

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

Egidijus Purlys

Viešojo sektoriaus ekonomikos studijų programa

VIDAUS KONTROLĖS ĮTAKA FINANSŲ VALDYMUI

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas: _____

lekt. D. Daujotaitė

Konsultantas: _____

doc. dr. G. Černius

Vilnius, 2007

TURINYS

ĮVADAS	2
1. VIDAUS KONTROLĖS SAMPRATA, REIKŠMĖ, BŪTINUMAS	5
1.1. Vidaus kontrolės samprata ir aktualumas	5
1.2. Vidaus kontrolės teorinė analizė	8
1.3. Vidaus kontrolės metodiniai pagrindai	13
1.4. Vidaus kontrolės teisinis reglamentavimas	15
2. VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS MODELIS IR JO TOBULINIMO GALIMYBĖS	18
2.1. Vidaus kontrolės aplinka	19
2.2. Rizikos vertinimas	23
2.3. Vidaus kontrolės procedūros	25
2.4. Informacija ir jos perdavimas	27
2.5. Vidaus kontrolės stebėseną (monitoringas)	29
3. VIDAUS KONTROLĖS BŪKLĖ VIEŠAJAME SEKTORIUJE IR JOS ĮTAKA FINANSŲ VALDYMUI	32
3.1. Vidaus kontrolės sistemos efektyvumo viešajame sektoriuje vertinimas	32
3.2. Finansų valdymo ir atskirų vidaus kontrolės sistemos elementų santykis	39
3.3. Vidaus kontrolės tobulinimo kryptys viešajame sektoriuje	42
IŠVADOS	46
PASIŪLYMAI IR REKOMENDACIJOS	48
NAUDOTOS LITERATŪROS SĄRAŠAS	50
SANTRAUKA	52
SUMMARY	53
PRIEDAI	54

IVADAS

Temos aktualumas. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. gruodžio 15 d. nutarimu „Dėl komisijos vidaus kontrolės sistemos diegimo programai ir projektams teisės aktų, kurių reikia jai įgyvendinti, parengti sudarymo“¹ prasidėjo vidaus kontrolės sistemos diegimas Lietuvos valstybiniame sektoriuje. Didžiausias indėlis į vidaus kontrolės sistemos, tuo pačiu ir finansų kontrolės sistemos, kūrimą įdėtas pasiruošimo integruotis į ES stadijoje, t.y. 1999 – 2004 metais. Tuo metu vidaus kontrolės samprata, vidaus kontrolės sistemos struktūra bei jos įtaka valstybės sektoriaus viešųjų finansų valdymui buvo aktyviai plėtojama ir derinama su ES reikalavimais. Jau praėjo 10 metų nuo šios sistemos diegimo pradžios, todėl tikslinga įvertinti, kaip efektyviai įgyvendinta ir kaip praktiškai veikia vidaus kontrolės sistema viešajame sektoriuje, kaip viešojo sektoriaus subjektai prisitaikė veikti rinkos ekonomikos sąlygomis, kai ištekliai turi būti valdomi kuo efektyviausiu, ekonomiškiausiu, rezultatyviausiu ir skaidriausiu būdu.

Temos ištirtumo laipsnis. Lietuvoje atlikti moksliniai tyrimai artimais įvairiais aspektais fragmentiškai liečia vidaus kontrolės klausimus ir yra apriboti privataus sektoriaus įmonių vidaus kontrolės, vidaus audito bei įstaigų biudžeto valdymo tyrimais, tačiau iki šiol nėra plačiai tyrinėta valstybinio sektoriaus vidaus finansų kontrolės funkcionavimo efektyvumo ir įtakos valstybės finansų valdymui tema. 2003 metų Valstybės kontrolės atliktas Viešojo sektoriaus būklės vertinimas buvo atliktas siekiant nustatyti pradinį tašką vidaus kontrolės sistemos efektyvumo vertinimui ateityje ir nors buvo planuojama tokius vertinimus atlikti kas dveji treji metai, nuo to laiko toks vertinimas nebuvo atliktas. Todėl teigtina, kad Lietuvos valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės procesų efektyvumo įtakos valstybės biudžeto valdymui tyrimas šiuo metu yra aktuali ekonominio mokslo problema ir šis darbas turėtų įnešti aiškumo, kaip patobulėjo vidaus kontrolės sistema viešajame sektoriuje nuo jos kūrimo pradžios, ar dabartinė teisiškai reglamentuota vidaus kontrolės sistema veiksminga, ar viešojo sektoriaus įstaigos, institucijos ir įmonės kvalifikuotai taiko vidaus kontrolės priemones ir kas dar galėtų būti tobulinama, todėl šio darbo **temos objektu** pasirinkta vidaus kontrolės sistema viešajame sektoriuje.

Darbo tikslas – remiantis ekonomikos mokslo valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės srityje raidos teorinės analizės ir tiriamojo darbo (vidaus kontrolės viešajame sektoriuje efektyvaus taikymo vertinimas) rezultatais, pateikti rekomendacijas, kurios padėtų užtikrinti

¹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997-12-15 nutarimas Nr. 1409 „Dėl komisijos vidaus kontrolės sistemos diegimo programai ir projektams teisės aktų, kurių reikia jai įgyvendinti, parengti sudarymo“ // (nepublikuotas)

efektyvesnį, ekonomiškesnį ir rezultatyvesnį Lietuvos viešojo sektoriaus finansų valdymą. Šio tikslo bus siekiama šiais **uždaviniais**:

- 1) išnagrinėti teorinius ir metodinius vidaus kontrolės sistemos aspektus bei teisinę vidaus kontrolės sistemos Lietuvos viešajame sektoriuje reglamentaciją;
- 2) atlikti Lietuvos biudžetinių organizacijų vidaus kontrolės viešajame sektoriuje būklės analizę ir išskirti būdingas charakteristikas ir vidaus kontrolės ypatumus;
- 3) pateikti rekomendacijas dėl Lietuvos viešajame sektoriuje veikiančios vidaus kontrolės sistemos tobulinimo.

Tyrimo metodai. Susipažįstant su teoriniais ir metodiniais vidaus kontrolės sistemos aspektais bei teisine vidaus kontrolės sistemos Lietuvos viešajame sektoriuje reglamentacija, taikyta mokslinės literatūros ir teisės aktų analizė ir apibendrinimas. Buvo studijuojami veikalai, kurie mokliškai ir metodiškai apibrėžia vidaus kontrolės sistemą. Vidaus kontrolės priemonių efektyvumo problematika tirama sisteminiu požiūriu. Jam realizuoti pasitelktas struktūrinės funkcinės analizės metodas, kuris yra gana veiksmingas tyrimo būdas einant nuo teorinių problemų iškėlimo prie konkrečių tyrimų, atliktų analizuojant vidaus kontrolės sistemos veiksmingumą ir nuoseklumą Lietuvos viešojo sektoriaus institucijose ir įstaigose, bei rekomendacijų, kaip vertėtų tobulinti vidaus kontrolę, pateikimo.

Vidaus kontrolės sistemos efektyvumo vertinimui pasirinktas analizės metodas, nes mūsų manymu, tai yra tinkamiausias tyrimo metodas, siekiant šio darbo tikslų. Taip yra todėl, kad valstybiniai auditoriai, atliekantys Lietuvos viešojo sektoriaus institucijų ir įstaigų auditą, yra daug kompetentesni ir kvalifikuotesni įvertinti vidaus kontrolės sistemą, vidaus kontrolės priemonių trūkumus ir jų įtaką nei tai atliktų tiriamų subjektų darbuotojai. Ir tik pasitelkiant valstybinių auditorių atliktų valstybinių finansinių (teisėtumo) audito, tame tarpe ir vidaus kontrolės sistemos vertinimo, ataskaitas įmanoma objektyviai nustatyti vidaus kontrolės sistemos efektyvumą Lietuvos viešajame sektoriuje, taikomų vidaus kontrolės priemonių įtaką viešųjų finansų valdymui bei pateikti rekomendacijas, kaip tikslinga tobulinti Lietuvos viešajame sektoriuje veikiančią vidaus kontrolės sistemą bei kaip viešojo sektoriaus institucijoms ir organizacijoms tobulinti vidaus kontrolės procedūras, padedančias išvengti klaidų, apgaulės (klastočių) ir piktnaudžiavimo atvejų.

Mokslinis naujumas. Mokslinis naujumas pasireiškia tuo, jog nėra atliktas vidaus kontrolės sistemos Lietuvos viešajame sektoriuje efektyvumo vertinimas, analizuojant, kokie vidaus kontrolės sistemos trūkumai pagal atskirus vidaus kontrolės sistemos elementus turi reikšmingiausią įtaką viešųjų finansų valdymui bei kokia yra padaryta pažanga nuo vidaus kontrolės sistemos sukūrimo Lietuvos viešajame sektoriuje, todėl šis darbas turėtų būti pirmas atsakantis į šį klausimą bei paskatinantis mokslininkus giliau pažvelgti į vidaus kontrolės

sistemos veiksmingumo ir jos įtakos finansų valdymui Lietuvos viešajame sektoriuje teorinius aspektus.

Teorinė ir praktinė nauda. Teorinės šio darbo naudos siekiama analizuojant, vertinant ir pateikiant atskirų vidaus kontrolės elementų svarbumą viešojo sektoriaus institucijoms ir įstaigoms bei nustatant, kaip koreliuoja vidaus kontrolės veikimo spragos viešojo sektoriaus institucijose ir įstaigose su valstybinio audito ataskaitose nustatytais pažeidimais dėl asignavimų panaudojimo, valstybės ir savivaldybių turto valdymo ir duomenų pateikimo finansinėse ataskaitose.

Praktinė nauda turėtų pasireikšti tuo, jog šiuo darbu siekiama paskatinti viešojo sektoriaus institucijas teikti didesnę dėmesį dažniausiai pasitaikantiems vidaus kontrolės trūkumams ir jų įtakai viešųjų finansų valdymui. Taip siekiama ieškoti būdų tobulinti vidaus kontrolės procedūras, padedančias išvengti klaidų, apgaulės (klastočių) ir piktnaudžiavimo atvejų.

Darbo struktūra. Darbas susideda iš trijų dalių: pirmoje dalyje aptariami teoriniai ir metodiniai vidaus kontrolės sistemos aspektai bei teisinis vidaus kontrolės, tuo pačiu ir finansų kontrolės, reglamentavimas Lietuvos Respublikos teisės aktuose; antroji dalis skirta išdėstyti atskirus vidaus kontrolės sistemos elementais; trečioje dalyje analizuojama valstybinių finansinių (teisėtumo) auditų medžiaga, nustatant, kokie vidaus kontrolės sistemos trūkumai pagal atskirus vidaus kontrolės sistemos elementus turi reikšmingiausią įtaką viešųjų finansų valdymui bei pateikiamos rekomendacijos, kokias papildomas procedūras reikia taikyti, siekiant sumažinti riziką iki organizacijai priimtino lygio.

1. VIDAUS KONTROLĖS SAMPRATA, REIKŠMĖ, BŪTINUMAS

1.1. Vidaus kontrolės samprata ir aktualumas

Rinkos ekonomikos sąlygomis efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai savo išteklius valdyti privalo ne tik privataus sektoriaus įmonės, bet viešojo sektoriaus įstaigos ir institucijos. Viena iš tai užtikrinančių priemonių yra efektyvi ir nuosekliai veikianti vidaus kontrolė, taip pat ir finansų kontrolė, sistema kaip organizacijos vidaus procesų valdymo dalis.

Neveltui Lietuvai siekiant integruotis į ES, atitiktis ES reikalavimams dėl vidaus kontrolės buvo viena iš svarbiausių tos integracijos sąlygų. 1999 metais ES suformulavo šalims kandidatėms poreikį dėl derybinės pozicijos atskiriems finansų kontrolės klausimams. Išskirdama vidaus finansų kontrolės reikalavimus į atskirą derybinį skyrių, ES parodė, kad tinkamai funkcionuojanti vidaus finansų kontrolė valstybiniame sektoriuje yra pagrindinė sėkmės sąlyga veiksmingam ir efektyviam finansų valdymui užtikrinti. Buvo keliami reikalavimai efektyvios vidaus finansų kontrolės įdiegimui ir funkcionavimui, tuo pagrindžiant, kad požiūrio į bendrą vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą įstaigoje nepakanka, kad būtina išskirti ir vidaus finansų kontrolės, kaip vienos iš svarbiausių vidaus kontrolės sistemos grandžių, elementus, nustatant jų reikšmę, paskirtį finansų valdymo kontekste bei aiškią atsakomybę.²

Šios temos aktualumą atskleidžia ir vis didėjantis ne tik užsienio, bet ir Lietuvos mokslininkų publikacijų vidaus kontrolės tematika skaičius. Šiandieniniai užsienio bei jai remdamiesi ir Lietuvos mokslininkai vidaus kontrolę įvardija vienu iš svarbiausių organizacijos vidaus procesų. Jų manymu, organizacijų vystymasis su kiekvienais metais tampa vis spartesnis, susiduriama vis su nauja finansinių, materialinių ir darbo panaudojimo rizika, kurios valdymui naudojami nauji vidaus kontrolės metodai ir priemonės padeda sumažinti minėtą riziką iki organizacijai nepavojingo lygio.³

1941 m. V. Brink buvo vienas pirmųjų mokslininkų suformulavusių vidaus kontrolės koncepciją. Vėliau, vidaus kontrolės teorijos tobulinimo darbus tęsiantis S. R. Goodman (1974), teigė: „<...> klaidų neįmanoma išvengti, tačiau jų kiekis gali būti sumažintas arba jos gali būti eliminuotos tinkamai suprojektuotų sistemų ir procedūrų, vykdomų kompetentingų, prižiūrimų darbuotojų“.⁴ Valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės atskirus aspektus: vidaus kontrolės

² Matusevičius D. Vidaus finansų kontrolės Lietuvos valstybiniame sektoriuje plėtra [Rankraštis]: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius, 2004. P. 6

³ Bičiulaitis R. Organizacijų vidaus kontrolės sistema ir jos vaidmuo didinant valdymo efektyvumą [Rankraštis]: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (03 S). P. 6

⁴ Ten pat.

reikšmę, tikslus, sudedamąsias dalis, įtaką vidiniams finansų valdymo procesams savo darbuose nagrinėjo tokie užsienio šalių autoriai kaip J. Stoner, R. Freeman, R. De Koning, R. Allen, S. Modell ir kiti. Jų atliktų tyrinėjimų ypatumas yra tas, kad jie buvo orientuoti į egzistuojančias ES šalyse narėse atskirų finansų kontrolės sistemų plėtros tendencijas, vidaus kontrolės funkcijų santykius su finansų valdymo strategijos plėtros procesu.⁵

Ypatingai svarbų vaidmenį plėtojant vidaus kontrolės teorijų (priemonių) taikymą praktikoje suvaidino profesinės organizacijos: Rėmėjų organizacijų komitetas „COSO“, Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės įstaigų organizacijos „INTOSAI“, Europos Sąjungos paramos organizacija, įkurta Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos ir Europos Komisijos Vidurio ir Rytų Europos šalių valdymo tobulinimui „SIGMA“ ir kitos.

Todėl neatsitiktinai ir Lietuvoje su kiekvienais metais skiriamas vis didesnis dėmesys vidaus kontrolės organizavimo ir palaikymo problematikai. Lietuvos specialistai: G. Kanapickienė⁶, E. Bagdonas⁷, J. Mackevičius, A. Kabašinskas, I. Toliatienė, R. Bičiulaitis, D. Matusevičius ir kiti savo darbuose, nagrinėdami vidaus kontrolę, pagrindinį dėmesį atkreipia į vidaus kontrolės sampratą, reikalavimus, diegimo modelius, vidaus finansų kontrolės procesų, integracijos į ES sąlygomis srityje, plėtrą. Kai kuriuose darbuose buvo išskiriamas vidaus kontrolės poveikis finansų valdymui įstaigoje, nagrinėjami atskiri finansų kontrolės elementai, pateikiama nuomonių įvairovė vidaus finansų kontrolės struktūros, apimties ir taikymo tematika.⁸

Siekiant apibrėžti vidaus kontrolę, vienu iš tiksliausių apibrėžimų laikytume pateiktą R. Allen ir D. Tommassi, kurie pažymi, kad vidaus finansų kontrolė valstybiniame sektoriuje turėtų būti traktuojama kaip orientuotą į valstybės įstaigos finansus koordinuotų organizacinių, politinių sprendimų bei procedūrinių metodų visuma, skirta užtikrinti, kad valstybės biudžeto programos būtų įgyvendintos, pasiekiant joms nustatytus tikslus, kad parinkti programų įgyvendinimui ištekliai atitiktų įstaigos tikslus ir uždavinius, kad programos būtų apsaugotos nuo klaidų, piktnaudžiavimo ir nuostolingų sprendimų, kad atitinkamam finansinių sprendimų priėmimui būtų valdoma patikima bei tinkama informacija. Jie pabrėžia, kad vidaus finansų kontrolė yra procesas, kurio pagalba valstybės įstaiga funkcionuoja efektyviai ir rezultatyviai, sėkmingai įgyvendina savo tikslus ir uždavinius ir ši kontrolė turėtų būti suprantama, kaip neatskiriama valstybės įstaigos finansų valdymo dalis.⁹

⁵ Matusevičius D. Vidaus finansų kontrolės Lietuvos valstybiniame sektoriuje plėtra [Rankraštis]: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius, 2004. P. 6

⁶ Kanapickienė R. Vadovybės vaidmuo formuojant įmonės vidaus kontrolės sistemą // *Ekonomika: mokslo darbai*. 2001, t. 54, P. 55-71

⁷ Bagdonas E. *Administravimo principai*. – Kaunas: Technologija. 228 p.

⁸ Matusevičius D. Vidaus finansų kontrolės Lietuvos valstybiniame sektoriuje plėtra [Rankraštis]: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius, 2004. P. 8

⁹ Ten pat P. 14

Pavyzdžiui, J. Mackevičius, tyrinėdamas vidaus kontrolės sistemą, pateikė dviejų mastų vidaus kontrolės interpretacijas:

- platesniąja prasme, vidaus kontrolės sistema – visuma koordinuotų būdų ir priemonių, naudojamų įstaigos turtui apsaugoti, apskaitos duomenų teisingumui ir numatytai valdymo politikai užtikrinti;

- siauresniąja prasme – būdų ir priemonių sistema, skirta klaidoms ir trūkumams atskleisti ir padėti jų išvengti.¹⁰

Apibendrinant užsienio, Lietuvos teoretikų ir profesinių organizacijų darbus vidaus kontrolės tematika, teigtina, kad viešajame sektoriuje vidaus kontrolę sudaro finansinė kontrolė ir kitos kontrolės priemonės, kurias taiko ir už kurias atsako valstybės institucijos ar įstaigos vadovybė. Vidaus kontrolės tikslas – užtikrinti:

- 1) ūkinių operacijų veiksmingumą ir rezultatyvumą;
- 2) finansinės informacijos ir atskaitomybės patikimumą;
- 3) veiklos teisėtumą priimtų įstatymų ir reglamentų atžvilgiu.

Efektyviai veikiančiai vidaus kontrolei užtikrinti nepakanka atskirų epizodiškų kontrolės veiksmų ir priemonių. Veiksmingai ir nuosekliai vidaus kontrolei užtikrinti reikalinga:

- 1) kontrolės aplinka – valstybės institucijos ar įstaigos vadovų sukurta aplinka, leidžianti efektyviai ir nuosekliai pasireikšti kitiems vidaus kontrolės sistemos elementams;
- 2) rizikos vertinimas – kontrolės veikla pagrindinai turi būti nukreipta į tas sritis, kuriose iškyla didžiausia rizika valstybės institucijos ar įstaigos tikslams. Ši rizika gali kilti tiek iš vidaus, tiek iš išorės šaltinių;
- 3) kontrolės veikla (vidaus kontrolės procedūros) – t. y. politika, procedūros, technikos ir priemonės, kurios darbuotojus priverčia vykdyti vadovybės nutarimus;
- 4) informacija ir komunikavimas – informacijos registravimas ir perdavimas vadovybei bei tiems institucijos ar įstaigos darbuotojams, kuriems jos reikia, tokia forma ir laiku, kad jie galėtų vykdyti jiems pavestą vidaus kontrolę ir kitas funkcijas;
- 5) monitoringas (stebėseną) – aktyvios grįžtamojo ryšio procedūros, kuriomis kontrolės rezultatai naudojami koreguojant ir taisant klaidas ir kurios užtikrina deramą priežiūros sistemą, sumažinančią klaidų pakartojimo tikimybę.

Vidaus kontrolės sistema gera, kai kiekvienas iš jos elementų veiksmingas, todėl tinkamai išaiškinta ir įdiegta į nacionalinę finansų valdymo sistemą valstybinio sektoriaus vidaus

¹⁰ Mackevičius J. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos. – Vilnius: „Lietuvos mokslas“. P. 620

kontrolė sudaro galimybę ne tik padėti valstybės įstaigai siekti nustatytų tikslų, bet ir tobulinti bendrąją šalies finansų valdymo bei kontrolės praktiką, stiprinant nacionalinių išteklių valdymo ir kontrolės gebėjimus bei užtikrinant pasiekiamų rezultatų įtaką ekonomikos klestėjimui.¹¹

1.2. Vidaus kontrolės teorinė analizė

Išanalizavus Lietuvos ir užsienio ekonomikos mokslo teoretikų darbus ir remiantis D. Matusevičius klasifikacija, pateikiamos keturios kryptys, pagal kurias teoriniu lygmeniu suvokiama (interpretuojama) vidaus kontrolės sistema.

Pirma, S. Hwang, R. Bičiulaitis, R. Kanapickienė, M. Geiger, nagrinėdami vidaus kontrolę bei jos tikslus ir atskirus elementus, akcentuoja vidaus kontrolės įtaką įstaigos finansų valdymui, sukurdami tam tikras prielaidas vidaus finansų kontrolės funkcionavimui. Pagal juos, vidaus kontrolė turi garantuoti įstaigos finansinių išteklių ir turto tinkamą saugojimą, užkirsti kelią galimybei neteisėtai perimti ir panaudoti įstaigos turtą, o esant klaidų ir piktnaudžiavimo atvejams, nedelsiant nustatyti jų priežastis. Vidaus kontrolė turi garantuoti tai, kad būtų efektyviai naudojami darbo, finansiniai bei materialiniai ištekliai, sudaroma patikima finansinė atskaitomybė, programų vykdymo bei kitos ataskaitos, laikomasi teisės aktų ir sutartinių įsipareigojimų. Šie autoriai, nagrinėdami vidaus kontrolės sistemą, pagrindinai remiasi Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės įstaigų organizacijos „INTOSAI“ (arba atskirais atvejais Rėmėjų organizacijų komiteto „COSO“) pateiktos vidaus kontrolės formuluotės pagrindu, kurioje vidaus kontrolės plėtrai ir jos būklės vertinimui išskiriami bendrieji ir specialieji reikalavimai, atitinkantys ekonomikos mokslo literatūroje pateikiamus vidaus kontrolės elementus. Autoriai bendruosius reikalavimus interpretuoja sąžiningumu ir kompetencija, kontrolės tikslais ir priežiūra, kurie įtakoja:

- 1) tinkamą institucijos valdymo sistemos funkcionavimo užtikrinimą;
- 2) veiklos rizikos veiksnių ir priimtino rizikos lygio įvertinimą, sąlygojant kontrolės priemones, užtikrinančias kontrolės sistemos patikimumą;
- 3) kontrolės išlaidų neviršijimą tos kontrolės sąlygotą veiklos naudą (nauda vertinama lygiu, iki kurio sumažėja rizika nepasiekti nusistatyto tikslo arba išauga tikimybė nustatyti sukčiavimo, apgaulė, išekvojimo atvejus arba klaidą, sustiprėja jų prevencija);

¹¹ Matusevičius D. Vidaus finansų kontrolės Lietuvos valstybiniame sektoriuje plėtra [Rankraštis]: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius, 2004. P. 12

- 4) pritariamojo požiūrio vidaus kontrolei užtikrinimą bei darbuotojų sąžiningumą ir kompetenciją, sugebant sukurti tinkamą kontrolės sistemą, atsižvelgiant į sistemos tobulėjimo svarbą ir bendrus kontrolės tikslus bei ją įgyvendinant;
- 5) aiškių kontrolės tikslų, neprieštaraujančių įstaigos tikslams, nustatymą, t.y. pagal kiekvieną įstaigos veiklos rūšį turi būti nustatyti atitinkami kontrolės tikslai;
- 6) nuolat vykdomos kontrolės priežiūros sistemos sukūrimą.¹²

Nagrinėjant specialiuosius reikalavimus (t.y. reikalavimai dokumentavimui, tinkamam ūkinių įvykių registravimui, ūkinių operacijų sankcionavimui ir vykdymui, pareigų atskyrimui, priežiūrai, atsakomybei už išteklius bei veiklos peržiūrai) pažymima, kad šie reikalavimai – įvairios organizacinės ir administracinės priemonės kontrolės tikslams pasiekti bei užtikrinti, kad kontrolė būtų ekonomiškai, efektyvi ir funkcionuotų kaip sistema, įtakojant šiuos veiksnius:

- 1) ūkinių operacijų ir kitų susijusių svarbių įvykių pakankamą, išsamų ir tikslų dokumentavimą, siekiant užtikrinti, kad kiekvieną operaciją arba įvykį bei su jais susijusią informaciją būtų galima atsekti nuo pradžios iki pabaigos; tai apima reikalavimus parengti atitinkamos kontrolės procedūrų ir finansinės atskaitomybės rengimo taisykles;
- 2) ūkinių operacijų atlikimą tik atsakingų asmenų, neviršijant nustatytų pareigų, teisių arba atskirų įgaliojimų; įgaliojimai atlikti atitinkamas operacijas turi būti patvirtinti; lėšos turi būti naudojamos tik patikrinus operacijų teisėtumą; taip pat turi būti užtikrinta, kad programų sąmatose numatytos išlaidos nebūtų viršijamos;
- 3) apskaitos kontrolės metu patikrinimą, ar operacijos, kurias reikia užregistruoti ir įtraukti į apskaitą, yra patvirtintos įgaliotų darbuotojų, ar jos visos teisingai užregistruotos, t.y. patikrinamas įrašų aritmetinis teisingumas, bendros sumos, sutikrinami apskaitos dokumentai su apskaitos registru įrašais;
- 4) kontrolės sistemos diegimo ir veikimo priežiūros procedūrų sukūrimą;
- 5) priėjimo prie išteklių ir duomenų bei jų saugojimo kontrolę, sumažinant neteisėto jų panaudojimo arba įstaigos nuostolių riziką; ribojimo laipsnis priklauso nuo išteklių pažeidžiamumo ir galimo jų praradimo rizikos ir kt.¹³

Antra, R. de Koning, pateikia kitą vidaus finansų kontrolės interpretacijos kryptį. Autorius vidaus finansų kontrolę apibrėžia kaip atskirą specifinių finansų valdymo priemonių visumą, kurios tikslas – užtikrinti valstybės įstaigoje tinkamą ir veiksmingą valstybės lėšų panaudojimą bei finansų valdymo ir finansų kontrolės funkcionavimą. Autorius viešojo

¹² Matusevičius D. Vidaus finansų kontrolės Lietuvos valstybiniame sektoriuje plėtra [Rankraštis]: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius, 2004. P. 15

¹³ Ten pat, P.15-16

sektorius vidaus finansų kontrolę interpretuoja kaip apimančią visas kontrolės priemones, kurios yra taikomos valstybės arba savivaldybių turtui (įskaitant pajamas, išlaidas ir įsipareigojimus) bei atliekamos valstybės arba savivaldybių vykdomosios valdžios įstaigose decentralizuotu arba centralizuotu metodu (atitinkamai įgaliotose įstaigose), už kurių funkcionavimą atsakinga yra vykdomoji valdžia, apimant finansų valdymo, organizavimo ir biudžeto veiklos reikiamus tyrimus ir vertinimus, taip pat visas kitas reikiamas kontrolės priemones, kurios užtikrintų tinkamą viešųjų finansų kontrolę.¹⁴

Pasak R. de Koning valstybinio sektorius vidaus finansų kontrolės tikslus sudaro šie pagrindiniai elementai:

- 1) priemonių sistema, skirta sustiprinti finansų valdymą valstybės įstaigoje, apimanti finansų organizavimą, strategijos sudarymą ir biudžeto planavimą, biudžeto vykdymą ir išdoro, apskaitos, atskaitomybės ir neteisėtai panaudoto turto susigrąžinimo procedūras, siekiant užtikrinti, kad įstaigos tikslai būtų pasiekti, o tiksluose suformuluotos finansavimo programos – apsaugotos nuo švaistymo, piktnaudžiavimo, apgaulės ir klaidų;
- 2) finansų valdymo kontrolė – valstybės įstaigos valdymo sistemos dalis, kurios dėka siekiama užtikrinti įstaigos ūkinės – finansinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų – ekonomiško, efektyvumo, rezultatyvumo, skaidrumo ir teisėtumo – laikymąsi, skirta užtikrinti, kad įstaigos finansavimo programos pasiektų laukiamus rezultatus, kad ištekliai atitiktų reikiamus biudžeto planus ir įstaigos tikslus bei uždavinius; ši kontrolė gali būti įdiegta integruotai į bendrą valdymo sistemą pagal specifinius tam sukurtus minimalius reikalavimus, pvz.: pritaikant reikalavimą specifiniam funkcijų atskyrimui tarp įstaigos vadovo ir vyriausiojo buhalterio arba įkuriant specifines kontrolierių funkcijas atskirų finansų sprendimų patikrinimui ir funkcionavimui; įstaiga turi imtis visų reikiamų kontrolės priemonių, siekiant užtikrinti, kad finansų procedūros bei apskaita būtų tikslios, o viešasis turtas – tinkamai kontroliuojamas bei saugomas.¹⁵

Trečia, K. Larrson ir N. Treen nagrinėja vidaus finansų kontrolę minimalių teisės aktuose įtvirtintų reikalavimų šios kontrolės funkcionavimui požiūriu. Jų teigimu, siekiant kad vidaus finansų kontrolė tinkamai funkcionuotų valstybiniame sektoriuje:

- 1) vykdomoji valdžia turi užtikrinti aiškius, nuoseklius ir išsamius teisinius pagrindus, reglamentuojančius viešųjų finansų valdymo kontrolės ir vidaus

¹⁴ Matusevičius D. Vidaus finansų kontrolės Lietuvos valstybiniame sektoriuje plėtra [Rankraštis]: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius, 2004. P. 16

¹⁵ Ten pat, P. 16-17

kontrolės sampratos bei funkcionavimo principus, susijusią įstaigų kompetenciją ir atsakomybę;

- 2) turi būti nustatytos ir įdiegtos apskaitos ir atskaitomybės, audito sekos sudarymo, išankstinės įsipareigojimų ir mokėjimų kontrolės vykdymo, viešųjų pirkimų ir valstybės pajamų kontrolės procedūros;
- 3) turi būti įdiegta nepriklausomo vidaus audito funkcija, siekiant atlikti nepriklausomą esamų viešųjų finansų valdymo kontrolės funkcijų įvertinimą;
- 4) turi būti įdiegtos tinkamos sistemos, siekiant užkirsti kelią ir imtis reikiamų veiksmų prieš pažeidimus ir dėl lėšų susigrąžinimo, neteisėto jų praradimo atveju.¹⁶

Ketvirta, ekonominėje literatūroje egzistuoja dar viena valstybinio sektoriaus vidaus finansų kontrolės bei jos tikslų interpretacijos kryptis, kurią tyrinėjo E. Bagdonas, K. James, A. Premchand, A. Levinsohn, D. Axelrod. ir kt., valstybinio sektoriaus vidaus finansų kontrolę priskirdami biudžeto valdymo kontrolės įstaigoje procesams. Pasak šių autorių, pagrindinis dėmesys biudžeto valdymo kontrolei turi būti skiriamas dėl šių priežasčių:

- 1) įstaigų biudžetai yra pagrindinis finansinis planas, priemonė valstybės lėšoms paskirstyti prekėms, paslaugoms arba turtui įsigyti: jame nurodomos valstybės lėšos, skirtos tam tikroms valstybinėms funkcijoms atlikti;
- 2) finansų valdymo valstybiniame sektoriuje požiūriu, biudžetas yra pagrindinis juridinis veiklos dokumentas, leidžiantis valstybei ir jos įstaigoms funkcionuoti kaip valstybės veiklos rūšių vienetui;
- 3) biudžetas atlieka daug kitų funkcijų, viena iš svarbiausių – ekonominė, t.y. biudžetu paprastai yra siekiama didinti ekonomikos augimą ir plėtrą, skatinant esamus ūkinius vienetus plėsti ekonominę veiklą ir naujų įstaigų kūrimąsi valstybėje;
- 4) ekonominis stabilumas taip pat yra sviri biudžeto funkcija; šiuo atveju biudžetu siekiama išlyginti tarptautinį mokėjimų balansą, sukurti visišką užimtumą ir kainų bei atlyginimų stabilumą;
- 5) programiniame ir į rezultatus orientuotame biudžete lėšos siejamos su siekiamais rezultatais arba jų poveikiu, t.y. sprendimų ir jų priėmimo elementais, susijusiems su planavimu, organizavimu, darbuotojų parinkimu, nurodymu teikimu, koordinavimu, atsiskaitymu, biudžeto vykdymu ir vertinimu bei kt.¹⁷

¹⁶ Matusevičius D. Vidaus finansų kontrolės Lietuvos valstybiniame sektoriuje plėtra [Rankraštis]: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius, 2004. P. 18

¹⁷ Ten pat, P. 18-19

E. Bagdonas teigia, kad ekonominėje literatūroje finansų kontrolės sąvoka interpretuojama kaip biudžeto kontrolės, finansinių ataskaitų valdymo ir finansinio audito derinys, kuriame pagrindinis vaidmuo, valdant įstaigos biudžetą, tenka biudžeto valdymo kontrolės aspektams.¹⁸

Tuo tarpu A. Premchand remiasi siauresniu vidaus finansų kontrolės interpretavimu, nurodydamas, kad finansų kontrolė valstybės įstaigoje yra išlaidų valdymo kontrolė visame biudžeto valdymo procese, kurios tikslai turi apimti šiuos kontrolės elementus:

- 1) biudžeto sudarymo kontrolė;
- 2) personalo kontrolė dėl atitinkamų biudžeto programų įgyvendinimo;
- 3) ūkinių operacijų kontrolė;
- 4) išlaidų kontrolė;
- 5) įsipareigojimų priežiūra;
- 6) apskaitos valdymo kontrolė;
- 7) vidinis veiklos efektyvumo vertinimas.¹⁹

Apibendrinant nagrinėtą medžiagą, galima teigti, kad pagal minėtus autorius valstybinio sektoriaus vidaus finansų kontrolės esmė yra suvokiama trejopai:

- 1) valstybės įstaigos programinio biudžeto principų pasiekimo kontrolė;
- 2) valstybės įstaigos vidaus kontrolės priemonių visuma orientuota į biudžeto valdymą įstaigoje;
- 3) buhalterinės apskaitos, finansinių ataskaitų ir finansinės atskaitomybės kontrolės priemonių visuma.²⁰

Įgyvendinant priskirtą kontrolei atsakomybę, vidaus finansų kontrolės tikslai turi užtikrinti:

- 1) teisėtą, efektyvą, ekonomišką ir rezultatyvą viešojo sektoriaus institucijos ar įstaigos darbo, finansinių bei materialinių išteklių naudojimą;
- 2) tinkamą apskaitos tvarkymą bei tikros ir patikimos finansinės atskaitomybės sudarymą;
- 3) efektyvą, ekonomišką ir rezultatyvą valstybės įstaigos biudžeto programų įgyvendinimą;
- 4) teisės aktų ir sutartinių įsipareigojimų laikymąsi;

¹⁸ Matusevičius D. Vidaus finansų kontrolės Lietuvos valstybiniame sektoriuje plėtra [Rankraštis]: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius, 2004. P. 19

¹⁹ Ten pat, P. 20

²⁰ Ten pat

- 5) tinkamą valstybės įstaigos turto apsaugą, siekiant užkirsti kelią galimybei neteisėtai įsigyti, panaudoti įstaigos turtą (esant tokiems atvejams – nedelsiant nustatyti jų priežastis);
- 6) aiškų atsakomybės paskirstymą už viešųjų finansų valdymą, biudžeto programų vykdymą, administravimą, atskirų finansų kontrolės priemonių vykdymą bei vidaus finansų kontrolės organizavimą;
- 7) tinkamą bei nenutrūkstamą vidaus finansų kontrolės funkcionavimą, vidaus finansų kontrolės priežiūrą ir plėtrą, laikantis jai nustatytų atitinkamai minimalių, bendrųjų ir specialiųjų reikalavimų, pagrįstų kontrolės sistemos požiūriu.²¹

1.3. Vidaus kontrolės metodiniai pagrindai

Vidaus kontrolės sistemos efektyvumui ir nuoseklumui vertinti egzistuoja ne vienas vertinimo modelis (CoCo - Kanadoje, The Cadbury report - Didžiojoje Britanijoje, The Vienot report – Prancūzijoje ir kiti²²), tačiau didžiausią vaidmenį metodiškai plėtojant vidaus kontrolės sistemos taikymą praktikoje atliko Tredvėjaus komisijos rėmimo organizacijų komitetas „COSO“, Tarptautinės aukščiausiųjų kontrolės įstaigų organizacijos „INTOSAI“, Europos Sąjungos paramos organizacija, įkurta Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos ir Europos Komisijos Vidurio ir Rytų Europos šalių valdymo tobulinimui „SIGMA“, todėl plačiausiai privačiame sektoriuje naudojamas COSO Vidaus kontrolės modelis (angl. COSO Internal Control – Integrated Framework) bei analogiškas viešojo sektoriaus modelis, įtvirtintas INTOSAI Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse, kurios parengtos remiantis COSO Vidaus kontrolės modeliu bei atsižvelgiant į viešojo sektoriaus ypatumus ir patvirtintos 2004 metais.

COSO Vidaus kontrolės modelyje, patvirtintame 1992 metais ir atnaujintame 2004 metais, apibrėžiama vidaus kontrolė, aprašomi jos elementai ir pateikiami kriterijai, kuriais remiantis gali būti vertinama vidaus kontrolės sistema.

Remiantis COSO Vidaus kontrolės modeliu, vidaus kontrolė – tai įmonės direktorių valdybos, vadovybės ir kito personalo vykdomas procesas, siekiant pagrįstai užtikrinti, kad organizacijos tikslai bus pasiekti šiose srityse:

- 1) veiklos efektyvumas;
- 2) finansinės atskaitomybės patikimumas;
- 3) įstatymų ir procedūrų laikymasis.

²¹ Matusevičius D. Vidaus finansų kontrolės Lietuvos valstybiniame sektoriuje plėtra [Rankraštis]: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius, 2004. P. 20

²² http://www.inaudit.lt/index.php?page_id=25 (prisijungimo laikas: 2007-11-04)

Pagrindiniai COSO Vidaus kontrolės modelyje nusistatyti tikslai:

1. Įtvirtinti visuotinai taikomą vidaus kontrolės apibrėžimą, kuris būtų vienodai suprantamas skirtingų vartotojų;
2. Pateikti pagrindinius kriterijus, kuriais remiantis būtų vertinama vidaus kontrolės sistema ir nustatoma, kaip ją tobulinti.

COSO Vidaus kontrolės modelis pateikia 5 tarpusavyje susijusių pagrindinių elementų vidaus kontrolės sistemą: kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės veikla, informavimas ir komunikacija, stebėseną.²³

Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (INTOSAI) 2004 metais vykusiame XVIII kongrese patvirtino vidaus kontrolės standartų gaires viešajam sektoriui.

Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės buvo atnaujintos vadovaujantis COSO Vidaus kontrolės modeliu. Daug dėmesio buvo skirta rizikos vertinimui, informacinių technologijų vidaus kontrolei bei etikos nuostatoms.

Gairėse nurodyti ir pagrindiniai atnaujintų Vidaus kontrolės standartų gairių viešajam sektoriui naudotojai:

- viešojo sektoriaus institucijos, kurios galėtų naudotis gairėmis, kaip priemone sukurti institucijos nuosavą vidaus kontrolės sistemą;
- aukščiausiosios audito institucijos, kurios naudotųsi gairėmis, kaip priemone viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolės sistemų auditui.²⁴

Kaip ir COSO Vidaus kontrolės modelyje INTOSAI Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse naudojama 5 elementų vidaus kontrolės sistema, kurią sudaro: kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės veikla, informavimas ir komunikacija bei stebėseną.

Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse didžiausias dėmesys skiriamas vidaus kontrolės sąvokos ir apimties apibrėžimui, vidaus kontrolės sistemos elementų pateikimui bei aptarimui ir organizacijos vadovo, darbuotojų ir kitų suinteresuotų šalių (išorės auditorių, įstatymų leidėjo ir reguliuojančių institucijų) vaidmens ir atsakomybės įtakos vidaus kontrolės plėtojimui nustatymui.

Europos Sąjungos paramos organizacija, įkurta Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos ir Europos Komisijos Vidurio ir Rytų Europos šalių valdymo tobulinimui „SIGMA“ savo ekspertų patarimais įnešė labai svarų indėlį, kai ES suformuluotais reikalavimais, remiantis užsienio šalių patirtimi bei Lietuvos ekonominėms ir administravimo sąlygoms pritaikant, buvo plėtojama ir tobulinama Lietuvos aukščiausios audito institucijos Valstybės

²³ COSO „Internal Control – Integrated Framework“. Jersey city: AICPA, 1994

²⁴ http://www.vkontrole.lt/vidaus_kontrole.shtml (prisijungimo laikas: 2007-11-09)

kontrolės atliekamo valstybinio (teisėtumo) audito teisinė ir metodinė bazė. Ši organizacija padėjo suformuluoti vidaus kontrolės vertinimo metodiką, įtvirtintą Finansinio audito vadove²⁵.

SIGMA ekspertai taip pat prisidėjo ir rengiant Finansų kontrolės organizavimo vadovą²⁶, kuriuo siekiama pateikti vidaus kontrolės ir finansų kontrolės, kaip jos dalies, orientuotų į viešojo juridinio asmens, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja, ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų, t. y. ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo ir skaidrumo, laikymąsi viešajame juridiniame asmenyje, organizavimo rekomendacijas.

1.4. Vidaus kontrolės teisinis reglamentavimas

Vidaus kontrolės sistemos diegimas Lietuvoje prasidėjo 1997 metais, kai priimtas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl komisijos vidaus kontrolės sistemos diegimo programai ir projektams teisės aktų, kurių reikia jai įgyvendinti, parengti sudarymo“, kuriuo sudaryta komisija, turėjusi parengti vidaus kontrolės sistemos diegimo programą ir jai įgyvendinti reikalingus teisės aktų projektus. Jos vadovu buvo paskirtas tuometinis valstybės kontrolierius V. Kundrotas.

1998 m. vasario 13 d. buvo patvirtinta Valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės sistemos diegimo programa (priemonės)²⁷. Šioje programoje buvo numatyti organizacinių priemonių taikymo ir teisės aktų projektų parengimo terminai bei atsakingos institucijos. Plėtojant šią programą bei siekiant patvirtinti jau naujas priemones, 2000 metais buvo patvirtinta Valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programa²⁸.

2002 metais, įgyvendinant Sevilijos planą (svarbiausiųjų Lietuvos pasirengimo narystei ES priemonių sąvadas 2002 metų pirmajam pusmečiui), buvo patvirtintas Finansų kontrolės vadovas²⁹. Finansų kontrolės vadovu buvo siekiama nustatyti finansų kontrolės – vidaus kontrolės, orientuotos į paskirtų asignavimų ir turto teisėtą, ekonomišką, efektyvų bei rezultatyvų naudojimą institucijoje, rekomendacijas, su kuriomis turi būti susipažinę valstybės biudžeto asignavimų valdytojai, t. y. supažindinti, kaip turi būti atliekama kontrolė, padėti vadovams

²⁵ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2006-02-08 įsakymas Nr. V-21 „Dėl Finansinio audito vadovo patvirtinimo“ // (nepublikuotas)

²⁶ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007-11-11 įsakymas Nr. 1K-293 „Dėl finansų kontrolės organizavimo vadovo patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2007, Nr. 109-4463

²⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998-02-13 nutarimas Nr. 179 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės sistemos diegimo programos (priemonių) patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 1998, Nr. 17-421

²⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000-10-18 nutarimas Nr. 1247 „Dėl Valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 89-2764

²⁹ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-05-21 įsakymas Nr. 139 „Dėl finansų kontrolės vadovo patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 61-2484

pasiekti nustatytus uždavinius, patobulinti bendrąją kontrolės praktiką, sustiprinti vadovų gebėjimus dėl finansinių išteklių valdymo ir kontrolės. Šį vadovą derėtų laikyti pirmuoju vidaus kontrolės sistemos diegimo Lietuvos viešojo sektoriaus praktikoje žingsniu. Finansų kontrolės vadovas, sudarytas remiantis COSO Vidaus kontrolės modelyje bei INTOSAI Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse nustatyta vidaus kontrolės sistema, susidedančia iš 5 elementų, kurie pateikti kaip bendrieji ir specialieji reikalavimai vidaus kontrolės sistemai. Finansų kontrolės vadove taip pat buvo patvirtinta ir 3 stadijų (išankstinė, einamoji ir paskesnioji) finansų kontrolės atlikimo forma bei pavyzdinis Išankstinės, einamosios ir paskesniosios finansų kontrolės klausimynas, skirtas padėti įstaigų ir institucijų vadovams palyginti kuriamas ir veikiančias kontrolės sistemas su šioms sistemoms keliamais reikalavimais ir jas įvertinti, siekiant užtikrinti kontrolės sistemos tinkamą ir veiksmingą funkcionavimą.

Dar tais pačiais metais buvo priimtas pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis vidaus kontrolę – LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas³⁰. Šis įstatymas nustato pagrindinius vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, ir vidaus audito funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje teisinius pagrindus, tikslus bei viešojo juridinio asmens vadovo kompetenciją siekiant, kad veiktų vidaus kontrolė.

LR vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas vidaus kontrolę apibrėžia kaip viešojo juridinio asmens vadovo sukurtą visų kontrolės rūšių sistemą, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą.

Vidaus kontrolės pagrindinis tikslas yra užtikrinti, kad:

- 1) viešojo juridinio asmens veikla būtų vykdoma įstatymų, kitų teisės aktų nustatyta tvarka pagal strateginius arba kitus veiklos planus, programas bei procedūras;
- 2) valstybės ir savivaldybės turtas bei įsipareigojimai tretiesiems asmenims būtų apsaugoti nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo ar kitų neteisėtų veikų;
- 3) viešasis juridinis asmuo vykdydamas veiklą laikytųsi patikimo finansų valdymo principų;
- 4) informacija apie viešojo juridinio asmens finansinę ir kitą veiklą būtų teisinga ir pateikiama teisės aktų nustatyta tvarka.

2003 metais Vyriausybės nutarimu „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir Vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų

³⁰ Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios, 2002, 123-5540

patvirtinimo³¹ nustatė viešųjų juridinių asmenų vadovams pareigą teikti ataskaitas dėl finansų kontrolės būklės bei patvirtinti savo įstaigos finansų kontrolės taisykles.

Lygiagrečiai finansų ministras įsakymais patvirtino minimalius finansų kontrolės reikalavimus³² ir finansų kontrolės būklės ataskaitos formą³³. Pirmasis įsakymas skirtas nustatyti minimalius reikalavimus finansų kontrolei viešajame juridiniame asmenyje, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja, ir padėti viešųjų juridinių asmenų vadovams tinkamai įgyvendinti Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo nuostata dėl finansų kontrolės taisyklių tvirtinimo. Antruoju įsakymu patvirtinta standartizuota finansų kontrolės būklės ataskaitos forma, kuri padeda viešųjų juridinių asmenų vadovams įsivertinti finansų kontrolės būklę savo įstaigose ir institucijose bei susipažinti su finansų kontrolės būkle jiems pavaldžiose ir jų reguliavimo sričiai priskirtuose viešuosiuose juridiniuose asmenyse bei imtis priemonių finansų kontrolės sistemai gerinti.

Patvirtinus šiuos teisės aktus, vidaus kontrolės sistemos diegimo ir tobulinimo darbai šiek tiek apstojo iki 2007 m. spalio 11 d., kai atsižvelgiant į vidaus kontrolės sistemos diegimo rezultatus, buvo pakeistas bei patobulintas Finansų kontrolės vadovas ir patvirtintas jau minėtas Finansų kontrolės organizavimo vadovas³⁴.

³¹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-04-14 nutarimas Nr. 470 „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir Vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2003, Nr. 37-1612

³² Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003-05-08 įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų“ // Valstybės žinios. 2003, Nr. 47-2083

³³ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004-01-07 įsakymas Nr. 1K-004 „Dėl finansų kontrolės būklės ataskaitos formos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 8-205

³⁴ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007-11-11 įsakymas Nr. 1K-293 „Dėl finansų kontrolės organizavimo vadovo patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2007, 109-4463.

2. VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS MODELIS IR JO TOBULINIMO GALIMYBĖS

Vertinant vidaus kontrolės efektyvumą ir nuoseklumą, tikslinga vidaus kontrolės sistemą analizuoti ne kaip visumą, o ją skaidyti pagal tam tikrą loginį ryšį turinčių elementų klasifikaciją. Galima būtų naudoti kiekvieną iš šio darbo dalyje „Vidaus kontrolės teorinėje analizė“ pateiktų keturių ekonomikos mokslo teoretikų darbuose naudojamų vidaus kontrolės interpretavimo krypčių, kurios skirtingai išskiria vidaus kontrolės sistemos elementus, tačiau šiame darbe remiamasi dažniausiai mokslinėje literatūroje ir tarptautinių profesinių organizacijų pateikiama vidaus kontrolės sistemos tarpusavyje susijusių elementų struktūra:

- 1) vidaus kontrolės aplinka;
- 2) rizikos vertinimas;
- 3) vidaus kontrolės procedūros;
- 4) informacija ir jos perdavimas;
- 5) vidaus kontrolės stebėseną.

Toks vidaus kontrolės priemonių išskaidymas padeda tiek įstaigų ir organizacijų vadovams, tiek vidaus ar išorės auditoriams įvertinti:

- 1) kaip skirtingi vidaus kontrolės elementai gali įtakoti teisėtą asignavimų ir turto valdymą bei tikros ir teisingos informacijos pateikimą finansinėje atskaitomybėje;
- 2) tobulintinas vidaus kontrolės sritis;
- 3) naujų vidaus kontrolės priemonių sukūrimo arba esamų priemonių tobulinimo poreikį.

Taigi apibendrinus mokslinę, metodinę ir teisinę literatūrą, vidaus kontrolės sistema reikėtų laikyti struktūrizuotą priemonių ir metodų sistemą, suteikiančią galimybę tinkamai organizuoti valdymo procesą ir informacijos riziką bei padedančią pasiekti pagrindinius vidaus kontrolės tikslus – užtikrinti efektyvų, ekonomišką, rezultatyvų, skaidrų ir teisėtą finansų ir turto valdymą bei išvengti apgaulės (klastočių) atvejų ir klaidingų duomenų pateikimo apskaitos registruose ir finansinėje atskaitomybėje. Tokia vidaus kontrolės sistema, remiantis jau pateikta klasifikacija, bus detaliau analizuojama ir jos pagrindu atliekamas vidaus kontrolės veiksmingumo ir nuoseklumo Lietuvos valstybinio sektoriaus įstaigose ir institucijose vertinimas.

Aprašant kiekvieną sistemos elementą, gilinamasi į ekonomikos mokslo teoretikų, kurie remiasi 5 elementų sistema, darbus vidaus kontrolės tematika; remiamasi COSO Vidaus kontrolės modelyje ir INTOSAI Vidaus kontrolės standartų gairėse patvirtintu vidaus kontrolės sistemos aiškinimu; šalia pateikiama ir Valstybės kontrolės darbuotojų (valstybinių auditorių),

atliekant finansinius (teisėtumo) auditus, taikomame Finansinio audito vadove įtvirtinta vidaus kontrolės sistemos vertinimo metodika; analizuojamos finansų ministro patvirtintame Finansų kontrolės organizavimo vadove pateikiamos rekomendacijos dėl bendrųjų ir specialiųjų reikalavimų valstybinio sektoriaus viešųjų juridinių asmenų vidaus finansų kontrolei.

Tokia vidaus kontrolės sistemos analizė turėtų būti pakankamai išsami ir naudinga, vertinant Lietuvos valstybinio sektoriaus įstaigų ir institucijų vidaus kontrolės efektyvumą ir nuoseklumą bei nustatant galimų vidaus kontrolės trūkumų ryšį su atskirais sistemos elementais.

2.1. Vidaus kontrolės aplinka

Vidaus kontrolės aplinka – tai efektyvios vidaus kontrolės sistemos pagrindas, garantuojantis tvarką organizacijoje. Vidaus kontrolės aplinka daro tiesioginę įtaką kitiems vidaus kontrolės sistemos elementams: rizikos įvertinimo efektyvumui, informacinių srautų sistemos struktūrai, kontrolės procedūrų ir monitorinio veiklos patikimumui.³⁵

G. Gilienė ir R. Kanapickienė išanalizavusios ir palyginusios skirtingų autorių kontrolės aplinkos apibrėžimus, padarė išvadą, kad visų apibrėžimų bendras bruožas – kontrolės aplinkos supratimas kaip organizacijos (autorės naudoja „įmonės“ sąvoką, tačiau mūsų manymu, šios išvados taikytinos ir viešojo sektoriaus organizacijų atžvilgiu) vadovybės žinojimas ir praktiniai veiksmai, nukreipti į vidaus kontrolės sistemos sukūrimą ir palaikymą, bei pasiūlė tokį kontrolės aplinkos apibrėžimą: *kontrolės aplinka – tai veiksmų, darančių įtaką organizacijos vidaus kontrolei, visuma*. Veiksnius, darančius įtaką vidaus kontrolei, galima skaidyti į vidaus ir išorės, tačiau kai kurie autoriai teigia, jog išorės veiksmų vadovybė negali įtakoti, tai jų nereikėtų priskirti prie vidaus kontrolės aplinkos veiksmų. Mūsų nuomone, organizacija, nors ir negalėdama valdyti išorės veiksmų, gali taikyti kitas efektyvias vidaus kontrolės priemones, padedančias sumažinti išorės veiksmų įtakos riziką iki organizacijai priimtino lygmens, todėl išorės veiksmus derėtų priskirti prie vidaus kontrolės veiksmų, darančių įtaką vidaus kontrolei.

Kontrolės aplinkai dažniausiai priskiriami šie vidaus veiksniai ir jų porūšiai:

- 1) vadovo požiūris ir veiklos stilius:
 - a) vadovybės garbingumas, etinės savybės;
 - b) vadovų požiūris į kontrolę;
 - c) vadovų naudojami kontrolės metodai;
 - d) vadovų polinkis rizikuoti;
- 2) organizacinė struktūra;

³⁵ Gipiienė G., Kanapickienė R. Vadovybės įtaka įmonės vidaus kontrolei // Inžinerinė ekonomika, 2001, Nr. 3 (23), P. 63

- 3) personalo politika:
 - a) darbuotojų kvalifikacija, garbingumas, etika;
 - b) įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas.

Autorės pateikia kontrolės veiksmų suskirstymą santykio su vadovybe aspektu ir analizuoja veiksmus, kuriais vadovybė įtakoja vidaus kontrolę, t.y. vadovų požiūris į kontrolę, vadovų polinkis rizikuoti bei vadovybės garbingumas ir etinės savybės. Anot jų, remiantis vadovų požiūriu į kontrolę galima pasakyti, ar organizacija pasieks savo tikslus, nes jei darbuotojai jaučia, kad vidaus kontrolė yra svarbi vadovybei, suteikia reikiamą atsaką ir daugiau dėmesio skiria kontrolės taisyklių laikymuisi. Rizikuoti linkę vadovai dažniausiai nenustato kontrolės procedūrų ir yra linkę susitaikyti su tuo, kad finansinėse ataskaitose bus likę klaidų, o nelinkę rizikuoti, teikia per didelį dėmesį kontrolei, kurios atlikimo kaštai gali viršyti teikiamą naudą, todėl geriausia, kai vadovybės polinkis rizikuoti yra tarp šių kraštutinių. Vadovų garbingumas ir etinės savybės taip pat turi įtakos vidaus kontrolei, nes nuo to priklauso vadovybės suformuluotos etikos ir elgesio normos bei tai kaip, kaip jos pateikiamos, kad darbuotojai jų laikytųsi, o taip pat ir garbingo vadovybės elgesio pavyzdys darbuotojams.³⁶

COSO Vidaus kontrolės modelis pabrėžia, kad kontrolės aplinka sukuria tokią organizacijos aplinką, kurioje darbuotojai suvokia kontrolės būtinumą. Tai yra pagrindas kitiems vidaus kontrolės elementams. Kontrolės aplinką sudaro šie elementai:

- 1) sąžiningumas ir etinės vertybės (organizacijos tikslai ir priemonės jiems pasiekti priklauso nuo vadovybės pasirinkimų, vertybių suvokimo ir vadovavimo stiliaus. Vidaus kontrolės efektyvumas negali būti aukščiau organizacijos darbuotojų, kurie kuria, administruoja ir prižiūri kontrolės priemones, sąžiningumo ir etinių vertybių, todėl sąžiningumas ir etinės vertybės yra pagrindas kitiems kontrolės elementams);

- 2) darbuotojų kompetencija (kompetencija atspindi žinias ir įgūdžius, kurių reikia atlikti apibrėžtus darbus. Kaip gerai šios užduotys turi būti atliktos, nustato vadovybė ir pagal tai samdo darbuotojus ir kelia jų kvalifikaciją);

- 3) vadovybės filosofijos ir veikimo stilius (tai, kaip organizacijai yra vadovaujama ir kokio lygmens rizika yra priimtina priklauso nuo vadovybės filosofijos ir veikimo stiliaus. Neformaliai valdomose organizacijose kontrolė atliekama „akis į akį“, formaliai gi valdomose organizacijose remiamasi patvirtintomis tvarkomis ir nustatytais klaidų ataskaitomis);

- 4) organizacinė struktūra (organizacijos tikslų planavimo, vykdymo, kontrolės ir priežiūros veiklai didelę įtaką turi organizacinė struktūra, kurią organizacija pritaiko pagal savo poreikius. Vienose gali būti nustatyta tiesioginė kontrolė, kitose matricinė);

³⁶ Gipienė G., Kanapickienė R. Vadovybės įtaka įmonės vidaus kontrolei // Inžinerinė ekonomika, 2001, Nr. 3 (23), P. 65-67

5) įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas (tai apima įgaliojimų darbuotojams nustatymą ir atsakomybės už vykdomas funkcijas paskirstymą);

6) žmonių išteklių politika ir praktika (tai organizacijos nusistatyta praktika dėl darbuotojų įdarbinimo, jų orientavimo, mokymo, įvertinimo, paskatinimo. Organizacija gali parodyti, kad tik kompetentingi ir patikimi darbuotojai gali būti priimami, kad vertinami tik savo kvalifikaciją keliantys darbuotojai ir atsižvelgiant į tai, rengiami mokymai).

Nors šie vidaus kontrolės sistemos elementai visi yra labai svarbūs, tačiau priklausomai nuo organizacijos jų svarba gali būti didesnė ar mažesnė kitų elementų atžvilgiu. Kontrolės aplinka priklauso ir nuo organizacijos istorijos bei kultūros.³⁷

INTOSAI Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse kontrolės aplinka taip pat pateikiama kaip visos vidaus kontrolės sistemos pagrindas. Ji užtikrina discipliną bei struktūrą ir atmosferą, turinčią įtakos vidaus kontrolės kokybei. Ji veikia strategijos ir tikslų formulavimo procesą ir kontrolės veiklos organizavimą.

Kontrolės aplinkos sudėtinės dalys:

1) vadovybės ir darbuotojų asmeninis ir profesinis sąžiningumas bei moralinės vertybės, įskaitant visoje organizacijoje vyraujančią vidaus kontrolės palaikymą (vadovybės ir darbuotojų asmeninis ir profesinis sąžiningumas bei moralinės vertybės lemia jų pasirinkimą ir vertybinius sprendimus. Be to, valstybės institucijos turi palaikyti ir demonstruoti sąžiningumą ir moralines vertybes ir tai turi būti matoma visuomenei iš organizacijos misijos ir esminių vertybių aprašo);

2) kompetencijos siekis (kompetencijos siekis apima žinių ir įgūdžių lygį, būtiną tvarkingai, etiškai, ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai veiklai užtikrinti, bei gerą kiekvieno asmens atsakomybės už vidaus kontrolę supratimą, todėl valstybės tarnautojų mokymas gali padėti jiems geriau suprasti vidaus kontrolės tikslus, ypač veiklos etiškumo tikslą, ir tobulinti įgūdžius spręsti etinio pobūdžio klausimus);

3) „iš viršaus“ duodamas tonas (t. y. vadovybės filosofija ir veiklos stilius) (aukščiausios vadovybės požiūris atsispindi visuose vadovybės veiklos aspektuose, todėl jei aukščiausioji vadovybė mano, kad vidaus kontrolė svarbi, kiti organizacijos darbuotojai tai jaučia ir atsako į tai sąžiningai laikydamiesi nustatytos kontrolės priemonių. Vadinasi, vidaus kontrolės tikslams ir ypač „etiškos veiklos“ tikslui pasiekti labai svarbu, kad vadovybė pati elgtųsi etiškai ir reikalautų etiško elgesio iš kitų);

4) organizacinė struktūra (organizacinė struktūra apibrėžia svarbiausias organizacijos valdžios ir atsakomybės sritis. Įgaliojimai ir atskaitingumas išreiškia tai, kaip valdžia ir atsakomybė deleguojama visiems kitiems organizacijos lygmenims. Įgaliojimai ar atskaitingumas negalimi be ataskaitų, todėl turi būti apibrėžti ir ataskaitų teikimo ryšiai);

³⁷ COSO „Internal Control – Integrated Framework“. Jersey city: AICPA, 1994

5) žmonių išteklių politika ir praktika (personalas – svarbus vidaus kontrolės aspektas. Kad kontrolė būtų efektyvi, reikia kompetentingo ir patikimo personalo, todėl darbuotojų samdymo, mokymo, vertinimo, atlyginimo ir skatinimo būdai yra svarbi kontrolės aplinkos dalis).³⁸

Finansinio audito vadovas vidaus kontrolės aplinką apibrėžia kaip aplinką, kurioje turi funkcionuoti audituojamo subjekto vidaus kontrolės sistema. Šią aplinką formuoja vadovo požiūris į vidaus kontrolę ir veiksmai, lemiantys jos sukūrimą ir įgyvendinimą.

Vidaus kontrolės aplinkos pagrindiniai elementai yra:

1) vadovo požiūris ir veiklos stilius (kontrolės aplinka atspindi organizacijos vadovo požiūrį, suvokimą ir veiksmus vidaus kontrolės atžvilgiu ir jos svarbą organizacijai. Vadovai skiriasi savo mąstymu, požiūriu į organizacijos veiklą, riziką, kontrolę, apskaitą, atsakomybę ir pan.);

2) organizacinė struktūra (tai tinkamas ir efektyvus darbuotojų pareigų paskirstymas. Darbuotojai privalo žinoti, ką turi daryti, kokios jų teisės, pareigos, už ką jie atsako. Tam tikrų padalinių darbuotojų funkcijos, veiklos sritys neturi dubliuotis, jų atsakomybė turi būti aiškiai ir tiksliai apibrėžta. Visa tai turi užtikrinti audituojamo subjekto vadovas);

3) personalo politika (vidaus kontrolės efektyvumui turi didelę įtaką tinkama darbuotojų kompetencija, atsakomybės paskirstymas, pareigų ir teisių suderinimas, darbo padalinimas, darbuotojų pakeitimo tvarka. Vidaus kontrolės efektyvumas priklauso nuo darbuotojų kompetentingai ir rūpestingai atliekamo darbo, nuo jų supratimo, kam kontrolė reikalinga. Neigiamas darbuotojų požiūris į kontrolę, aplaidus pareigų atlikimas silpnina vidaus kontrolę ir neigiamai atsiliepia subjekto veiklai);

4) išoriniai veiksniai (tai organizacijos veiklai įtakos turintys veiksniai: šalies ekonominė politika, įstatymų, kitų teisės aktų nepastovumas, vyriausybinių institucijų priežiūra).

Finansų kontrolės organizavimo vadovas prie bendrųjų reikalavimų vidaus kontrolei taip pat pateikia ir kontrolės aplinkos apibrėžimą bei kontrolės aplinką lemiančius veiksnius. Kontrolės aplinka – viešojo juridinio asmens vadovo ir darbuotojų asmeninių ir dalykinių savybių visuma, daranti įtaką to juridinio asmens veiklai. Kontrolės aplinka vertinama atsižvelgiant į viešojo juridinio asmens vidaus tvarką bei etiką.

Viešojo juridinio asmens vadovai ir darbuotojai turi laikytis bendro teigiamo požiūrio į kontrolę, jį skatinti bei turi būti siekiama užtikrinti teigiamą kontrolės aplinką.

Teigiamą kontrolės aplinką lemia:

- 1) viešojo juridinio asmens vadovo ir darbuotojų požiūris į etiką;
- 2) viešojo juridinio asmens vadovo dalyvavimas kontrolės procesuose;

³⁸ Guidelines for internal control standards for the public sector. - INTOSAI, 2004

3) viešojo juridinio asmens struktūra, veiklos pobūdis ir reglamentavimas, tradicijos ir nusistovėjusi praktika;

4) žmoniškųjų išteklių politika, kuri apima darbuotojų paiešką, samdymą ir orientavimą.³⁹

2.2. Rizikos vertinimas

Rizika – galimybė, kad pasiekti rezultatai skirsis nuo suplanuotų, todėl pradinė rizikos vertinimo sąlyga – organizacija turi nusistatyti tikslus, uždavinius rezultatui pasiekti. Siekti užsibrėžtų tikslų gali padėti tinkamai sukurtos ir efektyviai bei nuosekliai veikiančios vidaus kontrolės priemonės. Rizikos vertinimas – tai rizikos, galinčios trukdyti ir (ar) trukdančios siekti nusistatytų tikslų, nustatymas ir analizė. Galimi rizikos nustatymo metodai – kokybinis ir kiekybinis rangavimas, vadovybės susirinkimai, prognozavimas, strateginis planavimas, audito bei kitų vertinimų rezultatų aptarimas. Nustatant rizikas, taip pat būtina išnagrinėti ir galimą jų poveikį. Rizikos analizė bendrąja prasme yra rizikos reikšmingumo įvertinimas, nustatant jos pasireiškimo tikimybę ir nusprendžiant, kaip riziką galima valdyti ir kokių kontrolės priemonių imtis.⁴⁰

COSO Vidaus kontrolės modelis pažymi, kad visos organizacijos, nepriklausomai nuo dydžio, struktūros, rūšies susiduria įvairiomis vidinėmis ir išorės rizikomis, kurios privalo būti įvertintos. Rizikos vertinimas yra nuolatinis rizikų, susijusių su organizacijos tikslais, nustatymo ir vertinimo procesas, padedantis nuspręsti, kaip šias rizikas valdyti, todėl yra būtinas efektyvios vidaus kontrolės sistemos elementas. Turi būti koncentruojamasi ties visų organizacijos valdymo lygmenų rizika ir priimami būtiniausi sprendimai, tai rizikai valdyti. Kadangi ekonominės, reguliavimo ir veiklos sąlygos kinta, būtinas mechanizmas identifikuoti rizikas su sijusias su šia kaita.

INTOSAI Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse pateikiamas labai panašus rizikos vertinimo apibrėžimas – tai rizikos veiksmų, susijusių su organizacijos tikslų pasiekimu, nustatymo bei analizės ir atitinkamos reakcijos numatymo procesas.

Šis procesas apima:

1) rizikos nustatymą:

- rizika, susijusi su organizacijos tikslais,
- visapusė rizika,

³⁹ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007-11-11 įsakymas Nr. 1K-293 „Dėl finansų kontrolės organizavimo vadovo patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2007, 109-4463.

⁴⁰ Daujotaitė D. Finansinis auditas. – V.: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006. P. 108

- rizika dėl išorės ir vidaus veiksnių – visos organizacijos ir pavienės veiklos lygmeniu;

2) rizikos vertinimą:

- rizikos reikšmingumo nustatymas,
- rizikos tikimybės įvertinimas;

3) organizacijos toleruojamos rizikos nustatymą;

4) reagavimo numatymą:

- reikia įvertinti 4 reagavimo į riziką rūšis: perdavimą, toleravimą, mažinimą ar nutraukimą; iš jų rizikos mažinimas yra aktualiausias, nes efektyvi vidaus kontrolė – svarbi priemonė rizikai mažinti;

- susijusios kontrolės priemonės gali būti nustatomojo arba prevencinio pobūdžio.

Analogiškai Vidaus kontrolės modeliui gairėse pabrėžiama, kad ir viešojo sektoriaus, ekonominės, pramonės šakos, reguliavimo ir veiklos sąlygos nuolat keičiasi, todėl rizikos vertinimas turi būti nuolatinis ir pasikartojantis procesas. Jis apima pasikeitusių sąlygų, galimybių ir rizikos veiksnių nustatymą bei analizę (rizikos vertinimo ciklas) ir vidaus kontrolės keitimą pritaikant prie besikeičiančios rizikos.

Nors Finansinio audito vadovas apie rizikos vertinimą organizacijoje nieko nekalba, Valstybinio audito reikalavimai⁴¹ pateikia kiek kitokį priėjimą prie rizikų, su kuriomis susiduria kiekviena organizacija. Reikalavimai nustato dviejų rūšių riziką: įgimtą ir kontrolės. Įgimta rizika laikoma reikšmingų informacijos iškraipymų rizika, kuri atsiranda dėl ūkinės operacijos, ūkinio įvykio ar kitų vidaus ir išorės veiksnių prigimties ir pobūdžio. Tai tokia rizika, kurios pasireiškimo tikimybę organizacijos vadovybė negali visiškai panaikinti, nes įgimta rizika nepriklauso nuo to, ar organizacijoje veikia vidaus kontrolė. Įgimta rizika visada yra, tik ji gali būti maža arba didelė, priklausomai nuo vadovybės taikomų vidaus kontrolės priemonių efektyvumo šiai rizikai valdyti.

Kontrolės rizika laikoma rizika, kad neteisėtas asignavimų panaudojimas, turto valdymas ar apskaitos informacijos iškraipymai, nebus laiku pastebėti ar pataisyti apskaitos sistemos ir vidaus kontrolės.

Tam, kad sumažinti įgimtos rizikos reikšmingumą ir kontrolės rizikos pasireiškimo tikimybę, būtinas nuolatinis organizacijos vadovybės atliekamas rizikos vertinimas.

Finansų kontrolės organizavimo vadove pateikiami reikalavimai rizikų nustatymo ir valdymo procesui. Vadove įtvirtinta nuostata, jog viešasis juridinis asmuo turi nusistatyti rizikos

⁴¹ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002-02-21 įsakymas Nr. V-26 „Dėl valstybinio audito reikalavimų“ // Valstybės žinios. 2002. Nr. 20-790 (su pakeitimais ir papildymais)

veiksnius ir toleruojamą riziką. Toleruojama rizika – rizika, kurią valdyti nėra poreikio ar galimybės. Paprastai toleruojama maža rizika arba rizika, kurios valdymo sąnaudos per didelės.

Valdant riziką, būtina siekti ją sumažinti iki toleruojamos rizikos lygio. Viešojo juridinio asmens veiklos riziką galima padalyti į dvi dalis – rizika, susijusi su tikslų pasiekimu, ir rizika, susijusi su sąnaudomis šiems tikslams pasiekti. Rizikos nustatymas yra kontrolės vertinimo pagrindas, todėl vienas pagrindinių rizikos nustatymo tikslų – nustatyti ir padėti parinkti rizikos valdymo priemones, procedūras ir suteikti viešojo juridinio asmens vadovui informaciją apie rizikingas sritis.

Kuriant kontrolės sistemą, būtina atkreipti dėmesį, kad diegiama kontrolės procedūros būtų adekvačios rizikai. Dažnai tikslinga nustatyti tokias kontrolės procedūras, kurios pakankamai užtikrina, kad nuostolis nebus didesnis už kontrolės vykdymo sąnaudas.

Viešojo juridinio asmens veiklos sąlygos ir tikslai gali keistis. Keičiantis veiklos sąlygoms ir tikslams, rizika turi būti nustatoma iš naujo. Nustatant riziką, atsižvelgiama į pasikeitusias sąlygas, galimybes ir rizikos veiksnius bei analizę, kontrolės keitimą pritaikant prie besikeičiančios veiklos.⁴²

2.3. Vidaus kontrolės procedūros

COSO Vidaus kontrolės modelis, INTOSAI Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės gairės ir Finansų kontrolės organizavimo vadovas labai panašiai apibrėžia kontrolės procedūras (veiklą) ir pateikia labai artimą vidaus kontrolės procedūrų klasifikaciją, tai šių trijų dokumentų pagrindu kontrolės procedūros analizuojamos kartu.

Vidaus kontrolės procedūros (kontrolės veikla) – tai veiklos kryptys ir procedūros, įdiegtos siekiant valdyti riziką ir įgyvendinti organizacijos tikslus.

Finansų kontrolės organizavimo vadovas dar pabrėžia, kad kontrolės procedūros – tai darbuotojų ar informacinių sistemų atliekamos kontrolės operacijos, kurios nustatomos finansų kontrolės taisyklėse ir kituose vidaus dokumentuose, aprašant operacijų (jų grupių) atlikimo sekas ir darbuotojų veiksmus atliekant šias operacijas.

Kad kontrolės veikla būtų efektyvi, ji turi būti:

- 1) tinkama (reikiama kontrolės priemonė reikiamoje vietoje, proporcinga susijusiais rizikai);

⁴² Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007-11-11 įsakymas Nr. 1K-293 „Dėl finansų kontrolės organizavimo vadovo patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2007, 109-4463.

- 2) nuosekliai funkcionuoti pagal laikotarpiui parengtą planą (ją turi vykdyti visi susiję darbuotojai ir ji veikti nenutrūkstamai);
- 3) efektyvi sąnaudų požiūriu (kontrolės įdiegimo kaina neturi viršyti gaunamos naudos);
- 4) visapusė, pagrįsta ir tiesiogiai susijusi su kontrolės tikslais.

Kontrolės veikla vyksta visoje organizacijoje, visais lygmenimis ir visuose funkcinuose padaliniuose. Ji apima įvairią nustatomojo ir prevencinio pobūdžio kontrolės veiklą, tokią kaip:

1) įgaliojimo ir patvirtinimo procedūras (suteikti leidimą sandoriams ir juos vykdyti gali tik pagal savo įgaliojimus veikiantys asmenys. Leidimas iš principo reiškia užtikrinimą, kad pagal teisės būtų atliekami ir vyktų tik vadovybės patvirtinti sandoriai ir įvykiai. Leidimo procedūros, kurios turi būti dokumentuotos ir apie kurias anksti turi būti informuoti vadovai ir darbuotojai, apima konkrečių sąlygų, kuriomis duodami leidimai, aprašymus);

2) pareigų (leidimo davimo, atlikimo, užregistravimo ir patikrinimo) atskyrimą (kad sumažėtų klaidų, eikvojimo ir neteisėtų veiksmų galimybė bei šių problemų nenustatymo rizika, vienam asmeniui negali būti pavesta kontroliuoti visus pagrindinius sandorio ar įvykio etapus, todėl pareigas ir atsakomybę reikia sistemingai paskirstyti keliems asmenis, užtikrinant efektyvius tikrinimus ir pusiausvyrą);

3) išteklių ir dokumentų prieigos kontrolę (prieiga prie turto ir dokumentų gali būti suteikta tik įgaliotiems darbuotojams, atsakingiems už jų saugojimą ir naudojimą. Priėjimo prie turto ribojimas bei efektyvios saugumo priemonės sumažina neteisėto jų panaudojimo arba viešojo juridinio asmens nuostolių riziką. Ribojimo laipsnis priklauso nuo dokumentų svarbos, turto vertės ir likvidumo bei galimo praradimo rizikos);

4) patikrinimą ir suderinimą (prieš atliekant reikšmingus sandorius, privaloma juos sutikrinti su patvirtintais asignavimais ir suderinti su įgaliotais atstovais, o po jų atlikimo sutikrinti su gautu turto);

5) veiklos rezultatų, sričių ir procesų peržiūras (veiklos rezultatai turi būti reguliariai peržiūrimi lyginant, nustatant efektyvumą ir rezultatyvumą. Jei peržiūros metu nustatoma, kad faktiniai rezultatai neatitinka nustatytųjų, reikia peržiūrėti kontrolės procedūras bei veiklos procesus ir nustatyti, ar nereikia jų tobulinti);

6) priežiūrą (užduočių skyrimą, peržiūrą ir tvirtinimą) (kompetentinga priežiūra padeda užtikrinti, kad vidaus kontrolės tikslai bus pasiekti. Viešojo juridinio asmens padalinių vadovai turi prižiūrėti savo darbuotojų darbą ir tvirtinti užduočių paskirstymą, užtikrinti, kad pavedimai, nurodymai būtų teisingai suprasti ir įvykdyti. Darbo užduočių skyrimas, tikrinimas – kontrolės priežiūros procedūros, kuriomis siekiama garantuoti, kad bus laikomasi patvirtintų darbo procedūrų ir reikalavimų, o klaidos, nesusipratimai, neteisinga praktika bus nustatyti ir pašalinti,

bus stengiamasi, kad neteisėti veiksmai neįvyktų arba nesikartotų. Užduočių paskyrimas darbuotojui, peržiūra ir tvirtinimas reiškia, kad kiekvienam darbuotojui aiškiai nurodomos jo pareigos ir atsakomybė, kad kiekvieno darbuotojo darbas sistemingai peržiūrimas reikiamu laipsniu ir kad svarbiausiais momentais atliekamas darbo patvirtinimas, kad jis vyksta kaip numatyta).

Organizacijos turi pasiekti tinkamą nustatomosios ir prevencinės kontrolės veiklos pusiausvyrą.

Norint įgyvendinti tikslus, kontrolės veiklą turi papildyti ištaisomieji veiksmai.

Auditorius turi susipažinti ir su audituojamo subjekto vadovo nustatytais kontrolės procedūromis, vertinti visas egzistuojančias vidaus kontrolės procedūras ir numatyti, kokios kontrolės procedūros padėtų išvengti nustatytų pažeidimų, bei įsitikinti, jog įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimai paverčiami audituojamo subjekto vidaus kontrolės procedūromis (tvarkomis, taisyklėmis, normomis ir kt.).⁴³

2.4. Informacija ir jos perdavimas

Vidaus kontrolės modelis pabrėžia, kad tinkama informacija turi būti nustatyta, užfiksuota ir perduota tokia forma ir laiku, kad įgalintų darbuotojus įvykdyti savo pareigas. Informacinės sistemos teikia ataskaitas, kuriose yra veiklos, finansinė ir nefinansinė, su reikalavimų vykdymu susijusi informacija, sudaranti sąlygas įgyvendinti ir kontroliuoti veiklą. Tai ne tik vidaus duomenys, bet ir informacija apie išorės įvykius, veiklą ir sąlygas, būtina sprendimams priimti ir ataskaitoms rengti.

Efektyvi komunikacija turi vykti organizacijoje žemyn, aukštyn ir skersai, apimdama visas sudėtines dalis ir visą struktūrą. Aukščiausioji vadovybė turi aiškiai nurodyti visiems darbuotojams, kad kontrolės pareigas reikia vertinti rimtai. Darbuotojai turi suprasti savo vaidmenį vidaus kontrolės sistemoje ir tai, kaip kiekvieno jų veikla susijusi su kitų žmonių darbu. Be to, reikalinga efektyvi komunikacija su išorės šalimis.

Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės gairėse pažymima, kad informavimas ir komunikacija turi labai didelę reikšmę norint įgyvendinti visus vidaus kontrolės tikslus. Pavyzdžiui, vienas iš vidaus kontrolės tikslų – vykdyti atskaitingumo visuomenei įsipareigojimus. Tai galima pasiekti parengiant ir saugant patikimą bei aktualią finansinę ir nefinansinę informaciją ir teisingai atskleidžiant šią informaciją laiku pateikiamose ataskaitose.

⁴³ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2006-02-08 įsakymas Nr. V-21 „Dėl Finansinio audito vadovo patvirtinimo“ // (nepublikuotas)

Informavimas ir komunikacija, susiję su organizacijos veikla, sudarys galimybes įvertinti veiklos tvarkingumą, etiškumą, ekonomiškumą, rezultatyvumą ir efektyvumą. Daugeliu atvejų tam tikra informacija turi būti pateikta ar komunikacija įvykti siekiant laikytis įstatymų ir teisės aktų.

Informacija reikalinga visais organizacijos lygmenimis, kad būtų galima užtikrinti efektyvią vidaus kontrolę ir pasiekti organizacijos tikslus, todėl tarpusavyje susijusi, patikima ir aktuali informacija turi būti nustatoma, kaupiama ir perduodama tokia forma ir tokiu laiku, kad darbuotojai galėtų atlikti vidaus kontrolės ir kitas pareigas. Informacijos patikimumo ir aktualumo būtinoji sąlyga – visi sandoriai bei reikšmingi įvykiai turi būti išsamiai registruojami ir tinkamai klasifikuojami.

Vadovybės gebėjimui priimti reikiamus sprendimus turi įtakos informacijos kokybė. Tai reiškia, kad informacija turi būti:

- 1) tinkama (ar yra reikalinga informacija?);
- 2) pateikiama laiku (ar ji yra tada, kai reikia?);
- 3) aktuali (ar turima naujausia informacija?);
- 4) tiksli (ar ji teisinga?);
- 5) prieinama (ar reikiami asmenys gali ją lengvai gauti?).

Informacija yra komunikacijos pagrindas. Vienas iš svarbiausių komunikacijos kanalų jungia vadovus ir jiems pavaldžius darbuotojus. Vadovybė privalo būti informuota apie veiklos rezultatus, pokyčius, riziką ir vidaus kontrolės funkcionavimą, kitus aktualius įvykius. Tuo pačiu vadovybė turi perduoti darbuotojams visą jiems reikalingą informaciją bei užtikrinti grįžtamąjį ryšį ir vadovavimą. Be to, vadovybė turi aiškiai ir kryptingai informuoti, kokio darbuotojų elgesio tikisi. Tai apima aiškų vidaus kontrolės filosofijos ir veikimo būdo apibrėžimą bei įgaliojimų delegavimą.

Komunikacija turi padidinti ir supratimą apie efektyvios vidaus kontrolės svarbumą ir aktualumą, informuoti apie toleruotiną rizikos laipsnį ir apie kiekvieno darbuotojo pareigas įgyvendinant ir palaikant kitų vidaus kontrolės elementų veiksmingumą.

Finansinio audito vadove nėra skirta jokio dėmesio informacijos ir jos perdavimo vidaus kontrolės elemento vertinimui, todėl valstybiniai auditoriai, vertindami vidaus kontrolės sistemą, nevertina informacijos ir komunikacijos atitikimo reikalavimams, o jei ir vertina, tai labai fragmentiškai.

Finansų kontrolės taisyklės, kaip Vidaus kontrolės modelis bei Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės gairės, pabrėžia, kad tinkamas informacijos perdavimas ir kaupimas yra viena svarbiausių viešųjų juridinių asmenų tinkamos veiklos ir kontrolės užtikrinimo prielaidų. Be to, informacinės technologijos padeda užtikrinti informacijos perdavimą ir kaupimą.

Viešojo juridinio asmens vadovo gebėjimui priimti reikiamus sprendimus turi įtakos informacijos kokybė. Informacija turi būti aiški, suprantama, naudinga ir perduodama laiku. Viešojo juridinio asmens vadovas turi nustatyti, kokia informacija reikalinga ir koku būdu ar koku periodiškumu pateikiama sprendimams priimti.

Viešasis juridinis asmuo taip pat turi turėti ir rašytinius kontrolės proceso atlikimo įrodymus. Kontrolės procedūrų dokumentavimas ar padarytos atitinkamos žymos pakankamai užtikrina kontrolės procedūrų atlikimą.

Informacijos perdavimas turi sudaryti sąlygas darbuotojams efektyviai atlikti jiems priskirtas funkcijas, todėl informacija turi būti perduodama tik tiems darbuotojams, kuriems ji yra aktuali, ir tik tokia, kurios reikia.

Viešojo juridinio asmens vadovas ir kiti sprendimus priimančios darbuotojai turi būti informuoti apie veiklos rezultatus, pokyčius, riziką ir kontrolės funkcionavimą, kitus aktualius klausimus. Minėti asmenys turi perduoti darbuotojams visą jiems reikalingą informaciją.

Informacija turi būti patikima ir tinkamai saugoma. Informacijos patikimumui užtikrinti gali būti naudojamos įvairios kontrolės procedūros.

2.5. Vidaus kontrolės stebėseną (monitoringą)

Tiek Vidaus kontrolės modelis, tiek Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės gairės nustato, kad vidaus kontrolės sistema turi būti stebima vertinant sistemos veikimą laikui bėgant. Stebėsenos metu vertinama, ar siekiant įgyvendinti organizacijos misiją pasiekti vidaus kontrolės apibrėžime nurodyti bendrieji tikslai. Tai atliekama vykdant nuolatinės stebėsenos veiklą, atskirus įvertinimus ar jungiant ir viena, ir kita, siekiant užtikrinti, kad vidaus kontrolė būtų taikoma visais lygmenimis ir visoje organizacijoje ir kad vidaus kontrolė pasiektų norimų rezultatų:

1) nuolatinė stebėseną (vidaus kontrolės nuolatinė stebėseną integruota į įprastinę, pasikartojančią organizacijos veiklą. Ji apima reguliarią valdymo ir priežiūros veiklą bei kitus veiksmus darbuotojams atliekant savo pareigas. Nuolatinė stebėseną atliekama nuolat ir realiu laiku, dinamiškai reaguoja į kintančias sąlygas ir yra organizacijos veiklos dalis, todėl ji efektyvesnė už atskirus vertinimus bei ištaisomuosius veiksmus ir turėtų mažiau kainuoti. Nuolatinė stebėseną apima kiekvieną vidaus kontrolės komponentą ir veiksmus, nukreiptus prieš vidaus kontrolės sistemų netaisyklumą, neetiškumą, neekonomiškumą, nerezultatyvumą ir neefektyvumą);

2) atskiri vertinimai (atskirų vertinimų apimtį ir dažnį lemia visų pirma rizikos įvertinimas ir nuolatinės stebėsenos efektyvumas. Spręsdama dėl jų apimtys ir dažnio,

organizacija turi įvertinti pokyčių pobūdį ir laipsnį, vidaus ir išorės įvykius bei susijusią riziką; darbuotojų, atsakingų už reagavimą į riziką ir susijusių kontrolės priemonių įgyvendinimą, kompetenciją ir patirtį; nuolatinės stebėsenos rezultatus. Atskiras įvertinimas apima vidaus kontrolės sistemos įvertinimą ir užtikrina, kad vidaus kontrolė pasiekia norimų rezultatų, taikydama iš anksto nustatytus metodus ir procedūras. Apie vidaus kontrolės trūkumus turi būti pranešta atitinkamo lygmens vadovams).

Nuolatinės stebėsenos privalumas yra, tas jog atskiri vertinimai atliekami tik įvykus faktui, tai nuolatinės stebėsenos tvarka greičiau nustato problemas, tačiau atskiri kontrolės vertinimai gali būti naudingi dėl to, kad juos galima tiesiogiai orientuoti į kontrolės priemonių efektyvumą tam tikru metu. Atskirus įvertinimus gali atlikti ir išorės, ir vidaus auditoriai.

Stebėseną turi užtikrinti, kad į audito metu nustatytus faktus ir audito rekomendacijas būtų reaguojama tinkamai ir greitai.

Pačios vidaus kontrolės veiklos stebėseną turi būti aiškiai atskirta nuo organizacijos veiklos peržiūros, kuri yra vidaus kontrolės veikla.

Kaip informacijos ir jos perdavimui, taip vidaus kontrolės priežiūrai Finansinio audito vadove nėra skirta dėmesio, tačiau valstybiniai auditoriai, atlikdami finansinius (teisėtumo) auditus ir remdamiesi Valstybinio audito reikalavimų⁴⁴ 77 punktu vidaus kontrolę vertina dviem etapais: susipažįsta su vidaus kontrolės aplinka ir kontrolės procedūromis ir nustato, ar kontrolės procedūros yra veiksmingos ir veikė nuosekliai per visą audituojamą laikotarpį, o tai iš dalies atitinka vidaus kontrolės priežiūros elementu nustatytą veiklą.

Finansų kontrolės organizavimo vadove įtvirtinta nuostata, jog turi būti vykdoma periodinė kontrolės priežiūra. Periodiškumas nustatomas pagal poreikį. Nustačius netinkamos veiklos atvejus, turi būti peržiūrimos ir kontrolės procedūros. Viešojo juridinio asmens vadovas turi užtikrinti, kad kontrolei vertinti ir tobulinti būtų skirtas pakankamas dėmesys. Kontrolę tikslinga vertinti, esant bet kokiems viešojo juridinio asmens struktūros, veiklos pobūdžio, uždavinių ar tikslų pokyčiams. Nesant priežasčių abejoti kontrole, tikslinga bent kartą per kelerius metus nagrinėti rizikingiausią veiklą.

Pabrėžtina, kad į kontrolės tobulinimo procesą tikslinga įtraukti visus viešojo juridinio asmens darbuotojus ir juos skatinti teikti pasiūlymus dėl kontrolės tobulinimo. Viešojo juridinio asmens vadovui vertinti kontrolę padeda ir organizacijos vidaus auditoriai.

Kadangi kontrolė turi būti atliekama pagal nustatytas procedūras, todėl tinkamai atliekant kontrolės procedūras, turi būti pasiekti veiklos tikslai. Kontrolės procedūros skirstomos į universalias, kurios gali būti taikomos nepriklausomai nuo kontrolę atliekančių darbuotojų, ir

⁴⁴ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002-02-21 įsakymas Nr. V-26 „Dėl valstybinio audito reikalavimų“ // Valstybės žinios. 2002. Nr. 20-790 (su pakeitimais ir papildymais)

individualias, kurios susijusios su kontrolės priemonėmis, skirtomis tik tam tikriems darbuotojams (jų grupėms). Universalios kontrolės procedūros užtikrina pakankamą kontrolę, bet sąlygiškai yra neefektyvios (tarp jų yra ir tokių procedūrų, kurios ne visada būtinos). Individualios kontrolės procedūros yra efektyvios, bet, keičiantis darbuotojams, jų pareigoms ar funkcijoms, privalomai turi būti peržiūrimos.

3. VIDAUS KONTROLĖS BŪKLĖ VIEŠAJAME SEKTORIUJE IR JOS ĮTAKA FINANSŲ VALDYMUI

3.1. Vidaus kontrolės sistemos efektyvumo viešajame sektoriuje vertinimas

2003 metais Valstybės kontrolė atliko viešojo sektoriaus institucijų vidaus kontrolės sistemos būklės vertinimą, kurio rezultatus paskelbė valstybinio audito ataskaitą „Vidaus kontrolės sistemos būklės ataskaita“⁴⁵. Šiuo vertinimu buvo siekiama sukurti instrumentą (metodiką) vidaus kontrolės sistemos Lietuvos viešajame sektoriuje pažangos vertinimui ir pokyčių analizei. Taip pat buvo siekiama pagilinti vadovų suvokimą apie kontrolės aplinką ir padėti jiems suprasti rizikos vertinimo ir valdymo (prevencinių ir koreguojančių priemonių) reikšmę siekiant valstybės institucijos ar įstaigos tikslų ir užtikrinant išmintingą valstybės lėšų ir turto naudojimą. Vertinimo pagrindu buvo pasirinktas Vidaus kontrolės aplinkos vertinimo klausimynas, kurį sudarė septynios dalys: esama vidaus kontrolė; vidaus audito vaidmuo; etikos kodeksas; biudžeto kontrolė; išlaidų kontrolė; pokyčių valdymas ir vadovybės politika, skirta apgaulės ir korupcijos prevencijai. Toliau buvo atliekamas testavimas, kurio metu pagal kiekvieną klausimyno klausimą valstybės institucijų ir įstaigų vadovams užduoti dar po 3-4 klausimai ir, stebint institucijų ir įstaigų darbuotojų darbą bei peržiūrint dokumentus, vertinta kontrolės aplinka ir vidaus kontrolės procedūros.

Vertinami subjektai buvo suskirstyti į 6 grupes: ministerijos; ministerijų įsteigtos įstaigos; apskritys; apskričių įsteigtos įstaigos; kiti asignavimų valdytojai; kitų asignavimų valdytojų (steigėjų) įsteigtos įstaigos.

Iš šio vertinimo gautų rezultatų mums šio darbo tikslui pasiekti vertingiausi yra vidaus kontrolės būklės vertinimo rezultatai. Vertinama buvo balais „gerai“, „tobulintina“ ir „blogai“. Rezultatai pagal subjektų grupes pateikiami 1 lentelėje.

⁴⁵ Vidaus kontrolės sistemos būklės ataskaita // Valstybinis auditas. Valstybės kontrolės biuletenis Nr. 3. – Vilnius: Petro ofsetas, 2003.

1 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos būklės vertinimas pagal subjektų grupes (2003 metai)

Subjektų grupė	Įstaigų skaičius (proc.), gavusių įvertinimą		
	„gerai“	„tobulintina“	„blogai“
Ministerijos		67	33
Ministerijų įsteigtos įstaigos	100		
Apskritis	20	10	70
Apskričių įsteigtos įstaigos	14	86	
Kiti asignavimų valdytojai		78	22
Kitų asignavimų valdytojų (steigėjų) įsteigtos įstaigos	50	50	

Kaip minėta, atlikto vertinimo klausimynas buvo sudarytas iš septynių temų, kurioms buvo suformuluoti 9 klausimai. Darbo autorius pritaria prof. J. Mackevičiaus nuomonei, kad klausimynas yra per mažos apimties, norint objektyviai ir reprezentatyviai įvertinti vidaus kontrolės sistemos būklę. Tam, kad būtų pasiektas didesnis objektyvumo ir patikimumo laipsnis, kiekvieną klausimyno dalį sudarytų mažiausiai 3-5 klausimai.⁴⁶ Mūsų nuomone, siekiant įvertinti vidaus kontrolės sistemą negalima apsiriboti vien tik klausimynu ir stebėjimu – būtina įsitikinti, *ar vertinamų subjektų reali vidaus kontrolės sistemos būklė atitinka jų pačių atliktus vertinimus bei vertinti vidaus kontrolės sistemos pažangą per pateiktą rekomendacijų dėl vidaus kontrolės sistemos tobulinimo ir nustatytų pažeidimų (vidaus kontrolės sistemos nesuveikimo atvejų) dėl asignavimų panaudojimo ir turto valdymo santykį*, nes tik subjektų vadovų įsisąmonintos ir įgyvendintos rekomendacijos dėl vidaus kontrolės nesuveikimo atvejų užtikrina, kad tolimesniame etape vidaus kontrolė bus efektyvesnė ir užtikrins ekonomišką, efektyvų, rezultatyvų, skaidrų ir teisėtą viešųjų finansų valdymą.

Šio darbo tikslui pasiekti, t.y. įvertinti, kaip vidaus kontrolės sistema (jos veikimo / neveikimo atvejai) įtakoja viešųjų finansų valdymą, buvo pasirinkta atlikti analizę, kurios metu:

1) išanalizuoti po 15 2003, 2004, 2005 ir 2006 metų Valstybės kontrolės atliktų valstybinių finansinių (teisėtumo) auditų, vertinant:

a) valstybinių auditorių pateiktas rekomendacijas audituojamiems subjektams pagal vidaus kontrolės sistemos elementus ir nustatant dažniausiai pasitaikančias rekomendacijas;

⁴⁶ Mackevičius J. Valstybinio audito ataskaitos rašymas: probleminiai klausimai // Valstybinis auditas. Valstybės kontrolės biuletenis Nr. 3. – Vilnius: Petro ofsetas, 2003. P. 27

b) ar audituojami subjektai atsižvelgdami į auditorių rekomendacijas ėmėsi veiksmų pakoreguoti neveikiančius vidaus kontrolės sistemos elementus ar atskiras vidaus kontrolės procedūras bei

c) audito ataskaitose pateiktus pažeidimus dėl viešųjų finansų valdymo pagal tuos pačius vidaus kontrolės sistemos elementus;

2) analizuoti, kaip nustatyti vidaus kontrolės sistemos trūkumai įtakojo ataskaitose pateiktoms pastaboms;

3) nustatyti reikšmingiausią įtaką ataskaitose pateiktoms pastaboms dėl asignavimų panaudojimo ir valstybės turto valdymo turėjusius vidaus kontrolės trūkumus;

4) vertinti vidaus kontrolės sistemos kokybės (kiekybiniu ir kokybiniu požiūriu) audituotuose subjektuose tendenciją.

Audituoti subjektai, kurių vidaus kontrolės sistema vertinama, atsirinkti naudojant statistinės atrankos metodą, kuris užtikrina, kad visos audituojamos valstybės institucijos ir įstaigos turi vienodą galimybę būti atrinktos. Atrinkta po 15 Valstybės kontrolės atliktų valstybinių finansinių (teisėtumo) auditų dėl 2003, 2004, 2005 ir 2006 metų finansinių ataskaitų tikrumo ir teisingumo arba vidutiniškai 10 proc. visų per šį laikotarpį audituotų subjektų. Tai sudaro pakankamą pagrindą pareikšti nuomonei apie atliekamą vertinimą.

Vertinamieji subjektai pateikiami 2 lentelėje.

2 lentelė. Audituoti subjektai, kuriuose vertinamas vidaus kontrolės sistemos efektyvumas

Eil. Nr.	2003 metais atlikti auditai	2004 metais atlikti auditai	2005 metais atlikti auditai	2006 metais atlikti auditai
1.	Vilniaus Gedimino technikos universitetas	Biochemijos institutas	Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerija	Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministerija
2.	Šiaulių apskrities viršininko administracija	Tautinių mažumų ir išeivijos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	Nacionalinė vartotojų teisių apsaugos taryba prie Teisingumo ministerijos	Lietuvos Respublikos švietimo ir mokslo ministerija
3.	Kultūros ministerijos Kultūros vertybių apsaugos departamentas	Žuvininkystės departamentas prie ŽŪM	Pasvalio rajono apylinkės teismas	Lietuvos Respublikos ūkio ministerija
4.	Ryšių reguliavimo tarnyba prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	Vilniaus universiteto ekologijos institutas	Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	Telšių apskrities viršininko administracija
5.	Trakų rajono savivaldybės	Kauno miesto savivaldybės	Plungės rajono savivaldybė	Vilniaus apskrities viršininko

	administracija	administracija		administracija
6.	Valstybės sienos apsaugos tarnyba prie VRM	Lietuvos Aukščiausiasis Teismas	Vilniaus dailės akademija	Utenos apskrities viršininko administracija
7.	Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija	Lietuvos Respublikos švietimo ir mokslo ministerija	Lietuvos Respublikos teisingumo ministerija	Alytaus apskrities viršininko administracija
8.	Lietuvos Respublikos finansų ministerija	Šalčininkų rajono savivaldybės administracija	Etninės kultūros globos taryba	Vilniaus miesto savivaldybė
9.	Lietuvos invalidų reikalų taryba prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	LR Susisiekimo ministerija	Akcinė bendrovė Lietuvos paštas	Šiaulių miesto savivaldybė
10.	Lietuvos Respublikos švietimo ir mokslo ministerija	Alytaus rajono savivaldybės administracija	Lietuvos automobilių kelių direkcija prie Susisiekimo ministerijos	Tauragės rajono savivaldybė
11.	Panevėžio apskrities viršininko administracija	Lietuvos miškų institutas	Valstybinė ligonių kasa	Lietuvos Respublikos Prezidentūra
12.	Vytauto Didžiojo universitetas	Lietuvių kalbos institutas	Vilniaus universitetas	Klaipėdos universitetas
13.	Valstybinė saugomų teritorijų tarnyba prie Aplinkos ministerijos	Lietuvos žemės ūkio universiteto Vandens ūkio institutas	Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos	Kauno medicinos universitetas
14.	Tauragės apskrities viršininko administracija	Socialinių tyrimų institutas	Vilniaus universiteto onkologijos institutas	Lietuvos žemės ūkio universitetas
15.	Klaipėdos apskrities viršininko administracija	Valstybės sienos apsaugos tarnyba prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos	Lietuvos Respublikos kultūros ministerija	Vilniaus pedagoginis universitetas

Vertinant minėtų viešųjų juridinių asmenų vidaus kontrolės sistemos efektyvumo, buvo analizuojama statistinė ataskaita dėl rekomendacijų pateikimo ir jų įgyvendinimo. Kiekviena rekomendacija pagal kiekvieną subjektą buvo priskiriama vienai vidaus kontrolės sistemos elementų sudėtinę dalių, išvedant bendrą skaičių pateiktų rekomendacijų ir kiek iš jų audituotas subjektas įgyvendino.

Siekiant išsamesnio vaizdo, vidaus kontrolės sistema šiai analizei buvo suskaidyta į tokius vidaus kontrolės sistemos elementus bei šių elementų sudėtinę dalis:

1. Kontrolės aplinka:

- 1.1. Sąžiningumas ir etinės savybės;

- 1.2. Vadovo požiūris ir veiklos stilius;
 - 1.3. Organizacinė struktūra;
 - 1.4. Įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas;
 - 1.5. Personalo politika;
 - 1.6. Darbuotojų kompetencija.
2. Rizikos vertinimas.
 3. Kontrolės veikla:
 - 3.1. Įgaliojimų ir patvirtinimo procedūros;
 - 3.2. Pareigų atskyrimas;
 - 3.3. Išteklių ir dokumentų prieigos kontrolė;
 - 3.4. Patikrinimo ir suderinimo procedūros;
 - 3.5. Veiklos rezultatų, sričių ir procesų peržiūros procedūros;
 - 3.6. Priežiūra (užduočių skyrimą, peržiūrą ir tvirtinimą);
 - 3.7. Atitikties teisės aktams užtikrinimas.
 4. Informacija ir jos perdavimas.
 5. Kontrolės priežiūra.

Siekiant nustatyti, dėl kokios vidaus kontrolės elemento sudėtinės dalies pateikta rekomendacija, susidurta su dviem pagrindinėmis problemomis: atskirais atvejais buvo sudėtinga rekomendaciją priskirti vienai vidaus kontrolės elemento sudėtiniai daliai bei valstybiniai auditoriai, vadovaudamiesi Finansinio audito vadovu ir vertindami, ar visi teisės aktų reikalavimai yra paversti vidaus kontrolės procedūromis, pateikė daug rekomendacijų dėl užtikrinimo teisės aktams procedūros nustatymo, todėl į vidaus kontrolės sistemą prie vidaus kontrolės procedūrų nuspręsta pridėti vieną sudėtinę dalį – atitikties teisės aktams užtikrinimas, nes mūsų nuomone, patikrinimo ir suderinimo procedūra ne visais atvejais užtikrina atliekamų procedūrų atitikimą teisės aktams. Pavyzdžiui, patikrinimo ir suderinimo procedūra neapima priemonių, užtikrinančių, kad nekilnojamas turtas būtų užregistruotas nekilnojamojo turto registre teisės aktų nustatyta tvarka ir pan.

Analizuojant finansinio (teisėtumo) audito ataskaitose pateiktus pažeidimus dėl finansų valdymo, buvo vertinama, kurios vidaus kontrolės sistemos sudėtinės dalies neveikimas įtakojo pažeidimą dėl asignavimų panaudojimo, turto valdymo ar klaidingos ataskaitos pateikimą. Analogiškai kaip ir vertinant rekomendacijas, atskirais atvejais buvo sudėtinga nustatyto pažeidimo priežastį priskirti vienai vidaus kontrolės elemento sudėtinių dalių, todėl visgi buvo sprendžiama, kuri viena vidaus kontrolės elemento sudėtinė dalis turėjo didžiausią įtaką. Taip pat buvo vertinama ir pažeidimo esmė – asignavimų neteisėtas ar ne pagal paskirtį panaudojimas kiekinė reikšmė, pažeidimai dėl turto valdymo ir pažeidimai dėl kurių valstybiniai auditoriai

negalėjo įsitikinti, jog asignavimai panaudoti teisėtai arba finansinėse ataskaitose pateikti duomenys tikra ir teisinga suma.

Kiekybinė rekomendacijų, jų įgyvendinimo ir ataskaitose nurodytų pažeidimų santrauka pateikiama 3 lentelėje. Ši lentelė sudaryta pagal prieduose Nr. 1 – Nr. 8 pateiktus atliktos analizės duomenis.

3 lentelė. Kiekybinė rekomendacijų, jų įgyvendinimo ir ataskaitose nurodytų pažeidimų santrauka

Eil. Nr.	Vidaus kontrolės sistemos elementai	Rekomendacijos pagal vidaus kontrolės sistemos elementus ir metus				Nustatyti pažeidimai pagal vidaus kontrolės sistemos elementus ir metus			
		2003	2004	2005	2006	2003	2004	2005	2006
1.	Kontrolės aplinka								
1.1.	Sąžiningumas ir etinės savybės	2				1			
1.2.	Vadovo požiūris ir veiklos stilius		3	1				5	
1.3.	Organizacinė struktūra	4	4	9	2	1	2		
1.4.	Įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas	18	6	12	13	3	1		1
1.5.	Personalo politika	4		3	2	3			
1.6.	Darbuotojų kompetencija	3		2	1	1	1		
2.	Rizikos vertinimas	2		2	6				
3.	Kontrolės veikla								
3.1.	Įgaliojimų ir patvirtinimo procedūros	1				5	2		1
3.2.	Pareigų atskyrimas				3				1
3.3.	Ištekllių ir dokumentų prieigos kontrolė	10	1	4	7	9	1		2
3.4.	Patikrinimo ir suderinimo procedūros	82	27	31	22	104	68	19	25
3.5.	Veiklos rezultatų, sričių ir procesų peržiūros procedūros	2		2	5				
3.6.	Priežiūra (užduočių skyrimą, peržiūrą ir tvirtinimą)	41	68	40	3	4	10		
3.7.	Atitikties teisės aktams užtikrinimas	64	22	23	164	91	36	22	30
4.	Informacija ir jos perdavimas	11	3	13	1	1		1	
5.	Kontrolės priežiūra	1		5	1				
	Iš viso	245	134	147	230	223	121	47	60
	Iš jų įgyvendinta	233	69	99	150				
	Iš jų įgyvendinta (proc.)	95,1	51,5	67,3	65,2				
	Iš jų: Pažeidimai dėl asignavimų panaudojimo (tūkst. litų)	-	-	-	-	1181,8	571,7	381,0	1091,7
	Pažeidimai dėl turto valdymo	-	-	-	-	2	1	8	17
	Negalima pasisakyti dėl asignavimų panaudojimo arba finansinėse ataskaitos parodyta klaidingai (tūkst. litų)	-	-	-	-	54544,9	48935,7	22863,1	41873,7

Iš 3 lentelėje pateiktų duomenų matyti, jog tik priėmus Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą ir pradėjus tobulinti vidaus kontrolės sistemą 2003 metais atliktų finansinių auditų metu atsirinktiems subjektams buvo pateikta daugiausiai per vertinamą laikotarpį rekomendacijų – 245, iš kurių įgyvendinta 95,1 procentas pateiktų rekomendacijų. Didelis procentas įgyvendintų rekomendacijų atsispindi 2004 ir 2005 metais atliktuose finansiniuose audituose, nes matoma tendencija, kad tais metais pateikta daug mažiau rekomendacijų – atitinkamai 134 ir 147, tačiau mažiau jų ir įgyvendinta – 51,7 ir 67,3 procento. Šis faktas ir tai, kad teisėkūros procesui nestovint vietoje, daugėjo teisės aktų, detaliau ir plačiau reglamentuojančių viešuosius santykius, įtakojo, jog institucijos ir įstaigos nebespėjo kurti naujų veiksmingų vidaus kontrolės priemonių, todėl jau 2006 metais atliktų finansinių auditų metu pateikta 230 rekomendacijų dėl vidaus kontrolės sistemos tobulinimo, iš kurių net 164 rekomendacijos, sukurti veiksmingas priemonės, užtikrinančias teisės aktų reikalavimų laikymąsi, tačiau ataskaitose pateiktus pažeidimus lėmė tik 30 atvejų dėl neveiksmingų ir nenuoseklių atitikties teisės aktams užtikrinimo procedūrų. Manytina, jog to priežastis – įgyvendintos rekomendacijos šioje srityje.

Atliktos analizės rėmuose buvo nustatytas vidutinis pateiktų rekomendacijų dėl vidaus kontrolės sistemos tobulinimo skaičius vienam subjektui pagal subjektų grupes. Rezultatai pateikiami 4 lentelėje.

4 lentelė. Vidutinis rekomendacijų skaičius vienam subjektui pagal subjektų grupes

Subjektų grupė	Vidutinis rekomendacijų skaičius vienam subjektui
Ministerijos	32
Ministerijų įsteigtos įstaigos	7
Apskritis	15
Apskričių įsteigtos įstaigos	4
Kiti asignavimų valdytojai	8
Kitų asignavimų valdytojų (steigėjų) įsteigtos įstaigos	8

Iš 4 lentelėje pateiktų rezultatų matyti, jog daugiausia rekomendacijų pateikta ministerijoms (vidutiniškai 32 rekomendacijos) ir apskritims (vidutiniškai 15 rekomendacijos). Nors šie skaičiai apima ir jų reguliavimo sričiai priskirtus subjektus, bet mūsų manymu, vidaus kontrolės sistemos efektyvumas vadovaujančioje institucijoje įtakoja vidaus kontrolę ir jos reguliavimo sričiai priskirtame subjekte, todėl teigtina, kad ministerijose ir apskrityse 2003 – 2006 metais atliktų finansinių (teisėtumo) auditų metu santykinai didelis pateiktų rekomendacijų dėl vidaus kontrolės sistemos neefektyvumo skaičius rodo, jog šiose institucijose vidaus kontrolės sistema nėra efektyvi. Veiksmingesnė ir nuoseklesnė vidaus kontrolės sistema

egzistuoja ministerijų įsteigtose įstaigose, kituose asignavimų valdytojuose ir kitų asignavimų valdytojų įsteigtose įstaigose bei efektyviausia apskričių įsteigtose įstaigose.

Taigi remiantis šiuo nors ir ne vieninteliu kriterijumi, tačiau pakankamai reikšmingu, nes pateiktų rekomendacijų kiekis tam tikra dalimi atspindi bendrą vidaus kontrolės būklę institucijoje, bei atskirais faktais⁴⁷, galime teigti, kad ministerijose ir apskrityse vidaus kontrolės būklė yra tobulintina. Žymesnis vidaus kontrolės sistemos būklės patobulėjimas pastebimas tik kitų asignavimų valdytojų vadovaujamos institucijose ir įstaigose.

Vien tik kiekybinė gautų rezultatų analizė neleidžia visapusiškai įvertinti vidaus kontrolės sistemos būklės, todėl remiantis 3 lentelėje pateiktais duomenimis ir analizuota medžiaga, tikslinga atlikti ir kokybinį vertinimą.

3.2. Finansų valdymo ir atskirų vidaus kontrolės sistemos elementų santykis

Kiekvienas vidaus kontrolės sistemos elementas yra svarbus ir tik visų elementų efektyvus veikimas užtikrina bendrą sistemos efektyvumą, tačiau finansų valdymui jie turi skirtingą įtaką. Siekiant įvertinti kiekvieno elemento tiesioginę įtaką viešųjų finansų ir turto valdymui, atliktas kokybinis valstybinių auditorių pateiktų rekomendacijų vertinimas.

Vertinant rekomendacijas pagal vidaus kontrolės sistemos elementus stipriai išryškėja, kad didžioji dalis rekomendacijų pateikiama dėl vidaus kontrolės veiklos. Tai matyti ir pateiktų rekomendacijų 2003 – 2006 metais atliktų finansinių (teisėtumo) audito metu skaičiaus (procentais) pagal vidaus kontrolės sistemos elementus analizėje. Rezultatai pateikiami 5 lentelėje.

5 lentelė. Rekomendacijų pagal vidaus kontrolės sistemos elementus skaičius (procentais)

Vidaus kontrolės sistemos elementas	Pateiktų rekomendacijų dalis (procentais)
Kontrolės aplinka	11,8
Rizikos vertinimas	1,3
Kontrolės veikla	82,3
Informacija ir komunikacija	3,7
Kontrolės priežiūra	0,9
Iš viso	100,0

Iš šių rezultatų matyti, kad didžiausia dalis (82,3 procentai) rekomendacijų audituotiems subjektams pateikta dėl vidaus kontrolės veiklos (kontrolės procedūrų) tobulinimo bei 11,8

⁴⁷ Švietimo ir mokslo ministerijai 2003 metais buvo pateikta 77 rekomendacijos, 2004 metais – 64, o 2006 metais – 56 rekomendacijos dėl vidaus kontrolės sistemos tobulinimo. Taigi per šiuos 3 atliktus finansinius (teisėtumo) auditus Švietimo ir mokslo ministerijai pateiktos 197 rekomendacijos, iš kurių įgyvendintos tik 104. Tai rodo, jog Švietimo ir mokslo ministerijos vadovybė skiria nepakankamai dėmesio rekomendacijų įgyvendinimui ir savo vidaus kontrolės sistemos tobulinimui

procento rekomendacijų – dėl kontrolės aplinkos. Tai rodo, jog valstybiniai auditoriai atlieka finansinius (teisėtumo) auditus tik Finansinio audito vadovo rėmuose, nes remiantis vadovu, auditoriai privalo susipažinti vidaus kontrolės aplinka ir įvertinti vidaus kontrolės procedūrų efektyvumą ir nuoseklumą. INTOSAI Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės gairės, kuriomis taip pat auditoriai turi vadovautis, kaip minėta, visus vidaus kontrolės elementus laiko vienodai reikšmingais, nes tik kiekvienam iš vidaus kontrolės sistemos elementų esant veiksmingam, visa vidaus kontrolės sistema yra efektyvi. Nors tai nėra vienas iš šio darbo tikslų, tačiau būtina pastebėti, kad auditoriai vertindami tik vidaus kontrolės aplinką ir vidaus kontrolės procedūrų veiksmingumą ir nuoseklumą bei nesiedami atskirų sistemos elementų į visumą, nemato visapusiško vidaus kontrolės sistemos vaizdo, todėl tikslinga Finansinio audito vadovą papildyti naujomis vidaus kontrolės sistemos vertinimo dalimis: rizikos vertinimas, informacija ir jos perdavimas, vidaus kontrolės stebėseną (monitoringas), bei jų veiksmingumo vertinimo metodika.

Santykinai nedaug (11,8 proc.) rekomendacijų pateikta dėl kontrolės aplinkos. Remiantis kokybiniu pateiktų rekomendacijų ir viešųjų finansų bei turto valdymo pažeidimus lėmusių vidaus kontrolės sistemos elementų vertinimu, galime teigti, jog šis vidaus kontrolės elementas, tiesiogiai neįtakoja finansų valdymo, tačiau tai nereiškia, kad kontrolės aplinka visiškai nelemia, kaip finansai valdomi. Nuo vidaus kontrolės aplinkos elemento sudėtinių dalių priklauso visos vidaus kontrolės sistemos, tuo pačiu ir kitų elementų, efektyvumas, nes tik institucijos vadovybės sąžiningumas ir etinės savybės, jos požiūris ir veiklos stilius, institucijos tikslams pasiekti sukurta tinkama organizacinė struktūra bei įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas, personalo priėmimo bei vertinimo politika ir atitinkama darbuotojų kompetencija užtikrina, kad efektyvios vidaus kontrolės sistemos sukūrimui ir įgyvendinimui bus teikiamas pakankamas dėmesys. Viena iš pagrindinių rizikų, turinčių įtakos vidaus kontrolės aplinkai – dažnas vadovybės pasikeitimas.

Kitos dažniausiai dėl kontrolės aplinkos pateiktos rekomendacijos:

- 1) užtikrinti, kad institucija turėtų pakankamų žmogiškųjų išteklių jai pavestoms funkcijoms vykdyti ir buhalterinei apskaitai tvarkyti bei nuosekliai vidaus kontrolės veikimui bei kad būtų keliama darbuotojų kvalifikacija;
- 2) atlikus mokymo poreikio analizę, rengti darbuotojų mokymo planus ir užtikrinti, kad visi darbuotojai dalyvautų mokymuose;
- 3) paskirti už asignavimų naudojimą efektyviausiu būdu atsakingus asmenis, kurie analizuotų lėšų paskirstymą ir panaudojimą;
- 4) patvirtinti institucijos etikos kodeksą.

Rizikos vertinimas, kaip ir kontrolės aplinka, tiesioginės įtakos finansų valdymui neturi. Valstybiniai auditoriai, vertindami subjektų vidaus kontrolės sistemą, didžiąja dalimi apsiribojo rekomendacijomis periodiškai įvertinti informacinių sistemų riziką ir neteikė rekomendacijų dėl institucijos tikslų ar strateginių planų suformulavimo bei rizikų, galinčių sutrukdyti pasiekti institucijos tikslus, nusistatymo ir vertinimo. Tačiau tik įstatymuose įtvirtintoms institucijos funkcijoms įgyvendinti padedančių tikslų suformulavimas, rizikos veiksnių nusistatymas, jų galimos įtakos tikslų nepasiekimui įvertinimas, leidžia manyti, kad bus sukurtos efektyvios vidaus kontrolės priemonės šiai rizikai valdyti ir ją sumažinti iki institucijai priimtino lygio, kuris leis viešuosius finansus ir turtą valdyti efektyviausiu, ekonomiškiausiu ir rezultatyviausiu būdu.

Kaip minėta, kontrolės veiklai (kontrolės procedūroms) valstybiniai auditoriai teikė didžiausią dėmesį ir galime teigti, kad ne veltui. Visi ataskaitose nustatyti pažeidimai dėl finansų ir turto valdymo bei atvejai, kai valstybiniai auditoriai negalėjo įsitikinti, jog finansai panaudoti teisėtai, o finansinėse ataskaitose duomenys pateikti tikra ir teisinga suma, buvo įtakoti vidaus kontrolės procedūrų veikimo spragų. Tik efektyvios bei nuoseklios įgaliojimų ir patvirtinimo, pareigų atskyrimo, išteklių ir dokumentų prieigos (saugos) kontrolės, patikrinimo ir suderinimo, veiklos rezultatų, sričių ir procesų peržiūros, priežiūros (užduočių skyrimo, peržiūros ir tvirtinimo) bei atitikties teisės aktams užtikrinimo procedūros gali užtikrinti, kad finansai ir turtas bus valdomi efektyviai, ekonomiškai, rezultatyviai, skaidriai ir teisėtai, o finansinėse ataskaitose duomenys pateikti tikra ir teisinga suma.

Dažniausiai audituotiems subjektams pateiktos rekomendacijos:

- 1) užtikrinti tinkamą pareigų atskyrimą, kad vienas valstybės tarnautojas arba darbuotojas nebūtų tuo pačiu metu atsakingas už ūkinės operacijos arba sprendimo dėl turto panaudojimo arba įsipareigojimų tretiesiems asmenims tvirtinimą, vykdymą ir apskaitą;
- 2) atlikti vidaus kontrolės procedūrų priežiūrą ir nustatyti papildomas išankstinės, einamosios ir paskesnės kontrolės procedūras, kurios užtikrintų, kad teisingai būtų apskaitytas ir parodytas finansinėse ataskaitose ilgalaikis ir finansinis turtas;
- 3) užtikrinti vidaus kontrolės ir finansų kontrolės procedūrų vykdymo nuoseklumą ir veiksmingumą;
- 4) nustatyti konkrečias vidaus kontrolės procedūras, užtikrinančias, kad institucijos ir jai pavaldžių įstaigų teikiamose statistinėse ataskaitose būtų pateikti teisingi duomenys (pavyzdžiui, nustatyti vidaus kontrolės procedūrą, reikalaujančią, kad paskirtas atsakingas darbuotojas patikrintų šiose ataskaitose pateiktą informaciją ir tai įformintu atitinkamu dokumentu);

- 5) užtikrinti, kad kasos patalpos būtų įrengtos, remiantis teisės aktų reikalavimais;
- 6) užtikrinti, kad nekilnojamas turtas būtų įregistruotas nekilnojamo turto registre ir valdomas teisės aktų nustatyta tvarka.

Mūsų manymu, informacijos ir perdavimo (komunikacijos) elementui, turinčiam „surišti“ likusius vidaus kontrolės elementus, tiek iš valstybinių auditorių, tiek ir iš audituotų institucijų pusės yra kreipiamas nepakankamas dėmesys. Atliktos analizės metuose nustatyta, kad informacijos ir jos perdavimo elemento neefektyvumas netiesiogiai lėmė kai kuriuos atvejus, kada valstybiniai auditoriai negalėjo įsitikinti, jog finansai panaudoti teisėtai, o finansinėse ataskaitose duomenys pateikti tikra ir teisinga suma.

Valstybiniai auditoriai pateikė tokias rekomendacijas dėl informacijos ir jos perdavimo (komunikacijos):

- 1) nustatyti informacijos apie pažeidimus teikimo vadovaujant institucijai formą ir terminus;
- 2) sukurti ir realizuoti sistemą darbuotojų informavimui ir supažindinimui su vidaus teisės aktais;
- 3) apie nustatytus vidaus kontrolės trūkumus ir teisės aktų pažeidimus informuoti visas pavaldžias institucijas ir užtikrinti grįžtamąjį ryšį.

Vidaus kontrolės priežiūra (monitoringas), padeda užtikrinti, kad vidaus kontrolės sistema būtų efektyvi ir kad būtų reaguojama į veiklos pasikeitimus ir sukuriamos naujos efektyvios kontrolės procedūros, tačiau atlikus analizę, nenustatyta atvejų, kad kontrolės priežiūra (monitoringas) tiesiogiai įtakotų nustatytus finansų ir turto valdymo pažeidimus, tačiau kai kuriais atvejais nustatyta, kad dėl teisės aktų pakeitimų laiku nesukūrus naujų arba nepatikslinus egzistuojančių vidaus kontrolės procedūrų, buvo padaryti viešųjų finansų ir turto valdymo pažeidimai. Kaip ir rizikos vertinimui, informacijos ir jos perdavimo, taip ir kontrolės priežiūros elementui, valstybiniai auditoriai teikė nepakankamą dėmesį, tačiau atskirais atvejais pateikė šias rekomendacijas:

- 1) stebėsenos procesą organizuoti taip, kad būtų užtikrintas išsamios informacijos apie vidaus kontrolės priemonių įgyvendinimą surinkimas;
- 2) užtikrinti pavaldžių įstaigų kontrolę vietose. Atliekant pavaldžių įstaigų patikrinimus vertinti vidaus kontrolės priemonių efektyvumą.

3.3. Vidaus kontrolės tobulinimo kryptys viešajame sektoriuje

Atliktos analizės rezultatai parodė, kad vidaus kontrolės būklė Lietuvos viešajame sektoriuje tikrai dar nėra gera, todėl siekiant veiksmingos vidaus kontrolės visos valstybės mastu, būtina tobulinimą vykdyti visomis kryptimis, t.y.

- teisėkūros institucijos ir ypač Finansų ministerija, atsižvelgdamos tarptautinių organizacijų metodikos pokyčius ir įvertinusios poreikius, privalo tobulinti teisės aktus,
- Valstybės kontrolė, atlikdama auditus, privalo vertinti ir teikti aiškias bei kokybiškas rekomendacijas audituojamiems subjektams dėl institucijos vidaus kontrolės sistemos gerinimo galimybių,
- visos viešojo sektoriaus institucijos, tobulindamos savo vidaus kontrolės sistemą ir tokiu būdu prisidėdamos prie efektyvios vidaus kontrolės sistemos valstybės mastu kūrimo.

Finansų ministerija, remiantis INTOSAI Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės gairėmis, pakoregavusi ir patvirtinusi naujos redakcijos Finansų kontrolės organizavimo vadovą, žengia teisingu keliu, bet mūsų manymu, neprincipingai. Finansų kontrolės organizavimo vadovas viešojo sektoriaus institucijoms pateiktas kaip rekomendacinio pobūdžio teisės aktas. Turime pripažinti, kad institucijų vadovai į rekomendacijas kreipia nepakankamą dėmesį, todėl būtina nustatyti, jog šiuo Finansų kontrolės organizavimo vadovu privaloma vadovautis, kuriant ir tobulinant institucijos vidaus kontrolės sistemą.

Taip pat pažymėtina, jog vidaus kontrolės sistemos teoriniuose ir metodiniuose apibrėžimuose nėra išskirtos procedūrų atitikties teisės aktams užtikrinimo procedūros kaip atskiros kontrolės veiklos elemento sudėtinės dalies, tačiau Finansinio audito vadove yra pabrėžiama, kad valstybiniai auditoriai, atlikdami finansinius (teisėtumo) auditus, privalo įsitikinti, kaip teisės aktų reikalavimus audituojamas subjektas paverčia savo kontrolės procedūromis. Šie teisės aktų reikalavimai dažniausiai atitinka įgaliojimo ir patvirtinimo bei patikrinimo ir suderinimo procedūras. Įgaliojimo ir patvirtinimo procedūras atitinka ta dalimi, kad įstaigos vadovas nustatydamas įgaliojimus atlikti tam tikrus veiksmus, turi laikytis teisės aktų reikalavimų, o pagal patikrinimo ir suderinimo procedūras įgalioti darbuotojai privalo patikrinti ir užtikrinti, kad ūkiniai įvykiai ir ūkinės operacijos būtų užregistruotos apskaitos registruose bei kad turtas būtų inventorizuojamas teisės aktų nustatyta tvarka, tačiau teisės aktų reikalavimai ne visada atitinka įgaliojimo ir patvirtinimo bei patikrinimo ir suderinimo procedūras, todėl būtina papildyti Finansų kontrolės organizavimo vadovą atskira atitikimo teisės aktų reikalavimams užtikrinimo procedūra, o taip pat aiškiau ir išsamiau detalizuoti patikrinimo ir suderinimo procedūrą papildant ją, kad būtų sutikrinama, ar asignavimai naudojami/panaudoti teisės aktų nustatyta tvarka, o priežiūros procedūrą – kad privaloma nustatyti, ar yra sukurtos visos kontrolės priemonės, kurios yra nustatytos teisės aktuose kaip reikalavimai atlikti tam tikras (su)kontroliavimo, patikrinimo ir/ar užtikrinimo procedūras.

Valstybės kontrolė, siekdama prisidėti prie šalies vidaus kontrolės sistemos tobulinimo, privalo koreguoti finansinio (teisėtumo) audito atlikimo metodiką. Atliktos analizės metu nustatyta, valstybiniai auditoriai, vertindami audituojamų subjektų vidaus kontrolę, daugiausia rekomendacijų pateikia dėl kontrolės procedūrų (vidutiniškai 82,3 procento visų rekomendacijų), tačiau palyginti mažai rekomendacijų dėl kitų vidaus kontrolės elementų. Tai pirmiausia lemia Finansinio audito vadove nustatyta audito atlikimo tvarka – auditoriai privalo susipažinti vidaus kontrolės aplinka ir įvertinti vidaus kontrolės procedūrų efektyvumą ir nuoseklumą. Manytume, kad siekiant auditoriams susidaryti visapusišką vidaus kontrolės sistemos vaizdą, jie turėtų analizuoti priežastis dėl vidaus kontrolės procedūrų nenustatymo arba netinkamo nustatymo – sieti jas su kitais vidaus kontrolės elementais bei daugiau dėmesio teikti kitiems vidaus kontrolės elementams, todėl būtina Finansinio audito vadovą papildyti naujomis vidaus kontrolės sistemos vertinimo dalimis: rizikos vertinimas, informacija ir jos perdavimas, vidaus kontrolės stebėseną (monitoringas), bei jų veiksmingumo vertinimo metodika.

Pastebėtina, kad rekomendacijos dėl vidaus kontrolės veiksmingumo ir nuoseklumo neatitikimo reikalavimams, nors ir būdamos naudingos, ne visada atitinka nustatytus pažeidimus, todėl vidaus kontrolės sistemos neefektyvumo priežastis reikia analizuoti kokybiniu požiūriu ir, mūsų nuomone, užuot teikus daug rekomendacijų (kurių dalies audituojami subjektai tiesiog nesugeba įgyvendinti), išskirti svarbiausias rekomendacijas, galinčias turėti reikšmingą tiek tiesioginę, tiek ir netiesioginę įtaką asignavimų panaudojimo efektyvumui, ekonomiškumui, rezultatyvumui ir turto valdymo teisėtumui.

Labai svarų indėlį į Lietuvos viešojo sektoriaus vidaus kontrolės tobulinimo procesą Valstybės kontrolė įneštų reguliariai atlikdama vidaus kontrolės būklės vertinimą (kas dveji metai) ir pateikdama visiems subjektams ataskaitą, kurioje būtų aptariamai 2 pagrindiniai klausimai: kodėl subjektai privalo tobulinti vidaus kontrolės sistemą savo institucijoje ir auditų metu nustatyti faktai bei dažniausiai pasitaikančios vidaus kontrolės neefektyvumo priežastys.

Viešojo sektoriaus institucijos, norėdamos prisidėti prie bendros šalies vidaus kontrolės sistemos tobulinimo, savo veikloje privalo vadovautis Finansų kontrolės organizavimo vadovo nuostatomis ir, kurdamos bei tobulindamos savo vidaus kontrolės sistemą, teikti didžiausią dėmesį valstybinių auditorių nustatytoms pagrindinėms vidaus kontrolės sistemos neefektyvumo priežastims.

Siekdama sukurti efektyvią kontrolės aplinką, institucijos vadovybė pirmiausia privalo patvirtinti etikos kodeksą, kurio pati laikytųsi ir rodytų tinkamą pavyzdį visiems darbuotojams. Nustatyti pažeidimai dažniausiai padaromi dėl nepakankamos kvalifikacijos, todėl vadovybė turėtų atkreipti dėmesį į personalo politiką ir tinkamos darbuotojų kompetencijos užtikrinimą.

Taip pat labai svarbus ir organizacijos struktūros bei įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymo klausimas.

Rizikos vertinimui svarbu nusistatyti institucijos funkcijas atitinkančius tikslus ir įsivertinti galimas rizikas, priimtina liekamosios rizikos lygį ir kontrolės procedūras kiekvienai rizikai sumažinti iki nusistatyto priimtino rizikos lygio, kuris neįtakoja finansų ir turto valdymo efektyvumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo, skaidrumo ir teisėtumo.

Kontrolės veiklai (procedūroms) vadovybė turėtų skirti daugiausiai dėmesio, nes atlikta analizė parodė, kad tik neefektyvios vidaus kontrolės procedūros tiesiogiai lemia pažeidimų atsiradimą, todėl rengiant kiekvieną procedūrą, būtina remtis teisės aktų reikalavimais, įvertinti, kokias pasekmes gali atnešti neveiksminga procedūra, ir kokių įmanomų priemonių reikia imtis, kad šių pasekmių būtų išvengta.

Gali būti sukurtos pačios efektyviausios vidaus kontrolės procedūros, tačiau jos nebus veiksmingos, jei nebus sukurta tinkama informacijos perdavimo sistema. Privalo būti nustatytos procedūros, užtikrinančios, kad darbuotojai žinotų savo įgaliojimus, pareigas ir atsakomybę, o vadovybė tinkamu laiku ir tinkama forma gautų informaciją ir apie veikiančią vidaus kontrolės sistemą bei atsitiktinai arba atliekant vidaus ar išorės auditus nustatytas vidaus kontrolės veikimo spragas.

Siekiant užtikrinti, kad vidaus kontrolės sistema visada būtų efektyvi, neužtenka vienkartinio efektyvios sistemos sukūrimo veiksmo. Būtina reguliariai peržiūrėti, ar teisės aktų, institucijos funkcijų ar kitų veiksnių pasikeitimai neįtakoja veikiančios vidaus kontrolės sistemos. Taip pat ir nesant įtakojančių veiksnių, privaloma reguliariai atlikti vidaus kontrolės sistemos vertinimą bei, nustačius spragas, tobulinti atitinkamus vidaus kontrolės elementus ar jų sudėtines dalis.

Tik tinkamai įgyvendinusi visus vidaus kontrolės sistemos elementus, institucijos ar įstaigos vadovybė gali būti tikra, kad ėmėsi visų veiksmų savo indėliu prisidėti prie bendros valstybės vidaus kontrolės sistemos, užtikrinančios finansų ir turto valdymo efektyvumą, ekonomiškumą, rezultatyvumą, skaidrumą ir teisėtumą, tobulinimo proceso.

IŠVADOS

1. Remiantis mokslinės, metodinės ir teisinės literatūros apibendrinimu vidaus kontrolės sistema reikėtų laikyti struktūrizuotą priemonių ir metodų sistemą, suteikiančią galimybę tinkamai organizuoti valdymo procesą ir informacijos riziką bei padedančią pasiekti pagrindinius vidaus kontrolės tikslus – užtikrinti efektyvų, ekonomišką, rezultatyvų, skaidrų ir teisėtą finansų ir turto valdymą bei išvengti piktnaudžiavimo, apgaulės (klastočių) atvejų ir klaidingų duomenų pateikimo apskaitos registruose bei finansinėje atskaitomybėje.

2. Dažniausiai mokslinėje literatūroje, Lietuvos teisės aktuose ir tarptautinių profesinių organizacijų metodiniuose reglamentuose vidaus kontrolės sistemą sudaro šių tarpusavyje susijusių elementų struktūra:

- 1) vidaus kontrolės aplinka;
- 2) rizikos vertinimas;
- 3) vidaus kontrolės procedūros;
- 4) informacija ir jos perdavimas;
- 5) vidaus kontrolės stebėseną.

Nors kiekvienas vidaus kontrolės sistemos elementas yra svarbus, tačiau tik visų elementų efektyvus veikimas užtikrina bendrą sistemos efektyvumą.

3. Atlikta analizė padėjo nustatyti, jog valstybiniai auditoriai, atlikdami finansinius (teisėtumo) auditus ir vertindami subjektų vidaus kontrolės sistemos būklę, daugiausiai pastabų (82,3 procento visų rekomendacijų) turėjo dėl kontrolės veiklos (procedūrų) neefektyvaus ir/ar nuoseklaus veikimo, o tai rodo, kad subjektai skiria nepakankamai dėmesio efektyvių bei nuoseklių vidaus kontrolės procedūrų sukūrimui ir, pirmiausia, teisės aktų reikalavimų perkėlimui į institucijos vidaus kontrolės sistemą. Taip pat pateikta pastabų dėl žmogiškųjų išteklių, tinkamos darbuotojų kvalifikacijos užtikrinimo, įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymo. Dėl kitų vidaus kontrolės sistemos elementų valstybiniai auditoriai pateikė mažiau rekomendacijų.

4. Išanalizavus finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitas ir išvadas, nustatyta, kad visi ataskaitose nustatyti pažeidimai dėl finansų ir turto valdymo bei atvejai, kai valstybiniai auditoriai negalėjo įsitikinti, jog finansai panaudoti teisėtai, o finansinėse ataskaitose duomenys pateikti tikra ir teisinga suma, buvo įtakoti vidaus kontrolės procedūrų veikimo spragų. Tik efektyvios bei nuoseklios įgaliojimų ir patvirtinimo, pareigų atskyrimo, išteklių ir dokumentų prieigos (saugos) kontrolės, patikrinimo ir suderinimo, veiklos rezultatų, sričių ir procesų peržiūros, priežiūros (užduočių skyrimo, peržiūros ir tvirtinimo) bei atitikties teisės aktams

užtikrinimo procedūros gali užtikrinti, kad finansai ir turtas bus valdomi efektyviai, ekonomiškai, rezultatyviai, skaidriai ir teisėtai, o finansinėse ataskaitose duomenys pateikti tikrai ir teisinga suma. Netiesiogiai finansų ir turto valdymo pažeidimus lėmė nekokybiškos informacija ir jos perdavimo procedūros. Kiti vidaus kontrolės sistemos elementai neįtakojo arba nereikšmingai įtakojo finansų valdymą.

5. Siekiant veiksmingos vidaus kontrolės visos valstybės mastu, būtina kryptinga visų vidaus kontrolės sistemos subjektų veikla:

- teisėkūros institucijos ir ypač Finansų ministerija, atsižvelgdamos tarptautinių organizacijų metodikos pokyčius ir įvertinusios poreikius, privalo tobulinti teisės aktus,
- Valstybės kontrolė, atlikdama auditus, privalo vertinti ir teikti aiškias bei kokybiškas rekomendacijas audituojamiems subjektams dėl institucijos vidaus kontrolės sistemos gerinimo galimybių bei
- visos viešojo sektoriaus institucijos, tobulindamos savo vidaus kontrolės sistemą ir tokiu būdu prisidėdamos prie efektyvios vidaus kontrolės sistemos valstybės mastu kūrimo.

PASIŪLYMAI IR REKOMENDACIJOS

Šio darbo metu išaiškėjo tobulintinos sritys, dėl kurių teikiami šie pasiūlymai ir rekomendacijos:

1. Finansų ministerijos patvirtintą Finansų kontrolės organizavimo vadovą būtina papildyti nuostata, jog Finansų kontrolės organizavimo vadovu privalo vadovautis visi viešojo sektoriaus subjektai, kurdami ir tobulindami institucijos vidaus kontrolės sistemą.

2. Finansų kontrolės organizavimo vadovą specialiųjų reikalavimų dalyje tikslinga papildyti atskira atitikimo teisės aktų reikalavimams užtikrinimo procedūra, o taip pat aiškiau ir išsamiau detalizuoti patikrinimo ir suderinimo procedūrą papildant, kad būtų sutikrinama, ar asignavimai naudojami/panaudoti teisės aktų nustatyta tvarka, o priežiūros procedūrą – kad privaloma nustatyti, ar yra sukurtos visos kontrolės priemonės, kurios yra nustatytos teisės aktuose kaip reikalavimai atlikti tam tikras (su)kontroliavimo, patikrinimo ir/ar užtikrinimo procedūras.

3. Valstybės kontrolei, siekiant prisidėti prie šalies vidaus kontrolės sistemos tobulinimo, tikslinga Finansinio audito vadovą papildyti naujomis vidaus kontrolės sistemos vertinimo dalimis: rizikos vertinimas, informacija ir jos perdavimas, vidaus kontrolės stebėseną (monitoringas), bei jų veiksmingumo vertinimo metodika.

4. Rekomenduotina valstybiniam auditoriam vidaus kontrolės sistemos neefektyvumo priežastis analizuoti kokybiniu požiūriu ir išskirti svarbiausias rekomendacijas, galinčias turėti reikšmingą tiek tiesioginę, tiek ir netiesioginę įtaką asignavimų panaudojimo efektyvumui, ekonomiškumui, rezultatyvumui ir turto valdymo teisėtumui.

5. Labai svarų indėlį į Lietuvos viešojo sektoriaus vidaus kontrolės tobulinimo procesą Valstybės kontrolė įneštų reguliariai atlikdama vidaus kontrolės būklės vertinimą (kas dveji metai) ir pateikdama visiems subjektams ataskaitą, kurioje būtų aptariami 2 pagrindiniai klausimai: kodėl subjektai privalo tobulinti vidaus kontrolės sistemą savo institucijoje ir auditų metu nustatyti faktai bei dažniausiai pasitaikančios vidaus kontrolės neefektyvumo priežastys.

6. Viešojo sektoriaus institucijos, siekdamos prisidėti prie bendros šalies vidaus kontrolės sistemos tobulinimo, savo veikloje privalo vadovautis Finansų kontrolės organizavimo vadovo nuostatomis ir, kurdamos bei tobulindamos savo vidaus kontrolės sistemą, teikti didžiausią dėmesį valstybinių auditorių nustatytoms pagrindinėms vidaus kontrolės sistemos neefektyvumo priežastims, nes tik tinkamai įgyvendinusi visus vidaus kontrolės sistemos elementus, institucijos ar įstaigos vadovybė gali būti tikra, kad ėmėsi visų veiksmų savo indėliu prisidėti prie bendros valstybės vidaus kontrolės sistemos, užtikrinančios finansų ir turto

valdymo efektyvumą, ekonomiškumą, rezultatyvumą, skaidrumą ir teisėtumą, tobulinimo proceso.

NAUDOTOS LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas // Valstybės žinios, 2002, 123-5540
2. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997-12-15 nutarimas Nr. 1409 „Dėl komisijos vidaus kontrolės sistemos diegimo programai ir projektams teisės aktų, kurių reikia jai įgyvendinti, parengti sudarymo“ // (nepublikuota)
3. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998-02-13 nutarimas Nr. 179 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės sistemos diegimo programos (priemonių) patvirtinimo // Valstybės žinios. 1998, Nr. 17-421
4. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000-10-18 nutarimas Nr. 1247 „Dėl Valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 89-2764
5. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-04-14 nutarimas Nr. 470 „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir Vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2003, Nr. 37-1612
6. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-05-21 įsakymas Nr. 139 „Dėl finansų kontrolės vadovo patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 61-2484
7. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003-05-08 įsakymas Nr. 1K - 123 „Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų“ // Valstybės žinios. 2003, Nr. 47-2083
8. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004-01-07 įsakymas Nr. 1K-004 „Dėl finansų kontrolės būklės ataskaitos formos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 8-205
9. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007-11-11 įsakymas Nr. 1K-293 „Dėl finansų kontrolės organizavimo vadovo patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2007, Nr. 109-4463
10. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007-11-11 įsakymas Nr. 1K-293 „Dėl finansų kontrolės organizavimo vadovo patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2007, 109-4463.
11. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2002-02-21 įsakymas Nr. V-26 „Dėl valstybinio audito reikalavimų“ // Valstybės žinios. 2002. Nr. 20-790 (su pakeitimais ir papildymais)

12. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2006-02-08 įsakymas Nr. V-21 „Dėl Finansinio audito vadovo patvirtinimo“ // (nepublikuotas)
13. Bagdonas E. Administravimo principai. – Kaunas: Technologija. 228 p.
14. Bičiulaitis R. Organizacijų vidaus kontrolės sistema ir jos vaidmuo didinant valdymo efektyvumą [Rankraštis]: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (03 S). Kaunas, 2001. 121 lap.
15. COSO „Internal Control – Integrated Framework“. Jersey city: AICPA, 1994.
16. Daujotaitė D. Finansinis auditas. – V.: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 2006. 192 p.
17. Gipienė G., Kanapickienė R. Vadovybės įtaka įmonės vidaus kontrolei // Inžinerinė ekonomika, 2001, Nr. 3 (23), P. 63-68
18. Guidelines for internal control standards for the public sector. - INTOSAI, 2004.
19. Kanapickienė R. Vadovybės vaidmuo formuojant įmonės vidaus kontrolės sistemą // Ekonomika: mokslo darbai. 2001, t. 54, P. 55-71
20. Mackevičius J. Auditas: teorija, praktika, perspektyvos. – Vilnius: „Lietuvos mokslas“. 827 p.
21. Mackevičius J. Valstybinio audito ataskaitos rašymas: probleminiai klausimai // Valstybinis auditas. Valstybės kontrolės biuletenis Nr. 3. – Vilnius: Petro ofsetas, 2003. P. 26-27
22. Matusevičius D. Vidaus finansų kontrolės Lietuvos valstybiniame sektoriuje plėtra [Rankraštis]: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius, 2004. 158 lap.
23. Vidaus kontrolės sistemos būklės ataskaita // Valstybinis auditas. Valstybės kontrolės biuletenis Nr. 3. – Vilnius: Petro ofsetas, 2003.
24. http://www.inaudit.lt/index.php?page_id=25 (prisijungimo laikas: 2007-11-04)
25. http://www.vkontrole.lt/vidaus_kontrolė.shtml (prisijungimo laikas: 2007-11-09)

SANTRAUKA

VIDAUS KONTROLĖS ĮTAKA FINANSŲ VALDYMUI

Pagrindinės sąvokos: vidaus kontrolė, finansų valdymas, finansų kontrolė, kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės veikla, informacija ir jos perdavimas, kontrolės priežiūra.

Santraukos turinys. Santraukoje trumpai aptariami darbo temos aktualumo, temos ištirtumo klausimai. Pagrindžiamas darbo temos pasirinkimas. Išdėstomi tyrimo metodai, siekiama teorinė ir praktinė nauda. Pateikiama darbo struktūra.

Temos aktualumas. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. gruodžio 15 d. nutarimu „Dėl komisijos vidaus kontrolės sistemos diegimo programai ir projektams teisės aktų, kurių reikia jai įgyvendinti, parengti sudarymo“ prasidėjo vidaus kontrolės sistemos diegimas Lietuvos valstybiniame sektoriuje. Jau praėjo 10 metų nuo šios sistemos diegimo pradžios, todėl tikslinga įvertinti, kaip efektyviai įgyvendinta ir kaip praktiškai veikia vidaus kontrolės sistema viešajame sektoriuje, kaip viešojo sektoriaus subjektai prisitaikė veikti rinkos ekonomikos sąlygomis, kai ištekliai turi būti valdomi kuo efektyviausiu, ekonomiškiausiu, rezultatyviausiu ir skaidriausiu būdu.

Temos ištirtumo laipsnis. Lietuvoje atlikti moksliniai tyrimai artimais įvairiais aspektais fragmentiškai liečia vidaus kontrolės klausimus, tačiau iki šiol nėra plačiai tyrinėta valstybinio sektoriaus vidaus finansų kontrolės funkcionavimo efektyvumo ir įtakos valstybės finansų valdymui tema, todėl šis darbas turėtų įnešti aiškumo, kaip patobulėjo vidaus kontrolės sistema viešajame sektoriuje nuo jos kūrimo pradžios, ar dabartinė teisiškai reglamentuota vidaus kontrolės sistema veiksminga, ar viešojo sektoriaus įstaigos, institucijos ir įmonės kvalifikuotai taiko vidaus kontrolės priemones ir kas dar galėtų būti tobulinama, dėl to šio darbo **temos objektu** pasirinkta vidaus kontrolės sistema viešajame sektoriuje.

Darbo tikslas – remiantis ekonomikos mokslo valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės srityje raidos teorinės analizės ir tiriamojo darbo (vidaus kontrolės viešajame sektoriuje efektyvaus taikymo vertinimas) rezultatais, pateikti rekomendacijas, kurios padėtų užtikrinti efektyvesnę, ekonomiškėnę ir rezultatyvesnę Lietuvos viešojo sektoriaus finansų valdymą.

Tyrimo metodai. Susipažįstant su teoriniais ir metodiniais vidaus kontrolės sistemos aspektais bei teisine vidaus kontrolės sistemos Lietuvos viešajame sektoriuje reglamentacija, taikyta mokslinės literatūros ir teisės aktų analizė ir apibendrinimas. Vidaus kontrolės priemonių efektyvumo problematika tirama sisteminiu požiūriu. Jam realizuoti pasitelktas struktūrinės funkcinės analizės metodas.

Teorinė ir praktinė nauda. Teorinės šio darbo naudos siekiama analizuojant, vertinant ir pateikiant atskirų vidaus kontrolės elementų svarbumą viešojo sektoriaus institucijoms ir įstaigoms bei nustatant, kaip koreliuoja vidaus kontrolės veikimo spragos viešojo sektoriaus institucijose ir įstaigose su valstybinio audito ataskaitose nustatytais pažeidimais dėl asignavimų panaudojimo, valstybės ir savivaldybių turto valdymo ir duomenų pateikimo finansinėse ataskaitose. Praktinė nauda turėtų pasireikšti tuo, jog šiuo darbu siekiama paskatinti viešojo sektoriaus institucijas teikti didesnę dėmesį dažniausiai pasitaikantiems vidaus kontrolės trūkumams ir jų įtakai viešųjų finansų valdymui. Taip siekiama ieškoti būdų tobulinti vidaus kontrolės procedūras, padedančias išvengti klaidų, apgaulės (klastočių) ir piktnaudžiavimo atvejų.

Darbo struktūra. Darbas susideda iš trijų dalių: pirmoje dalyje aptariami teoriniai ir metodiniai vidaus kontrolės sistemos aspektai bei teisinis vidaus kontrolės, tuo pačiu ir finansų kontrolės, reglamentavimas Lietuvos Respublikos teisės aktuose; antroji dalis skirta išdėstyti atskirus vidaus kontrolės sistemos elementais; trečioje dalyje analizuojama valstybinių finansinių (teisėtumo) auditų medžiaga, nustatant, kokie vidaus kontrolės sistemos trūkumai pagal atskirus vidaus kontrolės sistemos elementus turi reikšmingiausią įtaką viešųjų finansų valdymui.

SUMMARY

INTERNAL CONTROL INFLUENCE ON FINANCIAL MANAGEMENT

Key concept: internal control, financial management, financial control, control environment, risk assessment, control activities, information & communications, monitoring.

Content of summary. In the summary relevance of work theme is discussed. Choice of work theme is grounded. Methods of analysis, sought theoretical and practical use are laid down. Structure of work is put.

Relevance of work. On resolution of Government of Republic of Lithuania enactment in 1997 started the process of introduction of internal control system in public sector. Now it is purposive to evaluate how internal control system has been implemented and how it is working practically in public sector.

Choice of work theme. There have never been done any analysis of internal control system and its elements' influence on financial management in public sector of Lithuania. So this work should give some definition how internal control system has improved since its introduction, whether subjects of public sector implement internal control procedures competently and what can still be improved, so the internal control system in public sector was chosen as **the object of this work**.

Purpose of the work is to offer some recommendations on how to lead to more economical, effective and efficient financial management based on analysis of material of economics and made research on internal control system influence on financial management.

Methods of analysis. There were used methods of summation and analysis of nonfiction material and laws, systematization and structural and functional analysis.

Theoretical and practical use. Theoretical use is sought by analyzing, qualifying and describing internal control system elements' relevance to the subjects of public sector and determining how internal control gaps pertain with transgressions on spending allocations and possessing public estate. Practical use should come through by stimulating the subject of public sector to pay more attention on frequent internal control gaps and their influence on financial management. Also they should pay more attention on internal control procedures that help to obviate misuse of public assets.

Structure of the work. Work consists of three parts: theoretical, methodical and legal aspects of internal control system are laid down in the first part; separate elements of internal control system are described in the second part and the research of the internal control system and its separate elements' influence on financial management is put in the third part.

PRIEDAI

2003 metų finansinių (teisėtumo) auditų metų pateiktos rekomendacijos pagal vidaus kontrolės sistemos elementus

Eil. Nr.	Vidaus kontrolės sistemos elementai	Vilniaus Gedimino technikos universitetas	Šiaulių apskrities viršrinko administracija	Kultūros ministerijos Kultūros vertybių apsaugos departamentas	Ryšių reguliavimo tarnyba prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	Trakų rajono savivaldybės administracija	Valstybės sienos apsaugos tarnyba prie VRM	Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija	Lietuvos Respublikos finansų ministerija	Lietuvos invalidų reikalų tarnyba prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	Lietuvos Respublikos švietimo ir mokslo ministerija	Panevėžio apskrities viršrinko administracija	Vytauto Didžiojo universitetas	Valstybinė saugomų teritorijų tarnyba prie Aplinkos ministerijos	Tauragės apskrities viršrinko administracija	Klaipėdos apskrities viršrinko administracija	Iš viso
1.	Kontrolės aplinka																
1.1.	Sąžiningumas ir etinės savybės		2														2
1.2.	Vadovo požiūris ir veiklos stilius																
1.3.	Organizacinė struktūra		2						1							1	4
1.4.	Įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas	2	1		3	1	1		2		2		1		2	3	18
1.5.	Personalo politika		2	1					1								4
1.6.	Darbuotojų kompetencija				1				2								3
2.	Rizikos vertinimas			1	1												2
3.	Kontrolės veikla																
3.1.	Įgaliojimų ir patvirtinimo procedūros														1		1
3.2.	Pareigų atskyrimas																
3.3.	Išteklių ir dokumentų prieigos kontrolė	1	1	1				1	2			1		1		2	10
3.4.	Patikrinimo ir suderinimo procedūros		9	2	1	3	3	5	5	7	32	7	2	5	1		82
3.5.	Veiklos rezultatų, sričių ir procesų peržiūros procedūros								2								2
3.6.	Priežiūra (užduočių skyrimą, peržiūrą ir tvirtinimą)					1			3		25	2	2	4	2	2	41
3.7.	Atitikties teisės aktams užtikrinimas		2		10	8	4	6	10		18			4		2	64
4.	Informacija ir jos perdavimas	1	2						6			2					11
5.	Kontrolės priežiūra								1								1
	Iš viso	4	21	5	16	13	8	12	35	7	77	12	5	14	6	10	245
	Iš jų įgyvendinta	4	20	5	15	18	8	12	30	7	70	12	5	14	6	7	233

2003 metų finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitose pateikti pažeidimai dėl asignavimų panaudojimo, jų parodymo finansinėse ataskaitose ir turto valdymo pagal vidaus kontrolės sistemos elementus

Eil. Nr.	Vidaus kontrolės sistemos elementai	Vilniaus Gedimino technikos universitetas	Šiaulių apskrities viršrinko administracija	Kultūros ministerijos Kultūros vertybių apsaugos departamentas	Rysių reguliavimo tarnyba prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	Trakų rajono savivaldybės administracija	Valstybės sienos apsaugos tarnyba prie VRM	Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija	Lietuvos Respublikos finansų ministerija	Lietuvos invalidių reikalų taryba prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	Lietuvos Respublikos švietimo ir mokslo ministerija	Panevėžio apskrities viršrinko administracija	Vytauto Didžiojo universitetas	Valstybinė saugomų teritorijų tarnyba prie Aplinkos ministerijos	Tauragės apskrities viršrinko administracija	Klaipėdos apskrities viršrinko administracija	Iš viso	
1.	Kontrolės aplinka																	
1.1.	Sąžiningumas ir etinės savybės		1															1
1.2.	Vadovo požiūris ir veiklos stilius																	
1.3.	Organizacinė struktūra											1						1
1.4.	Įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas	1		1		1												3
1.5.	Personalo politika		2									1						3
1.6.	Darbuotojų kompetencija												1					1
2.	Rizikos vertinimas																	
3.	Kontrolės veikla																	
3.1.	Įgaliojimų ir patvirtinimo procedūros	1	1		2					1								5
3.2.	Pareigų atskyrimas																	
3.3.	Išteklių ir dokumentų prieigos kontrolė	1					1	1	1	1				2	2			9
3.4.	Patikrinimo ir suderinimo procedūros	4	6	5	15	2	5	2	1	4	37	6	5	6	3	3		104
3.5.	Veiklos rezultatų, sričių ir procesų peržiūros procedūros																	
3.6.	Priežiūra (užduočių skyrimą, peržiūrą ir tvirtinimą)													1	2	1		4
3.7.	Atitikties teisės aktams užtikrinimas		2	4	7	8	9	4	5	4	28	10	1	4	2	3		91
4.	Informacija ir jos perdavimas			1														1
5.	Kontrolės priežiūra																	
	Iš viso																	
	Iš jų: Pažeidimai dėl asignavimų panaudojimo (tūkst. litų)	36,8	22,6	251,6	630,6	29,9	1,3	0,3	3,7	50,8	134,0	2,0	17,4	0,8				1181,8
	Pažeidimai dėl turto valdymo	1							1									2
	Negalima pasisakyti dėl asignavimų panaudojimo arba finansinėse ataskaitose parodyta klaidingai (tūkst. Lt)	15459,7	5592,6	14160,4	2745,3	123,7	1687,7	131,5		1965,1	8633,4	20,7	2077,1	962,4		985,3		54544,9
	Nuomonė dėl ataskaitų teisingumo, asignavimų panaudojimo ir turto valdymo	Besąlyginė	Sąlyginė	Atsisakoma pareikšti nuomonę	Atsisakoma pareikšti nuomonę	Sąlyginė	Sąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Atsisakoma pareikšti nuomonę	Sąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė		

2004 metų finansinių (teisėtumo) auditų metų pateiktos rekomendacijos pagal vidaus kontrolės sistemos elementus

Eil. Nr.	Vidaus kontrolės sistemos elementai	Brochemijos institutas	Tautinių mažumų ir išėivijos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	Žuvininkystės departamentas prie ŽŪM	Lietuvos miškų institutas	Kauno miesto savivaldybės administracija	Lietuvos Aukščiausiasis Teismas	Lietuvos Respublikos švietimo ir mokslo ministerija	Šalčininkų rajono savivaldybės administracija	LR Susisiekimo ministerija	Alytaus rajono savivaldybės administracija	Vilniaus universiteto ekologijos institutas	Lietuvių kalbos institutas	Lietuvos žemės ūkio universiteto Vandens ūkio institutas	Socialinių tyrimų institutas	Valstybės sienos apsaugos tarnyba prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos	Iš viso
1.	Kontrolės aplinka																
1.1.	Sąžiningumas ir etinės savybės																
1.2.	Vadovo požiūris ir veiklos stilius	1						2									3
1.3.	Organizacinė struktūra					2		2									4
1.4.	Įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas	1					1	2	1		1						6
1.5.	Personalo politika																
1.6.	Darbuotojų kompetencija																
2.	Rizikos vertinimas																
3.	Kontrolės veikla																
3.1.	Įgaliojimų ir patvirtinimo procedūros																
3.2.	Pareigų atskyrimas																
3.3.	Išteklių ir dokumentų prieigos kontrolė		1														1
3.4.	Patikrinimo ir suderinimo procedūros		2	3			1	19	2								27
3.5.	Veiklos rezultatų, sričių ir procesų peržiūros procedūros																
3.6.	Priežiūra (užduočių skyrimą, peržiūrą ir tvirtinimą)	4	1	5	3	8	1	29	2	2	1	2	4	1	2	3	68
3.7.	Atitikties teisės aktams užtikrinimas		2		1	3	2	10		1			1	1	1		22
4.	Informacija ir jos perdavimas					1			2								3
5.	Kontrolės priežiūra																
	Iš viso	6	6	8	4	14	5	64	7	3	2	2	5	2	3	3	134
	Iš jų įgyvendinta	6	3	8	4	11	5	7	7	3	2	2	5	2	1	3	69

2004 metų finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitose pateikti pažeidimai dėl asignavimų panaudojimo, jų parodymo finansinėse ataskaitose ir turto valdymo pagal vidaus kontrolės sistemos elementus

Eil. Nr.	Vidaus kontrolės sistemos elementai	Biochemijos institutas	Tautinių mažumų ir išsvijojimo departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	Žuvininkystės departamentas prie ŽŪM	Lietuvos miškų institutas	Kauno miesto savivaldybės administracija	Lietuvos Aukščiausiasis Teismas	Lietuvos Respublikos švietimo ir mokslo ministerija	Sauletekio rajono savivaldybės administracija	LR Susisiekimo ministerija	Alytaus rajono savivaldybės administracija	Vilniaus universiteto ekologijos institutas	Lietuvių kalbos institutas	Lietuvos žemės ūkio universiteto Vandens ūkio institutas	Socialinių tyrimų institutas	Valsybės sienos apsaugos tarnyba prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos	Iš viso
1.	Kontrolės aplinka																
1.1.	Sąžiningumas ir etinės savybės																
1.2.	Vadovo požiūris ir veiklos stilius																
1.3.	Organizacinė struktūra	1				1											2
1.4.	Įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas									1							1
1.5.	Personalo politika																
1.6.	Darbuotojų kompetencija									1							1
2.	Rizikos vertinimas																
3.	Kontrolės veikla																
3.1.	Įgaliojimų ir patvirtinimo procedūros								2								2
3.2.	Pareigų atskyrimas																
3.3.	Išteklių ir dokumentų prieigos kontrolė					1											1
3.4.	Patikrinimo ir suderinimo procedūros	3	5	3	3	1	4	33	3			2	2		4	5	68
3.5.	Veiklos rezultatų, sričių ir procesų peržiūros procedūros																
3.6.	Priežiūra (užduočių skyrimą, peržiūrą ir tvirtinimą)	1	2			1	1			1		1	1	1	1		10
3.7.	Atitikties teisės aktams užtikrinimas	3	2	4	2	1	5	7	1		1		1	1	5	3	36
4.	Informacija ir jos perdavimas																
5.	Kontrolės priežiūra																
	Iš viso																
	Iš jų: Pažeidimai dėl asignavimų panaudojimo (tūkst. litų)	1,5		71,6		366,1	23,1		51,2		40,6				2,6	15,0	571,7
	Pažeidimai dėl turto valdymo			1													1
	Negalima pasisakyti dėl asignavimų panaudojimo arba finansinėse ataskaitose parodyta klaidingai (tūkst. Lt)	664,5	24766,3	415,8	128,5	21,4	3951,1	18052,4	35,6			706,3	161,7		32,1		48935,7
	Nuomonė dėl ataskaitų teisingumo, asignavimų panaudojimo ir turto valdymo	Sąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Neigiama	Sąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Besąlyginė	Sąlyginė	Besąlyginė	Sąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Sąlyginė	

2005 metų finansinių (teisėtumo) auditų metų pateiktos rekomendacijos pagal vidaus kontrolės sistemos elementus

Eil. Nr.	Vidaus kontrolės sistemos elementai	Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerija	Nacionalinė vartotojų teisių apsaugos taryba prie Teisingumo ministerijos	Pasvalio rajono apylinkės teismas	Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	Plungės rajono savivaldybė	Vilniaus dailės akademija	Lietuvos Respublikos teisingumo ministerija	Etninės kultūros globos taryba	Akcinė bendrovė Lietuvos paštas	Lietuvos automobilių kelių direkcija prie Susisiekimo ministerijos	Valstybinė ligonių kasa	Vilniaus universitetas	Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos	Vilniaus universiteto onkologijos institutas	Lietuvos Respublikos kultūros ministerija	Iš viso
1.	Kontrolės aplinka																
1.1.	Sąžiningumas ir etinės savybės																
1.2.	Vadovo požiūris ir veiklos stilius														1		1
1.3.	Organizacinė struktūra	4			3		1									1	9
1.4.	Įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas	6		1			1	1		1		1				1	12
1.5.	Personalo politika	3															3
1.6.	Darbuotojų kompetencija	2															2
2.	Rizikos vertinimas	1									1						2
3.	Kontrolės veikla																
3.1.	Įgaliojimų ir patvirtinimo procedūros																
3.2.	Pareigų atskyrimas																
3.3.	Išteklių ir dokumentų prieigos kontrolė						3	1									4
3.4.	Patikrinimo ir suderinimo procedūros	7	1	3	2	1	3	2	3		1	1	1	2	1	3	31
3.5.	Veiklos rezultatų, sričių ir procesų peržiūros procedūros	1								1							2
3.6.	Priežiūra (užduočių skyrimą, peržiūrą ir tvirtinimą)	10		1	1	2	3	2			3	1	2	4	2	9	40
3.7.	Atitikties teisės aktams užtikrinimas	11	1		2	1	3				1		1		1	2	23
4.	Informacija ir jos perdavimas	7		1				1		1	1	1		1			13
5.	Kontrolės priežiūra	2			1						1			1			5
	Iš viso	54	2	6	9	4	14	7	3	3	8	4	4	8	5	16	147
	Iš jų įgyvendinta	40		6	7	4		7	3		5	2	4	7	4	10	99

2005 metų finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitose pateikti pažeidimai dėl asignavimų panaudojimo, jų parodymo finansinėse ataskaitose ir turto valdymo pagal vidaus kontrolės sistemos elementus

Eil. Nr.	Vidaus kontrolės sistemos elementai	Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerija	Nacionalinė vartotojų teisių apsaugos taryba prie Teisingumo ministerijos	Pasvalio rajono apylinkės teismas	Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės	Plungės rajono savivaldybė	Vilniaus dailės akademija	Lietuvos Respublikos teisingumo ministerija	Etninės kultūros globos taryba	Akcinė bendrovė Lietuvos paštas	Lietuvos automobilių kelių direkcija prie Susisiekimo ministerijos	Valstybinė ligonių kasa	Vilniaus universitetas	Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos	Vilniaus universiteto onkologijos institutas	Lietuvos Respublikos kultūros ministerija	Iš viso	
1.	Kontrolės aplinka																	
1.1.	Sąžiningumas ir etinės savybės																	
1.2.	Vadovo požiūris ir veiklos stilius														1	4	5	
1.3.	Organizacinė struktūra																	
1.4.	Įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas																	
1.5.	Personalo politika																	
1.6.	Darbuotojų kompetencija																	
2.	Rizikos vertinimas																	
3.	Kontrolės veikla																	
3.1.	Įgaliojimų ir patvirtinimo procedūros																	
3.2.	Pareigų atskyrimas																	
3.3.	Ištekliai ir dokumentų prieigos kontrolė																	
3.4.	Patikrinimo ir suderinimo procedūros	1		1			6								6	5	19	
3.5.	Veiklos rezultatų, sričių ir procesų peržiūros procedūros																	
3.6.	Priežiūra (užduočių skyrimą, peržiūrą ir tvirtinimą)																	
3.7.	Atitikties teisės aktams užtikrinimas	2	2	3			7						1		2	5	22	
4.	Informacija ir jos perdavimas						1											1
5.	Kontrolės priežiūra																	
	Iš viso																	
	Iš jų: Pažeidimai dėl asignavimų panaudojimo (tūkst. litų)															381,0	381	
	Pažeidimai dėl turto valdymo						1								5	2	8	
	Negalima pasisakyti dėl asignavimų panaudojimo arba finansinėse ataskaitose parodyta klaidingai (tūkst. Lt)	1538,0	148,9	45,2			2409,2								9510,3	9211,5	22863,1	
	Nuomonė dėl ataskaitų teisingumo	Besąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Sąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė		
	Nuomonė dėl asignavimų panaudojimo ir turto valdymo	Besąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Sąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė		

2006 metų finansinių (teisėtumo) auditų metų pateiktos rekomendacijos pagal vidaus kontrolės sistemos elementus

Eil. Nr.	Vidaus kontrolės sistemos elementai	Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministerija	Lietuvos Respublikos švietimo ir mokslo ministerija	Lietuvos Respublikos ūkio ministerija	Telšių apskrities viršininko administracija	Vilniaus apskrities viršininko administracija	Utenos apskrities viršininko administracija	Alytaus apskrities viršininko administracija	Vilniaus miesto savivaldybė	Šiaulių miesto savivaldybė	Tauragės rajono savivaldybė	Lietuvos Respublikos Prezidentūra	Klaipėdos universitetas	Kauno medicinos universitetas	Lietuvos Žemės ūkio universitetas	Vilniaus pedagoginis universitetas	Iš viso
1.	Kontrolės aplinka																
1.1.	Sąžiningumas ir etinės savybės																
1.2.	Vadovo požiūris ir veiklos stilius																
1.3.	Organizacinė struktūra											1		1			2
1.4.	Įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas	1		1	4			3		1		1		2			13
1.5.	Personalo politika						2										2
1.6.	Darbuotojų kompetencija				1												1
2.	Rizikos vertinimas	1		1		4											6
3.	Kontrolės veikla																
3.1.	Įgaliojimų ir patvirtinimo procedūros																
3.2.	Pareigų atskyrimas	1	1				1										3
3.3.	Išteklių ir dokumentų prieigos kontrolė	3				2	1					1					7
3.4.	Patikrinimo ir suderinimo procedūros	5	4			1	3	2	2	2		2		1			22
3.5.	Veiklos rezultatų, sričių ir procesų peržiūros procedūros									4	1						5
3.6.	Priežiūra (užduočių skyrimą, peržiūrą ir tvirtinimą)	1	1					1									3
3.7.	Atitikties teisės aktams užtikrinimas	9	50	3	25	8	10	6	12	8	7	6	3	9	3	5	164
4.	Informacija ir jos perdavimas	1															1
5.	Kontrolės priežiūra										1						1
	Iš viso	22	56	5	30	15	17	12	14	15	9	11	3	13	3	5	230
	Iš jų įgyvendinta	10	27	5	31	3	15	12	12	16	5	2	2	8	2		150

2006 metų finansinių (teisėtumo) auditų ataskaitose pateikti pažeidimai dėl asignavimų panaudojimo, jų parodymo finansinėse ataskaitose ir turto valdymo pagal vidaus kontrolės sistemos elementus

Eil. Nr.	Vidaus kontrolės sistemos elementai	Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministerija	Lietuvos Respublikos švietimo ir mokslo ministerija	Lietuvos Respublikos ūkio ministerija	Telsių apskrities viršrinko administracija	Vilniaus apskrities viršrinko administracija	Utenos apskrities viršrinko administracija	Alytaus apskrities viršrinko administracija	Vilniaus miesto savivaldybė	Šiaulių miesto savivaldybė	Tauragės rajono savivaldybė	Lietuvos Respublikos Prezidentūra	Klaipėdos universitetas	Kauno medicinos universitetas	Lietuvos žemės ūkio universitetas	Vilniaus pedagoginis universitetas	Iš viso
1.	Kontrolės aplinka																
1.1.	Sąžiningumas ir etinės savybės																
1.2.	Vadovo požiūris ir veiklos stilius																
1.3.	Organizacinė struktūra																
1.4.	Įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymas		1														1
1.5.	Personalo politika																
1.6.	Darbuotojų kompetencija																
2.	Rizikos vertinimas																
3.	Kontrolės veikla																
3.1.	Įgaliojimų ir patvirtinimo procedūros	1															1
3.2.	Pareigų atskyrimas	1															1
3.3.	Išteklių ir dokumentų prieigos kontrolė	2															2
3.4.	Patikrinimo ir suderinimo procedūros	4	12			2	4			1			1			1	25
3.5.	Veiklos rezultatų, sričių ir procesų peržiūros procedūros																
3.6.	Priežiūra (užduočių skyrimą, peržiūrą ir tvirtinimą)																
3.7.	Atitikties teisės aktams užtikrinimas			5	2	6	2	2	2	2		3	1	1	1	3	30
4.	Informacija ir jos perdavimas																
5.	Kontrolės priežiūra																
	Iš viso																
	Iš jų: Pažeidimai dėl asignavimų panaudojimo (tūkst. litų)	258,5					20,9	275,0		537,3							1091,7
	Pažeidimai dėl turto valdymo	8	2			4	1									2	17
	Negalima pasisakyti dėl asignavimų panaudojimo arba finansinėse ataskaitose parodyta klaidingai (tūkst. Lt)	19358,6	8550,3			5549,7	427,2		4804,7	52,8		637,2	821,9			1671,3	41873,7
	Nuomonė dėl ataskaitų teisingumo	Sąlyginė	Sąlyginė	Besąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Besąlyginė	Sąlyginė	Besąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	
	Nuomonė dėl asignavimų panaudojimo ir turto valdymo	Sąlyginė	Sąlyginė	Besąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Besąlyginė	Sąlyginė	Sąlyginė	Besąlyginė	Besąlyginė	Sąlyginė	

