad /.../“), o ne sprendžiamojo („gerai / blogai“) pobūdžio. Tikslumo poreikis turėtų būti nustatomas, atsižvelgiant į protingus, ekonomiškus ir audito tikslą atitinkančius aspektus. Šiame procese rekomenduojama dalyvauti vyresniesiems vadovams.

Veiklos auditą sudaro daug analitinių procesų, kurie šalims bendraujant nuolat tobulėja ir dėl to atsiranda galimybių gilinti bei tobulinti užduodamus klausimus ir naudojamus metodus. Šio proceso metu gali tekti jungti ir lyginti iš skirtingų šaltinių gautus duomenis, daryti preliminarias išvadas ir formuluoti pastebėjimus, norint suformuoti hipotezių, kurias prireikus galima patikrinti, naudojant papildomus duomenis. Visas procesas yra glaudžiai susijęs su audito ataskaitos projekto rengimu, kuris gali būti laikomas viena iš esminių analitinio proceso dalių, padedančia atsakyti į audito klausimus. Svarbu, kad auditoriai nenukryptų nuo tikslo ir dirbtų sistemingai, atidžiai ir objektyviai.

## ATASKAITOS RENGIMAS

### » ATASKAITOS TURINYS

**39) Auditoriai turėtų stengtis laiku rengti išsamias, įtikinamas, lengvai skaitomas ir subalansuotas audito ataskaitas.**

Tam, kad ataskaita būtų išsami, joje turi būti pateikiama visa informacija, kurios reikia, norint pasiekti audito tikslą ir atsakyti į audito klausimus; be to, ataskaita turi būti pakankamai detali, kad padėtų suprasti audito sritį, pastebėjimus ir

išvadas. Kad ataskaita būtų įtikinama, ji turėtų turėti loginę struktūrą ir atskleisti aiškų santykį tarp audito tikslo, kriterijų, pastebėjimų, išvadų ir rekomendacijų. Joje turi būti atsižvelgta į visus svarbius argumentus.

Veiklos audito metu auditoriai teikia pastebėjimus dėl išteklių įsigijimo ir naudojimo ekonomiškumo ir efektyvumo bei tikslų pasiekimo rezultatyvumo. Ataskaitų apimtis ir pobūdis gali smarkiai skirtis – pavyzdžiui, jos gali būti skirtos įvertinti, ar ištekliai buvo naudojami protingai, pateikti komentarų dėl vykdomos politikos ar programų poveikio ir rekomendacijų dėl pakeitimų esamai padėčiai pagerinti.

Ataskaitoje turi būti pateikiama informacijos apie audito tikslą, audito klausimus ir atsakymus į juos, audito sritį, kriterijus, metodiką, duomenų šaltinius, bet kokius duomenų naudojimo apribojimus ir audito pastebėjimus. Ji turėtų aiškiai atsakyti į audito klausimus arba paaiškinti, kodėl to padaryti nebuvo įmanoma. Kitą vertus, auditoriai galėtų apsvarstyti galimybę performuluoti audito klausimus, kad šie atitiktų surinktus įrodymus, tokiu būdu sudarydami galimybę į juos atsakyti. Audito pastebėjimai turėtų būti vertinami objektyviai, užtikrinant audito tikslo, audito klausimų, pastebėjimų ir išvadų atitikimą. Ataskaitoje turėtų būti paaiškinama, kodėl ir koku būdu pastebėjimuose nurodytos problemos kliudo veiklai, siekiant paskatinti audituojamą subjektą arba ataskaitos vartotoją imtis veiksmų padėčiai ištaisyti. Kai reikia, ataskaitoje turėtų būti pateikiama rekomendacijų veiklai gerinti.

Ataskaita turėtų būti surašyta aiškiai, glaustai (jei tai padaryti leidžia audito sritis) ir nedviprasmiškai. Visa ataskaita turi būti konstruktyvi, suteikti informacijos ir pabrėžti, kurias sritis reikia tobulinti.

## » REKOMENDACIJOS

### **40) Jei reikia ir jei tai yra numatyta AAI įgaliojimuose, auditoriai turėtų stengtis pateikti konstruktyvių rekomendacijų, galėsiančių ženkliai padėti šalinti audito metu nustatytus trūkumus ar problemas.**

Rekomendacijos turi būti pagrįstos ir naudingos, skirtos padėti pašalinti problemų ir (arba) trūkumų priežastis. Tačiau jos turėtų būti formuluojamos, stengiantis išvengti visiems žinomų dalykų aprašymo ar audito išvadų perfravavimo, neturėtų būti peržengtos vadovybės atsakomybės ribos. Turėtų būti aišku, kam yra skirta kiekviena rekomendacija, kas privalo imtis atitinkamos iniciatyvos ir ką rekomendacijos reiškia, t. y. kaip jos padės pasiekti geresnių veiklos rezultatų. Rekomendacijos turėtų būti praktiškos ir adresuotos subjektams, atsakingiems už jų įgyvendinimą ir turintiems kompetencijos tai padaryti.

Rekomendacijos turėtų būti aiškios, pateikiamos logiškai ir argumentuotai. Jos turėtų būti susietos su audito tikslais, pastebėjimais ir išvadomis. Skaitomos kartu su audito ataskaita, rekomendacijos turėtų įtikinti skaitytoją, kad jos gali padėti ženkliai pagerinti vyriausybės veiklos ir programų vykdymą, pvz., sumažinti sąnaudas ir supaprastinti administravimą, padidinti paslaugų kokybę ir apimtis arba pagerinti rezultatyvumą, poveikį arba naudą visuomenei.

## » ATASKAITOS PLATINIMAS

### 41) Auditoriai, vadovaudamiesi AAI įgaliojimais, turėtų stengtis, kad jų ataskaitos būtų plačiai prieinamos.

Auditoriai turėtų atminti, kad audito ataskaitos viešinimas gali paskatinti visuomenę labiau pasitikėti audito funkcija. Todėl ataskaitos turėtų būti platinamos audituotiems subjektams, vykdomosios ir (arba) įstatymų leidžiamosios valdžios institucijoms ir, tam tikrais atvejais, tiesiogiai ar per žiniasklaidą plačiajai visuomenei bei kitoms suinteresuotoms šalims.

## VEIKSMAI PO AUDITO

### 42) Jei reikia, auditoriai turėtų stebėti ankstesnių auditų rekomendacijų įgyvendinimą. Turėtų būti rengiamos atitinkamos po audito atliekamų veiksmų ataskaitos, siekiant suteikti įstatymų leidžiamosios valdžios institucijoms grįžtamojo ryšio ir, jei įmanoma, išvadų ir informacijos apie visų atitinkamų korekcinį poveikį.

Veiksmai po audito reiškia, kad auditorius privalo įvertinti korekcinis veiksmus, kurių audituotas subjektas ar kita atsakingoji šalis ėmėsi, atsižvelgdami į veiklos audito rezultatus. Tai nepriklausoma veikla, padedanti sustiprinti audito poveikį ir sukurti pagrindą ateityje tobulinti auditorių darbą, ir tokiu būdu didinanti audito proceso vertę. Be to, ji skatina audituotus subjektus ir kitus ataskaitų vartotojus į auditorių darbą žiūrėti rimtai, o auditoriams suteikia galimybę išmokti naudingų dalykų ir susipažinti su veiklos rodikliais. Veiksmai po audito neapsiriboja vien rekomendacijų įgyvendinimu – jų metu daug dėmesio skiriama tam, ar audituotas subjektas tinkamai išsprendė problemas ir per protingą laiką ištaisė dėl tokių problemų susiklosčiusią padėtį.

Atlikdamas veiksmus po to, kai buvo parengta audito ataskaita, auditorius turėtų būti nešališkas, nepriklausomas ir daugiausiai dėmesio skirti pastebėjimams ir rekomendacijoms, kurios vis dar yra svarbios tuo metu, kai yra atliekami tokie veiksmai (stebėseną po audito).

Veiksmų po audito rezultatų ataskaita gali būti teikiama atskirai arba sujungiamą su kitomis ataskaitomis, kuriose gali būti išanalizuojami skirtingų auditų rezultatai, galbūt akcentuojant tam tikras bendrąsias tendencijas ir temas, pastebėtas įvairiose srityse, nurodytose tokiose ataskaitose. Veiksmai po audito gali padėti geriau suprasti pridėtinę veiklos audito vertę tam tikru laikotarpiu arba tam tikroje nagrinėjamoje srityje.