

Rekomendacijų reikšmė užtikrinant veiklos audito rezultatyvumą viešajame sektoriuje

Vaclovas Lakis

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto
Apskaitos ir audito katedros vedėjas, prof. habil. dr.
Vilnius University, Faculty of Economics,
Accounting and Auditing Department,
Head of Department, Professor, Habil. Doctor
Saulėtekio al. 9, II rūmai, LT-10222 Vilnius
El. paštas: vaclovas.lakis@ef.vu.lt

Jurga Nemanytė

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto
Apskaitos ir audito programos magistrantė
Vilnius University, Faculty of Economics,
Accounting and Auditing program's student
Saulėtekio al. 9, II rūmai, LT-10222 Vilnius
El. paštas: jurga.nemanyte@gmail.com

Veiklos auditas yra labai svarbi priemonė užtikrinant tinkamą kiekvienos valstybės viešojo sektoriaus funkcionavimą ir valstybės lėšų bei turto naudojimą. Galutinis veiklos audito dokumentas yra ataskaita, kurioje pateikiamos audito rekomendacijos. Jose nurodomi nustatytų klaidų ir trūkumų šalinimo būdai. Rekomendacijų įgyvendinimas yra vienas iš svarbiausių audito rezultatyvumo matavimo rodiklių.

Straipsnio tikslas yra ištirti valstybinio audito rekomendacijų pobūdį ir jų įgyvendinimo problemas. Straipsnyje nagrinėjama veiklos audito mastas ir metodai, rekomendacijų samprata ir svarba, veiklos audito metu atskleisti trūkumai, pateiktų rekomendacijų pobūdis ir jų įgyvendinimo problemos.

Pagrindiniai žodžiai: veiklos auditas, rekomendacijos, stebėseną.

Įvadas

Viešajam sektoriui finansuoti kiekvienoje valstybėje skiriama daug lėšų. Jos surenkamos mokesčių ir įplaukų pavidalu ir skirstomos įvairioms programoms finansuoti. Tačiau paprastai visuomenės poreikiai kur kas didesni negu valstybės biudžeto galimybės visus juos finansuoti. Todėl tenka spręsti problemą, kaip turint ribotus finansavimo

šaltinius maksimaliai patenkinti visuomenės poreikius.

Visuomenei yra labai svarbu žinoti, ar biudžeto lėšos buvo panaudotos nepažeidžiant įstatymų, kitų norminių aktų nustatytos tvarkos, ar šios lėšos buvo skiriamos būtiniausioms priemonėms finansuoti ir buvo panaudotos racionaliai. Tai tikrinama atliekant finansinį (teisėtumo) auditą ir veiklos auditą. Finansinis auditas – tai

audituojamo subjekto finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, metinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinių, nacionalinių ataskaitų rinkinio ir kitų ataskaitų duomenų, taip pat valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo bei jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams vertinimas ir nepriklausomos nuomonės pareiškimas. Veiklos auditas – tai audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklos įvertinimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu (Valstybės kontrolės įstatymas, 2012). Finansų ir veiklos auditą atlieka Valstybės kontrolė. Pagal atlikto audito rezultatus audituotiems subjektams teikiamos rekomendacijos, kaip pašalinti nustatytus trūkumus. Rekomendacijų įgyvendinimas parodo audito institucijos veiklos rezultatyvumą, priklauso nuo jų aiškumo ir pagrįstumo bei audituojamo subjekto galimybių ir pastangų. Dar 2006 metais SIGMA ekspertai pažymėjo, kad Lietuvos valstybės kontrolė turėtų daugiau dėmesio skirti rekomendacijoms, nes tai sudarytų tinkamą pagrindą tobulėti viešajam valdymui (SIGMA, 2006).

Lietuvoje valstybinio audito teorinius aspektus nagrinėjo Daujotaitė (2002, 2009), Daujotaitė, Tarakavičiūtė, Puškorius (2012), Katkus (1994, 1997, 2009), Lakis (2007), Mackevičius (2001), Mackevičius, Pranckevičiūtė (2007). Užsienyje šiuos klausimus gvildeno Barret (1996), Chandler, Edwards (1996), Churchill (1966), Dittenhofer (2011), Kells (2011), Lapsley, Pong (2000), Pollitt, Summa (1997). Šių autorių darbuose nagrinėjami veiklos audito organizavimo ir atlikimo klausimai, o audito rekomendacijos detaliau neaptiriamos.

Tyrimo tikslas yra ištirti valstybinio veiklos audito rekomendacijų pobūdį ir jų įgyvendinimo problemas.

Tyrimo objektas – Valstybės kontrolės 2008–2012 m. veiklos audito rekomendacijos.

Tyrimo šaltiniai: valstybinio veiklos audito ataskaitos, rekomendacijos, įstatymai, kiti norminiai aktai, Lietuvos ir užsienio autorių mokslinės publikacijos.

Tyrimo metodai: surinktos informacijos palyginimas, loginė analizė, kritinis vertinimas, ekspertų apklausa. Tyrimas buvo atliktas dviem etapais. Pirmajame etape buvo išnagrinėta 115 veiklos audito ataskaitų, pateiktų 2008–2012 metais. Buvo siekiama nustatyti ir suklasifikuoti audito metu atskleistas audituojamų subjektų veiklos klaidas ir trūkumus bei teikiamų rekomendacijų pobūdį. Antrajame etape išanalizuotas rekomendacijų įgyvendinimas. Buvo raštu apklausti septyniolika Valstybės kontrolės auditorių, atsakingų už rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną.

Veiklos audito mastas ir metodai

Kiekvienais metais 2008–2012 metų laikotarpiu, Valstybės kontrolė atlieka nuo 22 iki 32 auditų. Analizuojamos rizikingiausios viešojo sektoriaus veiklos sritys ir jose esamos problemos. 2008 ir 2009 metais daugiausia dėmesio buvo skiriama valstybės turto ir finansų valdymui, energetikai. Šiose srityse atlikta daugiausia auditų. 2010 metais buvo audituojami klausimai, susiję su konkurencingos ekonomikos vystymusi. Daugiausia veiklos auditų buvo atlikta vidaus reikalų, kultūros bei valstybės ūkio srityse. 2011 metais daugiausia auditų atlikta valstybės turto ir finansų valdymo srityse, nagrinėjant šešėlininkio, konfiskuoto ar kitaip valstybei perduoto turto realizavimą ir naikinimą, finansavimą vykdant Europos Sąjungos struktūrinių ir Sanglaudos fondų projektus. 2012 metais daugiausia veiklos

auditų atlikta aplinkos apsaugos (vertintos šiltnamio efektą sukeliančių dujų išmetimo leidimų paskirstymo, naudojimo, prekybos ir registro sistemos) ir kultūros srityse.

Audito metu buvo vertinama vienos arba kelių institucijų veikla tiek, kiek ji yra susijusi su dalyvavimu nagrinėjamoje programoje, ar subjektai taupiai, rezultatyviai ir efektyviai naudoja jiems patikėtus valstybės išteklius, kaip vykdo pavestas atlikti funkcijas ar programas.

Veiklos audito įrodymai renkami taikant įvairias procedūras. Tačiau veiklos audito procedūros yra mažiau formalizuotos negu finansinio audito. Veiklos audito standartuose nenurodytos procedūros, kurios gali būti taikomos renkant įrodymus. Tai lemia jų įvairovę. Valstybinio audito reikalavimuose nurodytos procedūros, kurios gali būti taikomos atliekant tiek finansinį, tiek veiklos auditą. Tai perskaičiavimas (matematinio tikslumo patikrinimas), išorės patvirtinimas (informacijos patvirtinimas ar paneigimas), tikrinimas (dokumentų, turto ir kt.), stebėjimas (procesų, procedūrų ir kt.), paklausimas (klausimų pateikimas ir atsakymų į juos gavimas), pakartotinis atlikimas (procesų, procedūrų ir kt.), audito procedūros. Europos

audito rūmų Veiklos audito vadove audito įrodymų rinkimo būdai skirstomi į keturias grupes: fiziniai, dokumentiniai, žodiniai, analitiniai (Veiklos audito vadovas, 2007). Kiekvienos rūšies įrodymai renkami taikant įvairias procedūras. Fiziniai – tiesioginis patikrinimas, stebėjimas, turto apžiūrėjimas. Dokumentiniai – apžvalga, paieška internete, apklausa. Žodiniai – apklausa arba interviu. Analitiniai – analizė taikant mąstymo, perklasifikavimo, skaičiavimo ir palyginimo metodus. Švedijos nacionalinės audito įstaugos Veiklos audito vadove (1999) įrodymų rinkimo procedūros vadinamos duomenų rinkimo metodais. Išskiriami keturi metodai: žmonių apklausa, žmonių stebėjimas, fizinių objektų patikrinimas, rašytinių dokumentų naudojimas. Tokia įvairovė pasižymi standartizuoto požiūrio nebuvimu, o tai sukuria daugiau galimybių auditoriams pasinaudoti naujais audito atlikimo įrankiais ir požiūriais (Politt ir kt, 1999).

Išnagrinėjus taikomas audito procedūras paaiškėjo, kad Lietuvos valstybiniai veiklos auditoriai taiko kiek modifikuotas tradicines procedūras (1 lentelė).

Kaip matome iš lentelės, kai kurios procedūros yra detalizuotos į smulkesnes.

1 lentelė. **Procedūros, taikytos atliekant veiklos auditą 2008–2012 metais**

Metai	Procedūros								
	Skaičiavimas	Patikrinimas	Analitinės procedūros	Dokumentų peržiūra	Apklausa	Pokalbiai	Stebėjimas	Palyginamoji rodiklių analizė	Atvejų nagrinėjimas
2008	16%	100%	96%	100%	96%	16%	0%	0%	0%
2009	30%	100%	100%	100%	16%	0%	4%	7%	4%
2010	40%	88%	84%	100%	52%	72%	36%	36%	28%
2011	56%	61%	39%	100%	61%	89%	17%	50%	28%
2012	42%	42%	63%	100%	84%	78%	21%	37%	42%

Šaltinis: parengta pagal Valstybės kontrolės 2008–2012 metų ataskaitas

Pavyzdžiui, audito ataskaitose minimas patikrinimas ir dokumentų peržiūra. Tradiciškai dokumentų peržiūros metu atliekamas ir jų patikrinimas. Pokalbiai ir apklausa taip pat yra kaip viena procedūra, kuri įprastai vadinama paklausimu. Analitinės procedūras ir lyginamąją rodiklių analizę taip pat galima laikyti viena procedūra. Nebuvo taikytos patvirtinimo ir pakartotinio atlikimo procedūros. Pradėta taikyti naują audito procedūrą – atvejų nagrinėjimą.

Ištyrus procedūrų taikymo dažnumą paaiškėjo, kad ne visos jos taikomos vienodai. Visų auditų metu taikoma tik dokumentų peržiūros procedūra. Kitų procedūrų taikymas labai svyruoja. Pavyzdžiui, audito procedūrų taikymas per tiriamąjį laikotarpį svyravo nuo 39 % iki 100 %, apklausos – nuo 52 % iki 100 %. Patikrinimo procedūrų taikymas stabiliai rodė mažėjimo tendenciją nuo 100 % 2008 metais iki 42 % 2012 metais. Likusios procedūros taikomos vis dažniau. Tai skaičiavimas, pokalbiai, stebėjimai, atvejų nagrinėjimas, lyginamoji rodiklių analizė.

Remiantis atlikto tyrimo rezultatais galima teigti, kad veiklos audito metu taikomos tradicinės audito procedūros. Tai patvirtina ir užsienio autorių išvada, kad dažniausiai auditoriai naudoja pasiteisinusias tradicines audito procedūras bei metodus, ypač audituojamų subjektų dokumentų peržiūras bei darbuotojų apklausas (Kells, 2011; Pollitt ir kt., 1999).

Audito įrodymai renkami taikant įvairiausias procedūras. Nuo tinkamo audito procedūrų parinkimo nemažai priklauso audito įrodymų patikimumas ir visapusiškumas. Tyrimo metu atskleista jų pavadinimo ir taikymo dažnumo svyravimo tendencija gali būti dėl skirtingo interpretavimo, o tai gali stabdyti veiklos audito tobulinimą.

Veiklos audito metu atskleistų trūkumų analizė

Veiklos audito rekomendacijų pobūdis priklauso nuo audito išvadų. Tyrimo metu buvo analizuojamos 2008–2012 metų veiklos audito išvados ir jų ryšys su pateiktomis rekomendacijomis. Išvadose nurodytos klaidos ir trūkumai buvo grupuojami į atskiras kategorijas ir ieškoma pasikartojimų. Buvo išskirta 11 klaidų ir trūkumų grupių, kurios pateikiamos 2 lentelėje.

Daugelis lentelėje nurodytų trūkumų yra vienaip ar kitaip susiję su viešojo administravimo institucijų funkcijų bei įgaliojimų vykdymu: netinkamai reglamentuoti tam tikri procesai ar institucijų veikla, nesilaikoma nustatytų reikalavimų, veikla netinkamai kontroliuojama, neefektyviai bei neracionaliai naudojamos valstybinio biudžeto bei ES paramos lėšos, nesukurtos tarpinstitucinės sistemos bei infrastruktūros, įvairios institucijos nesidalija informacija, nesukuria bendrų informacinių sistemų, pavėluotai vykdo nustatytas funkcijas.

Dažniausiai pasitaikančios klaidos ir trūkumai yra netinkamas reglamentavimas (29–39 %) bei nustatytų reikalavimų nesilaikymas (16–23 %); nesukurta organizacinė sistema ir infrastruktūra ar ji yra netinkama, institucijos dubliuoja tas pačias funkcijas (8–15 %); institucijos netinkamai naudoja biudžeto lėšas (6–13 %); institucijos nesikeičia informacija, nepateikia įvairių ataskaitų, priima sprendimus nesivadovaudamos reikiama informacija (6–12 %); institucijų veikla bei funkcijos vykdomos pavėluotai, vangiai ar fragmentiškai (5–12 %); neatliktas veiklos arba konkrečių veiksmų vertinimas ar analizė (4–12 %).

Kai kurios klaidos ir trūkumai kartojasi sistemingai. O tai reiškia, kad audituojamie-

2 lentelė. 2008–2012 m. valstybinio veiklos audito metu nustatytų klaidų bei trūkumų grupavimas

<i>Klaidų ar trūkumų pavadinimas</i>	<i>Turinys</i>
<i>Netinkamas reglamentavimas</i>	Nėra numatytų reikalavimų, veiklos ar jos vertinimo kriterijų, veiklos strategijos, nėra įstatymų ar poįstatyminių teisės aktų, tvarkos aprašų ar kitų dokumentų, kurie nustatytų tam tikras teises, pareigas, įgaliojimus, veiklos principus ir pan., arba tokie teisės aktai nėra tinkami, pasenę ir tarpusavyje nesuderinti, prieštarauja vienas kitam
<i>Nepakankamos lėšos ar kiti ištekliai</i>	Nėra skirtas arba skirtas nepakankamas finansavimas tam tikrai veiklai ar funkcijoms atlikti, nėra sukurta finansavimo instrumentų; nėra pakankamai žmogiškųjų ar kitų materialiuųjų išteklių tam tikroms problemoms spręsti
<i>Nesudarytos tinkamos sąlygos naudoti tam tikras vertybes</i>	Nesudaromos sąlygos tinkamai kaupti, saugoti, restauruoti, eksponuoti, apsaugoti ar pasinaudoti tam tikromis vertybėmis
<i>Netinkamai naudojamos biudžeto lėšos</i>	Institucijai ar veiklos kryptčiai skiriamos biudžeto lėšos naudojamos ne pagal paskirtį, neatsižvelgiant į prioritetines kryptis, neracionaliai, neefektyviai ar neveiksmingai; lėšos yra švaistomos, naudojamos neskaidriai
<i>Nesukurta ar netinkama organizacinė sistema bei infrastruktūra</i>	Nėra sukurta arba nebaigta kurti, neveikia bendra organizacinė institucijų sistema, įvairios institucijos tarpusavyje nekoordinuoja savo veiklos; kelios institucijos dubliuoja atliekamas funkcijas, nėra tiksliai bei tinkamai paskirstytos atsakomybės, funkcijos, įgaliojimai; nėra sukurta bendra informacinė sistema, duomenų apskaitos platforma
<i>Nesilaikoma nustatytų reikalavimų, funkcijų ir kt.</i>	Nesilaikoma bei nepaisoma galiojančio teisinio reglamentavimo: įstatymų, poįstatyminių teisės aktų, tvarkos, nustatytų veiklos principų, taisyklių ar kriterijų, veiklos strategijos ir pan.; nesilaikoma ES direktyvų ar reglamentų reikalavimų
<i>Informacijos nepakankamumas</i>	Institucijos tarpusavyje nesikeičia informacija, nepateikia veiklos ataskaitų arba jas pateikia netinkamai, neišsamiai; atlieka veiklą nesivadovaudamos pakankama, atnaujinta, išsamia informacija
<i>Nenumatyta efektyvesnio veikimo priemonių</i>	Nėra numatytų priemonių, kaip lengviau, racionaliau, efektyviau vykdyti tam tikrus procesus, naudoti skiriamas lėšas
<i>Fragmentiška, pavėluota veikla</i>	Numatyta veiklos strategija, priemonės, funkcijos, veikla vykdoma pavėluotai, fragmentiškai, neatsižvelgiant į prioritetus, procesai yra vilkinami
<i>Neatlikta veiklos analizė, vertinimas</i>	Veikla vykdoma neatlikus jos vertinimo, sprendimai priimami neatlikus reikalingos analizės (ekonominės, rezultatyvumo ir pan.)
<i>Nėra veiklos kontrolės arba ji nepakankama</i>	Institucijos ir jų vykdoma veikla nėra tinkamai kontroliuojama, nėra veiklos priežiūros bei koordinavimo; nėra institucijos, kuri kontroliuotų tam tikrą veiklą, neatliekama kokybės priežiūra ir pan.

Šaltinis: sudaryta pagal Valstybės kontrolės veiklos auditų ataskaitas 2008–2012.

ji subjektai bei valdžios institucijos skiria nepakankamai dėmesio veiklos auditorių rekomendacijoms įgyvendinti.

Rekomendacijų samprata ir svarba

Atlikus veiklos auditą aukščiausioji audito institucija (AAI), Lietuvos atveju – Valstybės kontrolė teikia audituojamam subjektui rekomendacijas, kaip pašalinti nustatytus trūkumus ir kokių priemonių reikėtų imtis, kad šie trūkumai nepasikartotų ateityje. Bendrąja prasme sąvoka „rekomendacijos“ apibūdinama kaip patarimas, pasiūlymas (DLKŽ, 2012–2013). Tą patį reiškia ir angliškas žodis „recommendation“ (ALKŽ, 1978).

Europos Bendrijos teisėje rekomendacija yra teisės aktas, skatinantis tuos, kuriems jis yra skirtas, veikti tam tikru būdu, bet nėra jiems privalomas (Glosarijus, 2013).

JAV apskaitos organizacijos audito rekomendacijas apibūdina kaip audito institucijos pasiūlymą, kaip siekti naudingų rezultatų. Jų prigimtis yra ne nurodyti audituojamiems subjektams, tačiau juos įtikinti, kad tam tikri pakeitimai turėtų būti įgyvendinti (United States General Accounting Office, 1991). Panašiai ši sąvoka interpretuojama ir mokslinėje literatūroje. Laikoma, kad rekomendacijomis auditorius stengiasi paveikti audituojamą subjektą imtis tam tikrų veiksmų, koreguojančių ar tobulinančių jo veiklą (Churchill, 1966). Kitas autorius (Dittenhofer, 2001) audito rekomendacijas apibūdina kaip veiksmus, kurių turėtų būti imtasi siekiant pašalinti audito metu rastas klaidas bei trūkumus. Panašios nuomonės laikosi ir kai kurie Lietuvos autoriai teigdami, kad veiklos audito rekomendacijos neturi teisiškai galiojančio ir privalomo vykdyti sprendimo pobūdžio (Daujotaitė, Tarakavičiūtė, Puškorius, 2012).

Tokia nuomonė yra ne visai teisinga. Negalima tvirtinti, kad institucijos, kurioms yra skiriamos audito rekomendacijos, gali laisva valia nuspręsti, ar tokių rekomendacijų laikytis ar ne, o jų nesilaikymas nesukelia jokių teisinių pasekmių. Jokiame norminiame dokumente, reglamentuojančiame valstybinį auditą, nėra panašaus teiginio. Pagrindinis norminis aktas, kurio pagrindu funkcionuoja valstybinis auditas, yra Limos deklaracija. Šios deklaracijos 11 straipsnyje nurodyta, kad kai aukščiausiosios audito institucijos rekomendacijų negalima pateikti kaip teisiškai galiojančio ir privalomo vykdyti sprendimo, jai suteikiama teisė kreiptis į kompetentingas institucijas su reikalavimu pašalinti pažeidimus (Limos deklaracija, 1977).

Tai reiškia, kad audituojami subjektai turi vienaip ar kitaip įgyvendinti auditorių rekomendacijas net ir tais atvejais, kai aukščiausiai audito institucijai nesuteikta teisė duoti privalomas rekomendacijas. Jeigu audituojamas subjektas atsisakytų įgyvendinti rekomendaciją, tai aukščiausioji audito institucija gali kreiptis į tas organizacijas, kurios gali priimti atitinkamą sprendimą, įpareigojantį įgyvendinti rekomendacijas.

Antra vertus, jeigu sprendimas dėl audito rekomendacijų įgyvendinimo priklausytų tik nuo audituojamo subjekto sprendimo, tai galėtų netekti prasmės poauditinė veikla ir iš dalies pats veiklos auditas. Ši teiginį patvirtina Tarptautinių aukščiausiųjų audito institucijų dešimtasias standartas (TAAIS 10), kuriame išdėstyta Meksiko deklaracija dėl AAI nepriklausomumo. Šioje deklaracijoje pateikti aštuoni pagrindiniai principai, kylantys iš Limos deklaracijos. Septintame principo nurodyta, kad AAI turi savo vidaus rekomendacijų stebėsenos sistemą, užtikrinančią, kad audituojami subjektai

deramai atsižvelgtų į auditorių pastabas ir rekomendacijas.

Panašiai TAAIS 3000 4.5 punkte nurodyta, kad rekomendacijos pagrindas – nurodyto fakto priežastys. Kartu pažymėtina, kad priežastys gali nepriklausyti nuo audituojamo subjekto valios; tokiu atveju rekomendacija turi būti skirta išorės subjektams (TAAIS 3000, 2004).

Europos audito rūmų veiklos audito 5.4 skyriuje „Ataskaitos rengimas“, išaiškinta, kad rekomendacijos yra teikiamos tik tada, kai audito metu nustatomos praktinės priemonės įvardytiems trūkumams ištaisyti. Jos turi būti tiesiogiai susijusios su atitinkama išvada ir turi būti aišku, kuri organizacija yra atsakinga už jų įgyvendinimą (Europos audito rūmai, 2007).

Iš to išeina, kad audituojamam subjektui nepaliekama laisvės spręsti, ar įgyvendinti auditorių rekomendacijas ar ne. Atskirais atvejais auditorių rekomendacijas gali įgyvendinti kitas subjektas, kurio kompetencija leidžia tai daryti.

Nuomonė dėl rekomendacijų įgyvendinimo savanoriškumo galėjo susiformuoti dėl paties termino bendrosios reikšmės. Nagrinėjamu atveju vietoje sąvokos „rekomendacijos“ labiau tiktų sąvoka „nurodymai“, kurios reikšmė yra painformuoti arba paaiškinti vietą, laiką, būdą (DLKŽ, 2012–2013).

Rekomendacijų (nurodymų) įgyvendinimo sėkmė priklauso nuo jų pagrįstumo, audituojamo subjekto kompetencijos ir aktyvumo, AAI pastangų. Pagrįstumas apima adekvatumą situacijai, tinkamą detalizavimą ir aiškumą. Rekomendacijos (nurodymai) turi išplaukti iš veiklos audito išvadų, kurios grindžiamos faktais. Gali pasitaikyti, kad auditorius netinkamai įvertina nustatytų faktų priežastis ir jų šalinimo būdus, nes

jis negali geriau išmanyti audituojamos veiklos nei patys vykdytojai. Todėl Limos deklaracijoje numatyta, kad audituojamos organizacijos pateikia savo pastabas apie AAI rekomendacijas per laikotarpį, kurį nustato įstatymas arba nurodo AAI.

Europos auditorių rūmų Veiklos audito vadove nurodyta, kad jos turi būti tiesiogiai susijusios su atitinkama išvada ir turi būti aišku, kuri organizacija atsakinga už jų įgyvendinimą (Veiklos audito vadovas, 2007).

Veiklos auditas gali būti sudėtingas, nestandartizuotas bei reikalaujantis didelio žinių багаžo. Todėl ir rekomendacijos gali būti įvairaus sudėtingumo. Kartais veiklos auditorius gali numatyti tiek priežastis, tiek priemonės veiklai tobulinti vien jo paties atliktomis savarankiškais procedūromis ir pateikti rekomendacijas, kaip išspręsti audito metu rastus trūkumus. Kitu atveju auditorius gali pasitelkti į pagalbą ekspertą, kuris geriau supranta nustatytos veiklos problemines sritis. Tuomet ekspertas gali pateikti geresnius problemų sprendimo variantus. Kai kada yra žinomos tik probleminės sritys, o jų sprendimo variantai gali būti neaiškūs. Todėl kai kurie autoriai rekomendacijas skirsto į tris grupes:

1. Rekomendacijos, kuriomis nurodomi sprendimo veiksmai. Tokios rekomendacijos yra lengvai įgyvendinamos, auditorius gali tiesiog žodžiu pateikti problemų sprendimo būdus audito metu. Šios rekomendacijos nepateikiamos audito ataskaitoje, nebent audituojamas subjektas nesiima koreguojamųjų veiksnių audito metu.
2. Abstrakčios rekomendacijos. Jose nurodoma problemos priežastis, tačiau jos sprendimo būdas ne visai aiškus ir reikalauja nestandartinių sprendimų. Tokiu atveju siekiama, kad pats audituojamas

subjektas mėgintų surasti tinkamiausią sprendimo būdą.

3. Rekomendacijos, kuriose nurodomos probleminės sritys ir galimos veiklos klaidos (Churchills, 1966).

Remiantis išdėstytais argumentais galima teigti, kad auditoriai turėtų labai apdairiai formuluoti rekomendacijas (nurodymus), labiau akcentuodami, ką reikėtų daryti, bet nenurodydami, kaip tai daryti. Konkrečius veiksmus turėtų suplanuoti ir įgyvendinti audituojamas subjektas. Tačiau auditoriai neturėtų teikti pernelyg bendro pobūdžio rekomendacijų (nurodymų). Pavyzdžiui, pagerinti padalinių veiklos koordinavimą. Tokia rekomendacija (nurodymas) būtų neaiški, nes nežinoma, tarp kokių padalinių turėtų būti geresnis veiklos koordinavimas.

Labai svarbi yra rekomendacijų (nurodymų) struktūra. Tačiau tai beveik neaptariama veiklos audito vadovuose ir standartuose ir tik bendrais bruožais nagrinėjama literatūroje.

Pateiktų rekomendacijų pobūdis

Veiklos audito rezultatyvumas labai priklauso nuo rekomendacijų kokybės. Užsienio valstybėse, kuriose veiklos auditas atliekamas seniai, laikomasi nuomonės, kad rekomendacijos turėtų logiškai išplaukti iš audito rezultatų ir išvadų, jose turėtų būti aiškiai nurodyti korekciniai veiksmai. Rekomendacijos yra veiksmingos, kai jos adresuotos tiems asmenims ar institucijoms, kurios turi įgaliojimus tobulinti veiklą, taip pat kai rekomenduojami veiksmai yra konkretūs, praktiški, ekonomiškai ir išmatuojami (United States Government Accountability Office. Government Auditing Standards, 2011).

Panašūs, bet dar griežtesni reikalavimai veiklos audito rekomendacijoms keliami Kanados aukščiausiosios audito institucijos išleistame Veiklos audito vadove (*Performance Audit Manual*, 2004). Jame nurodoma, kad rekomendacijos turėtų apimti strateginius klausimus. Jos turėtų būti pateikiamos tose srityse, kuriose audituojamam subjektui gresia didelė rizika, jeigu rasti trūkumai nebus ištaisyti. Jos turėtų būti: 1) visiškai pagrįstos audito įrodymais ir išplaukti iš išvadų; 2) skirtos esminėms trūkumų priežastims pašalinti; 3) adresuotos toms institucijoms, kurios turi įgaliojimus atlikti tobulinimo veiksmus; 4) glaustos, paprastos ir išsamios; 5) nurodančios, kokios sritys turėtų būti tobulinamos; 6) pozityvios savo tonu ir turiniu; 7) praktiškos (turėtų būti atsižvelgta į realų jų įgyvendinimo terminą); 8) ekonomiškios, kad jų įgyvendinimo išlaidos neviršytų teikiamos naudos; 9) išmatuojamos, nuoseklios.

Pagal kiekvieno veiklos audito rezultatus gali būti pateikiamos kelios rekomendacijos įvairioms institucijoms. Jos yra tiesiogiai susijusios su veiklos audito metu nustatytais klaidomis bei trūkumais. Per 2008–2012 metų laikotarpį įvairioms institucijoms buvo pateiktos 964 rekomendacijos. Daugiausia rekomendacijų kiekvienais metais buvo adresuota Vyriausybei – 282. Vyriausybei po kiekvieno audito adresuojamos kelios rekomendacijos. Kiekvienais metais apie 10–20 rekomendacijų yra pateikiama Vidaus reikalų, Aplinkos, Sveikatos apsaugos ministerijoms. Iki 10 rekomendacijų kasmet skiriama Ūkio bei Švietimo ir mokslo ministerijoms. Vyriausybei dažniausiai teikiami tokie pasiūlymai:

- 1) nustatyti priemonės ir (ar) lėšas joms (6–20 %);
- 2) imtis tam tikrų priemonių (8–30 %);

- 3) paskirti instituciją, atsakingą už tam tikrų problemų sprendimą (3–18 %);
- 4) nustatyti / pakeisti tam tikrus reikalavimus, kriterijus, taisykles, inicijuoti reglamentavimo pakeitimus (37–58 %);
- 5) pavesti kitai institucijai ištirti kokį nors reiškinį, procesą (0–4 %);
- 6) įvertinti / išnagrinėti tam tikrus procesus, atlikti analizę (4–14 %);
- 7) įpareigoti kitas institucijas laikytis tam tikrų reikalavimų (2–6 %);
- 8) sukurti tam tikras sistemas (0–1 %).

Dažniausiai kiekvienais metais Vyriausybei yra pateikiama rekomendacijų, susijusių su reglamentavimo pokyčiais (37–58 %). Rekomendacijose tiksliai neįvardijama, kokios tai turėtų būti priemonės. Tai paliekama spręsti pačiai Vyriausybei. Vis dažniau buvo siūloma paskirti instituciją svarbiausioms problemoms ar klausimams spręsti (7–18 %). Kai kuriose rekomendacijose nurodyta institucija, kuriai turėtų būti perduota atsakomybė (pvz., Vidaus reikalų, Aplinkos ministerijoms). Kitose rekomendacijose tokios nuorodos nėra. Dažnai tokios rekomendacijos pateikiamos, kai nepaskirta už tam tikrą sritį atsakinga institucija arba kai už tą pačią veiklą atsako kelios institucijos ir jos dubliuoja viena kitos veiklą.

Ministerijoms pateiktų rekomendacijų pobūdis beveik nesiskiria nuo rekomendacijų Vyriausybei. Visoms institucijoms dažnai buvo siūloma išplėsti ar įvertinti tam tikrą veiklą bei procesus.

Rekomendacijų įgyvendinimo analizė

Rekomendacijų įgyvendinimo lygis yra vienas iš labiausiai paplitusių rodiklių, kurie yra naudojami audito rezultatyvumui

matuoti aukščiausiose audito institucijose (pavyzdžiui, Jungtinės Karalystės NAO, Švedijos RRV, Nyderlandų Algemene Rekenkamer).

Valstybės kontrolėje yra sukurtas rekomendacijų įgyvendinimo stebėsenos mechanizmas. Tai skatina audituojamus subjektus atsižvelgti į teikiamus siūlymus ir šalinti audito metu rastus pažeidimus bei tobulinti veiklą. Valstybės kontrolė yra patvirtinusi valstybinio audito rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsenos tvarkos aktą (2010).

Apraše numatyti veiklos audito ir finansinio audito rekomendacijų tikslai, pateikimo ir įgyvendinimo stebėsenos etapai, dokumentavimas ir atsiskaitymas už rekomendacijų įgyvendinimo rezultatus. Šios veiklos formalizavimas padeda suvienodinti šį darbą ir prisideda prie veiklos audito rezultatyvumo gerinimo. Teigiama yra tai, kad rekomendacijų plano projektas audituojamam subjektui siunčiamas kartu su veiklos audito projektu. Aptariant su audituojamu subjektu ataskaitos projektą kartu nagrinėjamas ir rekomendacijų projektas. Tai leidžia išvengti neįgyvendinamų arba netikslių rekomendacijų. Rekomendacijų įgyvendinimo priemonės numato audituojamas subjektas. Pagrindinis rekomendacijų įgyvendinimo stebėsenos tikslas yra ištirti, ar a) veiklos tobulinimo rekomendacijos buvo įgyvendintos, ir jei taip, tai b) nustatyti, ar rekomendacijos pagerina audito subjekto valdymą ir veiklą (Pendlebury, Shriem, 1990, 1991).

Valstybės kontrolės duomenimis, 2008–2012 metais teiktų rekomendacijų įgyvendinimo lygis siekė 92 procentus (2012 metų Valstybės kontrolės ataskaita). Tikslių duomenų apie 2012 metais teiktų rekomendacijų įgyvendinimą nėra, nes kai kurių

rekomendacijų įgyvendinimo terminas dar nesibaigė.

Respondentų apklausa atskleidė kai kurias rekomendacijų įgyvendinimo problemas. Paprastai audituojami subjektai sutinka su rekomendacijomis ir stengiasi jas įgyvendinti. Problemų atsiranda tuomet, kai numatomas didelis ir sudėtingas darbas arba reikia keisti įstatymus.

Nesutikimą su pateiktomis rekomendacijomis audituojami subjektai aiškina tuo, kad jos yra sunkiai įgyvendinamos arba neaktualios arba kad jie negali pakeisti Lietuvos teisės aktų ar Europos Sąjungos reglamentų. Jeigu rekomendacijos yra svarbios, o audituojami subjektai jų nevykdo, Valstybės kontrolė gali kreiptis į Seimo Audito komitetą ar Vyriausybę arba gali surašyti sprendimą, kuris yra privalomas vykdyti. Sprendimų skaičius svyruoja kiekvienais metais. 2008 metais buvo surašyta 19 sprendimų, 2009 m. – 47, 2010 m. – 41, 2011 m. – 11, 2012 m. – 17 (Sprendimai ir jų įgyvendinimas). Veiklos audito įgyvendinimo problemos išvardytos 3 lentelėje.

3 lentelė. *Pagrindinės veiklos audito rekomendacijų įgyvendinimo problemos*

<i>Vieta pagal svarbą</i>	<i>Problema</i>
1	Audituojami subjektai neturi pakankamai išteklių
2	Rekomendacijos per daug sudėtingos audituojamų subjektų požiūriu
3	Ilgas teisės aktų pakeitimo procesas
4	Per trumpas rekomendacijos įgyvendinimo terminas
5	Audituojami subjektai nelinkę bendradarbiauti su Valstybės kontrole

Šaltinis: parengta pagal Valstybės kontrolės auditorių apklausos rezultatus

Mokslinėje literatūroje ir tarptautiniuose valstybės audito standartuose (ISSAI 400) teigiama, kad audito rekomendacijos turėtų būti konkrečios, konstruktyvios ir aiškios. Audituojamam subjektui turėtų būti nurodyta, ką reikia keisti, bet ne kaip tai reikia daryti, palikta veiksmų laisvė ir galimybė nuspręsti, kokių priemonių reikia imtis šalinant audito atskleistus trūkumus. Tačiau apklausti veiklos auditoriai teigia, kad rekomendacijos įgyvendinamos greičiau ir išsamiau tuomet, kai jose konkrečiai nurodyta, ką reikia daryti. Tai rodo, kad audituojami subjektai nepakankamai dėmesio skiria savo veiklos tobulinimui ir rezervų paieškai.

Labai svarbią reikšmę turi glaudus veiklos auditorių bendradarbiavimas su audituojamaisiais ne tik audito metu, bet ir vėliau įgyvendinant rekomendacijas, nes gali atsirasti nenumatytų sunkumų. Tai gali būti išteklių trūkumas, per trumpi įgyvendinimo terminai, kitos nenumatytos kliūtys. Kuo sudėtingesnės rekomendacijos, tuo daugiau laiko ir pastangų reikia joms įgyvendinti.

Išvados

Viešajam sektoriui finansuoti kiekvienoje valstybėje skiriama daug lėšų. Jų panaudojimo ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą vertina veiklos auditas. Nagrinėjamu laikotarpiu buvo analizuojamos rizikingiausios viešojo sektoriaus veiklos sritys ir jų problemos. Daugiausia dėmesio buvo skiriama valstybės turto valdymui, energetikai, išlaidų finansavimui vykdant projektus, aplinkosaugai.

Veiklos audito rekomendacijų pobūdis priklauso nuo audito išvadų. Tyrimo metu buvo analizuojamos 2008–2012 metų vei-

klos audito išvados ir jų ryšys su pateiktomis rekomendacijomis. Išvadose nurodytos klaidos ir trūkumai sugrupuoti į 11 grupių: netinkamas reglamentavimas; nepakankamos lėšos ar kiti išteklių; nesudarytos sąlygos naudoti tam tikras vertybes; netinkamai naudojamos biudžeto lėšos; nesukurta ar netinkama organizacinė sistema bei infrastruktūra; nesilaikoma nustatytų reikalavimų; informacijos nepakankamumas; nenumatytos priemonės efektyvesniam veikimui; fragmentiška, pavėluota veikla; neatlikta veiklos analizė, vertinimas; nėra veiklos kontrolės arba ji nepakankama.

Literatūroje ir įvairiose veiklos audito rekomendacijose teigiama, kad rekomendacijų įgyvendinimas yra savanoriškas ir priklauso nuo audituojamo subjekto sprendimo. Tačiau tyrimas rodo, kad jeigu sprendimas priklausytų tik nuo audituojamo subjekto sprendimo, tai galėtų netekti prasmės poau-ditinė veikla ir iš dalies visas veiklos auditas.

Nuomonė dėl rekomendacijų įgyvendini-mo savanoriškumo galėjo susiformuoti dėl paties termino „rekomendacijos“ bendrosios reikšmės. Todėl nagrinėjamoju atveju labiau tiktų sąvoka „nurodymai“. Auditoriai turėtų labai apdairiai formuluoti rekomendacijas (nurodymus) labiau akcentuodami, ką reikia daryti, bet nenurodydami, kaip tai daryti. Rekomendacijos turėtų logiškai iš-plaukti iš veiklos audito rezultatų ir išvadų,

jose turi būti aiškiai nurodyti korekciniai veiksniai. Per tiriamąjį laikotarpį įvairioms institucijoms buvo pateiktos 946 rekomendacijos. Daugiausia jų kasmet adresuojama Vyriausybei – 282, o Vidaus reikalų, Aplinkos ir Sveikatos ministerijoms – apie 10–20 rekomendacijų. Ministerijoms pateiktų rekomendacijų pobūdis beveik nesiskiria nuo rekomendacijų Vyriausybei. Dažniausiai yra pateikiama rekomendacijų dėl reglamentavimo pokyčių.

Rekomendacijų įgyvendinimo lygis yra vienas iš labiausiai paplitusių rodiklių audito rezultatųvumui matuoti aukščiausiose audito institucijose.

Valstybės kontrolės duomenimis, re-komendacijų įgyvendinimo lygis per tiriamąjį laikotarpį siekė 92 procentus. Dažnai besikartojančios panašaus pobūdžio rekomendacijos ir aukštas jų įgyvendinimo lygis rodo, kad ūkio subjektai ir valstybinės institucijos šalina konkrečius trūkumus, bet nesiima priemonių, kad būtų pakeista siste-ma, kurioje tie trūkumai nuolat kartojasi.

Tais atvejais, kai rekomendacijos lieka neįgyvendintos, audituojamieji subjektai aiškina, kad jos yra neaktualios arba sunkiai įgyvendinamos. Jeigu rekomendacijos yra svarbios, o audituojamieji subjektai jų ne-vykdo, Valstybės kontrolė kreipiasi į Seimo audito komitetą ar Vyriausybę arba surašo sprendimą, kurį privalo vykdyti.

LITERATŪRA

Ataskaita (2012). 2012 metų Valstybės kontrolės ataskaita [žiūrėta 2013 m. gruodžio 30 d.]. Prieiga internete: <<http://www.vkontrolė.lt/page.aspx?id=9>>.

ALKŽ (1978). *Anglų–lietuvių kalbų žodynas* Sudarė A. Laučka., B. Pieskarskas, E. Stasiūlevičiūtė. Vilnius: Mokslas.

BARRET, B. (1966). Some Thoughts about the Roles, Responsibilities and Future Scope of Audi-

tors-General. *Australian Journal of Public Administration*, no. 55 (4), p. 137–146.

CHANDLER, R.; EDWARDS, J. (1966). Recurring Issues in Auditing: Back to the Future? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, no. 9 (2), p. 4–29.

CHURCHILL, N. (1966). Audit Recommendations and Management Auditing: A Case Study and Some Remarks. *Journal of Accounting Research*.

Empirical Research in Accounting: Selected Studies, vol. 4, p. 128–151.

DLKŽ (2012–2013). Dabartinės lietuvių kalbos žodynas [2013 m. gruodžio 30 d.]. Prieiga internete: <<http://dz.lki.lt/seazdr/>>.

DAUJOTAITĖ, D. (2002). Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje. *Viešojo politika ir administravimas*, nr. 2, p. 71–77.

DAUJOTAITĖ, D. (2009). Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje. *Viešojo politika ir administravimas*, nr. 28, p. 29–39.

DAUJOTAITĖ, D.; TARAKAVIČIŪTĖ, I.; PUŠKORIUS, S. (2012). *Veiklos audito teorija ir praktika*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas. 448 p. ISBN 978-9955-19-429-3.

DITTENHOFER, M. (2001). Performance auditing in governments. *Managerial Auditing Journal*, vol. 16, iss. 8, p. 438–442.

Europos audito rūmai (2007). *Veiklos audito vadovas* [žiūrėta m. sausio 2 d.]. Prieiga internete: <http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDITMANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_LTPDF>.

Glosarijus (2013). Europos teisminis tinklas civilinėse ir komercinėse bylose [žiūrėta 2013 m. gruodžio 28 d.]. Prieiga internete: <http://ec.europa.eu/civiljustice/glossery/glossery_lt.htm>.

ISSAI 400. Reporting standards in Government Auditing [žiūrėta 2013 m. spalio 7 d.]. Prieiga internete: <[http://www.issai.org/media\(632,1033\)/ISSAI_400_E.pdf](http://www.issai.org/media(632,1033)/ISSAI_400_E.pdf)>.

KATKUS, A. (2004). *Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai*. Vilnius: Justitia. 127 p. ISBN 9986-567-98-X.

KATKUS, A. (2004). *Valstybinė ekonominė kontrolė*. Vilnius: Mintis. 301 p. ISBN 5417-007-49-8.

KELLS, S. A Look Inside the Performance Auditing Box: Victoria's New Ticketing System Tender. *Accounting, Accountability and Performance*, 2011, vol. 16, no. 2, p. 85–110.

LAKIS, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 386 p. ISBN 978-9955-33-054-7.

LAPSLEY, I.; PONG, C. (2000). Modernization Versus Problemization: Value-for-Money Audit in Public Services. *The European Accounting Review*, no. 9 (4), p. 541–567.

Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė. Sprendimai ir jų įgyvendinimas [žiūrėta 2014 m. sausio 2 d.]. Prieiga internete: <http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=6>.

Limos deklaracija (1977). Dėl audito principų gairių [žiūrėta: 2013 m. gruodžio 27 d.]. Prieiga internete: <<http://www.vkontrole.lt/page.aspx?id=37>>.

MACKEVIČIUS, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyva*. Vilnius: Lietuvos mokslų akademija. 32 knyga. 827 p. ISBN 9986-795-04-4.

MACKEVIČIUS, J.; PRANCKEVIČIŪTĖ, L. (2007). Valstybinio audito sistema ir jos tobulinimas. *Pinigų studijos*, nr. 1, p. 45–61.

PENDLEBURY, M.; SHRIEM, O. (1991). Attitudes to effectiveness auditing: Some further evidence. *Financial Accountability and Management*, vol. 7 (1), p. 57–63.

PENDLEBURY, M.; SHRIEM, O. (1990). UK auditory attitudes to effectiveness auditing. *Financial Accountability and Management*, vol. 6(3), p. 177–189.

Performance Audit Manual (2004). Office of the Auditor General of Canada [žiūrėta 2014 m. sausio 5 d.]. Prieiga internete: <http://www.aag_bvg.gc.ca/internet/docs/paus_e.pdf>.

POLLITT, Ch.; GIRRE, X.; LONSDALE, J.; MUL, R.; SUMMA, H.; WAERNES, M. (1999). *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. Oxford University Press. 248 p.

SIGMA (2006). SIGMA ekspertų atliktos Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės institucijos veiklos vertinimas [žiūrėta 2013 m. gruodžio 26 d.]. Prieiga internete: <http://www.vkontrole.lt/dokumentai/ivairus_Summary_Report_LT.pdf>.

Švedijos nacionalinė audito įstaiga. Veiklos audito vadovas (1999). Vertimas į lietuvių kalbą. Vilnius, Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė.

TAAIS 10. Meksiko deklaracija dėl AAI nepriklusomumo [žiūrėta 2014 m. sausio 3 d.]. Prieiga internete: <http://www.vkontrole.lt/INTOSAI_Standartai/TSAAIS_10>.

TAAIS 3000 (2004). Veiklos audito įgyvendinimo rekomendacijos. Prieiga internete: http://www.vkontrole.lt/INTOSAI_Standartai/TSAAIS_30 [žiūrėta 2014 m. sausio 3 d.].

United States Government Accountability Office (2011). *Government Auditing Standards*. December 2011 [žiūrėta 2014 m. sausio 4 d.]. Prieiga internete: <<http://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>>.

United States General Accounting Office (1991). *How to get action on audit recommendations*. July [žiūrėta 2013 m. rugsėjo 5 d.]. Prieiga internete: <<http://www.gao.gov/special.pubs/p0921.pdf>>.

Valstybės kontrolės įstatymas. Aktuali redakcija. *Žinios*, 2013, Nr. 75-3766.

Valstybinio audito rekomendacijų pateikimo ir įgyvendinimo stebėsenos tvarkos aprašas. Patvirtintas 2010-04-21 įsakymu Nr. V-85. Viešai neskelbtas.

THE SIGNIFICANCE OF RECOMMENDATIONS IN ENSURING THE RESULTS OF PERFORMANCE AUDIT IN PUBLIC SECTOR

Vaclovas Lakis, Jurga Nemanytė

S u m m a r y

Every country, in order to finance public sector allocates much finances (funds). Performance audit evaluates it from the point of view of efficiency and effectiveness, which is performed by high level auditing institutions. The most risky areas of public sector are analyzed during the process of auditing. Therefore, in the process of research (investigation) the conclusions and the connection with the submitted recommendations were analyzed for the period of 2008–2012. There were defined 11 mistakes and several groups of shortcomings. Many shortcomings are related with public administration, not properly regulated certain processes or institutional performance, the determined regulations are not followed, the performance lacks control, the funds (finances) are not effectively used, the co-operation is rather negligible.

Some mistakes and shortcomings appear systematically, which implicate, that the entities under auditing and governmental institutions do not pay proper attention to implementation of recommendations presented by performance auditors. Hence, having produced performance auditing, the highest audit institution provides recommendations to the entity under auditing, how to eliminate identified shortcomings and what measures should be taken in order to avoid the occurrence of such shortcomings in the future. In literature and auditing manuals it is stated, that the audited entity makes a decision on how to implement the recommendations. However,

this opinion is not completely correct. It should not be assumed, that such institutions which undergo recommendations of auditing can decide on their own whether to follow these recommendations or not. Therefore, if it depended on the decision made by the entity under auditing the post-auditing activity would loosen its importance and performance would depend on the quality of recommendations.

Moreover, the auditors must be very prudent in formulating recommendations; much more attention should be paid to the steps which have to be taken, but not to the process of doing it. According to each performance auditing result several recommendations can be provided to different institutions. During the period 2008–2012 – 964 recommendations were presented to different institutions. The greatest number of recommendations was addressed to the Government and other ministries. They are related with the necessity of changing regulations. According to the data presented by state control, 92% of presented recommendations were implemented. In fact, audited entities agree with the presented recommendations and seek to implement them. However, when the audited entities disagree with the provided recommendations they usually state, that recommendations are not relevant and the process of implementation is rather complicated. Therefore, the performance auditors should co-operate with audited entities in order to put into practice the recommendations, otherwise some unforeseen difficulties may occur.