

Tulemusauditi rakendussuunised

**INTOSAI auditistandarditel
ja praktilisel kogemusel põhinev
tulemusauditi juhend**

Originaali pealkiri

Implementation guidelines for performance auditing

Standards and guidelines for performance auditing
based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience

Heaks kiidetud 2003

© Lühendatud tõlge eesti keelde: Riigikontroll 2005

Kujundanud Jaan Klõšeiko

ISBN 9949-10-877-2

Trükinud AS Multiprint, Pärnu mnt 137

Saateks

Kõrgeimate kontrolliasutuste rahvusvahelisel kongressil Montevideos (1998) lepiti kokku Kõrgeimate Kontrolliasutuste Rahvusvahelise Organisatsiooni (INTOSAI) auditistandardite rakendus-suuniste väljatöötamises. INTOSAI auditistandardite komitee töötas suuniseid välja koostöös muude alaliste komiteede ja töörühmadega.

INTOSAI auditistandardid keskenduvad peamiselt finantsauditile, ent hõlmavad ka tulemusauditit. Tulemusauditi suuniste vajadusele on juhtinud tähelepanu paljud kõrgeimad kontrolliasutused, sest tulemusaudit erineb oma olemuselt finantsauditist. Seetõttu peetigi otstarbekaks töötada välja asja-omased suunised.

Esimene arutelu tulemusauditi rakendussuuniste koostamise üle peeti INTOSAI auditistandardite komitee kohtumisel Londonis (2000) ja pärast järgmise aasta kokkusaamist Lissabonis saadeti töö-materjal komitee liikmetele märkuste tegemiseks. Käimasolevat tööd toetasid komitee juhatus ja INTOSAI kongress Soulis (2001).

Komitee kohtumisel Stockholmis (2002) otsustati saata suuniste kavand kõigile INTOSAI liikmes-riikidele täiendavate märkuste tegemiseks. Bratislava kohtumisel (2003) koostas ja kinnitas komitee töö lõppvariandi. Kogu suuniste väljatöötamise vältel jagas komitee juhatus töö kohta teavet ja kiitis heaks esitatud kavandeid.

Valminud tulemusauditi rakendussuunised on INTOSAI auditistandardite komitee liikmete ühispingutuse tulemus. Selles osalesid järgmiste riikide kõrgeimad kontrolliasutused: Antigua ja Barbuda, Argentiina, Austria, Austraalia, Aserbaidžaan, Brasiilia, Kamerun, Costa Rica, Taani, Kanada, Egiptus, India, Leedu, Jaapan, Namiibia, Norra, Filipiinid, Portugal, Samoa, Saudi Araabia, Slovakkia, Rootsi, Tonga, Tuneesia, Ukraina, Ühendkuningriik, Ameerika Ühendriigid, Uruguay.

Mul on hea meel käesoleva dokumendi valmimise üle, sest see mõjutab olulisel määral valitsuse tulemuste auditeerimise arengut. Rakendussuuniseid tuleks käsitada elava dokumendina, mida kogemuste kasvades uuendada. Tegemist ei ole normatiivse dokumendi ega käsiraamatuga, ehkki on toodud hulk standardeid ja nende rakendusaspekte, mis arvestavad tulemusauditi spetsiifikat. Kuigi suunised kajastavad parimat kaasaegset tulemusauditi praktikat, ei ole nad eri tavade ja auditivolituse ulatuse tõttu täiel määral kohaldatavad kõigis INTOSAI liikmesmaades. Sestap on iga liikmesmaa otsustada, kuidas neid kasutada.

Rakendussuuniste eesmärgiks on

- ◇ kirjeldada tulemusauditi omadusi ja põhimõtteid;
- ◇ aidata kõrgeimate kontrolliasutuste tulemusaudiitoritel tulemusauditeid tõhusalt ja mõjusalt korraldada;
- ◇ luua alus heale tulemusauditi praktikale;
- ◇ luua raamistik tulemusauditi metoodika edasiseks väljatöötamiseks ja audiitorite kutseoskuste arengu tagamiseks.

Auditistandardite komitee nimel tänan kõiki INTOSAI komiteesid ja liikmeid pühendumise ning koostöö eest. Suur tänu auditistandardite komitees osalenutele tugeva panuse eest sellesse projekti.

Kjell Larsson

Rootsi riigikontrolör ja INTOSAI audi-
standardite komitee esimees

Stockholm, 29. september 2003

Sisukord

Saateks	3
Sissejuhatus	7
1. Mis on tulemusaudit?	8
1.1. Tulemusauditi määratlus INTOSAI standardite järgi	8
1.2. Tulemusauditi spetsiifika	8
1.3. Tulemusauditi põhiideed	8
1.4. Tulemusauditi põhiküsimused	9
1.5. Säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe mõiste	9
1.6. Avaliku sektori juhtimise mõju tulemusauditile	12
1.7. Tulemusauditi seos tulemuslikkuse mõõtmise ja programmide hindamisega	13
1.8. Käsitlusviisid	15
2. Avaliku sektori auditi põhimõtted tulemusauditis	17
2.1. Tulemusauditi volitus	17
2.2. Tulemusaudiitorile esitatavad üldnõuded	19
2.3. Hea auditi lisatagatised	21
3. Tulemusauditi etapid	22
3.1. Algatamine ja planeerimine	22
3.2. Auditeerimine	29
3.3. Tulemuste esitamine	33
Lisad	37
1. Tulemusauditi meetodika	39
2. Tulemusauditi kriteeriumid	49
3. Tõendusmaterjal ja dokumenteerimine	51
4. Kommunikatsioon ja kvaliteedi tagamine	55
5. Tulemusaudit ja infotehnoloogia	57
6. Keskkonnaaudit	61
7. Süsteemikeskne käsitlusviis	67

Sissejuhatus

Tulemusaudiitorid puutuvad oma töös kokku mitmesuguste valikute ja valdkondadega. Neil tuleb analüüsida eri tegevusi ja juhtimispraktikat ning end kurssi viia väga erinevate organisatsioonidega. Nad peavad suutma kirjutada keerulistel teemadel loogiliselt ja põhjalikult. Suunised võivad olla siin mõningal määral abiks, kuid palju sõltub sellest, kui võrd audiitorid end muul moel arendavad.

Suunised põhinevad INTOSAI auditistandarditel ja tulemusauditi heal taval, mis on välja kujunenud INTOSAI liikmete töö põhjal.¹ Et koostada kogemusel põhinevaid rakendussuuniseid, uuriti pikaajalise tulemusauditipraktikaga riigikontrollide standardeid ja juhendeid. Nende auditikogemused, sh auditistandardite rakendamise kogemus, andsid väärtuslikku teavet.

Ei ole võimalik välja töötada kõigile tulemusaudititele kohaldatavaid suuniseid, sest eri riikides tehtud tulemusauditite võrdlus näitab, et erinevused kõrgeimate kontrolliasutuste volituse, organisatsiooni ja kasutatavate meetodite vahel on märkimisväärsed. Tulemusauditi rakendussuunised ei suuda hõlmata kõiki käsitlusviise ja meetodeid, sest see tähendaks kõigi sotsiaalteaduste kaasamist. Tulemusauditite teemadering on väga lai: see katab kogu avaliku sektori. Seetõttu on võimatu koostada detailseid standardeid ja protseduurikirjeldusi kõigi olukordade tarvis. Tulemusauditi kohta ei ole võimalik kirjutada kokaraamatu moodi käsiraamatu, mida kõigil juhtudel heade tulemuste saamiseks pruukida.

Niisiis võib mõni riigikontroll leida, et need suunised on küllaltki vähese väärtusega. Neid võidakse pidada kogenematute audiitorite jaoks liiga ambitsioonikaks. Auditistandardite p-s 1.6² on sätestatud: “Kõrgeim kontrolliasutus peaks oma äranägemise järgi otsustama, kuidas toimida avaliku sektori auditeerimise käigus tekkivates mitmesugustes olukordades.” AS p-s 1.13 on lisatud: “Tingituna mõnede kõrgeimate kontrolliasutuste organisatsioonitüübist ja käsitlusviisist ei ole kõik auditistandardid nende töö iga aspekti suhtes rakendatavad. Näiteks arvekohtu (*Court of Account*) tüüpi riigikontrollis on revideerimisel kollegiaalne ja kohtulik iseloom, mis muudab nende töö teatud aspektid põhimõtteliselt erinevaks hierarhilises süsteemis üles ehitatud ja riigikontrolöri juhitavate kõrgeimate kontrolliasutuste finants- ja tulemusaudititest.” See tähendab, et kõrgeim kontrolliasutus peaks ise otsustama, kuidas ja millises ulatuses neid suuniseid rakendada.

Üldmainitut ei tohi võtta kui argumenti standardite ja suuniste vastu, kuid rääkides tulemusauditi standarditest, on peamiseks küsimuseks, mida teha, mitte kuidas teha. Uurimuse puhul eeldatakse audiitoril teatud kaalutlusi ja neist lähtuvaid toiminguid. Kuidas auditeerida, tuleb iga juhtumi puhul eraldi otsustada, arvestades, et kasutatavad meetodid juhendaksid sotsiaalteaduste ja auditi parimast praktikast.

Käesolevas dokumendis on tulemusauditit käsitletud kui eraldiseisvat uurimust, st tulemusaudit on professionaalne tegevus, mis eeldab spetsiifilisi oskusi, standardeid, planeerimist, aruandeid jm. Suunised koosnevad kolmest osast:

- I osas esitatakse tulemusauditi raamistik;
- II osas käsitletakse tulemusauditile rakendatavaid auditeerimise üldpõhimõtteid;
- III osas tutvustatakse tulemusauditi etappe kavandamisest kuni tulemuste esitamiseni.

Lisad sisaldavad täiendavat teavet tulemusauditi planeerimise ja korraldamise kohta. Samuti on käsitletud IT- ja keskkonnaauditit. Suunised lõpetab süsteempõhise käsitluse tutvustus.

¹ Tulemusauditi rakendussuunised on koostanud Rootsi auditijuht Tony Angleryd, arvestades INTOSAI liikmesriikide ja regionaalsete töörühmade väljatöötatut. Eraldi väärivad nimetamist 2000. aasta oktoobris 8. ASOSAI kongressil vastu võetud tulemusauditi suunised.

² Dokumendis viidatakse 2001. aasta standarditele lühendiga AS, millele järgneb punkti number. Mõiste “reeglipärasus- (finants-) audit” asemel kasutatakse mõistet “finantsaudit”.

1. Mis on tulemusaudit?

1.1. Tulemusauditi määratlus INTOSAI standardite järgi

“Avaliku sektori auditeerimine täies ulatuses sisaldab finants- ja tulemusauditit.” “Tulemusaudit keskendub säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe auditeerimisele ning hõlmab

- ◇ haldustegevuse säästlikkuse hindamist kooskõlas hea haldustava ja juhtimispõhimõtetega;
- ◇ inim-, finants- ja muude ressursside kasutamise tõhususe hindamist, k.a teabesüsteemide, tulemusnäitajate, järelevalvekorralduse ning nende protseduuride kontrolli, mida auditeeritavates üksustes puudusi kõrvaldades järgitakse;
- ◇ auditeeritava üksuse tulemuste mõjususe hindamist seoses üksuse eesmärkide saavutamise ja tegevuse tegelikku mõju võrreldes kavandatud mõjuga.” (AS 1.38 ja 1.40)

Tulemusaudit põhineb seadusandja otsustel ja eesmärkidel ning seda võib korraldada kogu avalikus sektoris.

Tulemusaudit on valitsuse tegevuse, programmide ja organisatsioonide säästlikkuse, tõhususe ning mõjususe sõltumatu uuring, mille eesmärgiks on paranduste algatamine.

1.2. Tulemusauditi spetsiifika

Auditistandardites märgitakse, et tulemusauditile pole suuremaid erinõudeid. Kui finantsauditi puhul kohaldatakse tavaliselt suhteliselt fikseeritud standardeid, siis tulemusaudit on valdkondade, teemade, meetodite ja tõlgenduste valikul paindlikum. Tulemusaudit ei ole korrapärane ja formaliseeritud seisukohavõttudega töö ega pärine erasektori auditist nagu finantsaudit. Tulemusaudit on ainukordne, laiahaardeline ning tõlgendusterohke uuring, kus tuleb rakendada mitmesuguseid uurimis- ja hindamismeetodeid ning tugineda hoopis teistsugusele teadmiste baasile kui traditsioonilise auditi puhul. See ei ole nn *checklist*-i-põhine audit. Tulemusauditi spetsiifilisus tuleneb käsitletavate küsimuste mitmekesisusest ja keerukusest. Oma õigusliku volituse piirides peab tulemusaudit olema vaba, et hinnata kõiki valitsuse tegevusi eri aspektidest.

Siiski ei tohiks tulemusauditi erilisus välistada eri auditiliikide kombineerimist.

1.3. Tulemusauditi põhiideed

Avalik aruandekohustus tähendab, et valitsuse programmide või ministeeriumide juhid vastutavad oma haldusala tõhusa ja mõjusa juhtimise eest. Aruandekohustus eeldab avalikkuse juurdepääsu programmile või ministeeriumi tegevusele. Tulemusauditi kaudu on maksumaksjatel, rahastajatel, seadusandjatel, täidesaatjatel, tavakodanikel ja meedial võimalus kontrollida valitsuse tegevust ning saada teavet selle tegevuse tulemuste kohta. Tulemusaudit pakub vastuseid sellistele küsimustele nagu kas raha on kulutatud kasulikult või oleks seda olnud võimalik kasutada mõistlikumalt? Hea valitsemise kriteeriumiks on, et kõik avalikud teenused (või kõik valitsuse programmid) võivad olla auditi objektiks.

Õiguspärasus ja usaldus on olulised väärtused kõigis täitevvõimu tegemistes. Tulemusaudit saab kaasa aidata nende väärtuste tugevdamisele, pakkudes avalikku ja usaldusväärset teavet valitsuse programmide säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe kohta. Usaldusväärset rõhutab tulemusauditi

sõltumatus ministeeriumidest, kelle tegevust auditeeritakse. Tulemusaudit ei juhindu mingitest erihuvidest ega ole auditeeritavaga rahalisel või muul viisil seotud. Andes sõltumatuid hinnanguid, või võib tulemusaudit olla aluseks tulevikuinvesteeringute ja -tegevuste üle otsustamisel. Kiirelt muutuv ja keerulises maailmas, kus ressursid on piiratud ja palju on määramatut, on tulemusauditid vajalikud.

Tulemusauditi aluseks on kindlad ideed:

- ◇ **Esiteks on oluline hinnata valitsuse iga tegevuse säästlikkust, tõhusust ja mõjusust ning seetõttu on vaja auditit, mis aitaks kaasa mõistlikumale kulutamisele, parematele avalikele teenustele, läbipaistvusele, paremale aruandlusele ja heale juhtimisele.**
- ◇ **Teiseks on oluline omada usaldusväärset ja sõltumatut infot. On vaja hindajad, kes esindaks avalikkuse huvi ning oleks võimeline iseseisvalt mõtlema ja tegutsema, et kajastada tegelikku olukorda ja seada see vajaduse korral kahtluse alla.**
- ◇ **Kolmandaks ei saa alahinnata oskust mõjutada valitsuse tegevuse tulemuslikkust. On vaja kompetentset hindajat, kes suudaks seda rolli täita, et muuta otsustusprotsess tõhusamaks.**

1.4. Tulemusauditi põhiküsimused

Kõiki riiklikke programme ja tegevusi (ning enamikku nendest tulenevaid protsesse) on vähemalt teoreetiliselt võimalik analüüsida, uurides, kuidas teatud vahendite abil ühelt positsioonilt teisele liikuda, et lõpuks kindlad eesmärgid saavutada. Tulemusauditis püütakse sageli vastata kahele põhiküsimusele:

- ◇ Kas asju tehakse õigesti?
- ◇ Kas tehakse õigeid asju?

Esimene küsimus on suunatud peamiselt “tegitajale” ja sellega tahetakse teada, mil moel viiakse strateegilisi otsuseid ellu. See küsimus seostub tavaliselt normatiivse käsitlusega, st uuritakse, kas täitevvõim on täitnud teatud nõudeid. Analüüsi laiendamiseks võib küsida, kas neid tegevusi võib pidada ka kõige sobivamaks – endiselt eeldusel, et üldjoontes tehakse õigeid asju. Selles staadiumis käsitleb tulemusaudit peamiselt tegevuste säästlikkust ja tõhusust.

Teise küsimuse (kas tehakse õigeid asju?) esitamisega muutub analüüsi ulatus märkimisväärselt laiemaks. Sellega peetakse silmas mõju ühiskonnale. Tulemusaudiitor võib näiteks leida, et meede on ebaefektiivne ega vasta eesmärkidele. Kui audiitor aga hakkab uurima, kas riiklik tegevus isenesest on üleüldse teostatav, peab ta olema ettevaatlik, et mitte oma volitusi ületada ja poliitikasse sekkuda.

Nende seoste näitlikustamiseks võib kasutada ka nn sisendi-väljundi mudelit.

1.5. Säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe mõiste

Nagu eespool märgitud, käsitleb tulemusaudit peamiselt säästlikkust, tõhusust ja mõjusust.³ Konkreetse auditi eesmärgiks võib olla ühe või enama uurimine neist kolmest aspektist.

³ Tulemusauditis võetakse arvesse ka “keskkonnakaalutlusi” ja “õigluse nõudeid” puudutavaid standardeid (vt lisa 6).

Säästlikkus – kulude madalal hoidmine

Auditistandardite järgi tähendab säästlikkus ressursikulu minimeerimist, pidades samal ajal silmas küllaldast kvaliteeti.

Säästlikkuse auditeerimine pakub vastuseid järgmistele küsimustele:

- ◇ Kas valitud vahendid – sisendid – tähendavad kõige säästlikumat riiklike vahendite kasutamist?
- ◇ Kas inim-, finants- ja materiaalseid ressursse on kasutatud säästlikult?
- ◇ Kas juhtimine on kooskõlas hea haldustava ja juhtimispoliitikaga?

Kuigi säästlikkuse mõiste ise on kergesti defineeritav, ei ole säästlikkuse auditit kerge korraldada. Audiitorile on sageli väljakutse hinnata, kas valitud sisendid esindavad kõige säästlikumat riigi raha kasutust, kas olemasolevaid ressursse on kasutatud säästlikult ning kas sisendite kvaliteet-quantiteet on sobivas vahekorras. Veelgi raskemaks võib osutuda soovitada kulude vähendamist, ilma et pakutavate teenuste kvaliteet ja kvantiteet kannataks.

Tõhusus – olemasolevate ressursside maksimaalne ärakasutamine

Tõhusus on seotud säästlikkusega. Ka siin on keskne ressursiküsimus: kas sama tulemuse saanuks vähemate ressurssidega või kas nende ressurssidega saanuks paremaid tulemusi? Kas sisenditest ja tegevustest tulenev väljund on kvantiteedi ja kvaliteedi poolest maksimaalne?

Arvamus tõhususe kohta on enamasti suhteline, samal ajal kui ebatõhusus on tihti kohe ilmselge. Tõhusust puudutavat arvamust võib väljendada, võrreldes auditeeritavat sarnaste tegevuste, teiste perioodide või selgesõnalise standardiga. Mõnikord aitab nn hea tava. Vahel tuleb tõhusust hinnata ka juhul, kui asjad on nii keerulised, et standardeid ei olegi. Siis peab hinnang põhinema parimal kättesaadaval infol ning olema kooskõlas auditi käigus tehtud analüüsiga.

Tõhususe auditeerimine hõlmab järgmisi aspekte:

- ◇ Kas inim-, finants- ja muud ressursse kasutatakse tõhusalt (kuluefektiivselt)?
- ◇ Kas riiklike programme, institutsioone ja tegevusi juhitakse, reguleeritakse, organiseeritakse ja viiakse ellu, jälgitakse ja hinnatakse tõhusalt?
- ◇ Kas valitsuse institutsioonide tegevus vastab kindlaks määratud eesmärkidele ja nõuetele?
- ◇ Kas avalike teenuste kvaliteet on hea, kas nad on kliendikesksed ja kas neid osutatakse õigel ajal?

Mõiste “kuluefektiivsus” tähendab auditeeritava üksuse, tegevuse või programmi tulemuste saavutamist mõistlike kuludega. Kuluefektiivsuse analüüs on projekti kulude ja tulemuste vahelise seose uuring, mille leitud väljendatakse saavutatud tulemuse ühe ühiku kuluna. Kuluefektiivsus on üldise tõhususe hindamise üks osa, millele võib lisanduda ka näiteks väljundi saavutamiseks kulunud aja analüüs. Kulutatud aeg ei lange mitte alati kokku optimaalse mõju saavutamiseks kuluva optimaalse ajaga.

Teatud juhtudel on keeruline tõhusust ja säästlikkust üksteisest eraldada. Mõlemad kontseptsioonid võivad viidata sellele, kas auditeeritav üksus

- ◇ järgib mõistlikku hanketava;
- ◇ mureseb sobivat liiki, sobiva kvaliteediga ja sobivas koguses ressursse sobiva hinnaga;
- ◇ kasutab oma ressursse (personali, seadmeid ja ruume) optimaalselt ja heaperemehelikult, et õigel ajal ning sobivas koguses ja sobiva kvaliteediga kaupu toota või teenuseid osutada;

- ◇ täidab üksuse ressursside hankimist, haldamist ja kasutamist reguleerivate seaduste ja määruste nõudeid;
- ◇ on loonud juhtimiskontrollisüsteemi.

Tavaliselt keskendub tõhususe audit esimesele kolmele teemale. Ka finantsaudit tegeleb nende küsimustega, näiteks hankepraktika auditeerimise puhul, kuid siis on ulatus piiratum.

Mõjususe – sihtide saavutamine

Mõjususe väljendab seadud eesmärkide, väljundite ja järelmõjude vahelist suhet. Mõjususe hindamisel uuritakse, kas tegevuspoliitika eesmärgid on saavutatud ja kas tegevuspoliitika elluviimise tulemusena on ilmnenud soovitud sündmused.

Et hinnata, mil määral on eesmärgid saavutatud, peavad need olema sõnastatud nii, et on võimalik hinnangut anda. Hinnata ei ole võimalik, kui eesmärgid on ähmased ja abstraktsed.

Et otsustada, mil määral on sündmused tulenenud tegevuspoliitikast, tuleb võrrelda teatud asjaolusid. Ideaalne oleks võrrelda tegevuspoliitika elluviimise eelset ja järgset perioodi ning hinnata kontrollrühma, kelle suhtes seda poliitikat ei ole kohaldatud. Kui tegevuspoliitika eesmärgiks on näiteks tööpuuduse vähendamine, siis tuleb hinnata, kas täheldatud vähenemine on auditeeritava üksuse tegevuse resultaat või pigem majanduskliima üldise paranemise tulemus, millele auditeeritaval ei olnud mingit mõju. Sellisel juhul peab audit selgitama, mis asjaolude tõttu on tulemused ilmnenud, st audiitorid peavad olema võimelised välistama välised ja ajutised tegurid.

Tegelikult on neid võrdlusi tavaliselt raske teha – osalt seetõttu, et sageli puudub võrdlusmaterjal. Sellisel juhul on üheks võimaluseks hinnata nende eelduste täitumise tõenäosust, millel tegevuspoliitika põhineb. Sageli tuleb valida tagasihoidlikum auditi eesmärk, näiteks hinnata, mil määral on eesmärgid saavutatud, mil määral on sihtrühmadeni jõutud või mil määral on saavutatud tulemusi.

Eraldi aspektiks on tegevuspoliitika ettenägematud kõrvalmõjud. Kõrvalmõjude uurimist raskendab asjaolu, et need võivad olla väga erinevad, kuna ei ole seotud ainult tegevuspoliitika eesmärkidega. Vahel võivad kõrvalmõjud ilmned ka valdkonnas, kuhu riigikontrolli volitus ei ulatu. Üks võimalus auditit kitsendada on keskenduda nendele kõrvalmõjudele, mida üldjuhul üritatakse vältida või mille vastu võideldakse teiste programmide raames (näiteks majanduspoliitika ebasoovitav mõju keskkonnale). See ei tähenda aga, nagu oleksid kõik kõrvalmõjud soovimatud.

Mõjususe hindamise aspektist võib tulemusaudit hõlmata järgmist:

- ◇ hinnangut sellele, kas riiklikud programmid on hästi ette valmistatud, kas need on selged ja omavahel kooskõlas;
- ◇ hinnangut sellele, kas uue või käimasoleva riikliku programmi eesmärgid ja selle elluviimiseks eraldatud vahendid (õiguslikud, rahalised jm) on õiged, omavahel kooskõlas ja asjakohased;
- ◇ hinnangut riikliku programmi organiseeritusele, otsustusprotsessile ja juhtimissüsteemile;
- ◇ hinnangut sellele, kas programm täiendab teisi programme, kattub nendega või on nendega vastuolus;
- ◇ hinnangut sellele, kas avalike teenuste kvaliteet vastab inimeste ootustele või programmi eesmärkidele;
- ◇ hinnangut programmi mõjususe mõõtmisele, jälgimisele ja aruandlusüsteemile;
- ◇ hinnangut riikliku programmi ja/või selle üksikute komponentide mõjususele, st eri sihtide saavutamisele;
- ◇ hinnangut sellele, kas tegevuspoliitika otsene või kaudne sotsiaalne, majanduslik ja keskkondlik mõju on tulenenud tegevuspoliitikast või muudest teguritest;

- ◇ eemärkide saavutamist takistavate tegurite kindlaksmääramist;
- ◇ leidude põhjuste analüüsimist, püüdes leida viise, kuidas valitsuse programmid võiksid mõjusamad olla;
- ◇ paremate tulemuste saavutamiseks või takistavate tegurite kõrvaldamiseks rakendatavate alternatiivsete käsitusviiside suhtelise kasulikkuse hindamist.

Ehkki ühe auditi eesmärgiks ei pruugi olla kõigi kolme aspekti (st säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe) kohta järeltuste tegemine, ei ole arvatavasti kuigi otstarbekas uurida tegevuse säästlikkuse või tõhususe aspekti, käsitlemata vähimalgi määral mõjusust. Ja vastupidi, mõjususe hindamisel peaks audiitor käsitlema ka säästlikkuse ja tõhususe aspekti: auditeeritava üksuse, tegevuse või programmi tulemustel võib olla soovitud mõju, ent sellegipoolest tuleb hinnata, kas selle saavutamiseks rakendatud ressursse kasutati säästlikult ja tõhusalt.

Ehkki süsteemipõhine käsitusviis (st hindamine, kuidas auditeeritav üksus oma tegevuse mõju mõõdab ja jälgib) võib olla kasulik, on audiitoril tavaliselt vaja hankida ka piisavalt sisulist tõendusmaterjali tegevuse või programmi kohta. Sestap pole valitsuse tegevuse hindamiseks vaja koguda infot mitte ainult auditeeritavate institutsioonide, toimingute ja omavahelise suhtluse kohta, vaid ka teiste valdkonnast huvitatute kohta. See peaks olema erilise huvi all, kui usutakse, et just viimaste tegevus mõjutab väljundit.

1.6. Avaliku sektori juhtimise mõju tulemusauditile

Avalikus sektoris rakendatav juhtimisvorm avaldab paratamatult mõju tulemusauditi prioriteetidele. Riikides, kus avaliku sektori juhtimine keskendub peamiselt vahenditele ja vähem tulemustele, kipuvad ka auditid keskenduma pigem sellele, kas eeskirju on järgitud ja jõustatud, kui sellele, kas eeskirjad täidavad neile pandud eesmärgid. Riikides, kus juhtimine põhineb eesmärkidel ja tulemustel, on auditi fookus teine. Enamikul juhtudel hõlmab avaliku sektori juhtimine nende kahe kontseptsiooni kombinatsiooni.

Eesmärkidel ja tulemustel põhineva juhtimisega kaasneb tõhususe ja mõjususe auditeerimine. Selle tulemusena ei pruugi audiitor tegeleda traditsioonilise, reegleid järgiva valitsusasutusega, vaid asutusega, millel on tunduvalt laiemad volitused otsustada, kuidas tuleks seadusandja kavu ellu viia ja milliseid vahendeid nende saavutamiseks kasutada.

Tavaliselt pakuvad tulemusaudiitorile huvi järgmised küsimused:

- ◇ Kas tegevuste eesmärgid on selged ning kas pea- ja alameesmärgid on eristatud? Kas riigi raha kasutamine põhineb prioriteetidel ja kas selle kasutamiseks on valitud kõige sobivam viis?
- ◇ Kas vastutus on võimu eri tasandite vahel selgelt jaotatud, arvestades ka lähimuspõhimõtet?
- ◇ Kas kuludest ollakse üldiselt teadlikud; kas keskendutakse teenuste osutamisele ja kas kodanike vajadused on seatud esikohale?
- ◇ Kas juhtimise kontrollimisele ja aruandlusele kehtestatud nõuetele pööratakse küllaldast tähelepanu?

Ministeeriumide ja neile alluvate asutuste kohus on kehtestada tõhusad sisekontrolliprotseduurid. Tulemusaudiitori ülesandeks on kontrollida, kas need on kehtestatud. See, mil määral auditeeritav üksus tegelikult neid protseduurireegleid oma igapäevases tegevuses järgib, on pigem finantsaudiitori hinnata.

Enamiku valitsuste ühiseesmärgiks on viimastel aastatel olnud avalike teenuste kvaliteedi parandamine, võttes eelkõige arvesse inimeste ootuste kasvu kvaliteedile (mille aluseks on erasektori

pakutavad teenused). Selleks on paljud riigid kasutusele võtnud moderniseerimisprogramme, et pakkuda mugavamaid, paindlikumaid ja kiiremaid teenuseid ning paremat ligipääsu nendele. Avalike teenuste kvaliteedi tähtsuse kasvu tõttu ootavad valitsused ka riigikontrollidelt, et need oma tulemusauditi aruannetes sellele tähelepanu pööraksid.

1.7. Tulemusauditi seos tulemuslikkuse mõõtmise ja programmide hindamisega

Nii täidesaatev kui ka seadusandlik võim vajavad hinnanguid, mis aitavad neil teha otsuseid nende vastutada olevate programmide kohta – infot, mis ütleb neile, kas ettevõtetu toimib hästi või halvasti ja miks. Aastate jooksul on kasutusele võetud mitmesuguseid analüütilisi meetodeid riiklike programmide, tegevussuundade ja organisatsioonide tulemuslikkuse hindamiseks.

Tulemuslikkuse mõõtmine

Tulemuslikkuse mõõtmine tähendab tavaliselt programmi saavutuste – iseäranis kehtestatud eesmärkide poole liikumise – jälgimise ja nendest aruandmise pidevat protsessi. Tulemuslikkuse mõõtmine võib olla suunatud programmi raames elluviidavatele tegevustele (protsessile), programmiga seoses loodud otsestele toodetele ja teenustele (väljunditele) ja/või nende väljundite tulemustele (tulemile). Tulemuslikkuse mõõtmisel keskendutakse sellele, kas programm on täitnud oma eesmärgi ja nõuded, mida mõõdetakse tulemusstandardite alusel. Tänu tulemuslikkuse mõõtmise katkematu iseloomule võib seda pidada juhtkonna eelhoiatamise süsteemiks ja avalikkusele aruandmise parandamise vahendiks.

Pidev kontroll selle üle, kas riiklik programm või organ on saavutanud soovitud eesmärgid, on sisekontrolli küsimus, mitte välisaudiitorite ülesanne. Finantsaudiitorid – mitte tulemusaudiitorid – peavad kinnitama, kas finantsaruanded on õiged või mitte. Siiski võivad tulemusinfo kvaliteedi kontrolli olla kaasatud nii finants- kui ka tulemusaudiitorid kas iseseisvate või kõikehõlmavate auditite raames.

Tulemusaudit uurib, kas riiklike programmide tulemuslikkuse mõõtmise süsteemid on tõhusad ja mõjusad. Nt võib uurida seda, kas tulemusnäitajatega mõõdetakse õigeid asju või kas kasutatavate tulemuslikkuse mõõtmise süsteemidega on võimalik saada usaldusväärselt mõõdetud tulemusi.

Programmide hindamine

Programmi hindamine kujutab endast eraldiseisvat süstemaatilist uuringut, mille eesmärgiks on hinnata, kui hästi programm toimib. Tavaliselt on sellise hindamise käigus uuritav info laiaulatuslikum, kui oleks võimalik kindlaks teha programmi pideva hindamise käigus. Nii on võimalik anda üldine hinnang programmi toimimise ja selle tulemuste parandamise võimaluste kohta. Programmide hindamine on üks liik uuringuid, mida kõrgeim kontrolliasutus võib tulemusauditite üldnimetuse all teha.

Viimastel aastatel on programmide hindamine olnud kõrgeimate kontrolliasutuste seas üha sagedasem arutusobjekt. On vaieldud, kui tõsiselt peaks riigikontrollid programmide hindamist võtma. Seda valdkonda puudutavate põhimõtete ja suuniste arendamiseks loodi spetsiaalne INTOSAI programmi-hindamise töörühm. Üldiselt ollakse ühel meelel, et programmi hindamise eesmärgid on sarnased tulemusauditi eesmärkidega selles mõttes, et programmi hindamise käigus analüüsitakse eesmärkide, vahendite ja tulemuste vahelist seost. Samuti on kokku lepitud, et programmide hindamine on kõrgeima kontrolliasutuse kui vastavate volituste ja vastava kompetentsiga institutsiooni oluline ülesanne.

Programmide hindamist kirjeldatakse kui kokkuvõtet sellistest tegevustest ja meetoditest, mille eesmärgiks on asja põhjalikult uurida, kasutades lihtsamat või keerukamat teaduslikku käsitusviisi. Kuigi tulemusauditis võib kasutada sarnast käsitlust programmide hindamisega, ei pruugi INTOSAI programmi-hindamise töörühma arvates iga tulemusauditiga kaasneda tegevuspoliitika mõjususe või alternatiivide hindamist. Lisaks väljundite mõju uurimisele võib programmi hindamise käigus analüüsida, kas eesmärgid on kooskõlas tegevuspoliitikaga.

INTOSAI programmi-hindamise töörühm on jaganud auditi seitsmesse kategooriasse:⁴

- ◇ Finantsaudit. Kas eeskirju täidetakse?
- ◇ Säästlikkuse audit. Kas tulemuste saavutamiseks on valitud sellised vahendid, mille korral on tegemist riigi raha kõige säästlikuma kasutamisega?
- ◇ Tõhususe audit. Kas saadud tulemused on vastavuses kasutatud vahenditega?
- ◇ Mõjususe audit. Kas tulemused on kooskõlas tegevuspoliitikaga?
- ◇ Poliitika vastavuse hindamine. Kas poliitika elluviimiseks kasutatud vahendid on kooskõlas kehtestatud eesmärkidega?
- ◇ Poliitika mõju hindamine. Milline on poliitika majanduslik ja sotsiaalne mõju?
- ◇ Poliitika mõjususe hindamine ja põhjuslikkuse analüüs. Kas saavutatud tulemused on tingitud poliitikast või muudest põhjustest?

Tegelikult kasutatakse erinevaid liigitusi. USA riigikontroll kui programmide hindamise pikaajalise kogemusega kõrgeim kontrolliasutus on eristanud nelja programmide hindamise liiki:⁵

1. Protsessi hindamine

Hinnatakse seda, mil määral toimib programm kavandatu kohaselt. Tavaliselt käsitletakse programmi raames elluviidavate tegevuste vastavust õigusaktidest tulenevatele nõuetele, programmi plaanile ning standarditele või klientide ootustele. Oluline on hinnata, kas protsessikomponentide kvaliteet – näiteks avalduste vormid, ajakulu, teenuse kättetoimetamine jt kliendile suunatud tegevused – vastab inimeste ootustele.

2. Tulemuste hindamine

Hinnatakse seda, mil määral programm saavutab oma tulemustele ja kliendile suunatud eesmärgid. Keskendutakse väljunditele ja tulemustele⁶ (sh kõrval- ja soovimatutele tulemustele), aga ka kvaliteediküsimustele ja kliendikesksele käsitlusele. Võib hinnata ka programmi raames toimuvaid protsesse, et mõista, kuidas programm toimib ja selle tulemused saavutatakse.

3. Mõju hindamine

Hinnatakse programmi puhasmõju: programmi tulemusi võrreldakse sellega, mis oleks võinud toimuda siis, kui programmi poleks olnud. Seda liiki hindamist kasutatakse, kui teadaolevalt mõjutavad programmi tulemusi mingid välistegurid ja soovitakse eristada programmi panust selle eesmärkide saavutamisse.

⁴ INTOSAI programmi-hindamise töörühm 1995. Koondaruande projekt.

⁵ Vt *Performance Measurement and Evaluation: Definitions and Relationships* (USA riigikontroll, 1998).

⁶ Väljundit (*output*) mõistetakse kui konkreetset teenust või toodangut, tulemust (*outcome*) kui mõju, mida organisatsioon võrreldes oma eesmärkidega saavutab.

4. Kulude-tulude (*cost-benefit*) ja kuluefektiivsuse (*cost-effectiveness*) hindamine

Nende analüüside käigus võrreldakse programmi tulemusi (väljundeid) nende saavutamiseks tehtud kulutustega (kasutatud ressurssidega). Kui niimoodi analüüsida käimasolevat programmi, peetakse seda programmi hindamise üheks võimaluseks. Kuluefektiivsuse analüüsi käigus hinnatakse konkreetse eesmärgi saavutamise maksumust ja seda analüüsi võib kasutada vähem kuluka viisi leidmiseks eesmärgi saavutamisel. Kulude-tulude analüüsi eesmärgiks on selgitada kõik programmiga seotud kulud ja tulud.

1.8. Käsitlusviisid

Nagu eespool mainitud, on tulemusauditi volitus ja suunitlus riigiti erinev. Paljud riigikontrollid ei ole kohustatud tulemusauditeid tegema või peavad oma pädevust ja kogemusi mõnevõrra piiratuks. Teistel jälle on põhjalike ja keerukate tulemusaudititega pikaajalised kogemused. Auditile on iseloomulik normatiivne käsitlusviis, kus iseloomustatakse normide ja tegelikkuse vasturääkivusi ning hinnanguid ja soovitusi esitatakse normatiividena. Peale selle, et tulemusaudit on normatiivne, on ta ka kirjeldav ning sisaldab analüütilisi elemente (nt esitades tegeliku olukorra ja kriteeriumide erinevuse põhjused).

Tulemustele suunatud ja probleemikeskne käsitlusviis

Tulemusauditiil on hulk traditsioone. Eristatakse kaht peamist käsitlusviisi, kuigi mõlemad põhinevad eri riikide auditistandarditel: tulemustele suunatud ja probleemikeskne käsitlus.

Tulemustele suunatud käsitluse puhul uuritakse peamiselt seda, milliseid tulemusi on saavutatud ja kas nõuded või eesmärgid on täidetud. Sel juhul hindab audiitor tegevuse täideviimist (koos säästlikkuse, tõhususe ja mõjususega) ning seostab leiud asjakohaste normide ja auditi kriteeriumidega. Kui kriteeriume on raske kindlaks määrata, peab audiitor usaldusväärsete kriteeriumide väljatöötamiseks tegema koostööd vastava valdkonna ekspertidega. Kriteeriumid peavad rakendamisel olema objektiivsed, asjakohased, põhjendatud ja saavutatavad. Auditi kriteeriumid peavad võimaldama leide hinnata. Selle käsitlusviisi puhul peetakse vajakajäämiseks normidest ja kriteeriumidest kõrvalekaldumist. Soovitused on suunatud kõrvalekallete likvideerimisele. Põhimõtteliselt on see käsitlus normatiivne.

Probleemikeskse käsitlusviisi puhul tegeldakse peamiselt probleemi analüüsimisega, määramata kindlaks auditi kriteeriume. Sel juhul on auditi lähtepunktiks vajakajäämised – või vähemalt nende viitavad märgid –, mitte järeldus.⁷ Auditi põhiülesanne on kontrollida probleemide olemasolu ja analüüsida nende põhjuseid eri vaatenurgast (säästlikkus, tõhusus ja mõjususe). Probleemikeskse käsitluse korral uuritakse, kas väidetavad probleemid tegelikult eksisteerivad, kuidas neid mõista ja mis neid põhjustab. Sõnastatakse hüpoteesid võimalike põhjuste ja tagajärgede kohta ning kontrollitakse neid.⁸ Eesmärgiks on anda ajakohast infot probleemide kohta ja pakkuda lahendusi. Analüüsile ei ole piiranguid.⁹ Kaalutakse kõiki võimalikke olulisi põhjuseid (ainult üldisi eesmäärke võetakse enesestmõistetavatena), st välistatud ei ole soovitud seaduste, muude õigusaktide ja valitsuse toimingu muutmiseks, kui ilmneb, et praegune olukord tekitab tõsisid probleeme.¹⁰

⁷ Tõhususe ja mõjususega seonduvatele probleemidele viitavad märgid on sageli ebamäärased, subjektiivsed, keerukad ning raskesti selgitatavad ja mõistetavad. Probleemidele viitavad näiteks kasvavad kulud, mille tagajärjeks on suurem ressursinõudlus; lahknevus sisendite ja eesmärkide vahel; vastutuse jaotuse ähmasus; mitmetähenduslikkus ja vastuolud regulatsioonides; pikk ooteaeg või suur mahajäämus; ilmne pädevuse puudumine; juhtimisstiili kritiseerimine; teeninduse ja kliendisuhete kvaliteedi puudujäägid; suur hulk kaebusi avalikkuselt; muutused välitingimustes; negatiivsed kõrvalmõjud.

⁸ Hüpotees on faktidel põhinev ja kontrollitav väide auditeeritava probleemi põhjuste ja tagajärgede kohta (eeldusel, et probleem on olemas).

⁹ Audiitorid ei pea piirduma tegeliku olukorra ja auditi kriteeriumide vaheliste erinevuste analüüsimisega.

¹⁰ Vt *Handbook on Performance Auditing* (Rootsi riigikontroll, 1998).

Probleemikeskset käsitlusviisi iseloomustab sõltumatu analüüs, tulemustele suunatud käsitlusviisi sõltumatu hinnang selle kohta, kas asjaomaseid norme või kriteeriume on täidetud.¹¹ Ühelt poolt peegeldavad need kaks meetodit eri traditsioone, teisalt seda, et tulemusauditit tehes võib valida eri meetodid.

“Ülalt alla” ja “alt üles”

Tulemusaudit põhineb tavaliselt nn omanikuperspektiivil, st ülevalt alla liikumisel. See keskendub peamiselt seadusandliku kogu ja keskvalitsuse nõudmistele, kavatsustele, eesmärkidele ja ootustele. Mõnes riigis lisandub sellele kliendiperspektiiv (tähelepanu teenuste korraldusele, ooteaegadele jm teenuse tarbijate jaoks olulistele küsimustele). “Alt üles” käsitlusega seistakse eelkõige kodanike huvide teenistuses.

Keskendumine aruandekohustusele või probleemide põhjustele

Ehkki auditeerimist seostatakse tavaliselt aruandekohustusega, võib tulemusauditi puhul olla asi teisiti. Aruandekohustuse auditeerimist võiks kirjeldada kui hinnangu andmist sellele, kui hästi on eri tasandite vastutavad isikud täitnud eesmärgid ja muid nõudeid, milles neil on täisvastutus (auditeeritava kontrolli alt välja jäävad tegurid ei tohi mõjutada tulemust). Alternatiivina võib keskenduda auditi käigus tehtud tähelepanekute mõistmisele ja selgitamisele. Selle asemel et püüda leida süüdi olev isik, on võimalik analüüsida avastatud probleemide taga olevaid tegureid ja arutleda, mida võiks nende probleemide suhtes ette võtta. Selline käsitlus peegeldab tulemusauditi üldeesmärki – säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe edendamist.

Niisiis on tegu kahe käsitlusviisiga: esimese puhul on tähelepanu keskmes aruandekohustus (nagu finantsauditis), teisel juhul säästlikkus, tõhusus ja mõjususe ning probleemide põhjused. Sealjuures tuleb silmas pidada, et isegi kui peamine valdkond, millele keskendutakse, ei ole aruandekohustus, puudutavad soovitud enamasti ka vastutuse jagamist. Aruandekohustuse auditeerimisel on see eelis, et sageli on seda lihtsam teostada ja see vastab ka tavapärasele kujutlusele auditeerimisest. Probleem seisneb aga selles, et tõhusus ja mõjususe on niivõrd keerukad nähtused, et nõuavad põhjalikumat analüüsi (auditeeritavate kontrolli alt välja jäävad asjaolud). Samuti kaasneb aruandekohustuse auditeerimisega risk, et ulatust tuleb kitsendada, ja see omakorda piirab liigselt sõltumatu analüüsi võimalusi. Kui aga põhitähelepanu pööratakse avastatud probleemidele ja nende võimalikele põhjustele, on auditit lihtsam teha valdkondades, kus vastutus on jagatud mitme osapoole vahel. Samas nõuab see käsitlusviisi audiitoritelt suuremat pädevust.

Sõltuvalt analüütilistest eesmärkidest on ka auditi meetodika erinev. Mõned kõrgeimad kontrolli- asutused on enesele eesmärgiks seadnud kõrgetasemelise analüütilise protsessi, teised aga rahuldavad vähemaga.

Tulemusauditi arendamisega ei tohi liigselt kiirustada. Tulemusaudit on keerukas uurimus, mis nõuab paindlikkust, kujutlusvõimet ja head analüüsisioskust. Kui eri meetodite ja standardite raken- damist forsseerida, võib see tulemusauditi arengut hoopis pidurdada. Seetõttu tuleks hoiduda liiga detailsetest standarditest ja kvaliteedisüsteemidest. Areng peab põhinema kogemustest õpitul.

¹¹ Kuigi probleemidele suunatud käsitlusviis on olemuselt laiaulatuslikum ja sügavam, võib ka tulemustele suunatud käsitlus oma täiustatud kujul sisaldada keerukaid analüüse.

2. Avaliku sektori auditi põhimõtted tulemusauditis

2.1. Tulemusauditi volitus

Auditivolituse kindlaksmääramise tähtsus

“Kogu audititegevus peab toimuma kõrgeima kontrolliasutuse auditeerimisvolituse piires.” (AS 1.34) Auditivolitus määrab ulatuse, mille piires kõrgeim kontrolliasutus saab avaliku sektori programme ja organeid auditeerida. Sageli vajatakse spetsiaalseid õigusakte, milles määratakse kindlaks tulemusauditi tegemise tingimused: näiteks juurdepääs infole, mis pärineb muudest allikatest peale auditeeritava, soovitude andmise ulatus, valitsuse poliitika ja õigusaktide mõjususe uurimise volitus jms. Volituses määratakse kindlaks auditeerimise ja aruandluse miinimumnõuded, audiitori pädevus ning antakse audiitori tööks ja aruandluseks vajalikud õigused.

Võimaluse korral peaks auditeerimisvolitus hõlmama kogu riigieelarvet. Ilma piisava õigusliku toeta võidakse riiklike programmide tõhususe ja mõjususe kohta tehtud kriitikat pidada kergesti ebaseaduslikuks, vähemalt poliitiliselt tundlike küsimuste osas. Et seda vältida, peavad auditeerimisvolitusega nõustuma nii poliitikud kui ka avalikkus.

Auditi objektide (millele on antud tulemusauditi volitus) alla kuuluvad tegevuspoliitika, programmid, organisatsioon ja juhtimine. Tegevuspoliitika all peetakse silmas teatud eesmärkide täitmiseks kuluvat tööd, vahendeid ja aega.¹² Programmina kirjeldatakse omavahel seotud õigus-, finants- vm vahendite kogumit, mida rakendatakse valitsuse ja ministeeriumi poliitika elluviimisel. Organisatsiooni võib määratleda mitmeti, peamiselt mõistetakse selle all inimeste, struktuuriüksuste ja protsesside kogumit, mis keskendub teatud eesmärkide täitmisele. Juhtimise all peetakse üldiselt silmas kõiki inim-, finants- ja materiaalsete ressursside juhtimist, arvepidamist ja paigutust puudutavaid otsuseid, tegevusi ja reegleid. Juhtimist seostatakse organi sisemise tegevusega. Seadusandja, täidesaatva võimu ja riigiametnike poolt paika pandud tegevuspoliitikal ja programmidel on ka sisemine fookus, millel on oma kindel organisatsioon, sisemine tegevus ja tulemuslikkus. Enamjaolt on nad siiski keskendunud organisatsioonivälisele tegevusele, mis on seotud ka valitsusväliste organisatsioonidega, tegevuspoliitika mõjuga jm.¹³

Paljudes riikides annab põhiseadus või muud seadused kõrgeimale kontrolliasutusele sõnaselgelt õiguse korraldada tulemusauditeid. Mõned riigikontrollid hindavad tõhusust ja mõjusust, tehes tuvastatud probleemide süvaanalüüsi. Teistel on märksa piiratum käsitusviis. “Paljudes riikides ei ulatu tulemusauditi volitus valitsuse programmide poliitilise aluse hindamiseni.” (AS 1.42) Sellistel juhtudel ei vaatle tulemusaudit tegevuspoliitika eesmärkide väärtust, vaid annab hinnangu nendele tegevustele, mis on selle poliitika kujundamiseks, rakendamiseks ja tulemuste hindamiseks ellu viidud. Samuti võib tulemusauditiga hinnata, kas info, mille põhjal on otsuseid vastu võetud, on olnud kohane ja piisav. Isegi riikides, kus seadused ei nõua kõrgeimalt kontrolliasutuselt säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe auditit, on viimasel ajal tavaks käsitleda neid küsimusi finantsauditites.

Tulemusauditi üldised eesmärgid määravad kindlaks seadused või kõrgeim kontrolliasutus. Üldiselt püüab kõrgeim kontrolliasutus täita vähemalt ühte alljärgnevatest eesmärkidest:

- ◇ anda seadusandjale või täitevvõimule sõltumatu hinnang valitsuse tegevuspoliitika ja programmide säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe kohta;

¹² “Tegevuspoliitika” mõiste tähistab siin nii valitsuse kui ka ministeeriumide poliitikat. Tegevuspoliitikat võib kasutada ministeeriumi poliitika vastena, rääkides neist kõrgeimaist kontrolliasutustest, kellel ei ole õigust valitsuse tegevuspoliitikat hinnata.

¹³ Vt nt *Manual of Performance Auditing* (Hollandi riigikontroll, 1996).

- ◇ anda seadusandjale või täitevvõimule sõltumatu hinnang tulemuslikkuse mõõtmise süsteemide kohta;
- ◇ anda seadusandjale või täitevvõimule sõltumatu hinnang selle kohta, millised on valitsuse tegevuse otsesed ja kaudsed mõjud, samuti selle kohta, mil määral on täidetud seatud sihid.

Paljudes riikides on seadusandja või kõrgeim kontrolliasutus seadnud tulemusauditi eesmärgiks parandada valitsuse tegevust. Soovituste esitamine on paljudes riikides kõige olulisem tulemusauditi ülesanne. Vähe on tulemusauditeid, kus õiguslikest või ajaloolistest tavadest tingituna soovitusi üldse ei anta.¹⁴

Vabadus volituse piires

Auditistandardid sätestavad riigikontrolli vabaduse tulemusauditi valdkondade valimisel. “Kõrgeim kontrolliasutus võib seadusandliku kogu liikmetele anda selgitusi auditiaruannetes esitatud faktide kohta, kuid oluline on, et ta säilitaks oma sõltumatuse igasuguse poliitilise mõjutamise suhtes, et tagada erapooletut suhtumine auditiülesannetesse. See tähendab, et kõrgeim kontrolliasutus ei tohi olla poliitilistest huvidest mõjutatav ega näida neist mõjutatavana.” (AS 2.59)

“Mõnes riigis on täitevvõimu finantsjuhtimise auditeerimine parlamendi või muu valitava kogu eesõigus. Sama kord võib kehtida ka kulude ja tulude auditeerimise kohta regionaaltasandil, kus välisauditi eest vastutab seadusandja. Sellisel juhul korraldatakse auditeid parlamendi nimel ja seega on asjakohane, et kõrgeim kontrolliasutus arvestab auditiplaani koostamisel parlamendi erisoove. Vaatamata sellele on tähtis, et kõrgeimal kontrolliasutusel oleks vabadus otsustada, mil viisil oma tööd teha, kaasa arvatud parlamendilt saadud ülesannete puhul.” (AS 2.61) Samuti on oluline, et “täitevvõimul ei oleks mingit võimalust suunata kõrgeima kontrolliasutuse tegevust tema volituste täitmisel” (AS 2.65).

Tulemusaudit kui *ex post* (toimingule järgnev) audit

Varaseim ajahetk, mil kõrgeim kontrolliasutus saab tõhusust ja mõjusust hinnata, on pärast seda, kui valitsus on teinud otsuse asjaomase poliitika kohta. Mõnes riigis analüüsitakse enne poliitika rakendamist eesmäärke või auditeeritakse tegevuspoliitika ettevalmistamist. Samas peavad need probleemid, millele tulemusaudit keskendub, olema aktuaalsed, nii et lugejal oleks auditiaruandest kasu.

Seadusandja eesmärkide enesestmõistetavus

Seadusandja tehtud otsused ja seatud eesmärgid on selleks üldraamistikuks, mis on aluseks tulemusauditi kriteeriumidele. Kõrgeima kontrolliasutuse ülesanne ei ole neid kahtluse alla seada. Siiski võib ta neid kritiseerida, näiteks kui eesmärgid ei ole omavahel kooskõlas, on liiga ähmased, põhinevad ebapiisaval infol või kui nende saavutamist ei ole võimalik adekvaatselt hinnata. Kõrgeima kontrolliasutuse ülesandeks on juhtida tähelepanu sellele, kui tegevuspoliitika pole tõhus või mõjus. Kindlasti on tulemusauditi ülesandeks hinnata valitsusasutuste konkreetsemate eesmärkide ja regulatsioonide säästlikkust, tõhusust ja mõjusust.

¹⁴ Enamik kõrgemaid kontrolliasutusi esitab oma tulemusauditi aruannetes soovitusi. Sel väidetakse olevat üks olemuslik puudus: piirang kõrgeima kontrolliasutuse sõltumatusele ja edasiste hinnangute andmise raskus. Samas ei saa kõrgeimat kontrolliasutust soovitude pärast vastutusele võtta ja tulemusaudiitorid ei saa kunagi väita, et nende välja pakutud lahendus on kõige ratsionaalsem (ka siis, kui esitatud soovitusel on loogilised ja põhinevad usaldusväärsetel allikatel, on alati alternatiivid). Kõrgeima kontrolliasutuse soovitus põhineb ainult konkreetsel ajahetkel kõige ratsionaalsemana tundunud otsusel. Veelgi enam, tulemusaudit on olemuselt kordumatu tegevus. Seega on äärmiselt ebatõenäoline, et üht teemat auditeeritakse kaks korda ühel ja samal viisil. Vt ka *Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau* (Rootsi riigikontroll, 1993, lk 51).

Ehkki tulemusaudit ei sea kahtluse all poliitilisi eesmärke, juhib see tähelepanu poliitika tagajärgedele. Näiteks ei seata kahtluse alla sotsiaalhoolekandesüsteemis makstavate toetuste summasid. Audiitorite töö lähtepunktiks peavad olema auditeeritavate sotsiaalhoolekandesüsteemide säästlikkuse, tõhususe ja mõjususega seonduvad probleemid, näiteks olukord, kus ühes valdkonnas makstava toetuse summa avaldab soovimatut mõju mingile teisele valdkonnale. Tulemusaudiitor uurib eri süsteemide koordineerimise vajakajäämisi ja juhib tähelepanu neist tulenevatele probleemidele. Juhul kui toetuse tegelik summa erineb oluliselt esialgu kehtestatud summast, võib tulemusaudit uurida selle arengu põhjusi.

Professionaalse töö väärtustamine

“Kuna kõrgeima kontrolliasutuse ülesanded ja kohustused on määrava tähtsusega avaliku sektori aruandluse põhimõtte elluviimisel, peavad tema auditid, meetodika ja töövõtted olema parima kvaliteediga. Tal lasub kohustus välja töötada protseduurid, mis tagavad auditoraruannete tulemusliku koostamise ka juhul, kui kõrgeima kontrolliasutuse oma töötajad või väljastpoolt kutsutud asjatundjad ei järgi päris täpselt kõrgeima kontrolliasutuse standardeid, planeerimisprotseduure, metodoloogiat ja järelevalvenõudeid.” (AS 1.85)

Tulemusauditi tegemine on alati keeruline ettevõtmine, nõudes mitmekesiseid oskusi ja kogemust. Kõrge taseme hoidmiseks peab tulemusauditi puhul pöörama erilist tähelepanu kvaliteedi tagamise programmidele. “Kõrgeim kontrolliasutus peaks looma süsteemid ja kehtestama protseduurid, mis a) annavad kindluse, et kõrgeima kontrolliasutuse kvaliteedi tagamise kord on toimunud rahuldavalt; b) kindlustavad auditoraruande kvaliteedi; c) tagavad vajalikud parandused ning väldivad puuduste kordumise.” (AS 2.120) Samas ei saa ükski kvaliteedi tagamise süsteem garanteerida tulemusauditi aruannete kvaliteetsust. Olulisem kui mis tahes kvaliteedi tagamise süsteem on kompetentne ja motiveeritud personal. Teisisõnu peab kvaliteedi tagamise süsteem olema asjakohane ja kergesti juhitav ning tuleb hoiduda selle keerulisusest.

Kvaliteedisüsteem peab olema tihedalt lõimunud tegeliku auditiprotsessiga. Juba esialgsel kavandamisel võib see osutada asendamatuks, kindlustades, et uuritavad probleemid on olemas ja kindlaks määratud. Eesmärgid, probleemid, auditi põhiküsimused ja valitud valdkonnad määravad auditi kvaliteedi. Selge planeerimine ja otsustusprotsessi eri etapid tagavad kvaliteedi regulaarse hindamise ehk vajalike tingimuste täitmise, enne kui liigutakse auditi järgmise etapi juurde. Väga täpne ettevalmistus on oluline, et välja selgitada auditi põhiküsimused, vajaminev info ja auditi ülesehitus. Vt ka lisa 3 ja 4.

2.2. Tulemusaudiitorile esitatavad üldnõuded

Tulemusaudiitori erialased oskused

Nagu juba mainitud, on tulemusaudit infol põhinev tegevus, milles on kesksel kohal ametialased väärtushinnangud. Nende väärtushinnangute kohaselt tuleb audiitoritele anda võimalus oma töö kvaliteeti täiustada. Selleks tuleb muu hulgas luua keskkond, mis taseme tõstmist motiveerib.

Kõigil audiitoritel peaksid olema neile antud ülesannetele vastavad oskused ja teadmised. Kõrgeimad kontrolliasutused peaksid võtma tööle sobiva kvalifikatsiooniga inimesi, arendama töötajaid ülesannete tulemuslikuks täitmiseks, koostama kirjalikud auditijuhendid ning hindama perioodiliselt siseprotseduure.

Tulemusauditi puhul on määrava tähtsusega õigete töötajate palkamine. Iga töölevõetud inimene on ainulaadne investeering. Tulemusaudiitor peab olema kõrgelt haritud – üldiselt nõutakse kõrgkooli lõpetamist ja uurimis-/hindamistöö kogemust. Ka isiksuseomadused on olulised (analüütilise mõtlemise võime, loomingulisus, avatus, suhtlemis- ja koostööoskus, ausus, otsustusvõime, vastupidavus, hea suulise ja kirjaliku väljenduse oskus).

Et saada tulemusaudiitoriks, auditijuhiks või peakontrolöriks, peab inimene vastama teatud kriteeriumidele. Näiteks peab audiitor hästi tundma ühiskonnateadusi ja teadusliku uurimistöö meetodeid. Oluliseks võivad osutada ka eriteadmised auditeeritava valdkonna kohta, raamatupidamisarvestuse ja finantsauditi põhjalik tundmine pole alati vajalik. Riigikontrollides, kus tehakse eraldi finants- ja tulemusauditeid, on aktsepteeritud, et ka vastavatel audiitoritel on eri taust ja oskused.¹⁵

Et vastata auditistandardites sätestatud kvaliteedinõuetele, peaks kõrgeim kontrolliasutus töötama välja programmi oma personali asjatundlikkuse säilitamiseks. Olulisimaks tuleb pidada õppimist auditiprotsessis.

Järjepidev koolitus ja praktika võiksid hõlmata selliseid teemasid nagu tulemusauditi meetodika, juhtimine ja järelevalve, kvalitatiivse uurimise meetodid, juhtumianalüüs, statistiliste valimite moodustamine, kvantitatiivsed andmekogumisviisid, andmete analüüs ja lugejast lähtuv kirjutamine. Samuti võib käsitleda audiitori tööga seotud valdkondi nagu avalik haldus, riigistruktuurid, ühiskonnateadused, IT.

Tulemusaudiitoritele esitatakse järgmisi kvalifikatsiooninõudeid:

- ◇ tulemusauditite tegemisel rakendatavate meetodite ja toimimisviiside tundmine ning selliste teadmiste kasutamiseks vajalik haridus, oskused ja kogemused;
- ◇ riigiasutuste, riiklike programmide ja funktsioonide tundmine;
- ◇ selgelt ja mõjusalt väljendumise (nii suuliselt kui ka kirjalikult) oskus;
- ◇ auditi iseloomust tulenevad eriteadmised (statistika, IT, uuritava teema tundmine).

Kuna uuritavad probleemid on keerukad, peaks tulemusaudit olema rühmatöö, see tähendab et auditirühma igal liikmel ei pea olema kõiki eelmainitud omadusi. Pealegi ei ole riigikontrollil kõigile nõuetele vastavaid inimesi alati võtta. Seega võib nõutud oskusi arendada ka alles töökohal, kui töötaja on selgelt näidanud üles tulemusauditi jaoks vajalikku potentsiaali ja hoiakut.

Mõjususe, professionaalsuse ja hoolikuse tähtsus audititöös

Tulemusaudit peab olema hästi planeeritud ja auditi käsitusviisi valik otstarbekas. Auditi korraldamine peab vastama hea projektijuhtimise nõuetele.

Tulemusaudit tuleb korraldada põhjalikult, et koguda piisaval hulgal asjakohaseid ja usaldusväärseid tõendeid, mis võimaldaksid kellel tahes jõuda auditiaruandes esitatud järeldusteni. See nõuab auditeeritava teema ja perioodi, auditi eesmärgi, meetodika, ulatuse ja lõppjärelduste kainet kaalumist.

Hea läbisaamine auditeeritava(te)ga ja ekspertidega on oluline kogu auditi kestel. Samas peavad audiitorid olema valvsad. Faktid, millele toetuvad analüüs ja soovitusel, peavad olema esitatud täpselt. Aruanne peab olema erapooletu ja tasakaalukas, kantud eesmärgist anda valitsusele lisaväärtust.

Tulemusauditi korraldamisel tuleb järgida hea juhtimistava põhimõtteid. Auditiprotsess tuleb talletada. Auditi käigus tehtud olulised otsused ja nende aluseks olnud kaalutlused peab jäädvustama kirjalikult. Tuleb pidada toimikuid ja koostada tegevusaruandeid. Dokumenteerimise peamine eesmärk on peale auditirühma aitamise järelduste varustamine tõendusmaterjaliga ning auditi juhtimise ja jälgimise võimaldamine. Auditi käigus kogutud infot tuleb käsitleda kuni aruande avalikustamiseni konfidentsiaalsena.

¹⁵ Kui juhil puudub tulemusauditikogemus, ei tarvitse audiitorid oma juhti aktsepteerida.

2.3. Hea auditi lisatagatised

Tulemusauditi korraldamisel mängib tegelikult kõige olulisemat rolli professionaalne otsustusvõime (ehkki seda rakendatakse vastavalt asjakohastele eeskirjadele ja protseduurireeglitele). Audiitor peaks kogu auditi vältel säilitama professionaalse skepsise, mõistes, et on asjaolusid, mis võivad viia tulemusinfo vale tõlgendamiseni. Sellise olukorra vältimiseks tuleks rakendada ettevaatusabinõusid.

Piisav kindlustunne info kvaliteedi kohta

Tulemusaudit sõltub järjest enam auditeeritavate ja muude allikate, sageli elektroonilises meedias pakutava info kvaliteedist. Mida tähendab “piisav kindlustunne”, sõltub olukorrast, st tõendusmaterjalist ja sellest juhtuvatest järeldustest.

Asjasse puutuvate institutsioonide teavitamine

Et hoida ära võimalikke arusaamatusi, peab kõrgeim kontrolliasutus auditeeritava programmi eest vastutajale või sellega seotud valitsuse institutsioonidele auditist teatama (eelistatavalt enne auditi algust). Tippametnikud peavad olema teadlikud auditi eesmärkidest.

Piisav järelevalve

“Audiitorite töö kõigil tasanditel ja auditi igas järgus peaks olema korralik järelevalve ning töödokumendid peaks üle vaatama auditipersonali kõrgema astme ametnik.” (AS 3.136)

Auditirühma juhtivliikme järelevalve hõlmab audiitorite töö juhtimist, toetamist ja jälgimist, et kindlustada auditi vastavus selle eesmärkidele (vt lisa 4). Sellega tagatakse

- ◇ kõigi rühmaliikmete arusaamine auditi eesmärkidest;
- ◇ auditiprotseduuride asjakohasus ja korrektne teostus;
- ◇ rahvusvaheliste ja riiklike auditistandardite järgmine;
- ◇ tõendusmaterjali asjakohasus, usaldusväärsus, piisavus ja dokumenteeritus, et näidata auditi järelduste põhjendatust;
- ◇ auditi eelarvest ja ajakavast kinnipidamine.

Tähelepanu eksperdi tööle

Tulemusauditis kasutatakse tihti eksperte. Enne eksperdi töö kasutamist peaks audiitor veenduma, et eksperdil on auditi eesmärke silmas pidades vajalik pädevus. Ekspert on isik (või ettevõtte), kellel on erioskused, -teadmised ja -kogemused mingis valdkonnas (see valdkond ei ole auditeerimine). Audiitor peab tagama, et ekspert on auditeeritavast tegevusest/programmist sõltumatu ja talle tutvustatakse eetikanoormistikku. Kuigi tulemusaudiitor võib eksperdi tööd kasutada tõendusmaterjalina, kannab ta täielikku vastutust auditiaruandes tehtavate järelduste eest.

3. Tulemusauditi etapid

“Tööstandardite eesmärk on luua üldine raamistik sihikindlatele, süstemaatilistele ja läbimõeldud nõuetele, mida audiitor peab järgima.” (AS 3.129)

Tulemusaudit koosneb planeerimisest, auditeerimisest ja järelprotseduuridest. Planeerimine on tihti jagatud kaheks etapiks. Esimeseks on strateegiline planeerimine, kus analüüsitakse võimalikke teemasid. Kui teema on valitud, võib teha eelselgituse, mis aitab auditit paremini kavandada.

Kogu auditiprotsessi vältel tuleb kõige olulisemaks pidada täitevvõimule, seadusandlikule kogule ja avalikkusele esitatava lõpparuande ettevalmistamist. Aruande koostamist tuleks vaadelda pideva protsessina, mille käigus ideid formuleeritakse ja kontrollitakse. Tähtaegade määramine aruandeprotsessis aitab kaasa aruande õigeaegsele valmimisele. Samuti ei tohiks lakata mõtlemast auditit eeldatavale mõjule ja lisaväärtusele.

Soovituste täitmist jälgides määratakse kindlaks auditi mõju ehk edu soovituste täitmisel. Need protseduurid annavad riigikontrollile ja seadusandjale tagasisidet.

3.1. Algatamine ja planeerimine

3.1.1. Strateegiline planeerimine

Tulemusauditit peab olema suunatud valdkondadele, kus sõltumatu välisauditi abil võiks suurendada säästlikkust, tõhusust ja mõjusust. Finantsauditite puhul on auditi objekt ja käsitusviisid kindlaks määratud õigusaktidega, tulemusauditite korral on riigikontrollil suurem valikuvabadus. Kõrgeim kontrolliasutus peab hoolikalt kaaluma tulemusauditi teemade valiku strateegiat, mis on abiks prioriteetide seadmisel. Valitsuse huvi muutuste vastu annab sellesse protsessi oma panuse.

Auditi valdkondade valikut ei tohi mõjutada väline surve. Kõrgeim kontrolliasutus peab säilitama oma neutraalsuse, ent see ei tohiks takistada valitsusel riigikontrollile ettepanekuid teha ja riigikontrollil nendega ka arvestada. Et olla küllaldaselt sõltumatu, peab riigikontroll saama nendest ettepanekutest ka keelduda.

Strateegilise planeerimise võiks koosneda järgmistest etappidest:

1. Valikukriteeriumide kindlaksmääramine

Valikukriteeriumid

- ◇ Lisaväärtus – mida paremad on kvaliteetse auditi korraldamise väljavaated, mida vähem on teemat eelnevates uuringutes käsitletud ja mida suurem on potentsiaalne panus täitevvõimu arendamisse, seda suurem on saadav lisaväärtus.
- ◇ Olulised probleemid – mida suurem risk on säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe või avalikkuse usalduse aspektist, seda olulisem on probleem. Probleemi hinnatakse oluliseks, kui teadmised selle kohta mõjutavad suure tõenäosusega tulemusauditi aruande kasutajat. Probleem valitakse aktiivse seire tulemusena.¹⁶

¹⁶ Vt probleemide valiku kohta *Handbook in Performance Auditing. Theory and Practice* (Rootsi riigikontroll, 1999), tõlge eesti keelde: *Tulemusauditi käsiraamat* (2001) ja *Pickong the winners* (Ühendkuningriigi riigikontroll, 1997).

- ◇ Riskid – strateegiline planeerimine peaks põhinema tegelike või võimalike probleemide ilmingute analüüsil. Mida suurem on avalik huvi, kui on põhjust kahtlustada ebatõhusust ja -mõjusust (mida vähem teadmisi), seda suurem on ebamäärasus. Vaadeldava üksuse või valitsuse programmiga seotud ilmingute kuhjumine annab märku neil ilmingutel põhineva auditi planeerimise vajadusest. Tegurid, mis viitavad suuremal riskile, on järgmised:
 - ◇ Kasutatav eelarvesumma on üsna suur või on selle suurus oluliselt muudetud.
 - ◇ Tegu on riskialti valdkonnaga (hanked, tipp tehnoloogia, keskkond, tervishoid jm).
 - ◇ Tegu on uute või kiireloomuliste tegevustega või muutunud tingimustega.
 - ◇ Juhtimisstruktuurid on keerukad ja vastutus segane.
 - ◇ Puudub usaldusväärne, sõltumatu ja aktuaalne info riikliku programmi tõhususe või mõjususe kohta.

2. Võimalike auditivaldkondade kindlaksmääramine

Võimalikke valdkondi on palju ja riigikontrolli jõudlus piiratud, järelikult tuleb valikuid hoolega kaaluda.

Mõned kõrgeimad kontrolliasutused valivad audititeemasid strateegiliste valikute põhjal valikukriteeriumideta (nt pidades silmas konkreetset tulemusauditi liiki, tegevuspoliitika valdkonda, seotust avaliku sektori reformidega). Mõnikord peegeldavad sellised strateegilised valikud seadustest tulenevaid tingimusi ja tavasid. Samuti võib selline toimimisviis olla märk n-ö poliitilisest reaalsusest (st teatud teemasid ei ole parasjagu “hea” auditeerida).

Niisiis on strateegiline planeerimine tarvilik eesmärkide seadmisel ja potentsiaalsete audititeemade hulgast mõtestatud valiku tegemisel. Samuti aitab see kavandada tulevikus tehtavaid auditeid ja auditisuundi laiemalt. Näiteks võib riigikontroll välja tuua järgmised tulevikuvõimalused:

- ◇ keskendumine seaduste ja määruste täitmise kindlustamisele vs mõjususele, et muutustele kaasa aidata;
- ◇ keskendumine konkreetsetele organisatsioonidele vs valitsuse tegevusele/programmidele.

Üks võimalik strateegiline valik on keskenduda valitsuse juhtimise ajakohastamisele ja tõsiste mõjususeprobleemidega valitsusprogrammide auditeerimisele. Teine võimalus on suunata tähelepanu konkreetsete valitsusorganite auditeerimisele ja nende tegevuse määrustekohasusele.

Muutuvas ühiskonnas on üsna loomulik, et riiklikke tegevusi vaadatakse regulaarselt üle, et veenduda, kas nad täidavad oma eesmärgi ja lahendavad probleeme, mille pärast nad välja töötati. Aja möödudes asenduvad vanad nõudmised uutega. Kuna nõudmised ja tingimused on pidevas muutumises, tuleb tulemusauditites jälgida arengutendentse, vaadata üle prioriteete ning kasutada uusi käsitusviise ja meetodeid. Kui kõrgeim kontrolliasutus on muudatuste genereerija või määratleb end ise niimoodi, siis on oluline, et tulemusauditi prioriteetides kajastuks vajadus muutuste järele avalikus sektoris. Näiteks võiks suure eelarvedefitsiidi või iganenud juhtimisstiili korral aidata audit kaasa kulude kokkuhoiule, ressursside paremale kasutamisele või juhtimise nüüdisajastamisele. Kui tulipunktis on töötus-, keskkonna-, õiglus-, teenindus- jm probleemid, seatakse need tulemusauditis prioriteetideks.

Strateegilise planeerimise eesmärk on midagi enam, kui vaid audititeemade kindlaksmääramine. Ideaalis peaks see protsess teemad üldises plaanis siduma tervikuks.¹⁷ Strateegilise planeerimise tulemuseks on kõrgeima kontrolliasutuse loogiliselt üles ehitatud auditikava, kus loetletakse auditivaldkonnad ja antakse ülevaade esialgsetest probleemidest, mis õigustavad nende valdkondade auditeerimist. Ideaalsel juhul on strateegiline kava operatiivse planeerimise ja ressursside jaotamise aluseks.

¹⁷ Eri teemade järjestikune auditeerimine mõnes kindlas valdkonnas on levimas. Tegu on pikaajalisema tööga, mille tulemuseks on mitu omavahel seotud auditiaruannet. Vt nt *Strategy for Performance Audits in the Chemical Sector* (Rootsi riigikontroll, 2002).

3.1.2. Ühe tulemusauditi planeerimine

“Audiitor peab planeerima auditit viisil, mis tagaks kvaliteetse auditi säästliku, tõhusa, mõjusa ja õigeaegse korraldamise.” (AS 3.132) Üldjuhul on hästi läbimõeldud plaan tulemusauditis asendamatu. Seetõttu on oluline enne auditeerimise alustamist määrata kindlaks auditi eesmärgid, ulatus ning eesmärkide täitmiseks vajalik meetodika. Seda tehakse tihti eelselgituse käigus.¹⁸

Eelselgituse eesmärgiks on kindlaks teha, kas auditeerimiseks vajalikud tingimused on olemas, ja nende olemasolu korral koostada auditiettepanek ja tööplaan. Operatiivne planeerimine on täidesaatva protsessi juhtimise vahend. Lisaks varutakse selle käigus üksuse, programmi või funktsiooni kohta tarvilikke taustateadmisi. Sobiv tööplaan tagab, et tulemusauditi ulatus on laiahaardeline ja realistlik. Eelselgitus tuleb korraldada võrdlemisi lühikese perioodi vältel.

Auditiettepaneku koostamise kolm tähtsamat etappi on järgmised:

- ◇ auditeeritava probleemi ja auditi eesmärkide kindlakstegemine;
- ◇ auditi ulatuse ja kava väljatöötamine;
- ◇ kvaliteedi tagamise meetmete, ajakava ja ressursside kindlaksmääramine.

Praktikas ei ole neid samme alati võimalik üksteisest rangelt eristada. Samuti ei pruugi need aset leida samas järjekorras.

Auditeeritava probleemi ja auditi eesmärkide kindlakstegemine

Kõigepealt tuleb kindlaks teha auditeeritav probleem. See on keeruline ja tähtis ülesanne, mis hõlmab teema süvauuringut; asjakohase kirjanduse, dokumentide ja statistika läbivaatamist; peamiste asjaga seotud huvirühmade ja ekspertide küsitlemist ning probleemile viitavate asjaolude uurimist mitmest vaatenurgast. Mitmetähenduslikest ja ähmastest määratlustest tuleb hoiduda.¹⁹ Juba väikesel muudatustel auditi probleemiasetuses on suur mõju auditi ulatusele. Lühidalt hõlmab see etapp vastuse leidmist kahele küsimusele:

- ◇ Mida? Milline on auditi põhiküsimus või auditi käigus uuritav probleem?
- ◇ Miks? Millised on auditi eesmärgid?

Auditi põhiküsimus on oluline auditi tulemuste seisukohast. Seetõttu on tähtis, et ta põhineks ratsionaalsetel ja objektiivsetel kaalutlustel. Üldiselt peab kõrgeim kontrolliasutus võtma holistilise suhtumise, mis esindab kõige paremini avalikku huvi ja täidab tulemusauditi peamist ülesannet.

Auditi eesmärgid on seotud auditi korraldamise põhjustega ja peavad olema kindlaks määratud auditi varases staadiumis, et aidata kaasa auditeeritavate alateemade kindlaksmääramisele. Eesmäärke seades peab auditirühm arvesse võtma riigikontrolli rolli ja konkreetse auditi oodatavat kogumõju, lähtudes strateegilisest plaanist. Auditi eesmärgid ja ulatus on omavahel seotud ja neid tuleb vaadelda koos. Hea haldustava järgi arutletakse esimesel võimalusel auditeeritavaga auditi ulatuse üle.²⁰ Auditi eesmärkidele mõeldes tuleks selgeks teha soovitatav mõju. Selleks tuleb välja tuua eeldatavad järeldused. Kui audit korraldatakse tellimuse peale, on auditi eesmärgid enam-vähem kindlaks määratud.

Järgmiseks sammuks on auditi planeerimise detailide üle otsustamine. Hoolikas ettevalmistamine aitab ära hoida probleeme auditi järgmistes etappides. Samas võib liiga detailne planeerimine pidurdada uuendusmeelset ja avatud mõtlemist. Maailm on keeruline ja seetõttu on harva võimalik kavandada laiahaardelist plaani, mis paneks iga audititegevuse täpselt paika.

¹⁸ Mõned kõrgeimad kontrolliasutused kasutavad *pre-study* asemel terminit *preliminary study*.

¹⁹ Vt ka *Handbook on Performance Auditing. Theory and Practice* (Rootsi riigikontroll, 1999), tõlge eesti keelde: Tulemusauditi käsiraamat (2001).

²⁰ On kasulik selgelt välja tuua, mida auditiga ei hõlmata. See aitab ära hoida asjaga seotud osapoolte valearvamusi ja -ootusi.

Auditi ulatuse ja plaani väljatöötamine

Nagu finantsauditite puhul, peab ka tulemusauditites kasutatav käsitus olema struktureeritud.²¹

1. Auditi ulatuse ja uuritavate küsimuste või hüpoteeside selgitamine

Auditi ulatus määrab auditi piirid. Keskendutakse sellele, milliseid küsimusi esitada, missugune on korraldatava uurimuse liik ja iseloom.²² Lisaks kuulub siia info kogumine ja analüüs.²³

Auditi ulatus selgitatakse, vastates järgmistele küsimustele:

- ◇ Mida? Uuritavad küsimused ja hüpoteesid; uuringuliik.²⁴
- ◇ Kes? Asjaga seotud olulised isikud/auditeeritavad.
- ◇ Kus? Kohapiirangud.
- ◇ Millal? Ajaraamistik.

Pärast põhiprobleemi ja eesmärkide piiritlemist on oluline kindlaks määrata vastamist vajavad eriomased küsimused või uuritavad hüpoteesid (probleemi eeldatavad põhjused). Praktikas on nad andmete kogumise meetodite valiku aluseks. Samuti peab audiitor määrama auditi iseloomu: milline uurimisliik on sobiv auditiküsimustele vastamiseks (vt tulemusauditi meetodeid lisast 1).

Olgu öeldud, et välitööde tegemine ei ole lihtne andmekogumisprotsess, vaid pidev uute teadmiste saamine. Seetõttu tuleb audiitorite teadlikumaks saades uuritavaid küsimusi ja hüpoteese vajaduse korral muuta. Planeerimise etapis on siiski eesmärgiks suunata tähelepanu sellele, mida audiitorid peavad teadma ning kust ja mil viisil selleks infot koguda.

Tähtsaks nõudeks operatiivses planeerimisprotsessis on auditeeritavus. See määrab, kas auditi teema sobib. Kuna eesmärgid ja ulatus on eri auditite puhul erinevad, peab auditirühm hindama, kas auditit on võimalik korraldada. Huvipakkuv küsimus peab olema auditeeritav ja samas ka auditeerimist väärt. Näiteks peaks audiitor kaaluma, kas asjakohane käsitusviis, meetodika ja kriteeriumid on olemas ning kas vajaminevat teavet on võimalik tõhusalt hankida. Lisaks peab olemas olema usaldusväärne ja objektiivne tõendusmaterjal ning mõistlik juurdepääs sellele. Teisteks kaalumist vajavateks aspektideks on vastavus auditeerimisvolitusele, ressursid, pädevus ja ajastamine. Samuti ei tohi audit olla vastuolus teiste organite varem tehtud uuringutega.

2. Auditeeritava programmi mõistmine

Olulised on põhjalikud teadmised auditeeritava programmi või auditeeritava üksuse majandustegevuse kohta, et saavutada auditi eesmärgid ja kergendada auditiküsimuste kokkuleppimist. Need teadmised puudutavad järgmisi aspekte:

- ◇ auditeeritava valitsusprogrammi iseloom (roll, protsessid, arengusuundumused jne);
- ◇ seadusandlus ja eesmärgid;
- ◇ organisatsiooni struktuur ja aruandekohustus;
- ◇ huvirühmad;²⁵
- ◇ programmi elluviimist mõjutavad välised piirangud;

²¹ Sel etapil on mõnikord hea kasutada uuritavat valdkonda puudutavaid teaduslikke töid ja teooriaid.

²² Vt *Performance Audit Manual* (Bangladeshi riigikontroll, 2000); *Government Auditing Standards* (USA riigikontroll, 2002).

²³ Vahel võib kõrgeim kontrolliasutus piirduda metahinnangu andmisega (enesehinnangul põhinev hinnang). Samas tuleb mõista, et selline vaatenurk on ainult siis teostatav, kui audiitor on kindel, et sisehindamine võimaldab anda uuritavatele programmidele objektiivse, aktuaalse ja ülevaatliku hinnangu.

²⁴ Uurimuse kavandamisest vt lisa 1.

²⁵ Vajaduse korral võivad mõned kõrgeimad kontrolliasutused sel etapil analüüsida huvirühmi, et luua tervikpilt tegelikust olukorrast.

- ◇ valdkonnas juba varem tehtud uurimused;
- ◇ juhtimisprotsess ja ressursid.

Tegevuse kohta vajalike teadmiste hankimine on järjepidev protsess. Tähtis on, et audiitorid võrdleksid info hankimise kulusid sellest saadava lisaväärtusega.

Kasutada võiks järgmisi infoallikaid:

- ◇ õigusaktid;
- ◇ ministriumide avaldused, valitsuse ettepanekud ja otsused;
- ◇ hiljutised auditiaruanded, ülevaated, hinnangud ja küsitlused;
- ◇ teaduslikud uuringud (ka teistes riikides);
- ◇ strateegilised ja äriplaanid, põhiülesannete sõnastus ja aastaaruanded;
- ◇ tegevuspoliitikat puudutavad materjalid, nõukogu ja juhatuse koosolekute protokollid;
- ◇ organisatsiooni struktuuriskeem, sisekorraeskirjad ja tegevusjuhendid;
- ◇ programmi hindamise ja siseauditite plaanid ning aruanded;
- ◇ koosolekute aruanded ja protokollid;
- ◇ ekspertide arvamus;
- ◇ arutelud auditeeritava üksuse juhtkonnaga ja peamiste huvirühmade esindajatega;
- ◇ juhtimise infosüsteem;
- ◇ muud asjakohased infosüsteemid ja ametlik statistika;
- ◇ uuringud majandusharude, eriala- või huvirühmade kaupa;
- ◇ seadusandliku kogu varem tehtud uuringud või ülevaated;
- ◇ koordineerivate asutuste või ministriumikomisjonide käsutuses olev info;
- ◇ teiste valitsuste tehtud töö;
- ◇ ajakirjanduses avaldatu.

3. Auditi kriteeriumide kindlaksmääramine

Auditi kriteeriumide eesmärgiks on hindamise suuna kindlaksmääramine (mida auditeeritavalt nõutakse? milliseid tulemusi tuleb saavutada? kuidas?). Kriteeriumid on standardiks, mille abil öelda, kas programm täidab või ületab talle pandud ootusi.²⁶

Finantsauditites antakse tehingutele hinnanguid õige-vale, seaduslik-ebaseaduslik põhimõttel: kriteeriumide valik on kitsas ja tavaliselt piiritletud nt auditeeritava üksuse loomise kohta käivate seadustega (vt lisa 2). Tulemusauditite puhul on aga auditi kriteeriumide valik lai, audiitor teeb nende hulgast valiku või siis jätab need hoopis tagaplaanile, kui tegu on eespool tutvustatud probleemikeskse käsitlusega. Viimasel juhul on olulisem sõnastada probleemi põhjuste kohta kontrollitavad hüpoteesid.²⁷

Tulemusauditis tuleb säästlikkust, tõhusust ja mõjusust tõlgendada ühenduses auditi teemaga: kriteeriumid on eri auditite korral erinevad. Kriteeriume piiritledes peavad audiitorid veenduma, et need on asjakohased ja täidetavad. Lõpuks sõnastatakse kriteeriumid küsimustena. Need on faktiküsimused, mis peavad kirjeldama või hindama auditeeritavat situatsiooni.

²⁶ Auditi kriteeriumid peavad olema usaldusväärsed, objektiivsed, kasulikud, terviklikud ja kinnitatud.

²⁷ Vt auditi probleemide kindlaksmääramise ning hüpoteeside sõnastamise ja testimise kohta *Handbook in Performance Auditing. Theory and practice* (Rootsi riigikontroll, 1999), tõlge eesti keelde: Tulemusauditi käsiraamat (2001).

Auditi kriteeriume võib saada näiteks järgmistest allikatest:

- ◇ auditeeritava üksuse tegevust reguleerivad seadused ja määrused;
- ◇ seadusandliku või täidesaatva võimu otsused;
- ◇ ajaloolised võrdlused ja võrdlused heade tavadega;
- ◇ kutsestandardid, kogemused ja väärtushinnangud;
- ◇ tulemusnäitajad, mille on kindlaks määranud auditeeritav või valitsus;
- ◇ sõltumatute ekspertide nõuanded ja oskusteave;
- ◇ uued või tunnustatud teaduslikud andmed;
- ◇ sarnastes auditites või teistes kõrgeimates kontrolliasutustes kasutatud kriteeriumid;
- ◇ sarnase tegevusega organisatsioonid;
- ◇ üldjuhtimist ja auditi teemat käsitlev kirjandus.

Auditi kriteeriumide kindlaksmääramisel on erinevad alused. Olenevalt vaatlusalusest juhtumist on kõige usaldusväärsemaks allikaks kas

- ◇ ametlikud standardid (seadustes ja määrustes sätestatud eesmärgid; otsused ja tegevuspoliitika);
- ◇ erialane teaduslik kirjandus, kutsestandardid ja hea tava.

Kui seadusandja või täidesaatva võimu eesmärgid on selged, täpsed ning asjakohased, on auditi kriteeriume kerge kindlaks määrata. Kahjuks on eesmärgid sageli ebamäärased, vastuolulised ja üsna olematud. Sel juhul peavad audiitorid ise kriteeriumid kokku leppima. Üks võimalus on kohaldada teoreetilist käsitlust ja paluda valdkonna ekspertidel vastata, millised oleksid ideaalsed tulemused täiuslike tingimuste korral tervest mõistusest ja parimast võrreldavast praktikast lähtudes. Teiseks võimaluseks on empiiriline käsitlus, st arutelud peamiste huvirühmade ja otsustajatega.

4. Metoodika planeerimine

Tulemusauditis võib kasutada mitmesuguseid sotsiaalteaduslikke andmekogumisviise: küsitlusi, intervjuusid, vaatlusi, dokumentide uuringut.²⁸ Eesmärgiks on parima praktika kohaldamine, ent kui andmete kättesaadavus piirab meetodite valikut, peavad audiitorid rahulduma teisejärguliste lahendustega. Meetodite valikul on soovitatav olla paindlik ja pragmaatiline.²⁹ Valimi rakendused ja küsitlused võimaldavad teha üldisi järeldusi, juhtumianalüüsid pakuvad süvateadmisi.³⁰

Andmekogumisviise valides tuleks olla avatud muutustele, vähemasti planeerimisetapis ei tule liigne jäikus kasuks (vt ka lisa 1).

Audiitorit peab huvitama andmekogumis- ja analüüsimeetodite paikapidavus ning usaldusväärsus:

- ◇ paikapidavus (*validity*) – meetodid peaksid mõõtma seda, mida nad on kavandatud mõõtma;
- ◇ usaldusväärsus (*reliability*) – leiud peaksid jääma samaks, kui mõõtmisi tehakse korduvalt samast andmete populatsioonist.³¹

²⁸ Tulemusaudiitorid peaksid näitama üles elavat huvi (ja neile peaks antama aega) oma meetodiliste teadmiste pideva täiendamise ning eri uurimisasutuste metoodika arengu vastu. Selleks võib korraldada asutuses väliseksperthe seminare ning lugeda kirjandust. Andmekogumisviiside valikul peaksid audiitorid juhinduma auditi eesmärgist ning põhiküsimusest või püstitatud hüpoteesidest. Andmekogumisviiside ja info analüüsi kohta vt *Evidence-Gathering Techniques* (Kanada riigikontroll, 1994); *The Research Methods Knowledge Base* (Trochim, 2002); *Evaluation* (Rossi et al., 1999); *Case Study Research, Design and Methods* (Yin et al., 1994).

²⁹ Vt *Designing Evaluations* (USA riigikontroll, 1991, 2. ptk).

³⁰ Vt *Case Study Research, Design and Methods* (Yin et al., 1994); *Case Study Evaluation* (USA riigikontroll, 1990); *Conducting Surveys* (Kanada riigikontroll, 1998); *Using Statistical Sampling* (USA riigikontroll, 1992); *The Research Methods Knowledge Base* (Trochim, 2002).

³¹ Vt *The Research Method Knowledge Base* (Trochim, 2002).

Kvaliteedimeetmete, ajakava ja ressursside kindlaksmääramine

1. Kvaliteedi tagamine

Kvaliteedikontrolli protseduurid peavad olema kavandatud nii, et oleks tagatud kõigi auditite korraldamine asjakohaste standardite ja tegevuspoliitika kohaselt. Eristatakse *ex ante* (kvaliteedijälgimine töö kestel, nt töökaaslase, erikomisjoni, valdkonnaspetsialisti hinnang) ja *ex post* hinnanguid (sõltumatud hinnangud avalikustatud aruannetele: mida on auditist õppida? kuidas on aruande vastu võtnud peamised huvirühmad ja millist kasu nad on sellest saanud?). Mõnel riigikontrollil on eraldi uurijad *ex post* hinnangute andmiseks. Nii *ex ante* kui ka *ex post* hinnangud vajavad planeerimist.³²

Auditijuht vastutab auditi igapäevase juhtimise eest, mille alla kuulub auditeerimine, personali järelevalve, aruandlus riigikontrolli juhtkonnale ja auditiaruande kirjutamise juhendamine. Kui tegu on keeruka tulemusauditiga, võib kõrgeim kontrolliasutus kaaluda eraldi komisjoni loomist auditi jälgimiseks (vt lisa 4).

2. Ajakava ja eelarve

Tuleb valida auditirühm ja -juht ning koostada kirjalik tegevusplaan, mille osaks on ajakava ja ressursid. Tegevusplaani raames püsivalt tuleb pidevalt jälgida. Auditijuht ja kõrgeim kontrolliasutus vastutavad selle eest, et tulemusauditit korraldatakse eelarve piires ja ajakavast kinni pidades.

3. Õigusaktidele vastavus

Kui auditeeritavat üksust puudutavad seadused ja määrused on auditi eesmärkide seisukohast olulised, peaksid audiitorid plaanima auditi nii, et auditi käigus piisava kindlustundega veenduda asjaomaste nõuete täitmisest. Tulemusauditi korral peavad audiitorid pöörama tähelepanu olukordadele ning tehingutele, mis viitavad ebaseaduslikkusele või kuritarvitusele. Sel juhul peavad nad kindlaks tegema, mil määral sellised teod mõjutavad auditi tulemusi. Keerulisematel juhtudel on vaja kaasata eksperte.

4. Eelsegituse tulemus – auditiettepanek

Auditi kavandamise etapi lõpptulemuseks on terviklik auditiettepanek, mis sisaldab tegevuskava. Enne kui tehakse otsus korraldada audit, peab olema tagatud töö kvaliteet.

³² Vt *Value for money handbook: a guide for building quality into VFM examinations* (Ühendkuningriigi riigikontroll, 2003).

3.2. Auditeerimine

3.2.1. Auditi põhijooned

Tulemusaudit ei ole selgelt kokku lepitud järjepanu rakendatavate toimingute jada. Praktikas kujunevad protsessid välja järk-järgult, nad mõjutavad üksteist ning neid viiakse ellu ühel ajal, võimaldades meetoditel areneda ja täiustuda.

Auditi korraldamist võib käsitleda nii analüütilise kui ka kommunikatiivse protsessina. Analüütilise protsessi käigus kogutakse ja analüüsitakse andmeid. Kommunikatsiooniprotsess algab auditi esitlemisega auditeeritavale ja jätkub kogu auditeerimisprotsessi vältel, mil toimub eri leidude ja vaatenurkade vaagimine, kuni aruande lõpliku viimistlemiseni.³³

Ehkki ideaalne oleks avatud ja asjalik dialoog, võib audit esile kutsuda negatiivseid reaktsioone. Audiitor võib sattuda erinevatesse olukordadesse, alates avatusest ja koostöövalmidusest kuni kõrvalpeõiklemise ja salatsemiseni. Seetõttu on oluline, et audiitorid informeeriks auditeeritavat auditi eesmärkidest ja meetoditest. See ei tähenda, nagu peaks auditeeritav auditi tingimusi dikteerima. Selle asemel pannakse alus mõistlikule suhtlemisele. Auditeeritava üksuse töötajate abi on mõjusa auditi korraldamiseks väga vajalik. Elava dialoogi hoidmine auditi vältel auditeeritava, ekspertide ning teiste asjasse pühendatutega lihtsustab töötamist esialgsete leidudega.

Peale suhete on oluline auditiprotsessi laitmatus: tuleb kinni pidada ressursipiirangutest, ajakavast ning asjakohastest otsustest ja standarditest.

3.2.2. Andmete kogumine

Andmete kogumise ja dokumenteerimise kvaliteet on keskse tähtsusega, sest tulemusaudit on avatud erinevatele hinnangutele. “Audiitori seisukoha ja järelduste toetuseks tuleks auditeeritava organisatsiooni, programmi või tegevuse kohta koguda pädevat, asjakohast ja põhjendatud tõendusmaterjali.” (AS 3.152) Kui finantsauditi tõendusmaterjal on enamasti lõplikku laadi (jah/ei või õige/vale), siis tulemusauditi korral on see harva nii. Pigem on tulemusauditi tõendusmaterjal veenev.³⁴

Audiitorid peavad olema tõendusmaterjali otsingul loomingulised, paindlikud ning tähelepanelikud. Töötades valdkonnas, kus hangitav tõendusmaterjal on pigem viitavat kui lõplikku laadi, on mõnikord kasulik koos erialaspetsialistidega arutada hangitava tõendusmaterjali olemust ning viisi, kuidas audiitor seda tõlgendada hakkab. Selline käsitlus vähendab audiitori ja auditeeritava vahelisi arusaamatusi ning kiirendab aruandlust. Samuti on oluline, et audiitor otsiks infot eri allikaist, kuna organisatsioonide, töötajate, ekspertide ja huvirühmade vaatenurk ning argumendid on erinevad.

Andmed, info ja teadmised on seotud, sarnased mõisted. Kogutud andmete kvaliteet on esmatähtis, sest need andmed muudetakse infoks. Analüüsitud ja mõistetav info muutub teadmisteks. Nii kvalitatiivseid kui ka kvantitatiivseid andmeid võib auditi käigus koguda eri eesmärkidel, kas uurimisprotsessi osana või selleks, et tulemust või probleemi kirjeldada ja analüüsida.³⁵

Üldisele kogemusele tuginedes on andmekogumisprotsessis oluline teha vahet alljärgnevatel osadel:

- ◇ vastamist vajavate küsimuste sõnastamine;
- ◇ uuringu sisu kindlaksmääramine (ajakasutus, kuluefektiivsus, eesmärgipärasuse uuringud jm);
- ◇ auditi tüübi valik (valimipõhine, juhtumianalüüs, teisene analüüs, enne-pärast analüüs, võrdlev hinnang jm);

³³ Vt *Performance auditing at the Swedish National Audit Bureau* (Rootsi riigikontroll, 1994).

³⁴ Vt *Government Auditing Standards* (USA riigikontroll, 2002).

³⁵ Vt *Handbook on Performance Auditing* (Rootsi riigikontroll, 1998).

- ◇ andmekogumisviiside valik (dokumentide läbivaatus, kohtumised, küsimustikud, intervjuud jm);
- ◇ kvantitatiivne ja kvalitatiivne analüüs kogutud info süvaanalüüsiks.

Andmete kogumine võib olla ühekordne toiming või pidev mõõtmine (nt longituuduuring, aegridade analüüs). Infot võib koguda dokumentidest, suulistest tunnistustest vm. Sageli on vaja koguda nii kvantitatiivseid kui ka kvalitatiivseid andmeid. Kogutavad andmed peavad olema põhjendatavad piisavuse, usaldusväärsuse ja asjakohasuse seisukohast. Tulemusaudit võib genereerida küsitluste ja vaatluste abil esmaandmeid. Siiski kasutatakse ka palju teiseseid andmeid. Koguda tuleks parimat kättesaadavat infot, samas ei tohiks audiitorid olla liiga jäigad täpsust nõudes. See võib osutada kulukaks ning ülearuseks: sageli piisab rahuldavatest, kuigi mitte hiilgavatest andmetest.³⁶

Ülimalt tähtis on, et audiitorid suhtuksid infosse kriitiliselt ja reserveeritult. Nad peavad olema võimalised vaatama esitatud tõsiasjadele ja seisukohtadele eri vaatepunktist, olema avatud ja objektiivsed. Vastasel korral võivad parimad argumendid märkamata jääda. Olgu rõhutatud ka asjaolu, et hinnangud peavad olema ratsionaalsed, st audiitorid peaksid kõrvale jätma omaenda ja teiste isiklikud eelistused. Seega, audiitorite tegevus peaks olema peegeldava iseloomuga, mitte aga põhinema veendumusel, et teatud seisukohad on õiged, teised aga mitte.

Kui auditi leidude seisukohast on olulised arvutipõhised andmed, tuleb nende kvaliteedi tagamiseks tarvitusele võtta spetsiaalseid abinõusid. Kui infosüsteemi usaldusväärsuse hindamine on auditi peaesmärk, siis tuleks audiitoritel üle vaadata süsteemi rakenduste kontrollimehhanismid (*general and application controls*).

Kui tegu on tundliku infoga, on audiitorite ülesandeks hoolitseda selle jagajate anonüümsuse eest.

Kogutud andmed ja analüüsi tulemused tuleb dokumenteerida ja süstematiseerida, et auditi juht saaks tehtud tööd hinnata ning saadud järeldusi kinnitada.

3.2.3. Auditi tööendusmaterjal

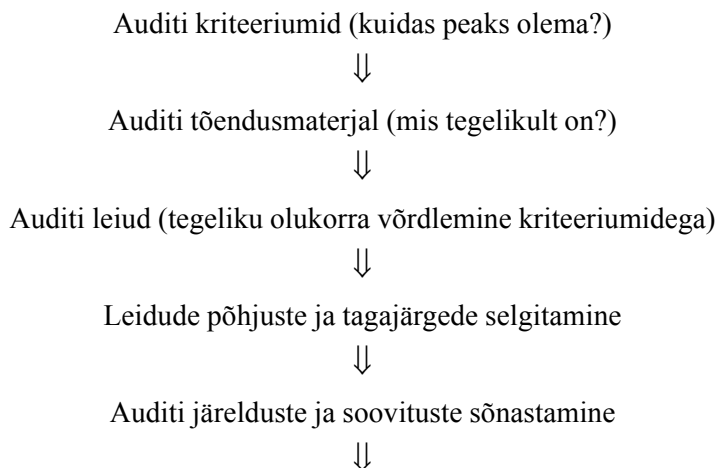
Tööendusmaterjali võib liigitada füüsiliseks, dokumentaalseks, tunnistustel põhinevaks ja analüütiliseks. Inimeste, vara või sündmuste vahetu vaatlemine annab füüsilist tööendusmaterjali. Dokumentaalne tööendusmaterjal koosneb kirjadest, lepingutest, raamatupidamisdokumentidest, arvetest ja tulemusi peegeldavast juhtimisinfost. Tunnistustel põhinev tööendusmaterjal saadakse intervjuude ja ankeetküsitlustega. Analüütiline tööendusmaterjal hõlmab arvutusi, võrdlust, info jagamist komponentideks ja argumente. Tööendusmaterjal peab olema piisav, pädev ja asjakohane. Tööendusmaterjal on piisav, kui seda on auditi leiu kinnitamiseks piisavalt palju; asjakohane, kui sel on leiuga loogiline ja mõistlik seos; pädev, kui see on faktiga kooskõlas.

Auditi leiud on tööendusmaterjal, mille audiitor on kogunud auditi eesmärkide täitmiseks, st selle jaoks, et vastata auditi küsimustele, kontrollida püstitatud hüpoteese jm. Järeldused on audiitori leidude põhjal tuletatud väited ning soovitusel on audiitori ettepanekud auditi eesmärkidega seotud tegevuste kohta. Auditi leide on nelja tüüpi: kriteerium (kuidas peaks olema?), olukord (mis tegelikult on?), mõju (millised on tagajärjed?), põhjus (millest tulenevad kõrvalekalded normist/kriteeriumist?).³⁷ Siiski pole kõik neli auditis alati nõutavad, nt probleemikeskse käsitluse puhul ei kasutata alati kriteeriume.³⁸ Tööendusmaterjali analüüsimise, leidudega töötamise ja vajakajäämistest kõrvaldamiseks soovitusel tegemise protsess on kokkuvõtlikult esitatud ASOSAI suuniste skeemil (vt joonis 1).

³⁶ "Parem on olla ebamääraselt õigel, kui kindlasti valel seisukohal."

³⁷ Vt *Government Auditing Standards* (USA riigikontroll, 2002).

³⁸ Vt ptk 1.8

Joonis 1. Auditi protsess kriteeriumide selgitamisest kuni soovitude sõnastamiseni**Soovitude tõenäolise mõju hindamine**

Kui auditi leiud on kindlaks tehtud, leiab aset kaks teineteist täiendavat hindamist: leidude olulisuse hindamine ning oodatust parema või kehvema tulemuslikkuse põhjuste kindlaksmääramine. Paljudel juhtudel on võimalik leidude mõju hinnata, nt saab hinnata protsesside või sisenditega (seadmed) seotud kulusid. Ebaefektiivsete protsesside mõju (näiteks viletsa juhtimise tõttu kasutamata ressursid) võib ilmned ajaliste viivituste või raisatud füüsiliste ressursside kaudu. Olulised võivad olla ka kvalitatiivsed tagajärjed, näiteks kontrolli puudumine, halvad otsused või huvipuudus teeninduse vastu. Mõju peaks peegeldama vajadust parandusmeetme järele. Mõju võib olla ilmnenud minevikus, esineda olevikus või tekkida tulevikus. Et leid oleks kehtiv, tuleb minevikus ilmnenud mõju puhul veenduda, kas olukorda ei ole juba parandatud, et välistada selle mõju ilmnemist edaspidi. Kui mõju on raske kindlaks teha, peaks tulemusaudiitor kindlaks määrama vähemalt potentsiaalse mõju.³⁹

3.2.4. Auditeerimine muutavas ja vastuolulises keskkonnas

Tulemusaudit võib kesta pikka aega ning teadmised ja tegelikkus võivad auditi algusajaga võrreldes muutuda. Sageli on raske teha valikut ühelt poolt tööplaanis kokku lepitud suundade ja auditi kirjelduse ning teisalt hiljem, auditeerimise käigus esilekerkivate küsimuste uurimise vajaduse vahel. Et mitte sattuda detailide ja infoupituse lõksu, tuleb nii enne auditit kui ka selle käigus üksikasjalikult hinnata infovajadust. Kogemus näitab, et see lihtsustab kõrvaliste detailide ja tähtsusetu käsitusviisi hülgamist ning kogutud info struktureerimist. Samas ei tohi audiitorid olla jäigad ja hoiduda liiga püüdliselt ettekavatsemata teabekogumisest.

“Vastupidi erasektori auditeerimisele, kus audiitori volitus on kindlaks määratud lepinguga, ei valitse kõrgeima kontrolliasutuse ning auditeeritava üksuse vahel kliendisuhe. Kõrgeim kontrolliasutus peab oma volituse piires saama töötada vabalt ning sõltumatult, kaaludes auditeeritava üksuse juhtkonna arvamusi järelduste ja soovitude kujundamisel, kuid mitte vastutades tema ees selles osas, mis puudutab auditi ulatust ja iseloomu.” (AS 2.77)

Samas peavad audiitorid otsima alati auditeeritavate ja huvirühmadega heade suhete loomise võimalusi ning looma suhted auditi võimalikult varajases etapis. Asjatute konfliktide vältimiseks peab audiitor üritama mõista auditeeritava tegevuse eripära. Selleks peab ta olema võimeline vaatama

³⁹ Vt *Performance Auditing Guidelines* (ASOSAI, 2000).

auditeeritavale tegevusele eri vaatepunktidest ning suhtuma avatult ja objektiivselt esitatud seisukohtadesse ja vastuväidetesse. Regulaarsed kohtumised ja arutelud auditeeritava on auditiprotsessi väärtuslik osa. Konfliktide tekkides tuleb rakendada jõupingutusi vastandlike seisukohtade selgitamiseks, et lõplik pilt oleks võimalikult tõene.

Audiitorilt nõutav sõltumatus eeldab vaatamata heade suhete püüdlusele alati, et audiitor ei oleks kaasatud praktilisse muudatuste tegemisse.

Sellel, kui kaugele tulemusaudit võib väidete kinnitamisel ja leidude kontrollimisel minna, on teatud piirid. Üldjoontes ei ole kriitikat võimalik vältida isegi kõige täiuslikumate teaduslike meetodite rakendamisel. Seetõttu tuleb mingi asjaolu kontrollimisega kaasnevat kasu kaaluda, arvestades aja- ja ressursipiiranguid.

3.2.5. Andmete analüüs ja järelduste tegemine

Andmeanalüüsiks on mitmesuguseid võimalusi: detailne statistiline analüüs, auditirühmasisene leidude arutelu, dokumentide ja tööpaberite läbitöötamine jm. Analüüsi käigus võib osutada vajalikuks võrrelda head ja halba praktikat, üht või mitut auditeeritavat üksust üldise olukorraga, auditeeritavat valdkonda sarnase valdkonnaga mõnes teises riigis.

Andmete analüüsi viimasel etapil kombineeritakse eri allikatest saadud tulemused. Universaalset meetodit selleks ei ole, seepärast on tähtis, et audiitor töötaks kogutud andmete tõlgendamisel süstemaatiliselt ja hoolikalt. See etapp hõlmab väidete kaalumist, ekspertidega konsulteerimist ning võrdluste tegemist. Töö edenedes võtab järk-järgult kuju aruande projekt.⁴⁰ Saadud andmed struktureeritakse, koostatakse tekst, kirjutatakse seda aruteludest lähtudes ümber, kontrollitakse üksikasju, arutatakse järeldusi. Kohtumised auditeeritava teenivad selles etapis faktide kinnitamise huve ning aitavad kaasa järelduste sõnastamisele.

Võimaluse korral tuleks käsitleda kõiki väiteid, nii et auditi lõpusirgel ei kerkiks esile ühtki täiesti uut ja otsustava tähtsusega väidet ega fakti. Hästi korraldatud tulemusauditi puhul kõrvutatakse kõiki esitatud argumente võimalike oluliste vastuargumentidega ning mitmesuguseid vastandlikke seisukohti üksteisega. Kogemustega kaastöötajad ja lepingulised välisnõuandjad saavad siin abiks olla. Järeldused peaksid põhinema eesmärkidel, olema ratsionaalselt põhjendatud ning vastama auditispetsiifilistele kriteeriumidele.

Soovitused, kui neid esitatakse, peavad olema loogiliselt argumenteeritud, teadmispõhised ja mõistuspärased. Leiu põhjus on soovituseliseks. Põhjus ei pruugi oleneda auditeeritavast üksusest ning soovitus peaks olema suunatud väljapoole auditeeritavat üksust. Oluline on tagada, et soovitused oleks teostatavad, lisaväärtusega, seotud auditi eesmärkidega ning suunatud probleemide algpõhjuste kõrvaldamisele. Teatud juhtudel on oluline esitada poolt- ja vastuargumente alternatiivsoovitustele. Soovituste aluseks olevad põhjendused aitavad lugejal paremini mõista soovituste sisu.

Enne tulemusauditi aruande avalikustamist peab auditeeritava(te)le andma võimaluse selle sisuga tutvuda. Aruande eelnõu on auditeeritava esimeseks võimaluseks näha auditi leide kontekstis, samuti järeldusi ja soovitusi. Kui tutvumisele järgnev reaktsioon pakub uut infot, peab audiitor seda arvesse võtma ning olema valmis aruande eelnõu muutma, pidades silmas tavapäraseid tõendusmaterjali esitamise standardeid. Nii suulised kui ka kirjalikud vastused tuleks võimaluse korral dokumenteerida. Kõiki eriarvamusi tuleks analüüsida. Lõpparuanne peab olema tasakaalustatud ja õiglane.

⁴⁰ Teaduslikel andmetel ja kindlaks kujunenud teoorial põhinevad analüüsid on arvatavasti kaalukamad ja huvitavamad. Samuti on sageli lihtsam tõlgendada tähelepanekuid tuntud teooriast lähtudes. ("Pole midagi praktilisemat heast teooriast.")

3.3. Tulemuste esitamine

3.3.1. Aruande olemus

Audiitorid peavad esitama kirjaliku auditiaruande. Selles peaksid auditi tulemused olema esitatud valesti mõistmist välistaval viisil, mis võimaldab avalikkusel nendega tutvuda ja hõlbustab järeluurimisi, et veenduda, kas soovitusi on hakatud rakendama. Tulemusauditi lõpparuande põhjal hindavad valitsus, seadusandja ja avalikkus kõrgeima kontrolliasutuse tulemusauditi toimimist.

Enamik pika tulemusauditi-traditsiooniga kõrgeimaid kontrolliasutusi annab välja eraldi tulemusauditi aruandeid. Teised, kelle ülesannete hulka selliste auditiprojektide tegemine ei kuulu või kel on keelatud avalikustada kõiki tulemusauditi leide, avaldavad need koos järeldustega kokkuvõtlikult oma aastaaruannetes. Järgnevad aruannete koostamise suunised on peamiselt kohaldatavad neis kõrgeimates kontrolliasutustes, kus ei ole piiranguid tulemusauditi aruannete avaldamisele.

Aruande kirjutamist lihtsustab kirjutamise pidevus. Kirjutamine alaku auditi alguses visandiga, mida kogu auditi käigus täiendatakse ja viimistletakse, kuni sellest viimaks kujuneb lõpparuanne.

3.3.2. Usaldusväärse ja hästi loetava aruande nõuded

Auditiaruanne peab olema usaldusväärne ja sisaldama nii auditi eesmärke, ulatust, meetodikat ja kasutatud allikaid kui ka auditi leide, järeldusi ning soovitusi. Töös tuleks kirjeldada ka võimalikke auditi ulatuse piiranguid ja nende põhjusi. Lugejale tuleb auditi mõttekuse mõistmine ja tulemustest arusaamine kergeks teha. Aruanne peab olema terviklik, täpne, objektiivne, veenev, selge ja sisutihe.

Terviklikkus tähendab, et aruanne sisaldab kõiki andmeid ja väiteid, mis on vajalikud auditi eesmärkide täitmiseks, ning on olukorrast adekvaatse pildi saamise teenistuses.⁴¹ Seos auditi eesmärkide, kriteeriumide, leidude ja järelduste vahel peab olema põhjendatud, täielik ja selgelt väljendatud. Kui esitatakse soovitusi, peab soovitude ja järelduste vaheline seos olema selge.

Täpsus eeldab, et esitatud tõendusmaterjal on tõene ja terviklik ning seda on kirjeldatud moonutamata. Täpsuse nõue põhineb vajadusel veenda lugejaid aruande usaldusväärsuses. Üks ebatäpsus aruandes võib seada kahtluse alla kogu aruande usaldusväärsuse ja juhtida tähelepanu aruande sisust kõrvale. Ebatäpsed aruanded kahjustavad kõrgeima kontrolliasutuse mainet. Täpsusenõude järgimine eeldab tõhusat kvaliteedi tagamise süsteemi. Esitatavad leiud ja järeldused peavad olema kooskõlas auditeerimise ulatusega.

Objektiivsus nõuab, et aruanne oleks sisult tasakaalus ja väljenduslaadilt erapooletu. Auditi tulemused peab esitama eksitamata, õiges kontekstis, hoidudes liialdustest ja puuduste rõhutamisest. Tõlgenduste aluseks peaks olema arusaam faktidest ja olukordadest. Kuigi auditeerimine kui tegevus on loomuldasu suunatud vajakajäämistele, on kiiduväärt, kui mainimist leiab nii positiivne kui ka negatiivne.

Veenvus tähendab, et auditi tulemused on kooskõlas auditi eesmärkidega ning järeldused ja soovitusid tulenevad loogiliselt esitatud faktidest ja argumentidest. Faktid peavad olema esitatud arvamustest eraldi. Keelekasutus ei tohi olla ühepoolne ja suunav ning esitatud info peab olema piisav, selleks et veenda lugejat leidude õigsuses, järelduste põhjendatuses ja soovitude rakendamisega kaasnevates hüvedes. Esindatud peaksid olema eri arvamused ja väited.

Selgus tähendab, et aruannet on kerge lugeda ja mõista (niivõrd, kui teema seda võimaldab). Tehnilised mõisted ning tundmatud lühendid peavad olema seletatud. Mõistetavuse tagamiseks on oluline materjal loogiliselt struktureerida ning olla faktides ja järeldustes korrektne. Ehkki leiud peaksid olema esitatud selgelt, peab audiitor silmas pidama, et üks tema eesmärkidest on olla veenev, ja selleks tuleks vältida keelekasutust, mis sunnib inimest võtma kaitsehoiakut ja tekitab vastuseisu.

⁴¹ On infot, mille avalikustamist keelavad seadused või määrused. Konfidentsiaalse materjali põhjal saab koostada auditiaruande, mida ei avalikustata. Seal sisalduvat infot võib anda ainult seadusega selleks volitatud isikutele.

Sisutihedus eeldab, et aruanne ei ole pikem, kui sõnumi edastamiseks vaja. Kuigi audiitor saab otsustada aruande sisu üle, kinnitavad kogemused, et aruanded, mis on täielikud ja samas lühidad, annavad paremaid tulemusi. Tuleb meele pidada, et tulemusauditi aruanded ei ole kirjutatud ainult valdkonna spetsialistidele, vaid ka neile, kes soovivad sellest valdkonnast rohkem teada saada.

Head tulemusauditi aruanded peavad looma huvirühmadele lisaväärtust. Nad peavad pakkuma ligipääsetavat, sisutihedat ja ajakohast teavet, mida valitsus, parlament, auditeeritavad üksused ja muud huvirühmad saavad kasutada avalikus sektoris säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe suurendamiseks. Tulemusauditi kvaliteeti võib hinnata alljärgnevate kriteeriumite alusel:

1. Olulisus, asjakohasus ja objektiivsus

Käsitletavad teemad peavad olema olulised. Aruandes esitatud teave peab auditi teema suhtes olema asjakohane. Auditi ulatuse, tõendusmaterjali, leidude olulisuse ja järelduste tähtsuse üle otsustades peab audiitor olema õiglane. Auditit kavandades tuleb tagada, et uuritavate faktide valik ja nende esitamine aruandes on tasakaalustatud ja eelarvamustevaba. Leiud peaksid põhinema auditistandarditega kooskõlas hangitud tõendusmaterjalil. Fakte ei tohi maha vaikida ega väikesi puudujääke suuremaks teha. Selgitusi, eriti auditeeritava(te) omi, tuleb põhjalikult kaaluda.

2. Usaldusväarsus, paikapidavus ja kooskõla

Audititulemuste kasutajad peaksid olema kindlad nende paikapidavuses. Andmekogumismeetodid peavad olema õiged ja usaldusväärsed. Järeldused johtugu kontrollitud faktidest. Kõikide auditi-dokumentide käsitusviis ja hinnangud olgu tasakaalus.

3. Läbipaistvus, kasutatavus ja õigeaegsus

Kõrgeimat kontrolliasutust ei tohi sundida leide varjama: ta peab oma õiguslike volituste piires olema vaba otsustama, mida ja kuidas avalikustada. Auditiaruandes tuleb selgelt välja tuua asjaolud, mille osas kõrgeim kontrolliasutus eeldab meetmete rakendamist, ning samuti isikud, kellelt meetmete rakendamist oodatakse. Õigeaegsus tähendab aruannete esitamist nii, et valitsusel, seadusandjal ja teistel huvitatud pooltel oleks võimalik infot õigel ajal kasutada.

3.3.3. Aruande levitamine

Sisukad aruanded ja iga aruande laialdane levitamine on tulemusauditi maine hoidmise tagatis. Oma rollist tulenevalt peab iga kõrgeim kontrolliasutus otsustama, kuidas kõige paremini teenida iseenda ja avalikkuse huve audititulemusi levitades. Võimaluse korral tuleks avalikustada kõik olulised leiud (nii üksik- kui ka aastaaruannetes). On kiiduväärt, kui aruanded on avalikkusele kättesaadavad debatiks ja kriitikaks.

Aruande peavad saama need, kellele õigusaktides on ette nähtud selliseid aruandeid edastada, sh need, kes vastutavad aruandes toodud puuduste kõrvaldamise eest, ja seadusandliku kogu liikmed. Samuti tuleks aruande sisu kättesaadavaks teha meediale jt huvitatutele.

Aruannete avalikustamine võib kaasa tuua eksitusi. Meedia võib leide valesti tõlgendada ja liialdada ning nii kukutada läbi auditi eesmärgi. Seetõttu on soovitatav anda meediale piisavat ja tasakaalustatud infot, nt kirjutada pressiteade.

3.3.4. Soovituste täitmise jälgimine

Soovituste täitmise jälgimine (*follow-up*, nt järelauditiga) soodustab aruande soovituste elluviimist ning annab kõrgeimale kontrolliasutusele, seadusandjale ja valitsusele tagasisidet tulemusauditi mõjususe kohta. Soovituste täitmist jälgides peaks audiitor jääma objektiivseks ja keskenduma pigem sellele, kas avastatud puudusi on asutud parandama, kui sellele, kas iga konkreetset soovitust on arvestatud.⁴² Soovituste täitmise jälgimise olulisust tuleks arvestada juba auditistrateegiat planeerides.

Kõrgeima kontrolliasutuse soovituste elluviimise seire teenib nelja peamist eesmärki:

- ◇ suurendada auditiaruannete mõjusust – peamine eesmärk on suurendada soovituste elluviimise tõenäosust;
- ◇ aidata valitsust ja seadusandlikku kogu – soovituste seire võib olla väärtuslik seadusandja töö suunaja;
- ◇ hinnata kõrgeima kontrolliasutuse tulemuslikkust;
- ◇ motiveerida õppima ja arenema – soovituste seire aitab kaasa teadmiste ja praktiliste oskuste arendamisele.

Kui tulemusaudit on lõpule viidud, on eri võimalusi jälgida selle vastuvõtmist, nt jälgides auditeeritavate üksuste, parlamendi ja meedia reaktsioone. Kasuliku tagasiside saamiseks võiks korraldada asutusesiseseid ja -väliseid nõupidamisi. Ka sisehindamised on abiks. Lisaks võiks paluda väliskriitikutel – teadlastel ja ekspertidel – esitada arvamus töö kvaliteedi kohta.

Soovituste täitmise jälgimine tuleks dokumenteerida ning avastatud puudustest ja edusammudest teatada valitsusele või seadusandjale.

⁴² On kindlaks tehtud, et auditi mõju selgitamine teistest olulistest muutustest eraldi on keeruline. Peamiselt vaadeldakse, kas auditi ettepanekud on ellu viidud, ning tihti on see ainsaks indikaatoriks mõjususe hindamisel.

Lisad

1. Tulemusauditi metoodika

Tulemusaudit ja andmekogumisprotsess

Tulemusaudiitorid tegelevad hulga teemadega, mis hõlmavad kogu valitsussektorit. Samuti kasutatakse mitmesuguseid info kogumise ja töötlemise meetodeid ning infot kogutakse auditi jooksul eri eesmärkidel.

Tavaliselt kogutakse infot selleks, et hinnata väljundeid, teha kindlaks puudusi, kirjeldada ja analüüsida põhjuste ja tagajärgede seoseid, kontrollida hüpoteese. Andmeid kogutakse ka selleks, et õppida tundma uuritavat valdkonda ja selle probleeme.

Kõiki tulemusaudiitorite kasutatavaid käsitusviise ja meetodeid ei ole võimalik siin vaadelda. Käsitusviise on erinevaid, nende kasutamiseks piirangud peaaegu puuduvad. Allpool on toodud enam kasutatavate meetodite lühikirjeldus. Osa neist on mõeldud teadmiste kogumiseks, osa põhifaktide hankimiseks ja kontrollimiseks.⁴³

Kuigi need etapid on osa tulemusauditi metoodikast, olgu mainitud, et tulemusaudit peab alati põhinema isiklikel tõekspidamistel, kogemustel ja loomingulisusel, teisisõnu asjaoludel, mida ei saa mehaaniliselt kohaldada.

Tulemusauditi planeerimine

Andmete kogumine algab auditi planeerimise etapil, kui vaadeldakse võimalikke audititeemasid ja valitakse sobiv. Dokumentide uurimine ja eri huvirühmade küsitlemine on selle etapi levinumad andmekogumisviisid. Kõrgeimad kontrolliasutused kasutavad plaanimise hõlbustamiseks mitmeid meetodeid, sh

- ◇ riskianalüüs,
- ◇ SWOT-analüüs,
- ◇ probleemianalüüs.⁴⁴

Auditi põhiküsimuse sõnastamine ja probleemi piiritlemine

Auditi teema ja eesmärkide kindlaksmääramise järel tuleb sõnastada auditiküsimused. Tulemusauditile iseloomulikud põhiküsimused on järgmised:

- ◇ Kas abinõusid valides on võetud arvesse avaliku sektori raha säästlikku kasutust?
- ◇ Mis on kulutuste järsu kasvu põhjuseks?
- ◇ Kas pakutavad teenused on hea kvaliteediga ja kliendikesksed?
- ◇ Mis on viivituste põhjuseks?

⁴³ Siin on esitatud ainult üldinfo, mis ei sisalda meetodite praktikas rakendamise näiteid. Kas INTOSAI annab välja ka täpsemaid suunised, näitab tulevik. Jälgige Interneti-lehekülgi.

⁴⁴ Riskianalüüs on tavapärane kõikides auditites, eelkõige finantsauditis. See on alati olnud oluliseks sisekontrollivahendiks. SWOT-analüüsi (tugevate ja nõrkade külgede, võimaluste ja ohtude analüüs) kasutatakse valitsussektori auditites vähem. Probleemianalüüsi rakendavad kõige enam need riigikontrollid, kes kasutavad peamiselt probleemikeskset käsitusviisi. Vt *Auditing: A Risk Analysis Approach*, 5th edn (Konrath, Thomson Learning, 2002); *Dynamic SWOT Analysis – the Developer's guide* (Dealtry, 1994); *Handbook in Performance Auditing* (Rootsi riigikontroll, 1998).

- ◇ Kas valitsusprogrammid toimivad tõhusalt?
- ◇ Kas valitsusprogrammi eesmärgid on täidetud?
- ◇ Mis on valitsusprogrammi nõrga mõju põhjuseks?

Auditiküsimust sõnastades peavad tulemusaudiitorid toetuma kogutud infole ning isiklikele oskustele ja kogemusele. Sel etapil kasutatakse sageli ajurünnakut (*brainstorming*) ja mõttekaarte (*mind-mapping*)⁴⁵ nii auditirühmas kui ka ekspertide ja huvirühmadega. Pärast auditi põhiküsimuse formuleerimist peavad audiitorid selle jagama spetsiifilisteks ja testitavateks alaküsimusteks, millele auditiiga vastust otsitakse.

Probleemikeskse käsitluse puhul on oluline probleemi korralik piiritlemine. Tavaliselt alustatakse auditit konkreetsete probleemnäitajatega (vajakajäämised teenuse pakkumisel, kaebused, kasvavad kulutused jm). Järgmisena püüab audiitor leida seoseid eri probleemide vahel ning sellele tuginedes võimalikult täpselt välja tuua auditi probleemi. Samuti püstitatakse probleemi võimalikke põhjuseid käsitlevaid hüpoteese.⁴⁶

Auditi sisu kindlaksmääramine (*study design*)

Järgmisena otsustatakse, millist liiki teavet küsimustele vastamiseks vajatakse. Tavapärased käsitlusviisid on järgmised:

1. Tulemusuuringud⁴⁷ (*goal-attainment studies, outcome-based studies*)

Põhiküsimus: kas programmid täidavad oma peamisi eesmärke?

Need uuringud hindavad, mil määral programm täidab oma kliendikeskseid sihte. Programmi mõjususe hindamiseks keskendutakse väljunditele ja tulemustele (sh kõrval- ja ettekatsemata mõjudele). Küsitakse: kuidas jõuti programmi eesmärkide täitmiseni? kui kaugele on programm mingil ajahetkel jõudnud? kas eesmärgid täidetakse selleks ette nähtud aja jooksul? Tulemuskeskse uuringu etapid on: peamiste uuritavate väljundite ja tulemuste, programmi sihtrühmade huvide täitmist iseloomustavate tulemusnäitajate ning tulemusnäitajatele vastavuse kindlakstegemiseks vajaliku info kindlaksmääramine.

Tulemusuuringud on tulemusauditis tavalised. Neid kasutatakse selleks, et uurida, kas eesmärgid on saavutatud ja kas tehtud töös on mingeid puudujääke. Vajakajäämiste kindlakstegemiseks seostatakse tulemused ja mõjud seatud eesmärkide ja kehtestatud nõudmistega. Tulemusaudiitor kasutab seda liiki uuringut eeskätt siis, kui eesmärgid on selged ja neid kasutatakse juhtimismehhanismina, kui tulemuste kohta on vähe andmeid ja kui on vaja üldhinnanguid.

Info selle kohta, kui võrd on tulemusi saavutatud, ei anna tavaliselt rahuldavaid juhtnööre asjaomaste üksuste töö kohta – selle kohta, mida on tarvis teha, et tulemusi parandada. Tulemusuuring võib olla siiski vajalike muudatuste väljaselgitamise aluseks, eriti siis, kui eesmärke on vähe, nad on omavahel seotud, konkreetset ja suunatud mõnele kindlale kontrollivahendile või üksiktegevusele (nt määrus, teavituskampaania).

Mõnikord kasutatakse nn **eesmärgi-vahendi analüüsi** (*goal-means analysis*), et uurida vastuolusid eesmärgi saavutamiseks kasutatud vahendite ja saavutatud eesmärkide vahel. Seda on hea kasutada siis, kui on alust arvata, et auditeeritav üksus ei ole gutscheinud tõhusalt.

⁴⁵ Vt *Brainstorming: How to Create Successful Ideas* (Clarke, 1990); *Mapping the Mind* (Carter, 2000).

⁴⁶ Vt *Handbook in Performance Auditing. Theory and Practice* (Rootsi riigikontroll, 1999), tõlge eesti keelde: Tulemusauditi käsiraamat (2001).

⁴⁷ Vt *Evaluation research: Methods for assessing program effectiveness* (Weiss, 1972); *Evaluation: A Systematic Approach, 6th edn* (Rossi, Freeman, Lipsey, 1999).

Programmi loogika mudel (*program logic model*) kirjeldab auditeeritava programmi struktuuri ehk loogikat, näidates selle hierarhiat eesmärkide ja vastutusala osas. Alustades programmi kõrgeimast eemärgist ja soovitud mõjust, liigutakse allapoole, läbides alamprogrammid, alamprogrammide komponendid ja konkreetseid toiminguid, kusjuures kõik alumiste tasandite elemendid on loogiliselt seotud ülemiste tasanditega. Programmi loogika mudel aitab palju kaasa uuritava mõistmisele, kuna keskendutakse eesmärkide ja alameesmärkide ning väljundite, tulemuste ja mõjude seostele. See aitab audiitoril vastata järgmistele küsimustele:

- ◇ Kas eesmärgid kajastavad arusaamist programmi põhimõtetest, selle toodetest/teenustest ja inimestest, kellele need on suunatud?
- ◇ Kas eesmärgid võimaldavad kindlaks määrata mõõdetavaid tulemusi?
- ◇ Kas põhjuslikud seosed hierarhiliste tasandite vahel on usutavad?

2. Protsessiuringud⁴⁸ (*process-based studies*)

Põhiküsimus: kuidas programm töötab?

Protsessiuringuid tehakse, et mõista, kuidas valitsusprogrammid töötavad ehk mil viisil jõutakse tulemusteni. Tavapärased küsimused on järgmised: millised on tööprotsessi etapid ning protseduurid? kas ressursse juhitakse ja kasutatakse säästlikult ja tõhusalt? milline on peamine protsess, mille sihtrühmad programmi raames läbi teevad? mis on tavapärased kaebused? mida peavad programmi sihtrühmad ja personal tugevaks ja nõrgaks küljeks? mille alusel otsustatakse teenuste vajalikkus? Eelmainitud küsimused on iseäranis kasulikud juhul, kui tegu on pikaajase programmiga, mis on aastate jooksul muutunud ja mille puhul on märgatud vajakajäämisi. Protsessikeskne käsitlus hõlmab paljusid uuringuliike (aja- ja ressursikasutuse, huvirühmade arvamuse uuringud jm).

3. Mõju-uuringud⁴⁹ (*impact studies*)

Põhiküsimus: milline on valitsusprogrammi mõju?

Mõju-uuringud hindavad programmi mõju võrreldes programmi tulemusi hinnanguga selle kohta, mis oleks juhtunud, kui programmi poleks korraldatud. Seda uuringut kasutatakse juhul, kui teatakse, millised välised tegurid mõjutavad programmi tulemusi, et eraldada neid programmi panusest.

4. Kulude-tulude ja kuluefektiivsusuuringud⁵⁰ (*cost-benefit studies; cost-effectiveness studies*)

Põhiküsimus: kas programmi tulud ületavad kulusid ning kas eesmärgid on täidetud väikseimate võimalike kulutustega?

Analüüsis on nii kulud kui ka tulud väljendatud rahaliselt. Seda võib kasutada nt investeerimisprojektide tõhusust auditeerides. Kulu-tuluanalüüsi võib kasutada selleks, et

- ◇ saada teavet auditeeritava üksuse tehtud analüüsi usaldusväärsuse kohta;
- ◇ võrrelda kulusid ja tulusid, kui need on küllaltki täpselt hinnatavad;
- ◇ võrrelda alternatiivlahendustega kaasnevaid kulusid eeldusel, et tulude suurus on muutumatu.

Uuringus ei peaks arvestama mitte ainult rahalisi, vaid ka rahas mittemõõdetavaid kulusid ja tulusid.

⁴⁸ Vt *Evaluation research: Methods for assessing program effectiveness* (Weiss, 1972); *Evaluation: A Systematic Approach, 6th edn* (Rossi, Freeman, Lipsey, 1999).

⁴⁹ Vt *Impact Analysis for Program Evaluation* (Mohr, 1996); *A method to Identify and Test Cause and Effect Relationships in Program Evaluation* (USA riigikontroll, 1982).

Kuluefektiivsust analüüsidest uuritakse projekti kulude ja tulemuste seost, mida väljendatakse saavutatud tulemuste ühe ühiku kuluna. Kui kulude-tulude uuring võimaldab hindajal võrrelda programmi alternatiivide majanduslikku tõhusust, siis kuluefektiivsuse uuringus püütakse selgitada odavamad vahendid kehtestatud eesmärgi saavutamiseks või maksimaalne saavutatav väärtus kindla hulga kulude juures. Kuluefektiivsuse uuringus võib tulusid väljendada pigem füüsilistes kui rahalistes ühikutes: programmi sisuliste eesmärkide saavutamine on seotud programmile suunatud ressursside rahalise väärtusega.

5. Hindamisuuring⁵¹ (*meta-evaluation studies*)

Põhiküsimus: kas hinnangu kvaliteet on vastuvõetav?

Hindamisuuringu eesmärgiks on otsustada hindamise kvaliteedi üle, parandada hindamise kvaliteeti ning edendada hindamisuuringute tulemuste kasutamist juhtimises. Kõrgeima kontrolliasutuse roll on uurida hindamiste kvaliteeti, sh asjakohasust ja protseduurinorme. Hindamisuuringu kriteeriumid peavad silmas hindamisuuringute kvaliteeti ja seda, kuidas hindamisfunktsioon on integreeritud juhtimisprotsessi. Üldjoontes on kaks kriteeriumi:

- ◇ Auditi teaduslik ja tunnetuslik kvaliteet – teoreetiline ja tehniline tase. Hinnatakse probleemi formuleerimist, hüpoteese ja teooria terviklikkust, uurimistulemuste paikapidavust.
- ◇ Uuringu kasulikkus tegevuspoliitika juhtimise seisukohast – auditaruanne peaks andma infot, mis on oluline probleemide tõhusa, mõjusa ja õiguspärase lahendusviisi leidmiseks. Aruanne peab sisaldama sõnaselgeid viiteid uuringuga rahuldatavale teabevajadusele.

6. Teised levinumad uuringutüübid

Paljusid käsitusviise tuleb kohandada väga erinevatele uuritavatele teemadele. Tulemusaudiitoril peab olema laialdane, peamiselt ühiskonnateaduste vallas tegutsevate kontaktisikute võrgustik. Tulemusaudiitori töö eripäraks on vajadus jälgida uusi teadussaavutusi ja hankida teadmisi uute käsitusviiside kohta. Mõned levinumad analüütilised käsitusviisid on

- ◇ organisatsiooni analüüs – uuringud selle kohta, kas organisatsiooni struktuur, protsessid, programmid jm on parima praktikaga vastavuses;
- ◇ teenindussuutlikkuse ja kvaliteedi tagamise süsteemide uuringud.

Audititüübi valik (*audit program*)

Tulemusauditi käigus tehakse harva uuringuid, mis hõlmavad suurt hulka inimesi. Tavapärased on valimi moodustamine ja juhtumianalüüs. Juhtumianalüüsi korral keskendutakse sellest tulenevale kogemusele.

Alljärgnevalt on esitatud mõned tavapärased audititüübid.

⁵⁰ Vt art *Cost-benefit and cost-effectiveness analysis trüüsisest Evaluation practice in review* (Codray, Bloom, Light, 1987).

⁵¹ Vt *Meta-evaluation research. Evaluation Quarterly 2 (1)* (Cook, Gruder, 1978, lk 5–51); *An introduction to meta-evaluation. Educational Product Report No 2* (Scriven, 1999).

1. Võrdlev analüüs (*comparative investigation*⁵², *benchmarking*⁵³)

Selle analüüsi puhul võrreldakse organisatsiooni (programmi) meetodeid, protsesse, protseduure ja teenuseid nende organisatsioonide omadega, millel on samalaadne tegevus, kuid erinevad tulemused. Võrdlevat analüüsi kasutatakse selleks, et

- ◇ stimuleerida protsesside, tavade ja süsteemide objektiivset analüüsi;
- ◇ töötada välja kriteeriumid ja määrata kindlaks paremad tegutsemisviisid;
- ◇ uurida eri arengutendentsi;
- ◇ muuta auditi soovitusel usaldusväärsemaks.

Võrdlusi võib teha eri ajahetkede, eri väljundite ja lahendusviiside vahel, võrrelda hästi ja halvasti toimivat, üht või mitut objekti üldise olukorraga, auditeeritavat organisatsiooni (programmi) sarnase organisatsiooniga (programmiga) mõnes teises riigis.

2. Enne-pärast analüüs⁵⁴ (*before and after investigation*)

Võrreldakse enne programmi algust valitsenud olukorda programmi lõpetamise järgse olukorraga. Lihtsa analüüsi korral “mõõdetakse” sihtrühma esimest korda enne programmis osalemist ning teist korda pärast programmi küllaldast kestmist. Meetodi peamiseks puuduseks on, et enne ja pärast saadud andmete erinevusi ei saa kindlalt seostada vastava programmiga.

3. Valimil põhinev uuring⁵⁵ (*sampling investigation*)

Auditi leiud, järeldused ja soovitusel peavad põhinema tõendusmaterjalil. Kuna audiitoritel on harva võimalik läbi vaadata kogu teavet auditeeritava üksuse kohta, tuleb kaaluda valimi moodustamist (AS 153). Audiitor peab esmalt otsustama, kas valimi moodustamine on üldse kohane viisi auditi jaoks vajaliku tõendusmaterjali hankimiseks. Kaaluda tuleks järgmist:

- ◇ vaadeldavate juhtumite osakaal populatsioonist;
- ◇ valimi põhjal vastamist vajavate küsimuste keerukus;
- ◇ alternatiivsete protseduuride abil saadud tõendusmaterjali asjakohasus ja usaldusväärsus ning nende aja- jm kulu.

Kuna audiitor tahab järeldusi teha kogu populatsiooni kohta, peab valim olema esinduslik. Valim võib olla statistiline või mittestatiline. Esimeseks etapiks valimi moodustamisel on populatsiooni kindlaksmääramine. Statistilise valimi korral peab see olema homogeenne. Audiitor määraku selgelt auditi eesmärk, mille saavutamiseks valimi rakendamine on mõeldud. Seejärel tuleb otsustada valimi suuruse üle. Valimi esinduslikkust võiks kontrollida: kui leitakse vigu või erandeid, peab arvestama nende põhjust ja iseloomu.

Ehkki valimi moodustamise eesmärgid on erinevad, on selle tegevuse põhimõtted alati samad. Tulemusauditis kasutatakse valimeid siis, kui olulisi fakte ei ole võimalik teisiti hankida ning kui on vajadus struktureeritud võrdluse ja hästi põhjendatud üldistuse järele. Piiratud ressursside tõttu ei ole valimid kuigi suured; samuti on tavaliselt vaja piirata esitatavate küsimuste arvu. Põhjalikumate teadmiste hankimiseks võib valimipõhist uuringut täiendada teiste infokogumisviisidega, nt juhtumianalüüsiga.

⁵² Vt *The Comparative Method: Moving Beyond Qualitative and Quantitative Strategies* (Ragin, 1989).

⁵³ Vt *Benchmarking. How benchmarking can help in vfm examination* (Ühendkuningriigi riigikontroll, 1997).

⁵⁴ Vt *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research* (Campbell, Stanley, 1966).

⁵⁵ Vt *Using Statistical Sampling* (USA riigikontroll, 1992).

4. Juhtumianalüüs⁵⁶ (*case study investigation*)

Juhtumianalüüsi võib kasutada selleks, et näidata probleemide olemasolu ja tõendada, et tegu ei ole tähtsusetute probleemidega. Samuti on juhtumianalüüs otstarbekas põhjalike analüüside ja võrdluste tegemisel. Siiski on juhtumianalüüsi põhjal raske esitada väiteid probleemide sageduse ja ulatuse kohta, isegi kui valitud juhtumid peegeldavad levinud probleeme. Kombineerituna teiste meetoditega saab juhtumianalüüsi põhjal siiski järeldusi teha. Kuna selliseid analüüse eelistatakse laialdastele uuringutele, kasutatakse neid tulemusauditites sageli selleks, et

- ◇ analüüsida kompleksseid probleeme sügavuti;
- ◇ hankida illustreerivaid näiteid, mille üle arutleda muu info kontekstis;
- ◇ juhtumeid üldise statistikaga kombineerides näitlikustada ja kinnitada laiemate uuringute tulemusi.

Uuritavate juhtumite arv peab olema tasakaalus uuringu ulatuse ja sügavusega. Analüüs võib hõlmata nii probleemseid kui ka edukaid juhtumeid, et oleks võimalik võrrelda eri juhtumeid ja jõuda selgusele nende põhjustes.

Kui juhtumianalüüs on lõpule viidud, võivad audiitorid edastada leiud auditeeritud üksusele, et saada teada nende arvamust selle kohta, mil määral annavad analüüsid üldpildi nende probleemidest. Samuti võib juhtumianalüüsi tulemusi arutada teadlaste, ekspertide ja spetsialistidega. Kombineerides üldstatistikat sügavuti minevate juhtumianalüüsidega, saavutatakse üldistuste paikapidavus.

5. Kvaasiekspirimendid⁵⁷ (*quasi-experimental investigation*)

Tõeliste eksperimentide põhiomaduseks on mõjutatavate ja mittemõjutatavate rühmade ehk katse- ja kontrollrühmade moodustamine juhusliku valiku alusel. Kvaasiekspirimend on uurimismeetod, mille puhul katse- ja kontrollrühmi ei moodustata juhuslikult. Kvaasiekspirimendeid kasutatakse poliitiliste jt probleemide puhul üha enam, püüdes välistada välismõjusid, mis teevad mõju hindamise keeruliseks. Siiski ei saavutata tulemuste suhtes sellist kindlustunnet, mida annab korrektselt korraldatud tõeline eksperiment.

Kvaasiekspirimendi tunnuseks on sageli see, et katse- ja kontrollrühmad moodustatakse oluliste tunnuste osas võimalikult sarnased.

Andmekogumisviisi valik (*data collection techniques*)

Tulemusaudiitorid hangivad lähteandmeid mitmel viisil, kombineerides kvantitatiivseid ja kvalitatiivseid andmeid. Kvantitatiivsed andmed on mõõdetavad, numbrilised ja neid võib kasutada väite näitlikustamiseks või toetamiseks. Kvalitatiivsed andmed on arvamused, hoiakud, üldised tähelepanekud, kuid ka põhjalik teadmine. Üldiselt on mingit liiki kvalitatiivne info analüüsi ulatuslikkuse ja sügavuse tagamiseks alati vajalik.

Alljärgnevalt on toodud mõned andmekogumismeetodid.

⁵⁶ Vt *Case Study Evaluation (USA riigikontroll, 1990)*; *Case Study Research. Design and Methods Vol 5* (Yin, 1994).

⁵⁷ Vt *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research* (Campbell, Stanley, 1966).

1. Dokumentide vaatlus (*file examination*)

Dokumendid võimaldavad väga tõhusat andmete kogumist; nende uurimine on tõenäoliselt väga paljude tulemusauditite aluseks. Dokumendid sisaldavad laias valikus tõendusmaterjali, nt ametnike otsuseid, andmeid programmidest tulusaajate kohta, programmi aruandeid jm. Dokumentide olemus, asukoht ja kättesaadavus tuleks kindlaks teha kohe auditi alguses, et neid kulude seisukohast tõhusalt uurida.

2. Teisene analüüs ja materjali läbitöötamine (*secondary analysis and literature search*)

Teisene analüüs hõlmab auditeeritava teemal avaldatud uurimisaruandeid, artikleid, raamatuid – nii vanemaid kui ka värskemaid. Oluline on uurida mitmesugust materjali, sh kõrgeima kontrolliasutuse enda või teiste tehtud auditeid. Sealjuures tuleb silmas pidada saadud teabe usaldusväärsust: kas see on esitatud erapooletult, kas on kajastatud mitut vaatepunkti.

3. Küsitlused, arvamusküsitlused (*questionnaires, surveys*)

Küsitlus on süstemaatiline teabekogumine kindlaksmääratud populatsioonilt tavaliselt intervjuu või küsitluslehtede abil, mis edastatakse valimile. Küsitlust kasutatakse selleks, et koguda detailset ja spetsiifilist teavet teatud inimestelt või organisatsioonidelt. Arvamusküsitlused on iseäranis kasulikud suure hulga üksikisikute arvamuste üldistamiseks teatud teemaga seonduvalt. Küsitlusi kasutatakse peamiselt selleks, et koguda fakte, mida ühelgi teisel viisil hankida ei ole võimalik ja mis on vajalikud mingi seisukoha põhjendamiseks. Nende täiendamiseks kasutatakse juhtumianalüüsi.

Kasutusel on lai valik küsitlusviise. Kõige tavalisemad on posti-, Interneti-, telefoni- ja isiklikult korraldatavad intervjuud. Sageli nõuavad küsitlused arvutiga töötlemist ja eeldavad selles valdkonnas häid teadmisi. Õige küsitlusviisi on mõjus, ehkki küsimuste koostamine ja saadud vastuste töötlemine võib olla keerukas ja aeganõudev. Seetõttu on sageli vaja ekspertide abi.

4. Intervjuud (*interviews*)

Intervjuu on küsimise ja vastamise protsess. Intervjuudel põhineb suur hulk tulemusaudititööd. Sõltuvalt auditi olemusest ja etapist kasutatakse eri intervjuuliike, milleks on struktureerimata (nn avatud küsimustega) ja struktureeritud intervjuud (kindlaid vastuseid eeldavate küsimustega), mis jagunevad nelja põhikategooriasse:

- ◇ ettevalmistamise,
- ◇ teabekogumise,
- ◇ hoiakute selgitamise,
- ◇ ideede genereerimise ja hindamise tarvis korraldatavad intervjuud.

Intervjuusid võib kasutada planeerimisetapil ja auditi käigus, et hankida auditi eesmärkidega seonduvaid dokumente, arvamusi ja ideid, kinnitada teistest allikatest saadud andmeid, uurida suhtumist võimalikesse soovitusse. Korruga võib intervjuuerida üht või mitut inimest; intervjuu võib toimuda telefoni teel või poolte kokku saades. Intervjuud võivad olla sügavuti minevad või ülevaatlilikud.

Et intervjuude põhjal saadud olukorra kirjeldus oleks võimalikult tõepärane, tuleb küsitleda eri seisukohtade ja teadmistega inimesi, nii kesk- kui ka kohaliku tasandi töötajaid.

Intervjuude abil kogutakse fakte ja põhjendatakse väiteid. Siiski ei või tugineda ainult intervjuudele. Intervjuude tulemused tuleb kokku koguda ja dokumenteerida viisil, mis hõlbustab analüüsi ja kvaliteedi tagamist. Näiteks võiks materjali rühmitada faktide, väljatoodud probleemide ja esitatud soovitude kaupa.

5. Seminarid (*seminars and hearings*)

Seminare kasutatakse mitmes tulemusauditi etapis ning kindlasti siis, kui tuleb arutleda esialgsete tähelepanekute ja järelduste üle. Seminari eesmärgiks võib olla

- ◇ hankida teadmisi valdkonnast;
- ◇ arutada probleeme, tähelepanekuid ja võimalikke meetmeid;
- ◇ väljendada poolt- ja vastuargumente eri seisukohtade suhtes.

Seminaride eeliseks on erinevate teadmiste ja arvamustega inimeste osalemine. Nii on võimalik saada kõnealuselt valdkonnast parem ülevaade. Seminare on aga keerukas korraldada.

6. Fookusgruppid, eksperdid (*focus (focal) groups, reference groups, experts*)

Fookusgrupp on valitud isikute rühm, kellega arutatakse mõnd konkreetset teemat. Fookusgruppe kasutatakse selleks, et koguda kvalitatiivseid andmeid, st infot, mis võimaldab mõista auditeeritavas valdkonnas tegutsevate inimeste arvamusi selle valdkonna kohta. Auditi algul tuleks selgitada eri huvirühmad.

Ekspertideks võivad olla kõrgeima kontrolliasutuse audiitorid, auditeeritava üksuse palgatud konsultandid või iseseisvalt tegutsevad eksperdid (nt teadlased). Nende kasutamise eesmärgiks on anda auditirühmale teadmisi või oskusi, mis on vajalikud auditi eesmärkide saavutamiseks. Sedasorti abi eeliseks on vajaliku info saamise kiirus, puuduseks võib pidada aga seda, et sobivaid eksperte on raske saada, nende pädevust raske hinnata ja töö tulemusi keeruline kontrollida.

7. Otsene vaatlus

Otsene vaatlus ei ole tulemusauditis kuigi tavapärane meetod. Seda kasutatakse peamiselt selleks, et saada aru, kuidas mingi protsess toimib; saada teada, mida sel alal tegutsevad inimesed arvavad; hinnata ideid ning lisada saadud teave muule infole või võrrelda seda muu infoga.

Tabelis 1 on esitatud peamised andmekogumismeetodid ning toodud välja nende tugevad ja nõrgad küljed.

Info analüüs ja tõlgendamine

Ükskõik millisel teel saadud andmeid analüüsides peavad audiitorid silmas pidama auditi eesmärke ja põhiküsimust. See aitab andmeid organiseerida ja analüüsi fokuseerida. Andmete tõlgendamisel tuleb vaadelda olemasolevat infot võrreldes auditi kriteeriumide või eeldatud tulemustega.

Tähtis on, et uuritavat valdkonda analüüsitakse sügavuti ja ulatuslikult. Siiski ei ole ühegi analüüsi puhul võimalik arvesse võtta kõiki aspekte. Iga analüüsi aluseks peab olema kaine mõistus ning realistlik arusaam sellest, milliseid aspekte saab, võib ja tuleb käsitleda.

Intervjuude käigus saadud infot analüüsides on peamiseks raskuseks teabe teemade kaupa liigitamine. Intervjuude käigus püüab audiitor leida infokildude ühendusi – omavahel klappivaid asjaolusid või näiteid. Dokumente uurides saavad audiitorid koguda kirjeldavat infot, aga ka analüüsida tekste süstemaatiliselt, otsides asjakohast.

Info analüüsimine on loomulik ja korduv protsess, mis sisaldab nii ratsionaalseid kui ka irratsionaalseid sugemeid. Analüüs valmib iseseisva töö, ajurünnakute, arutelude tulemusel ning kvalitatiivsete analüüsimeetodite abil (nt sisuanalüüs, võrdlev analüüs, ekspertide kolleegiumi analüüs jm).⁵⁸ Alljärgnevalt käsitletakse kaht kvantitatiivset analüüsimeetodit.⁵⁹

⁵⁸ Vt *Evaluation: methods for studying programmes and policies* (Weiss, 1998); *Evaluation A Systematic Approach. 6th edn* (Rossi, Freeman, Lipsey, 1999).

⁵⁹ Vt *Quantitative Data Analysis* (USA riigikontroll, 1992).

Tabel 1. Tulemusauditi andmekogumismeetodid

Meetod	Eesmärk	Eelised	Takistused
(Ankeet-) küsitlus	inimestelt on vaja saada kiiresti ja/või kergesti suurt hulka infot neutraalsel moel	<ul style="list-style-type: none"> • anonüümsus • odavus • kerge analüüsida • kerge hõlmata suuri inimrühmi • võimalik koguda suuri andmehulki • hulk näitküsimustikke 	<ul style="list-style-type: none"> • ei pruugi olla hoolikalt järelemõeldud tagasiside • sõnastus võib küsitletavat vastamisel suunata • ebaisikulisus • arvamusküsitluste puhul vajalik valimi koostamise ekspert • ei anna olukorrast täit ülevaadet
Intervjuu	soovitakse mõista kolleegi muljeid või kogemust või saada lisa küsimustiku vastustele	<ul style="list-style-type: none"> • saadakse kogu info ja sügavuti • isiklik suhe küsitletavaga • küsitletava jaoks paindlik 	<ul style="list-style-type: none"> • aeganõudev • andmeid on raske analüüsida ja võrrelda • kulukas • intervjuerija võib vastuseid suunata
Dokumentide läbivaatamine	soovitakse mõista programmi selle käiku sekkumata, vaadatakse avaldusi, raamatupidamis-dokumente, memosid, protokolle jm	<ul style="list-style-type: none"> • saadakse põhjalik ja minevikegevust kirjeldav info; • ei sekku programmi käiku ega uuritavate rolli selles; • juba olemasolev info; • väike võimalus kallutada infot kellelegi sobivas suunas 	<ul style="list-style-type: none"> • sageli aeganõudev • saadav info võib olla ebatäielik • eelnevalt peab olema selge, mida loodetakse saada • andmekogumise vaatenurgast paindumatu; • info piiratud olemasolevaga
Vaatlus	täpse info kogumine konkreetsete protsesside mõistmiseks	<ul style="list-style-type: none"> • võimalik näha programmi tegelikku toimimist • saab reageerida muutustele 	<ul style="list-style-type: none"> • käitumist on sageli keeruline tõlgendada • tähelepanekute struktureerimine keerukas • võib mõjutada protsessis osalejate käitumist • võib osutada kulukaks
Fookusgrupp	teema süvaavamine mingile kogemusele ja ettepanekule järgnenud reaktsioonide uurimiseks, peamiste kaebuste	<ul style="list-style-type: none"> • kiire ja usaldusväärne üldarusaamade teadasaamiseks 	<ul style="list-style-type: none"> • vastuste analüüs raskendatud • vajadus hea juhi järele arutelu sujuvuse huvides • raske korraga kokku saada 6–8 inimest

1. Kirjeldav statistika andmejaotuse mõistmiseks (*descriptive statistics to understand data distribution*)

Andmete jaotust väljendatakse sageli graafikuna (tulpdiaagrammi või kõverana), milles on toodud muutuja kõik väärtused. Andmete jaotust kirjeldav statistika võib analüüside ja aruandluse seisukohast olla väga efektiivne. Audiitori jaoks on olulised kolm mõõdet:

- ◇ andmete tase (mood, mediaan, keskvääratus, kvartiil);
- ◇ andmete levik (muutlikkus, miinimum- ja maksimumvääratus, hälve);
- ◇ andmete kuju (standardhälve, normaaljaotus, ühtlane jaotus, bimodaalne jaotus).

Andmete jaotust võib kasutada selleks, et

- ◇ teha kindlaks andmete profiil (tase, levik, kuju), kui see on keskmisest näitajast olulisem;
- ◇ otsustada, kas muutuja väärtus vastab auditi kriteeriumile või mitte;
- ◇ tõlgendada tõenäosuste jaotumust, et hinnata riske;
- ◇ hinnata, kas valimi andmed on populatsiooni suhtes esinduslikud.

2. Regressioonanalüüs (*regression analysis*)

Regressioonanalüüsi abil hinnatakse, mil määral on muutujad omavahel seotud. Regressioonanalüüsi võib kasutada selleks, et

- ◇ teha kindlaks muutujatevahelised seosed, mis võiksid selgitada tulemusi;
- ◇ teha kindlaks ebatavalised juhtumid, mis erinevad eeldatavatest tulemustest;
- ◇ ennustada tulemusi.

2. Tulemusauditi kriteeriumid

Auditi kriteeriumid on põhjendatud ja saavutatavad tulemuste normid, millest lähtudes on võimalik hinnata tegevuste säästlikkust, tõhusust ja mõjusust. Kriteeriumid väljendavad ideaalmudelit, head tava – mõistliku ja informeeritud isiku ootust selle suhtes, mis peaks olema. Võrreldes kriteeriume tegeliku olukorraga selguvad auditi leiud. Kriteeriumide rahuldamine või ületamine viitab parimale tavale, mittevastavus kriteeriumidele aga sellele, et olukorda tuleks parandada.

Sobivaid kriteeriume iseloomustavad järgmised tunnused:

- ◇ **usaldusväärsus** – usaldusväärseid kriteeriume kasutades jõuaks ka teine audiitor samade asjaolude juures samade järeldusteni;
- ◇ **objektiivsus** – objektiivsed kriteeriumid on vabad audiitori või juhtkonna eelarvamustest;
- ◇ **kasulikkus** – kasulike kriteeriumidega jõutakse järeldusteni, mis rahuldavad infotarbija teabevajaduse;
- ◇ **arusaadavus** – arusaadavad kriteeriumid on selgelt sõnastatud ega võimalda oluliselt erinevat tõlgendust;
- ◇ **võrreldavus** – võrreldavad kriteeriumid on kooskõlas riigikontrolli eelmiste auditite ja sarnaste asutuste sarnasel juhul kasutatavate kriteeriumidega;
- ◇ **täielikkus** – täielikkus tähendab, et välja on töötatud kõik olulised kriteeriumid;
- ◇ **vastuvõetavus** – aktsepteeritavad kriteeriumid on sellised, millega eriala sõltumatud eksperdid, auditeeritav üksus, seadusandlik kogu, meedia ja avalikkus üldiselt nõustuvad.

Kriteeriumid võivad tulemusauditi tegemisel täita mitut olulist funktsiooni:

- ◇ moodustavad suhtluse ühtse aluse, et nii auditirühm kui ka kõrgeima kontrolliasutuse juhtkond saaksid arutleda auditi olemuse üle;
- ◇ on aluseks suhtlemisele auditeeritava üksuse juhtkonnaga;
- ◇ on aluseks auditi andmekogumisstaadiumile;
- ◇ aitavad struktureerida auditi leide.

Kriteeriumide üksikasjalikkus ja vorm määravad sageli selle, mil määral kriteeriumid oma eesmärki teenivad. Oleks ebareaalne eeldada, et tegevused, süsteemid või tulemuste tase vastavad säästlikkusele, tõhususele ja mõjususele alati täielikult kriteeriumidele. Oluline on mõista, et rahuldavad tulemused ei tähenda täiuslikke tulemusi, vaid põhinevad sellel, mida mõistlik inimene võiks eeldada, arvestades auditeeritava üksuse olukorda.

Auditi kriteeriumid peavad olema objektiivsed. Auditiprotsess nõuab ratsionaalset mõtlemist ning kindlat otsustusvõimet. Audiitoritel peavad olema

- ◇ üldarusaam auditeeritavast valdkonnast ning teadmised dokumentidest ja valdkonna uuringutest;
- ◇ teadmised auditeeritava valitsusprogrammi või tegevuse motiividest ja õiguslikest alustest;
- ◇ arusaam huvirühmade ootustest ja valdkonnateadmised;
- ◇ üldteadmised teiste sarnaste valitsusprogrammide või tegevuste kohta.

Ei tohiks alahinnata auditeeritava üksuse juhtkonna panust auditi kriteeriumide väljatöötamisse. Kriteeriume puudutavad laharvamused saab tuvastada ja selgeks rääkida juba auditi varases järgus. Samas tuleb auditeeritava pakutavaid fakte ja väiteid kaaluda teiste asjakohaste allikate faktide ja väidetega.

Seadusandja või täidesaatva võimu kokku lepitud eesmärgid on mõnikord ebamäärased ja vastuolulised. Sel juhul peavad audiitorid eesmäärke ise täpsustama. Üheks võimaluseks on lasta ekspertidel ja huvirühmadel vastata küsimustele: kuidas eesmäärke kõige paremini tõlgendada? millised on eeldatavad tulemused nende tingimuste korral? milline on parim praktika vaadeldavas valdkonnas? Vastuoluliste eesmärkide puhul on võimalik jagada auditi projekt mitmeks teineteisele järgnevas uuringuks, nii et igas vaadeldakse vaid üht eesmärki. Ebamääraste või pikaajaliste eesmärkide korral on vahel võimalik auditi ulatust mõnel määral kitsendada ning rakendada konkreetseid kriteeriume.

3. Tõendusmaterjal ja dokumenteerimine

Auditi tõendusmaterjal

Auditi tõendusmaterjalil põhineb kogu aruanne, kõik järeldused ja soovitused. Järelkult peavad tulemusaudiitorid hoolikalt vaagima kogutava tõendusmaterjali olemust ja kogust. Kogu audit tuleb plaanida lõpparuandes esitatava vajadusi silmas pidades. Audiitori järelduste toetuseks tuleks auditeeritava organisatsiooni, programmi või tegevuse kohta koguda pädevat, asjakohast ja piisavat tõendusmaterjali.

1. Tõendusmaterjali pädevus

Tõendusmaterjal on pädev (paikapidav ja usaldusväärne), kui ta ka tegelikult sisaldab seda infot, mida ta näib esitavat. Tõendusmaterjali usaldusväärsust saab hinnata, arvestades järgmiseid asjaolusid:

- ◇ Korrektne tõendusmaterjal on väga hea võimalus suurendada usaldusväärsust. Selleks peab audiitor otsima eri tüüpi tõendusmaterjali eri allikatest.
- ◇ Auditeeritavast üksusest väljaspool asuvatest allikatest saadud tõendusmaterjali peetakse usaldusväärsemaks kui auditeeritava üksuse oma infot. Auditeeritava üksuse info usaldusväärsus sõltub üksuse kontrollisüsteemide usaldusväärsusest.
- ◇ Dokumentaalset tõendusmaterjali peetakse suulisest usaldusväärsemaks. Suuline tõendusmaterjal, mida kinnitatakse kirjalikult, on omakorda usaldusväärsem kui pelgalt suuline.
- ◇ Tõendusmaterjal, mis on saadud audiitori vahetu vaatluse või analüüsi tulemusena, on usaldusväärsem kui kaudselt saadud tõendusmaterjal.
- ◇ Originaaldokumendid on usaldusväärsemad kui koopiad.

2. Tõendusmaterjali asjakohasus

Tõendusmaterjal on asjakohane, kui ta on selgelt ja loogiliselt seotud auditi eesmärkide ja kriteeriumidega. Andmete kogumist plaanides on kasulik kindlaks määrata iga küsimuse ja kriteeriumi jaoks vajaliku tõendusmaterjali olemus ja asukoht ning ka rakendatav auditiprotseduur.

3. Tõendusmaterjali piisavus

Audiitor peab hankima küllaldaselt tõendusmaterjali, et olla võimeline tegema järeldusi, millele rajada auditiaruanne. Piisavus on auditi tõendusmaterjali koguse mõõdupuu. Tõendusmaterjal on piisav, kui seda on küllaldaselt, veenmaks mõistlikku inimest selles, et auditi leiud, järeldused ja soovitused on õigustatud ja põhjendatud. Et teha kindlaks, kas dokumentaalset tõendusmaterjali on piisavalt, peab audiitor arvestama dokumentide staatust.

Tegurid, mis määravad tõendusmaterjali n-õ tugevuse, on järgmised:

- ◇ leiu olulisus, kaal;
- ◇ valele järeldusele jõudmise riski suurus;
- ◇ eelmiste hindamiste käigus saadud kogemused auditeeritava üksuse info usaldusväärsuse kohta;
- ◇ auditeeritava üksuse tundlikkus küsimuse suhtes;
- ◇ tõendusmaterjali hankimise maksumus võrreldes tõendusmaterjali kaalukusega tähelepaneku kinnitamisel.

Tulemusauditi tõendusmaterjali tunnused

1. Füüsiline tõendusmaterjal

Inimeste ja sündmuste jälgimise või objektide uurimise teel saadakse füüsilist tõendusmaterjali. Selline tõendusmaterjal võib esineda fotode, tabelite, kaartide, graafikute vm pildilisel kujul. Ebatavalise olukorra visuaalne kujutamine on palju veenvam kui kirjalik seletus.

Kui füüsilise olukorra jälgimine on auditi eesmärkide saavutamiseks oluline, tuleks nähtut kinnitada. Selleks võiks tõendusmaterjali koguda kaks või enam audiitorit, võimaluse korral koos auditeeritava üksuse esindajatega.

2. Suuline tõendusmaterjal

Suuliseks tõendusmaterjaliks on avaldused, mis tehakse küsitlusel või intervjuul. Need võivad anda olulise juhtlõnga, mida ei ole võimalik muul moel leida. Selliseid ütlusi võivad anda auditeeritava üksuse töötajad, auditeeritavast programmist tulusaajad, eksperdid ja konsultandid, avalikkuse esindajad.

Suuliste info kinnitamine on vajalik, kui seda kasutatakse pigem tõendusmaterjali kui taustainfona. Kinnitamine võib toimuda nii:

- ◇ intervjuueeritav kinnitab oma ütlusi kirjalikult,
- ◇ samade andmete saamine mitmest iseseisvast allikast,
- ◇ hilisem ülekontrollimine.

Suulise tõendusmaterjali usaldusväärsuse ja asjakohasuse hindamiseks peab audiitor arvesse võtma intervjuueeritava usaldusväärsust, st tema ametikohta, teadmisi, eriteadmisi ja otsekoheust.

3. Dokumenteeritud tõendusmaterjal

Dokumenteeritud tõendusmaterjal füüsilises või elektroonilises vormis on kõige tavapärasem auditi tõendusmaterjal. See võib pärineda auditeeritavast üksusest või väljastpoolt seda. Väljaspoolseks dokumentaalseks tõendusmaterjaliks on auditeeritavale saadetud kirjad, tarnijate arved, lepingud, välis- ja siseauditite jm aruanded ning kolmandate isikute kinnitused. Sisemine dokumentaalne tõendusmaterjal pärineb auditeeritavast üksusest ning hõlmab raamatupidamisdokumente, koopiaid korrespondentsist, töökirjeldusi, plaane, eelarveid, sisearuandeid, märgukirju, tulemusaruandeid ja töökorra eeskirju.

Dokumentaalse tõendusmaterjali usaldusväärsust ja asjakohasust tuleb hinnata auditi eesmärkidest lähtudes. Näiteks tegevusjuhendi olemasolu iseenesest ei tõenda, et seda tegelikkuses rakendatakse. Nagu suulisegi tõendusmaterjali puhul, tuleks hinnata dokumendi autori või kinnitaja pädevust.

Juhtimissüsteemide (näiteks raamatupidamissüsteemi) väljundiks olevaid dokumente tuleb hinnata kontrollisüsteemide kontekstis. Kui audiitor kavatses tugineda sellisele tõendusmaterjalile, peab ta hindama sisekontrollisüsteemi usaldusväärsust.

4. Analüütiline tõendusmaterjal

Analüütiline tõendusmaterjal tuleneb andmete analüüsimisest. See hõlmab enamasti arvutusi ning suhtarvude, tendentside ja andmete uurimist. Võib teha võrdlusi kehtestatud normide või vastava valdkonna standarditega. Analüüs võib olla ka mitteamuline, näiteks siis, kui jälgitakse auditeeritava suhtes esitatud kaebuste sisu järjepidevust.

Tõendusmaterjali allikad

1. Tegevuspoliitikadokumendid ja õigusaktid

Audiitorid peaksid koguma tegevuspoliitikat puudutavaid dokumente, tegevusjuhiseid, käsiraamatuid, ministriumide määrusi, delegeerimist puudutavaid otsuseid jm ning uurima nende dokumentide kehtestamise tausta. Samuti peaksid audiitorid uurima õigusaktide muudatusi ja muudatuste kehtestamise käiku ehk esildisi, väljavõtteid meediast, kaebusi, juhtumite kokkuvõtteid ja kõnesid.

2. Avalikustatud programmi tulemuslikkuse andmed

3. Intervjuud

Intervjuud võivad olla kasulikud, ent tuleb valida õiged inimesed teabe hankimiseks ja suulise info kinnitamiseks. Oluline on intervjuuks korralikult valmistuda, sh koostada küsimuste nimekiri. Mõnel juhul on see mõttekas intervjuueeritavale eelnevalt kätte toimetada.

4. Dokumentide läbitöötamine

Dokumentide loetelu tuleks hankida auditeeritava üksuse registrisüsteemist. Auditi käigus tehtud intervjuud võivad anda vihjeid selle kohta, milliseid dokumente otsida ja uurida. Dokumentideks, mida võib olla kasulik uurida, on

- ◇ strateegilised plaanid;
- ◇ juhtimisdokumendid, sh juhtkonna koosolekute protokollid, juhtimisaruanded;
- ◇ kaebused ja vaidlusdokumendid;
- ◇ ülevaated ja auditaruanded.

Dokumentide uurimine on ajamahukas ja tavaliselt ei ole võimalik läbi vaadata kõiki dokumente. Tuleb otsustada, kas uurida dokumente pisteliselt või võtta valiku aluseks mõni konkreetne eesmärk. Tavaliselt kasutatakse viimast käsitlusviisi, ent kui aeg võimaldab, võib uurida dokumentide juhuvalimit.

5. Andmebaasid

Enamikus asutustes on olemas mingit liiki juhtimisinfosüsteem, millesse kogutakse tegevuseks vajalikku infot. See on oluline tõendusmaterjali allikas, iseäranis ülevaate saamiseks eri uuritavate näitajate jms ulatusest ning suurusest.

7. Välised allikad

Suurematel asutustel võivad olla väga head erialaraamatukogud, kust saab hankida materjali nende vastutusala kohta. Asjakohaste teemade kohta kirjanduse uurimine võib olla äärmiselt kasulik.

8. Kõrgeima kontrolliasutuse allikad

Audiitor ei tohiks jätta kõrvale tõendusmaterjali, mis on kogutud eelmiste auditite käigus või auditeeritava üksuse strateegilise plaanimise toetamise tarbeks.

9. Vaatlus

Personali üldise käitumise jälgimine võib anda infot töökoormuse või moraali kohta, mida võib siis vajadusel edasi uurida.

Siiski tuleb füüsiliselt kontrollitavate tegevuste või ruumide valikul olla hoolikas: need peavad olema piisavalt seotud uuritava valdkonnaga. Samuti peaksid audiitorid teadma, et inimesed käituvad jälgimise korral teisiti kui tavaliselt.

Niisugust kinnitamata tõendusmaterjali peetakse n-õ pehmeks. Fotod ja videosalvestused annavad otsesele vaatlusele lisaväärtust. Soovitav on koostada ka üksikasjalikud kirjeldused vaatluse tulemuste kohta.

Dokumenteerimine

“Audiitorid peaksid tõendusmaterjali adekvaatselt dokumenteerima.” (AS 3.156) “Adekvaatne dokumenteerimine on oluline mitmel põhjusel. See

- ◇ kinnitab aruandes esitatud teavet;
- ◇ suurendab auditi tõhusust ja mõjusust;
- ◇ on teabeallikaks auditeeritavalt üksuselt või teistelt saabunud järelepärimistele vastamisel;
- ◇ tõendab, et audiitori tegevus on olnud kooskõlas auditistandarditega;
- ◇ kergendab planeerimist ja järelevalvet;
- ◇ aitab kaasa audiitori kutsealasele arengule;
- ◇ aitab kindlaks teha, kuidas ametnikud, kellele mingi ülesanne on antud, on selle täitnud;
- ◇ varustab tõendusmaterjaliga, mida saab kasutada tulevases töös.” (AS 3.157)

Töödokumendid peavad kajastama kõiki kolme etappi: planeerimist, auditeerimist ja aruandlust. Töödokumendid on ühenduslüliks auditeerimise ja auditiaruande vahel ning peaksid auditist ülevaate andmiseks olema täielikud ja üksikasjalikud. Töödokumendid

- ◇ aitavad kaasa auditi planeerimisele ja korraldamisele;
- ◇ hõlbustavad auditi juhtimist ja järelevalvet;
- ◇ sisaldavad tõendusmaterjali, mis kinnitab auditi järeldusi.

Audiitor peaks rakendama meetmeid, et tagada töödokumentide konfidentsiaalsus ja säilimine, lähtudes õigusaktide jt nõuetest.

Parem olla ebamääraselt õigel seisukohal kui kindlasti valel arvamusel

Harva on tulemusaudiitoritel võimalus hankida kogu vajaminevat infot. Olemasolevad andmed võivad olla ebatäpsed, ebatäielikud ja vastuolulised. Seega peavad audiitorid olema loominguks, et leida andmeid, mis enam-vähem vastavad otsitava kriteeriumidele. Vähem täpsete andmete ühendamine loogiliste järelduste ning muu infoga võib osutada piisavaks, nt kui eemärgiks on suundumuste kirjeldamine. Teiseks võimaluseks on saada auditeeritavate ja huvirühmade kinnitus, et vähem täpsete andmete põhjal saadakse tegelikkusest õige ettekujutus.

Andmekogumisprotsess on alati kompromiss ideaali (parima lahenduse) ja reaalsuse (paremuselt teise või kolmanda lahenduse) vahel. Liigsed pingutused saada täielikke ja täpseid andmeid vähendavad tulemusauditi mõjusust. Seega peab täpsusenõudega kõrvuti vaatama ka tulemusauditi korraldamise säästlikkust ning andmete asjakohasust.

Niisiis peavad tulemusaudiitorid olema andmeid kogudes ja tõlgendades praktilise meelega. On oluline, et auditiaruande lugeja oleks teadlik kõigist kogutud andmetest ja nende kogumisviisidest. See on iseäranis tähtis ebatäpsemate andmete puhul. Audiitorid tohivad teha ainult neid järeldusi, mida lubab andmete kvaliteet.

4. Kommunikatsioon ja kvaliteedi tagamine

Suhted auditeeritavaga

Head suhted on tõhusa ja mõjusa auditeerimise võtmegurid. Auditi kulg ja tulemus on kvaliteetsem, kui auditirühm saavutab auditeeritavaga hea kontakti ja hoiab seda ning suurendab oma usaldusväärust, kaitudes professionaalselt kogu auditi vältel.

Kõrgeima kontrolliasutuse personal püüdku säilitada häid suhteid kõigi huvirühmadega, soodustada info vaba liikumist ning pidada arutelusid vastastikuse austuse ja mõistmise õhkkonnas. Oma õigust infot hankida tuleb kasutada taktitundeliselt. Auditi alustamise kavatsusest antagu aegsasti teada ja arutatagu auditi ulatust auditeeritava üksuse ametnikega.

Tavaliselt võtab auditeeritavaga kõigepealt ühendust auditi juht, et teatada

- ◇ auditi eesmärgid, aeg, kestus ja liik;
- ◇ külastatavad asutused või piirkonnad;
- ◇ audiitorite nimed, ametinimetused, telefoninumbrid jm.

Esimeste kontaktide eesmärgiks on

- ◇ panna paika sobivad suhtlemisreeglid nii juhtkonna kui ka töötajate tasandil, sh reeglid seoses esialgsetest leidudest teatamisega;
- ◇ tagada, et auditeeritav saab täpselt aru auditi eesmärkidest ja protsessist, sh infole ligipääsu volitustest ja konfidentsiaalsuse tagamise meetmetest;
- ◇ visandada auditeeritava üksuse ülesanded ja selgitada auditeeritava jaoks ebaselgeid asjaolusid;
- ◇ teha halduslikke korraldusi, sh panna paika auditirühma tööruumid ning ligipääs hoonetele, personalile, dokumentidele, süsteemidele ja andmetele.

Iga auditi lõpul tuleks korraldada lõppkohtumine auditeeritava üksuse juhtkonnaga, selleks et saada juhtkonna kommentaare auditi tulemuste kohta, sh anda auditeeritavale võimalus parandada eksitusi ning esitada küsimusi auditi järelduste ja soovitude kohta.

Kõrgeima kontrolliasutuse kvaliteedi tagamise protsess

Kõrgeima kontrolliasutuse kutsealaseid kohustusi on luua adekvaatne kvaliteedisüsteem ja seda järgida. Kvaliteedisüsteem hõlmab struktuuri, reegleid ja protseduure, mis peavad andma kõrgeimale kontrolliasutusele piisava kindlustunde, et tehtav töö vastab auditeerimise nõuetele ja standarditele.

Kvaliteedi tagamise protsess sisaldab

- ◇ planeerimise kvaliteedi kindlustamist – valitud ülesannete planeerimist tuleb kontrollida veendumaks, et planeerimise staadiumis käsitletakse piisavalt kõiki olulisi asjaolusid;
- ◇ jooksva töö kvaliteedi kindlustamist – jooksvat tööd kontrollitakse pidevalt, et tagada auditi kvaliteeti ning väärtustada tagasisidet ja õppimist;
- ◇ lõpparuande kvaliteedi kindlustamist – kõiki täidetud ülesandeid kontrollitakse enne aruannete allkirjastamist.

Kvaliteedikontrolli protseduurid peaksid hõlmama

- ◇ kutsealast pädevust ja ausust,
- ◇ järelevalvet töö üle,
- ◇ juhendamist ja abistamist,
- ◇ kliendihinnanguid,
- ◇ ülesannete jaotamist.

Kvaliteediprotseduurid tuleks töötajatele teatavaks teha viisil, mis annab piisava kindlustunde selle kohta, et neid mõistetakse ja järgitakse. Auditi eri etappides tuleb kvaliteedi kindlustamiseks tähelepanu pöörata järgmistele asjaoludele:

1. Auditi planeerimine, eelarve koostamine, konsultantide kaasamine

Auditijuht peab planeerimisel silmas pidama selliseid tegureid nagu kvaliteet, ressursid ja ajastamine. Eelarve sisaldab palku, reisikulusid, makseid konsultantidele. Kui kõrgeim kontrolliasutus kasutab väliseksperdi abi, tuleb rakendada nõuetekohase hoolsuse ja info konfidentsiaalsuse standardeid.

2. Järelevalve ja auditi korraldamine

Auditijuht peab kindlustama, et audit tehakse eelarve piires ja õigel ajal, suurendades eelarvet, kui see on õigustatud. Samuti peab ta olema teadlik riskidest, mis ohustavad auditi õigeaegset lõpuleviimist, ja hoolitsema selle eest, et audititöö vastaks auditi eesmärkidele ja ulatusele. Tuleb jälgida andmekogumist ja analüüsi ning tagada auditirühma ja auditeeritavate jt huvirühmade head suhted.

3. Auditi edenemise aruanded ja auditiaruanded

Auditijuht peab kõrgeima kontrolliasutuse juhtkonda teavitama auditi arengust, soovitades vajadusel parandusmeetmeid. Samuti peab auditijuht tagama auditiaruannete vastavuse aruandlusstandarditele.

4. Kvaliteedi tagamise süsteem

Kvaliteedi tagamise süsteem on kõrgeimas kontrolliasutuses tehtavate väliste ja sisemiste kontrollide jada, mille käigus hinnatakse tehtud töö üldist kvaliteeti ning vaetakse suurt teemade hulka ja käsitusviise. Seetõttu peab süsteem olema paindlik. Süsteemi tulemustest võiks kõrgeima kontrolliasutuse juhtkonnale aru anda vähemalt kord aastas (hõlmates võimalikult palju tulemusauditeid). Kvaliteedisüsteemi kontrollides võiks uurida tegevuspoliitikat ja -reeglitest kinnipidamist, määrata valdkonnad, kus tegevuspoliitika ja -reeglid vajavad täiendamist, või hinnata konkreetsete eesmärkide või huvirühmade nõudmiste saavutamiseks tehtud töö kvaliteeti.

Edukas kvaliteedisüsteem on õiguspärane ning mitte liiga keerukas. Lisaks kvaliteedisüsteemile on parim kvaliteeditagatis pädeva personali värbamine ning selliste töötingimuste loomine, mis

- ◇ ergutavad arengut;
- ◇ arendavad organisatsioonisisest avatust, kohustuste delegerimist ja vastastikust usaldust;
- ◇ suurendavad audiitori enda vastutustunnet.

Mõjusam kui traditsiooniline järelevalve on auditirühma toetamine pingutustes hea töö kvaliteedi nimel.

5. Tulemusaudit ja infotehnoloogia

Sissejuhatus

ITd kasutatakse riikliku sektori programmide planeerimisel, elluviimisel ja jälgimisel üha enam. Info jagamine või lõimimine asutuste vahel suurendab turvariski. Audiitorid ei peaks olema teadlikud mitte ainult IT-kasutusvõimalustest, vaid töötama välja ka strateegia, kuidas veenda huvirühmi IT-süsteemide turvalisuses, väljundite täielikkuses ja täpsuses. Varem keskenduti IT-tulemusauditites üksikute IT-süsteemide kavandamisele, väljatöötamisele ja hooldusele. Tänapäevaks on käsitlus laiem: IT-süsteemide nähtakse kõigi valitsusprogrammide olulise osana (nn e-valitsus).

Heade IT-süsteemide väärtus seisneb selles, et need aitavad parandada programmide säästlikkust, tõhusust ja mõjusust ning teenuste kvaliteeti. Nende abil on võimalik muuta olemasolevad teenused odavamaks ja pakkuda mitmesuguseid lisateenuseid – nt infot programmi tulemuslikkuse kohta – palju tõhusamalt, turvalisemalt ja kontrollitumalt, kui oleks võimalik käsitsi peetavate süsteemide puhul. Samas kaasneb IT-süsteemidega suurte süstemaatiliste vigade risk, mis ilmnedes avaldavad asutuse tulemustele suuremat mõju, kui see oleks võimalik manuaalsete süsteemide kasutamise korral.

IT-keskkonnas tehtava tulemusauditi korral tuleks silmas pidada järgmisi omavahel seotud protsesse:

- ◇ mõista auditeeritava üksuse IT-süsteemi ning teha kindlaks, mil määral on tulemusauditi eesmärgi saavutamiseks vaja IT-süsteemi auditeerida (nt IT-investeeringute ja nendega seotud äristrateegiate audit, süsteemide arendamise audit, rakenduste kontrollimise audit), ning kasutada spetsiaalsete IT-audiitorite tööd;
- ◇ auditi hõlbustamiseks töötada välja asjakohased arvutipõhised auditeerimismeetodid ja kasutada neid.

IT-keskkonnas tehtav tulemusaudit peaks

- ◇ hindama, kas IT-süsteemid suurendavad programmi säästlikkust, tõhusust ja mõjusust;
- ◇ tegema kindlaks, kas süsteemi väljundid vastavad kvaliteedi-, teenindus- ja kuluparameetritele;
- ◇ tegema kindlaks IT-süsteemide puudujäägid ning neist johtuva mõju tulemuste tõhususele, säästlikkusele ja mõjususele;
- ◇ võrdlema IT-süsteemide arendamist ja haldamist auditeeritavas üksuses parima tavaga;
- ◇ võrdlema IT strateegilist planeerimist ja riskijuhtimist auditeeritavas üksuses parima tava ning tunnustatud üldjuhtimisstandarditega.

Infotehnoloogia audit

Auditeerides IT kasutamist tegevusprogrammides, peab audiitor keskenduma kindlatele aspektidele. Üldjoontes hõlmab IT-audit järgmist:

- ◇ valitsuse määrused jt ettekirjutused, mis käsitlevad IT kasutamist avalikus sektoris;
- ◇ valitsuse IT-põhised arendusstrateegiad ja otsustusprotsessid, mis puudutavad IT-investeeringuprojekte;
- ◇ IT-le tuginevate tegevuste, IT-süsteemide ja IT-infrastruktuuride tööhoidmine ning hooldus, pidades silmas nende turvalisust, terviklikkust, kontrolli jm;

- ◇ IT-süsteemide kliendipoolne kasutus, võttes arvesse süsteemide kasutatavust ning IT-süsteemide ja nende kasutajate vastastikust mõju;
- ◇ IT-süsteemide pikemaajaline mõjus ja IT-abi tegevusprogrammides (IT kasutamisest tulenev rahaline väärtus);
- ◇ eri pakkujate IT-abi avaliku sektori institutsioonidele, sh IT-standardid, tehnoloogia jm;
- ◇ peamised valitsusinstituutsioonid IT-alal mõjutavad teemad, nagu IT arengu suundumused, IT-teadmised jm.

Tulemuslikkuse aspektid IT-auditis

Paljudel juhtudel on auditi peamiseks küsimuseks, kas IT-süsteemid on suurendanud auditeeritava üksuse tegevuste juhtimise tõhusust ja kas IT-süsteemid pakuvad midagi auditeeritava üksuse huvirühmadele. Arvesse tuleks võtta alljärgnevat:

- ◇ IT-investeeringute planeerimine tuleb siduda tegevusstrateegia ja juhtimisprotsessidega;
- ◇ IT peaks toetama auditeeritava üksuse eesmärgi ja moodustama seega loomuliku osa tema tegevustest;
- ◇ IT-töö eeldab kvalifitseeritud töötajaid;
- ◇ IT panus töösse on mõõdetav töö tõhususe kaudu;
- ◇ ITst tulenevad hüved võivad jääda saavutamata, kui ei juurutata kohaseid muudatusi.

Lisaks hinnangule, kas auditeeritava üksuse IT-süsteemid on tasuvad, võidakse tulemusaudiitorilt oodata hinnangut ka selle kohta, kas IT-keskkond on aidanud kaasa läbipaistvuse, aruandluse paranemise ja hea juhtimise saavutamisele.

Audit võib sisaldada ka spetsiifilisemaid teemasid, nt IT-süsteemide operatiivjuhtimist.

IT-süsteemide väljatöötamist käsitlev tulemusaudit

IT-süsteemide väljatöötamist hõlmav tulemusaudit peaks tegema kindlaks, kas

- ◇ IT juhtimine mahub auditeeritava üksuse üldjuhtimise raamidesse;
- ◇ auditeeritaval üksusel on eeldused projekti edukaks juhtimiseks;
- ◇ auditeeritav üksus on täitnud eesmärgid aja, kulude, süsteemi funktsioneerimise ja tasuvuse osas;
- ◇ auditeeritav üksus kasutab kohast süsteemi arendamise metoodikat;
- ◇ on kaasatud siseaudiitorid tagamaks, et uus süsteem sisaldab kõiki vajalikke kontrollimehhanisme ning vastab auditeeritava üksuse ja selle huvirühmade nõudmistele.

IT-süsteemide kasutamist käsitlev tulemusaudit

Järgnevalt on toodud loetelu mõnedest olulistest asjaoludest, mida audiitor peaks silmas pidama:

- ◇ IT-süsteemide strateegiline ja operatiivjuhtimine, sh veendumine selles, et IT sobitub auditeeritava üksuse üldjuhtimisse;
- ◇ IT-projektide juhtimine, sh andmed selle kohta, kuidas auditeeritav üksus on kinni pidanud õigusaktidest tulenevatest jm tähtaegadest;

- ◇ ITga seonduv riskijuhtimine;
- ◇ IT-süsteemi tehniline lahendus, selle arendamine ja hooldamine;
- ◇ vastavus standarditele, sh välisstandarditele;
- ◇ rakenduste kontrollimehhanismid;
- ◇ töötlemine, sh protseduuride jälgitavus;
- ◇ tegevuse jätkumisega seonduv korraldus;
- ◇ andmete terviklikkus, sh valimite moodustamine (võimalusel arvutipõhiseid auditeerimisviise kasutades);
- ◇ juurdepääsuvõimalused, võrkude ja arvutite turvalisus;
- ◇ illegaalse tarkvara kasutamise vastased meetmed;
- ◇ tulemuslikkuse juhtimine ja mõõtmine.

Hindamisel võib audiitor

- ◇ kontrollida IT-süsteemide arendamist ja kasutamist puudutavaid dokumente;
- ◇ kasutada kohaseid tarkvarapakette, et kontrollida IT-süsteemide mehhanisme;
- ◇ katsetada tehingute valimit, et veenduda IT-süsteemide usaldusväärsuses.

Planeerimine

Nagu iga auditit, tuleb ka IT-auditit planeerida. Planeerimise käigus tuleb sõnastada auditi eesmärgid, arvestades auditeeritava üksuse eesmarke seoses IT-süsteemide rakendamisega, ning lisada auditi küsimustesse tasuvus, kontrollimine ja turvalisus. Samuti tuleb kindlaks teha auditeeritava üksuse riist- ja tarkvara, võrgud ja nende roll ning peamised IT-süsteemidega seonduvad riskid.

Tulemusauditi tegemine IT-keskkonnas nõuab erioskusi. Selleks tuleks kasutada töötajaid, kel on IT, infosüsteemide, auditeerimise ja raamatupidamise alased teadmised. Spetsiifilisemate tehniliste valdkondade puhul tuleks kaaluda konsultantide kaasamist. Kõrgeim kontrolliasutus peab hoolt kandma auditiks sobiva riist- ja tarkvara olemasolu ning töötajate koolitamise eest.

Arvutipõhised auditeerimisviisid (*computer-assisted audit techniques*)

Audiitorid kasutavad üha enam arvutipõhiseid auditeerimisviise: kasutatakse tarkvaraprogramme, mille eesmärgiks on auditi korraldamist lihtsustada. Arvutipõhiseid auditeerimisviise võib kasutada süsteemi tehingutest valimite moodustamiseks ning süsteemi kui terviku kontrollimiseks. Arvutipõhised auditeerimisviisid võib töötada välja selleks, et

- ◇ saada infot auditeeritava üksuse andmebaasidest;
- ◇ vastavalt kriteeriumidele summeerida, sorteerida ja võrrelda andmeid, mis pärinevad suurtest andmehulkadest;
- ◇ kanda andmeid tabelisse, kontrollida neid ja teha andmete alusel arvutusi;
- ◇ koostada auditi vajadustele vastavaid aruandeid;
- ◇ hõlbustada auditi planeerimist ja kontrollimist;
- ◇ kasutada auditi käigus veebiküsitlust;
- ◇ muuta auditi tõendusmaterjali analüüs põhjalikumaks.

Arvutipõhiseid auditeerimisviise võib kasutada andmete kogumiseks, protsesside kinnitamiseks või andmete analüüsimiseks. Audiitorid peaksid neid välja töötama ja auditeeritava üksuse töötajaid sel alal koolitama. Arvutipõhiseid auditeerimisviisid tuleks välja töötada või neid tuleks muuta, lähtudes auditeeritava üksuse IT-keskkonnast ja auditi eesmärkidest. Arvutipõhiseid auditeerimisviise võib kasutada ka selliste tulemusauditite puhul, mis ei hõlma IT-süsteeme.

Aruandlus

Tulemusauditi aruandes tuleks kasutada võimalikult vähe IT-oskussõnu, et juhtkonnal, seadusandliku kogu liikmetel ja avalikkusel oleks aruannet kergem mõista. Kui tehniliste terminite kasutamine on vältimatu, tuleks neid selgitada.

6. Keskkonnaaudit

Sissejuhatus

Viimase 20 aasta jooksul on teadlikkus keskkonnaprobleemidest kiiresti kasvanud – iseäranis osooni hõrenemisest, vihmametsade hävimisest ja kliima soojenemisest. Keskkonna kohta kogutud teadmised ja kogemused on viinud nii riigi kui ka ettevõtluse rollide ümbermõtestamiseni. Toimunud on järgmised olulisemad muutused:

- ◇ Keskkonda puudutavate õigusaktide rakendusala on laienenud nii riiklikul kui ka kohalikul tasandil.
- ◇ Suurenevad keskkonnakaitsekulud nii era- kui ka avalikus sektoris. Kasvanud on saaste piiramisele eraldatud ressursid ning nii ettevõtted kui ka riigigorganid otsivad tasuvamaid viise keskkonnasaastega seotud küsimuste lahendamiseks.
- ◇ Keskkonnateadlikkus on kasvanud nii riiklikes kui ka rahvusvahelistes finantsinstitutsioonides. Nende institutsioonide surve ja kontroll on ajendanud valitsusi ja ettevõtteid keskkonnaküsimustele rohkem tähelepanu pöörama.
- ◇ Pärast Rio de Janeiro toimunud ÜRO keskkonnakonverentsi on valitsused ja ettevõtted kogu maailmas näidanud üles suuremat huvi säästvama arengu vastu.

Üha laiemalt leviv seisukoht, et keskkonnale negatiivset mõju avaldavad organisatsioonid peaksid oma tegevuse eest vastutama, on kaasa toonud nõudmise nende tegevuse tagajärgedest aruandmise suhtes. Seejuures eeldatakse, et keskkonna-aruannetes toodud väiteid peaksid kontrollima sõltumata audiitorid. Sestap pöörab teemale tähelepanu ka INTOSAI.

INTOSAI 1995. aastal Kairos toimunud XV kongressil otsustati, et INTOSAI auditistandardite alusel töötab INTOSAI keskkonnaauditi rühm välja keskkonnaauditi suunised. Töö tulemus – *Guidance on Conducting Audits of Activities with an Environmental Perspective* – kiideti heaks 2001. aastal Soulis INTOSAI XVII konverentsil.⁶⁰ Juhiste eesmärgiks on selgitada riiklikus sektoris praeguseks välja kujunenud keskkonnaauditi olemust. See peaks olema tugevaks vundamendiks, millele iga kõrgeim kontrolliasutus saab rajada keskkonnaauditid, lähtudes oma volitustest.

Mõiste “keskkonnaaudit” on käepärane väljend, millega kirjeldatakse hulka tegevusi: juhtimisaudit, toodete sertifitseerimine, riiklikud kontrollimeetmed jm. Neil on vähe pistmist (kui üldse) välisauditiga. Samuti viivad kõrgeimad kontrolliasutused sageli ellu tegevusi, mis definitsiooni kohaselt ei ole auditid, ent mis aitavad kaasa paremale valitsemisele. Käesolevas lisas kasutatakse mõistet “keskkonnaaudit” ainult sõltumatu välisauditi tähenduses.

Kairos lepiti kokku, et keskkonnaaudit ei erine põhimõtteliselt kõrgeimate kontrolliasutuste rakendatavatest auditimeetoditest ning võib hõlmata kõiki auditiliike. Audit võib keskenduda nt keskkonnavarade ja -kohustuste avalikustamisele ning auditeeritava üksuse poolt säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe edendamiseks kehtestatud meetmetele ning uurida vastavust nii riiklikele kui ka rahvusvahelistele õigusaktidele. Seetõttu on ehk õigem rääkida keskkondliku vaatenurgaga tulemusauditist.

⁶⁰ Käesolev tekst põhineb suuresti just neil juhistel ning teistel INTOSAI keskkonnaauditi tööühma koostatud dokumentidel ja aruannetel. Samuti on arvesse võetud mitme kõrgeima kontrolliasutuse kogemust.

INTOSAI eetikakoodeksi ja auditistandardite rakendamine

INTOSAI eetikakoodeks ja auditistandardid kajastavad kõrgeimate kontrolliasutuste parimat töötava. Seepärast peaks kõrgeim kontrolliasutus neist lähtuma ka keskkonnaauditite planeerides, ellu viies ja aruandeid koostades.

1. Auditiga käsitletav

Kõrgeim kontrolliasutus peaks kaaluma vastavust INTOSAI eetikakoodeksile ja auditistandarditele kõikides olulistest küsimustes. Iga kõrgeim kontrolliasutus peaks kehtestama tegevuspoliitika, et tagada keskkonnaauditite kvaliteeti. Kõrgeim kontrolliasutus peaks mõistma keskkonnaküsimuste üleilmset olemust ja seetõttu tähtsustama keskkonnaalaste tulemusauditite korraldamist.

Keskkonnaga seonduvad valitsusprogrammid ja institutsioonid võib jagada kolme rühma:

- ◇ programmid või üksused, mille tegevus otseselt või kaudselt mõjutab keskkonda;
- ◇ programmid või üksused, millel on kas rahvusvahelisel, riiklikul või kohalikul tasandil voli formuleerida keskkonnapoliitikat ja regulatsioone või nende formuleerimist mõjutada;
- ◇ programmid või üksused, millel on õigus jälgida ja kontrollida teiste elluviidavat keskkonnamõjulist tegevust.

Valitsus peab kindlaks tegema, millist infot ta vajab veendumaks, et tema keskkonnaalaseid eesmärgid on mõistetud. Lisaks vastutab täitevvõim tema poolt keskkonnale avaldatava mõjuga seonduva info õigsuse ja piisavuse eest, puudutagu see tema finantstulemusi, varasid, kohustusi, seaduste järgimist või tegevusele tehtud ettekirjutusi.

Praktikas võib aga tekkida olukord, kus olulise keskkonnainfo avalikustamist nõudvaid õigusakte pole kehtestatud või avalikustamises on puudujääke muudel põhjustel. Kõrgeim kontrolliasutus peab sellistest puudustest teatama.

Keskkonnaalane tulemusaudit võib muu hulgas hinnata seda, kas

- ◇ keskkonnaprogrammid on korralikult ette valmistatud;
- ◇ keskkonnapoliitikat ja -programme viiakse ellu säästlikul, tõhusal ja mõjusal viisil;
- ◇ keskkonnaprogrammide järelevalve on tõhus;
- ◇ keskkonnaprogrammid on mõjusad.

Keskkonnaauditite korraldamine on audiitorite laienevas tegutsemisalal uueks ülesandeks, millega kaasneb kohustus välja töötada ning arendada uusi käsitusviise ja meetodeid, et hinnata, kas auditeeritav üksus rakendab mõistlikke ja põhjendatud keskkonnameetmeid.

2. Nõuded audiitoritele

Audiitor peab olema ja näima keskkonnaauditite tehes sõltumatu. Samuti peab ta olema pädev. Mida suurem on kõrgeima kontrolliasutuse volitus ja mida diskreetssem teema, seda keerulisem on tagada töö kvaliteeti. Selleks määratakse sageli auditeerima auditirühm, mitte üksikaudiitor ja otsitakse abi ekspertidelt. Kui kõrgeim kontrolliasutus palkab keskkonnateadmistega väliseksperthe, peab ta veenduma nende kompetentsuses.

Audiitorid peavad ilmutama nii piisavaid keskkonna- kui ka hindamisalaseid teadmisi.

3. Tööstandardid

Audiitor peab auditi planeerima viisil, mis tagab selle kvaliteetsuse, ning koguma auditeeritava üksuse või programmi kohta asjakohast ja usaldusväärset infot, töötades läbi

- ◇ asjakohased seadused ja määrused;
- ◇ seadusandliku kogu või valitsuse seatud eesmärgid;
- ◇ auditeeritavate üksuste tegevuspoliitika, eesmärgid ja tavad;
- ◇ keskkonnavarade ja -kohustuste olemasolu ning nendega vaadeldaval perioodil toimunud muutused.

Metoodika väljatöötamine

Tulemusauditite raames tehtavate keskkonnaauditite puhul on vähemalt viis võimalikku fookust:

- ◇ keskkonnavalaste õigusaktide järgimise üle teostatava riikliku järelevalve auditeerimine;
- ◇ riiklike keskkonnaprogrammide toimimise auditeerimine;
- ◇ muude riiklike programmide poolt keskkonnale avaldatava mõju auditeerimine;
- ◇ keskkonnajuhtimissüsteemide auditeerimine;
- ◇ hinnang kavandatavatele keskkonnameetmetele.

Kuna kõrgeim kontrolliasutus ei pruugi suuta hinnata kõiki asjaomaseid programme ja üksusi, peab ta hoolikalt välja töötama metoodika, mis võimaldab teha põhjendatud järeldusi selle kohta, kuidas mingit tegevust riiklikul tasandil ellu viiakse. Võiks kasutada selliseid töömeetodeid nagu kohtade külastamine, küsitluste korraldamine ja statistiliste valimite moodustamine.

1. Riikliku järelevalve auditeerimine

Paljudes riikides on keskkonnaministeeriumile (vm täitevvõimu institutsioonile) pandud ülesanne tagada, et riigi- ja eraettevõtted täidaksid korralikult keskkonnavalaste õigusakte ja eesmärgid. See ülesanne hõlmab enamasti järgmist:

- ◇ keskkonda juhitavate saasteainete kogust või kontsentratsiooni piiravate lubade väljastamine;
- ◇ keskkonnatingimuste jälgimine, et teha kindlaks võimalikke õigusaktide rikkumisi, sh lubade tingimustest üleastumist;
- ◇ abistamine õigusaktide tõlgendamisel;
- ◇ sunnimeetmete rakendamine rikkumiste korral.

Mõnel juhul on see ülesanne jagatud, nt ka transpordi- või põllumajandusministeerium võib regulatsiooni järgimise järele valvata.

Kõrgeima kontrolliasutuse ülesandeks on uurida, kui hästi ministeeriumid oma keskkonnajärelevalve-kohustust täidavad.

Järelduste toetuseks vajaminevad andmed võivad olla kõik ühes kohas ja kergesti kättesaadavad. Enamasti tuleb aga olulist infot koguda arvukatest valitsus- ja valitsusvälistest üksustest. Kõrgeim kontrolliasutus peaks arvestama, et paljudes riikides on keskkonnavalastele õigusaktidele vastavust puudutavad andmed osutunud äärmiselt vea-altiks. Auditoriaruande keskseks sõnumiks võib olla ka usaldusväärsete keskkonnaandmete puudumine.

2. Tulemuslikkuse auditeerimine

Valitsusel võib olla õigus viia ellu mitmesuguseid tegevusi keskkonnatingimuste parandamiseks (või rahastada teiste üksuste samalaadset tegevust). Niisugused tegevused võivad kuuluda

- ◇ sellise ministeeriumi, osakonna või asutuse vastutusalasse, mille tähelepanu keskmes on keskkond;
- ◇ põllumajandusministeeriumi vastutusalasse, nt programmi kaudu, mille raames abistatakse talunikke looduskeskkonda vähem saastavate tegevusmeetodite juurutamisel.

Kõrgeimal kontrolliasutusel on kasulik teha kindlaks keskkonda puudutavad rahvusvahelised lepingud, millele valitsus on alla kirjutanud, ja seejärel selgitada, milliseid programme on lepingute täitmiseks käivitatud. Riiklike keskkonnaprogrammide valikul ja auditi ulatuse kindlaksmääramisel tuleks olla väga hoolikas. Samuti võiks kõrgeim kontrolliasutus kaaluda, kas pöörata põhitähelepanu ühele peamisele keskkonnapoliitika elluviimise mehhanismile või mitmele. Auditi teema valikul tuleb tähelepanu pöörata piisavate, asjakohaste ja usaldusväärsete andmete kättesaadavusele.

Auditi planeerides arvestatagu auditeeritava tegevusega seonduvaid riske, tegevuse olulisust, pidades silmas selle jaoks eraldatud ressursse, käsitletava keskkonnaprobleemi tähtsust ning tegevusega kavandatud mõjukust. Audiitor peab ka kaaluma, kas uuritavas valdkonnas on tõhususe ja mõjususega seotud probleeme.

Auditi ulatuse ja metoodika planeerimisel tuleks käsitleda auditi kriteeriumide olemasolu, iseäranis siis, kui tegevusele ei ole võimalik kohaldada õigusaktidest tulenevaid nõudeid. Kõrgeim kontrolliasutus peaks võrdlema programmi korraldust parima juhtimistava või sarnaste keskkonnaprogrammide elluviimise tavadega samas riigis või mujal.

Audiitor peab silmas pidama, et keskkonnaprogrammil võib olla tagajärg,

- ◇ mis on üksikult võttes väikesemastaabiline, ent kokkuvõttes laiaulatuslik;
- ◇ mille mõju tajumiseks võib minna kaua aega;
- ◇ mida mõjutavad märkimisväärsed välistegurid (ilmastikutingimused jms).

3. Mitte-keskkonnaprogrammide keskkonnamõjude auditeerimine

Lisaks programmidele, mille peamiseks eesmärgiks on keskkonna kaitsmine või parandamine, mõjutavad kõik tegevused keskkonda kas ressursikasutuse või oma tegevuse tulemuste kaudu. Mõnel riiklikul programmil on oluline mõju, kusjuures see mõju võib olla nii positiivne kui ka negatiivne ning nii kavandatud kui ka soovimatu.

Keskkonnale avaldatavat mõju võib auditeerida laiaulatusliku tulemusauditi ühe osana või uurimuseks, mis keskendub ainult keskkonnavalastele tagajärgedele.

Kõrgeim kontrolliasutus võiks kontrollida

- ◇ tegevuse põhitingimuste kirjelduse adekvaatsust;
- ◇ peamiste tagajärgede kirjelduse täielikkust;
- ◇ tagajärgede tõenäosuse ja eeldatava ulatuse hindamiseks kasutatud andmeid;
- ◇ soovitusi tagajärgede ennetamiseks rakendatavate meetmete kohta.

Kõrgeim kontrolliasutus võib ise kontrollida, millist mõju võib riiklik tegevus keskkonnale avaldada, selgitada selle mõju tõenäolise ulatuse, tehtud kulutused ja saadud kasu. Hindamismeetodite valimisel võib abi olla ekspertidest ja kirjandusest. Samuti on mõttekas teha kindlaks peamiste huvirühmade (nt tegevusega mõjutatava piirkonna elanike ja selles valdkonnas tegutsevate valitsusväliste organisatsioonide) seisukohad.

Valitsus võib algusest peale kehtestada meetmed keskkonnale avaldatava mõju ennetamiseks või vähendamiseks. Kõrgeima kontrolliasutuse auditiga võiks uurida, kas

- ◇ need meetmed on kooskõlas parima tava ja parima saadaoleva infoga ega too kaasa ülemääraseid kulusid;
- ◇ neil meetmetel on olnud soovitud ennetav mõju ning kui mitte, siis milliseid meetmeid on valitsus nende meetmete asemel rakendanud.

Mõnel juhul võivad vastumeetmed sobida selleks, et ära hoida mitte kuigi riskantseid, kuid suure mõjuga nähtusi, nt radioaktiivsete ainete keskkonda sattumist. Õnnetuste korral rakendatavaid meetmeid kasutatakse küll harva, ent need peavad olema selged. Selliste meetmete puhul tuleb hinnata

- ◇ neid meetmeid endid;
- ◇ asjaomase personali koolitust;
- ◇ meetmete kontrollimise sagedust;
- ◇ kolmandate isikutega (tarnijad, operatiivteenistused) sõlmitud kokkulepete ajakohasust.

4. Keskkonnajuhtimissüsteemide auditeerimine

Organisatsioonid juurutavad keskkonnajuhtimissüsteemi selleks, et olla kindlad oma keskkonnapoliitika süstemaatilises täiustamises ning selle poliitika eesmärkide täitmises. Keskkonnajuhtimissüsteemide auditi alustamist kaaludes peaks kõrgeim kontrolliasutus kindlaks tegema valitsuse poliitika, mis selliste süsteemide kehtestamist reguleerib. Võib auditeerida ühe asutuse keskkonnajuhtimissüsteemi tervikuna või keskenduda süsteemi ühele või mitmele elemendile kõigi asutuste raames. Viimati nimetatud variant võib osutada mõistlikuks siis, kui käsitleda tuleb suhteliselt väikese ulatusega probleeme, mis vajavad lahendamist kogu riigis.

Kõrgeim kontrolliasutus peaks kaaluma, kas auditeerida valitsuse seatud eesmärgid. Sellise auditi puhul oleks kasulik uurida, kuidas on valitsuse tegevus võrreldav mujal rakendatava praktikaga ja valitsuse kohustustega rahvusvaheliste lepingute alusel. Kõrgeim kontrolliasutus võiks ka vaadelda, kas riiklik järelevalve valitsusasutuste keskkonnajuhtimise süsteemide üle ja aruandmine keskkonnalaalse tegevuse kohta on piisav seadusandja ja avalikkuse ees aruandekohustuse täitmiseks. Samuti võib riigikontroll teha auditi, et uurida tulemuslikkust ja eesmärkide mitteraasutamise põhjusi.

5. Tegevuspoliitika ja programmide kavade hindamine

Mõningaid kõrgeimaid kontrolliasutusi võidakse paluda anda seadusandjale infot kavandatava poliitika või programmi kohta, nt siis, kui riigi seadusandlik kogu suunab oma tähelepanu küsimusele “Kas programm toimib hästi ja kooskõlas talle kehtestatud nõuetega?” põhimõttelisemale küsimusele “Kas programmi aluseks olevate õigusaktide nõuded ise vajavad muutmist, et tulemus oleks kulude seisukohalt tõhusam, või parendada neid muul moel?”. Sellises olukorras võib seadusandlik kogu paluda kõrgeimal kontrolliasutusel analüüsida kavandatud alternatiive.

Üldiselt on selline töö keerukas ja riskantne. Teinekord nõuab kavandatava poliitika ja programmide analüüsimine erilisi oskusi (erikoolitusega personali, konsultante, eksperte). Ka lisaoskuste ja -teadmiste kasutamise korral jääb risk, et riigikontrolli arvatakse asuvat vaidluse ühe osalise poolele. Riski vähendamiseks võiks riigikontroll vaagida järgmisi võimalusi:

- ◇ esitada faktiinfot, mitte hinnanguid;
- ◇ anda ekspertide ühisarvamus;
- ◇ kommenteerida teiste organisatsioonide tehtud analüüse;
- ◇ pakkumisest keelduda.

Auditi kriteeriumide väljatöötamine

Keskkonnaauditite korraldamisel on kõrgeimate kontrolliasutuste jaoks kõige olulisem kindlaks määrata kriteeriumid, millega võrreldes auditeeritavate üksuste tegevust hinnata. Tähtis on tagada, et valitud kriteeriume aktsepteeritakse üldiselt asjakohaste, terviklike ja arusaadavate.

Võib juhtuda, et tulemusaudit peab põhinema kriteeriumidel, mis lähtuvad nii imperatiivsetest allikatest (seadused, dokumenteeritud poliitika ja eesmärgid, üldiselt aktsepteeritud standardid jms) kui ka mitteimperatiivsetest allikatest (teaduslik kirjandus, eksperdid, teiste sarnaseid tegevusi elluviivate üksuste kasutatavad näitajad või standardid). (Vt ka lisa 2.)

Keskkonnaauditit ohustab see, et kasutatud kriteeriumid on ebakohased või erapoolikud. Suurim risk tuleneb kriteeriumide kindlaksmääramisest mitteimperatiivsete allikate alusel. Teisalt on sellised allikad laiemal või sügavamal analüüsi korral sageli vajalikud. Valitud kriteeriumide lõplikuks mõõdupuuks (nagu kõikide auditikriteeriumide puhul) on nende objektiivsus.

Probleemikeskse käsitusviisi puhul on kriteeriumide seadmise asemel rõhk hüpoteeside püstitamisel.

7. Süsteemikeskne käsitusviis

Süsteemikeskne käsitusviis mõjususe auditeerimisel⁶¹

Avalikud teenused on keeruka loomuga ja programmide kasvav keerulisus suurendab vastuoluliste eesmärkide ja soovimatute kõrvalmõjude esinemist ning tegevuste kattumist. Lisaks ei ole keskvalitsus ise enamikku avalikke programme puudutavaid otsuseid tehes kindel neis sätestatud eesmärkide täitmises, vähemalt mitte esmakatsel.

Poliitiliste eesmärkide muutmine valitsusprogrammideks ning soovitud tulemuste saavutamiseks vajalike meetmete kavandamine ja rakendamine ei ole lihtne ülesanne. Üha enam juurdub seisukoht, et poliitiliste eesmärkide, rakendatud meetmete ja lõpuks saavutatu vahel esineb suuri erinevusi.

Seepärast on oluline välja töötada meetod valitsuse tegevuse mõjususe analüüsimiseks.

Tavapäraseks käsitusviisiks on siin nn eesmärkide-vahendite analüüs. Selles vaadeldakse otsuste elluviimist protsessina, kus asutus jagab üldeesmärgid alameesmärkideks ning võtab enesele vastutuse avalike teenuste juhtimise ja osutamise eest.

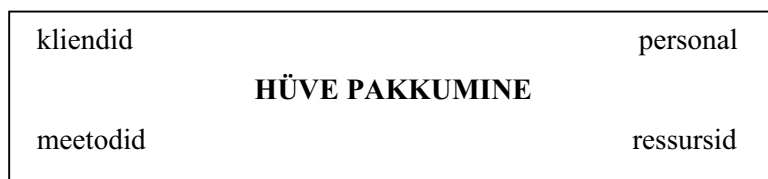
Alljärgnevalt esitatud süsteemipõhine mõjususe auditi käsitusviis on kujunenud eesmärkide-vahendite analüüsist. See põhineb ka süsteemiteoreetilistel ideedel, mille puhul valitsuse tegevust näakse süsteemina, mis koosneb üksteisest sõltuvatest toimivatest osadest.

Tulemusaudiitoritelt eeldab valitsuse tegevuse süsteemina hindamine terviklikku käsitusviisi. Väiksem rõhk pannakse üksikutele organitele, enam keskendutakse kogu süsteemi mõjususele.

Süsteemikeskse käsitluse komponendid

1. Hüve pakkumine

Hüve on süsteemi keskpunkt. Hüve pakkumisega kaasneb samal ajal selle tarbimine. Osa süsteemist on kliendid, personal, töömeetodid, vahendid.

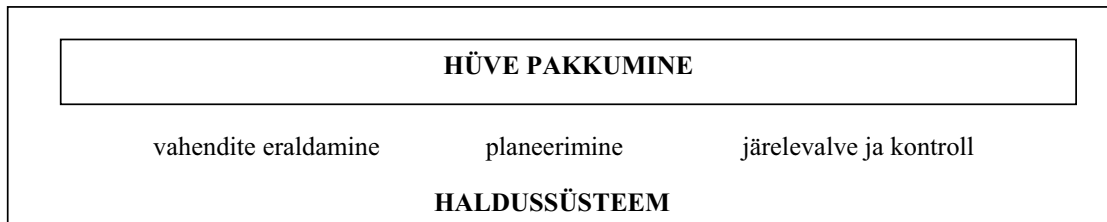


Eesmärgiks on tõhus teenusepakkumine ühiskonnale. Selleks on vaja motiveeritud ja pädevat personali, ressursside mõistuspärasest kasutust, häid tavasid, aktiivseid ja hästi informeeritud kliente.

⁶¹ Vt *Towards A System-Oriented Approach In Performance Auditing: A Theoretical Framework* (Rootsi riigikontroll, 1985).

2. Haldamine

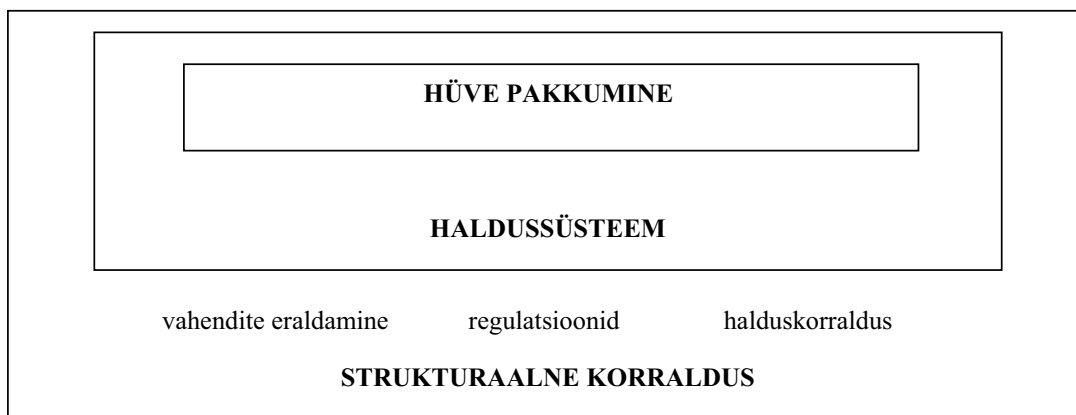
Teenuste osutamise süsteemi rakendatakse haldusraamistikus, mis hõlmab tõenäoliselt mitmeid ministeeriume jt riigiasutusi, aga ka omavalitsusi.



Haldusfunktsioonid, milleks on vahendite eraldamine, tegevuste planeerimine ja teostamine, arengu jälgimine, on loodud tegevuse kooskõlastamiseks ja kontrollimiseks. Haldussüsteem peab aitama kaasa ettevõtmiste mõjususele.

3. Struktuur

Parlament ja valitsus ei otsusta mitte ainult tegevuse ja selle eesmärkide üle. Eesmärkide saavutamiseks tuleb välja töötada asutuste strukturealne korraldus, eelarveraamid ja regulatsioonid, mis juhivad hüve pakkumist.

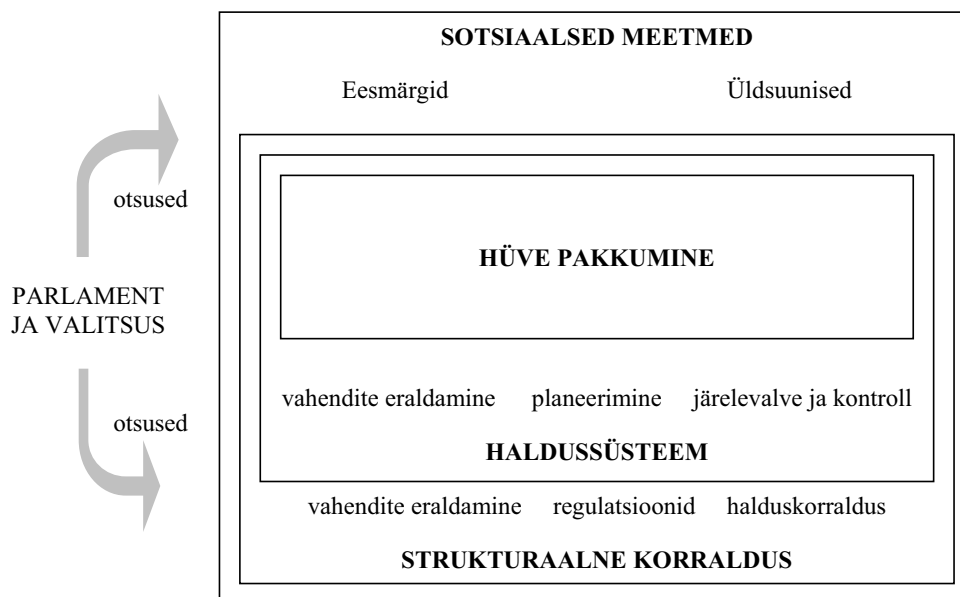


4. Sotsiaalne keskkond

Lõpuks tuleb märkida, et sotsiaalsete meetmete rakendamise viisi mõjutab sotsiaalne keskkond. Süsteemi täielik skeem on kujutatud joonisel 2.

Süsteemikeskne käsitus näitab, et riigiasutuse mingi tegevus moodustab ühe lüli suuremast sündmusteahelast. Seetõttu peab asutuse hindamisel arvestama kõiki mõjutegureid, s.o reegleid, ressursse ja sotsiaalset keskkonda, milles konkreetne üksus tegutseb. Süsteemikeskne käsitusviis võimaldab laias mõistes mõjususe auditeerimist.

Joonis 2. Süsteemikeskse käsitluse skeem



Mõjususe audit kokkuvõtvalt

Mõjususe auditeerimisel uurib kõrgeim kontrolliasutus valitsuse ja riiklikult finantseeritud tegevuste mõjusust. Seega selgitatakse, kas saavutatud tulemused on sellised, mida parlament ja valitsus ressursse jaotades, asutusi luues ja õigusakte vastu võttes kavandasid.

Arvesse tuleb võtta kõiki tegureid, millel on käegakatsutav mõju eesmärkide saavutamise ulatusele, vastasel korral võib tekkida nt oht, et ühe asutuse tähtsust hinnatakse üle. Asutuste käsutuses olevad mehhanismid võivad tegelikult ühiskonnas toimivate jõududega võrreldes olla üsna jõuetud.

Mõjususe auditeerimisel on oluline ka otsustusprotsessi hindamine. Seetõttu ei piisa vaid selgitamisest, miks seatud eesmärgid ei saavutatud, vaid kindlaks tuleb teha ka tegurid, mida on võimalik mõjutada. Mõjutatavaid tegureid on kaht liiki:

- ◇ asutuse tegevus – kas asutus täidab oma ülesandeid parimal võimalikul viisil;
- ◇ strukturealne korraldus – kas reeglite, ressursside jaotamise korra ja asutuse organisatsioonilise korralduse kooslus on sobiv, arvestades elluviidavaid meetmeid.

Mõjususe auditeerimisega kaasneb alati teatav risk keskenduda vaid auditeeritava asutuse sisemisele toimimisele. Alati ei märgata, et tegeliku mõjususe suurendamise seisukohast võib järelevalve parandamine rutiintoimingute üle olla üsna väikese tähtsusega. Mõnikord kritiseeritakse asutust teravalt, arvestamata, et tema tegevust piiravad liiga kasinad ressursid või nõrk positsioon asutuste hierarhias. Kitsast vaatenurka saab vältida, paigutades asutuse süsteemipõhise käsitlusviisi alusel laiemasse konteksti.

Selle käsitluse sihiks on selgitada süsteemi auditeerimise eesmärgid. Järgmine küsimus on, kuidas nende eesmärkideni jõuda. Tuginedes süsteemikeskse käsitlusviisiga auditititest saadud kogemustele, võib eristada kolme meetodite esitatavat nõuet. Süsteemile suunatud auditis

- ◇ võetakse lähtepunktiks ühiskonna teatud osas toimuv;
- ◇ määratakse analüüsi ulatuse süsteem, mis koosneb elluviidavatest meetmetest ja nende elluviimist mõjutavatest teguritest.
- ◇ võetakse analüüsi aluseks tulemusi puudutavad andmed.

