

Tulemusauditi teooria ja praktika käsiraamat

I

**Tulemusauditi
teoreetilised aspektid**

II

**Tulemusauditi
praktiline läbiviimine**

III

**Tulemusaudiitorite
põhioskused**

IV

**Tulemusaudit
organisatsiooni kontekstis**

V

Lisad

Saateks

Te hoiate käes raamatut, mille sisu puudutab igauht, sest kui riik toimib säästlikult, tõhusalt ja mõjusalt, toob see kasu kõigile kodanikele.

Nii pole käesolev trükis mõeldud üksnes audiitoritele, vaid annab ülevaate tulemusauditist kõigile neile, kes peavad riigi toimimise eest hea seisma: poliitikutele, tippjuhtidele, ametnikele.

Riigikontrolli ülesanne on kaasa aidata avaliku sektori arengule.

Tulemusauditi käsiraamatu üllitamine peaks seda tegema kolmel moel.

Esiteks, aitama mõista riigi toimimise kolme põhiseaduslikku printsiipi: säästlikkust, tõhusust ja mõjusust.

Teiseks, teadvustama, et riigi ressursid on mõeldud ühiskonna murede lahendamiseks. Järelikult peab esmalt selgusele jõudma, missugused on ühiskonna probleemid ja mil määral saaks riik neid lahendada.

Teisisõnu – mida võiks maksumaksja riigilt oodata? Tulemusaudit on vahend hindamiseks, kas riik on toiminud ootustele vastavalt.

Kolmandaks, tugevdama riigi strateegilise analüüsi ja planeerimise võimekust. Enne tegutsema hakkamist õigeid sihte määrata ning tegutsedes neid järgida peaks saama palju tavalisemaks, kui seda praegu tehakse.

Tulemusaudit on Eestis üpris uus mõiste. Loodetavasti annab käsiraamat elementaarse oskusteabe edasiseks arenguks.

Tahan tänada kolleege Rootsi Riigikontrollist, kes andsid võimaluse avaldada see raamat ka eesti keeles. Rootsi Riigikontrollil on pikaajaline tulemusauditite tegemise ja sellealase koolitamise kogemus; samuti on Rootsi Euroopas üks paremini toimiva kaasaegse haldusega riike.

Riigikontroll püüab tutvustada ja rakendada mujal maailmas kasutatavaid standardeid ja häid tavasid. Avaliku sektori auditeerimise põhimõtteid sisaldav “Auditi põhialused” on ilmunud, nüüd on järg “Tulemusauditi teooria ja praktika käsiraamatu” käes.

Head lugemist ja kasutamist!



Juhan Parts
Riigikontrolör

Tõlgtud väljaandest:
Handbook in Performance Auditing.
Theory and Practice
Second edition.
Stockholm 20 October, 1999

ISBN 91 7498 371 7

Lühendid

INTOSAI – International Organisation of Supreme Audit Institutions –
Kõrgeimate Kontrolliasutuste Rahvusvaheline Organisatsioon,
mis tegutseb ÜRO egiidi all.

IDI – INTOSAI Development Initiative –
INTOSAI Arenguinitsiatiiv;
tegeleb koolituste korraldamisega.

RRV – Riksrevisionsverket – Rootsi Riigikontroll

ISBN 9985-78-388-3

Tõlge eesti keelde: Riigikontroll 2001

Kujundus ja makett: Jaan Klõšeiko

Trükk: AS Pakett, Laki 17, Tallinn

Sisukord

Saateks	2
Eessõna	9
Tänuavaldused	11
Sissejuhatus	13
I	
Tulemusauditi teoreetilised aspektid	15
1. peatükk Mis on tulemusaudit?	17
1.1. Tulemusauditi eesmärk	17
1.2. Tulemusauditi läbiviimise põhjused	17
1.3. Tulemusauditi päritolu	18
1.4. Tulemusauditi areng	18
1.5. Tulemusauditid eri riikides	19
1.6. Tulemusauditiga uuritavad probleemid	20
1.7. Tulemusauditi kohta kasutatavad terminid	21
1.8. Tulemusaudit ja teised auditiliigid	21
1.9. Tulemusaudit ja muud hindamised	22
2. peatükk Säätlikkus, tõhusus ja mõjus	25
2.1. Säätlikkuse ja tõhususe defineerimine	25
2.2. Probleemid tõhususe hindamisel	27
2.3. Mõjususe definitsioon	28
2.4. Probleemid mõjususe hindamisel	31
2.5. Vähesese tõhususe ja mõjususe põhjuste analüüs	35
2.6. Kolme e praktiline kasutamine	36
2.7. Kolme e ning sisendi ja väljundi mudeli väärtus audit seisukohast	38
2.8. Võimalikud segadused sarnaste mõistete tõlgendamisel	40
3. peatükk Eelselgitus, audit kava ja audit	41
3.1. Eelselgitus ja audit	41
3.2. Eelselgitus	41
3.3. Pidev seire ja strateegilised uuringud	42
3.4. Eelselgitus, audit ja RRV kursused	43

II

Tulemusauditi praktiline läbiviimine	45
4. peatükk Ülevaade auditi protsessist	47
4.1. Protsessi etapid	47
4.2. Auditistandardid	48
5. peatükk Auditi probleemi valik	49
5.1. Mis on probleem?	49
5.2. Mis on auditi probleem?	50
5.3. Auditi lehter	53
5.4. Auditi probleemi valik	53
5.5. Auditi probleemi sõnastamine	55
5.6. Auditi probleemi esitamine eelselgituses	55
6. peatükk Auditiprojekti planeerimine	57
6.1. Planeerimise tüübid	57
6.2. Metoodika planeerimine	57
6.3. Korralduse planeerimine	64
6.4. Auditi kava – peamine planeerimisdokument	68
7. peatükk Andmete kogumine	69
7.1. Andmete kogumise eesmärk	69
7.2. Andmetüübid	69
7.3. Ülevaateuuring ja juhtumianalüüs	70
7.4. Andmete kogumise viisid	71
7.5. Usaldusväärsus ja usutavus	74
7.6. Kogutud andmete klassifitseerimine ja talletamine	78
7.7. Andmete kogumise eetika	79
8. peatükk Andmete analüüs	81
8.1. Kvantitatiivne analüüs põhjuse ja tagajärje seoste selgitamiseks	81
8.3. Kvalitatiivne analüüs põhjuse ja tagajärje seoste selgitamiseks	84
8.4. Analüüsitulemuste kombineerimine	86

9. peatükk	Auditi aruande kirjutamine	89
9.1.	Auditi aruande adressaat	89
9.2.	Hea aruande kriteeriumid	89
9.3.	Aruande pikkus ja ülesehitus	90
9.4.	Leiud, järeldused ja soovitus	92
9.5.	Aruande kirjutamine	95
9.6.	Aruande anonüümsus	96
9.7.	Abistavad vihjed	96
10. peatükk	Auditiprojekti lõpuleviimine	97
10.1.	Kõrvaltegevused	97
10.2.	Auditi järelkontroll	97
10.3.	Audiitorite töö hindamine	98
11. peatükk	Audit – ideaalid ja reaalsus	101
11.1.	Tegeliku ja planeeritud auditiprotsessi võrdlus	101
11.2.	Auditikeskkond	102
III		
	Tulemusaudiitorite põhioskused	105
12. peatükk	Intervjuud ja küsimustikud	107
12.1.	Info hankimine inimestelt	107
12.2.	Intervjuuolukord	108
12.3.	Intervjuu planeerimine	108
12.4.	Intervjuu läbiviimine	111
12.5.	Intervjuu dokumenteerimine	114
12.6.	Küsimustikud	116
13. peatükk	Statistiline kirjeldamine	121
13.1.	Olulisi mõisteid	121
13.2.	Statistilise kirjelduse näiteid	122

IV

Tulemusaudit organisatsiooni kontekstis 129

14. peatükk Eduka tulemusaudiitori omadused 131

14.1. Isikuomadused 131

14.2. Teadmised ja oskused 131

14.3. Koolitusvajaduse analüüs 132

15. peatükk Tulemusauditi juhendi struktuur 135

16. peatükk Tulemusauditi juhtimine 137

V

Lisad 139

Lisa 1 Eeseltituse aruande ja auditi kava struktuur 141

Eeseltituse aruande pikkus 141

Eeseltituse aruande struktuur 141

Kommentaariid eeseltituse aruande kohta 142

Üldosa 142

Auditi kava 143

Lisa 2 Auditi käigus kasutatavad dokumendid 147

Esitluskiri 147

Projektipäevik 148

Pressiteade 149

Järelkontrolli dokument 151

Lisa 3 Tulemusauditi standardid 153

RRV tulemusauditi standardid 153

Lisa 4 Täiendav kirjandus 155

Lisa 5 Aineregister 157

Eessõna

Rootsi Riigikontrolli institutsionaalse arengu koostööprogramm algas 1989. aastal. Programmi üheks põhiosaks olid tulemusauditi kursused. Tavaliselt oli kursus kolmeastmeline: põhikursus, edasijõudnute kursus ja järelseminar. Selliseid kursusi korraldati enam kui 25, lisaks organiseeriti ka lühemaid. Tänapäevaks on RRV-l kogemusi tulemusauditi-alase koolituse korraldamisel peaaegu kõigil mandritel – Aafrikas, Aasias, Ladina-Ameerikas ja Ida-Euroopas.

Käesolev tulemusauditi käsiraamat töötati välja koolituse hõlbustamiseks. Käsiraamat on leidnud rohket kasutamist RRV ja IDI tulemusauditi kursustel. Raamatut on kasutatud ka töökohtades läbi viidud koolitustel.

Tegemist on käsiraamatu teise väljaandega, mille materjal on paljude kõrgeimate kontrolliasutuste audiitoritelt saadud tagasiside alusel ümber korraldatud ja ajakohastatud. Mul on hea meel tänada autorit ja toimetajaid, kes kõik on sellesse töösse oma panuse andnud.

Usun, et käsiraamatut hakatakse kogu maailmas laialdaselt kasutama ning et see etendab tähtsat rolli tulemusauditi arengus.

Inga-Britt Ahlenius
Riigikontrolör

Tänuavaldused

Esimene väljaanne

Käesoleva käsiraamatu esimese väljaande on kirjutanud paljud audiitorid. Kommentaarid selle sisu kohta on esitanud RRV tulemusauditi kursustest osavõtjad, keda mul on olnud võimalus tulemusauditite läbiviimisel saadud kogemuste suhtes küsitleda. Pidev dialoog kõigi nende ametnikega on mu tööd suuresti mõjutanud. Kogu käsiraamat põhineb nende kogemusel ja teadmistel ning seega kuulub neile minu sügav tänu.

Göran Steen ja tema alluvad RRV rahvusvahelises sekretariaadis aitasid luua raamatu valmimiseks soodsa keskkonna. Peatoimetajaks oli Kerstin Gustafsson, kes leidis endas jõudu ja võimeid projekti visalt, kõiki takistusi ületades edasi viia.

RRV-s töötav Eric Gandy oli kaastoimetaja ja abistas ingliskeelse teksti parandamisel.

Käsikirja kvaliteedi kontrollimiseks loodi eraldi töögrupp. Lisaks Johanna Gårdmarkile, Kerstin Gustafssonile ja Eric Gandyle kuulusid sellesse Nils Eklund, Margareta Hart, Göran Olsson ja Leif Svensson, kellel kõigil on mitmeaastane kogemus tulemusauditi alal. Need audiitorid olid kogu raamatu ettevalmistamise vältel info, inspiratsiooni ja ideede allikaks ning andsid minu käsutusse ka oma loengumärkmed. Eriti tänulik olen aja ja jõu eest, mis nad on pühendanud selle käsiraamatu lugemisele ja kommenteerimisele.

Peter Gårestad, Allan Read ja Bengt Sundgren, kes kõik on pikka aega olnud tulemusauditi nõustajad, tegid selle käsiraamatu esimese väljaande kohta väärtuslikke märkusi. Raamatule tulid suuresti kasuks minu arutelud RRV-s töötava Ingvar Önnhagega, nüüd Rootsi Finantsjuhtimise Ametis töötava endise RRV ametniku Rolf Sandahliga ja Rahandusministeeriumis töötava endise RRV ametniku Elisabeth Sandstörmgiga.

Töö algusjärgus toimusid käsiraamatu pedagoogiliste aspektide üle väärtuslikud arutelud Stockholmi Ülikooli professori Gunnar Sundgreniga. Raamatu lõplik kujundus on RRV töötaja Lena Nilssoni jõupingutuste viil.

Stockholmis 19. oktoobril 1996

Teine väljaanne

Selle parandatud ja täiendatud trüki aluseks on RRV tulemusauditi kursustel osalenutelt saadud tagasiside ning RRV ja teiste kontrolliasutuste audiitorite märkused. Täiendamise käigus on materjali ka ajakohasemaks muudetud. Kokkuvõttes on tehtud muudatused siiski suhteliselt väikesed ning puudutavad põhiliselt 10. peatükki ja lisa 2. Teise väljaande peatoimetaja oli Johanna Gårdmark, kes on teinud oma tööd hoole ja pühendumusega.

Stockholmis 20. oktoobril 1999

Lennart Widell

Sissejuhatus

Käsiraamatu eesmärgiks on anda ülevaade tulemusauditi põhimõtetest; ühtlasi saab käsiraamatut kasutada ka teatmeteosena. Samas on selge, et auditeerides ei saa toetuda vaid ühele käsiraamatule. Et audiitoritel tuleb kokku puutuda väga mitmesuguste meetodiliste probleemidega, peavad nad vajaliku teabe hankimiseks kasutama ka erialaõpikuid.

Käsiraamat on orienteeritud praktikale ja keskendub tegelikule auditeerimisele. Praktilist lähenemist toetab ülevaade tulemusauditi teoreetilistest külgedest.

RRV alustas tulemusauditiga 1960. aastail ja sellest saati on lähenemine tulemusauditile pidevalt muutunud.

Eri kontrolliasutustes¹ läbiviidavad tulemusauditid võivad erineda, kuid alati on sel auditiliigil teatud muutumatu põhisisu. See tähendab, et kõigi tulemusaudiitorite töö rajaneb kindlatel põhimõtetel. Siinse käsiraamatu eesmärk on neid põhimõtteid kirjeldada.

Et tulemusauditi läbiviimise eeltingimused kontrolliasutustes on erinevad, keskendub käsiraamat üldistele küsimustele. Auditi praktilise läbiviimise juhendi ülevaade on 15. peatükis. Seal on ära toodud tulemusauditi puhul lahendamist vajavate küsimuste kontrollnimekiri. Mõistagi peab kõik konkreetsed auditi läbiviimist puudutavad otsused vastu võtma siiski iga kontrolliasutus ise.

Käsiraamatus on praktilise audititöö kohta esitatud soovitusi ja nõuandeid, mis põhinevad RRV standarditel ja kogemusel ning INTOSAI standarditel.

Käsiraamat jaguneb viieks osaks.

- I OSA käsitleb tulemusauditi teoreetilisi aluseid.
 - 1. peatükis selgitatakse tulemusauditi mõistet,
 - 2. peatükk keskendub põhimõistetele säästlikkus, tõhusus ja mõjus.
 - 3. peatükis kirjeldatakse analüüsiliike (eelselgitus ja audit).
- II OSA käsitleb praktilist auditeerimist. 4.–11. peatükis vaadeldakse auditiprotsessi etappe alates planeerimisest kuni aruande esitamiseni ja auditi lõpetamiseni. Lugejad, kes tunnevad erilist huvi eelselgituse vastu, leiavad vajalikkude teavet 3.–6. peatükist ja lisast 1. Auditist huvituvad lugejad peaksid pöörduma 3.–4. ja 7.–10. peatüki juurde.

¹ Siin ja edaspidi on terminit "kontrolliasutus" kasutatud kõigi kõrgeimate kontrolliasutuste kohta.

- III OSA käsitleb mõningaid tulemusaudiitoritele asendamatuks osutunud põhioskusi. 12. ja 13. peatükis antakse infot vastavalt intervjuude/ küsimustike kasutamise oskuse ja kirjeldava statistika kohta.
- IV OSA asetab tulemusauditi organisatsioonilisse konteksti. 14. peatükis kirjeldatakse eduka audiitori omadusi. 15. peatükis arutletakse tulemusauditi juhendi rolli üle. 16. peatükis analüüsitakse tulemusauditi läbiviimise keskkonda ja üldist kavandamist kontrolliasutuses.
- V OSA sisaldab lisasid, mis hõlmavad eelselgituse aruannet, auditi käigus kasutatavaid dokumente, RRV auditistandardeid, täiendava kirjanduse loetelu ning kasutatud mõistete nimistut.

Käsiraamatu osi saab lugeda ka eraldi.

Käsiraamatus esitatavat teoreetilist materjali on illustreeritud kahe läbiva näite abil. Üks näide puudutab algharidust ja teine malaariaga võitlemise programmi. Kasutatakse ka praktilisest auditeerimisest pärinevaid näiteid. Need põhinevad RRV rahvusvaheliste tulemusauditi kursuste käigus korraldatud intervjuudel. Materjal on esitatud anonüümselt ja seda on mõnel juhul muudetud, lähtudes pedagoogilistest kaalutlustest ja lugupidamisest auditeeritavate vastu.

I

Tulemusauditi teoreetilised aspektid

Tulemusauditi teoreetilised aspektid

1. peatükk

Mis on tulemusaudit?

1.1. Tulemusauditi eesmärk

Vastavalt INTOSAI standarditele on tulemusaudit “audit, mille puhul hinnatakse, kui säästlikult, tõhusalt ja mõjusalt kasutab auditeeritav üksus ressursse oma kohustuste täitmiseks” (INTOSAI auditistandardid 1992). Teisisõnu võib tulemusauditi defineerida kui protsessi, mille käigus uuritakse, kas auditeeritavad asutused tegelevad õige asjaga ning kas nad teevad seda õigesti ja kõige väiksemate kulutustega.

Tulemusauditi võib läbi viia kogu avaliku sektori ulatuses: riigiasutustes, kohalikes omavalitsustes ja riigi enamusosalusega äriühingutes.

1.2. Tulemusauditi läbiviimise põhjused

Tulemusauditi läbiviimiseks võib olla mitu põhjust.

Aruandekohuslus ja demokraatlik kontroll

Avalik aruandekohuslus tähendab seda, et valitsuse programme või ministeeriume juhtivad isikud vastutavad tõhusa juhtimise eest. Tulemusaudit annab tavakodanikele, parlamendiliikmetele ja massiteabevahenditele hea võimaluse teostada kontrolli valitsuse tegevuste juhtimise ja tulemuste üle.

Demokraatlikku kontrolli aitab tagada see, et tulemusaudit viiakse läbi sõltumatult auditeeritavast asutusest. See võimaldab saada auditeeritava tegevusest iseseisva ja alternatiivse ülevaate. Tulemusaudit ei juhindu mingitest erihuvidest ning pole auditeeritavaga rahalisel ega muul viisil seotud. Sageli erineb audiitori arvamus pildist, mida esitavad uuritavate tegevuste eest vastutavad isikud.

Turumehhanismide asendamine

Erasektoris töötab ettevõtete tegevuse hindamiseks automaatne süsteem – nimelt turusüsteem ja kasumi teenimise põhimõte. Edukas ettevõtte teenib kasumit ja jääb turule, ebaedukas läheb aga pankrotti ning on sunnitud turult lahkuma. Avalikus sektoris selline mehhanism puudub – ka kõige edutum tervishoiuministeerium ei lähe kunagi pankrotti. Selles mõttes võib tulemusaudit avalikus sektoris toimida erasektori turumehhanismide asendajana.

Alus otsuste langetamiseks

Ressursinappuse tingimustes tuleb otsustada, millistele programmidele või tegevustele anda eelistus. Tulemusaudit võib anda aluse tulevase investeringuid ja prioriteete puudutavate otsuste langetamiseks.

1.3. Tulemusauditi päritolu

USA-s, Kanadas, Suurbritannias, Rootsis ja veel mõnes riigis võeti tulemusaudit kasutusele 1960. aastate lõpus. Sellekohased ideed hakkasid aga välja kujunema juba 1940-ndatel.

Esialgul oli tulemusaudit tihedalt seotud **programmipõhise eelarve** mõistega. Programmipõhise eelarve ideestiku abil sooviti suurendada säästliku mõtlemise ja finantsvastutuse vajadust kõigil tasanditel.

Programmipõhise eelarve alus on tegevuste jagamine programmideks ja iga programmis osaleva asutuse ülesannete määratlemine. See tähendab ka seda, et määratleda tuleb kõigi programmide ja osalevate asutuste eesmärgid. Nende tegevuste läbiviimisel on abiks tekkivate kulude arvestus.

Programmipõhine eelarvestamine tõi kaasa vajaduse sellise süsteemi järele, mille abil hinnata eesmärkide täitmist. See omakorda viis tulemusauditi mõiste väljatöötamiseni. Siiski tuleb silmas pidada, et tulemusauditi saab rakendada kasutatavast eelarvesüsteemist sõltumata.

Teaduslikust seisukohast oli tulemusauditi kasutuselevõtt seotud ratsionalismi arenguga, s.o usuga organisatsioonide ratsionaalsesse käitumisse ja võimalusse nende töö tulemusi mõõta. Tulemusauditi kasutuselevõtule aitas kaasa ka sellise teadussuuna nagu majandusliku heaolu teooria (*economic welfare theory*) areng.

1.4. Tulemusauditi areng

RRV tulemusauditite enam kui 30-aastase ajaloo vältel on auditiideoloogia väga palju muutunud, kuid selle põhituum on jäänud samaks, hõlmates valituse töö tulemuste hindamist. Side programmipõhise eelarvesüsteemiga on nõrgenenud, üle on võetud politoloogias ja sotsioloogias pärinevad vaatenurgad ja meetodid.

Tulemusauditi muutumine on olnud tingitud ühiskonna muutuvatest vajadustest, ressursside kasutamise piirangutest, poliitilistest kaalutlustest ja sama palju ka mitme teadussuuna arengust. Siinkohal on toodud mõned olulisemad muudatused.

Tulemusauditi roll

Aja jooksul on muutunud tulemusauditi roll ja sõltumatuse määr. Teatud perioodidel on RRV-s asetatud rõhk sõltumatusele. Praktilise auditeerimise puhul on see tähendanud RRV ja ministereeriumide kontakti vähenemist. Kui vaadelda auditeerimist kontrolli ja nõustamisena, siis võib öelda, et sellistel perioodidel on esile tõusnud kontrollifunktsioon. Teistel aegadel on olulisemaks osutunud nõu ja soovitude andmine ning selle tulemusena on tugevnenud ka sidemed ministereeriumide ja RRV vahel.

Auditi objekt

Mõnedel perioodidel on auditeeritud ministereeriume kui eraldiseisvaid üksusi, teistel aegadel on ministereeriume auditeeritud komplekselt, mingi kindla ülesande täitmisest lähtudes. Viimaseid analüüse on nimetatud **süsteemianalüüsideks**. Tarve süsteemianalüüsise järele on tekkinud vajadusest uurida avalikus sektoris esile kerkinud kompleksseid probleeme, mis on keerukad ja mille uurimiseks kulub rohkesti aega.

Tänapäeval uuritakse tulemusauditiga nii mingi kindla ministereeriumi mõnd üksikut tegevust kui ka kompleksseid probleeme. Sageli keskendub tulemusaudit just ühe ministereeriumi tegevuse teatud osale, nt mõnele programmile või kohustusele.

Säästlikkus või mõjus

On olnud aegu, mil rohkem tähelepanu on pööratud saavutatud mõjule, ning aegu, mil avaliku sektori halvema majandusliku olukorra tõttu on keskendutud säästlikkusele.

Seos teadusuuringutega

Teadusuuringute mõju on aastate jooksul muutunud. Mõnedel perioodidel on seos teadusuuringutega olnud väga tugev ning auditiaruanded on suurel määral põhinenud mitmesugustest teadussuundadest pärinevatel teooriatel, samas kui teistel aegadel on aruanded olnud pigem praktilise orientatsiooniga, toetudes auditikogemusele ja tervele mõistusele.

1.5. Tulemusauditid eri riikides

Kui võrrelda tulemusauditid eri riikides, siis selgub, et nii nende ulatuses, organiseerimises kui ka meetodites on suuri erinevusi.

Auditeeriv asutus võib auditi kavandamisel olla rohkem või vähem iseseisev. Näiteks Ameerika Ühendriikides peab kavandamissettepanekud heaks kiitma kas Kongressi komisjon või mõni Kongressi liige, RRV plaanid aga

määrab kindlaks asutuse juhtkond. Riikides, kus tulemusauditiil on pigem kontrolliv funktsioon, s.o vähem tähtsust omistatakse muudatuste soodustamisele, on kavandamine sageli üpris pikaajaline. On riike, kus tulemusauditeid kavandatakse viis aastat ette. Rootsis tehakse plaane üheaastase perspektiiviga.

Organisatsiooniliselt kuulub enamik kontrolliasutusi parlamendi alluvusse. Rootsis on parlamendi juures üpris väike tulemusauditiga tegelev auditiosakond ning RRV töötab Rahandusministeeriumi alluvuses.

Seetõttu ei saa RRV auditeerida ministeeriume ning tegeleb ainult riigi enamusosalusega äriühingute ja valitsuse keskasutustega. Need on ministeeriumide alluvuses tegutsevad iseseisvad asutused, mis moodustavad lõvi-osa Rootsi avalikust sektorist.

Riigiti võib leida ka olulisi erinevusi kasutatavate lähenemiste vahel. Mõnes riigis eelistavad audiitorid kasutada esmaseid andmeid, s.o koguvad ja kontrollivad oma analüüsi käigus kogu infot ise. Teistes riikides, mille hulka kuulub ka Rootsi, kasutatakse laialdaselt teiseseid andmeid, nagu näiteks ametlikku statistikat.

1.6. Tulemusauditiga uuritavad probleemid

Kontrolliasutuste tehtud audititest pärinevad näited illustreerivad tulemusauditiga uuritavate probleemide ringi.

Teema	Rakendus
Hangete tõhusus	Varustusministeerium
Jaotamise tõhusus	Ravimite jaotamine Kooliõpikute jaotamine
Korralduse tõhusus	Värbamisprotsess
Hoolduse tõhusus	Teede hooldus Riigi sõidukite parandamine
Võimaluste kasutamine	Politseijõudude kasutamine
Toetuste mõjud	Toetused talunikele

1.7. Tulemusauditi kohta kasutatavad terminid

Tulemusauditi kohta kasutatavad terminid võivad riigiti erineda. Mõnes riigis kasutatakse terminit “**väärtus-raha-eest-audit**” (*value-for-money auditing (VFM)*), teisel terminit “**mõjususe audit**” (*effectiveness auditing*). Neil võivad olla pisut erinevad tähendused, kui asi puudutab nt auditimeetodeid, kuid nagu eespool öeldud, jäävad põhimõtted muutumatuks. Käesolevas raamatus kasutatakse terminit “**tulemusaudit**” (*performance auditing*) INTOSAI poolt tunnustatud ja RRV kursustel kasutatavas tähenduses.

1.8. Tulemusaudit ja teised auditiliigid

Peale tulemusauditi on põhilisemaid auditiliike **finantsaudit**. Finantsauditit nimetatakse mõnikord ka **reeglipärasusauditiks** (*regularity auditing*) ja **õigusaktidele vastavuse auditiks** (*compliance auditing*). Sarnaselt tulemusauditiga on finantsaudit paljudes riikides aja jooksul tunduvalt muutunud. Summaarsete raamatupidamiskannete uurimise asemel on hakatud suuremat rõhku panema organisatsioonisiseste kontrollisüsteemide kontrollile. Selliste finantsauditite läbiviimise hõlbustamiseks kasutatakse arvutipõhiseid auditimeetodeid.

Tulemusaudit erineb finantsauditist mitmeti – mitte ainult oma teoreetiliste lähtekohtade, vaid ka praktilise korralduse poolest. Peamised erinevused on kokku võetud alljärgnevas tabelis.

Auditi aspekt	Tulemusaudit	Finantsaudit
Eesmärk	Hinnatakse, kas auditeeritav töötab mõjusalt	Hinnatakse, kas raamatupidamine on tõene ja aus (<i>true and fair</i>)
Rõhuasetus	Organisatsioon/ programm ja selle tegevused	Raamatupidamissüsteem ja juhtimissüsteemid
Teaduslik alus	Majandus, politoloogia, sotsioloogia jne	Raamatupidamine
Meetodid	Iga projekti puhul isesugused (juhendid erinevad valdkonniti)	Enam-vähem standardsed (laialdaselt rakendatavad juhendid)
Hindamis-kriteeriumid	Subjektiiivsemad; unikaalsed kriteeriumid iga auditi puhul	Vähem subjektiiivsed; standardsed kriteeriumid, mis sobivad kõikide auditite puhul
Aruanded	Muutuva struktuuri ja sisuga. Avaldatakse <i>ad hoc</i>	Enam-vähem standardsed. Avaldatakse regulaarselt

Kui tulemusaudiitorid keskenduvad mõjususele, siis finantsaudiitorid asetavad rõhu raamatupidamise õigsusele ja aususele. Siiski on tulemus- ja finantsauditiil ka hulk sarnasusi. Mõlema auditi puhul täidavad audiitorid ülesandeid, mis seisnevad auditeeritava tegevuse **selgitamises** ja **hindamises**. Seega kasutavad nad andmete kogumiseks ka samu meetodeid. Finants- ja tulemusaudiitoritel on auditi läbiviimiseks ühesugune volitus, ühed ja samad kohustused kliendi ees ja ühesugune toetus rahvusvahelise koostöö, standardite ja arutelude kujul.

Mõnedes riikides, sh Saksamaal, Hollandis ja USA-s, on kontrolliasutused loonud eraldi tulemusauditi osakonna. Teistes riikides on tulemusaudit finantsauditiga ühendatud. Sellist segasüsteemi nimetatakse vahel **kõikehõlmavaks auditiks**. See lähenemine võib osutada sobivaks siis, kui auditeerimiseks kasutatavad ressursid on piiratud.

RRV-s on eraldi tulemusauditi ja finantsauditi osakond, mis teevad Rootsi eelarve koostamise raames omavahel koostööd ministeeriumide iga-aastase tulemusauditeerimise alal.

Paljud abisaajad riigid viivad läbi auditeid, mida tavaliselt nimetatakse **doonorprojekti audititeks** (*donor project auditing*), **lepinguaudititeks** (*contract auditing*) või **sertifitseerimisaudititeks** (*certification auditing*). Selliste auditite puhul keskendutakse doonororganisatsioonide finantseeritavatele investeerimisprojektidele, kusjuures tavaliselt asetatakse rõhk investeringute kvaliteedile. Analüüsitavateks küsimusteks võivad näiteks olla “Kas kooli ehitus on lõpetatud?” ja “Kas kool ehitati vastavalt kokkulepitud standarditele?”. Järelkult sarnaneb doonorprojekti audit finantsauditi ja tulemusauditiga. Ent tulemusauditi puhul tegeldakse tulemustega süvitsi. Meie näite puhul võib tulemusaudiitor minna kaugemale ja küsida: “Kas kooli võimalusi kasutatakse täies ulatuses ja kas kool rahuldab oma piirkonna elanike vajadusi?”

1.9. Tulemusaudit ja muud hindamised

Tulemusauditi puhul kasutatakse meetodeid, mis sarnanevad järgmiste hindamistegevuste juures rakendatavatega:

- teadlaste või valitsuskomisjonide läbiviidavad hindamised ja uuringud;
- spetsiaalsete valitsusasutuste (nt tootlikkuse tõstmise keskused) läbiviidavad uuringud valitsuse tegevuse ratsionaalsemaks muutmise, ümberstruktureerimise jm kohta;
- konsultantide täidetavad ülesanded.

Audiitor võib nimetatud hindamistegevustele toetuda, näiteks kasutatud meetoditest õppida või tulemusi võrrelda.

Tulemusaudit ja finantsaudit praktikas

Nagu eespool mainitud, on tulemus- ja finantsauditi vahel nii sarnasusi kui ka erinevusi. Siin toome eri riikide audiitorite kommentaare selle kohta.

Erinevused

“Minu kodumaal on finantsaudit pigem rutiinne töö. Me läheme auditeeritava juurde ilma mingit konkreetset probleemi silmas pidades. Tulemusauditi puhul on lugu teine. Me otsime probleeme ja kui mõne leiame, siis hakkame sellele selgitust otsima. Finantsauditi puhul keskendume arvudele, tulemusauditi puhul tegeleme rohkem inimestega ja see on huvitav.”

“Kui olete varem finantsauditiga tegelnud, siis kipute alati asju finantsauditi seisukohast nägema. Nüüd peame omandama täiesti uue probleemidele lähenemise viisi.”

“Kui me saabume kuhugi finantsaudiitoritena, siis kohtume raamatupidajatega ja mingeid probleeme ei teki. Ent kui oleme tulemusaudiitorid, siis kohtume spetsialistidega, näiteks inseneridega. Nad arvavad, et seisavad meist kuidagi kõrgemal ega ole meie vastu sõbralikud.”

Sarnasused

“Finantsauditi puhul kuulub protseduuri juurde ülevaate koostamine isikute intervjuerimise põhjal. Niimoodi kogutud tausta alusel määratleme tööprogrammi. Tulemusauditi puhul on ülevaate asemel eelselgitus ja tööprogrammi asemel auditi kava.

Me kasutame sarnaseid meetodeid andmete kogumisel, intervjuude läbiviimisel ja inspekteerimisel. Nii finants- kui ka tulemusauditi puhul tuleb koguda näidismaterjali. Nii et isegi kui auditi eesmärk erineb, on meetodid sarnased.

Nende sarnasuste tõttu saame kursustel õpitut kasutada mitte ainult tulemusauditite kui selliste puhul, vaid ka finantsauditite läbiviimisel.”

(RRV tulemusauditi kursustest osavõtjate kommentaarid.)

Tulemusauditi teoreetilised aspektid

2. peatükk

Säästlikkus, tõhusus ja mõjus

Säästlikkus, tõhusus ja mõjus, mida ingliskeelsete sõnade (*economy, efficiency, effectiveness*) esitähete järgi nimetatakse sageli kolmeks e-ks, on tulemusauditi teoreetiliseks aluseks ning käesoleva peatüki eesmärk on need mõisted defineerida. Kokkuvõtlikult võib seda teha nii:

Mõiste	Definitsioon
Säästlikkus	Tegevuse sooritamiseks kasutatud ressursside viimine miinimumini, pidades silmas kvaliteedinõudeid
Tõhusus	Väljundi – kaup, teenused või muu tulemus – ja selle saamiseks kasutatud ressursside suhe
Mõjus	Tulemused võrrelduna eesmärkidega ja suhestatuna nende eesmärkide saavutamiseks kasutatud ressurssidega

Nende mõistete definitsioonid võivad riigiti pisut erineda, kuid nende põhiolemus on kõikjal sama. Mõistete tähenduse näitlikustamiseks kasutatakse sisendi ja väljundi mudelit. Alustuseks vaadeldakse säästlikkust ja tõhusust, mille juurest liigutakse edasi mõjususe tutvustamisele.

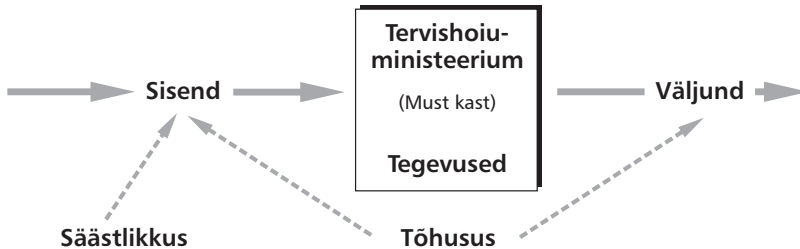
2.1. Säästlikkuse ja tõhususe defineerimine

Näide: malaariavastase võitluse programm²

Oletagem, et tervishoiuministeerium püüab vähendada malaariast põhjustatud suremust. Vastutus selle ülesande täitmise eest on jagatud ministeeriumi kahe osakonna vahel. Tervisehariduse osakond informeerib inimesi malaariaga seotud riskidest ja võimalustest end selle haiguse eest kaitsta. Tervisekaitse osakond tegeleb sääsevõrkude ja muu kaitsevarustuse jaotamisega.

² Malaariaprogrammi näitena kasutamise eesmärgiks on säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe mõiste kirjeldamine seoses probleemiga, mille puhul lahendus seisneb info pakkumises eesmärgiga mõjutada inimeste käitumist. Malaaria on näiteks valitud seetõttu, et haigus on levinud kõikjal maailmas ning on üks ohtlikumaid tõbesid üldse, põhjustades aastas üle miljoni inimese surma. Käesolevas näites kasutatud lähenemist on võimalik rakendada muidki riiklike kampaaniaid, näiteks võitlust AIDS-i ja südamehaiguste vastu ning liiklusohutusprogrammi analüüsid.

Järgmisel joonisel kujutatakse tervisehariduse osakonna tööd **sisendi** ja **väljundi** põhimudeli abil. Selles mudelis muudab ministeeriumi osakond sisendi tootmisprotsessi käigus väljundiks, mis eeldatavasti koosneb brošüüridest ja muust infomaterjalist.



Sisendi ja väljundi põhimudel

Organisatsioonis toimuvat sisendi muutmist väljundiks nimetatakse mudelite teoorias mõnikord “**mustaks kastiks**”, kus leiab aset suur hulk erinevaid tegevusi. Nende seas otsesed brošüüride koostamiseks vajalikud tegevused, näiteks tekstide kirjutamine, fotografeerimine, trükkimine jne, ning toetustegevused, näiteks planeerimine, nagu on näidatud järgmises tabelis.³

Selle mudeli abil on lihtne selgitada **säästlikkuse** ja **tõhususe** mõistet.⁴ Nagu tabelist nähtub, on säästlikkust ja tõhusust erinevalt defineeritud. Säästlikkus seisneb ressursikasutuse viimises **miinimumini**, samal ajal kui tõhusus tähendab **suhet** sisendi ja väljundi vahel, mis peab olema **maksimaalne**.

Mõiste	Definitsioon	Definitsiooni rakendamine malaaria näite puhul
Säästlikkus	Tegevuse sooritamiseks kasutatud ressursside viimine miinimumini, pidades silmas kvaliteedinõudeid	Paberi ostmine vähima hinnaga, parimate/odavaimate malaariaekspertide palkamine jne
Tõhusus	Väljundi – kaup, teenused või muu tulemus – ja selle saamiseks kasutatud ressursside suhe Siinkohal kasutatakse kahte olulist empiirilist mõõdet: – kuluefektiivsus, mille puhul väljund on seotud kuludega; – tööjõu kasutamise tõhusus, mille puhul väljund on seotud personali suurusega, mis on üheks tootmise võtmeteguriks	<i>Brošüüride arv Kogukulud</i> <i>Brošüüride arv Personali arv</i> (Aastas ühe töötaja poolt toodetud brošüüride arv)

Säästlikkus tähendab vähemate ressursside kasutamist tootmisprotsessis. Sellise definitsiooni korral ei ole võimalik öelda, et mingi organisatsiooni säästlikkus on 4% või see on kasvanud 4%. Samas on täiesti normaalne öelda, et tänu säästlikkusele on olnud võimalik kulusid 4% võrra vähendada.

Tõhusust, mida sageli nimetatakse ka tootlikkuseks, saab mõõta, jagades väljundi kogukuludega. Seega on võimalik öelda, et tõhusus on kasvanud 4% aastas. Kuluefektiivsuse mõistet saab ümber pöörata (kogukulude suhe brošüüride arvu), tulemusena saadakse **toodanguühiku omahind**. See suhe näitab iga brošüüri tootmishinda. Samamoodi kasutatakse tõhususe mõõdu- na sageli aega (arvutatuna näiteks inimtundides), mis kulub ühe brošüüri tootmiseks (tabelis toodud tööjõu kasutamise tõhususe pöördväärtus).

2.2. Probleemid tõhususe hindamisel

Tõhususe hindamisel võivad probleeme tekitada näiteks ülalesitatud mude- list tulenevad piirangud. Mudeli lihtsustamiseks oleme siiani eeldanud, et on olemas vaid ühte tüüpi väljund, s.o brošüürid. Samuti on tootmist kirjeldatud ühtse protsessina. Edasises analüüsis võtame aga arvesse ka kvaliteeti ning kirjeldame juhtumeid, kus väljundeid on mitu.

Mitu väljundit

Kõigepealt võib olla tegu mitmesuguste brošüüridega, mis on kas lühemad või üksikasjalikumad, ilmuvad eri keeltes jne. Ministeerium võib toota ka reklaame ja plakateid. Kõik need on füüsilised väljundid. Samas ei pea väljundid esinema ainult füüsilisel kujul, need võivad olla ka näiteks raadio- või teleasaated, loengud, seminarid ja elanikkonnale korraldatavad õppused.

Vaheväljund ja lõppväljund

Tootmissüsteemi võib kuuluda rida vaheüsteeme, millel on oma vahe- väljundid. Brošüüride puhul võivad vaheväljundiks olla kirjalik tekst, trüki- ettevalmistused, illustratsioonide tootmine, kusjuures lõppväljundiks on trü- kitud brošüür.

Tõhusust analüüsidest võib keskenduda mitmesugustele tootmisetappidele ja tegevustele, mis toimuvad nn mustas kastis. Niisiis on meie näite puhul võimalik mõõta kirjutamise, trükkimise ja illustratsioonide tootmise tõhusust.

³ Näites on eeldatud, et kogu töö, sealhulgas trükkimine, toimub ministeeriumis.

⁴ Definitsioonid pärinevad INTOSAI auditistandarditest (1992).

Kvaliteet

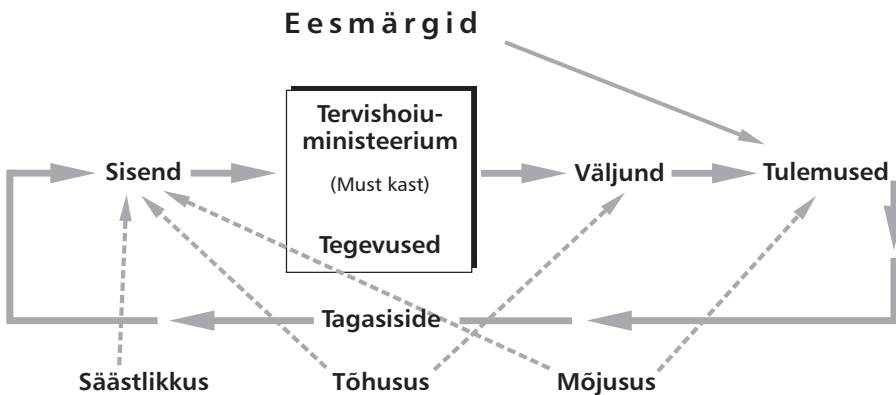
Väljundi kvaliteeti võib mõista mitmes tähenduses. Infobrošüüride puhul võib kvaliteet tähendada näiteks seda, kas on kasutatud lihtsat keelt, kas sõnum on arusaadav ja õige, kas kirjavigu on vähe. Kvaliteet võib tähendada ka seda, mis sünnib siis, kui brošüürid on saajatele välja jagatud.

Säästlikkus ja tõhusus on seotud väljundi teatud kvaliteeditasemega. Kvaliteeti võib tõlgendada ka kui tõhususe ja mõjususe ühenduslüli, nagu on näidatud allaosas 2.3.2.

2.3. Mõjususe definitsioon

2.3.1. Sisendi ja väljundi mudeli rakendamine malaariaprogrammi puhul

Käesolevas osas ei vaadelda mitte ainult seda, mida tervishoiuministeerium tegelikult toodab, vaid ka seda, mida ministeerium soovib saavutada. Selleks on välja töötatud alljärgneval joonisel esitatud sisendi ja väljundi mudel.



Täielik sisendi ja väljundi mudel

Mudeli dünaamiliseks muutmiseks on kasutatud **tagasiside** süsteemi. Tagasiside süsteem võib olla väga lihtne, koosnedes nt aruannetest ja isiklikest kontaktidest. Süsteem aitab organisatsioonil saada infot oma töö tulemuste kohta, mis võimaldab teha muudatusi töö organiseerimises.

Mudelis kujutatud tervishoiuministeeriumil on **eesmärk**. Eesmärki võib kirjeldada kui soovitatavat olukorda, näiteks “kõigi elanike tervislik elu”, ning selle puhul arvesse võtta paljude riigis toimivate üksuste, ministeeriumide jt panust.

Eesmärki on võimalik jagada **alameesmärkideks**. Eesmärgi eristamiseks alameesmärkidest defineeritakse alameesmärgid kvantitatiivselt mõõdetavateks, kusjuures eesmärk ei tarvitse seda olla. Antud juhul võib ministeeriumi osakonna eesmärki ja alameesmärki kirjeldada järgmiselt:

Mõiste	Näide
Eesmärk	Kõigi elanike tervislik elu
Alameesmärk	Malaariajuhtumite vähendamine 20% võrra järgmise viie aasta jooksul

Tulemusi peab mõõtma selle alusel, kas malaariajuhtumite arv on malaariavastase võitluse programmi abil vähenenud. See aitab saavutada “kõigi elanike tervislikku elu”, mis ongi ministeeriumi eesmärgiks. Järelikult, kui siduda tulemused eesmärgiga ja arvestada eesmärgi saavutamiseks vajaminevat sisendit, saab kasutatav mudel säästlikkuse/tõhususe mudeliga võrreldes uue mõõtme. Seda mõõdet nimetatakse **mõjususeks**⁵, mida on võimalik defineerida järgmiselt:

Mõiste	Definitsioon	Definitsiooni rakendamine malaaria näite puhul
Mõjus	Tulemused võrrelduna eesmärkidega ja suhestatuna nende eesmärkide saavutamiseks kasutatud ressursidega	Malaariajuhtumite vähenemise määr võrreldes vastavate kuludega

Praktikas on mõjususe mõõtmine keerukas ning selleks pole ühtegi üldtunnustatud meetodit, sest eesmarke on võimalik väljendada mitmel viisil – kas üldjuhustena või alameesmärkideks jagatuna.

Need raskused tekitavad vajaduse kasutada ka selliseid hindamiskriteeriume nagu möödunud aastate ja eri ministeeriumide tulemused.

Ülaltoodud asjaolude tõttu ei mõõdetata mõjusust tavaliselt matemaatiliste suhete, aegridade jms kaudu. Selles mõttes sarnaneb mõjususe mõiste eelkirjeldatud säästlikkuse mõistega. Tihti kasutatakse mõjusust üldmõistena organisatsioonide tulemuslikkuse hindamisel.

⁵ Tuleb tähele panna, et RRV mõjususe definitsioon erineb mõneti INTOSAI määratlusest. INTOSAI mõjususe definitsioon on seotud eesmärkidega, s.o eesmärkide saavutamise, kuid ei võta arvesse ressursse. RRV definitsiooni eeliseks on arvestamine ka ressurside kasutamisega. Seega loob mõjusorganisatsioon RRV definitsiooni kohaselt raha eest väärtust, samas kui INTOSAI definitsiooni puhul nõuab sellise otsuse langetamine lisaanalüüsi, mille puhul arvestatakse ka kulusid.

2.3.2. Tõhusus ja mõjus

Sisendi ja väljundi mudel aitab selgitada erinevust tõhususe ja mõjususe vahel. Näiteks võib mingi programm olla väga tõhus, olemata samas eriti mõjus. Võidakse välja lasta arvukalt brošüüre, kuid need ei pruugi aidata ministriumil saavutada oma eesmärki, mis seisneb malaariajuhtumite vähenemises. Sellel võib olla mitu põhjust. Info võib olla esitatud keeles, mida sihtpiirkonnas ei kasutata, samuti võidakse brošüüre jaotada inimestele, kes ei oska lugeda. On võimalik, et sõnum on raskesti mõistetav, pakutavad nõuanded ei ole sobivad või õiged. Kõik ülalnimetatut kokku väljendub brošüüride viletsas kvaliteedis. Selles mõttes on kvaliteet tõhususe ja mõjususe ühenduslüliks.

Mõjususe ja tõhususe suhet võib kirjeldada ka tabeli abil:

		Kas kasutatakse õiget meetodit? (tõhususe määramine)	
		Jah	Ei
Kas tehakse õiget asja? (mõjususe määramine)	Jah		
	Ei		

Tõhususe ja mõjususe määramine

Mõjusust illustreerib küsimus “Kas tehakse õiget asja?” ja tõhusust küsimus “Kas kasutatakse õiget meetodit?”. Nagu jooniselt näha, võib olla ideaaljuhtumeid, kus õiget asja tehakse parimat ja odavaimat meetodit kasutades. Peale selle võib esineda olukordi, kus mõni programm või ministrium tegeleb küll õige asjaga, kuid tööd ei tehta õigel ja odavaimal viisil. Lõpuks on juhtumeid, kus ei tehta õiget asja, hoolimata sellest, kas kasutatav meetod on õige või mitte. Kui audiitor leiab, et auditeeritav ei tegele õige asjaga, tuleb kaaluda, kas soovitada auditeeritaval ülesandeid täielikult muuta või vastav programm lõpetada.

Keskendumine tõhususele ja mõjususele

Sageli on raske teha vahet väljundi ja tulemuste ning seega ka tõhususe ja mõjususe vahel. Seda eriti siis, kui väljund ei ole füüsiline ega müüdav. Järgmises tabelis on mõned näited selle kohta, kuidas mitmesugustes avaliku sektori osades saab keskenduda tõhususele ja mõjususele.

Nagu näidetest selgub, võib tulemusi väljendada nii kvantitatiivselt kui ka kvalitatiivsete väärtusotsustuste kaudu.

Auditeeritav	Keskendumine väljundile/tõhususele	Keskendumine tulemustele/mõjususele
Põllumajandus- pank	Talunikele antavate laenude arv	Põllumajandus- toodangu kasv
Kontrolliasutus	Avaldatud aruannete arv	Järgitud soovitude arv
Haridusasutus	Peetud loengute arv	Eksamitulemused
Haigla	Operatsioonide arv	Tervenenuid patsientide arv Patsientide rahulolu haiglaga
Malaaria- programm	Brošüüride arv	Malaariajuhtumite arvu vähenemine
Politsei	Valgusfooride arv	Liiklusõnnetustes hukkunute arvu vähenemine

2.4. Probleemid mõjususe hindamisel

Mõjususe hindamisel seisab audiitor silmitsi hulga probleemidega. Esiteks tuleb uuritava programmi tulemused kvantitatiivselt määratleda ning seejärel need suhestada vastavate eesmärkidega.

2.4.1. Tulemuste kvantitatiivne määratlemine

Tulemuste kvantitatiivne määratlemine on otsustava tähtsusega keerukas ülesanne. Nagu eespool öeldud, tuleks malaariaprogrammi tulemusi hinnata selle alusel, kui palju on malaariavastase võitluse programmi abiga vähenenuid malaaria all kannatavate või selle tõttu surevate inimeste arv. Metoodilisest seisukohast võib malaariajuhtumite arvu kindlaksmääramine raskeks osutada.

Veelgi raskem võib olla hinnata seda, kuidas ministeeriumi programm on juhtumite arvu mõjutanud.

Hüpoteetiliselt võib rääkida tervest reast teistest teguritest, mis võivad malaariaprogrammi kõrval malaariajuhtumite arvu mõjutada. On tõenäoline, et vihmasel aastaajal hakkab sääskede arv kasvama, mis omakorda põhjustab malaariajuhtumite arvu suurenemist. Teiselt poolt võivad valitsusväliste organisatsioonide malaariavastased programmid ja rahvusvaheliste organisatsioonide töö viia malaariajuhtumite arvu vähenemisele. Audiitorid peavad otsustama, kuidas võtta arvesse väliseid tegureid, mis ei tulene auditeeritava tegevusest. Üheks võimaluseks seda teha on määratleda **tulemusahel**. Programmi hariva osa puhul võib selleks rakendada infokasutusteooriaid. Nende teooriate järgi toimuvad sõnumi edastamisel laiemale publikule järgmised sündmused:

Tõhususe ja mõjususe arvutamine

Kahes riiklikus haiglas tehtud auditi käigus kogusid audiitorid järgmisi statistilisi andmeid.

	Haigla A			Haigla B		
	1995	1997	1999	1995	1997	1999
Operatsioonide arv päevas	16	25	30	32	24	20
Arstide arv	4	5	5	8	8	8

Tõhususe mõõduna leiti keskmine operatsioonide arv arsti ja päeva kohta.

	Haigla A			Haigla B		
	1995	1997	1999	1995	1997	1999
Operatsioonide arv arsti ja päeva kohta	4	5	6	4	3	2,5

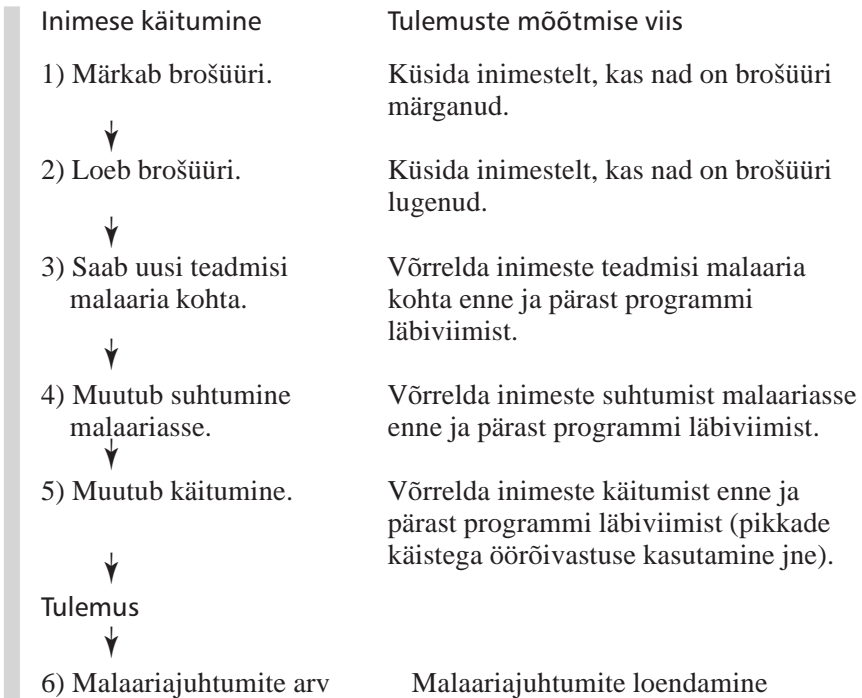
Esimesel pilgul tundus haigla A töö tõhusus olevat parem kui haigla B oma. Tulemuste kontrollimiseks analüüsisid audiitorid kahes haiglas tehtud eritüübilisi operatsioone (väljundit), kuid esimese analüüsi tulemused leidsid kinnitust.

Kontrollides sisendite andmeid, selgus, et ükski operatsioon ei võtnud haiglas B kauem aega. Kehvem tulemus oli põhjustatud sellest, et arstid ei leidnud kogu päeva jooksul täielikku rakendust.

Et iga operatsiooni lõppeesmärk on patsiendi tervenemine, määratleti mõjususe operatsiooni edukuse ja operatsiooni sisendi vahelise seose kaudu. Seejärel kogusid audiitorid haigete ravikaartidelt andmeid operatsioonide tulemuste kohta.

	Haigla A			Haigla B		
	1995	1997	1999	1995	1997	1999
Pärast operatsiooni tervenunud patsientide arv (% kõigist patsientidest)	82	83	87	82	81	79
Tervenunud patsientide arv arsti ja päeva kohta	3,3	4,1	5,2	3,3	2,4	2,0

Analüüs näitas, et haigla A tulemused olid paremad ka mõjususe poolest (väiksema sisendite hulgaga raviti terveks rohkem patsiente).



Sammud 1–5 kirjeldavad vahetulemusi ja 6. samm lõpptulemust. Vahetulemused on lõpptulemuse indikaatorina seda väärtuslikumad, mida lähemal nad lõpptulemusele asuvad. Samas muutub vahetulemuse mõõtmine seda raskemaks, mida lähemal on see ahelas lõpptulemusele. Põhjuseks on see, et ahela lõpuosas esineb rohkem kõrvalisi mõjureid kui ahela algul.

Kõrvaltulemused

Nagu eespool viidatud, võivad malaariaprogrammi läbiviimise lõpptulemust, s.o malaaria tõttu surevate inimeste arvu vähenemist, mõjutada välised tegurid. Sarnaselt võib ka programmil endal olla tulemusi, mis pole malaariaga seotud. On võimalik, et programmi on kasutatud õppe-eesmärgil, see on aga aidanud parandada kirjaoskust. Kuid programm võib olla andnud ka negatiivseid kõrvaltulemusi, näiteks põhjustanud teiste haiguste hooletussejätmist.

Audiitor peab otsustama, kas kaasata kõrvaltulemused mõjususe hindamisse või mitte. Nende arvessevõtmise määr sõltub analüüsi üldisest raamistikust.

2.4.2. Mõjususe ja eesmärgid

Tulemusauditi käigus võib ette tulla hulk mõjususe ja eesmärkidega seotud probleeme. Siinkohal mõned neist.

- Eesmärgid puuduvad.
- Eesmäärke on liiga palju, nad on ähmased või omavahel vastuolus.
- Formaalsed eesmärgid on asendunud nendega vastuolus olevate mitteformaalsete eesmärkidega.
- Eesmärgid ei ole ülesannetega seotud.
- Eesmärgid võivad aja jooksul muutuda.

Kui eesmäärke ei õnnestu välja selgitada, võib audiitor paluda juhtidel või otsustajatel ministeeriumi eesmärgid määratleda. Audiitor võib oma aruandes esitada kaalutlusi selle kohta, millised vastava ministeeriumi või programmi eesmärgid peaksid olema / võiksid olla. Teiselt poolt võib audiitor siiski otsustada tulemusauditi läbi viia, ilma et mingeid eesmäärke oleks kindlaks määratud. Auditi läbiviimisel võib keskenduda säästlikkusele ja tõhususele, seda on võimalik teha mitmesuguste tulemuste kindlaksmääramiseks, hoolimata sellest, et eesmäärke pole määratletud.

Väga üldiselt sõnastatud eesmärkide puhul on keerukas mõista, mida peetakse silmas vastuvõetava mõjususe all. Selle asemel võivad audiitorid ise mõistlikud alameesmärgid määratleda. Kui malaariaprogrammi puhul (vt 2.3.1) oleks ainsaks eesmärgiks “kõigi elanike tervislik elu”, siis võiksid audiitorid määratleda ministeeriumi mõistlikuks alameesmärgiks malaariajuhtumite vähendamise teatud protsendi võrra.

Kui eesmäärke on palju, võivad need omavahel vastuolus olla. Vastuolusid võib auditi aruandes analüüsida teoreetilisest seisukohast, kuid on võimalik keskenduda ka sellele, kuidas juhtkond ja personal vastuoludega toime tulevad.

Erijuhtumiks on see, kui huvitatud pooled (töötajad, tööandjad, tarnijad, kasutajad jne) on organisatsiooni eesmärkide suhtes eriarvamusel. Kuigi siin peatükis esitatud sisendi ja väljundi mudel põhineb otsuste langetajate tasandil määratletud eesmärkidel, on audiitoril täiesti võimalik ja küllap huvitavgi analüüsida võimalikke vastandlikke arvamusi auditeeritava eesmärkide kohta.

Isegi kui on olemas kirjalikud, formaalselt väljendatud eesmärgid, võib esineda juhtumeid, kus need ei mängi organisatsiooni töös erilist rolli ning muud, juhtkonna või töötajate poolt mitteametlikult omaks võetud mitteformaalsed eesmärgid on tähtsamad. Mitteformaalsete eesmärkide näited oleksid “laienemine (impeeriumi loomine)”, “ellujäämine (riskidest hoidumine)”, “lihtsalt millegi tegemine, et kriitikat vältida (kerge elu)” või “oma ambitsioonide rahuldamine (eelistatakse teatud grupe või piirkondi, millega ollakse liitlussuhetes)”. Sellistel juhtudel võib audiitor analüüsida organisatsiooni tööd seoses seda laadi eesmärgiasetustega.

Iga ministeeriumi töö eeltingimused võivad aeg-ajalt kiiresti muutuda. Sellistes olukordades ei pruugi eesmärkide saavutamise maksimeerimine ja mõjususe olla auditeeritavale olulised. Nii võib audiitoril olla huvitavam analüüsida mitte eesmärkide täitmist, vaid seda, kuidas ministeerium oma tööd muutuvatele tingimustele kohandada suudab. Sellise lähenemise korral on audiitoril võimalik välja töötada dünaamilised mudelid, mis kirjeldavad seda, kuidas organisatsioonid kogemusest õpivad, ja nende võimet oma tööd ümber korraldada.

2.5. Vähesese tõhususe ja mõjususe põhjuste analüüs

Malaariaprogrammi analüüsides eeldagem, et sarnaste harivate ja informeerivate ülesannetega, näiteks kirjaoskuse parandamise programmidega, tegelevad ka teised ministeeriumid. Eeldagem sedagi, et need ministeeriumid koostavad sarnaseid brošüüre, mis võimaldab nende tõhusust ja mõjusust võrrelda. Vaadeldagem näiteks olukorda, kus mõne muu osakonna tõhusus ületab malaariaalase infoga tegeleva osakonna oma kaks korda. Seda on võimalik seletada erineva töötempoga, tootmise organiseerimise viisiga jne.

Analüüsi teostamiseks on vaja uurida, mis toimub organisatsiooni sees (“mustas kastis”). Trükiste tootmine võib olla organiseeritud väga mitmesugustel viisidel, selle planeerimise põhimõtted võivad erineda. Ühe äärmuse puhul tegelevad kõik samade ülesannetega, teise äärmuse puhul on tegu väga

⁶ Vt lk 36. Organisatsiooniteooria uurib organisatsioonide tööd ja seda, kuidas tõhusaid organisatsioone üles ehitada. Audiitor saab organisatsiooniteooriat kasutada organisatsioonide analüüsil (põhjalikumaid teadmisi teooria kohta on võimalik saada vastavatest õpikutest).

kitsa spetsialiseerumisega. Võrreldavate ministeeriumide töö tõhususe erinevuste väljaselgitamisel võivad otsustava tähtsusega olla erinevused töö organiseerimise viisis.

Allpool on põhjalikumalt esitatud mõned organisatsioonisesed funktsioonid ja audiitori tüüpilised küsimused⁶ (*Vt lk 35*).

Funktsioonid organisatsiooni sees

Organisatsiooni struktuur ja vastutuse jaotumine	Kas tervisekaitse osakond on liiga tsentraliseeritud? Kas jaotusüksuste geograafiline struktuur on asjakohane?
Finants- ja haldussüsteemid (eelarve, planeerimine, tagasiside)	Kas haldussüsteemid on ratsionaalsed ja annavad adekvaatset infot?
Tootmismeetodid	Kas kasutatavad meetodid on tänapäevased, ratsionaalsed ja paindlikud?
Halduse abivahendid	Kas registratuur töötab hästi?
Juhtkond	Millised on juhtkonna töötulemused töötajate väljaõppe alal?

Mõjusust ja tõhusust analüüsid keskendub audiitor tavaliselt neile funktsioonidele. Kasulikuks võib osutada kvaliteedistandardite määramine eri funktsioonide jaoks. Näiteks väljaõppealasteid tegevusi on võimalik hinnata vastavalt sellele, kas ajakohane väljaõppeplaan on olemas, kas kõik töötajad on kaasatud siseväljaõppesse, kas väljaõpe sobib asutusele jne.

2.6. Kolme e praktiline kasutamine

Järgmisena illustreeritakse malaariaprogrammi näite varal praktilisi tulemusi, mis saavutatakse auditi keskendamisel kas säästlikkusele, tõhususele või mõjususele. Tuuakse näiteid eri lähenemisnurkade puhul tüüpiliselt esitatavate küsimuste hulgast. Osutatakse sellele, et mõned küsimused võivad olla asjakohased mitme lähenemise puhul.

Säästlikkusele keskenduv lähenemine

Kui audiitor keskendub säästlikkusele, siis on oluline kulutuste õige defineerimine, mis tekitab sageli probleeme. Malaariaga võitlevatel osakondadel ei pruugi olla oma eelarvet, sest eelarve on koostatud terve asutuse jaoks, näiteks kogu tervishoiuministeeriumile. Vahel on tegelikke kulusid võimalik hinnata ligikaudselt, võttes aluseks nt töötajate arvu.

Malaariaprogrammi säästlikkusele keskenduva tulemusauditi puhul võib püüda vastata järgmistele küsimustele:

- Millisel määral on sellised ressursid nagu toormaterjalid, varustus jne hangitud soodsaimate hindadega ja millisel määral on tegu õigete ressurssidega?
- Milline on tegelike kulude ja eelarve vastavus?
- Millisel määral leiavad kõik ressursid kasutust?
- Kas personal on sageli tegevuseta või kasutatakse töäjõud täielikult ära?
- Kas organisatsioon kasutab optimaalset sisendite komplekti (nt kas tuleks värvata vähem töötajaid ja kulutada enam raha arvutitele)?

Tõhususele keskenduv lähenemine

Kui audiitori eesmärk on mõõta tõhusust, siis alustatakse auditit ministeeriumi eritüübiliste väljundite analüüsist. Meie näite puhul oli tegu selliste haridusosakonna väljunditega nagu mitmesugused brošüürid, loengud jne. Programmi tervisekaitse osa üheks väljundiks oli nt sääsevõrkude jaotamine. Audiitor võib uurida väljundit kui sellist, küsides: “Kas erinevate väljundite komplekt on mõistlik?” Samuti on võimalik analüüsida väljundite kvaliteeti.

Tõhususele keskenduva lähenemise puhul hindab programmi rakendamist analüüsiv audiitor, kui hästi on suudetud mingis konkreetses olukorras tegutseda. Selleks on vaja uurida, kuidas auditeeritava töö on korraldatud.

Malaariaprogrammi tõhususele keskenduva analüüsi käigus võib esitada järgmisi küsimusi:

- Kas projekti teostatavusuuringud olid realistlikud ja esitatud nii, et nende alusel saaks tegutseda?
- Kas projekti oleks saanud ellu viia mõnel teisel viisil, mille korral tootmiskulud oleksid kujunenud väiksemaks?
- Kas kasutatavad töömeetodid on kõige ratsionaalsemad?
- Kas esineb kitsaskohti, mida oleks saanud vältida?
- Kas kohustuste delegeerimisel esineb tarbetut kattumist?
- Kui hea on üksuste koostöö ühise eesmärgi saavutamise nimel?
- Kas töötajatele pakutakse mingeid stiimuleid kulude vähendamiseks ja töö õigeaegseks teostamiseks?

Mõjususele keskendumine lähenemine

Kui audiitor soovib keskenduda mõjususele, alustab ta programmi eesmärkide määratlemisest. Seejärel jaotab ta need alameesmärkideks, mille mõjusust on võimalik mõõta. Audiitor peab määratlema ka programmi sihtgrupi ja püüdma leida vastused järgmistele küsimustele:

- Kas eesmärk on saavutatud mõistlike kuludega ja ettenähtud aja jooksul?
- Kas sihtgrupp oli õigesti määratletud?
- Kas inimesed on pakutud hariva programmi või varustusega rahul?
- Millisel määral aitab varustus sihtgrupi vajadusi rahuldada?
- Kas elanikud kasutavad varustust?

2.7. Kolme e ning sisendi ja väljundi mudeli väärtus auditi seisukohast

Tulemusauditi põhieesmärk on hinnata ja parandada avaliku sektori töö säästlikkust, tõhusust ja mõjusust (kolm e-d). Järelikult on need kolm mõistet tulemusauditi teoreetiliseks aluseks. Milline kasu on neist mõistetest praktilisel auditeerimisel?

Kogemused on näidanud, et kolm e-d aitavad audiitoril formuleerida probleemid ja määrata auditi üldsuuna.

Siinses käsiraamatus on nende mõistete näitlikustamiseks kasutatud sisendi ja väljundi mudelit. Kõik mudelid kajastavad tegelikult lihtsustatult ning neid kasutatakse abivahenditena väga paljudel eesmärkidel: kirjeldamiseks, mõistmiseks, ideede ja tähelepanekute korrastamiseks, mõõtmiseks, selgitamiseks. Sisendi ja väljundi mudelit on audiitoril lihtne kasutada.

Mudel põhineb eeldusel, et tegevusi on võimalik esitada ahelatena, määrates kindlaks viisid, kuidas tegevused üksteist mõjutavad. See põhineb ka ratsionalistlikel ühiskonnateooriatel, mille kohaselt organisatsioonid püstitavad endale eesmärgid, seega on neil selge arusaam sellest, mida nad soovivad saavutada. Sisendi ja väljundi mudeli põhipostulaadid on kolme e mõistega tihedasti seotud. Näiteks kui me ei usuks põhjuslike seoste ahelatesse, siis poleks mõjususe mõistel mingit tähendust.

Organisatsiooniteoreetikud on seda organisatsioonide käitumise mudelit kritiseerinud, väites, et see on ebatäielik ega peegelda organisatsioonide tegelikku tööd. Eespool aga näidati, et sisendi ja väljundi mudelit on võimalik mitmel moel arendada, kasutades uusi teooriaid nii organisatsiooni eesmärkide kui ka funktsioonide kohta. Ratsionalistliku teooria ning sisendi ja väljundi mudeli kõrval on võimalik tugineda ka teistele teooriatele, näiteks tegevus- ja rakendusteooriatele.

Sisendi ja väljundi mudelis kasutatavad mõisted

Mõiste	Definitsioon
Eesmärk	See, mida organisatsioon vms püüab saavutada
Alameesmärk	Kvantitatiivselt määratud eesmärk
Sisend	Organisatsioonisiselt kasutatavad ressursid
Väljund	Organisatsiooni või programmi toodang Väljundid võivad oma kvaliteedilt erineda
Tulemus	See, mida organisatsioon/programm võrreldes oma eesmärkidega saavutab Saavutusi, mis pole eesmärkidega seotud, nimetatakse kõrvaltulemusteks Lõpptulemusele võivad eelneeda vahetulemused, mis moodustavad tulemusahela
Tegevus	See, mis toimub organisatsiooni sees, nt planeerimine, raamatupidamine, märgukirjade kirjutamine
Tagasiside	Organisatsioonile antavad signaalid toodetu ja saavutatu kohta
Säästlikkus	Tegevuse sooritamiseks kasutatud ressursside viimine miinimumini, pidades silmas kvaliteedinõudeid
Tõhusus	Väljundi – kaup, teenused või muu tulemus – ja selle saamiseks kasutatud ressursside suhe
Ühiku omahind	Tõhususe pöördväärtus, sisend jagatud väljundiga (kulud/ühik)
Mõjus	Tulemused võrrelduna eesmärkidega ja suhestatuna nende eesmärkide saavutamiseks kasutatud ressurssidega

2.8. Võimalikud segadused sarnaste mõistete tõlgendamisel

Kahjuks ei ole selles peatükis esinevate mõistete tõlgendamisel saavutatud rahvusvahelist konsensust. Käesolevas käsiraamatus esitatud mõisted on üldkäibivad, kuid kasutatakse ka teisi mõisteid, millel on mõnikord veidi teistsugune tähendus. Tuleb silmas pidada, et mõisteid võidakse defineerida erinevatel teoreetilistel ja praktilistel eesmärkidel. Et aidata audiitoril mõista teisi tulemusauditi käsitlevaid raamatuid, on siinkohal esitatud sarnaste mõistete loetelu.

Sarnased mõisted

Eesmärk (<i>Aim, goal</i>)	Sisend (<i>Input</i>)	Väljund (<i>Output</i>)	Tulemus (<i>Effect</i>)
Visioon (<i>Vision</i>)	Ressursid (<i>Resources</i>)	Tooted (<i>Products</i>)	Tulem (<i>Outcome</i>)
Missioon (<i>Mission</i>)		Toodang (<i>Production</i>)	Saavutus (<i>Performance</i>)
Siht (<i>Objective</i>)		Tulemused (<i>Results</i>)	Mõju (<i>Impact</i>)
Ülesanne (<i>Target</i>)			Resultaat (<i>Result</i>)
Tõhusus (<i>Efficiency</i>)	Mõjus (<i>Effectiveness</i>)		
Tootlikkus (<i>Productivity</i>)	Eesmärgi saavutamine (minimaalsete ressurssidega) (<i>Goal fulfilment (using least resources)</i>)		

3. peatükk

Eelselgitus, auditi kava ja audit

3.1. Eelselgitus ja audit

Käesolevas peatükis keskendutakse tulemusauditi korralduslikule küljele. Tulemusauditite tegemisel kasutatakse eritüübilisi analüüse, võib eristada **eelselgitust** ja **auditit**.

Eelselgituse alusel langetatakse otsus auditi alustamise või mittealustamise kohta. Eelselgituse tulemuseks on **eelselgituse aruanne**, mis ei ole mõeldud avaldamiseks. Kui juhtkond otsustab seejärel auditit alustada, siis töötatakse välja ja võetakse vastu **auditi kava**. Kui auditi alustamist on eelselgituse jooksul arutatud, siis töötatakse auditi kava välja üheaegselt eelselgituse aruandega. Praktiliselt tähendab see seda, et mõnikord kuulub auditi kava eelselgituse aruandesse, mõnikord aga esitatakse need kahe eri dokumendina.

Auditi tulemuseks on **auditi aruanne**.

Eelselgitus viiakse läbi tavaliselt lühikese ajaga, audit kestab palju kauem. Üldiselt ei tohiks eelselgitus ja audit kokku kesta üle aasta. Miski ei takista kontrolliasutusel tööd valmis saada ka lühema ajaga.

3.2. Eelselgitus

Eelselgituse eesmärk on:

- koguda infot eesmärgiga parandada audiitori informeeritust auditeeritava valdkonna kohta;
- määrata kindlaks võimalikud probleemid;
- langetada otsus auditi alustamise või mittealustamise kohta;
- kavandada audit (dokumenteerituna, vt allpool).

Auditi kava on konkreetne auditi tegemise plaan. Selles antakse auditi töörühmale auditi läbiviimise juhised.

Metoodilisest seisukohast tuleb auditi kavas näidata, kas töörühm:

- on auditi probleemi vajalikul viisil formuleerinud;
- on suuteline hüpoteese tõestama ja esitatud küsimustele vastama;
- on määratlenud sobivaimad meetodid auditi läbiviimiseks;
- omab küllaldaselt teadmisi, et audit kirjeldatud meetoditega läbi viia.

Eelselgitus sisaldab nii **laiendamist** kui ka **piiramist**.

Laiendamisega on tegu siis, kui audiitor püüab leida alternatiivseid probleeme ja kasutada nende puhul uudseid lähenemisnurki. Selles etapis keskendub audititöö suhtlemisele ja ajurünnakutele. Audiitorid võivad intervjueerida inimesi, kellel on auditi objekti kohta eriteadmisi ning kes on nõus infot andma ja võimalikke probleeme arutama. Sellesse kategooriasse kuuluvad teadustöötajad ja konsultandid, endised juhid, poliitikud, kliendid, tarnijad jne. Audiitorid võivad pühendada aega ka dokumentide ja muu kirjanduse uurimisele.

Piiramisega on tegu siis, kui audiitor defineerib ja piiritleb auditi probleemi. Selles etapis on prioriteetsed audititöö analüütilised küljed⁷.

Eelselgituse puhul tuleb valida sobivad eesmärgid. Eristada võib kahte äärmuslikku olukorda. Ühe äärmuse puhul on probleemid kontrolliasutusele täiesti tundmatud ja võib tekkida vajadus läbi viia kõikehõlmav eelselgitus. Teise äärmuse puhul on auditi probleemid ja vastavad uurimismeetodid auditi töörühmale hästi teada. Sel juhul on vajadus eelselgituse järele tunduvalt väiksem ja audiitorid võivad keskenduda auditi kava väljatöötamisele.

Eelselgitus peab toimuma vastavalt plaanile. See töö on palju lühem kui audit ja selle eeltingimused võivad väga palju muutuda. Auditiga võrreldes on vajadus eelselgituse standardimise ja sellekohase dokumentatsiooni vormistamise järele palju väiksem.

3.3. Pidev seire ja strateegilised uuringud

Kontrolliasutus peab avalikus sektoris toimuvaid sündmusi jälgima paljude valdkondade pideva **seire** abil. Selleks loetakse erialaseid raamatuid ja perioodilisi väljaandeid, osaletakse konverentsidel ja seminaridel ning arutletakse kolleegide ja kõikvõimalike valdkondade spetsialistidega. Kui kontrolliasutus soovib saada teavet mõne täiesti uue valdkonna tingimuste ja probleemide kohta, siis võidakse otsustada, et tuleb läbi viia **strateegiline uuring**. See kujutab endast laiaulatuslikku tööd eesmärgiga määratleda võimalikud auditi probleemid, kusjuures mingeid kavu selle käigus ei koostata. Kindlaksmääratud probleeme võib hoida tulevaste auditite jaoks.

⁷ Audititöö probleemi valikut eelselgituse käigus käsitletakse 5. peatükis.

6. peatükis vaadeldakse auditi kavandamist.

3.4. Eeslõpetus, audit ja RRV kursused

Tulemusauditi-alane koolitus peab rajanema teoreetilise väljaõppe ja praktiliste kogemuste ühendamisel. Ideaalmodel on kujutatud alljärgneval skeemil.





Tulemusauditi praktiline läbiviimine

Tulemusauditi praktiline läbiviimine

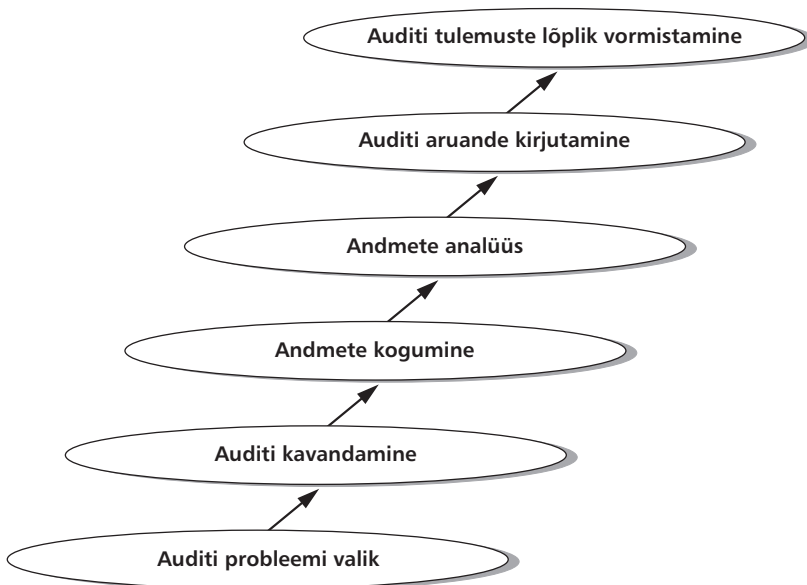
4. peatükk

Ülevaade auditi protsessist

4.1. Protsessi etapid

Käesolevas peatükis on antud ülevaade auditiprotsessi etappidest. Nagu 1. peatükis kirjeldatud, sarnaneb tulemusaudit teiste hindamiste ja uuringutega. Siiski on teatud tegevused audiitori eriomase volituse tõttu iseloomulikud vaid tulemusauditile.

Praktilist auditiprotsessi on võimalik jagada ajas üksteisele järgnevateks etappideks, mis on esitatud alljärgneval joonisel.



Auditi protsess

Auditi probleemi valik ja auditi kavandamine toimuvad eelselgituse käigus. Tuleb meele pidada, et kavandamine on pidev tegevus ja moodustab seega ka osa auditist.

Andmete kogumine ja analüüs ning aruande kirjutamine toimuvad peamiselt auditi käigus, kuid moodustavad ka osa eelselgitusest. Protsessi viimane etapp, mis seisneb auditi tulemuste lõplikus vormistamises, kuulub ainult auditi juurde.

Tulemusauditi praktiline läbiviimine

Järgnevas tabelis on kirjas, kuidas auditiprotsessi etapid kajastuvad eel-selgituses ja auditis, ning on viidatud ka vastavale peatükile.

Tegevus	Peatükk	Eelselgitus (sh auditi kava)	Audit
Auditi probleemi valik	5	X	—
Auditi kavandamine	6	X	(X)
Andmete kogumine	7	(X)	X
Andmete analüüs	8	(X)	X
Auditi aruande kirjutamine	9	(X)	X
Auditi tulemuste lõplik vormistamine	10	—	X

X = asjakohane, (X) = osaliselt asjakohane, — = pole asjakohane

4.2. Auditistandardid

Käsiraamatu normatiivsed osad tuginevad RRV tulemusauditi standarditele, mis on kooskõlas INTOSAI nõuetega. RRV standardid on esitatud lisa 3.

5. peatükk

Auditi probleemi valik

Auditi probleem valitakse tavaliselt eelselgituse käigus ja fikseeritakse eelselgituse aruande esimeses osas (vt lisa 1).

5.1. Mis on probleem?

Esimeses peatükis on väidetud, et tulemusaudiitori ülesandeks on hinnata avaliku sektori asutuste tulemuslikkust eesmärgiga parandada sektori mõjusust. Audiitori vaatepunktist võib ebarahuldava tulemuslikkusega asutustes ja programmides esinevaid olukordi nimetada probleemideks. Probleemid võivad olla seotud ühe või enamaga kolmest eespool kirjeldatud mõistest: säästlikkuse, tõhususe ja mõjususega.

On võimalik eristada järgmisi probleeme:

- kultuurilised ja looduslikud probleemid;
- ajutised ja pikaajalised probleemid;
- individuaalsed ja struktuurilised probleemid;
- lihtsad ja keerukad probleemid.

Kultuuriliste ja looduslike probleemide näide: äikesetorm on loodusnähtus ning ulatuslik liiklusummik on tõenäoliselt tekkinud ühiskonna transpordisüsteemi tegevuse tagajärjel.

Probleemid võivad olla ajutised, olles põhjustatud ühiskonnas aset leidnud järskudest muutustest, või pikaajalisemad. Probleemid võivad mõjutada väikest või suurt hulka inimesi. Probleemide põhjused võivad olla individuaalse ja struktuurilise iseloomuga. Kui individuaalsed probleemid saab lahendada näiteks mingi ametniku koolitamise abil, siis struktuurilisi probleeme on võimalik lahendada vaid kogu koolitussüsteemi ulatusliku ümberkorraldamise teel. Probleemid on ka erineva raskusastmega – mõnda on lihtne mõista, kuid mõni on keerukas näiteks huvipoolte, selgituste ja tagajärgede suure hulga tõttu.

Tulemusaudit võib keskenduda kõigile probleemidele, kuid prioriteetsena tuleks näha struktuurilisi probleeme, mis on pikaajalised ja kultuurilised.

Probleeme võib käsitleda erinevatest vaatepunktidest. See, mida näeb probleemina algkooli direktor, ei pruugi olla probleem õpetajate, õpilaste, haldusametnike, koristajate või poliitikute meelest. Niisiis määrab audiitori

valitud vaatepunkt selle, millised probleemid osutuvad auditi puhul asjakohaseks. Auditi vaatepunkti valikuga antakse automaatselt eelistus teatud probleemidele.

Teises peatükis esitatud arutelu kolme e kohta määratleti säästlikkuse probleemid ressursside liigse kasutamisenä, tõhususe probleemid halva töökorraldusena ning mõjususe probleemid selle kaudu, et tegevus ei keskendu konkreetsele sihtrühmale ega anna nõutavaid tulemusi. On võimalik, et korraga esineb mitu ülalnimetatud probleemi, kuid see ei pruugi auditit alustades alati kohe ilmnedä.

Näiteks võib siin tuua RRV auditi, mis käsitles põgenike majutamist ja elamispiinnaga varustamist Rootsis. Esimene probleem, mida audiitorid märkasid, oli seotud säästlikkusega – suurte põgenikehulkade majutamiseks tehti tohutuid kulusi. Audiitorid küsisid enestelt: “Miks see nii kallis on?” ja see viis nad järgmise probleemi juurde, milleks oli tõhusus. Põgenike varjupaigataotluste käsitlemise vähenene tõhusus tähendas seda, et nad pidid väga kauaks ajaks põgenikelaagritesse jääma. Põgenikepoliitika üldeesmärk oli varustada kohalejäämisloa saanud põgenikud võimalikult kiiresti eluasemega ja integreerida nad Rootsi ühiskonda. Tegelikuses seda eesmärki ei saavutatud. Riigi Immigratsiooniameti töö vähenese tõhususe tõttu pidid paljud põgenikud ootama aastaid otsust, kas luba Rootsi jääda antakse või mitte. Selle aja jooksul ei lubatud neil töötada ja nad elasid laagrites, mis enamasti asusid eraldatud piirkondades.

Audiitorid järeldasid, et vähenene säästlikkus ja tõhusus olid kaasa toonud vähenese mõjususe. See, et audiitorid hakkasid otsima selgitust esimesele märgatud probleemile, s.o programmi tohutule maksumusele, viis lõpuks ka tõhususe ja mõjususega seotud probleemide leidmiseni.

5.2. Mis on auditi probleem?

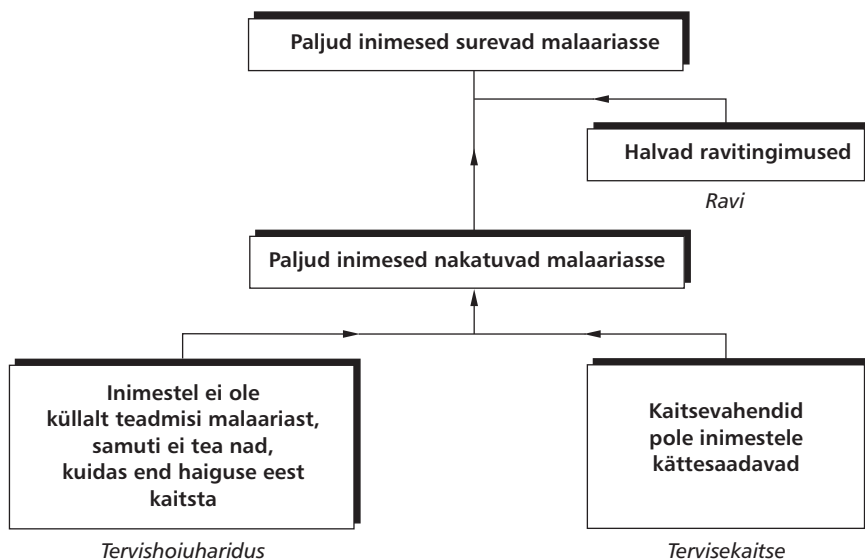
Audiitori töö juurde kuulub leitud probleemide erijoonete mõistmine. See on vajalik auditi probleemi õigeks valikuks ja tulevase auditi aluste loomiseks. Tavaliselt algab analüüs sellest, et audiitor märkab **probleeme**. Need võivad tulla ilmsiks kas audiitoripoolse ühiskondlike suundumuste pideva seire käigus või tema kontaktides poliitikutega, teadlastega, avalikkusega. Halvasti toimiva organisatsiooni selged tunnused võivad olla:

- kvaliteedi ja teenuste puudused (pikem käsitlusaeg, suur käsitlemata juhtumite arv jne);
- avalikkuse kaebuste ja pöördumiste suur arv;
- kasvavad kulud, mis viivad ressursside juurdenõudmiseni.

Järgmises etapis püüab audiitor probleeme omavahel suhestada ja siduda. Selleks võib kasutada näiteks **probleemide puu** meetodit, kus probleeme kirjeldatakse hierarhiliselt vastavalt sellele, kuidas nad üksteist mõjutavad.

Näide: malaariakampaania

Probleemide puu aitab välja tuua mõned olulised tegurid, mida saab kasutada malaariasse surevate inimeste suure arvu seletamiseks: puudujäägid tervishoiuhariduses, kaitsevarustuse jaotamises ja raviasutustes.



Probleemide puu malaaria leviku puhul

Inimeste suremist malaariasse võivad tingida ka faktorid, mida ülalesitatud probleemide puus ei kirjeldata. Näiteks madalad soostunud alad soodustavad sääskede sigimist ja seega ka malaariajuhtumite sagedust. Eelselgituse käigus tuleb need tegurid kindlaks määrata ja neid analüüsida.

Loomulikult võib audiitor valida **auditi probleemiks** malaariasse surevate inimeste suure arvu.

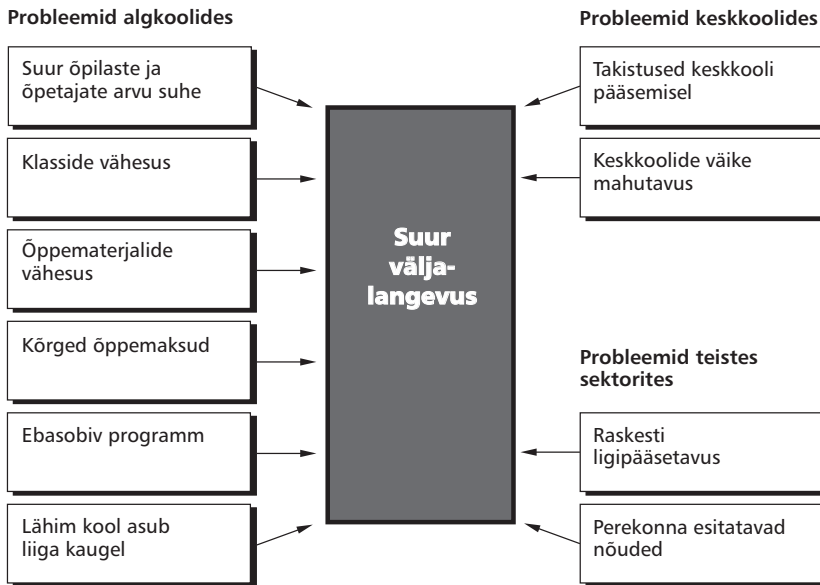
Samas võib audiitor otsustada probleemi piirata, kirjeldades seda küsimusena “Miks nii paljud inimesed malaariasse nakatuvad?”. Käesoleva näite puhul võiks sel juhul öelda, et auditi probleem on tingitud tervishoiuhariduse ja tervisekaitse süsteemi puudustest.

Audiitoril on veel üks võimalus: defineerida probleem selle kaudu, kui tõhus/mõjus on kampaania tervishoiuharidust või tervisekaitset hõlmav osa. Sellisel juhul saab kindlaks teha puuduste põhjused, milleks võivad olla ebapädevad tervishoiuametnikud, nõrk planeerimine jne. Niisuguse auditi puhul käsitletakse malaariasse nakatunud inimeste hulka auditi probleemi tagajärjena.

Ülaltoodud selgitusi kasutatakse hiljem hüpoteeside püstitamise alusena (vt alaosa 6.2.3).

Näide: algkool

Joonisel on kujutatud probleemi, mis on määratletud kui “suur väljalangevus algkoolidest”. Malaariaga võrreldes näib see probleem keerukamana, sest asjassepuutuvaid tegureid, suhteid ja tõlgendusvõimalusi on rohkem. Siinkohal sobib kasutada laiendatud probleemide puud, mis hõlmab kõiki võimalikke suure väljalangevuse põhjuseid.



Laiendatud probleemide puu algkooli näite puhul

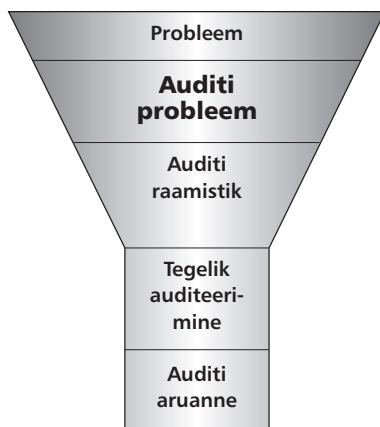
Nagu jooniselt nähtub, ei ole võimalik suure väljalangevuse probleemi lahendada, kui keskendutakse ainult algkoolile. Audit võib keskenduda järgmistele küsimustele:

- algkool ise (viivitused õpikute jaotamisel jne);
- keskkool (mahutavus jne.);
- teised sektorid ja tegurid (perekondade soov, et lapsed kodukohta jääksid jne).

Auditi läbiviimise vaatepunktist näib suure väljalangevuse analüüs olevat liiga ressursimahukas. Järelikult peab audiitor valima mingi kindla valdkonna ja määratlema selle auditi probleemina. Kui audiitor näeb oma ülesannet algkooli sektori uurimises, siis võiks auditi probleemiks olla näiteks “viivitused õpikute jaotamisel”.

5.3. Auditi lehter

Eespool kirjeldatud tehnika aitab probleeme ümber kujundada nii, et neid saaks käsitleda auditi probleemidena. See on esimene samm protsessis, mida siinses käsitluses nimetatakse **auditi lehtri**ks. Selles peatükis kasutatakse lehtri mõistet auditi probleemi defineerimiseks ja piiramiseks. Auditi lehtri teisi etappe käsitletakse 6. peatükis.



Auditi lehter

5.4. Auditi probleemi valik

Nagu selgus kahest alaosas 5.2 toodud näitest, pole olemas automaatset mehhanismi, mille abil oleks võimalik jõuda auditi probleemini, seetõttu peab kontrolliasutus auditi probleemi suhtes ise otsuse langetama. Kontrolliasutuse juhtkonna sõltumatus probleemide määratlemisel võib riigiti erineda, kusjuures sageli on erinevused tingitud kontrolliasutuse formaalsest staatusest. Mõnes riigis avaldavad probleemi valikule suurt mõju parlamendisaadikud, teisel aga saavad kontrolliasutused tegutseda nendelt lähtuvate mõjutusteta.

Kui kontrolliasutus auditit alustab, tuleb silmas pidada **valikukriteeriume**, mida saab kasutada võimalike auditi probleemide võrdlemisel. Olulisimad neist kriteeriumidest on järgmised:

- **probleemi asjakohasus**,
st olulisus (asjassepuutuvad rahasummad, tähtsus kodanike jaoks);
- risk (oht, et mõjususe puudub);
- probleemi tüüp (struktuuriline, pikaajaline);
- **auditi läbiviimise võimalused**,
st asjakohaste auditimeetodite olemasolu;

- olemasolevad ressursid (eelarve, transport, aeg);
- asjakohaste auditeerimisoskuste olemasolu;
- juba käimasolev hindamine, mida teeb mõni teine organisatsioon.
- **muutuste tegemise potentsiaal**,
st võimalikud lahendused (v.a eraldiste kasv);
- auditeeritava või valitsuse poolt muutuste vastu ülesnäidatav huvi.

Olulisuse kriteeriumi puhul ei pruugi asjassepuutuvaid rahasummasid ilmtingimata arvestada. Esimestes peatükkides kirjeldatud malaariaprobleem on näiteks, mille puhul on vajalikku rahasummat raske kindlaks määrata. Teiselt poolt on selge, et kuna paljud inimesed põevad malaariat ja surevad sellesse, on küsimus oluline nii vastavate isikute kui ka terve riigi seisukohast. Malaariaprobleem on pikaajaline ja struktuurilise iseloomuga.

Tulemusauditi vaatepunktist tuleb riski käsitleda kui ohtu, et ministeeriume või programme ei juhita tõhusalt ja mõjusalt. Risk võib tekkida siis, kui rakendatakse uusi õigusakte või tehnoloogiaid; olukordades, kus toimub personali ümberpaigutamine; mittefüüsiliste eesmärkide ja alameesmärkidega programmide puhul; siis, kui mingi tööga tuttav ei olda jne.

Auditi läbiviimise võimalust on samuti tähtis arvestada. Võib juhtuda, et väljapakutud meetodeid kasutades või ilma väliste konsultantide abita on auditit äärmiselt raske või kulukas läbi viia. Näiteks võib väga kulukaks ja aeganõudvaks osutuda andmete kogumine maapiirkondades. Mõnikord võib asjakohaste andmete kogumine isegi võimatuks osutada.

Auditeeritav võib olla ka teiste asutuste hindamisobjektiks. Sellisel juhul võib audit auditeeritavale praktilisi probleeme tekitada, sest ühel ja samal ajal ei soovita olla mitme hindamise objekt. Et ressursse napib, võib sellises olukorras osutada otstarbekamaks valida mõni teine auditi objekt.

Kontrolliasutuse seisukohast on soodus viia läbi mitu sarnast tüüpi auditit – sellist lähenemist nimetatakse mõnikord **temaatiliseks auditiks**. Nii on võimalik kasutada samu meetodeid ning eri valdkondade tulemuste võrdlemine aitab auditi mõju parandada.

Muudatuste tegemise potentsiaali kriteerium on oluline seetõttu, et tulemusaudiitor on huvitatud avaliku sektori tõhususe tõstmisest. Probleemide lahendamine eraldatavate ressursside suurendamise abil ei pruugi organisatsioonide tõhusust parandada. Audiitor peab hoolitsema selle eest, et auditi soovitusel puudutaksid pigem organisatsioonis, haldussüsteemides jne tehtavaid muudatusi kui eraldiste suurendamist.

Auditeeritava huvi kavandatava auditi vastu pole küll tulemusauditi eeltingimuseks, kuid tuleb silmas pidada, et see sõltub ajastamisest. Näiteks tavaliselt ei sobi auditi objektiks äsjakäivitatud programmid, sellisel puhul võib audiitor otsustada õiget hetke oodata. Mõne aasta pärast võivad auditeeritav ja parlament saavutatud tulemuste hindamise vastu juba rohkem huvi tunda.

5.5. Auditi probleemi sõnastamine

Kui audiitorid on auditi probleemi välja valinud, siis tuleb tähelepanu pöörata selle täpsele sõnastamisele. Auditi probleemi konkreetne sõnastamine aitab eristada probleeme nende tagajärgedest ja sümptomitest. Alaosas 5.2 esitatud probleemide analüüsi alusel on võimalik määratleda järgmised auditi probleemid:

- paljud inimesed surevad malaaria tagajärjel;
- paljud inimesed nakatuvad malaariasse;
- malaariaalne tervishoiuharidus ei ole tõhus;
- õpikuid jaotatakse viivitustega.

Mõned vihjed probleemi sõnastamiseks.

- Keskenduge ühele probleemile ja ärge püüdke mitut teemat ühendada.
- Väljendage auditi probleemi viisil, mis laseb kohe märgata, et tegemist on probleemiga.
- Jätke selgitused ja probleemi põhjused välja (neid võib kasutada hüpoteesidena, vt alaosa 6.2.3).

5.6. Auditi probleemi esitamine eelselgituses

Korralduslikust seisukohast tuleb auditi probleemi valimist kirjeldada eelselgituse aruande üldosas. Otsus valida teatud probleem põhineb audiitori-poolisel auditeeritava valdkonna kirjeldusel ja eelselgituse leidude analüüsil (vt lisa 1).

Auditi probleemi valik

Auditi probleemi valikuks on mitmeid võimalusi, millest siin kirjeldatakse kahte.

Formaliseeritud lähenemine

“Meid huvitasid riigi autobaasid. Alustasime nimekirjast, kuhu kuulus kümme probleemi, ja määratlesime neist viis võimalike auditi probleemidena: a) sisekontrollisüsteem, b) probleemid koostöös klientidega, c) tariifide määramine, d) kvalifitseeritud personali nappus ja e) ebatõhusus parandus- ja hooldustöödel.

Seejärel hindasime probleeme vastavalt järgmistele kriteeriumidele, kusjuures 1 tähendab, et kriteerium on täidetud, ja 0, et see pole täidetud:

Kriteeriumid	Probleemid				
	a	b	c	d	e
Risk ja olulisus	1	0	1	1	1
Audiitori pädevus	0	1	0	0	1
Probleemi asjakohasus	0	1	0	1	1
Kasutada olevad ressursid	1	0	0	1	1
Punkte kokku	2	2	1	3	4

Test näitas, et parandus- ja hooldustööde vähene tõhusus on auditi võtmetähtsusega probleem. Hiljem leidis see kinnitust eelselgituse käigus ja seda näitas ka auditiga kogutud tõendusmaterjal.”

Mitteformaalne lähenemine probleemi leidmisele

“Kõigepealt saime ajakirjandusest teada, et varustusministeeriumis võtab asjade ajamine kaua aega. Seejärel viisime läbi eelselgituse. Töötajate intervjuerimine näitas, et viivitused tekitavad probleeme. Algul olime arvamusel, et segadust tekitavad liigsed varud, sest mõne artikli varudest oleks piisanud peaaegu 400 aastaks. Seetõttu otsustasimegi oma auditi probleemiks valida liigsed varud, kuid planeerides mõistsime, et liigseid varusid on kogutud vaid väga väheste artiklite puhul, ning probleem ei tundunud enam asjakohasena. Lõpuks valisime auditi probleemiks viivitused.”

(RRV tulemusauditi kursustel osalenud audiitorite kommentaaridest.)

6. peatükk

Auditiprojekti planeerimine

Käesolevas peatükis kirjeldatud planeerimisülesanded täidetakse peamiselt eeslõigutuse raames ja dokumenteeritakse auditi kavas (vt lisa 1).

6.1. Planeerimise tüübid

Võib eristada auditiprojekti⁸ kahte tüüpi planeerimist:

- lühiajaline ehk operatiivplaneerimine;
- pikaajaline ehk strateegiline planeerimine.

Lühiajalise planeerimise käigus vastatakse sellistele küsimustele nagu “Mida me järgmisel nädalal teeme?” või “Kuidas me väljasõidu organiseerime?” ja selline planeerimine kestab kogu auditi vältel.

Pikaajaline planeerimine toimub peamiselt auditi alguses ning selle käigus tegeldakse selliste strateegiliste probleemidega nagu auditi probleemi valik, auditi raamistiku põhiküsimused jne.

Käesolevas peatükis kirjeldatakse strateegilist planeerimist.

Kasulikuks võib osutada planeerimise jagamine **metoodika planeerimiseks** ja **korralduse planeerimiseks** ning neid mõisteid on allpool ka kasutatud. Tuleb aga meeles pidada, et need planeerimise tüübid peavad olema tihedas omavahelises seoses.

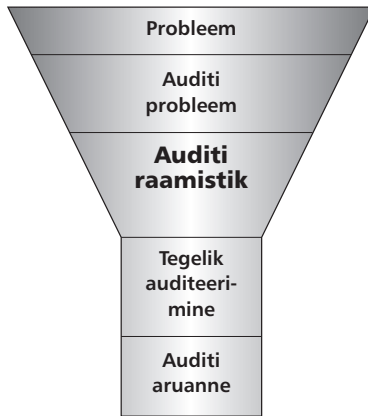
6.2. Metoodika planeerimine

6.2.1. Auditi lehter ja auditi raamistik

Pole olemas mingit kindlat raamistikku, mis sobiks kõigi auditiprojektide jaoks. Raamistik võib erineda auditite ja ka audiitorite kaupa, sõltudes nende erinevast pädevusest, kogemusest jne. Siiski on olemas ka üks põhiline tööviis, mida kirjeldatakse kui auditi lehtrit.

Lehtrist oli juttu 5. peatükis, kus üldise iseloomuga probleemidest tuletati auditi probleemid. Seda võib kasutada ka auditiprojekti metoodika planeerimise etappide kirjeldamisel.

⁸ Tulemusauditit võib käsitleda projektina, sest see on ajas piiratud, orienteeritud konkreetse toote (aruande) loomisele ja omab ajutist organisatsiooni (projektirühm).



Auditi lehter

Metoodikat planeerides töötatakse välja **auditi raamistik**, s.o langetatakse otsused järgmiste küsimuste kohta:

- auditi ulatus;
- hüpoteesid;
- hindamiskriteeriumid;
- andmete kogumise meetodid.

Alljärgnevas tutvustame auditi raamistikku lähemalt. Andmete kogumise meetodeid kirjeldatakse sellele teemale eraldi pühendatud 7. peatükis.

Pedagoogilistel kaalutlustel on valitud samm-sammuline lähenemine. Praktikast võivad eri etapid esineda teistsuguses järjestuses või üheaegselt.

6.2.2. Auditi ulatus

Et keskenduda kõige olulisemale ja muuta auditi läbiviimine üldse võimalikuks, peavad audiitorid uuringu ulatust piirama. Ulatust tuleb piirata erinevatel aspektidest lähtudes.

Aspekt	Näide
Auditi objekt	Üks ministeerium või kogu sektor
Geograafiline piirang	Üks või mitu regiooni
Ajaline piirang	Üks või mitu aastat

Toetudes kooliõpikute jaotamise näitele (vt alaosa 5.2.2), võib kõiki ülalnimetatud aspekte käsitleda järgmisel viisil.

- Auditi objekt
 - kas ministeeriume peab käsitlema kesksel, piirkondlikul või kohalikul tasemel?
 - kas koolid tuleb hõlmata?
 - kas käsitleda ainult jaotust või ka hankeid ja pakkumisi?
 - millised õppeained valida?
 - milliseid koolitüüpe analüüsida (riiklikud või erakoolid ja alg- või keskkoolid)?
- Geograafilised piirangud
 - milliseid piirkondi ja kohalikke haldusüksusi analüüsida?
- Ajalised piirangud
 - millist ajaperioodi analüüsida?

Geograafiliste ja ajaliste piirangute seadmine on oluline nii auditi objekti defineerimise kui ka andmete kogumise piiramise seisukohalt (vt 7. peatükk). Mõned neis küsimustes tehtavad otsused kuuluvad auditi kavva ja teised langetatakse hiljem.

6.2.3. Hüpoteesid

Järgmise sammuna sõnastab audiitor tavaliselt hüpoteesid. Hüpoteesid on väited ja need tuleb formuleerida selliselt, et nad oleksid:

- asjakohased (vastaksid analüüsitava auditi probleemile);
- kontrollitavad (kas tõesed või väärad);
- sõnastatud negatiivsena (öeldes, et organisatsioon **pole** tõhus, planeerimine **ei tööta** hästi jne).

Nagu eespool öeldud, on audiitori ülesanne auditeeritava tegevust **selgitada** ja **hinnata**. Järelikult peavad hüpoteesid olema seotud auditeeritava ja auditi probleemiga. Hüpoteesid põhinevad tavaliselt eelselgituse käigus läbi viidud probleemide analüüsil ja on tuletatud kas empiirilistest leidudest või loogilise järeldamise teel.

Audit ei tohiks tavaliselt sisaldada üle kümne hüpoteesi.

Näide: õpikute hankimine ja jaotamine

Uurides auditi probleemi “algkooliõpikud jäävad hiljaks”, võivad audiitorid viivituste selgitamiseks esitada järgmisi hüpoteese:

- 1) keskne planeerimine pole tõhus;
- 2) piirkondlik jaotussüsteem töötab ebarahuldavalt;
- 3) kohaliku tasandi personalil ei ole piisavat väljaõpet.

Hüpoteesid võivad olla **konkreetsed** või **avatud**. Allpool on kirjeldatud nende erinevust.

Konkreetne hüpotees

Keskne planeerimine on nõrk

Avatud hüpotees

Jaotussüsteemi sisemised funktsioonid ei toimi hästi

Olukordades, kus audiitor on hüpoteeside suhtes üpris kindel, on mõttekam kasutada konkreetseid hüpoteese. Kui asjad pole veel selged, võivad otstarbekamaks osutuda avatud hüpoteesid, mida tuleb auditi edenedes konkretiseerida.

Hüpoteeside organiseerimine

Juhtudel, kui audit hõlmab mitut organisatsiooni, võidakse otsustada sõnastada hüpoteese nii organisatsioonide kui ka nende koostöö kohta. Oma töö lihtsustamiseks võib audiitor esitada hüpoteesid vastavate alajaotustena. Seal, kus see on asjakohane, võib hüpoteesid struktureerida auditeeritava objekti eri osade, funktsioonide vms järgi.

Õpikute näite puhul saab hüpoteese organiseerida selliste funktsioonide alusel nagu hankimine ja jaotamine. Kirjeldatud malaariajuhtumi puhul võib sõnastada eraldi hüpoteesid tervishoiuhariduse ja tervisekaitse kohta.

Hüpoteeside kontrollimise planeerimine

Planeerimisetapil peab audiitor veenduma, et kogutavad andmed võimaldavad hüpoteeside tõesust kontrollida. Seda võib teha süstemaatiliselt, kasutades alaosas 8.4.2 üksikasjalikult esitatud hüpoteesi tõesuse kontrollimise vormi.

6.2.4. Hindamiskriteeriumid

Nagu on viidatud alaosas 2.3.1, peavad audiitorid auditeeritava tegelikke tulemusi kõrvutama mingi standardiga. See võrdlus hõlmab nii auditi probleemi (nt viivitused õpikute jaotamisel) kui ka hüpoteese. Ideaalne on loomulikult olukord, kus auditeeritav ise või riik on määratlenud konkreetsed väljundid või tulemuste mõõtmiseks sobivad alameesmärgid.

Kuidas hüpoteese sõnastada

Siinkohal kasutatakse hüpoteeside sõnastamise viiside näitlikustamiseks hüpoteetilist auditi probleemi, milleks on sõjaväe sõidukite halb hooldus.

“Kaitsepoliitika pole selgelt määratletud.”

Kommentaar: Hüpotees katab probleemi, mis on uuritavast probleemist tunduvalt laiem.

“Sõidukite juhid on halvad.”

Kommentaar: Pole auditi probleemi puhul asjakohane, hoolimata sellest, et sõidukite kasutamine mõjutab hooldust.

“Parandustööde järel ei tehta ülevaatust.”

Kommentaar: See on hea hüpotees, mis on auditi probleemi suhtes asjakohane ja mida on võimalik kontrollida.

“Kas parandus- ja hooldusteenused on adekvaatsed?”

Kommentaar: Sarnaneb liialt auditi probleemiga, on liiga lai, pole kontrollitav, pole hüpotees, sest on sõnastatud küsimusena.

“Valitsus peaks eelistama sõjaväehankeid.”

Kommentaar: Liiga üldine ja asjakohatu. Ressursse puudutavad prioriteediküsimused eeldavad poliitilisi otsuseid, mis ei kuulu auditeerimisvolituse hulka.

“Teenindusperioodidest ei peeta kinni.”

Kommentaar: Hea hüpotees, kontrollitav ja auditi probleemi puhul vägagi asjakohane.

“Töökoja personal on liiga väike.”

Kommentaar: See võib muidugi sõidukite hooldust mõjutada, kuid siiski pole soovitatav kasutada hüpoteese, mis viivad järelauseni “Rohkem ressursse!”.

“Sõjaväe sõidukid on halvas olukorras.”

Kommentaar: See on auditi probleemi tulemus ja auditi probleemist endast laiem.

(RRV tulemusauditi kursustel kasutatud näited.)

Alaosas 2.3.1 esitatud malaarianäite puhul oli auditeeritava eesmärk “vähendada malaariajuhtumite arvu 20% võrra järgmise viie aasta jooksul”. Kui audiitorid otsustavad mõjusust uurida, on neil võimalus võrrelda tegelikke arve püstitatud eesmärgiga. Oletagem, et tegelikult vähenes juhtumite arv 14%. Et hinnata, kas see seatud eesmärgist väiksem vähenemine on siiski vastuvõetav, võib olla otstarbekas võrrelda seda arvu teiste piirkondade vastavate näitajatega.

Juhtudel, kui eesmärk on sõnastatud “vähendada malaariajuhtumite arvu”, näitamata mingit protsenti, on vajadus tegelikke tulemusi võrrelda veelgi ilmsem. Võrdluseks võib kasutada andmeid, mis pärinevad järgmistest allikatest:

- sama ministeeriumi andmed mitme aasta jooksul;
- teiste sama valdkonnaga tegelevate ministeeriumide andmed;
- rahvusvahelised teadusasutuste, rahvusvaheliste ühingute jt standardid;
- auditeeritava enese kehtestatud standardid;
- audiitori kogemuse ja terve mõistuse alusel määratletud standardid;
- erasektori vastav tegevus;
- asjassepuutuvate inimeste ootused või nõudmised.

6.2.5. Metoodika planeerimisel kasutatavad mõisted

Probleem	Mingi ühiskonnas valitsev ebarahuldav olukord
Auditi probleem	Auditiga uuritav probleem
Auditi raamistik	Auditi üldine ülesehitus, mis hõlmab auditi ulatust, hüpoteese, hindamiskriteeriume ja andmete kogumise meetodeid
Auditi ulatus	Auditi probleemi piiramine teatud objektini, riigi eri piirkondadeni, kindlate aegadeni jne
Auditi objekt	Auditeeritav organisatsioon, sektor või programm
Hüpotees	Auditeeritava kohta esitatav väide, mille tõesust või väärust saab kontrollida
Hindamiskriteeriumid	Auditeeritava töö tulemuslikkuse kindlaksmääramise standardid

6.2.6. Võimalikud vead auditi ülesehitamisel

Kogemus on näidanud, et auditi raamistiku määratlemine on eduka tulemusauditi saavutamiseks määrava tähtsusega. Planeerimine võtab aega.

Mõned audiitorid tegelevad planeerimisega liiga vähe. Vähenenud planeerimine viib tõenäoliselt selliste andmete kogumiseni, mis on kas valed, mida on vähe või siis liiga palju. See muudab auditeeritava töö tulemuslikkuse hindamise võimatuks ning kogu töö on tehtud asjata.

Teiselt poolt võib juhtuda, et audiitor planeerib auditit liiga üksikasjalikult, esitades näiteks hüpoteese, mis on ülidetailsed ja muutuvad probleemi suhtes asjakohatuks.

Ei tohi unustada, et **kõik auditi raamistiku osad peavad olema ühendatud**. Näiteks peavad hüpoteesid ja auditi ulatus omavahel sobima. Et auditi raamistik on vahend, mille abil saab auditi probleemi uurida, on oluline ka auditi probleemi ja raamistiku tihe seotus.

Auditi lehter

Auditi edenedes võib tegelik auditi lehter hakata auditi kavas esitatust kõrvale kalduma. Sel on mitu põhjust, nagu halb planeerimine, välised muutused jne. Allpool on esitatud mõned tüüpilised vead koos asjakohaste audiitorite selgitustega.

“Normaalne” auditi lehter



Lehter võib laieneda



“Ma arvan, et lasime ennast nähtust liialt kaasa haarata ja selle tõttu lehter laienes.”

Lehtri fookus võib muutuda



“Me kuulasime liiga palju seda, mida auditeeritav meile rääkis, ja seetõttu muutus auditi fookus.”

Lehter võib muutuda väga kitsaks



“Äkki kerkis esile alternatiivne lahendus auditeeritava erastamise näol. Paljud meie hüpoteesid kaotasid asjakohasuse.”

(RRV tulemusauditi kursustel osalenud audiitorite kommentaaridest.)

6.3. Korralduse planeerimine

Käesolevas alaosas kirjeldatakse mitmesuguseid korralduse planeerimise protseduure.

6.3.1. Auditi organiseerimine

Auditiprojektid võivad olla üpris pikaajalised ja esitada audiitoritele suuri nõudmisi. Tavaliselt osutub raskeks auditiprojekti üksi läbi viia. Teiselt poolt tekib liiga paljudest audiitoritest koosnevas rühmas probleeme kommunikatsiooni ja koordineerimisega. Järelikult on soovitatav tulemusauditi projekte ellu viia rühmadega, kuhu kuulub vähemalt kaks ja kõige rohkem neli inimest.

Tulemusaudiitorid on üldiste oskustega inimesed, kes kasutavad organisatsioonide tegevuse analüüsimiseks üldisi meetodeid. Nad ei pea olema spetsialistid mingil kitsamal erialal, nagu näiteks meditsiin, teede korrashoid. Enamikul juhtudel ei tekita see audiitoritele probleeme, kuid mõnikord võib neil tarvis minna ka erialaseid teadmisi. Siis tuleb kaaluda konsultandi, nt arsti või inseneri palkamist. Tuleb kasutada pakkumisprotseduure ning konsultandi ülesanded ja roll selgelt määratleda.

Tuleb kindlaks määrata ka rühmasisesed vastutusosalad ning jagada ülesanded vastavalt nendele. Tulemusauditi puhul pole mõttekas detailset tööjaotust kasutada, kõigil rühma liikmetel peab olema ülevaade projekti üldisest arengust. Tavaliselt määratakse kõige kogenum ja kõrgeimal ametikohal töötav audiitor **töörühma juhiks**. Rühma juht täidab mitmesuguseid ülesandeid, mis on seotud projekti planeerimise, juhtkonnale aruandmise, auditeeritava kontaktide pidamisega jne.

6.3.2. Ajakava

Projekti tuleb planeerida ajakava abil. See hõlbustab projekti lõpetamist mõistliku ajaga. Samal ajal võimaldab ajakava projekti raames tehtavaid toiminguid üksteisega siduda: et mõned tegevused põhinevad teiste tegevuste tulemustel, tuleb need läbi viia õiges järjekorras. **Ajakava** võib koostada **tegevusplaani** või **ajaplaneerimise lehe** vormis (vt lisa 1).

Audiitorite tegevus

Tavaliselt koosneb projektirühm kahest või kolmest samas kontoris töötavast inimesest. Audiitorid peavad aga olema valmis toime tulema ka keerukamate tööolukordadega. Siin on kaks näidet.

Töö ühe rühmana, kuid erinevates kontorites

“Eelselgituse alguses sõitis mu kolleeg pealinna, kus asub peakontor, ja jäi sinna kaheks nädalaks. Selle aja jooksul kavandasime auditi ja tegime ministeeriumides mõned intervjuud. Pärast seda töötasime eraldi ja vahetasime infot kolleegide kaudu, kes meie harukontorist peakontoris palga järel käisid. Minu kolleeg tuli korraks uuesti pealinna ja me tegime koos veel mõned intervjuud.

Pärast edasijõudnute kursust jäime mõneks päevaks peakontorisse ja planeerisime tulemusauditi. Seejärel olime mõnda aega hõivatud finantsauditiga. Pärast seda alustasime uuesti tööd tulemusauditi kallal ja valmistasime ette küsimustiku. Koostasime eelvariandid ja saatsime need märkuste tegemiseks teineteisele laiali. Loomulikult vestlesime ka telefoni teel, kuid see oli keerukas, sest sageli on probleeme elektriga ja telefon ei tööta.

Minu kolleeg kogus infot oma ja mina oma piirkonnas. Seejärel ta külastas mind ja me viisime lõpule intervjuuerimise ministeeriumides. Tema kahepäevase kohalviibimise jooksul kirjutasime koos aruande. Sekretär trükkis selle ära ja mina lugesin üle.

Kokku külastas mu kolleeg mind eelselgituse ja auditi tegemise jooksul viis korda. Loomulikult on selline koostöö kulukam ja keerukam. Leian, et see sai võimalikuks ainult auditi kava tõttu. Kasutasime auditi kava selleks, et vastastikku kontrollida, kas töö kulgeb normaalselt.”

Töötamine üksinda

“Üksinda oli raske töötada. Eriti raske oli intervjuude tegemine. Tavaliselt käis juhendaja minuga intervjuudel kaasas ja kui teda ei olnud, oli mul kaasas mõni kolleeg. Et nad ei olnud projektist põhjalikult informeeritud, jäi kogu vastutus küsimuste esitamise ja märkmete tegemise eest minu kanda.”

(RRV tulemusauditi kursustel osalenud audiitorite kommentaaridest.)

Sageli on tegevusteks kuluvat aega raske hinnata, eriti siis, kui tegu on nn välitöödega (reisid riigi teistesse osadesse, intervjuud jne). Kulude vähendamiseks on tähtis, et reisid oleksid planeeritud võimalikult tõhusana. Audiitor peab suutma ajakulu hinnata varasema kogemuse käigus välja kujunenud standardite alusel.

6.3.3. Projekti eelarve

Eelarve kasutamine tulemusauditi projektide juhtimisel peab sarnanema eelarvete tavalise kasutusviisiga kontrolliasutuses. Eri kontrolliasutustes kasutatakse erinevaid eelarvesüsteeme, mis tähendab, et ka tulemusauditi projektide eelarved on eelarveartiklite, eelarve funktsiooni jm osas erinevad.

Näiteks RRV-s vastutab iga osakond oma eelarve eest ja kõigil projektidel on oma eelarve, mis katab kõik projekti kulud. Personalikulud arvutatakse projektipõhise ajaarvestussüsteemi alusel, mille abil saab mõõta nii audiitorite kulutatud aega kui ka projekti kallal töötavatele audiitoritele tehtavaid kulutusi.

6.3.4. Auditi kulgemise seire

Auditi tegemise jooksul on soovitatav korraldada regulaarseid aruandekoosolekuid. See tähendab, et projektirühm annab kontrolliasutuse juhtkonnale korrapäraselt aru projekti kulgemisest ja ressursside kasutamisest.

6.3.5. Koostöö auditeeritavaga

Audiitorid peavad auditeeritavat pidevalt projekti käigust informeerima. Et auditi aruandes esitatud järeldused ja soovitused hiljem omaks võetaks, on eriti oluline audiitorite ja ministeeriumi töötajate pidev dialoog ja vastastikune mõistmine.

Projekti alustades peab audiitor seda koos oma juhtkonna esindajaga auditeeritava juhtkonnale esitlema. Soovitatav on koostada lühike esitluskiri, kus kirjeldatakse auditit ja auditi tööühma. Sellise kirja näidis on lisas 2.

Tavaliselt on kasulik moodustada auditeeritavaga arutelude korraldamiseks **kontaktrühm**, mis katab auditeeritava tegevusalasid. See annab audiitoritele võimaluse esitada oma seisukohti auditit ajal, enne lõpparuande avaldamist. Samas võib näiteks hüpoteeside teatavakstegemine auditeeritavale auditit mõjutada. Auditit mõjutavaid küsimusi ei tohiks siiski kontaktrühmaga peetavatel koosolekutel päevakorda võtta.

Loomulikult vajab tulemusaudiitor auditeeritava abi intervjuu küsimustele ja küsimustikele vastamisel, statistika leidmisel jne. Samuti võib audiitoril vaja minna ajutist töökohta. Praktiliste probleemide lahendamiseks võivad audiitorid paluda auditeeritaval määrata eraldi kontaktisik.

Koostöö auditeeritavaga

“Kindlasti on vaja saavutada asutuste juhtide heakskiit, muidu on võimalik töötada. Selleks on vaja neile selgeks teha, et neil on infot, mida te vajate. Samuti tuleb hoolitseda selle eest, et infot annaksid nemad teile, mitte vastupidi.”

“Eelselgituse algul kohtusime auditeeritava asutuse juhiga. Ta tahtis, et me kohtuksime kõigi osakondade juhatajatega. Meile anti kontori-ruum, teatati kõigi juhtivate töötajate nimed ning kirjutati kiri, kus kästi kõigil osakondadel, keda kavatsesime külastada, meiega koostööd teha. Kui kohale läksime, palus juhataja, et osakond meile sõiduki eraldaks. Nad olid tõesti koostöövalmid.”

“Kord ei tahtnud auditeeritav meiega kõnelda ja meile öeldi, et nad seisavad meist kõrgemal. Pidime siis kontorisse tagasi minema ja oma juhtidelt toetust nõutama. Nüüd tean paremini, kuidas kõrgetele ametnikele läheneda.”

“Informeerisime kantslerit ja ta käitus meiega viisakalt. Siis saatis ta meid vastava sektiiooni juhataja juurde, keda audit näis murelikuks tegevat, ja iga kord, kui ta kohtus kellegagi meie kontoriga, tegi ta etteheiteid, öeldes, et me valmistame talle muret.”

“Eelselgituse käigus külastasime auditeeritavat, milleks oli üks ministeeriumidest. Algul oli juhataja üpris koostöövalmis ja ütles, et vajab tõesti abi oma asutuse siseprobleemide lahendamisel. Hiljem selgus, et me vajasime arve, millega tavaliselt tegelevad finantsaudiitorid. Seejärel juhataja suhtumine muutus: “Kuulge, te ütlesite meile, et olete tulemusaudiitorid ja nüüd tahate arvandmeid investeringute kohta. Sellist infot ma teile ei anna.” Niisiis tekkis meil probleem, sest auditeeritaval polnud piisavalt teadmisi selle kohta, mida tulemusaudit endast tegelikult kujutab.”

“Ma arvan, et peame meeles pidama, et mõnel auditeeritaval on meie suhtes isiklikud ootused, näiteks kõrgem palk, ressursside juurdehankimine või isegi mõnest töötajast vabanemine.”

“Meie asutuses usutakse sellesse, et tulemusauditi ideed on võimalik auditeeritavatele propageerida. Korraldasime kantsleritele, direktoritele ja juhatajatele kahepäevase infoseminari tulemusauditi kohta – kohal oli umbes 20 ametnikku. Tundus, et seminar meeldis neile, ja nad palusid meid auditeerima tulla.”

(RRV tulemusauditi kursustel osalenud audiitorite kommentaaridest.)

6.4. Auditi kava – peamine planeerimisdokument

Auditi meetodika ja korralduse plaan tuleb koostada juhtkonna heakskiidetava auditi kavana. Tavaliselt on auditi kava osa eeslõpetuse aruandest, mida kirjeldati 3. peatükis. Lisas 1 on eeslõpetuse aruande tüüpiline ülesehitus, mis hõlmabki ka auditi kava.

7. peatükk

Andmete kogumine

Andmed, info ja teadmised on ühte ahelasse kuuluvad sarnased mõisted. Andmed saadakse esmasel vaatlusel. Töötlemisel muutuvad andmed infoks. Analüüs muudab info teadmisteks.

Andmete kogumise eesmärk on esmatähtis siis, kui otsustatakse, milliseid andmeid tuleb koguda ja kuidas seda teha.

7.1. Andmete kogumise eesmärk

Tulemusauditi käigus kogutakse eesmärkidest lähtudes mitmesuguseid andmeid. Tavaliselt kogutakse neid selleks, et oleks võimalik auditi objekti kirjeldada, hinnata, mõõta väljundeid ning selgitada hüpoteeside kontrollimise kaudu välja tulemuslikkus, nii et see väljenduks puudustena auditeeritava töös.

Andmete kogumine võib olla ka osa õppeprotsessist, mille käigus audiitor püüab mõista auditeeritava organisatsiooni toimimist. Isegi kui audiitoril on olemas üldteadmised selle kohta, kuidas mingi riigiasutus on üles ehitatud, on tal vaja saada ajakohane pilt vastava ministeeriumi või programmi toimimisest, n-ö pilt tegelikkusest.

Andmete kogumise iseloom muutub tavaliselt koos projekti edenemisega. Projekti algul, näiteks eelselgituse jooksul, huvitab audiitorit üldine ja laiem info. Projekti jätkudes läheb vaja andmeid, mis on allikate arvu, esitavate küsimuste tüübi jm poolest üha spetsiifilisemad.

7.2. Andmetüübid

On olemas mitmesuguse iseloomuga andmeid. Tavaliselt kõneldakse **kvantitatiivsetest** ehk “kõvadest” ja **kvalitatiivsetest** ehk “pehmetest” andmetest. Kvantitatiivsed andmed koosnevad arvudest ja numbriliselt väljendatavatest suhetest. Kvalitatiivsed andmed hõlmavad arvamusi, suhtumisi ja üldisi tähelepanekuid valitsevate tingimuste kohta.

Erinevaid andmeid kogutakse erinevate meetoditega ning audiitoril on võimalik teha mitut tüüpi andmeanalüüse.

Kvantitatiivse analüüsi hõlbustamiseks võib osutada vajalikuks muuta kvalitatiivsed andmed kvantitatiivseks. Näiteks intervjueritavate vastused, mis saadakse väga mitut laadi küsimustele, koosnevad suurest hulgast

väidetest. Need on võimalik muuta kvantitatiivseteks andmeteks, kasutades selliseid väljendeid nagu “viieteistkümnest intervjueeritust kaks” jne.

7.3. Ülevaateuring ja juhtumianalüüs

Uuringuid võib eristada ulatuse järgi. Ühe äärmuse puhul võib tulemusaudiitor soovida üldpilti olukorrast kogu riigis. Vahel nimetatakse niisuguseid uurin-
guit **ülevaateuringuteks**, mis viitab sellele, et andmeid kogutakse üldistel alustel, eesmärgiga saada oma käsutusse valimid, mis esindaksid kogu vastavat piirkonda, selle elanikkonda või mingit probleemi tervikuna.

Ülevaateuringud keskenduvad kvantitatiivsetele andmetele. Näiteks algkooliõpikute jaotamise ülevaateuringu puhul võib piirkonna või kohaliku haldusüksuse haridusametnikelt koguda statistikat kohale toimetatud raamatute hulga, viivituste jm kohta.

Teises äärmuses asuvad **juhtumianalüüsid**, mille sihiks on uurida väikest arvu juhtumeid, mida kasutatakse näidetena kogu elanikkonna olukorra kohta. “Juhtum” võib endast kujutada teatud sündmust või objekti.

Audiitor saab juhtumianalüüsi kasutada üksikasjadesse süvenemiseks, selleks, et keskenduda organisatsiooni protsesside mõistmisele. Konkreetse juhtumi uurimine võib asjassepuutuvate organisatsioonide ja süsteemide kohta rohkesti infot anda ning seega võimaldada üldisi järeldusi teha.

Juhtumianalüüsi puhul on võimalik kasutada mitmesuguseid meetodeid, nt intervjuusid, vaatlusi, dokumentide uurimist. Juhtumianalüüs võib seega tugineda nii kvantitatiivsetele kui ka kvalitatiivsetele andmetele. Kooliõpikute jaotamist käsitleva näite puhul võib juhtumianalüüs hõlmata vastava tegevuse kõiki aspekte ühe kohaliku haldusüksuse alal ja ühes koolis, uuringu käigus kogutaks andmeid ja intervjueeritaks õpetajaid, vanemaid, õpilasi ja haldustöötajaid.

Juhtumianalüüsi objekti valides võib juhendada mitmest põhimõttest. Näiteks võib heade tulemustega auditeeritavat võrrelda ebarahuldavalt töötava auditeeritavaga. Juhtumianalüüsi kavandamisel tuleb silmas pidada ka poliitilisi ja organisatsioonilisi muutusi, asjakohasust, geograafilisi kaalutlusi ja auditi säästlikkust.

Sageli osutub kasulikuks ülevaateuringu ja juhtumianalüüsi kombineerimine. Õpikute jaotamise näite puhul võib kogu riigist või mõnest piirkonnast koguda üldisi statistilisi andmeid ning seejärel viia läbi juhtumianalüüs mõnes kohalikus haldusüksuses või koolis.

7.4. Andmete kogumise viisid

7.4.1. Andmete allikad ja kogumise viisid

On mitmesuguseid andmeallikaid. Tavaliselt kasutavad audiitorid allikatena inimesi, dokumente ja objekte, nt ehitisi, koole, klassiruumi. Ka andmete kogumise viise on mitmesuguseid. Järgnevalt on esitatud rida allikaid ja meetodeid.

Andmete kogumise meetod	Meetodi kasutamise näited
Inimeste küsitlemine	<ul style="list-style-type: none"> • Intervjuud • Küsimustikud • Arutelud kooskõlastusrühmaga
Inimeste vaatlemine	<ul style="list-style-type: none"> • Ametnike saatmine nende igapäevasel tööl
Objektide ülevaatus	<ul style="list-style-type: none"> • Kooli ruumide ja vahendite ülevaatus
Kirjalike dokumentide kasutamine	<ul style="list-style-type: none"> • Dokumentide lugemine • Statistika koostamine

Ülaltoodud andmete kogumise viisid võimaldavad hankida nii kvantitatiivseid kui ka kvalitatiivseid andmeid. Hea auditistrateegia eeldab meetodite kombineerimist. Projekti alustades võib võtmeisikutega tehtavaid intervjuusid kombineerida näiteks dokumentide uurimise ja töökohtade külastustega.

Allpool kirjeldatakse tabelis toodud andmekogumismeetodeid, näidates nende eeliseid ja puudusi.

7.4.2. Inimeste küsitlemine

Üheks olulisemaks infokogumise viisiks on inimeste küsitlemine. Kõige sagedamini kasutatavad küsitlusmeetodid on:

- otseintervjuud;
- telefoniintervjuud;
- küsimustikud (kirjalikud küsimused saadetakse tavaliselt posti teel).

Nimetatud meetodid võimaldavad saada eritüübilisi andmeid. Tavaliselt aitab intervjuerimine hankida kvalitatiivseid andmeid ning küsimustike teel kogutavad andmed on kvantitatiivsema iseloomuga. Seda võib illustreerida järgmise näitega. Kui intervjueri küsib töötajalt: “Kuidas Te hindate ülemuselt saadavat tagasisidet?”, saadakse avatud vastuse kujul esitatud

kvalitatiivseid andmeid, kus nimetatakse häid ja halbu külgi. Küsimustiku puhul oleks see tõenäoliselt sõnastatud umbes nii: “Kas leiate, et Teie ülemuselt saadav tagasiside on “väga halb”, “halb”, “hea” või “väga hea”?” Sellisel viisil saadakse vaid piiratud hulk alternatiivseid vastuseid, mida on võimalik kodeerida kvantitatiivseteks andmeteks. Samas võib ka intervjueri esitada kindlaksmääratud vastustega küsimusi ja küsimustikud võivad sisaldada avatud küsimusi, millele saab vastata oma sõnadega.

Kõige tavalisemaks meetodiks on intervjuu. Seda kirjeldatakse üksikasjalikumalt 12. peatükis koos küsimustikega.

Audiitor võib otsustada kasutada ka laiendatud kontaktrühma, kuhu kuuluvad peale auditeeritava töötajate ka auditeeritava või meetodikaküsimuste kohta eriteadmisi omavad isikud. Üks sellise rühma moodustamise eesmärk on hankida andmeid, kuid sellele lisaks on audiitoril võimalus koos rühmaga oma tähelepanekuid ja järeldusi arutada. Kontaktrühma kasutamise korral võidakse audiitori järeldused ja soovitused kergemini omaks võtta.

7.4.3. Inimeste vaatlemine

Otsese vaatluse meetod annab audiitorile ainulaadse võimaluse tutvuda aruannete ja teiste ametlike dokumentide taga oleva reaalsusega. Vaatlus võib anda selgema, altpoolt lähtuva pildi olulistest probleemidest, mida seejärel on võimalik võrrelda organisatsiooni juhtimistasandil koostatud ametlikes ettekannetes kajastuva pildiga. Samuti annab see võimaluse uurida töötajate ja juhtkonna suhteid.

Selline andmete kogumise viis on aeganõudev. Samuti võib ette teatud külastuste puhul esineda ebatüüpilist käitumist, potjomkinlust.

Vaatlusmeetodit saab kasutada mitmeti, näiteks saata ametnikke nende igapäevasel tööil või istuda vastuvõturuumis ja jälgida, kuidas inimesi koheldakse. Kasulikku infot võib hankida ka auditeeritava koosolekutel osaledes.

7.4.4. Objektide ülevaatus

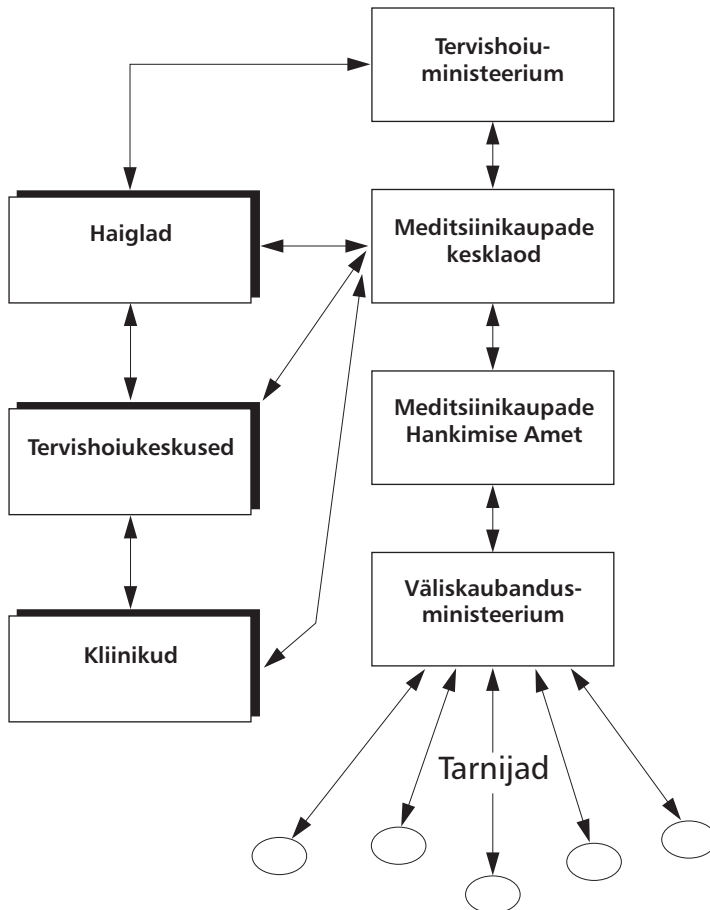
Andmeid saab hankida ehitiste ja muude objektide ülevaatusel. Näiteks algkooli puhul võiksid tüüpilised uuritavad küsimused olla järgmised:

- Millised on kooli või klasside standardid?
- Kui paljudel õpilastel on õpikud ja vihikud?
- Kui palju raamatuid on laos?
- Kui turvalised on laoruumid?

Süsteemaatilisemalt töötades võib audiitor koostada kontrollnimekirjad, kus on näidatud, mida tähele panna. Kooli puhul võib näiteks kontrollida, kui paljudel teatud tasemega klassides õppivatel lastel on oma inglise keele õpik.

Organisatsiooni diagramm andmekogumise hõlbustajana

Andmeid kogudes on sageli kasulik auditi objekti kirjeldada. Kirjeldus lihtsustab andmete kogumist ja hiljem on võimalik leitud süsteemi osadega ühendada. Eelselgituse alguses on otstarbekas koostada organisatsiooni diagramm.



(RRV tulemusauditi kursustel kasutatud näide.)

7.4.5. Kirjaliku materjali kasutamine

Auditi puhul on suure tähtsusega ametlike ja mitteametlike dokumentide uurimine. Need annavad audiitorile formaalse pildi organisatsioonist ning pakuvad teavet riigi paljude tegevuste juriidilise ja poliitilise tausta kohta.

Kirjalikel dokumentidel on auditi tõendusmaterjalina suur tähtsus. Neid saab kasutada tähelepanekute tõesuse kinnitamiseks. Sageli äratavad auditite aruannetes tähelepanu just finantsilise tähendusega arvud.

Teiselt poolt tuleb silmas pidada, et dokumendid on tihti subjektiivsed ning annavad organisatsioonist väära, võimalik, et liiga soodsa ettekujutuse. Dokumente kirjutavad inimesed ja on tähtis, et audiitor teaks, millises kontekstis ja mis eesmärgil üks või teine dokument on koostatud.

Tavaliselt tunneb audiitor huvi järgmiste dokumentide vastu:

- plaanid, eelarved jne;
- organisatsiooni diagrammid;
- ametnike ja osakondade vastutusalade ja kohustuste kirjeldused;
- raamatupidamismaterjalid;
- sisereegleid määratlevad dokumendid;
- koolitusel kasutatavad materjalid;
- dokumendid jooksva tegevuse kohta;
- hinnangud auditeeritava kohta.

Kirjalikku materjali saab tavaliselt auditeeritava käest, raamatukogudest, arhiividest, rahvusvahelistelt organisatsioonidelt.

Paljud organisatsioonid on loonud oma andmebaasi, mis võib olla paberil või arvutisse sisestatud. Enamikus riikides on olemas riiklik statistikaamet, samuti saab kasutada kommertsandmebaase, mida peavad näiteks pangad. Andmebaasid võimaldavad audiitoril kasutada juba kogutud ja töödeldud andmeid ning see aitab säästa aega ja raha. Statistika iseseisev kogumine ja korrastamine on väga ajamahukas, samuti nõuab statistiliste arvutuste tegemine erialaseid teadmisi-kogemusi.

Tavaliselt saab tellida ka spetsiaalseid arvutis korrastatud andmekogusid, kuid see võib olla väga kulukas.

7.5. Usaldusväärsus ja usutavus

Kui auditi jooksul kogutud andmeid soovitakse kasutada auditi aruande tõendusmaterjalina, peavad need olema väga hea kvaliteediga.

Andmete kvaliteedi hindamisel tuleb arvestada andmete usaldusväärsusust ja usutavust. Nende terminite tähendust selgitab järgmine näide. Kraadiklaas, mis annab iga kord keevasse vette (100 kraadi) kastes sama näidu (82 kraadi),

tagab **usaldusväärse** mõõtmise. Seda kraadiklaasi võib võrrelda teise kraadiklaasiga, mis annab igal mõõtmiskorral isesuguseid 100 kraadile lähedasi näite. Niisugusel juhul pole teise kraadiklaasi näidud usaldusväärsed, kuid on suhteliselt paikapidavad, **usutavad**, samas kui esimese kraadiklaasi näidud pole usutavad, vaid täiesti usaldusväärsed. Kraadiklaasi kasutamine vee soolasuse mõõtmisel annaks igal juhul täiesti mitteusutavaid tulemusi, sest kraadiklaasid pole mõeldud vee soolasuse mõõtmiseks.

Auditeerimise kontekstis tähendab usaldusväärsus seda, et saadud vastused või hangitud statistilised andmed on erinevates olukordades samad. Üks audiitor peaks statistiliste andmete hankimisel saama samasugused tulemused kui teine audiitor. Sarnaselt peaksid ka intervjueeritavad andma eri olukordades esitatud samadele küsimustele samu vastuseid.

Usutavuse puhul on oluline see, et andmed käiksid õigete küsimuste kohta ja annaksid tõese pildi. Hangitud statistilised andmed peaksid seega käima püstitatud probleemide kohta ja intervjueeritavad peaksid audiitorit huvitavate asjaolude kohta andma piisavat ja asjatundlikku infot.

Üheks usutavuse hindamise võimaluseks on võrrelda eri allikatest ja erinevate andmekogumise meetodite abil saadud tulemusi. Teine võimalus on esitada tähelepanekud intervjueeritavale ja paluda tal neid kinnitada.

Seega peab audiitor andmete usaldusväärstust ja usutavust hinnates arvestama mitme teguriga. Praktikast toimub selline hindamine intuiitiivselt ega eelda pikka otsustamist.

7.5.1. Intervjuud

Intervjuude puhul võivad andmete usaldusväärstust ja usutavust mõjutada järgmised tegurid:

- intervjueeritava teadmised ja asjatundlikkus;
- intervjueeritava positsioon ja huvid;
- konkreetne intervjuerimisolukord.

Intervjueriija võib olla valinud vale isiku, kes ei suuda küsimustele rahuldavaid vastuseid anda. Küsimused võivad puudutada ka kaua aega tagasi valitsenud tingimusi, mis muudab usaldusväärsete vastuste andmise intervjueeritava jaoks raskeks.

Intervjueeritava positsioon võib teda takistada tõtt rääkimast, põhjustada seda, et ta annab vastuseid, millega loodab audiitorile soodsat muljet avaldada. On tõenäoline, et auditeeritava organisatsiooni juht ei soovi organisatsiooni probleemidest audiitorile kõnelda – seda eriti siis, kui ta ise vastutab nende probleemide eest. Kui kohalikult poliitikult küsitakse, kas valitsuse finantseeritav projekt on mõjus või mitte, kaldub ta vastama jaatavalt, sest eitav vastus võiks kogu projekti küsimärgi alla seada.

Kui intervjuu on mingil põhjusel toimunud pingelises õhkkonnas või teiste inimeste juuresolekul, siis on selle tulemuste usaldusväärsus ja usutavus tõenäoliselt väiksem kui rahulikus õhkkonnas ja teiste juuresolekuta läbi viidud intervjuu puhul.

Vastuseid võib mõjutada ka audiitori küsimuste sõnastus. Nii võib töötajale esitatud küsimus “Kas Teie arvates saab juhataja oma tööga hästi hakkama või mitte?” anda palju positiivsemaid vastuseid kui küsimus “Kas juhataja kohta on palju pretensioone?”.

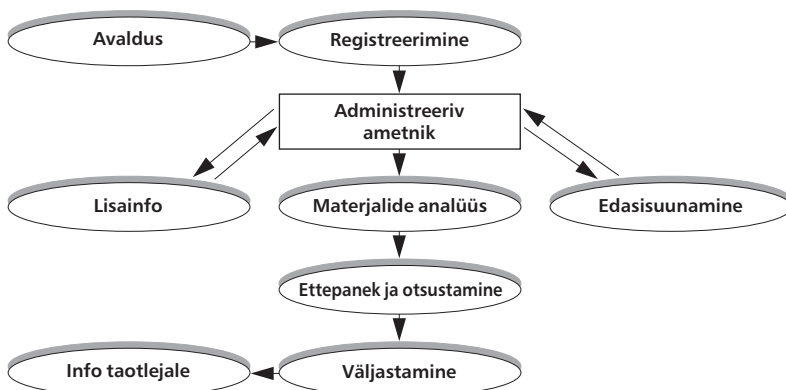
7.5.2. Dokumendid

Kvantitatiivsete andmete usaldusväärsust ja usutavust võib mõjutada nende loomise eesmärk. Näiteks võivad andmed osutada mõne kampaania osaks ning pole seetõttu usaldusväärsed. Tundliku iseloomuga andmed võivad olla raskesti kättesaadavad, samas kui andmeid, mis annavad tunnistust ministeeriumi heast tööst, pakutakse ohtrasti. Samuti tuleb arvestada, et igasuguste gruppide, ajavahemike, kategooriate jm definitsioonid võivad olla aja jooksul muutunud või tunduda ebaloogilised.

7.5.3. Andmete kogumine algoritmanalüüsi abil

Oletame, et audiitorid soovivad analüüsida haridusministeeriumi kinnitavate toetus- ja laenuavalduste käsitlemise aega. Nad alustavad avalduste rühmitamisest, lähtudes sellistest kategooriatest nagu kulutatud aeg, avalduse esitaja, haldusvaldkond, lihtsad ja keerukad juhtumid.

Järgmiseks sammuks on valida üks avaldusetüüp ja kujutada vastavaid ministeeriumis toimuvaid administratiivseid protseduure algoritmina, nagu on näidatud joonisel.



Kogu kulutatud aega on võimalik mõõta ja jagada järgmisteks alajaotusteks:

Administreerimiseks kuluv aeg	Aeg, mis kulub kirja avamiseks ja juhtumi registreerimiseks
Ooteaeg	Aeg, mis kulub avalduse esitajaga suhtlemiseks ning täiendava info hankimiseks
Kooskõlastusaeg	Aeg, mis kulub pärast juhtumi väljasaatmist osakonnast teiste osakondade arvamuste saamiseks

On võimalik hinnata erinevatesse alajaotustesse liigitatud aja osakaalu protsentides. Samuti saab mõõta tõhusust, määrates kindlaks avalduste arvu töötaja kohta.

Praktiline töö

“Meie auditi probleem puudutas ravimite jaotamist. Lisaks ministeeriumi töötajate intervjuerimisele otsustasime korraldada ühekuulise väljasõidu kahte piirkonda.

Enne praktilisele tööle siirdumist valmistasime koos kolleegiga ette intervjuude küsimused ja oma asutuse kaaskirja. Tööle sõites kasutasime ametiautot ja kui välja jätta üks õlifiltriga tekkinud probleem, sujus kõik tõrgeteta. Teadsime, kus ööbida, sest meie asutuse inimesed olid seal varem korduvalt viibinud.

Esimesel päeval läksime keskhaiglasse. Tutvustasime ennast, kuid juhatajat ei olnud kohal ja me intervjuerisime mõnd tema alluvat. Nad jagasid meile infot haigla ja paljude tervishoiukeskuste kohta. Andsime neile küsimustikud ja läksime keskuste töötajaid intervjuerima. Kõnlesime keskuste juhatajatega ja andsime neilegi täitmiseks küsimustiku. Keskmiselt jõudsime päevas käia kolmes või neljas keskuses.

Tutvusime ka apteekidega ja uurisime, kas seal on piisavalt ravimeid. Tegime koostööd farmatseutidega, kes aitasid meil eraldi selleks välja töötatud vorme täita.

Mõne päeva pärast külastasime kõiki kohti uuesti, korjasime vormid ja küsimustikud kokku ning intervjuerisime arste, farmatseute, õdesid ja tehnilisi töötajaid. Kokku intervjuerisime kummaski piirkonnas umbes 40 inimest.

Esimese piirkonna puhul selgus, et keskhaigla töötajad olid pakkunud liiga palju omi seisukohti tervishoiukeskuste kohta ning see tekitas meis eelarvamusi. Seega otsustasime teises piirkonnas minna kõigepealt tervishoiukeskustesse.

Seal mõistsime peagi, et oleme oma küsimustele peaaegu ühesugused vastused saanud. Samal ajal tundsimme puudust spetsiifilisemast infost. Seetõttu esitasime veel külastamata keskustes ainult paar küsimust. Sellest hoolimata kogunes reisi tulemusena liiga palju infot ja see oli meile probleemiks.”

(RRV tulemusauditi kursustel osalenud audiitori kommentaar.)

7.6. Kogutud andmete klassifitseerimine ja talletamine

Auditiprojekti alustades on lihtne intervjueerituid, statistiliste ja muude andmete allikaid meeles pidada. Mõned kuud hiljem võib aga olla raske meenutada kogutud andmete kohta isegi mõningaid iseenesestmõistetavaid üksikasju. Seetõttu on oluline välja töötada info talletamise põhimõtted, mis aitaksid audiitoril infot kergesti kätte saada. Eriti oluline on see juhtudeks, kui auditi töörühma koosseis muutub. Talletatav info hõlbustab ka aruande kirjutamise ettevalmistamist ja kinnitab audiitori tähelepanekuid. Talletussüsteemi komponendid on järgmised:

- audititegevuste projektipäevik;
- intervjuude vormid ja intervjuude käigus tehtud märkmed;
- dokumendid, statistilised andmed;
- kirjad.

Projektipäevikus tuleb näidata rühma põhitegevused. Päevikut on vaja pidada mitmel põhjusel. Projektirühm peab saama kontrollida, millal midagi tehti või kas üldse tehti. Mitmeliikmeliste rühmade puhul võimaldab see kõigil liikmetel töö edenemisega kursis olla ning aitab vältida topelttööd, näiteks samade isikute intervjuerimist.

Peale selle aitab projektipäevik auditi töörühmal vastata juhtkonna ja auditeeritava küsimustele kogu projekti või selle üksikasjade kohta. Näiteks võib auditeeritav pärast projekti valmimist väita, et mõningaid töötajaid pole intervjueritud vms.

Projektipäeviku näidis on lisas 2.

Intervjuusid ja dokumente aitavad klassifitseerida ja talletada järgmised küsimused:

Intervjuud

- Kes oli intervjueeritav?
- Kes olid intervjuerijad?
- Millal intervjuu läbi viidi?
- Kuidas intervjueeritavaga ühendust võeti (aadress, telefon jne)?
- Kas intervjueeritavale anti intervjuu märkmete kontrollimise, konfidentsiaalsuse jm kohta mingeid lubadusi?

Dokumendid

- Kust dokument saadi (arhiiv või raamat, andmebaas, valitsusasutus jne)?
- Millest dokument koosneb?
- Kuidas on mõisted defineeritud?
- Millist perioodi dokument puudutab?
- Milline on dokumendi kehtivusala?
- Kust on võimalik saada täiendavat infot (aadress või telefon)?

7.7. Andmete kogumise eetika

Tulemusauditi käigus võib audiitor saada tundliku iseloomuga infot, mis puudutab näiteks töötajate arvamusjuhtkonna või riigis valitseva olukorra kohta. Paljude inimeste jaoks oleks infoallika avaldamine katastroofiline. Järelkult peavad audiitorid võimaluse korral garanteerima anonüümsuse.

Mõnes olukorras on võimatu kasutada infot auditi tõendusmaterjalina, kui allikat ei saa avaldada. Vahel on infoallikas sedavõrd ilmne, et konfidentsiaalsust pole võimalik säilitada ka allika nime mainimata. Kõikidel sellistel puhkudel peab audiitor leidma tasakaalu allika paljastamisest saadava kasu ja sellest tekkiva kahju vahel. Audiitor peab infot andnud isikule teada andma, kuidas infot kasutatakse, kas selle allikas tehakse avalikuks jne.

Ministeeriumi juhtkond esindab auditeeritavat ja temale anonüümsust tagada ei saa. Seetõttu tuleb hoolikalt kontrollida, et kogu viidatav materjal oleks õige ja aus.

Tulemusauditi praktiline läbiviimine

8. peatükk

Andmete analüüs

Auditi järgmiseks sammuks on kogutud andmete analüüs, et määrata kindlaks leitud tagajärgede põhjused.

Mõnikord on kasulik vahet teha andmete **töötlemise** ja **analüüsi** vahel. Näiteks võib küsimustike puhul töödelda igale küsimusele antud vastused keskmisteks, mis esindavad kõiki vastuseid. Pärast seda võib tulemusi analüüsida erinevatest seisukohtadest lähtudes või koos muude andmetega. Et andmete töötlemine nõuab aega, peab audiitor leidma selleks tõhusad meetodid. Tihti, näiteks küsimustike kasutamisel, tuleb andmete töötlemine läbi mõelda juba enne andmete kogumist.

Töötlemise ja analüüsi erinevus pole ühene ning intervjuude puhul on sellest peaaegu võimatu kinni pidada. Allpool kasutatakse terminit “analüüs” nii andmete analüüsi kui ka töötlemise kohta, välja arvatud juhul, kui on näidatud teisiti.

Andmeanalüüs oleneb kogutud andmete liigist. Siinkohal on analüüs jagatud kolmeks tüübiks:

- statistiliste andmete kvantitatiivne analüüs (vt alaosa 8.2);
- intervjuude ja dokumentide kvalitatiivne analüüs (vt alaosa 8.3);
- kõigil andmetüüpidel põhinev kvantitatiivse ja kvalitatiivse analüüsi kombinatsioon (vt alaosa 8.4).

8.1. Kvantitatiivne analüüs põhjuse ja tagajärje seoste selgitamiseks

Tavaliselt piisab allpool kirjeldatud lihtsate kvantitatiivse analüüsi meetodite kasutamisest. On võimalik kasutada ka keerukamaid tehnikaid, mis põhinevad sellistel statistilistel meetoditel nagu trendi-, regressioon- ja dispersioonanalüüs. Nende kasutamine eeldab audiitoritelt häid teadmisi vastavas valdkonnas ja tarviliku arvutivõimsuse olemasolu.

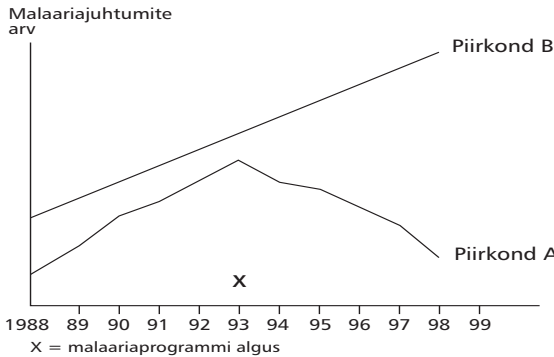
Käesolevas peatükis käsitletakse järgmisi tehnikaid:

- põhi- ja kontrollgrupi eel- ja järeluurimine;
- samal ajavahemikul saadud vaatlustulemuste rühmitamine.

8.2.1. Eel- ja järeluuring malaariaprogrammi näitel

Eelnevates peatükkides kirjeldati malaaria ennetamise programmi (vt eriti 2. peatükk). Programmi eesmärgiks oli malaariajuhtumite arvu vähendamine. Loomulikult on audiitorid huvitatud malaariajuhtumite arvu võimaliku vähenemise uurimisest ning püüavad leida seda selgitavaid tegureid.

Oletagem, et meie käsutuses on andmed malaariajuhtumite esinemisest viimase kümne aasta jooksul teatud piirkonnas (A), kus programmi on rakendatud. Andmed on esitatud graafiku kujul.



On selge, et enne malaariaprogrammi algust kogutud andmed näitavad palju suuremat malaariajuhtumite arvu kui pärast programmi täielikku elluviimist saadud andmed. Tõus on muutunud languseks. Neid andmeid võib selgitada kas programmi mõjususega või väliste teguritega, näiteks ilmaga.

Et võimalike programmiväliste tegurite mõju kõrvaldada, valitakse kontrollpiirkonnaks teine sarnaste geograafiliste, demograafiliste ja kliimatingimustega piirkond (B), kus pole malaariaprogrammi elluviidud.

Diagrammil esitatud andmed piirkonna B kohta näitavad, et seal ei esine mingeid piirkonnaga A sarnaseid “enne ja pärast” kõikumisi sama perioodi jooksul. Järelikult ei saa A ja B erinevust selgitada väliste teguritega ning võib järeldada, et malaariaprogramm on olnud mõjus.

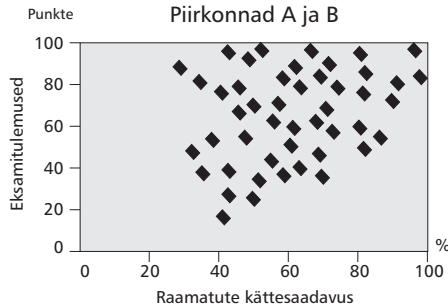
Kuigi selline lähenemine on teoreetiliselt paljulubav, on tavaliselt keeruline leida taolisi kontrollgruppe nagu piirkond B, kus valitseksid samasugused tingimused.

8.2.2. Vaatlustulemuste rühmitamine algkooli näitel

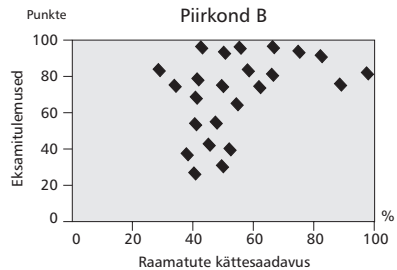
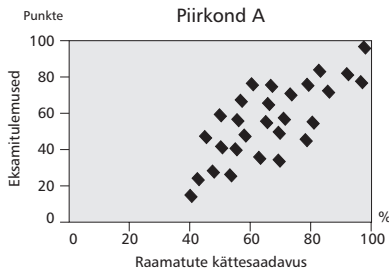
Ülalkirjeldatud analüüs põhines ajalisel perspektiivil, andmeid oli vaadeldud aastati. Käesoleva näite puhul on andmed kogutud samal ajavahemikul, kuid eri kohtades.

Eeldagem, et meie algkooliõpikute kättesaadavuse näite puhul (vt alaosa 6.2.3) olid audiitorid huvitatud sellest, kuidas raamatute kättesaadavus mõjutab õpilaste eksamitulemusi. Sel juhul kogusid audiitorid andmeid seitsmenda

standardklassi⁹ õpilaste tulemuste kohta matemaatikas ja uuriksid, mitmel protsendil neist on oma matemaatikaõpik. Eeldagem, et andmeid kogutakse kahe piirkonna kõigis koolides. Tulemused on kujutatud joonisel.¹⁰



Graafikust nähtub, et raamatute kättesaadavuse ja õpilaste eksamitulemuste vahel näib valitsevat seos, mida võib kirjeldada nii: “Mida rohkem raamatuid, seda paremad eksamitulemused”. Siiski pole seos väga tugev. Seetõttu jätkavad audiitorid analüüsi, jagades piirkonna A ja B andmed eraldi graafikutesse.



On näha, et suhe raamatute kättesaadavuse ja eksamitulemuste vahel on muutunud. Piirkonna A puhul on suhe nüüd palju tugevam ja piirkonna B puhul nõrgem.¹¹ Graafikult võib ka näha, et piirkonnas B on tulemused paremad kui piirkonnas A, mis omakorda näitab, et eksamitulemused ei ole seotud mitte ainult raamatute kättesaadavusega. Koolide eksamitulemuste erinevust võivad põhjustada ka teised tegurid, näiteks õpetajate kvalifikatsioon.

⁹ Selline hindamissüsteem oli algselt kasutusel Briti koolisüsteemis, tänapäeval rakendatakse seda paljudes riikides üle kogu maailma. Seitsmenda standardklassi õpilane tähendab õpilast, kes on koolis käinud seitse aastat.

¹⁰ On eeldatud, et maksimaalne tulemus on 100 punkti.

¹¹ Kahe muutuja vahelisi seoseid saab kontrollida ja hinnata eri viisidel. Olulisemateks meetoditeks on **korrelatsioon-** ja **regressioanalüüs**. Need on üpris keerukad ja nende kohta saab infot statistikaõpikutest.

Seni oleme vaikumisi eeldanud, et muutuja “raamatute kättesaadavus” on sõltumatu, mis tähendab seda, et ta mõjutab teist, sõltuvat muutujat, milleks on eksamitulemused. Loomulikult võib kehtida ka vastupidine tõlgendus: “Mida paremad eksamitulemused, seda rohkem raamatuid”. Ilma edasiste uuringuteta ei ole võimalik nende muutujate omavahelist seost kindlaks teha.

Piirkonna B tulemusi on võimalik analüüsida näiteks grupeerimistehnika abil. Sel juhul jagatakse koolid gruppideks vastavalt raamatute kättesaadavusele ja eksamitulemustele. Näide selle meetodi kasutamise kohta on esitatud järgmises tabelis.

Raamatute kättesaadavus ja eksamitulemused piirkonnas B
matemaatika seitsmendas standardklassis (koolide arv)

	Koolid, kus õpikute kättesaadavus on hea	Koolid, kus õpikute kättesaadavus on halb	Kõik koolid
Halbade õpitulemustega koolid	10	1	11
Heade õpitulemustega koolid	5	9	14
Kõik koolid	15	10	25

Audiitor võib soovida välja selgitada, miks viies koolis on tulemused õpikute puudusest hoolimata väga head. Samuti võib uurida, miks ühes koolis, kus õpikutega erilisi probleeme pole, on tulemused siiski kesised.

8.3. Kvalitatiivne analüüs põhjuse ja tagajärje seoste selgitamiseks

8.3.1. Intervjuude analüüs

Intervjuudest pärinevate andmete analüüsimisel on põhiprobleemiks öeldu liigitamine teemade kaupa. Audiitor peab leidma infos ühisosi, mis aitavad näitlikustada intervjuudes käsitletud probleeme.

Ideaalses olukorras peaksid need ühisosad hõlmama kõiki auditi olulisemaid teemasid. Sel juhul on lihtne intervjuueeritavate arvamusid töödelda, sest intervjuude märkmeid saab korrastada vastavalt audiitori hüpoteesidele.

Olukord ei ole alati aga sugugi nii ideaalne – mõned hüpoteesid võivad osutada asjasse mittepuutuvaks ja teised võidakse püstitada alles andmete kogumise käigus. Sellistel juhtudel peab audiitor valima kogutud andmete analüüsimiseks mõne muu strateegia.

Lõplik analüüs võib näidata, et igal asjaosalisel on puudujääkide põhjuste kohta oma arvamus. Audiitori ülesandeks on eriarvamuste puhul lahendus leida.

8.3.2. Dokumentide uurimine

Ka asutusesiseste dokumentide lugemine ja teksti süstemaatiline analüüsimine aitab audiitoril otsida oma hüpoteesidega seotud asjakohaseid andmeid. Selleks võib rakendada sama tehnikat mis intervjuude analüüsi puhul - ühisosa otsimist.

Näiteks saab peakontori ja kohaliku kontori vahelise vastutuse jagamise analüüsimiseks uurida nende kirjavahetust ning teha tähelepanekuid selle kohta, milliseid teemasid arutatakse ja kuidas seda tehakse.

Intervjuude analüüsi praktiline juhend

1. Lugege kõik intervjuud läbi ilma üksikasjadesse süvenemata ja hüpoteesidele keskendumata.
2. Uurige oma hüpoteese ja lugege intervjuud uuesti neid silmas pidades läbi.
3. Valige strateegia intervjuude tähelepanekute korrastamiseks, esialgu püüdke lähtuda hüpoteesidest ja kui sellest pole abi, siis asjaosalistest, eri piirkondadest jne.
4. Lugege intervjuud uuesti läbi, keskendudes loodud struktuurile. Kui korrastate intervjuusid hüpoteeside alusel, tehke ääremärkusi sinna, kus on öeldud midagi, mis puudutab esimest, teist jne hüpoteesi.
5. Vaadake üle kõik esimest hüpoteesi puudutavad märkused. Kui neid on palju, tehke kirjalik kokkuvõte. Vajadusel valige märkuste korrastamise aluseks uus tegur. Näite puhul, mis käsitleb õpikute jaotamist koolides, kasutatakse korrastava tegurina võtmeisikuid.

Hüpotees 1:

Jaotussüsteemi sisemised funktsioonid ei tööta rahuldavalt.

Võtmeisikud	Arvamus
1. õpetaja	Jaotussüsteem on liiga tsentraliseeritud.
2. õpetaja	Kohalikul tasandil esineb transpordiprobleeme.
3. õpetaja	Vajadust raamatute järele on prognoositud ebarahuldavalt.
1. lapsevanem	Kohalikul tasandil esineb transpordiprobleeme.
2. lapsevanem	Koolis ei säilitata raamatuid korralikult.

- a) Analüüsige eri tüüpi võtmeisikute (õpetajad jne) arvamusi ükshaaval.
- b) Analüüsige eri tüüpi võtmeisikute arvamusi koos. Püüdke leida sarnasusi ja erinevusi eri kategooriate (õpetajad vs lapsevanemad) arvamuste vahel. Võtke oma tähelepanekud mõne lausega kokku ja otsustage, kas hüpotees leidis kinnitust või mitte.
- c) Tehke sama ka kõikide ülejäänud hüpoteesidega.

8.4. Analüüsitulemuste kombineerimine

Andmete analüüsi viimane etapp seisneb analüüsitulemuste kombineerimises. Intervjuu tulemusi on võimalik ühendada statistiliste andmete analüüsiga, juhtumianalüüsi tulemusi siduda ülevaateuringu teel saadud andmetega. Mõned leiud võivad pärineda näiteks lõunapoolsetes piirkondades läbi viidud praktilistest töödest ja teised põhineda põhja pool kogutud andmetel. Osa tähelepanekuid võib tugineda teatud kindla ametnike rühmaga tehtud intervjuudele ja teised pärineda intervjuudest, kus on osalenud mitut tüüpi ametnikud. Andmete kombineerimist võib võrrelda mosaiikmõistatusega. Mingit üldreeglit selle lahendamiseks ei ole, kuid igal juhul on tähtis, et audiitor oleks kogutud andmete kombineerimisel ja tõlgendamisel süstemaatiline ja hoolikas.

8.4.1. Auditi tõendusmaterjal

Andmeanalüüsi lõppetapis valib audiitor välja **auditi tõendusmaterjali**, mida saab kasutada hüpoteeside tõestamisel.

Üldiselt võib öelda, et audiitor peab enne seisukohtade kirjapanemist auditi aruandesse olema veendunud, et ebapiisav tõhusus või mõjus on selgelt tõestatud. Siin võib teda mõjutada ka auditeeritava suhtumine. Kui auditeeritav tunnistab audiitori tähelepanekud vastuvõetavaks, siis pole auditi tõendusmaterjalile esitatavad nõuded loomulikult sedavõrd suured.

Võimatu on anda mingit üldist soovitusi näiteks selle kohta, mitu intervjuud tuleb läbi viia. Audiitor peab juhinduma oma kogemusest ja tervest mõistusest, eriti siis, kui auditi tõendusmaterjal põhineb kvalitatiivsetel andmetel. Kvantitatiivsetel andmetel põhineva tõendusmaterjali puhul saab kasutada tavalisi statistikapõhimõtteid.

8.4.2. Hüpoteesi tõestamise vorm

Alaosas 6.2.3 toodud hüpoteese puudutavas näites uurisid audiitorid auditi probleemi “õpikud jäävad hiljaks” ja tulid välja järgmiste hüpoteesidega:

1. keskne planeerimine pole tõhus;
2. piirkondliku tasandi jaotussüsteem ei tööta rahuldavalt;
3. kohaliku haldusüksuse tasandil töötaval personalil ei ole piisavat väljaõpet.

Planeerimisetapil peaksid audiitorid täitma allpool esitatud hüpoteesi tõestamise vormi, mis aitab neid analüüsi juures.

	Intervjuud	Dokumentide analüüs	Kohapealsed vaatlused
Hüpotees 1	X		X
Hüpotees 2	X	X	
Hüpotees 3	X	(X)	

Et kontrollida esimest hüpoteesi õpikute jaotamise planeerimise kohta, tuleb intervjueerida personali ja võimaluse korral teha kohapealseid vaatlusi.

Jaotussüsteemi puuduste (2. hüpotees) väljaselgitamiseks saab võrrelda raamatute piirkondlikku kontoris toimetamise ja kohalikku kontoris edasitoimetamise aega. Seda infot saab täiendada ametnike intervjuerides.

Koolitust puudutavat 3. hüpoteesi saab kontrollida töötajaid ja nende ülemusi intervjuerides, samuti tööplaan, tööjuhendeid jms analüüsides.

Hüpoteeside tõestamise vormi võib ka täpsemal kujul ette valmistada, nt määrata kindlaks isikud, keda hakatakse intervjuerima.

Audiitorid sõnastavad oma leiud, mis on saadud iga hüpoteesi eri meetoditega uurides, ja teevad järeldused, st langetavad otsuse, kas lugeda hüpotees tõestatuks või mitte.

Tulemusauditi praktiline läbiviimine

9. peatükk

Auditi aruande kirjutamine

9.1. Auditi aruande adressaat

Auditi aruanne on auditi kõige olulisem tulem. See ei tohi olla lihtsalt tööks kasutatud märkmete korrastatud versioon. Vastupidi, kõigile auditiprojekti märkmetele tuleb anda uus kuju. Selle protsessi jooksul võib kindlasti leida infot, mis on küll väga huvitav, kuid mida ei saa mingil põhjusel aruandes kasutada ja tuleb seetõttu kõrvale jätta. Samal ajal ei pruugi töö käigus tehtud märkustest aruande kirjutamiseks piisata ning audiitoritel tuleb uuringuid jätkata.

Et aruande lugeja ei pruugi audiitorite lähenemisega tuttav olla, tuleb aruandesse kirja panna hüpoteesid ja nende kontrollimise tulemused, esitades need lugejale hõlpsasti mõistetaval kujul. Aruande kirjutamisel tuleb lähtuda sellest, et aruanne oleks asjakohane just nende isikute ja organisatsioonide tarvis, kellele see on adresseeritud.

RRV-s on sihtrühmadeks auditeeritav, vastav ministeerium, Rahandusministeerium, avalikkus ja massiteabevahendid. Parlamendi alluvuses töötavate kontrolliasutuste puhul on auditi aruanne tavaliselt mõeldud avaliku sektori rahandusjärelevalve komisjonile või mõnele muule alalisele parlamendikomisjonile, mis tegeleb auditite aruannetega vastavalt riigi põhiseadusele.

9.2. Hea aruande kriteeriumid

INTOSAI auditistandardites on sätestatud:

“Iga auditi lõpul peaks audiitor koostama tähelepanekute kohta nõuetekohase kirjaliku arvamuse (järelendusotsuse) või aruande, nagu ette nähtud; selle sisu peaks olema kergesti mõistetav ning läbipaistev ja ühemõtteline; see peaks sisaldama ainult sellist teavet, mida toetab pädev ja asjakohane tõendusmaterjal, ning olema sõltumatu, objektiivne, aus ja konstruktiivne.”

Aruande kvaliteeti saab hinnata allpool esitatud üksikasjalike kriteeriumide¹² alusel.

¹² Loetelus on mõnevõrra lühendatud kujul ära toodud Kanada Riigikontrollis kasutatavad kriteeriumid.

Tulemusauditi praktiline läbiviimine

Kriteerium	Selgitus
Asjakohasus	Aruandes esitatud info peab olema analüüsitava probleemi suhtes asjakohane
Usaldusväärsus ja usutavus	Kasutajatel peab olema kindlustunne aruandes esitatud tulemuste usaldusväärsuse ja usutavuse suhtes
Objektiivsus	Aruandes esitatud info peab olema objektiivne
Olulisus	Info kõigi aruandes käsitletud küsimuste kohta peab vastama nende tähtsusele, tundlikkusele ja kasutatud ressursside hulgale
Võrreldavus	Aruandes esitatud info peab võimaldama eri perioodide võrdlemist
Juurdepäätetavus	Aruandes tuleb arusaadavalt selgitada, kuidas ja kust on võimalik saada üksikasjalikumat infot
Arusaadavus	Aruannet peavad suutma mõista ka need isikud, kellel puuduvad üksikasjalikud teadmised valitsuse tegevuse ja auditi objekti kohta

9.3. Aruande pikkus ja ülesehitus

Auditi aruanne ei tohi olla liiga pikk, sest paljud inimesed ei loeks siis seda. Samas peavad audiitorid oma argumendid täies ulatuses esitama. Tavaliselt on sobivaks pikkuseks 20–50 lehekülge.

Kuigi aruanded võivad oma sisu poolest erineda, on siiski soovitatav kasutada standardset ülesehitust. Näiteks RRV auditiaruanded on tavaliselt järgmise ülesehitusega.

1. Kokkuvõte
2. Sissejuhatus
 - Taust
 - Auditi põhjused
3. Auditi raamistik
4. Auditi objekti kirjeldus
5. Leiud
6. Järeldused
7. Soovitused
8. Lisad

Kokkuvõte on mõeldud inimeste jaoks, kellel pole aega kogu aruannet lugeda. Seega tuleb kokkuvõttes keskenduda kõige olulisemale.

Sissejuhatuses tuleks viidata varasematele uuringutele ja audititele ning tuua välja auditi põhjused, näiteks avalikkuse rahulolematuse, parlamendi-vaidlused. Kui sihtrühmadele ei ole tulemusaudit veel tuttav, võib sissejuhatuses esitada tulemusauditi mõiste lühikese kirjelduse.

Auditi raamistikku käsitlevas peatükis tuleb näidata, kuidas audit korraldati, et lugejal oleks võimalik mõista, mil viisil on audiitor oma aruandes esitatud leidude ja järeldusteni jõudnud. Kui tahes huvitav see peatükk ka poleks, peab see olema lühike ja pakkuma ainult kõige olulisemat infot, kusjuures keskenduda tuleb auditi ulatusele ja andmete kogumise meetoditele.

Aruande kirjutamine

“Me alustasime kokkuvõttest, kuid see ei sobinud ning pidime välja töötama uue variandi. Pärast seda oli hõlbus teemasid lõpuni arendada.”

“Alustasime sellest, et kirjutasime oma tegevuskavade alusel sissejuhatuse ja kirjelduse. Meil oli võimalik kasutada eeliselgituse osi ja see kiirendas tööd. Uurisime oma vaatlusandmeid ja esimene mustand oli kolme nädalaga valmis. Olime intervjuude ajal märkmeid tehes head tööd teinud, need võimalikult kiiresti kirja pannud. See tegi aruande kirjutamise ja tähelepanekute töötlemise lihtsamaks.”

“Kogusime rohkesti andmeid ja kirjutamist alustades oli võimalik neid mitmel viisil korrastada. Katsetasime mitut struktuuri, sest aruanne kipus liiga segaseks kujunema. Ma arvan, et praegune struktuur sobib. Vaid praktika aitab otsustada, milline on parim lahendus.”

“Me püüdsime kõik kogutud andmed liigitada vastavalt oma hüpoteesidele ja see oli kirjutamist alustades suureks abiks. Meil on kvaliteedikontrolli nõukogu, kus töötavad direktor ja Rootsi nõustaja. Nad jälgivad meie projekte algusest peale kuni aruannete avaldamiseni. Kirjutamise ajal arutame oma mustandeid nõukoguga ning loomulikult aitab see aruannete kvaliteeti parandada.”

“Päeval kogusime andmeid ja õhtul hakkasin tähelepanekuid kirja panema. Arvutist oli tõesti suur abi, olen seda juba üpris hästi tundma õppinud. Muu hulgas olen õppinud, kuidas salvestada märkmed omaette failidesse selliselt, et neid oleks aruannet kirjutades lihtsam kasutada. Varem arvasin, et isegi kui meil oleks arvuti, ei suudaks ma kunagi täielikku aruannet kirjutada, kuid nüüd on esimene mustand valmis.”

“Arvuti abil on lihtne kirjutada, kuid peagi selgub, et ka parandusi teha on nii kerge, et üks mustand järgneb teisele, ilma et aruanne paremaks muutuks. See võtab hoopis aega ja tekitab kulutusi.”

(RRV tulemusauditi kursustel osalenud audiitorite kommentaaridest.)

Auditi **objekti kirjeldus** võib puudutada selliseid valdkondi nagu auditeeritava ajalugu, eesmärgid, asjakohased õigusaktid, reeglid ja eeskirjad, organisatsiooniline struktuur, väljundid jne. Kirjeldava peatüki eesmärgiks on anda lugejatele, kes pole auditeeritavaga tuttavad, põhiinfot, mis aitaks neil järgmisi peatükke mõista. Järelikult tuleb selles peatükis esitada ainult sellist taustinfot, mis haakub järgmiste peatükkide sisuga.

See ja auditi raamistikku käsitlev peatükk võiksid põhineda eeseltituse aruande töödeldud infol.

Leidude peatükis esitab audiitor andmete kogumise käigus tehtud tähelepanekute ja nõuete võrdluse ning **järelduste** peatükis omaenda järeldused. Lõpuks sõnastab audiitor auditeeritavale mõeldud **ettepanekud**, kus antakse nõu, mida peaks olukorra parandamiseks tegema.

Nagu kirjelduse peatükk, võib ka leidude peatükk osutada väga pikaks, nt sisaldada küsimustike tulemusi, see aga muudab aruande raskesti loetavaks. Järelikult tuleb põhjalikult läbi mõelda, milline osa leidudest aruandes esitada. Probleemi aitavad lahendada **lisad**, kuhu on võimalik paigutada üksikasjalikud tähelepanekud. Lisasid saab kasutada ka konsultantide sõltumatute aruannete, meetodite üksikasjalike selgituste jms avaldamiseks.

Auditi aruande juurde võib kuuluda auditeeritavale mõeldud kaaskiri.

9.4. Leiud, järeldused ja ettepanekud

Paljudel audiitoritel on raskusi leidude, järelduste ja ettepanekute üksteisest eraldamisega.

Leiud on tähelepanekute ja auditi kriteeriumide või nõuete võrdlemise tulemused. Need tuleb esitada korrektselt, ilma audiitori seisukohtadeta. Selles peatükis annab audiitor intervjuerituile võimaluse lugejatega “suhelda”, hoidudes oma kommentaare lisamast. Lugeja ülesande hõlbustamiseks võib aeg-ajalt kasutada selliseid fraase nagu “intervjueritute sõnade kohaselt” vms.

Järelduste peatükis avaldatakse auditi tõendusmaterjal täies ulatuses. Seal esitavad audiitorid analüüsitud andmete tõlgendused, toetudes hindamiskriteeriumidele, tervele mõistusele ja oma kogemusele. Näiteks peab audiitor otsustama, kas mingi elanikkonna valimi kohta saadud tulemusi on võimalik üldistada. Leiud võivad olla omavahel vastuolus või ebajärjekindlad ning sellistel juhtudel peavad audiitorid neid võrdlema. Lugejale võivad järelduste mõistmisel abiks olla sellised fraasid nagu “audiitorite arvates” jm.

Kui leidude ja järelduste vahel pole selget vahet, võib lugejal olla võimatu mõista, millal on viidatud intervjueritavatelt saadud vastustele, millal aga audiitori enese arvamusele.

Ettepanekuid käsitlev peatükk peab põhinema audiitori leidudel ja järeldustel. Võimaluse korral peaks ettepanekute peatükk olema üles ehitatud sarnaselt nii leidude kui ka järelduste peatükile.

Sellised ettepanekud, mis ei põhine ühelgi leiul, tuleb välja jätta. Ettepanekute esitamise põhimõtted peab kindlaks määrama kontrolliasutus; need võidakse esitada koostöös samu küsimusi uurivate finantsaudiitoritega.

Tavaliselt on otstarbekam keskenduda sellele, **mida** tuleb muuta, jättes muudatuste tegemise viisi auditeeritavate otsustada. Liiga üksikasjalikud ettepanekud võivad kontrolliasutuse seostada mingite konkreetsete lahendustega, mis võib tulevased auditid keerukamaks muuta. Teisest küljest peavad ettepanekud olema sedavõrd üksikasjalikud, et auditeeritav saaks neid rakendada ja kontrolliasutus nende rakendamist kontrollida.

9.4.1. Leidude, järelduste ja ettepanekute esitamine

Leiud, järeldused ja ettepanekud peab loogiliselt esitama ning omavahel seostama. Järgmisena on esitatud alternatiivsed ülesehitused. Näited põhinevad auditil, mille puhul on keskendutud kahele valdkonnale (A ja B).

Struktuur 1	Struktuur 2
5. Leiud	5. Leiud, järeldused ja ettepanekud A kohta
5.1. Leiud A kohta	5.1. Leiud A kohta
5.2. Leiud B kohta	5.2. Järeldused A kohta
6. Järeldused	5.3. Ettepanekud A kohta
6.1. Järeldused A kohta	6. Leiud, järeldused ja ettepanekud B kohta
6.2. Järeldused B kohta	6.1. Leiud B kohta
7. Ettepanekud	6.2. Järeldused B kohta
7.1. Ettepanekud A kohta	6.3. Ettepanekud B kohta
7.2. Ettepanekud B kohta	

Mõlemal struktuuril on oma eelised. Struktuur 1 annab hea ülevaate kõigist leidudest, järeldustest ja ettepanekutest. Struktuur 2 on mõeldud eri valdkondade komplekssema analüüsi puhuks. Struktuure võib ka kombineerida: mõnikord võib osutada kasulikuks esitada valdkondade A ja B kaupa leiud, kuid mitte järeldused ja ettepanekud.

Juhul kui järeldused on iseenesestmõistetavad, pole tarvis neile eraldi peatükki pühendada, vaid esitada need leidudega ühes peatükis.

Et ettepanekud on paljude otsustajate jaoks aruande kõige tähtsam osa, võib ettepanekute peatüki paigutada aruande algusse, hoolimata sellest, et analüütilisest vaatepunktist ei ole see loogiline.

9.4.2. Eri peatükkide grammatika

Allpool on kirjeldatud, missugustes peatükkides missuguseid aegu ja kõneviise kasutada.

Kuidas soovitusi sõnastada

Siin on esitatud rida ettepanekuid koos kommentaaridega.

“Töö parandamiseks tuleb parandada osakondade koordineeritust.”

Kommentaar: Et koordineerimist peetakse sageli positiivseks nähtuseks, võib sellise ettepaneku leida paljudest aruannetest. Niisiis ei seisne põhiküsimus mitte selles, et koordineerimine on vajalik, vaid selles, kuidas see praktiliselt peab toimuma (kes peab kellega mida koordineerima).

“On soovitatav, et farmaatsiateenistuse direktor vastutaks täiel määral ravimite hankimise ja jaotamise eest kõigile psühhiaatriaahaglatele.”

Kommentaar: See ettepanek on hea, sest vastutuse tase on selgelt välja toodud.

“Pakkumised võitnud tarnijatega sõlmitavates lepingutes tuleb ette näha karistused kõigi kokkulepitud tarnetähtaegade ületamiste ja tarnitud artiklite eest, mis erinevad esitatud näidistest.”

Kommentaar: Selge ja täpne ettepanek, mis on suunatud otse auditeeritavale.

“Riigi ehitisi tuleb hooldada iga viie aasta järel.”

Kommentaar: ettepanek on liiga üksikasjalik. Ehitisi tuleb hooldada siis, kui vaja. Tõenäoliselt suudab parima vastavasisulise otsuse langetada auditeeritav ise.

“Küsimuste käsitlemise ajad ministeeriumides tuleb viia miinimumini ning rahaeraldised peavad toimuma mõistliku aja jooksul.”

Kommentaar: See ettepanek on iseenesestmõistetav ja sellega nõustuksid kõik. Peaks andma juhtnööre lühemate käsitlusaegade saavutamiseks.

“Ministeerium peaks kasutusele võtma väikeste sularahasummadega arveldamise süsteemi lähetuses viibinud ametnike kulude hüvitamiseks.”

Kommentaar: Hea ettepanek, mida on lihtne rakendada ja mis keskendub konkreetsele probleemile.

“Tuleb teha jõupingutusi farmatseutide arvu suurendamiseks.”

Kommentaar: Et see maksab raha, peaksid audiitorid tavaliselt selliseid ettepanekuid vältima, vastasel korral tuleks juhtida selgelt tähelepanu eelarvega seotud tagajärgedele.

(RRV tulemusauditi kursustel arutatud ettepanekud.)

	Lihtminevik		Olevik		Tingiv või käskiv kõneviis
Leiud	X		(X)		
Järeldused		→	X		
Ettepanekud				→	X
	Eile		Täna		Homme

Leiud on juba tehtud ja seega tuleks neile viidata minevikus. Samuti on võimalik, et auditeeritav on rakendanud abinõusid, mis on leidude aktuaalsuse kaotanud. Kui leiud on ilmselgelt ajakohased, on võib-olla sobivam kasutada olevikku.

Järeldused puudutavad olemasolevaid tingimusi ja seega on nende puhul kohaseim olevik.

Ettepanekud tuleb kirja panna kas tingivas kõneviisis esitatud soovitusena või käskivas kõneviisis esitatud nõudmistena.

9.5. Aruande kirjutamine

Juba auditi planeerimise ajal peab audiitoril olema kavandatavast aruandest selge ettekujutus. Tegelik kirjutamine algab eelnõust, kus on esitatud aruande peamised alajaotused ja põhisisu. Et eelnõu on aruande kirjutamise aluseks, tuleb see välja töötada päris auditiprojekti alguses.

Tavaliselt on võimalik kirjutamist alustada juba auditi varastes staadiumides. Alustada saab sissejuhatausest, auditi raamistikku käsitlevast peatükist ja objekti kirjeldavast osast. Selleks võib audiitor kasutada aega, mil ta on tööga vähem koormatud.

Kirjutamine on protsess. See tähendab, et tuleb kirjutada mitu mustandit, mida seejärel kommenteeritakse ja parandatakse. Kirjutamine on ka analüütiline tegevus – mõned analüüsiprobleemid võivad audiitorile selgeks saada alles aruannet kirjutades.

Auditi töörühm peab veenduma, et aruanne vastaks alaosas 9.2 kirjeldatud kvaliteedinõuetele. Selleks võib rühm paluda mustandeid lugeda teistel kontrolliasutuse töötajatel.

Mustandeid kirjutades on soovitatav auditeeritavaga ühendust pidada, vajaduse korral võib talle kommenteerimiseks esitada isegi lõppmustandi või selle osad. Seda saab teha kontaktrühma või juhtkonna määratud töötajate abil. Niisugune toimimisviis on audiitoritele kasulik järgmistel põhjustel:

- aruandesse sattuvate faktivigade oht väheneb;
- saadakse abi kogutud info analüüsimiseks;
- tagatakse järelduste ja ettepanekute omaksvõtt.

9.6. Aruande anonüümsus

Tulemused tuleb esitada nii, et infot oleks võimalikult raske konkreetsete isikutega seostada. Samas võib auditeeritavat esindavate juhtide ja mõne spetsialisti arvamusi lõpparuandes tsiteerida, kui selleks on eelnevalt saadud kõnealuse isiku nõusolek.

9.7. Abistavad vihjed

Järgmisena on loetletud mõned viisid, mis aitavad audiitoril tulemusauditi aruannet loetavamaks muuta.

- Kõrvaldage asjasse mittepuutuv info.
- Vältige erialaste ja keeruliste sõnade kasutamist.
- Kasutage sisukorda.
- Kasutage sobivaid pealkirju.
- Kasutage andmete esitamiseks tabelleid, diagramme jms.
- Esitage kasutatud lühendite loetelu.

10. peatükk

Auditiprojekti lõpuleviimine

10.1. Kõrvaltegevused

Nagu osutatud 9. peatükis, on auditi aruanne mõeldud kindlatele sihtrühmadele ja selle esitamisel tuleb arvestada nende vajadusi.

Heaks tooniks on saata aruanne auditeeritavale enne avaldamist. See võimaldab tal tulemustega juba aegsasti põhjalikult tutvuda. Auditeeritava nõusolekul võib korraldada eraldi koosolekuid auditi tulemuste tutvustamiseks juhtkonnale ja asjassepuutuvatele töötajatele.

Auditi esitlemiseks võib korraldada kohtumisi ministritega, parlamendiliikmetega, parlamendikomisjonide liikmetega (näiteks avaliku sektori rahandusjärelevalve komisjon) jne.

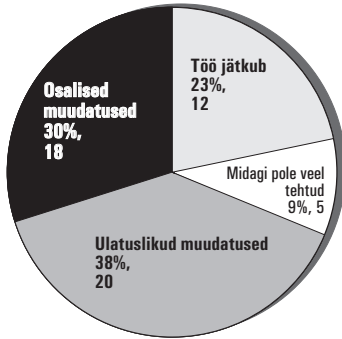
RRV-s pannakse erilist rõhku sellele, et auditite aruanded oleksid massiteabevahenditele kiiresti ja hõlpsalt kättesaadavad. Kõigi aruannete juurde kuuluvad **pressiteated**. Pressiteate näidis on lisas 2.

10.2. Auditi järelkontroll

Audiitorite poolt auditeeritavale antud soovitude järgimist tuleb hiljem kontrollida. Selleks võib näiteks mõni aeg pärast auditi valmimist korraldada koosoleku, kus saab välja selgitada, milliseid samme on auditeeritav oma tegevuse tulemuslikkuse parandamiseks astunud ja milliseid soovitusi ellu viinud. Vastavasisuline kiri on toodud lisas 2.

Rakendada võib ka spetsiaalselt järelkontrolliks mõeldud tegevusi. Näiteks RRV-s tehti eriprojekt – kontrolliti tulemusauditi osakonna poolt kolme aasta jooksul tehtud auditite tulemusi. Peamiselt hinnati seda, kui palju aruannetes esitatud soovitusi olid auditeeritavad tegelikult arvesse võtnud. Saadud hinnanguid kasutati aruannete klassifitseerimiseks ja tulemused ulatusid põhjalikest muutustest kuni selleni, et mitte midagi ei olnud ette võetud. Diagramm põhineb 55 aruandel.

Tulemusauditi praktiline läbiviimine



Absoluutarv on suhestatud avaldatud aruannete koguarvuga ja esitatud protsendina.

10.3. Audiitorite töö hindamine

On oluline, et kontrolliasutus viiks läbi **audiitorite töö hindamise**. Selle eesmärk on kindlaks määrata häid tulemusi andnud meetodid, et kasutada neid teiste projektide juures, ning avastada niisugused lähenemised, mis pole rahuldavaid tulemusi andnud.

Kontrolliasutuses töötavad audiitorid peaksid kaaluma võimalust korraldada kolleegidele seminare, et informeerida neid oma auditiprojektidest, auditite tulemustest ja saadud metoodilisest kogemusest.

Audiitoril tuleks pärast auditiprojekti lõppemist talletada selline info, mis võimaldaks tulemusi ka hiljem kasutada.

Pressiteated

Pressiteated on igas kontrolliasutuses levinuim viis informeerida ajakirjanikke oma asutuse tegevusest. Pressiteated annavad suurepärase võimaluse esitada omi vaatenurki asutuse saavutuste kohta ning aitavad ajakirjanikel keskenduda kontrolliasutuse jaoks tähtsana tunduvatele küsimustele.

Pressiteade koostatakse sageli enne auditi aruande avaldamist ja selle sisust teavitatakse kõiki osapooli.

Massiteabevahendite huvitatuse tagamisel mängivad ülimalt olulist rolli nii pressiteate sisu kui ka vorm. Allpool on toodud mõned põhilised nõuanded, mida ei tohi aga mingil juhul võtta hea pressiteate kirjutamise täieliku juhisenä.

- Püüdke leida selliseid väljendeid, mida ajakirjanikud saavad oma artiklites ja saatelõikudes kasutada. Mida ladusam on pressiteate tekst, seda tõenäolisem, et ajakirjanikud tarvitavad artiklis või saatelõigis teie sõnu. Vältige liiga pikki lauseid ja ülearuerialast keelt.
- Pressiteade peab olema nii lühike kui võimalik, samas ei tohiks infot esitada ülearu kokkusurutult.
- Pressiteadet koostades alustage alati kõige olulisemast. Teade algab põhiidee, soovitude ja järeldustega, seejärel võite liikuda üksikasjade ja taustinfo juurde.
- Pressiteate pealkiri peab olema lühike, korrektne, asjakohane ning osutama sellele, milles uudis seisneb.
- Pressiteade tuleb alati varustada kuupäevaga ning selles tuleb nimetada kõigi mainitud isikute nimed, ametikohad ja tiitlid.
- Võimaluse korral siduge auditeeritava töö tulemuslikkust kajastav info varasemate aastate teabega – see aitab lugejal infot konteksti paigutada.

Tulemusauditi praktiline läbiviimine

11. peatükk

Audit – ideaalid ja reaalsus

Käsiraamatu II osa 4.–10. peatükis on käsitletud auditi praktilist läbiviimist. Arusaamise hõlbustamiseks on kujutatud ideaalset protsessi, mis põhineb suurel määral RRV ja INTOSAI standarditel.

Praktikas aga ideaalset olukorda ei esine ning käesolevas peatükis püütakse selgitada, mida see endaga kaasa toob. Tuuakse välja kaks põhjust, miks tegelik auditiprotsess ei vasta alati eelmistes peatükkides esitatud ideaalpildile.

Auditit mõjutavad:

- auditikeskkond (kultuuritraditsioon, avaliku sektori arengutase riigis, kontrolliasutuse ressursid jne);
- ootamatud, ennustamatud tegurid (auditi läbiviimise asjaolude muutumine, rühmas valitsev tööõhkkond jne), mis põhjustavad tegeliku auditiprotsessi erinevuse planeeritust.

Iga tegelik audit erineb planeeritust isemoodi. Auditikeskkond aga mõjutab suuremal või vähemal määral kõiki auditeid suhteliselt ühtmoodi.

11.1. Tegeliku ja planeeritud auditi võrdlus

Pedagoogilistel põhjustel oli eelmistes peatükkides käsitletud auditi protsess jagatud etappideks ja seda kirjeldati kronoloogiliselt, alustades planeerimisest. Etappe kirjeldati samm-sammult, et näidata, kuidas mitmesuguseid tegevusi tuleb läbi viia.

Need peatükid võivad tekitada kujutelma, et kõik tehtavad valikud põhinevad ratsionaalsetel kaalutlustel, et need dokumenteeritakse vormikohaselt, määratakse kindlaks planeerimiskoosolekutel jne. Tegelikuses mõjutavad audiitori tööd paljud tegurid. Rühmas valitsev tööõhkkond võib protsessi oluliselt mõjutada; ideed võivad tulla mingil juhuslikul hetkel, mitte tingimata planeerimiskoosoleku ajal, näiteks nädalalõppudel puhates, sõpradega vesteldes.

Väheste kogemustega audiitoril tuleks kindlasti püüda oma tegevust maksimaalselt planeerida ja dokumenteerida, kuid kogunud audiitor võib paljusid ülesandeid täita intuitiivselt, kasutamata selleks mingeid erilisi süsteeme või vorme.

Paljud ülalkirjeldatud etapid toimuvad samaaegselt, ilma kindla kronoloogilise järjekorrata. Ka projekti planeerimine on pidev protsess. See algab auditi kava koostamisest, ent ka auditi jätkudes tuleb peaaegu kogu aeg uusi asjaolusid arvesse võtta.

Mõnikord tuleb auditi probleem täielikult ümber hinnata, sest esile võivad kerkida küsimused, mida audiitor projekti planeerides ette ei näinud. Tavaliselt on see tingitud auditi läbiviimise asjaolude põhjalikust muutumisest. Auditeeritav võidakse reorganiseerida, teise ministeeriumiga liita või tema tegevus koguni lõpetada. Audiitor peab neile muutustele reageerima probleemide, meetodite jm ümberdefineerimisega. On olukordi, kus võib osutada vajalikuks isegi kogu projekti muuta.

Võib juhtuda, et hüpoteesid ei kajasta organisatsioonis esinevaid põhi-probleeme. Samuti võivad kogutud andmed hüpoteeside tõestamisel asjakohatuks osutada.

Hea planeerimise tähtsust ei ole võimalik ülearu rõhutada. Hea auditika-va olemasolu aitab ennetada paljusid auditi käigus esile kerkida võivaid probleeme. Samal ajal peavad audiitorid ilmutama paindlikkust ja valmidust oma plaane muuta. Kui on vaja teha põhimõttelisi muudatusi, peavad need olema selgelt sõnastatud ja juhtkonna poolt heaks kiidetud.

Auditi eri etapid on üksteisega seotud. On tavaline, et audiitorid kipuvad koguma liiga palju andmeid või siis selliseid andmeid, mis on konkreetse auditi puhul kohatud. Seega peab valitsema tasakaal andmete kogumise planeerimise, andmete tegeliku kogumise ning nende töötluse ja analüüsi vahel.

Auditi jooksul võib töö iseloom ja intensiivsus pidevalt muutuda. Näiteks planeerimisetapil keskendub audiitor analüütilistele küsimustele, mille lahendamine eeldab teooria tundmist; andmete kogumine eeldab sotsiaalse kontaktide loomise võimet. Kohati on töö väga intensiivne ning paljusid asju peab tegema ühel ja samal ajal, kohati võib töö muutuda üksluiseks ja aeglaseks, näiteks siis, kui tuleb oodata projekti alustamise otsust juhtkonnalt või auditeeritava vastust.

11.2. Auditikeskkond

Tulemusauditi praktilist läbiviimist mõjutavad ka järgmised tegurid:

- riigi üldine arengutase ja probleemid;
- avaliku sektori arengutase riigis;
- kontrolliasutuse ressursid (auditi säästlik korraldus) ja pädevus;
- statistiliste andmete olemasolu;
- avalikku sektorit puudutavale kirjalikule infole võimaldatava ligipääsu ulatus;
- kultuuritraditsioon;
- transpordi ja telekommunikatsiooni areng.

Edasi keskendume mõjule, mida võivad tulemusauditile avaldada auditi säästlik korraldus ja kultuuritraditsioon.

11.2.1. Auditi säästlik korraldus

Et tulemusauditi projektid on tavaliselt aeganõudvad ja kulukad, ressursse aga napib, võib kogu auditi läbiviimine ohtu sattuda. Auditile kuluvat aega ja raha saab vähendada, ehkki see võib mõjutada auditi kvaliteeti, leidude esinduslikkust jms. Siinkohal mõned soovitusel, kuidas seda teha.

- Valige lihtsad ja piiritletud probleemid.
- Keskenduge pigem probleemide kirjeldamisele ja mõõtmisele kui nende tekkepõhjuste selgitamisele.
- Tehke mitu samatüübilist ja sarnase raamistikuga auditit – nii saate kasutada eelmiste auditite käigus kogutud teadmisi ja kogemusi.
- Viige audit läbi tõhusamalt, võttes näiteks mitu tegevust ette üheaegselt.
- Tõhustage praktiliste tööde planeerimist ja arvestage seejuures transpordiga.
- Külastage praktilisi töid tehes vähem piirkondi ja valige peakontorile lähemal asuvad kohad.
- Koguge vähem andmeid / auditi tõendusmaterjali (korraldage nt vähem intervjuusid).
- Võimaluse korral töötage üksi.
- Kirjutage lühemaid aruandeid.
- Töötage koos finantsaudiitoritega, selleks on hulk võimalusi.

11.2.2. Kultuuritraditsioon

On oluline, et kontrolliasutus analüüsiks, kuidas on võimalik tulemusauditi põhimõtteid kohaliku kultuuritraditsiooniga kokku sobitada. Nii on võimalik tulemusauditist rohkem kasu saada. Arvestada tuleb järgmiste asjaoludega:

- Milliste mitteformaalsete struktuuridega tuleb auditit kavandades arvestada, nt keel, usk?
- Millist tüüpi aruandeid sihtgrupid (auditeeritavad, parlamendiliikmed jne) eelistaksid lugeda?
- Kuidas poliitiline süsteem ja kultuuritraditsioon mõjutavad suhteid auditeeritavaga?

Juhtkonnale mõeldud täielikum nimekiri on 16. peatükis.



Tulemusaudiitorite põhioskused

Tulemusauditorite põhioskused

12. peatükk

Intervjuud ja küsimustikud

7. ja 8. peatükis käsitleti intervjuusid ja küsimustikke pigem teoreetilisest vaatepunktist. Käesolevas peatükis keskendutakse praktilisematele oskustele, s.o sellele, kuidas intervjuusid läbi viia ja küsimustikke kasutada.

12.1. Info hankimine inimestelt

Inimeste otseintervjueerimise, telefoniintervjuude ja posti teel saadetavate küsimustike eelised ja puudused võib kokku võtta nii:

Otseintervjuud

- + kiirus (kui intervjueeritav elab lähedal);
- + võimalus kasutada keerukate küsimuste puhul magnetofoni;
- + lihtne näidata pilte, diagramme jms;
- + võimalus vastuseid kohe täpsustada;
- intervjueeriija juuresolek võib vastuseid mõjutada;
- raske on esitada tundliku iseloomuga küsimusi;

Telefoniintervjuud

- + lihtne läbi viia;
- + odavus;
- + võimalus vastuseid kohe täpsustada;
- eeldavad telefoni kasutamise võimalust ja head sidet;
- peavad rajanema suhteliselt lihtsatel küsimustel;
- võimatu on näidata diagramme jms;
- intervjueeriija võib vastuseid mõjutada;
- raske on esitada tundliku iseloomuga küsimusi;

Posti teel saadetavad küsimustikud

- + võimalus saada vastused korraga paljudelt;
- + kasulikud pikemaid ja ette kindlaks määratud vastuseid eeldavate küsimuste puhul;
- + intervjueeriija ei saa vastuseid mõjutada;

Tulemusaudiitorite põhioskused

- + sobivad tundliku iseloomuga küsimuste esitamiseks;
- + võimalus näidata diagramme jms;
- ettevalmistamiseks ja läbiviimiseks kulub palju aega;
- vastuseid on raske täpsustada;
- raskem kasutada avatud vastustega küsimuste puhul;
- ettearvamatu vastajate protsent;
- sõltuvus postiteenistuse usaldusväärsusest.

Edasi keskendumine otseintervjuudele, mille puhul intervjuueeritava kohtutakse silmast silma. Peatüki lõpus (alaosa 12.6) käsitletakse ka küsimustikke; telefoniintervjuusid ei vaadelda.

12.2. Intervjuuolukord

Intervjuu tähendab otsekontakti intervjuueerija ja intervjuueeritava vahel.

Intervjuu tulemusi võivad mõjutada järgmised tegurid:

- keskkond
(müra, eksitamisid, telefonikõned, kontoriruumide jaotus, ilm);
- füüsilised omadused
(välimus, vanus, sugu, riietus);
- kultuurilised tegurid
(keelemurre, ametiastme või ametikoha erinevus, audiitori ja intervjuueeritava suhted).

Audiitoritöös tuleb ette palju intervjuuolukordi. Intervjuueerija ülesanne on luua selline õhkkond, mille puhul intervjuu oleks võimalikult tulemuslik. Siinkohal on esitatud mõningad juhised intervjuude planeerimiseks, läbiviimiseks ja dokumenteerimiseks.

12.3. Intervjuu planeerimine

Planeerimisetalpil peab intervjuueerija arvestama järgmiste teguritega:

- intervjuu eesmärk;
- intervjuueeriva rühma koosseis;
- intervjuu struktuur;
- intervjuu kava ettevalmistamine;
- praktiline töökorraldus.

12.3.1. Intervjuu eesmärk

Kõige tavalisem eesmärk on koguda andmeid, kuid intervjuusid võidakse korraldada ka muudel eesmärkidel:

- auditi võimalike objektide kohta käivate ideede arutelu ja kontrollimine;
- auditi omaksvõtu saavutamine;
- auditeeritava ootuste väljaselgitamine;
- kontaktisikuid, kasulikke infoallikaid puudutava info hankimine;
- intervjuueeritava teadmiste ulatuse selgitamine teatud küsimustes;
- selgitamine, kas ja kuidas on audiitori soovitusi rakendatud.

12.3.2. Intervjuueeriva rühma koosseis

Kogenud audiitorid võivad säästlikkuse tagamiseks intervjuusid üksi läbi viia. Siiski on projekti alguses oluline, et rühm töötaks koos, määrates seeläbi ühised alused edaspidiseks. Rühma koostöö on vajalik ka siis, kui intervjuueeritakse võtmeisikuid või juhtkonda, ning siis, kui tegu on intervjuudega, mida peetakse mingil põhjusel keerukaks.

Vähekokogenud audiitoril võib üksi töötamine raskeks osutuda. Sel juhul võiks intervjuueerijaid olla kaks-kolm (kuid mitte rohkem). Tuleb kindlaks määrata ka intervjuueerijate omavahelised suhted: üks võib keskenduda küsimisele, teised märkmete tegemisele ning täpsustavate küsimuste esitamisele.

Tavaliselt on soovitatav intervjuueerida ühte isikut korraga. Nii tunneb intervjuueeritav ennast mugavamalt ja on altim küsimustele vastama. Seda lähenemist soovitatakse just siis, kui on tarvis kajastada erinevaid seisukohti.

Teisest küljest võib esineda olukordi, kus on otstarbekam intervjuueerida mitut inimest koos. Kui asju on raske meeles pidada või keeruline mõista, võivad intervjuueeritavad üksteist audiitoritele vastates abistada. Et intervjuu võib sel juhul kujuneda pigem arutelu sarnaseks, peavad intervjuueerijad väga oskuslikult käituma.

12.3.3. Intervjuu struktuur

Eristatakse struktureeritud ja struktureerimata intervjuusid. Nende eesmärgid on täiesti erinevad.

Struktureeritud intervjuu näide

Audiitorid hakkavad auditit lõpetama ja intervjuu eesmärk on juba kogutud andmeid spetsiifilise teabega täiendada. Intervjuueeritavaks on erialaspetsialist. Audiitorid peavad ette teadma, millist infot nad vajavad, st intervjuu peab olema tugevasti struktureeritud.

Struktureerimata intervjuu näide

Audiitorid viivad sotsiaalhoolekandesüsteemi eeslõigutuse käigus läbi esimest intervjuud. Intervjueeritavaks on professor, kellelt eeldatakse laialdasi teadmisi kogu valdkonnast. Siin peaksid audiitorid keskenduma teemadele, millest nad soovivad kõnelda, ilmutama paindlikkust ning käsitlema intervjuud pigem arutelu kui vormipärase intervjuuna. Tõenäoliselt pole otstarbekas järgida täpselt küsimusi ja nende järjestust – tegu on struktureerimata intervjuuga.

Tabelis on kahte intervjuutüüpi võrreldud.

Tegur	Struktureerimata intervjuu	Struktureeritud intervjuu
Teema	Laiemalt määratletud	Kitsamalt määratletud
Intervjuu kava	Ei kasutata	Kirjalikud küsimused
Küsimuste järjekord	Pole eelnevalt määratud	On eelnevalt määratud
Küsimuste tüüp	Avatud küsimused ¹³	Etteantud vastustega küsimused
Lähenemine	Paindlik	Planeeritud

Struktureerimata intervjuu äärmuslikuks näiteks oleks juhtum, kus audiitorid soovivad arutada ühiskondliku tähtsusega auditiprobleeme isikutega, kellest on teada, et neil on riigis esinevatest probleemidest hea ülevaade.

12.3.4. Intervjuu kava ettevalmistamine

Kava muudab intervjueerimise lihtsamaks ning selle koostamisel peab arvestama olukorraga. Struktureeritud intervjuude puhul vajavad audiitorid üksikasjalikku kava. Kogemuse kasvades võib audiitor kindla kava asemel lähtuda teemadest ning konkreetsed sõnastused nende alusel improviseerida.

Küsimuste ettelugemine paberilt võib intervjueeri ja intervjueeritava kontakti halvendada. Seega on oluline, et audiitor oleks küsimustega tuttav ja saaks kava kasutada abimaterjalina.

Kui kavatsetakse teada saada **arvamusi** paljude teemade kohta, siis on audiitoril tavaliselt kasulik küsimusi intervjueeritavale mitte eelnevalt kätte anda. Kui aga intervjuus püütakse välja selgitada auditeeritavat organisatsiooni puudutavaid **fakte**, on otstarbekas küsimused varem esitada, et intervjueeritaval oleks aega statistilisi andmeid ja muud infot koguda.

¹³ Avatud küsimuste puhul võib intervjueeritav oma vastuse vabalt sõnastada. Näiteks: “Mida Te arvate osakonna juhatajast?” Määratud vastustega küsimuste puhul on alternatiivsed vastused sõnastanud intervjueeri. Näiteks: “Kui peaksite osakonna juhatajat hindama 4-punktise skaala alusel, kus number 1 tähendaks äärmist ebapädevust ja 4 suurt pädevust, siis milline oleks Teie arvamus?”

12.3.5. Praktiline töökorraldus

Intervjueeritava tuleb enne intervjuu läbiviimist suhelda. Lisaks praktilistele küsimustele, nagu intervjuu jaoks sobiva koha ja küllaldase aja leidmine, on kasulik intervjueeritavat intervjuu eesmärgist teavitada ning lühidalt kirjeldada, mille kohta hakatakse küsimusi esitama.

12.4. Intervjuu läbiviimine

Intervjuu võib üles ehitada järgmiselt:

1. sissejuhatus;
2. põhiküsimused;
3. intervjuu lõpetamine.

12.4.1. Sissejuhatus

Sissejuhatus eesmärk on saavutada intervjueeritava isiklik kontakt ja luua pingevaba õhkkond. Audiitor võib alustada sellest, et kirjeldab oma kontrolliasutust, auditi töörühma ja projekti ning räägib, kuidas vastuseid kasutama hakatakse.

Selleks, et intervjueeritav tunneks end vabalt, on oluline alustada üldistest küsimustest, mis puudutavad näiteks intervjueeritava tausta, isiklike huve, ametikohta ja tema organisatsiooni ajalugu.

12.4.2. Põhiküsimused

Intervjuu peaks teemadeks jagama, kusjuures tavaliselt tuleks teemasid käsitleda kindlas järjekorras. Võib juhinduda auditi hüpoteesidest.

Intervjuu läbiviimisel on audiitori käsutuses rida tehnikaid, millest mõnda siin kirjeldame.

Piiramine

Piiramistehnikat kasutades alustab audiitor üldisematest küsimustest ja asub seejärel teemat üksikasjalikumate küsimustega piirama. Näites on intervjueeritavaks algkooliõpilase vanem.

- Audiitor: *Mida te sellest algkoolist arvate?*
 Intervjueeritav: *Ma ei ole sellega üldse rahul!*
 Audiitor: *Milliste valdkondadega te rahul pole?*
 Intervjueeritav: *Ma pole rahul klassides valitseva olukorraga. Minu arvates pole õpetajad küllalt pädevad ja õpikuid, eriti matemaatikaõpikuid, ei jätku.*

- Audiitor: *Alustame klassidest. Kas on midagi konkreetset, mis sealt puudub või mille kohta teil on kaebusi?*
- Intervjueeritav: *Klassides pole tahvleid ja pinke pole piisavalt.*
- Audiitor: *Kas teate, miks see niimoodi on?*
- Intervjueeritav: *Ei, aga see on imelik, sest naaberkoolis hoitakse ülearuseid pinke garaažis.*
- Audiitor: *Räägime nüüd raamatutest. Kas oskate öelda, millistest raamatutest on puudus?*

Näites annab audiitor intervjueeritavale enesele võimaluse probleemid välja tuua, laseb kõigepealt selgitada klasse, õpetajaid ja õpikuid puudutavaid probleeme oma sõnadega. See moodus intervjuud alustada on parem kui see, kus teema tõstatab audiitor ise. Intervjuu edenedes hakkab audiitor probleeme piirama, keskendudes ühele probleemile korraga ja püüdes koguda selle kohta nii palju infot kui võimalik.

Piiramistehnika kasutamine sõltub auditi etapist. Auditandiandmete kogumise lõppjärgus on see tehnika tavaliselt üsna vähese väärtusega, sest audiitoritel peaks juba olema täpne ettekujutus, millistele probleemidele ja andmetele keskenduda.

Tundliku iseloomuga küsimused

Vahel tuleb audiitoril tegelda selliste tundlike küsimustega nagu auditeeritava isiklikud suhted ja probleemid, korruptsioon, seadusevastane tegevus. Delikaatseid küsimusi esitades peab audiitor olema äärmiselt hoolikas. Neid ei tohi esitada intervjuu algul, vaid siis, kui intervjueeritav end juba vabalt tunneb.

Tavaliselt pole otstarbekas tundlikke küsimusi liiga sirgjooneliselt esitada. Selle asemel et intervjueeritavalt küsida: “Kas Te juhite autot, kui olete alkoholi tarvitanud?”, tuleks läheneda taktitundelisemalt, rääkides esialgu alkoholist üldse ja alles siis seda probleemina puudutada. Audiitor peab ilmutama suurt tähelepanu intervjueeritava reaktsioonide suhtes. Intervjueeritavat tuleb kuulata, samal ajal peab aga leidma uusi võimalusi küsimusi esitada ja alati olema valmis lähenema mõne uue nurga alt.

Audiitor on sageli huvitatud infost juhtkonna asjatundlikkuse ja tööõhkkonna kohta. Selle asemel, et küsida otse: “Kuidas Teie ülemus Teile meeldib?”, võib audiitor kasutada näiteks järgmisi küsimusi:

Millised on teie peamised tööülesanded?

Kirjeldage oma tavalist tööpäeva.

Kui palju aega kulub teil tavaliselt ... tegemiseks?

Millised on kõige tähtsamad küsimused, millega te oma igapäevatööd kokku puutute?

Kas te saate ülemuselt oma tööülesannete täitmise kohta tagasisidet?

Kuulamine ja suunamine

Audiitor ei tohiks intervjuueeritavat katkestada, vaid peaks keskenduma kuulamisele. See ei tähenda, et kõike öeldut tuleks võtta kriitikavabalt. Vastupidi, audiitor ei tohi näiteks juhtide vastustesse suhtuda kui olukorra tõepärasesse kirjeldusse.

Kui intervjuueeritav aga kõhkleb ja kipub andma liiga üldisi vastuseid, võib kasulikuks strateegiaks osutada suunamine. Suunamiseks võib kasutada näiteks väljendeid:

Palun, kas te võiksite mulle selle kohta mõne konkreetse näite tuua.

Äkki saaksite sellest täpsemalt rääkida?

Kas võiks öelda, et olete arvamusel, et ...

Vahel tuleb audiitoril kokku puutuda äärmiselt jutukate intervjuueeritavatega. Sellised inimesed ei juhindu esitatud küsimustest ja soovivad rääkida oma loo nii, nagu nemad tahavad. Sel juhul võib olla kasulik lasta intervjuueeritaval lihtsalt rääkida. Audiitor peaks ainult hoolt kandma, et ta saaks kõigile planeeritud küsimustele vastuse, ning sekkuma vajaduse korral täpsustavate märkuste abil, nt “kui pöörduksime nüüd tagasi küsimuse juurde, mis ...”.

Küsimused, mida tuleks vältida

Siin on esitatud näiteid mõnd tüüpi küsimustest, mida audiitor peaks vältima.

Küsimuse tüüp	Näide
Suunavad küsimused	<i>“Kui asjatundmatu teie ülemus teie arvates on?”</i>
Kaks ühe küsimusena esitatud küsimust	<i>“Kuidas te hindate oma töötulemusi ja mida arvate juhtkonnast?”</i>
Küsimused, kus on kasutatud sobimatut sõnavara	<i>“Valuuta odavnemine kipub te bisnist põhja laskma?”</i> (küsimus kohalikule kaupmehele)

Suunavatele küsimustele vastavad intervjuueeritavad tavaliselt nii, nagu nad arvavad, et intervjuueerija seda soovib. Teised ülalmainitud küsimuste tüübid võivad intervjuueeritava segadusse ajada. Järelikult ei võimalda need usaldusväärseid vastuseid saada.

12.4.3. Intervjuu lõpetamine

Enne intervjuu lõpetamist tuleks kontrollida, kas kõigile küsimustele on vastatud. Võib selguda, et mõned punktid vajavad täpsustamist; vahel tahab audiitor mõnele vastusele lisakinnitust saada. Intervjueeritavat võib paluda oma arvamus kokku võtta.

Intervjuud lõpetades on asjakohane küsida ka järgmist:

- andmeid inimeste kohta, keda oleks samuti kasulik intervjueerida;
- kirjalikke materjale, mida saaks auditis kasutada (statistika, jooksvad märkmed, kirjandus jne);
- kohti, kuhu tuleks minna (algkoolide näite ees selgituse alguses võib intervjueeritava esitada küsimusi eriti probleemsete koolide, kõrgelt kvalifitseeritud õpetajate jne kohta).

Audiitor peab intervjueeritavat teavitama projektiga seotud tulevikuplaanidest ning ütlema, et juhul, kui vajatakse veel intervjueeritava abi, võib auditi töörühm teda uuesti külastada. Lõpetuseks on viisakas intervjueeritavat abi eest tänada.

12.5. Intervjuu dokumenteerimine

Intervjuu jooksul peab audiitor tegema märkmeid ja need tuleb esimesel võimalusel ära trükkida. Oluline on üles märkida intervjuu läbiviija, toimumise aeg ja ka see, kuidas on võimalik intervjueeritavaga uuesti kontakti saada (vt alaosa 7.6).

Tõhus andmetöötlus eeldab andmete süstematiseerimist teemade, hüpoteeside, arutatud probleemide jm alusel. Sageli kõnelevad intervjueeritavad mingist teemast näiteks nii intervjuu keskel kui ka lõpus. Audiitor peab selisel juhul kogu info kokku võtma.

Erandjuhtudel võib siiski kasulikuks osutada intervjuu märkmed täielikult, kronoloogilisel kujul talletada, et näha täpselt, milline on intervjueeritava mõttekäik.

Kui audiitor on lisanud märkmetesse isiklike kommentaare intervjuu ja intervjueeritava kohta, on vaja tagada, et märkmeid ei loeks keegi peale rühma liikmete.

Inimeste intervjuerimine

“Ühes haiglas tahtsime kohtuda õdedega. Nad ei olnud ühtki audiitorit varem näinud ning kahtlustasid, et uurime nende tööd ja meiega kõnelemine võib nende karjääri ohustada. Püüdsime neid veenda, et uurime vaid ravimite jaotamist, ei kujuta neile mingit ohtu ja et nende vastused jäävad anonüümseks. Lõpuks oli meil edu ja nad hakkasid meiega koostööd tegema.

Teises haiglas soovis õde innukalt infot anda, öeldes, et me peame oma aruannet levitama paljude inimeste hulgas. Kõigis ravimite jaotamise alalistes puudustes süüdistas ta tervishoiuministeeriumi. Lõpuks saime aru, et tal oli sellega seoses teatud isiklikke lootusi.”

“Andsin ühele ametnikule küsimustiku, kuid ta ütles mulle, et tal on teisi kohustusi. Veensin teda küsimustikku vastu võtma, ent kui ma tagasi läksin, oli ta selle ära kaotanud. Ta lubas täita uue küsimustiku ja ma ootasin seda kaks päeva, kuid siis polnud ametnikku võimalik kätte saada.”

“Kõik intervjueeritavad käitusid minuga kenasti. Tavaliselt olid madalama astme ametnikud valmis rohkem tõtt rääkima ning ääremaade inimesi oli lihtsam intervjueerida kui pealinna omi. Ääremaade ametnikud arvasid, et soovin neid aidata, kuid ministeeriumide töötajad tundsid minu ees sageli hirmu.”

“Intervjueerisime paljusid inimesi. Pidime aja säästmiseks väga tõhusalt töötama, seetõttu intervjueerisime korraga osakonna juhatajat, tema asetäitjat ja üht või kaht madalamat ametnikku. See sujus väga hästi – ülemuste kohalolekust hoolimata ei olnud madalamad ametnikud vait ning me saime neilt oma küsimustele väga otsekoheseid vastuseid. Kui peakontoris sama asja proovisime, siis olid madalamad ametnikud vait.”

“Eelselgituse osana koostasime intervjueeritavate inimeste nimekirja. Õigete inimeste leidmiseks korraldasime ajurünnakuid. Palju inimesi, kes olid suutelised meile organisatsiooni tööst hea ja huvipooltest lähtuva ülevaate andma, leidsime väljastpoolt organisatsiooni. Pärast analüüsisime kõiki huvitatud poolte esitatud ideid.”

(RRV tulemusauditi kursustel osalenud audiitorite kommentaaridest.)

12.6. Küsimustikud

Intervjuud ja küsimustikud on väga sarnased infohankimise viisid. Planeerimise seisukohast erinevad küsimustikud intervjuudest järgmiste omaduste poolest:

- küsimustiku küsimuste sõnastamine on keerukam ja aeganõudvam;
- inimeste motiveerimine küsimustikele vastamiseks on keerukam;
- küsimustike toimetamine vastajatele võib olla keerukas.

Järeldusena võib öelda, et kogemusteta audiitor peab hoolega mõtlema, kas tasub küsimustikku kasutada.

12.6.1. Küsimustiku kavandamine

Audiitorid peavad küsimustike koostamisele suurt tähelepanu pöörama, sest tõenäoliselt pole võimalik adekvaatseid vastuseid saada, kui küsimused on valesti üles ehitatud või raskesti mõistetavad.

Küsimustiku koostamise esimeses etapis tuleb sõnastada esialgsed küsimused ning arutada neid auditi töörühma ja teiste kolleegidega. Pärast paranduste tegemist tuleb küsimused saata mõnele sihtgrupi liikmele, kontrollimaks, kas neid vääriti ei mõisteta. See protsess võtab tavaliselt kaua aega, järelikult tuleb küsimustike kasutamist aegsasti planeerida.

Küsimustikku kavandades peab audiitor silmas pidama järgmisi tegureid:

- küsimuse eesmärk;
- sõnastamise aspekt, alternatiivsed sõnastused;
- vastuste töötlemise viis.

12.6.2. Vastajate motiveerimine

Et küsimustike tulemused esindaksid küllaldase hulga inimeste arvamusi, ei tohi mittevastanute hulk olla liiga suur. Niisiis on oluline, et audiitor teeks kõik enesest oleneva selleks, et küsimustikule vastataks.

Tavaliselt on raske inimesi küsimustikele vastama panna. Sageli aitab siin küsimustiku eesmärkide selge kirjeldamine ja kinnitus, et vastused jäävad anonüümseks. See info tuleb anda vastajatele saadetavas sissejuhatavas kirjas. Motivatsiooni parandab ka see, kui küsimustik:

- ei ole liiga pikk;
- on kergesti loetav ja mõistetav;
- on varustatud ümbrikuga, millel on mark ja aadress.

Samuti võiks läbi mõelda, kuidas meenutada inimestele küsimustike ära-
saatmist.

12.6.3. Küsimustiku ülesehitus

Küsimustiku ülesehitus sarnaneb tavaliselt intervjuu omale, sisaldades järgmisi osi:

1. taustküsimused;
2. põhiküsimused;
3. lõpetavad küsimused.

Taustküsimused

Taustküsimused hõlmavad vanust, sugu, haridust, ametikohta, teadmisi küsimustiku teemade kohta, kogemust.

Taustküsimustel on kaks ülesannet. Esiteks peavad nad andma infot, millised inimesed on vastanud ja kui hästi nad esindavad kõiki küsimustiku adreessaate. Teiseks aitavad need küsimused vastuseid eri kategooriatesse liigitada (vt alaosa 8.2.2).

Taustküsimused võib sõnastada avatud või suletud küsimustena.

Avatud küsimus	Suletud küsimus
Kui vana Te olete?	Palun märkige oma vanus ühes järgmistest vahemikest. –20 21–30 31–40 41–50 51–60 61–70 71–

Põhiküsimused

Põhiküsimuste sõnastamiseks on palju võimalusi, millest mõned on allpool esitatud. On kasutatud algkoolide uurimise näidet, mille puhul audiitor soovib mõõta vanemate rahulolu kooliga, kus nende lapsed käivad.

Põhiküsimusi on raske sõnastada eriti siis, kui need puudutavad arvamusi ja suhtumist. Juba ühe sõna muutmine võib küsimuste tähendust ja antud vastuseid täielikult muuta. Küsimused 1 ja 2 erinevad ainult pakutud alternatiivide arvu poolest, mida on vastavalt neli ja kolm. Samas on kogemus näidanud, et kolme valikuvariandi puhul kipuvad inimesed eelistama keskmist, neli alternatiivi annab rohkem eri vastuseid. Järelikult tuleb eelistada paarisarvu valikvastuseid.

Küsimustiku põhiküsimuste näited

Suletud küsimused

1) Kui rahul olete kooliga, kus Teie laps õpib?

Tehke vastavasse kasti rist.

väga rahul

rahul

rahulolematu

äärmiselt rahulolematu

2) Kui rahul olete kooliga, kus Teie laps õpib?

Tehke vastavasse kasti rist.

rahul

ei ole rahul ega rahulolematu

rahulolematu

3) Kui rahul olete kooliga, kus Teie laps õpib, pidades silmas õpetamist, klassiruumi, raamatuid ja koolitarbeid? Tehke vastavasse kasti rist.

	Õpetamine	Klassiruum	Raamatud ja koolitarbed
väga rahul	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
rahul	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
rahulolematu	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
äärmiselt rahulolematu	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

4) Kui rahul olete kooliga, kus Teie laps õpib?

Tehke vastavasse kasti rist.

Väga rahul Äärmiselt rahulolematu

5) Lugege järgmisi lauseid, mis puudutavad kooli, kus Teie laps õpib, ja märkige ära, kas olete esitatud väidetega nõus või mitte.

	Täiesti nõus	Osaliselt nõus	Pole üldse nõus
Õpetajate kvaliteet on väga madal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Õpetajad ei tee koostööd	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Avatud küsimused

- 6) Kirjeldage oma sõnadega, kui rahul olete kooliga, kus Teie laps õpib.
- 7) Kirjeldage oma sõnadega, kui rahul olete kooliga, kus Teie laps õpib, pidades silmas:
 - a) õpetajate kvaliteeti;
 - b) õpikute kvaliteeti ja hulka.
- 8) Mis oli Teie põhiliseks eesmärgiks last kooli saates?
- 9) Millised on Teie lapse tulemused sellest eesmärgist lähtudes?

Audiitoril läheb vaja teadmisi paljudest psühholoogilistest teguritest, mis võivad küsimuste erineva ülesehituse puhul vastuseid mõjutada. Küsimustikku ettevalmistav audiitor peaks tutvuma küsimuste koostamise õpikutega või pöörduma vastavate tehnikate kogenud kasutajate poole.

Lõpetavad küsimused

Tavaliselt lõpeb küsimustik ühe või mitme avatud küsimusega, kus vastajal palutakse esitada mõned üldised kommentaarid, näiteks: “Kas Teil on koolis valitseva olukorra kohta veel mingeid märkusi?”

12.6.4. Abistavad vihjed

Mõned vihjed küsimustiku koostajale.

- Määratlege kasutatud mõisted.
- Määratlege küsimused aja ja koha suhtes.
- Kasutage lühikesi lauseid.
- Küsige ühes küsimuses ühte asja.
- Vältige keerukat, võõrapärast ja erialast keelekasutust.
- Ärge koguge rohkem infot, kui teil on võimalik kasutada.
- Jätke avatud küsimustele vastamiseks piisavalt ruumi.

Tulemusauditorite põhioskused

13. peatükk

Statistiline kirjeldamine

Peatüki eesmärk on tutvustada mõnda põhilist statistikameetodit ning tuua näiteid, kuidas neid on võimalik auditit tehes kasutada.

Audiitoril läheb statistikat vaja eelkõige:

- auditi objekti kirjeldamiseks;
- tähelepanekute esitamiseks.

Tavaliselt puudutab kirjeldav info auditi objekti suurust (personali hulk, ressursid, tegevusmaht jne). Kirjeldused põhinevad sageli dünaamilisel lähene-misel, mille puhul statistilised andmed esitatakse aegridadena.

13.1. Olulisi mõisteid

Mõisteid ja meetodeid on vaja tunda, et anda andmete esitusele suuremat kaalu. Allpool on esitatud kõige olulisemad, mida kasutatakse ka hilisemat-tes näidetes.

Statistika mõisteid

Mõiste	Selgitus
<i>Keskmine</i>	
Keskväärtus	Kõigi vaatlustulemuste arvuga jagatud kõigi vaatlustulemuste summa
Mediaan	Keskel asuv vaatlustulemus kõigi vaatlustulemuste järjestamise puhul suuruse järgi
Mood	Kõige sagedamini esinev vaatlustulemus
<i>Dispersioon</i>	
Dispersioon	Ühe vaatlustulemuse ja keskväärtuse vahelise kauguse ruutkeskmise
Standardhälve	Dispersiooni ruutjuur
Variatsioonikordaja	Standardhälbe ja keskväärtuse suhe
Haare	Erinevus suurima ja väikseima vaatlustulemuse vahel
<i>Osa</i>	
Osa	Osa, mis on esitatud protsendina kogusummast
<i>Arengutrend</i>	
Arengutrend	Absoluut- või indeksnäitajana arvutatud trend nimi- või püsihindade puhul

13.2. Statistilise kirjelduse näiteid

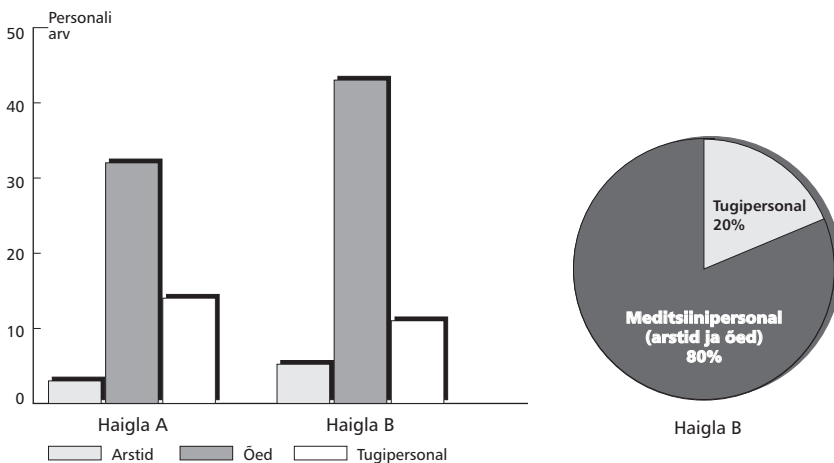
13.2.1. Keskmiste rakendamine haiglapersonali puhul

Selle näite puhul eeldatakse, et audiitorid keskenduvad haiglate tõhususele. Külastati üheksat haiglat ja kõigi puhul fikseeriti eraldi arstide, õdede ja tugipersonali (administraatorite, koristajate, kullerite jt) arv ning personali koguarv, nagu on näidatud tabelis.

	Haigla								
	A	B	C	D	E	F	G	H	I
Arstide arv	3	5	12	5	4	2	10	5	50
Õdede arv	33	43	35	29	42	18	45	31	161
Tugipersonali arv	14	12	23	6	9	3	32	9	95
Personali kokku	50	60	70	40	55	23	87	45	306
Tugipersonali arvu ja personali koguarvu suhe (%)	28	20	33	15	16	13	37	20	31

Nagu tabelist nähtub, erinevad haiglad palju nii personali suuruselt kui ka eri kategooriatesse kuuluvate töötajate arvu poolest.

Neid andmeid saab esitada ka tulp- ja sektordiagrammina:



Kõigist üheksast haiglast saadud vaatlustulemused võib kokku võtta keskmistena.

	Arstide arv	Õdede arv	Tugipersonali arv
Keskvärtus	11	49	23
Mediaan	5	35	12
Mood	5	—	9

Tabelis toodud tulemused kirjeldavad üldist pilti ja andmete ühtlase jaotuse puhul pole nende vahel suuri erinevusi. Kuid käesoleva näite puhul annab eri parameetrite kasutamine väga erinevaid tulemusi, sest haigla I mõju on sedavõrd suur.

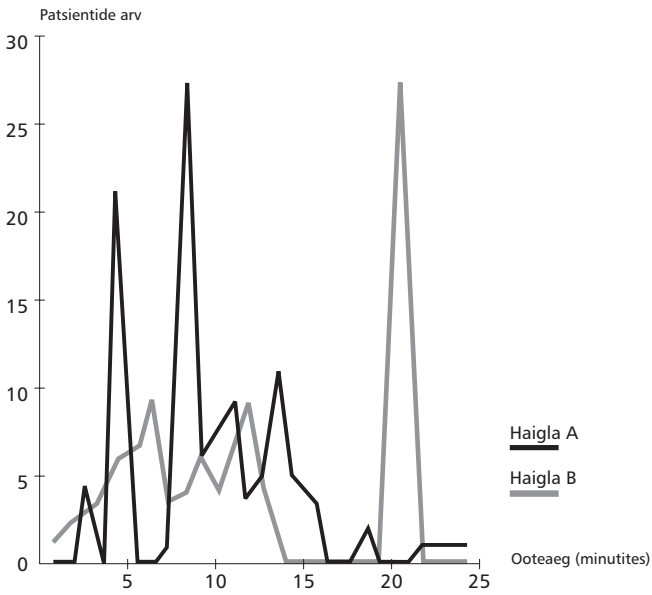
13.2.2. Sagedustabelite kasutamine ooteaja hindamisel

Eeldagem, et eelmises näites vaadeldud auditi puhul viiakse läbi ka kahe haigla eriuuring, mille eesmärk on välja selgitada, kui kaua peavad patsiendid ootama, kuni personal nendega tegelema asub. Uuring hõlmab sadat patsienti kummaski haiglas. Audiitori töömärkmetes võib tulemused esitada järgmise sagedustabeli kujul:

Patsientide ooteaeg		Ooteaeg minutites																									Patsiente kokku		
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25			
Ootel patsientide arv haiglas A	0	0	4	0	2	1	0	0	1	2	8	6	9	3	5	1	0	5	3	0	0	2	0	0	0	1	1	1	100
Ootel patsientide arv haiglas B	1	2	3	4	6	7	8	3	4	6	3	9	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12	28	0	0	0	100	
Haigla A: Keskvärtus = 10,10 min. Standardhälve = 4,45 min. Haigla B: Keskvärtus = 13,39 min. Standardhälve = 7,29 min.																													

Tulemusaudiitorite põhioskused

Auditi aruandes võib andmed esitada **sagedusdiagrammina**;



sagedustabelina;

Patsientide ooteaeg	Ooteaeg minutites					Patsiente kokku
	0-5	6-10	11-15	16-20	21-25	
Ootel patsientide arv haiglas A	25	35	32	5	3	100
Ootel patsientide arv haiglas B	16	28	16	0	40	100

graafiliselt.

Haigla A	25 patsienti	35	32	5	3
Ooteaeg	0–5 min	6–10 min	11–15 min	16–20 min	
Haigla B	16	28	16	40 patsienti	

13.2.3. Aegridade kasutamine haigla kulude analüüsimisel

Eeldagem, et audiitorid soovivad analüüsida eelmises näites kirjeldatud kahe haigla kogukulude muutumist.

Sellise analüüsi puhul võib kasutada trendi mõistet. Trendianalüüsiga saab üldise pildi ajas toimuvatest muutustest. Samas on oluline, et ollakse teadlik teguritest, mis võivad eri aastate võrdlemist mõjutada. Mingi perioodi jooksul nimihindades mõõdetud finantsnäitajad alluvad alati inflatsiooni mõjule. See tähendab, et arvude alusel kajastatav ostujõud muutub. Selle probleemi vältimiseks ja võrreldavuse saavutamiseks võib analüüsida püsihindades, kasutades deflaatorina hinnaindeksit.

Kulude deflatsiooni arvestamiseks kasutatakse tarbijahinnaindeksit (THI). Oletagem, et ajavahemikul 1996–1997 suurenes THI 28,1%, aastatel 1997–1998 19,5% ja aastatel 1998–1999 19%. Nende arvude põhjal on võimalik välja arvutada aastate deflaatorid, nagu näidatud tabelis.¹⁴ Kui võtta 1996. aasta THI-ks 100, saame järgmise THI aegrea:

Aasta	Aastane THI kasv (%)	THI	Deflaator
1996	—	100	1
1997	+28,1%	128,1 (100+28,1)	1,281 (128,1/100)
1998	+19,5%	153 [(1,281x(100+19,5))]	1,53 (153/100)
1999	+19%	182 [(1,53x(100+19))]	1,82 (182/100)

¹⁴ Deflaator on defineeritud vaid järgmiste arvutuste lihtsustamiseks.

Tulemusaudiitorite põhioskused

Vaatleme kõigepealt kulude trendi nimihindades:

Kulud nimihindades (tuhat šillingit)

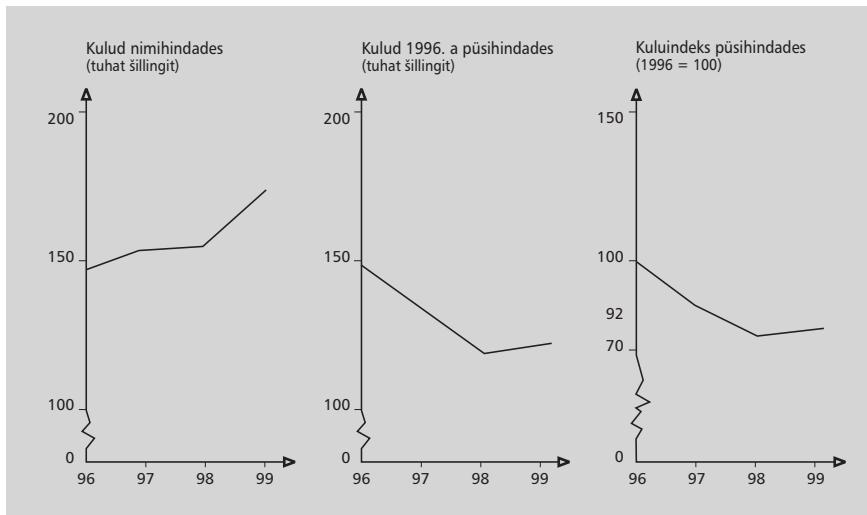
1996	1997	1998	1999
148	158	160	193

Neist arvudest lähtudes on kulud püsihindades (1996. aasta hinnatasel) sellised, nagu on näidatud järgmise tabeli esimeses reas.¹⁵ Kui kasutada püsihindades aegrea esitamiseks indeksit, siis on tulemuseks teises reas esitatud arvud.¹⁶

Kulud 1996. a püsihindades

	1996	1997	1998	1999
Kulud püsihindades	148	123 (148/1,281)	105 (160/1,53)	106 (193/1,82)
Kuluindeks püsihindades	100	83 [(123/148)x100]	71 [(105/148)x100]	72 [(106/148)x100]

Järgmised graafikud illustreerivad viise, kuidas eelnevalt välja arvatud kulutrende esitada.



¹⁵ Kulud 1996. a hinnatasemel on arvatud deflaatoriga jagatud kuludena nimihindades.

¹⁶ 1997. a indeks arvatatakse järgmiselt: (1997. a kulud püsihindades / 1996. a kulud püsihindades) x 100

Samuti on võimalik välja arvutada kulude muutumine püsihindades. Üks võimalusi on esitada see aastate kaupa.¹⁷

Aastane kulude muutus 1996. a hinnatasemel (%)

1996–1997	1997–1998	1998–1999
-17	-14	+ 1
$[(123/148)-1] \times 100$	$[(105/123)-1] \times 100$	$[(106/105)-1] \times 100$

Muutusi on võimalik esitada ka kumulatiivse arvuna erinevate perioodide kohta.¹⁸

Kumulatiivne kulude muutus

1996–1997	1997–1998	1996–1999
-17	-29	-28
$[(123/148)-1] \times 100$	$[(105/148)-1] \times 100$	$[(106/148)-1] \times 100$
või	või	või
(83–100)	(71–100)	(72–100)

¹⁷ 1997. ja 1998. a vaheline erinevus on defineeritud järgmiselt: $((1998. \text{ a kulud püsihindades} / 1997. \text{ a kulud püsihindades}) - 1) \times 100$

¹⁸ Arvutuste tegemiseks võib kasutada püsihindades tehtud arvutuste tabelis (eelmisel leheküljel) esitatud kuluandmeid nii, nagu on näidatud joonealuses märkuses nr 17. Need arvutused muutuvad tunduvalt lihtsamaks, kui kasutada samas tabelis toodud kuluindeksit, mis on esitatud nurksulgudes viimases reas. Sellisel juhul on arvutused aga pisut väiksema täpsusega.

IV

Tulemusaudit organisatsiooni kontekstis

Tulemusaudit organisatsiooni kontekstis

14. peatükk

Eduka tulemusaudiitori omadused

Edukas töö tulemusaudiitorina eeldab sobivate **isikuomaduste, üldteadmiste ja erialaste oskuste** olemasolu. Vastavad nõudmised võivad riigiti erineda, nagu erinevad ka tulemusauditi läbiviimise viisid.

Nagu juba mainitud, erineb tulemusauditi käigus tehtav praktiline töö finantsauditi puhul tehtavast. Järelikult ei ole ka tulemusaudiitoril ja finantsaudiitoril nõutavad oskused ja võimed ühesugused. Järgmisena kirjeldatakse mõningaid omadusi, mis peaksid olema igal heal tulemusaudiitoril.

14.1. Isikuomadused

Edukas tulemusaudiitor peab olema **aus, uurija loomusega, avatud mõtlemisega ja võimeline toime tulema olukordades, kus puudub täielik kindlus**, s.o tunnistama, et lihtsaid lahendusi pole, et mõned tähelepanekud võivad olla subjektiivsed. Ta peab olema valmis kahtlema traditsioonilistes käsitlusviisides ja üldkehtivateks peetavates tõdedes. Peale selle peab tulemusaudiitor olema **püsiv**, suutma ühe projekti kallal töötada pikka aega.

Audiitoril peab olema hea **koostöövõime**, oskus töötada rühmas. Oma töös tuleb audiitoril teha intervjuusid ja sõlmida muid kontakte, seega peab tal olema hea **suhetlemisoskus**.

Ükski audiitor ei vasta kõigile neile nõuetele ja paljud nimetatud omadustest pole õpitavad. See tähendab, et juhtkonna jaoks on äärmiselt oluline oskus teha tulemusaudiitorite värbamisel ja projektirühmade koostamisel õigeid valikuid.

14.2. Teadmised ja oskused

Kogemus on näidanud, et audiitor vajab nii teadmisi kui oskusi. Mõnda neist on õpetatud ka RRV kursustel.

Et auditeerimine eeldab abstraktsete mudelite mõistmist, meetodite rakendamist, hüpoteeside kontrollimist, siis peab tulemusaudiitor suutma probleeme **analüüsida**. Tavaliselt aitab siin kaasa **akadeemilise kraadi** olemasolu, eelistatavalt sotsiaalteadustes (majandus, sotsioloogia, politoloogia). Samas tuleb märkida, et akadeemiline kraad ei ole veel piisav tunnistus selle kohta, et audiitor on võimeline tulemusauditeid edukalt läbi viima.

Tulemusaudiitorile tulevad kasuks **raamatupidamis- ja finantsauditi- alased teadmised**, mida saab rakendada näiteks andmete hankimisel kulutuste

kohta. Kuna aga tulemusauditite aruanded ei keskendu raamatupidamissüsteemidele, siis pole ka raamatupidamisalased teadmised mingil juhul tulemusauditeerimise eeltingimuseks.

Et mõista organisatsioonide tööd, peab audiitor olema tuttav juhtimisteooria või politoloogia raames kasutatava **organisatsiooniteooria** elementidega.

Kuna suur osa tööst seisneb kirjutamises, peab audiitor olema ladusa sulega **kirjutaja**. Tänapäeval, mil üha rohkemates valdkondades tehakse tööd arvutiga, tuleb kasuks **arvutioskus**, eriti tekstitöötlus ja tabelarvutus. Peale kirjutamise tuleb osata teha ka **suulisi ettekandeid**.

Tulemusaudiitor peab veel valdama **küsitlus-** ja **vaatlustehnikaid**, tunda **statistikameetodeid** ning oskama kasutada **raamatukogusid** ja **andmebaase**. Kasuks tuleb kiire lugemine.

On vaja osata **projekte** planeerida ja organiseerida.

Ja lõpuks - kuna kogu lähenemine auditile sõltub ühiskonnas valitsevatest tingimustest, peab audiitor olema huvitatud ja informeeritud **jooksvatest sündmustest**, eriti neist, mis toimuvad **avalikus sektoris**.

14.3. Koolitusvajaduse analüüs

Allpool on loetletud alaosas 14.2 nimetatud teadmised ja oskused, mida võib kasutada koolitusvajaduse analüüsimiseks.

	Audiitori pädevus	Olulisus audiitori töös
<i>Teadmised</i>		
♦ Analüüsimeetodid	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
♦ Sotsiaalteadused	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
♦ Organisatsiooniteooria	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
♦ Avalik sektor	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
♦ Jooksvad sündmused	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<i>Oskused</i>		
♦ Intervjueerimine	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
♦ Küsitlustehnikad	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
♦ Suuline esinemine	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
♦ Kiire lugemine	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
♦ Raamatukogude, andmebaaside kasutamine	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
♦ Vaatlustehnikad	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

- ◆ Statistika
- ◆ Arvutioskus
 - Tekstitöötlus
 - Tabelarvutus
- ◆ Aruannete kirjutamine
- ◆ Projektitöö

Kõiki nõudmisi võib käsitleda kahtviisi. Esiteks võib neid hinnata vastavalt audiitori pädevusele, mille võib määrata kas audiitor ise või tema juhendaja. Hindamisel võib kasutada skaalat 1–4, kus 1 tähendab väga kõrget ja 4 väga madalat pädevust. Teiseks võib neid hinnata tähtsuse järgi audiitori töös. Siingi võib kasutada skaalat 1–4, kus 1 tähendab “täiesti ebaoluline” ja 4 “väga oluline”. Need kaks mõõdet saab ühendada nelja lahtriga tabelisse.

		Tähtsus	
		Tähtis	Pole tähtis
Pädevus	Kõrge	?	Koolitus pole vajalik
	Madal	Koolitus on vajalik	?

Kui skeemil ristuvad tähtsus ja madal pädevus, siis on määratletud valdkond, mida audiitor peab oma töös tähtsaks, ent millega hästi hakkama ei saa. Seega osutab skeem valdkondadele, kus enesetäiendamine on vajalik.

Paljud nimetatud oskustest on õpitavad praktilise töö käigus, kuid siiski võib ka koolitus aidata paremaid tulemusi saavutada. Audiitor võib koolitusvajaduse analüüsi ühendada koolituste ülevaatega. Tulemusi saab seejärel kasutada isikliku **koolitusplaani** väljatöötamisel.

Kujutlusvõime tähtsus

“Kui keegi selgitab teile, kuidas helikopterit ehitada, võite püüda neid selgitusi meelde jätta, kuid helikopterit ette kujutamata pole teil võimalik saadud teadmisi kasutada. Sama lugu on tulemusauditiga. Põhikursusel peeti meile loenguid tulemusauditi teooriast, räägiti näiteks kolmest e-st ja auditi lehtrist. Teoreetiliselt saime kõigest aru, kuid praktikas ei käinud asi nii lihtsalt. Praegu tuleb pilt lehtrist meile juba meelde, kuid siiski läheb veel aega, kuni mõistame täielikult, kuidas seda enda jaoks tajutavaks teha. Arvan, et lõpuks muutub lehter meie tööriistaks ja me saame seda kasutada oma uuringute ulatuse piiramiseks.”

(RRV tulemusauditi kursustel osalenud audiitori kommentaar.)

15. peatükk

Tulemusauditi juhendi struktuur

Nagu käsiraamatus juba viidatud, võib auditiprojektide käigus tehtav praktiline töö olla väga mitmesugune. Siinkohal on võimatu esitada materjali niivõrd üksikasjalikult, et seda saaks kasutada täieliku, kõiki olukordi hõlmava tulemusauditi juhendina. Samas on korralduslikke samme puudutav juhend siiski kasulik, kontrolliasutus peaks määratlema asjaajamise korra, mida auditiitorid peavad järgima.

Kui kontrolliasutus soovib juhendit koostada, siis ei tohiks seda tööd alustada ilma auditite tegemise ja aruannete koostamise käigus saadud praktiliste kogemusteta. Juhend peaks põhinema vigade ja kordaminekute hindamisel.

Järgmises tabelis on toodud juhendi struktuur ja projektitöö käigus enim esinevad probleemid.

Nimekiri keskendub auditile, kuid sarnase nimekirja võib koostada ka eeslõiguse kohta, ehkki sellele esitatavad nõuded peaksid olema vähem ranged ja mitte sedavõrd kõikehõlmavad.

Projekti etapid	Küsimused, millele peab juhendist vastused leidma
Kuidas alustada tulemusauditi projekti?	
Projekti planeerimine	– Millised nõuded tuleb auditi kavva võtta?
Rühma organiseerimine	– Mille eest vastutab auditi töörühma juht? – Mille eest vastutavad teised? – Kas ja kuidas kasutatakse konsultante?
Auditi tutvustamine auditeeritavale	– Keda auditeeritava töötajatest tuleb kaasata? – Kuidas auditit tutvustada?
Kuidas töö läbi viia?	
Andmete dokumenteerimine	– Missugused peavad töömärkmed olema? – Kuidas töömärkeid korrastatakse ja talletatakse? – Kuidas täidetakse projektipäevikut?

Tulemusaudit organisatsiooni kontekstis

Aruande kirjutamise alustamine – Missugused on aruande eelnõule esitatavad nõuded?

Auditi kulgemise jälgimine – Kuidas jälgimist korraldada?
– Millal toimuvad koosolekud?
– Kes neist osa võtavad?

Kuidas audit lõpule viia?

Auditi järelduste esitamine auditeeritavale – Kuidas ja millal tuleb auditeeritav kaasata?

Auditi aruande lõplik vormistamine – Kes peab auditi aruande lõpuks üle vaatama ja selle kohta otsuse langetama?

Aruande avaldamine ja esitamine – Missugused on nõuded aruande pikkuse, struktuuri ja stiili suhtes?
– Kellele tuleb aruande kohta infot anda?
– Kuidas peaks kontrolliasutus auditi aruande kohta infot andma?

Aruande järelkontroll auditeeritava juures – Kas ja kuidas tuleb korraldada järelkoosolek?

16. peatükk

Tulemusauditi juhtimine

Kõik üksikud projektid on seotud tulemusauditi osakonna ja isegi terve kontrolliasutuse pideva tööga. See seos väljendub tulemusauditi osakonna ja kogu kontrolliasutuse eesmärkides ja strateegiates, mille formuleerimine on loomulikult kontrolliasutuse juhtkonna ülesanne.

Eesmärgid ja strateegiad mõjutavad audiitoritelt nõutavaid oskusi, aga ka seda, kuidas audit läbi viiakse. Nagu 1. ja 11. peatükis kirjutatud, erinevad tulemusauditi läbiviimise viisid eri riikides. Seega ei ole käsiraamatu ülesanne mitte mõnd konkreetset strateegiat soovitada, vaid selle asemel on esitatud rida teemasid, millega kontrolliasutuse juhtkond peaks arvestama. Osa neist on eelmistes peatükkides juba käsitletud ning mõned võiksid kuuluda ka 15. peatükis kirjeldatud auditijuhendisse.

1. Auditeerimisvolitus

- Kas asjaomane seadus võimaldab tulemusauditeid läbi viia või tuleks seadust muuta?
- Kui sõltumatu on kontrolliasutus auditeerides?

2. Suhe teiste auditiliikidega

- Missugune peaks olema finantsauditi ja tulemusauditi suhe?

3. Auditi objekt

- Kas tulemusauditid peaksid teatud perioodidel keskenduma teatud sektoritele (nt põllumajandus) või teatud ühiskonnaprobleemidele (nt jaotussüsteem)?
- Kuidas auditeerida konfidentsiaalseid objekte (riigikaitse jmt)?

4. Kasutatavad meetodid

- Kas tuleb kasutusele võtta planeerimisdokumentide jms standardid?
- Kas tuleb välja töötada juhend? Kui jah, siis mida peaks see käsitlema?

5. Auditi aruanne

- Missugune on aruande pikkuse ja struktuuri standard?
- Kui pikk on tulemusauditi läbiviimise tüüpiline aeg?
- Milliseid kvaliteedistandardeid tuleb kasutada aruannete hindamisel?

6. Tulemusauditi juhtimine

- Missugune peab kontrolliasutuses olema tulemusauditalane töö?
- Milline on eri tasandi juhtide vastutus auditi eri etappidel?
- Missugune peab olema auditi töörühma juhi roll?
- Kuidas tuleb juhtkonda tulemusauditi alal koolitada?

7. Audiitor

- Milliseid kriteeriume tuleb kasutada tulemusaudiitorite töölevõtmisel?

8. Info

- Kuidas peab kontrolliasutus levitama üldist infot tulemusauditeerimise kohta?
- Milline peab olema kontrolliasutuse poliitika auditiaruannete (ka pressiteadete jms) avaldamise suhtes?
- Kes loeb auditite aruandeid?

9. Koostöö

- Kuidas arendada tulemusauditalast koostööd teiste kontrolliasutustega?
- Missugused peaksid olema kontrolliasutuse ja auditeeritava suhted? Kuidas saavutada kontrollija ning nõuandja funktsiooni tasakaalu?
- Millised teised institutsioonid teevad seda laadi uuringuid ja kuidas peaks tulemusauditalane tegevus olema nendega seotud?

V

Lisad

Lisad

Lisa 1

Eelselgituse aruande ja auditi kava struktuur

Eelselgituse aruande pikkus

Eelselgituse aruanne (kaasa arvatud auditi kava) peaks tavaliselt hõlmama 6–10 lehekülge ilma tabelite, diagrammideta jms.

Eelselgituse aruande struktuur

Eelselgituse aruanne koosneb üldosast, kus on kirjeldatud auditi probleemi valikut, ja auditi kavast. Tüüpilise eelselgituse aruande struktuur on järgmine:

Üldosa

1. Eelselgituse taust
2. Eelselgituse raamistik
3. Auditeeritava valdkonna kirjeldus¹⁹
4. Eelselgituse tulemused
5. Auditi probleemi valik

Auditi kava

6. Auditi probleem
7. Auditi raamistik
 - 7.1. Auditi ulatus
 - 7.2. Hüpoteesid
 - 7.3. Hindamiskriteeriumid
 - 7.4. Andmete kogumise meetodid
8. Auditi organiseerimine
9. Ajakava
10. Projekti eelarve
11. Auditi kulgemise jälgimine
12. Koostöö auditeeritavaga
13. Auditi võimalikud tulemused

¹⁹ Auditeeritav valdkond tähendab siinkohal eelselgituse käigus vaadeldavat ühiskonnasektorit, programmi või poliitika valdkonda. Auditi kavas defineeritakse juba auditi objekt.

Kommentaariid eelselgituse aruande kohta

Üldosa

1. Eelselgituse taust

Eelselgituse tegemise peapõhjuseks on tavaliselt see, et on täheldatud üldisi probleeme, näiteks pikki haiglaajärjekordi. Üldised probleemid tuleks esitada eelselgituse läbiviimist toetavate argumentidena.

2. Eelselgituse raamistik

Selles osas peaksid audiitorid kirjeldama eelselgituse käigus kasutatud andmekogumismeetodeid (kes on olnud intervjueeritavad, milliseid dokumente on uuritud, milliseid visiite korraldatud jne).

3. Auditeeritava valdkonna kirjeldus

Selles osas tuleb lugejale pakkuda taustinfot, mis aitaks tal eelselgituses käsitletavat valdkonda mõista.

Taustinfo peaks hõlmama vastava valdkonna olulisi organisatsioone (ministeeriumid, riigi enamusosalusega äriühingud, valitsusvälised organisatsioonid jne). Kui audit keskendub mingi organisatsiooni tegevusele, tuleb tuua faktid organisatsiooni (töötajate arv, peamised kohustused ja tegevused) ja selle finantseerimise kohta ning esitada lühike asjakohaste õigusaktide kirjeldus.

Tuleb välja tuua ka organisatsiooni kesksed eesmärgid koos ministeeriumide või teiste asjassepuutuvate organisatsioonide üldeesmärkidega.

4. Eelselgituse tulemused

Selles osas tuleb esitada eelselgituse tulemused vastavalt määratletud probleemidele.

5. Auditi probleemi valik

Võimalike auditiprobleemide nimistu peab põhinema eelselgituse tulemustel. Probleeme võib analüüsida alaosas 5.2 toodud malaariaprogrammi ja alkooli näite varal.

Probleeme võrdlevad nii audiitorid kui ka kontrolliasutuse juhtkond. Auditi probleemiks valitakse nende hulgast üks vastavalt alaosas 5.4 esitatud valikukriteeriumidele. Seda kirjeldatakse eelselgituse aruande üldosa lõpus. Aruandes peab auditi probleemi valimist lühidalt ka põhjendama.

Auditi kava

6. Auditi probleem

Väljavalitud probleem tuleb uuesti sõnastada. Nii saab auditi kava kasutada ka eelselgituse aruande esimesest osast sõltumatult.

7. Auditi raamistik

7.1. Auditi ulatus

Auditi probleemi tuleb piiritleda järgmiste parameetrite abil:

- asjakohane auditi objekt;
- geograafiline ulatus;
- vaadeldav ajaperiood.

Lisainfot vt alaost 6.2.2.

7.2. Hüpoteesid

Auditiirile vajalike hüpoteeside arv sõltub auditi probleemi keerukusest. Pole soovitatav kasutada üle 10 hüpoteesi.

Hüpoteese on tavaliselt kasulik silmas pidada juba töö algjärgus, kui valitakse auditi probleemi. See aitab otsustada, kas vastavast probleemist lähtudes saab auditeerida või mitte.

Lisainfot vt alaost 6.2.3.

7.3. Hindamiskriteeriumid

Auditiirori tähelepanekute hindamiseks tuleb esitada võimalikud kriteeriumid, näiteks võrdlus teiste sarnaste organisatsioonidega.

Lisainfot vt alaost 6.2.4.

7.4. Andmete kogumise meetodid

Siin tuleb kirjeldada kasutatavaid eri tüüpi statistilisi andmeid ja muud kirjallikku infot.

Kogutud andmeid peab saama hüpoteeside kontrollimisel kasutada. Tuleb selgitada, kuidas iga hüpoteesi kavatsetakse kontrollida (vt alaosa 8.4.2).

Ajakava ja projekti eelarve koostamise (vt punktid 9 ja 10) hõlbustamiseks tuleb ära näidata kavandatud intervjuude arv. Kogemusteta auditiirori ei tohiks planeerida üle 40 intervjuu auditi kohta.

Lisainfot vt 7. peatükist.

8. Auditi organiseerimine

Siin tuleb kirja panna auditit läbi viivate auditiirori nimesid koos infoga selle kohta, kas konsultante/eksperte vajatakse või mitte. Konsultante tuleb kasutada ainult väga spetsiifiliste ülesannete puhul.

Lisainfot vt alaost 6.3.1.

9. Ajakava

Ajakavas tuleb näidata auditi läbiviimiseks vajalik inimpäevade arv. Ajakava peab olema võimalikult realistlik – selle juures tuleb arvestada teisi ülesandeid, koolitusi, puhkusi jne. Tuleb esitada projekti eeldatav algus- ja lõpukuupäev. Vajamineva aja arvestamisel (nt planeerimiseks, intervjuude läbiviimiseks ja nende alusel märkmete tegemiseks kuluv aeg) võib toetuda varasematele kogemustele. Silmas tuleb pidada ka võimalikke transpordiprobleeme.

Ajakava võib esitada tegevusplaani või ajaplaneerimise lehe kujul (vt allpool).

Lisainfot vt alaosast 6.3.2.

10. Projekti eelarve

Projekti eelarve peab sisaldama kõiki ettenähtavaid kulusid (transpordikulud, päevarahad jne). Eraldi palgaelarve on vajalik vaid siis, kui kontrolliasutus seda nõuab.

11. Auditi kulgemise jälgimine

Siin tuleb näidata, kuidas ja millal kavatsevad audiitorid kontrolliasutuse juhtkonnale projekti edenemisest aru anda. Otstarbekas on kasutada korrapärast aruandlust (nt igas kuus), samuti esitada aruanne mingi tegevuse lõpetamisel.

12. Koostöö auditeeritavaga

Selles osas tuleb esitada nimekirja kavandatavatest kontaktidest auditeeritavaga (kontaktrühm).

Lisainfot vt alaosast 6.3.5.

13. Auditi võimalikud tulemused

Siin peaksid audiitorid visandama auditi aruande eeldatava sisu. Piisab sellest, kui osutada valdkondadele, mille puhul võidakse soovitusi anda, viimased ei tohiks olla liiga üksikasjalikud. Samuti peab lugeja veenduma, et soovitusi ei anta stiilis “auditeeritavale tuleb eraldada rohkem ressursse”.

Audiitorid peaksid vältima põhjendamatute lootuste äratamist auditi pikaajaliste tulemuste, näiteks kuritegevuse vähenemise või tervishoiu üldise taseme paranemise suhtes.

²⁰ Tegevused, mis pole otseselt projektiga seotud, on siin ja edaspidi trükitud kaldkirjas.

²¹ Arvud põhinevad ühel auditiil.

Tegevusplaan

Aeg	Nädalate arv	Tegevused
3.–7. juuni 1999	0,5	Projekti alustamine (kohtumine riigikontrolöriaga)
3.–7. juuni	0,5	Esitlus auditeeritava juures
10.–21. juuni	2	Intervjuud ministeeriumides
24.–28. juuni	1	Andmete analüüs ja külastuste kavandamine
1.–12. juuli	2	Intervjuud piirkonnas X
15.–19. juuli	1	Andmete analüüs ja järgmiste külastuste kavandamine
22. juuli – 9. aug	3	<i>Arvutikursus</i> ²⁰
12.–16. aug	2	Intervjuud piirkonnas Y
19. aug – 13. sept	4	<i>Puhkus</i>
16.–20. sept	1	Andmete analüüs, andmete kogumise planeerimine, kokkuvõtte kirjutamine
23. sept – 11. okt	3	Andmete kogumine ministeeriumides
14.–25. okt	2	Kõigi tähelepanekute analüüs
28. okt – 15. nov	3	Aruande mustandi kirjutamine
18.–22. nov	1	Aruande mustandi arutamise koosolekud
25. nov – 20. dets	4	Aruande lõplik vormistamine
23. dets – 3. jaan	2	<i>Jõulupuhkus</i>
6.–17. jaan 2000	2	Lõppkohtumine riigikontrolöriaga, kvaliteedi tagamise komisjoniga
20.–24. jaan	0,5	Lõppkohtumine auditeeritavaga
20. jaan – 7. veebr	2,5	Aruande avaldamise ettevalmistused, info talletamine
10.–14. veebr	1	Aruande avaldamine

38 nädalat

Nädalad²¹

Planeeritud tööaeg:	29
Puhkus ja koolitus:	+9
Planeeritud aeg kokku:	38
Tabelis arvestamata eeldatavad viivitused, muud ülesanded, haigus jne:	5

Ajaplaneerimise leht

Projekti alustamine	o											
Esitlus auditeeritava juures	o											
Intervjuud ministeeriumides	x—x											
Intervjuud piirkonnas A	x—x											
Intervjuud piirkonnas B		x—x										
Andmete kogumine ministeeriumides								x—x				
Tähelepanekute analüüs	x—x	x—x								x—x		
Kokkuvõtte ettevalmistamine		o										
Aruande kirjutamine												x
Koosolekud juhtkonnaga	o	o	o									
Lõppkohtumised riigikontrolöri ja auditeeritavaga								o		o		
Aruande avaldamine												o
Puhkus											x—x	
		Juuni	Juuli	Aug	Sept	Okt	Nov	Dets	Jaani	Veebr		
		1999										2000

Ajaplaneerimise lehel on tegevused näidatud vastavalt läbiviimise ajale. Lühemad tegevused, nt koosolekud, on kujutatud sümboliga o, pikemate puhul on kasutatud tähistust x—x.

Lisa 2

Auditi käigus kasutatavad dokumendid

Selles lisas esitatakse näiteid tulemusauditi käigus kasutatavatest dokumentidest. Dokumendid pärinevad mitmelt kontrolliasutuselt ning neid on kohati muudetud.

Esitluskiri

Viitenr AUD 4/13 (1) WT 17

26. september 1995

Peaarst
Tsabongi Põhihaigla
Pk 5
Tsabong

Tulemusauditi läbiviimine

Lugupeetud peaarst

Riigikontroll teeb tulemusauditit teemal **“Personali kasutamine riiklikus patsientide edasisuunamise süsteemis”**. Külastame haiglat 2.–3. novembrini 1995 ning sooviksime intervjuuerida Teid ja osa õdesid. Intervjuud puudutavad ülalmainitud teemat. Loodan, et meie koostöö kujuneb edukaks.

Lugupidamisega

/Allkirja koht/

Enoch Mosegofatsi Shabane
riigikontrolöri nimel

Projektipäevik

Projekt: Ooteaja eelselgitus haiglates ja kliinikutes (Tervishoiuministeerium)			
Viitenr: 99:00 23 Raamatupidamise eest vastutab: Riigikontrolööri abi Vijay Shandee			
Auditi töörühma juht: Warisa Pak			
Rühma liikmed: W. Pak, Erico Stone			
Kuupäev	Kausta nr	Dokument / tegevus	Allkiri
12/10/99	001	Juhtkonna otsus eelselgituse alustamiseks	W.Pak
14/10/99	002	Tutvustus Tervishoiuministeeriumis	WP
19–21/10/99	003	Intervjuud Pista Põhihaiglas (dr Darandee, vanemõde Shalanda)	E.Stone
24/10/99	004	Intervjuud tervishoiuosakonnas (osakonna juhataja hr Tamabi, administratsioonijuht pr Shenova)	ES
28–30/10/99	005	Intervjuud kahes Pista kliinikus (patsiendid ja õed)	ES
2–3/11/99	006	Intervjuud keskhaiglas (dr Shilambi, vanemõde Shalimi)	WP
5/11/99	007	Intervjuu Tervishoiuministeeriumis (aseminister hr Dipando)	WP
9/11/99	008	Intervjuu prof Samdeega	ES
15/11/99	009	Eelselgituse aruande mustand	WP
15/11/99	010	E-kiri prof Samdeelt	ES
19/11/99	011	Arutelu juhtkonnaga ja otsus auditi korraldamise kohta	WP
20/11/99	012	Kohtumine juhtkonnaga auditi kava kindlaksmääramiseks	WP
22/11/99	013	Kohtumine auditeeritava (Tervishoiuministeerium) auditi tutvustamiseks	WP

Pressiteade

Projektijuht

Nimi

Telefon

Faks

Euroopa Komisjoni struktuurifondide haldamises Rootsis on vaja teha muudatusi. Rootsi valitsus peab üle vaatama haldusnormid ja tugevdama kontrolli struktuurifondide haldamise üle. Seda seisukohta väljendab Rootsi Riigikontroll (RRV) oma esmaspäeval avaldatavas aruandes.

Teabetalituse juht

Nimi

Telefon

Faks

Praegu peavad liikmesriigid ja Euroopa Komisjon läbirääkimisi struktuurifondide programmi järgmise etapi (2000–2006) üle. RRV poolt välja toodud probleemid tuleb RRV arvamuse kohaselt lahendada enne programmi uue etapi algust.

Euroopa Komisjoni struktuurifondide eesmärk on toetada regionaalarengut, parandada tööhõivet ja soodustada tööjõuressursside arengut Euroopa Liidu liikmesriikides. Oma projektide finantseerimist võivad taotleda ettevõtted, kohalikud omavalitsused, organisatsioonid ja valitsusasutused. Aastatel 1995–1999 on Rootsile nendest fondidest eraldatud kokku 13 miljardit Rootsi krooni.

Esmaspäeval avaldatav aruanne põhineb andmestikul, mis RRV on eelnimetatud valdkonna kohta kogunud. Aruandes kirjeldatakse, kuidas Soome, Iiri- ja Šotimaa on struktuurifondide abil lahendanud palju haldusprobleeme.

Kolme tüüpi määrused

Struktuuritoetusi reguleeritakse kolme tüüpi määruste abil: Rootsi riigitoetusi puudutavad määrused, Euroopa Komisjoni struktuurifondide programmide kohta käivad määrused, mis kehtivad ka mitmeaastase üleminekuperioodi jooksul, ning Euroopa Komisjoni määrused uute struktuurifondide kohta.

RRV ettepaneku kohaselt tuleb määrusi omavahel rohkem koordineerida.

Lojaalsuskonfliktid piirkondlikes juhtkomiteedes

Üldiselt langetatakse otsused mingitele projektidele eraldatavate fondide kohta piirkondlikul alusel, st otsuse langetavad piirkondlikud juhtkomiteed. Nende komiteede liikmete enamik koosneb kohalike omavalitsuste ja piirkonna volikogude esindajatest. Juhtkomiteed on valitsusasutused.

Juhtkomiteede niisugune ülesehitus tähendab seda, et neisse on programmeeritud lojaalsuskonflikt piirkondlike ja kohalike huvide vahel.

Pole päris kindel, milline on juhtkomiteede langetatud otsuste tegelik jõud. Näiteks fondide eraldamise eest vastutav asutus võib eraldised peatada, kui ta leiab, et mõni eraldis on vastuolus Euroopa Komisjoni määruste ja programmdokumentidega.

RRV on arvamusel, et piirkondlike juhtkomiteede tegevus tuleb lõpetada ja välja arendada uued piirkondliku partnerluse vormid.

Heade projektide kõrvalejäämise risk

Struktuurifondide projektide kaasfinantseerimisest võtavad valitsuse kõrval osa ka kohalikud omavalitsused ja piirkonna volikogud. Euroopa Kontrollikoda on osutanud ohule, et Euroopa Komisjoni raha ei kulutata mitte parimate projektide finantseerimiseks, vaid neile projektidele, mille on esitanud heas finantsolukorras olevad kohalikud omavalitsused.

RRV on arvamusel, et valitsus peab programmi järgmise etapi jooksul arutama avaliku kaasfinantseerimise tagamise viise.

Nõrk IT-tugi

Struktuurifondide kasutamise IT-tugi koosneb mitmest eri eesmärkidel loodud süsteemist. Lühidalt öeldes on IT-tugi ebapiisav, viib tõhususe vähenemiseni ja põhjustab turvaprobleeme.

RRV teeb ettepaneku, et valitsus looks asutuse, mis arendaks välja turvalise, tõhusa ja integreeritud IT-süsteemi kõigi fondide kasutamiseks.

Aruannet “Euroopa Komisjoni struktuurifondide haldamine Rootsis – muudatused, mis on vajalikud enne etappi 2000–2006” on võimalik tellida:

Asutuse aadress, telefon, faks ja/või e-post

<i>Postiaadress</i>	<i>Asukoht</i>	<i>Telefon</i>	<i>Faks</i>	<i>Kodulehekül</i>	<i>E-post</i>
Box 45070 Se-104 30 Stockholm Rootsi	Drottningatan 89	+ 46 86904000	+ 46 86904100	www.rrv.se	Riksrevisionsverket@rrv.se

Järelkontrolli dokument

Pärast auditi aruande avaldamist saadab RRV tavaliselt mingi aja (enamasti kuue kuu) pärast auditeeritud asutusele kirja, milles palutakse teatada, mida on tehtud RRV tulemusauditi aruandes esitatud soovitude elluviimiseks.

Siinkohal väljavõte ühest auditeeritud asutuse vastuskirjast, näites on tegu Riikliku Haridusagentuuriga.

Riikliku Haridusagentuuri kommentaarid RRV auditi aruandele 1994:14 "Riiklik Haridusagentuur – keskasutus uues rollis"

Aruandes esitab RRV Riikliku Haridusagentuuri tulemusauditi tulemused. RRV palub Riiklikul Haridusagentuuril esitada hiljemalt 20. detsembriks 1994 kirjaliku aruande abinõude kohta, mis on võetud või võetakse tarvitusele auditi tulemusena.

Riiklik Haridusagentuur soovib rõhutada, et välisaudit on tal ulatuslikke muudatusi teha aidanud ...

Tegevuse ulatus

RRV tegi ettepaneku, et Riiklik Haridusagentuur alustaks struktureeritud programmi uute oskuste toomiseks agentuuri, eriti töö organiseerimise, hindamise ja arendamise osakondadesse. Samuti tegi RRV ettepaneku, et agentuur kaaluks oma rahaeralduspoliitika prioriteetide ümberhindamist, et luua ajutiselt uue tööjõu värbamise võimalusi. Lisaks sellele tehti ettepanek, et agentuur kaaluks koolitusprogrammi alustamist.

Riiklik Haridusagentuur jagab seisukohta, et tuleb pädevust laiendada, eriti sotsiaalteaduste, majanduse ja õiguse valdkonnas. Osaliselt tehakse seda uute töötajate töölevõtmise abil. Oktoobris alustas agentuur 20–24 isiku värbamist. Eeldusel, et valitsuse eelarveprojekt ei avalda agentuuri 1995/96. aasta rahandusolukorrale väga suurt mõju, täidetakse kõik ametikohad 1995. aasta alguseks. Seega on agentuuril uue personali abil head väljavaated suurem pädevus omandada, millele RRV tähelepanu juhtis.

Riiklik Haridusagentuur on astunud samme ka olemasoleva personali pädevuse arendamiseks. Paljude alustatud programmide hulgas tuleks siinkohal mainida hindajate põhikoolituse programmi, mille esimesest kursusest võtab osa 20 inimest.

Järelevalve

RRV tegi ettepaneku siduda järelevalve järelkontrolli- ja hindamisprogrammide tulemustega. Selle käigus muudaks Riiklik Haridusagentuur haridusnõukogude ülesandeid nii, et nõukogud ei peaks teostama järelevalvet ja toetama arendusprogramme ühes haldusüksuses samaaegselt.

RRV tegi ka ettepaneku, et agentuur peaks võimalikult peatselt kehtestama järelevalve kohalike omavalitsuste poolt kasutatavate kontrollimehhanismide üle.

Nagu eespool öeldud, jagab Riiklik Haridusagentuur RRV seisukohti ja on asunud selles suunas tegutsema. 1994. aasta sügisel alustati kohalike omavalitsuste poolt kasutatavate kontrollimehhanismide uurimist. Haridusnõukogude topeltülesannete, s.o järelevalve ja arengu toetamise suhtes on agentuur seisukohal, et kõiki nende valdkondade vahel tekkivaid konflikte on võimalik lahendada. See, et ametnikud täidavad mõlemat rolli, pole Riiklikule Haridusagentuurile ainuomane. Samasuguses olukorras on ka teiste kutsealade esindajad, nagu õpetajad, politseinikud jne. Siiski pöörab agentuur nende rollide vahel tekkida võivatele vastuoludele suurt tähelepanu.

Peadirektor

Lisa 3

Tulemusauditi standardid

Käesolevas lisas on esitatud Rootsi Riigikontrolli poolt tulemusauditi läbiviimiseks kasutatavad standardid, mis on kinnitatud 1994. aasta aprillis. Standardid põhinevad pikaajalisel kogemusel ning on tulemusauditi aluseks Rootsis ja SADCOSAI (Lõuna-Aafrika Kõrgeimate Kontrolliasutuste Organisatsioon) kursustel. Standardid on kooskõlas INTOSAI auditistandarditega.

RRV tulemusauditi standardid

“Üheks auditistandardite kasutamise eeltingimuseks tulemusauditi puhul on see, et kõigil töötajatel oleksid oma ülesannete täitmiseks vajalikud teadmised ja kogemus. See tähendab, et audiitoritel peavad olema järeleproovitud oskused sotsiaalse, teadusliku ja rahandusliku iseloomuga uurimuste tegemiseks ning võime tulemusi kohasel viisil edastada. Riigikontrolli töötajad peavad käituma objektiivselt, ilmutades ausust ja otsustusvõimet. Auditistandardid nõuavad, et audiitorid osaleksid tehtud auditite objektiivsel ülevaatusel ja annaksid oma panuse kogemuste jagamisel kogu RRV-s. Tulemusauditi standardid sisaldavad järgmisi nõudeid:

- teostada auditeid iseseisvalt ja esitada infot, mis oleks tulevaste vajaduste ning välise kasutamise seisukohalt oluline ja asjakohane;
- teha koostööd ja konsulteerida teiste ministriumidega, tagamaks, et RRV arvamustest oleks loodud täielik pilt;
- planeerida auditeid põhjalikult ja informeerida auditeeritavat organisatsiooni auditi eesmärkidest, ulatusest, läbiviimisest, ajakavast ning kontaktisiku ülesannetest;
- viia auditeid läbi ausalt ja hoolikalt, järgides võimalusel ajakava ja väljades tarbetuid viivitusi;
- hoida auditi ajal aktiivselt ühendust auditeeritava organisatsiooniga ja võrrelda oma tähelepanekuid pidevalt organisatsioonilt saadavate andmetega;
- kasutada erialateadmisi ja vajaduse korral kontrollida argumente;
- teha tööd erapooletult ja delikaatselt, hinnata saadud infot kriitiliselt;
- kaitsta infot andvaid isikuid, takistada töödokumentide levitamist ning järgida igakülgset RRV töö eetikastandardeid ja formaalseid nõudeid (nt diskvalifitseerimise puhul);

Lisad

- hinnata vaatlustulemusi projektile vastavate tõhususkriteeriumide valguses;
- tagada lõplike kirjelduste, vaatlusandmete analüüside ja soovitude faktilise aluse täpsus, ausus, põhjendatus ja tasakaalustatus ning nende õige edastamine asjassepuutuvatele organisatsioonidele enne aruande avaldamist;
- avaldada auditiaruandeid, kus on näidatud auditi lähtekohad, kasutatud meetodid, olulisem allikmaterjal ning argumendid, järeldused ja ettepanekud;
- teha varasemate auditite järelkontrolle ja esitada info järelkontrolli tulemuste kohta;
- vältida soovitude andmist auditi ajal ja osavõttu ettepanekute ellurakendamisest.”

Lisa 4

Täiendav kirjandus

On peaaegu võimatu anda mingisuguseid soovitusi täiendava kirjanduse suhtes. Meie andmetel pole kirjutatud tulemusauditi õpikuid edasijõudnutele. Metoodikaküsimuste käsitlusi võib leida hindamisel ja uurimistöös kasutatavatest metodoloogiaõpikutest.

1993. aastal ilmus RRV väljaandena "Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau". Raamatus on kirjeldatud Rootsisis omaks võetud lähenemist tulemusauditile, kuid tegu ei ole käsiraamatuga. RRV annab korrapäraselt välja ingliskeelseid brošüüre tulemusauditi aspektide kohta. Kõigi RRV tulemusauditite aruannete kokkuvõtted tõlgitakse inglise keelde ja antakse eraldi välja. Mõnel juhul tõlgitakse rahvusvahelist huvi pakkuda võivad aruanded inglise keelde täies ulatuses. RRV tulemusauditite aruannete kohta leidub infot RRV koduleheküljel <http://www.rrv.se>.

INTOSAI avaldab riiklike kontrolliasutuste auditite tulemusi korrapäraselt oma infobülletäänis The International Journal of Government Auditing. INTOSAI põhikiri, standardid ning selle komiteede ja töögruppide juhendmaterjalid on kättesaadavad INTOSAI koduleheküljel <http://www.intosai.org>.

Kontrolliasutused (näiteks Ameerika Ühendriikide GAO) avaldavad oma tulemusi regulaarselt kas erialaajakirjades, infobrošüüride osadena või kodulehekülgedel. Paljud avaldavad oma aruandeid inglise keeles ning neid saab koolitamise eesmärgiga kasutada.

Erialateadmiste ja -oskuste (intervjueerimistehnikad jms) kohta on olemas mitmesugust kirjandust, mis ulatub äärmiselt teoreetilistest käsitlustest kuni praktiliste juhenditeni.

Lisad

Lisa 5

Aineregister

- ajakava (*time schedule*), 64, 144–146
- ajaplaneerimise leht (*time-planning sheet*), 64, 144–146
- algoritmanalüüs (*flow-chart analysis*), 76
- andmed (*data*), 69–87
- andmete analüüs (*data analysis*), 81–87
- andmete kogumine (*data collection*), 69–79
- andmete töötlemine (*data compilation*), 81
- aruande kirjutamine (*report writing*), 89–96, 135, 138
- aruandekohustus (*accountability*), 17
- (tulemus)audiitor (*(performance) auditor*), 131–134
- auditeerimisvolitus (*audit mandate*), 137
- auditeeritav (*auditee*), 54, 66–67, 103, 135–136, 138, 144
- auditeeritav valdkond (*audit area*), 141–142
- auditi kava (*work plan*), 41–43, 48, 78, 135, 141–144
- auditi lehter (*audit funnel*), 53, 57–58, 63
- auditi objekt (*audit object*), 58–59, 137, 143
- auditi probleem (*audit problem*), 49–56, 142–143
- auditi raamistik (*audit design*), 57–63, 143
- auditistandardid (*audit standards*), 48, 153–154
- auditi säästlik korraldus (*audit economy*), 103
- auditi tõendusmaterjal (*audit evidence*), 86
- auditi töörühm (*audit team*), 64, 135
- auditi töörühma juht (*team leader*), 64, 135, 138
- auditi ulatus (*audit scope*), 58–59, 143
- avatud hüpotees (*open hypothesis*), 60
- doonorprojekti audit (*donor project auditing*), 22

eelselgitus (*pre-study*), 41–43, 48, 55
eesmärk (*goal*), 39–40, 28–30, 34–35
ettepanekud (*recommendations*), 92–95, 97, 144
finantsaudit (*financial auditing*), 21–23, 137
hindamine (*evaluation*), 22, 98
hindamiskriteeriumid (*assessment criteria*), 60, 62, 143
hüpotees (*hypothesis*), 59–62
intervjuu (*interview*), 71, 75–77, 107–115
juhtumianalüüs (*case study*), 70
jälgimine (*monitoring*), 136, 144 (vt seire)
järeldused (*conclusions*), 92–95
järelkontroll (*follow-up*), 97, 136
kolm e-d (*Es (the three)*), 25
konkreetne hüpotees (*specific hypothesis*), 60
kontaktrühm (*contact group, reference group*), 68, 72
koolitusvajadus (*training needs*), 132–133
kvalitatiivne analüüs (*qualitative analysis*), 81, 84–85
kvalitatiivsed andmed (*qualitative data*), 69–72
kvaliteet (*quality*), 28, 30
kvantitatiivne analüüs (*quantitative analysis*), 81–84
kvantitatiivsed andmed (*quantitative data*), 69–72
kõikehõlmav audit (*comprehensive auditing*), 22
kõrvaltulemused (*external effects*), 34
küsimustik (*questionnaire*), 107–108, 116–119
leiud (*findings*), 92–95
lepinguaudit (*contract auditing*), 22
“must kast” (*black box*), 26, 35
mõjus (effectiveness), 28–36, 38–40
mõjususe audit (*effectiveness auditing*), 21

organisatsiooni diagramm (*organisational chart*), 73
planeerimine (*planning*), 57–68, 141–146
pressiteade (*press release*), 99, 149–150
probleemide puu (*problem tree*), 51–52
projektipäevik (*project journal*), 78, 148
reeglipärasusaudit (*regularity auditing*), 21
seire (*monitoring*), 42, 66 (vt jälgimine)
sertifitseerimisaudit (*certification auditing*), 22
sisend (*input*), 26–28, 39–40
sisendi ja väljundi mudel (*input-output model*), 26–28, 38
strateegiline uuring (*strategic study*) 42
säästlikkus (*economy*), 25–27, 36–37, 39–40
süsteemianalüüs (*system study*), 19
tagasiside (*feedback*), 28
tegevus (*activity*), 26, 28, 39
tegevusplaan (*activity plan*), 64, 145
temaatiline audit (*thematic auditing*), 54
toodanguühiku omahind (*unit cost*), 27, 39
tulemus (*effect*), 39–40, 28–34
tulemusahel (*chain of effects*), 32–33
tulemusaudit (definiitsioon) (*performance auditing*), 17
tõhusus (*efficiency*), 25–33, 35–37, 39–40
usaldusväärsus (*reliability*), 74–76
usutavus (*validity*), 74–76
valikukriteeriumid (*selection criteria*), 53–54
väljund (*output*), 26–28, 31, 39–40
väärtus-raha-eest-audit (*value-for-money auditing*), 21
õigusaktidele vastavuse audit (*compliance auditing*), 21
ülevaateuring (*survey*), 70

