

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

RAIMONDA USVALTIENĖ

**EFEKTYVIOS VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS
ĮGYVENDINIMO VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTUOSE
VERTINIMAS**

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas

prof. dr. G. Černius

VILNIUS, 2023

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

**EFEKTYVIOS VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS
ĮGYVENDINIMO VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTUOSE
VERTINIMAS**

Veiklos audito magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 6211LX7005

Vadovas
prof. dr. G. Černius

Atliko
VKAvmis21-1 gr. stud.
R. Usvaltienė

Recenzentas

VILNIUS, 2023

TURINYS

IVADAS	4
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS	6
LENTELIŲ SĄRAŠAS	7
PRIEDŲ SĄRAŠAS	8
1. VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTŲ VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS EFEKTYVUMO VERTINIMO TEORINIAI ASPEKTAI	9
1.1 Efektyvios vidaus kontrolės sistemos samprata, sandara ir modeliai	9
1. 2. Viešojo sektoriaus subjektų veiklos vykdymo ypatumai	17
1. 3. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės vertinimo metodika	21
1.3.1. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės vertinimas, remiantis geraja praktika	21
1.3.2. Viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolės vertinimas, remiantis moksline literatūra	27
1.3.3. Viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolės vertinimas, remiantis rekomendacinėmis gairėmis	30
2. LIETUVOS VIEŠOJO SEKTORIAUS VIDAUS KONTROLĖS SISTEMA	33
2. 1. Vidaus kontrolės sistemos raida ir įgyvendinimas Lietuvoje	33
2.2. Lietuvos viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolės vertinimų apžvalga	38
3. EFEKTYVIOS VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS ĮGYVENDINIMO VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTUOSE VERTINIMO METODOLOGIJA	45
3.1. Tyrimo metodologija	45
3.2. Vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo viešajame sektoriuje tyrimo organizavimas	47
4. VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS VERTINIMO VIEŠAJAME SEKTORIUJE TYRIMO REZULTATŲ INTERPRETAVIMAS	52
IŠVADOS IR SIŪLYMAI	61
BIBLIOGRAFIJOS ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	64
ANOTACIJA	77
ANNOTATION	78
SANTRAUKA	79
SUMMARY	80
PRIEDAI	81

IVADAS

Temos aktualumas. Viešojo sektoriaus subjektai nuolat susiduria su iššūkiais, tokiais kaip reikalavimas teikti kokybiškesnes, operatyvias, įvairesnes paslaugas, tuo pačiu disponuojant ribotais finansiniais ištekliais. Lietuvos pažangos strategijoje 2030 (2012) sumanus valdymas yra nustatytas, kaip vienas iš trijų pagrindinių šalies prioritetų, kuriuo viešajam sektoriui keliami tokie reikalavimai, kaip: užtikrinti aukštą paslaugų kokybę ir tenkinti paslaugų vartotojų poreikius, teikti geros kokybės ir visuomenei aktualias paslaugas, kurių kokybė turėtų būti nuolat vertinama, taip pat viešųjų paslaugų teikimo mastas turi atitikti visuomenės lūkesčius, jos turi būti lengvai prieinamos visiems Lietuvos žmonėms jiems patogiu laiku. Efektyvi vidaus kontrolės sistema gali prisidėti prie keliamų reikalavimų įgyvendinimo, padėdama valdyti institucijų rizikas siekiant nustatytų tikslų ir atskleisdama tobulėjimo perspektyvas. Lietuvos Respublikos finansų ministerija (toliau – Finansų ministerija) (2021) atliktoje apžvalgoje apie vidaus kontrolės įgyvendinimą viešuosiuose juridiniuose subjektuose 2020 metais nustatė, kad įgyvendinant vidaus kontrolės reikalavimus viešuosiuose juridiniuose subjektuose neišvengiama nesklandumų ir parengė siūlymus sistemai tobulinti. Remiantis Finansų ministerijos apžvalga (2022) apie vidaus kontrolės įgyvendinimą viešuosiuose juridiniuose subjektuose 2021 metais, didžioji dalis viešojo sektoriaus subjektų, jau yra įgyvendinusios reglamentuojančių teisės aktų nuostatas, tačiau sistema vis dar yra tobulintina, ypač rizikos vertinime ir kontrolės priemonių įgyvendinime. Siekiant, kad vidaus kontrolės sistema taptų efektyviu valdymo įrankiu, tikslinga ištirti sistemos įgyvendinimo problemas.

Per pastaruosius 5 metus vidaus kontrolės samprata ir jos įgyvendinimas viešuosiuose subjektuose nebuvo tirti Lietuvos mokslininkų, užsienio autoriai Baldi, N. (2020), Troi, I. S. M. (2018), Li, X. (2020), Çiğdem, F. C., Güneş, R., & Çukaci, Y. C. (2018) paskelbtose mokslinėse publikacijose nagrinėjo vidaus kontrolės svarbą ir viešojo sektoriaus vadybos ypatumus. Syrotenko A., Tkach I., Loishyn A., Tkach M. (2020), Sologhashvili D., Udesiani T. (2021), Yilmaz, O. K., Karakaya G. (2020) pateikė viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistemos efektyvumo vertinimo metodikas. Atsižvelgiant į tai, kad mokslinių tyrimų šia tema atlikta pastaruoju metu buvo atlikta mažai, į jos svarbą viešajam sektoriui, tikslinga apibrėžti efektyvios vidaus kontrolės sistemos sampratą ir, remiantis vertinimo metodika, atlikti vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo viešojo sektoriaus subjektuose vertinimą.

Tyrimo problema. Ar viešojo sektoriaus subjektuose įgyvendinama efektyvi vidaus kontrolės sistema?

Tyrimo objektas. Efektyvios vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo viešojo sektoriaus subjektuose vertinimas.

Tyrimo tikslas. Atlikti vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo viešojo sektoriaus subjektuose vertinimą, siekiant atskleisti tobulinimo galimybes.

Tyrimo uždaviniai:

1. Apibrėžti efektyvios vidaus kontrolės sistemos sampratą, sandarą, funkcijas ir bruožus.
2. Išskirti vidaus kontrolės sistemos ypatumus, būdingus viešojo sektoriaus subjektams.
3. Pateikti viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolės sistemos efektyvumo vertinimo metodikas.
4. Parengti efektyvios vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo viešojo sektoriaus subjektuose vertinimo metodologiją.
5. Įvertinti kaip vyksta efektyvios vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimas viešojo sektoriaus subjektuose ir pateikti pasiūlymus proceso tobulinimui.

Tyrimo metodai:

1. Mokslinės literatūros analizė, sisteminimas ir apibendrinimas.
2. Antrinių duomenų: informacijos internete ir statistinių duomenų analizė.
3. Atliktas empirinis tyrimas, anketinė apklausa.
4. Gautų rezultatų lyginamoji analizė.

Darbo struktūra. Magistrinį darbą sudaro keturios pagrindinės dalys. Pirmojoje, atlikus mokslinės literatūros analizę, pateikiama efektyvios vidaus kontrolės sistemos samprata, sandara, išskiriami efektyvios vidaus kontrolės sistemos bruožai, įvardijami viešojo sektoriaus ypatumai ir analizuojami sistemos vertinimo metodai pagal gerąją praktiką, mokslinę literatūrą bei rekomendacines gaires viešojo sektoriaus subjektams.

Antroje dalyje, atlikus antrinių duomenų, informacijos internete analizę, apžvelgiama vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo raida Lietuvos viešojo sektoriaus subjektuose, nustatytas vidaus kontrolės sistemos teisinis reglamentavimas, analizuojama viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolės būklė pagal Finansų ministerijos teikiamuose apžvalgose pateiktus duomenis bei Valstybės kontrolės atliktų valstybinių auditų išvadose pateiktus pastebėjimus apie vidaus kontrolės trūkumus ir tobulėjimo perspektyvas.

Trečioje dalyje parengiama ir pagrindžiama vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo viešojo sektoriaus subjektuose vertinimo metodologija, o ketvirtoje dalyje, siekiant nustatyti, kaip vyksta efektyvios vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimas Lietuvoje, ir, ar Lietuvoje įgyvendinama efektyvi vidaus kontrolės sistema viešojo sektoriaus subjektuose, sudaromas empirinio tyrimo modelis ir atliekama anketinė apklausa bei pateikiami rezultatai, išvados ir įžvalgos tolesnei diskusijai bei tyrimams.

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1. Vidaus kontrolės schema
2. Vidaus kontrolės procesas
3. Viešojo sektoriaus sandara
4. Trimatė vidaus kontrolės matrica
5. Harringtono skalė
6. Vidaus kontrolės reglamentavimo raida Lietuvoje 2000 – 2013 m.
7. Įstatymo taikymo sritis (2022 m. gegužės 1 d. duomenys)
8. Vidaus kontrolės politikos nustatymas viešojo sektoriaus subjektuose iki 2021 m. spalio mėn. procentais
9. Valstybės kontrolės 2018 – 2022 m. atlikti auditai pagal audito pobūdį
10. Valstybės kontrolės 2018-2022 m. atlikti veiklos auditai pagal sritis
11. Valstybės kontrolės 2018-2022 m. atlikti veiklos auditai pagal pobūdį
12. Veiksniai, turintys įtakos efektyvios vidaus kontrolės įdiegimui įstaigoje
13. Tikslai, kuriuos įstaigoje užtikrina vidaus kontrolė
14. Vidaus kontrolės sistemos elementų vertinimas
15. Darbuotojų pareigybių aprašymuose apibrėžtų funkcijų, teisių, atsakomybės ir pavaldumo vertinimas
16. Suformuluotų tikslų ir veiklos vertinimo rodiklių vertinimas
17. Veiklos vertinimo pagal nustatytus veiklos rodiklius periodiškumas
18. Veiklos vertinimo ataskaitų pateikimas
19. Numatomos priemonės veiklai tobulinti ir numatytų tobulinimo priemonių kontrolė

LENTELIŲ SĄRAŠAS

- 1 lentelė.* Vidaus kontrolės apibrėžimas
- 2 lentelė.* Vidaus kontrolės samprata, remiantis vidaus kontrolės modeliais
- 3 lentelė.* Efektyvios vidaus kontrolės sistemos bruožai
- 4 lentelė.* Viešojo ir privataus sektoriaus palyginamoji analizė
- 5 lentelė.* Vidaus kontrolės sistemos elementai
- 6 lentelė.* Finansų ministerijos ir viešojo juridinio asmens funkcijos ir atsakomybės
- 7 lentelė.* Vidaus kontrolės dalyvių pareigos ir atsakomybės
- 8 lentelė.* Vidaus kontrolės aktualumo ir būklės vertinimo klausimynas
- 9 lentelė.* Kontrolės aplinkos vertinimo klausimynas
- 10 lentelė.* Įstaigos tikslų formulavimas ir jų pasiekimo kontrolė
- 11 lentelė.* Vidaus kontrolės sistemos būtinumo vertinimas
- 12 lentelė.* Įstaigos vidaus kontrolės būklės vertinimas
- 13 lentelė.* Finansų ministerijos pagalbos vertinimas
- 14 lentelė.* Vidaus kontrolės efektyvumo vertinimas
- 15 lentelė.* Kontrolės aplinkos vertinimas

PRIEDŲ SĄRAŠAS

- 1 priedas. Valstybės kontrolės išvadose pareikštos nuomonės dėl 2018 – 2022 m. atliktų finansinių auditų
- 2 priedas. Apklausa „Viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolės efektyvumo tyrimas“
- 3 priedas. Apklausos sertifikatas

1. VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTŲ VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS EFEKTYVUMO VERTINIMO TEORINIAI ASPEKTAI

1.1 Efektyvios vidaus kontrolės sistemos samprata, sandara ir modeliai

Efektyvumas yra vienas kertinių bet kurios veiklos vertinimo kriterijų. Tačiau jo universalumas ir pritaikomumas įvairiose srityse iškelia sampratos apibrėžimo problemą, kadangi aiškinimas priklauso nuo to, kieno efektyvumas bus vertinimas. Mokslų, technologijos ir etikos enciklopedijoje (žiūrėta 2022-05-30) pateikiamos termino efektyvumas ištakos ir abstrakcijos. Pats terminas kilęs iš lotyniško žodžio *efficere* („gaminti, paveikti arba padaryti“). Tradiciškai efektyvumas buvo suprantamas kaip kažko ar kažkieno sugebėjimas pasiekti rezultatų arba norimą efektą. XX amžiuje efektyvumo samprata persikėlė į politinę ir viešąją sritį, tapdama visuotinai taikoma vertybe.

Pagal Baliukonį T. ir Čiarnienę R. (2017) efektyvumas – išteklių panaudojimo veiksmingumas, kai norimas rezultatas pasiekiamas mažiausiomis sąnaudomis ar naudojant turimus išteklius pasiekiamas maksimalus galimas rezultatas. Efektyvumo rodiklis, skirtingai nuo kito veiklos vertinimo rodiklio ekonomiško, kuriame yra vertinami tik kaštai, yra daug universalesnis, kadangi čia yra vertinami ir ištekliai, ir kaštai, ir indėliai ir visi kiti resursai. Veiklos efektyvumas matuojamas jos gebėjimu atnešti naudą savininkui ir visuomenei.

Analizuojant efektyvumo sąvoką viešojo administravimo kontekste, pagal Puškorių S. ir Raipą A. (2002) viešojo sektoriaus veiklos efektyvumas suprantamas kaip kokybiškesnių viešųjų paslaugų teikimas naudojant tas pačias sąnaudas (išteklius):

- didėjant paslaugų kiekiui, įvairovei ir kokybei, jos teikiamos sparčiau, o organizacijos darbuotojų skaičius lieka tas pats;
- mažėja išteklių ir darbo sąnaudos, paslaugų kiekybinė išraiška nesikeičia, tačiau sutrumpėja paslaugų suteikimo laikas;
- laiku suteikiama tiek pat paslaugų, tik daug geresnės kokybės;
- labai padaugėja paslaugų ir pagerėja kokybė nežymiai padidėjus sąnaudoms.

Viešojo sektoriaus veiklos efektyvumui įtakos turintys veiksniai skiriasi nuo privataus sektoriaus efektyvumo sąlygų ir veiksmų, nes viešosios institucijos veikia kitokioje nei privatus sektorius aplinkoje. Viešųjų institucijų misija ir funkcijos oficialiai patvirtintos, veikla daug atviresnė visuomenės kontrolei, konkretnės veiklos taisyklės ir procedūros, įstaigų veikla reglamentuojama ir ribojama valstybės finansinių galimybių, skiriasi ir veiklos vertinimo kriterijai, kadangi viešųjų paslaugų ir prekių dalis dažniausiai nėra skirta parduoti, todėl daug sunkiau įvertinti jų poveikį visuomenei arba jos interesų grupėms.

Pasiekti organizacijos veiklos efektyvumo neįmanoma be efektyvios vidaus kontrolės, kuri apibendrinus Lietuvos Respublikos terminų bankę (žiūrėta 2022-02-31) pateiktus sąvokos paaiškinimus,

pateiktus 1 lentelėje, gali būti apibūdinama kaip bet koks organizacijos veiksmas, padedantis padidinti tikimybę, kad bus pasiekti organizacijos tikslai, ir prisidedantis prie efektyvios organizacijos veiklos užtikrinimo.

1 lentelė. Vidaus kontrolės apibrėžimas

Šaltinis	Apibrėžimas
NATO mokymų ir pratybų finansavimo terminų žodynas AAP-43(1), 2009	Pagrindinis organizacijos planas ir visi būdai bei priemonės, skirti turtui apsaugoti, apskaitos duomenų ir įrašų tikslumui ir patikimumui patikrinti, veiklos veiksmingumui ir atitikimui nustatytiems vadovavimo ir valdymo principams skatinti.
Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 pakeitimo įstatymo projektas	Visuma subjekto nusistatytų kontrolės priemonių, kuriomis užtikrinamas bent šių finansinei apskaitai keliamų reikalavimų laikymasis: 1) laiku ir teisingai parengti finansinės apskaitos dokumentus; 2) laiku ir teisingai užregistruoti ūkines operacijas; 3) apsaugoti prieigas prie finansinės apskaitos informacinių sistemų ir finansinės apskaitos registrų; 4) faktiniais turto ir įsipareigojimų likučiais pagrįsti finansinės apskaitos registrų duomenis; 5) saugoti finansinės apskaitos dokumentus ir finansinės apskaitos registrus, o juos praradus arba sugadinus – atkurti.
Lietuvos Respublikos vidaus kontrolė ir vidaus audito įstatymo Nr. IX-1253 pakeitimo įstatymo projektas	Viešojo juridinio asmens rizikai valdyti jo vadovo sukurta kontrolės sistema, padedanti siekti Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo 4 straipsnio 1 dalyje nurodytų tikslų.
Kanapickienė (2002)	Vidaus kontrolės sistema – tai vadovybės vykdomais veiksmais apibrėžtas procesas, skirtas užtikrinti verslo politiką bei pasiekti numatytus įmonės tikslus.
Vidaus kontrolės standartų gairės, INTOSAI	Vidaus kontrolė – tai priemonė, kurią naudoja vadovybė, siekdama nuosaikiai užtikrinti, kad vadovybės tikslai yra pasiekiami.
Tarptautiniai vidaus audito profesinės praktikos audito standartai (2017)	Kontrolė (control) – visi veiksmai, kurių imasi vadovai, valdyba ir kitos šalys, siekdamos valdyti riziką ir padidinti tikimybę, kad nustatyti tikslai ir uždaviniai bus įgyvendinti. Vadovai planuoja, organizuoja, vadovauja veiklai taip, kad organizacijos tikslai ir uždaviniai būtų tikrai pasiekti.

Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis Lietuvos Respublikos terminų banke pateikta informacija (žiūrėta 2022-02-31).

Kanapickienė R. (2014) teigia, kad efektyvi vidaus kontrolė padeda užtikrinti organizacijoje veiklos politiką ir numatytų tikslų pasiekimą, atskleidžia organizacijos vystymosi perspektyvas, padeda pastebėti pavojingą riziką bei ją valdyti, siekiant išlaikyti nustatytą priimtą rizikos lygį. Nors pripažįstama, kad organizacijos vidaus kontrolės sistema labai priklauso nuo jos vykdomos veiklos, tačiau mokslinėje literatūroje analizuojami, tarptautinių ir nacionalinių profesinių organizacijų sukurti, vidaus kontrolės modeliai yra bendro pobūdžio. Vienas pagrindinių vidaus kontrolės sistemos modelių, kurio pagrindu sukurta dauguma kitų modelių yra Jungtinių Valstijų Treadway komisijos remiančių organizacijų komiteto (COSO) ataskaitoje, paskelbtoje 1992 m., pateiktas COSO modelis su vėlesniais atnaujinimais, taip pat COSO pagrindu 1992 m. INTOSAI (Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų (AAI)

organizacijos) parengtos vidaus kontrolės standartų gairės ir nauju leidimu 2004 m. išleistos Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės, Kanados diplomuotų buhalterių instituto ataskaitoje 1995 m. paskelbtose „Kontrolės gairės“ pateiktas kontrolės modelis, vadinamas kontrolės kriterijais (CoCo), Tarptautinės informacinių technologijų audito ir kontrolės asociacijos (ISACA) 1996 m. ataskaitoje „Informacijos ir susijusių technologijų kontrolės tikslai“ pateiktas CobiT modelis, kuris daugiausia dėmesio skiria efektyviam ir rezultatyviam informacinių sistemų stebėjimui. Iškiriamas ir Bazelio bankų priežiūros komiteto 1998 m. išleistas vidaus kontrolės sistemos bankinėse organizacijose modelis (Basle) bei Anglijos ir Velso diplomuotų buhalterių instituto (ICAEW) Londono vertybinių popierių biržos prašymu 1999 m. išleistos Kombinuoto kodekso gairės direktoriams, vadinamos Turnbull gairėmis, kuriose pateikiami vidaus kontrolės sistemos principai siekiant įgyvendinti jungtinio kodekso reikalavimus susijusius su vidaus kontrole linstinguojamose įmonėse.

Nors šie standartai ir gairės kilo iš įvairių šaltinių, jie turi bendrą esminį principą: geras valdymas reikalauja efektyvios vidaus kontrolės sistemos. Antroje lentelėje pateikiama vidaus kontrolės samprata ir sandara pagal minėtus vidaus kontrolės modelius.

2 lentelė. Vidaus kontrolės samprata, remiantis vidaus kontrolės modeliais

Vidaus kontrolės modelis	Vidaus kontrolės samprata	Vidaus kontrolės sandara
COSO	Procesas, vykdomas įmonės direktorių valdybos, vadovybės ir kito personalo, skirtas suteikti pagrįstą patikinimą, kad bus pasiekti šių kategorijų tikslai: operacijų efektyvumas ir rezultatyvumas, finansinės atskaitomybės patikimumas, taikomų įstatymų ir kitų taisyklių laikymąsi.	1. Kontrolės aplinka; 2. Rizikos vertinimas; 3. Kontrolės veikla; 4. Informavimas ir komunikavimas; 5. Stebėjimas.
CoCo	Veiksmai, kurie padeda pasiekti geriausius organizacijos rezultatus. Šie veiksmai, padedantys pasiekti organizacijos tikslus, yra skirti: operacijų efektyvumui ir rezultatyvumui, vidaus ir išorės ataskaitų patikimumui, atitikimui galiojantiems įstatymams ir kitiems teisės aktams bei vidaus politikai užtikrinti.	1. Tikslai; 2. Gebėjimai; 3. Įsipareigojimai ir stebėjimas; 4. Mokymasis.
CobiT	Politika, procedūros, praktika ir organizacinės struktūros sukurtos taip, kad būtų pagrįstai užtikrinta, kad verslo tikslai bus pasiekti ir kad bus užkirstas kelias nepageidaujamiems įvykiams arba jie bus nustatyti ir ištaisyti.	1. Fokusas į veiklą; 2. Orientacija į procesus; 3. Grįstas kontrolėmis; 4. Vedantis į pamatuojamumą.

Basle	Procesas, kurį vykdo direktorių valdyba, vadovybė ir visų lygių personalas. Pagrindiniai vidaus kontrolės proceso tikslai skirstomi į veiklos (efektyvumas ir rezultatyvumas); informavimo (finansinės ir valdymo informacijos patikimumas, išsamumas ir savalaikiškumas); atitikties (taikomų įstatymų ir kitų teisės aktų laikymasis).	1. kontrolės kultūra; 2. rizikos atpažinimas ir įvertinimas; 3. kontrolės veikla ir pareigų atskyrimas; 4. informacija ir komunikacija; 5. veiklos stebėjimas ir trūkumų taisymas.
Turnbull	Politika, procesai, užduotys, elgesys ir kiti įmonės aspektai, kurie kartu: palengvina veiksmingą ir efektyvų jos veikimą, suteikiant galimybę tinkamai reaguoti į reikšmingą verslo, veiklos, finansinę, atitikties ir kitą riziką siekiant įmonės tikslų; padeda užtikrinti vidaus ir išorės ataskaitų kokybę; padeda užtikrinti, kad būtų laikomasi taikomų įstatymų ir taisyklių, taip pat vidaus verslo vykdymo politikos.	1. kontrolės aplinka; 2. kontrolės veikla; 3. informacijos ir komunikacijos procesai; 4. nuolatinio vidaus kontrolės sistemos efektyvumo stebėjimo procesai.
Intosai (2004)	kompleksinis procesas, kurį įgyvendina organizacijos vadovybė bei darbuotojai ir kuris skirtas nustatyti rizikos veiksnius ir nuosaikiai užtikrinti, kad, vadovaujantis organizacijos misija, įgyvendinami šie bendrieji tikslai: tvarkingai, etiškai, taupiai, rezultatyviai ir efektyviai įgyvendinti veiklą; vykdyti atsiskaitymo įsipareigojimus; laikytis galiojančių įstatymų ir norminių teisės aktų; saugoti išteklius nuo praradimo, naudojimo ne pagal paskirtį ir sugadinimo.	1. Kontrolės aplinka; 2. Rizikos vertinimas; 3. Kontrolės veikla; 4. Informavimas ir komunikavimas; 5. Stebėjimas.

Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis standartais ir gairėmis

Nors konkretus vidaus kontrolės apibrėžimas įvairiuose modeliuose skiriasi, nemažai sąvokų šiuose modeliuose yra labai panašios. Visų pirma modeliuose pabrėžiama, kad vidaus kontrolė yra ne tik atskiri veiksmai, politika ir procedūros, padedančios organizacijai pasiekti savo tikslus, bet ir procesas, skirtas valdyti reikšmingas rizikas, veikiantis kaip integruota sistema, kurią įgyvendina visi organizacijos darbuotojai, siekiant pagrindinių įmonės tikslų: vykdomos veiklos efektyvumo ir rezultatyvumo, patikimos ir teisingos informacijos pateikimo bei atitikties teisės aktams ir vidaus norminiams dokumentams. Nors vidaus kontrolės sandara, vertinant atskirus modelius skiriasi, tačiau analizuojant kiekvieno modelio sandaros elementus, jų esmė labai panaši ir atkartoja COSO (2013) pateiktą modelį:

- Kontrolės aplinka yra svarbiausias komponentas, nustatantis organizacijos toną. Tai standartų, procedūrų ir struktūrų visuma, sudaranti pagrindą vykdyti vidaus kontrolę visoje organizacijoje. Ji apima: organizacijos etines vertybes; parametrus, leidžiančius direktorių valdybai atlikti savo valdymo priežiūros pareigas; organizacinę struktūrą ir įgaliojimų bei atsakomybės paskirstymą; kompetentingų asmenų pritraukimo, atskleidimo ir išlaikymo procesą; griežtumą, susijusį su nustatytų rezultatų siekimu, skatinimu ir atsiskaitymu už juos.

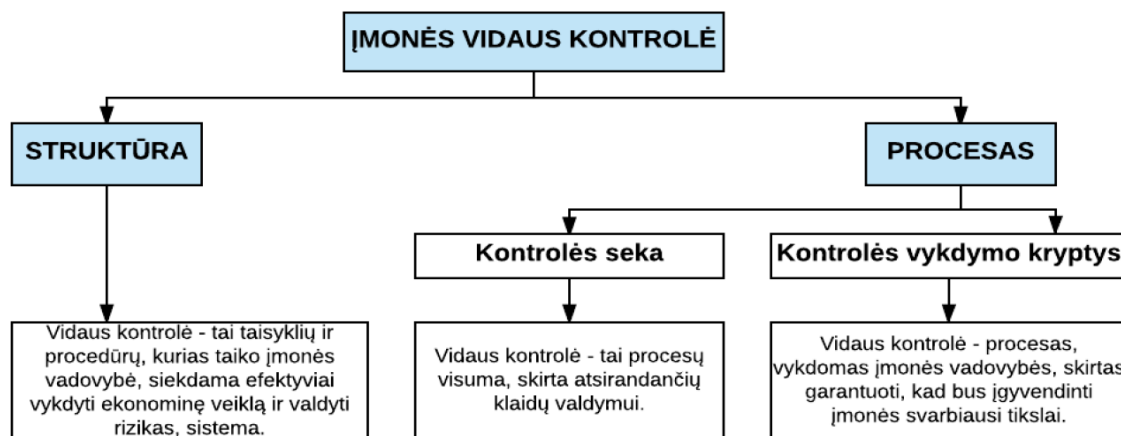
- Rizikos vertinimas reiškia neapibrėžtumo, su kuriuo susiduria organizacija, nustatymą, analizę ir valdymą. Rizikos vertinimas sutelkiamas į neapibrėžtumus, susijusius su organizacijos finansinių, atitikties ir veiklos tikslų įgyvendinimu.

- Kontrolės veikla apima per politiką ir procedūras nustatytus veiksmus, padedančius užtikrinti, kad būtų vykdomi vadovybės nurodymai, mažinantys riziką siekiant tikslų.

- Informacija ir komunikacija. Informacija yra būtina organizacijai vykdant vidaus kontrolę, padedančiai siekti įmonės tikslų. Vadovybė gauna, generuoja ir naudoja svarbią kokybišką informaciją tiek iš vidaus, tiek iš išorės šaltinių, kad palaikytų kitų vidaus kontrolės komponentų funkciją. Komunikacija yra nuolatinis, pasikartojantis reikalingos informacijos teikimo, dalijimosi ir gavimo procesas. Vidinė komunikacija yra sistema, kurios pagalba informacija skleidžiama iš apačios į viršų, iš viršaus į apačią ir per visą organizaciją. Išorinė komunikacija yra dvejopa: ji leidžia gauti atitinkamą išorinę informaciją ir teikia, atsižvelgiant į reikalavimus ir lūkesčius, informaciją išorinėms šalims.

- Stebėsena – tai nuolatinis ir periodinis vertinimo procesas, siekiant nustatyti ar visi penki vidaus kontrolės komponentai yra įdiegti, ar jie tinkami ir ar funkcionuoja. Visuose modeliuose pabrėžiama, kad stebėsena labai svarbus komponentas, procesas, kuris turi vykti nepertraukiamai, būti integruotas į kasdienę įmonės veiklą, kadangi šis procesas skatina nuolatinį tobulėjimą ir didina vidaus kontrolės sistemos efektyvumą.

Lipaj, N, ir Drejeris, R. (2018) pateikia vidaus kontrolės nagrinėjimo schemą (1 pav.), kurioje vidaus kontrolė gali būti nagrinėjama dvejomis kryptimis – kaip struktūra ir kaip procesas.



Šaltinis: Lipaj, N., ir Drejeris, R. (2018)

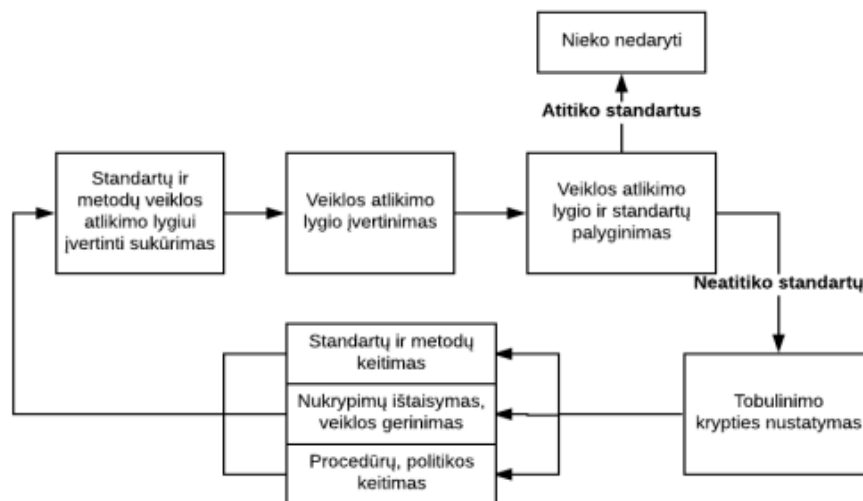
1 pav. Vidaus kontrolės schema

Akcentuojant struktūrinės vidaus kontrolės savybes, dažniausiai nurodoma, kad tai procedūros, priemonės, įmonės politika, taisyklės, metodikos, metodai, būdai, procesai, naudojami efektyviai įmonės veiklai.

Nagrinėjant vidaus kontrolę kaip procesą, ji apibrėžiama, kaip procesas, užtikrinantis vykdomos veiklos atitikimą planuojamai veiklai. Yra du vidaus kontrolės, kaip proceso, nagrinėjimo aspektai – kryptys, kuriomis turi būti vykdoma kontrolė, bei vidaus kontrolės atlikimo veiksmų seka.

Analizuojant kryptis, kuriomis turi būti vykdoma vidaus kontrolė, ji apibrėžiama kaip procesas, kurį vykdo įmonės vadovybė ir kitas personalas tam, kad būtų pasiekti organizaciniai tikslai, susiję su operacijų veiksmingumu ir efektyvumu, vidaus kontrolės ir į išorę teikiamų ataskaitų patikimumu, atitikimu įstatymuose, teisės aktuose ir vidaus politikoje nustatytiems reikalavimams.

Analizuojant vidaus kontrolės atlikimo veiksmų seką, vidaus kontrolė suprantama kaip procesų visuma, padedanti vadovams stebėti planavimo, organizavimo ir vadovavimo efektyvumą ir esant reikalui, leidžianti vadovams imtis koregavimo veiksmų. 2 paveiksle pateikiami vidaus kontrolės proceso sekos elementai.



Šaltinis: Lipaj, N., ir Drejeris, R. (2018)

2 pav. Vidaus kontrolės procesas

Analizuojant vidaus kontrolę šiuo požiūriu, kad organizacijoje veiktų efektyvi vidaus kontrolė turi būti:

- tiksliai nustatyti standartai;
- standartai ir metodai kuriami, keičiami ir taikomi bendradarbiaujant su visų lygių darbuotojais ir už šį procesą turi būti atsakinga vadovybė;
- veiklos dokumentai sudaromi pagal standartuose nustatytas formas, veiklos vertinimo rodikliai suderinti su standartais;
- aiškiai ir tiksliai apibrėžtos visos veiklos atlikimo procedūros, veiksmų seka;
- kiekvienas organizacijoje dirbantis asmuo atsakingas už konkrečių tikslų pasiekimą, o visų darbuotojų tikslai siejasi į vieną bendrą organizacijos tikslą;
- organizacijoje sukurta atlikto darbo vertinimo ir grįžamojo ryšio sistema, kuria skatinamas darbuotojo ir vadovo tarpusavio santykis, kartu keliama tikslai, kadangi tokiems standartams darbuotojai mažiau priešinasi ir yra labiau suinteresuoti įgyvendinti juos tinkamai;

- vidaus kontrolės sistema yra tiksli, nes ir nedidelės klaidos pažeidžia kontrolės proceso efektyvumą; greitai, veiklos ataskaitos pateikiamos ir išanalizuojamos laiku; patikima, aukščiausiems vadovams ataskaitos teikiamos atsakingiems darbuotojams įvertinus jų patikimumą ir kokybę;
- vertinama tai, kas susiję su organizacijos tikslais, kadangi veikla, nors ir būtina, bet neteikianti jokių tikslų pasiekimo rodiklių, nepagrindžia sąnaudų jai išmatuoti.

Trečioje lentelėje pateikiami efektyvios vidaus kontrolės sistemos bruožai, išskiriami aukščiau nagrinėtuose modeliuose.

3 lentelė. Efektyvios vidaus kontrolės sistemos bruožai

Vidaus kontrolės modelis	Efektyvios vidaus kontrolės sistemos bruožai
COSO	Suteikia pagrįstą patikinimą dėl įmonės tikslų pasiekimo; Iki priimtino lygio sumažina riziką nepasiekti įmonės tikslų ir gali būti susijusi su viena, dviem ar visomis trimis tikslų kategorijomis; Visi penki sistemos elementai ir papildantys principai yra įdiegti ir veikiantys; Visi penki komponentai sudaro vientisą integruotą sistemą.
CoCo	Kontrolė dera su tuo, kaip organizacija vertina ir valdo našumą; Organizacijos žmonės supranta organizacijos tapatybę ir vertybes ir prie jų prisitaiko; Žmonės turi išteklių ir kompetencijos, supranta ir įvykdo valdymo modelio reikalavimus; Prieš imdamiesi veiksmų, darbuotojai turi aiškų tikslą, įsipareigojimą siekti savo tikslų ir geba spręsti problemas bei išnaudoja galimybes; Žmonės yra organizacijos evoliucijos dalimi. Tai apima vidinės ir išorinės aplinkos stebėjimą, veiklos stebėjimą, prielaidų ginčijimą, informacijos poreikių ir informacinių sistemų pakartotinį įvertinimą, tolesnius veiksmus ir kontrolės efektyvumo įvertinimą. Kiekviena veikla laikoma mokymosi proceso dalimi, kuri pakelia organizaciją į aukštesnę dimensiją.
CobiT	Dėl nuolatinio gerinimo ir brandos modeliavimo su kitomis organizacijomis procesai išbulinti iki geros praktikos lygio. Darbo eiga automatizuota, IT naudojamos integruotu būdu, suteikiamos priemonės kokybei ir efektyvumui gerinti bei sudaromos sąlygos organizacijos greitam prisitaikymui.
Basle	Valdyba ir vadovybė skatina aukšto lygio etikos ir sąžiningumo standartų taikymą, kuria vidaus kultūrą, pabrėžia ir demonstruoja visų lygių personalui vidaus kontrolės svarbą; materialinė rizika, kuri galėtų neigiamai paveikti banko tikslų siekimą yra identifikuojama ir nuolat vertinama; Kontrolės veikla yra neatsiejama banko kasdienės veiklos dalis; Informacija patikima, savalaikė, prieinama ir pateikiama nuosekliu formatu; Įdiegta patikima informacijos sistema, apimanti visą reikšmingą banko veiklą; Sukurti efektyvūs komunikacijos kanalai, užtikrinantys, kad visi darbuotojai visiškai suprastų politiką ir procedūras, turinčias įtakos jų pareigoms ir atsakomybei, jų laikytųsi ir kad kita svarbi informacija pasiektų atitinkamus darbuotojus; Bendras banko vidaus kontrolės efektyvumas nuolatos stebimas; vidaus audito valdymo sistemą atlieka nepriklausomi ir kompetentingi darbuotojai, atskaitingi tiesiogiai valdybai; apie nustatytus vidaus kontrolės trūkumus nedelsiant pranešama atitinkamam valdymo organui.
Turnbull	Vidaus kontrolės sistema įtraukta į įmonės veiklą ir yra jos kultūros dalimi; Vidaus kontrolės sistema geba greitai reaguoti į besikeičiančią riziką verslui, kylančią dėl veiksmų įmonės viduje, ir verslo aplinkos pokyčius; Vidaus kontrolės sistema įtraukia procedūras, skirtas nedelsiant pranešti atitinkamiems vadovybės lygiams reikšmingus kontrolės trūkumus arba trūkumus, kurie nustatomi, kartu su išsamia informacija ir atliekamais korekciniais veiksmais.
Intosai	Vidaus kontrolė integruota į organizacijos struktūrą, veiklą ir yra esminių valdymo procesų – planavimo, atlikimo ir stebėsenos – dalis; Organizacijos veikla tvarkinga, etiška, taupi, rezultatyvi ir efektyvi bei atitinkanti organizacijos misiją.

	Užtikrina vadovybei nuosaikų (patenkinamą pasitikėjimo laipsnį esant tam tikroms sąnaudoms, naudai ir rizikai) patikinimą organizacijos tikslų pasiekimą ar jos išlikimą.
--	---

Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis standartais ir gairėmis

Apibendrinant mokslinėje literatūroje dažniausiai pateikiamus vidaus kontrolės sistemos modelius, galima teigti, jog įmonės vidaus kontrolės sistema yra:

- sukurta valdyti riziką, susijusią su verslo aplinka;
- nuolat kintanti ir dėl to turi būti nuolat stebima ir tobulinama.

Efektyvi vidaus kontrolės sistema yra:

- integruota į kasdienę įmonės veiklą, tiksli, greita ir patikima sistema, esminių valdymo procesu dalis, suteikianti vadovybei pagrįstą patikinimą dėl įmonės veiklos, informacijos patikimumo ir atitikties tikslų pasiekimo;

- sudaryta iš politikos, procedūrų, tiksliai nustatytų standartų ir kitų optimaliai parinktų veiksmų, nuolatos peržiūrima, vertinama ir tobulinama, vykdoma kompetentingų darbuotojų, suprantančių ir įgyvendinančių vadovybės nustatytą „toną“;

- sukurianti pridėtinę vertę organizacijai, iki priimtino lygio sumažindama rizikos lygį, parenkant optimalias struktūras, veiksmus ir procedūras, veikti ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai, suteikianti galimybę organizacijai tapti lanksčiai, sugebančiai greitai prisitaikyti prie pasikeitusių aplinkybių ir sukurianti sąlygas nuolat tobulinti įmonės veiklą ir vidinius procesus.

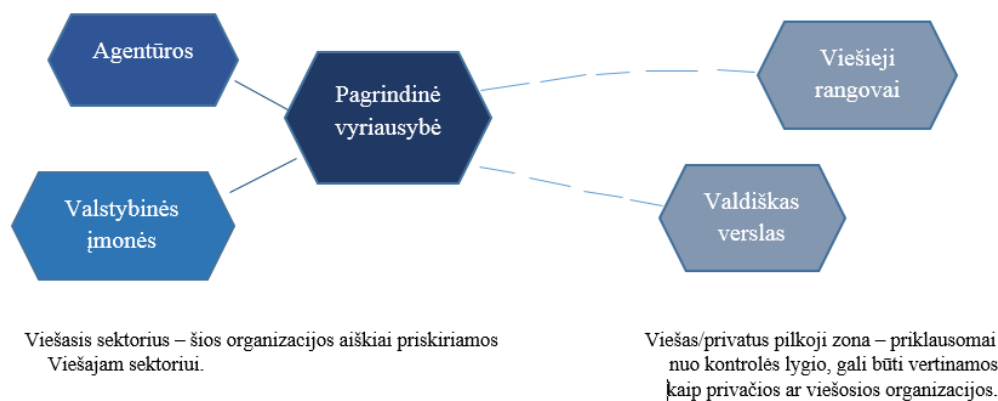
Tačiau atkreiptinas dėmesys ir į efektyvios vidaus kontrolės sistemos ribotumą. Efektyvi vidaus kontrolės sistema gali suteikti pagrįstą patikinimą, tačiau negali garantuoti, kad organizacija pasieks savo tikslus. Vidinės kontrolės efektyvumas priklauso nuo organizacijos žmonių kompetencijos ir patikimumo. Visada išlieka tokie vidaus kontrolės apribojimai kaip klaidingi žmonių sprendimai, neteisingi nurodymų supratimai, klaidos, kontrolės priemonių nepaisymas ir slapti susitarimai, dėl kurių vidaus kontrolė negali garantuoti, kad organizacija pasieks savo tikslus.

XX – XXI a. sandūroje įvykę didelių įmonių apskaitos skandalai, sukėlę milžiniškų finansinių pasekmių, įrodė kritinę vidaus kontrolės svarbą. Tai ypatingai svarbu viešajame sektoriuje, kurios finansuojamos piliečių lėšomis. Pagal Sologhashvili, D., Udesiani, T., (2021) biudžetinės įstaigos veikla yra tiesiogiai susijusi su visuomene, o sėkminga jos veikla spartina šalies raidą. Išteklių viešajame sektoriuje kuriami remiantis viešosiomis lėšomis ir turėtų būti naudojami visuomenės labui, todėl labai svarbu kontroliuoti esamų išteklių įsigijimą, naudojimą ir apsaugą, o tai yra įgyvendinama per efektyvią vidaus kontrolės sistemą. Efektyvi vidaus kontrolės sistema valstybės institucijose yra viena pagrindinių esamos rizikos valdymo ir sumažinimo įrankių. Vidaus kontrolės trūkumas biudžetinėse įstaigose, kelia pavojų skaidrumui ir atskaitomybei už biudžeto išlaidas. Valstybinio audito 2017 metais atlikto ataskaitoje „Ar sudarytos sąlygos viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistemai efektyviai veikti“

nurodoma, kad efektyvi vidaus kontrolės sistema padeda viešojo sektoriaus subjektų vadovams ir darbuotojams optimaliomis sąnaudomis nuosekliai siekti strateginių tikslų ir rezultatų bei būti naudingiems visuomenei, ko pasėkoje didinamas visuomenės pasitikėjimas viešuoju sektoriumi. Sekančiame skyriuje plačiau nagrinėjami veiklos vykdymo ypatumai viešajame sektoriuje.

1. 2. Viešojo sektoriaus subjektų veiklos vykdymo ypatumai

Tarptautinių vidaus auditorių instituto (2019) parengtose tarptautinėse profesinės praktikos gairėse viešajam sektoriui „Vidaus audito ypatumai viešajame sektoriuje“ „Viešasis sektorius“ apibūdinamas kaip terminas, kuris apima kelių tipų organizacijas, kurias įsteigė, finansuoja ir (arba) kontroliuoja branduolys – vyriausybė. Šios viešojo sektoriaus organizacijos gali būti atskirtos vienos nuo kitų pagal jų funkcionalumą ir vyriausybės daromos įtakos bei kontrolės laipsnį joms. 3 paveikslas iliustruoja tarpusavio ryšius tarp pagrindinės vyriausybės ir kitų viešojo sektoriaus organizacijų.



Šaltinis: Tarptautinių vidaus auditorių instituto parengtos tarptautinės profesinės praktikos gairės viešajam sektoriui „Vidaus audito ypatumai viešajame sektoriuje“

3 pav. Viešojo sektoriaus sandara

Pagrindinę vyriausybę, kuri rodoma paveikslo centre, sudaro valdymo organai su valdžia tam tikroje geografinėje teritorijoje. Pagrindinės vyriausybės organizacijos apima visus departamentus, ministerijas ar filialus, yra neatsiejamoms nuo vyriausybės struktūros ir privalo atsiskaityti tiesiogiai centrinei institucijai, tokiai kaip įstatymų leidžiamoji valdžia, taryba, komitetas arba vykdomosios valdžios vadovas. Paveikslo linijos, jungiančios pagrindinę vyriausybę su kitomis organizacijomis, skiriasi ilgiu: trumpesnės linijos vaizduoja glaudesnius santykius su vyriausybe – tai yra stipresnę vyriausybinių kontrolę organizacijai, ilgesnės linijos reiškia laisvesnius santykius ar mažesnę vyriausybės kontrolę.

Kairėje paveikslo pusėje yra vyriausybės agentūros ir valstybinės įmonės, kurios aiškiai patenka į viešąjį sektorių, o tai reiškia, kad yra griežčiau kontroliuojamos pagrindinės vyriausybės. Pagrindinės vyriausybės dešinėje yra vyriausybės/valstybės įmonės ir visuomenės rangovai, kurie vaizduojami kaip susiję su pagrindine valdžia ilgesnėmis punktyrinėmis linijomis, nes jie, teikiant viešąsias paslaugas, veikia labiau nepriklausomai nuo pagrindinės vyriausybės, ir kartais gali veikti privačiame sektoriuje.

Viešojo sektoriaus organizacijos, nepriklausančios pagrindinei valdžiai, apima organizacijas, kurios teikia viešąsias programas, prekes ar paslaugas, tačiau vis dar egzistuoja ir kaip atskiros organizacijos (dažnai pagal teisinę paskirtį) bei veikia „ištiestos rankos atstumu“, nepriklausomai arba pusiau nepriklausomai nuo vyriausybės. Valstybinės įmonės yra organizacijos, veikiančios nepriklausomai nuo vyriausybės, siekdamos teikti viešąsias paslaugas programas, prekes ar paslaugas. Be tiesioginio valstybės finansavimo, jos dažnai turi ir savo pajamų šaltinius, gali konkuruoti privačiose rinkose ir gauti pelno. Tačiau daugeliu atvejų, vyriausybė yra pagrindinis akcininkas, o šios įmonės priklausomos nuo įstatymų ir taisyklių, kurias nustato pagrindinė vyriausybė.

Organizacijos viešojo/privačioje pilkojoje zonoje vyriausybės/valstybės įmonės yra vyriausybei priklausantys ir (arba) vyriausybės kontroliuojami subjektai (t. y. įmonės ar korporacijos), kurios parduoda prekes ar paslaugas siekdamos pelno privačioje rinkoje. Nors jie neteikia to, kas būtų laikoma viešosiomis programomis, prekėmis ar paslaugomis, jų vaidmuo organizuojamas kaip viešojo sektoriaus organizacijos, kurios dauguma akcijų arba vienintelis akcininkas yra vyriausybė, ko pasekoje jiems taikoma įstatymų leidybos ir reguliavimo kontrolė.

Viešieji rangovai (arba viešojo ir privataus sektorių partnerystės) yra teisiškai nepriklausomi nuo vyriausybės, tačiau gauna viešąjį finansavimą, pagal sutartį arba susitarimą, viešosioms programoms, prekėms pristatyti arba teikti viešąsias paslaugas, kaip pagrindinę veiklą.

Tarptautinio vidaus auditorių instituto (2014) išleistame praktikos vadove „Organizacinio valdymo viešajame sektoriuje vertinimas“ pabrėžiama, kad viešojo ir privataus sektoriaus organizacijos labai skiriasi valdymo atžvilgiu. Paprastai viešojo sektoriaus valdymas yra griežtesnis ir jam tenka didesnė reguliavimo našta. 4 lentelėje pateikiami pagrindiniai skirtumai.

4 lentelė. Viešojo ir privataus sektoriaus palyginamoji analizė

Organizacinės charakteristikos	Viešasis sektorius	Privatus sektorius
Pagrindinis tikslas	Apsaugoti/tarnauti viešajam interesui	Maksimaliai padidinti akcininkų turto vertę
Steigimas	Įstatymu	Steigimo aktu
Valdymo struktūra	Valdyba/audito komitetas/vyresnysis pareigūnas	Akcininkai/direktorių taryba/audito komitetas
Finansai	Mokesčiai/pajamos	Nuosavas kapitalas/paskolos/pajamos
Veiklos taisyklės	Formalios/griežtos/teisinės	Formalios/lanksčios/neformalios
Atskaitomybė	Piliečiams/įstatymų leidėjams	Akcininkams/suinteresuotosioms šalims/reguliavimo institucijoms

Išorinis bendravimas	Atviras/viešas	Pateikiamas/potencialiems akcininkams/suinteresuotosioms šalims/reguliavimo institucijoms
Kontrolės sistemos	Griežtos	Lanksčios

Šaltinis: Parengta autorės pagal Tarptautinių vidaus auditorių instituto (2014) išleistą praktikos vadovą „Organizacinio valdymo viešajame sektoriuje vertinimas“

Tarptautinių vidaus auditorių instituto (2019) parengtose tarptautinėse profesinės praktikos gairėse viešajam sektoriui „Vidaus audito ypatumai viešajame sektoriuje“ teigiama, kad pagrindinis bruožas, išskiriantis organizacijas kaip viešąjį sektorių, yra tai, kad jos yra įgalios tarnauti, saugoti ir skatinti viešąją gėrybę, o ne siekti akcininkų pelno, kaip privačiame sektoriuje. Piliečiai yra pagrindiniai viešojo sektoriaus organizacijų suinteresuotieji subjektai, o viešosios paslaugos turi būti teikiamos atsižvelgiant į visuomenės suinteresuotųjų subjektų interesus.

Viešojo sektoriaus tikslas tarnauti visuomenės gerovei ir palaikyti gero valdymo principus, kurie apibrėžiami, kaip atskaitomybė už iš visuomenės surinktas lėšas ir viešųjų gėrybių ir paslaugų teikimo ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas ir teisingumas. Geras valdymas apima stebėjimą, ar prekės, paslaugos ir programos įgyvendinamos kaip numatyta, vykdomos ekonomiškai, efektyviai bei pasiekia užsibrėžtus tikslus ir ar privalomi įgaliojimai įgyvendinami tinkamai.

Visuomeninės organizacijos dažnai turi laikytis konkrečių valdymo reikalavimų, kurie paprastai apima pagrindines apsaugos priemones, užtikrinančias, kad būtų pasiekti viešosios politikos deleguoti tikslai. Šios apsaugos priemonės apima užtikrinimą, kad viešieji ištekliai naudojami etiškai, ekonomiškai, efektyviai, laikantis įstatymų ir kitų teisės aktų, nustatytų viešajai tvarkai įgyvendinti.

Pagrindiniai gero viešojo valdymo principai apima atskaitomybę, teisingumą ir sąžiningumą, kurie pasiekiami per skaidrumą ir visuomenės įtraukimą į politinį procesą. Atskaitomybę palengvina teisiniai reikalavimai skaidriai viešai komunikacijai ir ataskaitų viešas atskleidimas apie organizacijos sprendimus, veiksmus ir sandorius. Kartu šie principai ir įstatymai yra skirti skatinti efektyvų ir rezultatyvų viešųjų paslaugų teikimą.

Viešojo sektoriaus subjektų ypatumai, atskiriantys šias organizacijas nuo privačių:

- valdymas. Paprastai viešojo sektoriaus valdymas yra griežtesnis ir jam tenka didesnė reguliavimo našta;
- skirtinga pagrindinio tikslo samprata;
- strategijos kūrimas. Viešojo sektoriaus subjektai paprastai turi suderinti ir įtraukti į bendrą pagrindinę vyriausybės politiką savo strateginius ir veiklos planus bei biudžetą, nepaisant administracijos vizijos. Nesvarbu, ar sutinka su pagrindine vyriausybės politika, ar ne, viešųjų organizacijų vadovybė turi sukurti veiklos politiką, užtikrinančią, kad organizacija pasiektų vyriausybės politikos tikslus ir laikytųsi susijusių teisės aktų;

- vieša atskaitomybė ir komunikacija įgalinta per teisinius reikalavimus; duomenų atskleidimas privačiai įmonei kenkia, o viešojo sektoriaus veiksmų skaidrumas ir informacija vaidina svarbų vaidmenį vykdant viešąją priežiūrą ir visuomenės nariai gali prašyti informacijos, kuri nebuvo skirta viešai skelbti;

- išorinės aplinkos ypatumai (politinis spaudimas, rinkimų ciklai, žiniasklaidos dėmesys, visuomenės susidomėjimas ir nuomonė, lobizmas, asmeniniai politikų interesai ir kt.);

- rizikos lygis. Kadangi visuomenė yra pagrindinė viešojo sektoriaus organizacijų suinteresuotoji šalis, rizikos poveikis viešajame sektoriuje gali būti suvokiamas kaip didesnis nei privačiame sektoriuje (duomenys, esantys viešajame sektoriuje dažnai yra labai jautrūs; duomenų apsaugos pažeidimai gali paveikti didelį skaičių asmenų, gali kilti rizika prarasti vertingus išteklius ir kelti pavojų nacionaliniam saugumui);

- darbuotojų veiksmų laisvės, kontrolės, reguliavimo ir atskaitomybės lygis. Vyriausybė tiesiogiai ar netiesiogiai (per įstatymus ir kitus teisės aktus) kontroliuoja organizacijos politiką, operacijas, administravimą ir (arba) paslaugų teikimą;

- organizacija dažnai turi įtakos vyriausybės vykdomos kontrolės laipsniui;

- organizacijos darbuotojai yra valstybės tarnybos nariai, pavaldūs valstybės tarnybos taisyklėms ir gauna valstybės tarnybos išmokas;

- jei organizacijoje yra valdyba, taryba, audito komitetas ir (arba) kitas valdymo organas, vyriausybė gali kontroliuoti daugumą paskyrimų į tą organą;

- vyriausybė taip pat gali turėti mokesčių didinimo ir kitus privalomus įgaliojimus piliečiams;

- etikos svarba. Etikos svarba būdinga ne tik viešajam sektoriui. Kas yra unikalų, bent jau demokratinėse politinėse sistemose, tai yra būdas, kuriuo keturi etiniai principai padeda sukurti stabdžių ir atsvarų sistemą remti pagrindinį viešojo sektoriaus tikslą – tarnauti viešiesiems interesams;

- reikšmingumo slenksčiai (suma, kiekis ar lygis, kurie laikomi reikšmingais) gali būti mažesni nei būtų privačiai sektoriuje. Taip yra todėl, kadangi viešasis sektorius yra finansuojamas iš pavienių piliečių privalomųjų įnašų;

- veiksmų pagrindimo lygis. Viešojo sektoriaus subjektai paprastai susiduria su didesne našta demonstruodami savo pastangas skatinti teisingumą, pasitelkdami procesus, dokumentus ir įrodymus, kad apgintų savo pasirinkimą;

- reikalavimai vidaus kontrolės efektyvumo struktūrai, leidžiančiai nustatyti ir sumažinti sąlygas sukčiavimui ir korupcijai atsirasti viešajame sektoriuje gali būti didesni;

- išteklių ribos. Viešojo sektoriaus organizacijos paprastai turi taupų išteklių biudžetą.

Taigi viešojo sektoriaus subjektų veikla iš esmės skiriasi nuo privataus verslo subjektų veiklos. Skiriasi suinteresuotos šalys, tikslai, valdymas. Viešojo sektoriaus subjektų veikla yra reglamentuota, pati organizacija savo priimamuose sprendimuose turi ribas, kurias nustato aukštesnė reguliuojanti institucija,

tai atsispindi ir vykdomoje vidaus kontrolėje. Vidaus kontrolės sistema viešojoje organizacijoje turėtų būti reglamentuota, su aiškiai nustatyta struktūra, procesais ir jos įgyvendinimas įforminamas atitinkamais dokumentais. Atsižvelgiant į tai, galima daryti prielaidą, kad jos efektyvumą įvertinti turėtų būti lengviau, kadangi, nustačius efektyvios vidaus kontrolės sistemos kriterijus, surinkti įrodymus dėl reglamentavimo ir procesų dokumentavimo turėtų būti lengviau nei privačiame sektoriuje, kur vidaus kontrolės sistemos proceso aiškumas priklauso nuo to, kaip įmonės vadovybė vertina jos svarbą. Problema gali iškilti pačiame reglamentavime, jei teisės aktų reglamentuojančių vidaus kontrolę viešajame sektoriuje nėra arba jie neapima visų efektyvios vidaus kontrolės elementų, įstaigos nėra įpareigosios šią sistemą diegti ir galimai ji neįdiegiama arba įdiegiama ne pilna apimtimi. Taigi prie efektyvios vidaus kontrolės viešajame sektoriuje nemažai prisideda ir tinkamas šios srities tiesinis reglamentavimas šalyje. Dėl sistemos kontrolės sistemos griežtumo ir nustatytų procedūrų ilgesnio pakeitimo laiko nei privačiame sektoriuje, kur kontrolės sistemos lankstesnės, gali susidaryti situacija, kad lėčiau reaguojama į pokyčius, tam daug įtakos turi nustatyta kontrolės aplinka, darbuotojų požiūris ir motyvacija, kadangi vidaus kontrolę vykdo visi organizacijos darbuotojai, todėl su tinkamu požiūriu ir nusiteikimu, net ir su griežtesnėmis kontrolėmis į pokyčius gali būti reaguojama greičiau. Prie viešojo sektoriaus subjektų priskiriama ir valstybinės institucijos ir įstaigos, kurios aiškiai gali būti priskiriamos viešajam sektoriui ir organizacijos, kurios teikia viešąsias paslaugas arba, kurių akcininkė yra valstybė, tačiau, kurių ryšiai su pagrindine vyriausybe yra žymiai laisvesni, kaip ir daromos kontrolės laipsnis joms. Taigi kyla klausimas, ar visos šios organizacijos turėtų būti vertinamos taip pat, ir, kaip jas įvertinti. Sekančiuose skyriuose pateikiamos vidaus kontrolės vertinimo gairės, remiantis gerąja praktika ir mokslinėje literatūroje pateikiami vidaus kontrolės sistemos efektyvumo vertinimo modeliai.

1. 3. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės vertinimo metodika

1.3.1. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės vertinimas, remiantis gerąja praktika

Tarptautiniai vidaus audito standartai ir INTOSAI išleistos Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistemos gairės yra tarptautiniu mastu pripažinti gerosios praktikos pavyzdžiai, kuriais turėtų būti remiamasi, vertinant organizacijų vidaus kontrolės sistemas.

Tarptautiniai vidaus audito standartai (2017) yra Tarptautinių vidaus auditorių instituto parengti profesinės praktikos standartai, kurių tikslas užtikrinti, kad vidaus auditas, nepriklausomai nuo vietos ir šalies, kur jis atliekamas, būtų atliekamas laikantis privalomų Tarptautinės profesinės praktikos pagrindų elementų, pagal pateiktą sistemą, kuria vadovaujantis būtų atliekamos ir plėtojamos visapusė naudą teikiančios audito paslaugos, taip padedant gerinti organizacijos raidą ir veiklą. Pagal tarptautinius vidaus audito standartus, organizacijose turėtų būti užtikrinama pakankama kontrolė – tai vadovybės suplanuota ir įgyvendinta kontrolė, patikimai garantuojanti veiksmingą rizikos valdymą ir efektyvų bei ekonomišką

organizacijos uždavinių ir tikslų įgyvendinimą. Tarybos (valdybos) ir vadovų požiūrį į kontrolės svarbą organizacijoje ir su tuo susijusius jų veiksmus, atspindi kontrolės aplinka, kuri leidžia sukurti pagrindą ir prielaidas pagrindiniams vidaus kontrolės sistemos tikslams pasiekti.

Kontrolės aplinką sudaro šie elementai:

- veiklos skaidrumas ir etikos (moralės) normos;
- vadovų veiklos principai ir darbo stilius;
- organizacijos struktūra;
- įgaliojimų ir funkcijų paskirstymas;
- personalo vadybos politika ir praktika;
- darbuotojų kompetencija.

Kitas kontrolės elementas yra kontrolės procesai – tai tokios kontrolės sistemos sudedamosios dalys kaip politika, procedūros (tiek rankinės, tiek automatizuotos) ir veiksmai, kurių paskirtis valdyti riziką taip, kad nebūtų viršytas organizacijoje priimtinas rizikos lygis.

Tarptautiniuose vidaus audito standartuose (2017) reikalavimai kontrolei apibrėžiami 2130 nuostata, kuria nustatoma, kad vidaus auditas turi padėti organizacijai išlaikyti veiksmingas kontrolės priemonės, vertindamas jų veiksmingumą ir efektyvumą bei skatindamas jas nuolat gerinti. Siekiant įgyvendinti šią nuostatą, vidaus auditas turi vertinti pakankamumą ir veiksmingumą kontrolės priemonių, kurios taikomos rizikai organizacijoje mažinti valdymo, veiklos ir informacinių sistemų srityse, atkreipiant dėmesį į:

- organizacijos strateginių tikslų įgyvendinimą;
- finansų ir veikos informacijos patikimumą ir vientisumą;
- veiklos ir programų veiksmingumą ir efektyvumą;
- turto apsaugą;
- įstatymų, norminių teisės aktų, politikų, procedūrų ir sutarčių laikymąsi.

Standarto 2130 įgyvendinimo vadove (2017) apibūdinama, kaip vidaus auditas turėtų įvertinti šios nuostatos įgyvendinimą organizacijoje. Pirmiausiai organizacijoje turėtų būti nustatomas vadovų nustatytas organizacijos „apetitas“ rizikuoti, tolerancija rizikai ir rizikos kultūra. Svarbu nustatyti kritines rizikas, kurios gali trukdyti organizacijos gebėjimui pasiekti tikslus, ir įvertinti kaip įgyvendinama kontrolė, siekiant sumažinti šias rizikas iki priimtino lygio. Tai gali būti įgyvendinama peržiūrint anksčiau atliktų pagrindinių kontrolės priemonių vertinimų rezultatus, veiksmų planus ir galimą bet kokių neseniai įvykusių su verslu susijusių pokyčių, galinčių sukelti naujų pavojų, poveikį. Taip pat turi būti nustatyti teisės aktai, kurių organizacija privalo laikytis ir įvertinama, kaip organizacija kontroliuoja, kad gautų naujausią informaciją apie norminių reikalavimų pasikeitimus ir užtikrina jų laikymąsi. Kontrolės priemonės skirtos sumažinti riziką įmonės, veiklos ir sandorių lygiu. Kontrolės priemonės turi būti

parinktos ir įgyvendintos, atsižvelgiant į riziką, kylančią kiekvieno iš šių lygių tikslams. Vertinimui gali būti naudojama rizikos ir kontrolės matrica:

- tikslų ir jų pasiekimo rizikos nustatymas;
- rizikos reikšmingumo nustatymas, atsižvelgiant į poveikį ir tikimybę;
- tinkamo atsako į reikšmingą riziką nustatymas (pvz., priimti, perduoti, sumažinti arba vengti);
- pagrindinių kontrolės priemonių, kurias vadovybė naudoja rizikai valdyti, nustatymas;
- kontrolės projektavimo tinkamumo įvertinimas, siekiant padėti nustatyti, ar gali būti tikslinga tikrinti kontrolę dėl efektyvumo;
- tikrinti valdiklius, siekiant nustatyti, ar jie veikia kaip numatyta.

Naudojant rizikos ir kontrolės matricą, tikslinga apklausti vadovybę, apžvelgti organizacinius planus, politiką ir procesus, naudoti apžvalgas, apklausas, vidaus kontrolės klausimynus ir struktūrines schemas siekiant gauti informaciją apie valdymo projektavimo tinkamumą ir naudoti patikrinimus, patvirtinimus, nuolatinį auditą ir duomenų analizę, siekiant patikrinti kontrolės efektyvumą. Siekiant įvertinti kontrolės efektyvumą, turėtų būti nustatyta ar ištekliai, naudojami kontrolės procesams, viršija naudą ir ar valdymo procesai kelia didelių verslo problemų (pvz., klaidų, vėlavimų ar pastangų dubliavimas). Taip pat turėtų būti įvertinama, ar kontrolės lygis yra tinkamas rizikai, kurią ji sprendžia. Tam gali būti naudojamas rizikos ir kontrolės žemėlapis, kuriame brėžiama rizikos reikšmė kontrolės veiksmingumui. Siekiant skatinti nuolatinį veiksmingos kontrolės tobulinimą turėtų būti kaupiami kontrolinių vertinimų rezultatai ir ši informacija turėtų pasiekti vadovybę. Nuolatinis kontrolės efektyvumo gerinimas vidaus audito pagalba organizacijoje gali būti pasiekiamas per:

- mokymus apie kontrolę ir nuolatinius savikontrolės procesus;
- kontrolės (arba rizikos ir kontrolės) vertinimo seansų palengvinimą vadovybei;
- logišką organizacijos dokumentavimo, analizavimo ir vertinimo struktūrą;
- nustatytą kontrolės trūkumų nustatymo, įvertinimo ir pašalinimo procesą;
- nuolatinį vertinimo ir stebėjimo problemų, įstatymų ir taisyklių, susijusių su kontrolės reikalavimais procesą;
- stebint technologinę pažangą, kuri gali padėti padidinti kontrolės efektyvumą ir rezultatyvumą.

Dokumentai, galintys įrodyti atitiktį 2130 standartui, apima vidaus audito veiklos vertinimą ir kontrolės priemonių testavimą. Tokie dokumentai paprastai yra auditorių darbo dokumentuose, pavyzdžiui:

- susitikimų su atitinkamomis suinteresuotosiomis šalimis, kuriuose buvo aptarta kontrolė, protokolai;
- rizikos ir kontrolės matricos ir žemėlapiai;
- apklausų ir interviu su vadovybe rezultatai;

- kontrolės testų rezultatai.

Atitiktis taip pat gali būti įrodyta planais, atskirų užduočių ataskaitose, tolesniais veiksmais, susijusiais su audito ataskaitose iškeltomis problemomis ir (arba) bendrą kontrolės įvertinimą jose. Jei vadovybė palaiko tinkamą veiklos ir kontrolės rinkinį, procedūros, skirtos darbuotojams pranešti apie numatomą kontrolę, tai taip pat gali parodyti atitiktį. Nuolatinis tobulėjimas gali būti įrodytas nuolat atnaujinamos standartinės veiklos ir kontrolės procedūromis, kurios atspindėtų besikeičiančią aplinką.

INTOSAI išleistose Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės gairėse (2004) (toliau – INTOSAI gairės) nurodytos gairės kaip viešajame sektoriuje įdiegti ir palaikyti efektyvią vidaus kontrolę, taip pat jos gali būti naudojamos kaip kriterijus, vertinant vidaus kontrolės efektyvumą. Šiose gairėse apibrėžta rekomenduojama viešojo sektoriaus subjekto vidaus kontrolės sistema, paremta COSO modeliu. INTOSAI gairėse akcentuojama, kad vidaus kontrolę viešojo sektoriaus organizacijose reikėtų suprasti konkrečios organizacijos specifikos kontekste, t. y. vidaus kontrolė turėtų būti suprojektuota atsižvelgiant į jos specifiką:

- kokių tikslų – socialinių ar politinių – siekiama organizacijoje;
- kaip organizacija naudoja valstybės lėšas;
- kokia biudžeto ciklo reikšmė;
- koks veiklos sudėtingumas (čia reikia tradicinių vertybių: teisėtumo, sąžiningumo ir skaidrumo, ir modernių vadybos vertybių: rezultatyvumo ir efektyvumo pusiausvyros);
- kokia organizacijos atskaitingumo visuomenei apimtis.

Vidaus kontrolė viešojo sektoriaus subjektuose turėtų būti modeliuojama, ne kaip atskira veikla ar įvykis, o kaip kompleksinis procesas integruotas į kasdienę organizacijos veiklą ir procesus, taip išvengiant papildomų sąnaudų ir perteklinių procedūrų.

Rekomenduojamą vidaus kontrolės struktūrą sudaro penki tarpusavyje susiję elementai: kontrolės aplinka, rizikos įvertinimas, kontrolės veikla, informavimas ir komunikacija bei stebėseną, kurie tiesiogiai susiję su bendraisiais tikslais, išreiškiančiais tai, ką organizacija nori pasiekti bei su kiekvienu organizacijos struktūriniu elementu. Šis sąryšis pavaizduotas kubo formos trimatė matrica (4 paveikslas).



Šaltinis: INTOSAI Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės gairės (2004)

4 pav. Trimatė vidaus kontrolės matrica

Pagal INTOSAI gaires keturis bendruosius tikslus – atskaitingumą (ir ataskaitų teikimą), įstatymų ir norminių aktų laikymąsi, veiklos tvarkingumą, rezultatyvumą bei efektyvumą ir išteklių apsaugą – parodo keturi vertikalūs stulpeliai, o penkis elementus – horizontalios eilutės. Organizaciją ir jos departamentus išreiškia trečioji matricos dimensija. Kiekvieno elemento eilutė „kerta“ visą struktūrą ir taikoma visiems keturiems bendriesiems tikslams, o vidaus kontrolės aktualumą ne tik visai organizacijai, bet ir pavieniams departamentams išreiškia trečioji dimensija, atvaizduojanti organizacijų, įstaigų ir departamentų visumą.

INTOSAI gairėse pateiktas efektyvios vidaus kontrolės formavimo procesas turėtų prasidėti nuo aiškių tikslų suformulavimo, bei tinkamos, užtikrinančios discipliną, atmosferą bei struktūrą kontrolės aplinkos sukūrimo, kuri yra visos vidaus kontrolės sistemos pagrindas. Nustačius aiškius tikslus ir suformavus efektyvią kontrolės aplinką, įvertinama organizacijos rizika, su kuria ji susiduria įgyvendinama savo misiją ir tikslus, ir pagal tai parenkama rizikos mažinimo strategija, kuri įgyvendinama per vidaus kontrolės veiklą. Kontrolės veikla gali būti prevencinio ir (ar) nustatomojo pobūdžio, taip pat turi būti numatyti ištaisomieji veiksmai. Visai tai įgyvendinama per efektyvų informavimą ir komunikaciją, kurios pagalba organizacijos vadovybei turi būti laiku pranešama aktuali, išsami, patikima ir teisinga informacija apie vidaus bei išorės įvykius. Taip pat informacija turi būti paskleista po visą organizaciją, kad visi kontrolės proceso dalyviai operuotų tikslia, pakankama informacija, suteikta tinkamu laiku, tam kad būtų priimami teisingi sprendimai. Galiausiai, kadangi vidaus kontrolė yra dinamiškas procesas, kurį būtina nuolat pritaikyti prie organizacijos rizikos veiksnių ir pokyčių, reikalinga vidaus kontrolės sistemos stebėsena, užtikrinanti, kad vidaus kontrolė neatsiliktu nuo pasikeitusių tikslų, aplinkos, išteklių ir rizikos. Penktoje lentelėje pateikiamos kontrolės elementų sudėtinės dalys ir informacija, kas atspindėtų jos įgyvendinimą organizacijoje.

5 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos elementai

Kontrolės elementas	Sudėtinės dalys	Įgyvendinimas
Kontrolės aplinka	Vadovybės ir darbuotojų asmeninis ir profesinis sąžiningumas bei moralinės vertybės; kompetencijos siekis; „iš viršaus“ duodamas tonas; organizacinė struktūra; žmonių išteklių politika ir praktika.	Organizacijos misija (veikla turi atitikti misiją); vertybių aprašas; nustatyti elgesio standartai; nustatytas reikalaujamas kompetencijos lygis ir tinkami įgūdžiai; veiklos vertinimai; organizacinė struktūra turi nustatyti valdžios ir atsakomybės pasidalijimą; įgaliojimus ir atskaitingumą; ataskaitų teikimo ryšius; atviras atrankos procesas.
Rizikos įvertinimas	Rizikos nustatymas; rizikos vertinimas; organizuojamos toleruojamos rizikos nustatymą; reagavimo numatymas.	Kadangi viešojo sektoriaus, ekonominės, pramonės šakos, reguliavimo ir veiklos sąlygos nuolat keičiasi, 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.
Kontrolės veikla	autorizavimo ir patvirtinimo procedūros; pareigų (leidimo davimo, atlikimo, užregistravimo ir patikrinimo) atskyrimą; išteklių ir dokumentų prieigos kontrolę; patikrinimą; suderinimą; veiklos rezultatų peržiūras; veiklos sričių, procesų ir veiklų peržiūras; priežiūrą (užduočių skyrimą, peržiūrą ir tvirtinimą, nurodymų davimą ir mokymą).	Kad kontrolės veikla būtų efektyvi, ji turi būti: tinkama (t. y. reikiama kontrolės priemonė reikiamoje vietoje, proporcinga susijusiais rizikai); nuosekliai funkcionuoti pagal laikotarpiui parengtą planą (t. y. jos turi rūpestingai laikytis visi susiję darbuotojai ir ji neturi būti apleista pagrindiniams darbuotojams išvykus ar esant dideliu darbo krūviui); efektyvi sąnaudų požiūriu (t. y. kontrolės įdiegimo kaina neturi viršyti gaunamos naudos); visapusiškai, pagrįsta ir tiesiogiai susijusi su kontrolės tikslais.
Informavimas ir komunikacija		greitas sandorių bei įvykių registravimas ir tinkamas klasifikavimas. vidaus kontrolės sistema ir visi sandoriai bei reikšmingi įvykiai turi būti išsamiai registruojami. Efektyvi komunikacija turi vykti organizacijoje žemyn, aukštyn ir skersai, apimdama visas sudėtines dalis ir visą struktūrą.
Stebėseną	Nuolatinė stebėseną; atskiri vertinimai.	Nuolatinė stebėseną apima kiekvieną vidaus kontrolės komponentą ir veiksmus, nukreiptus prieš vidaus kontrolės sistemų netaisyklumą, neetiškumą, neekonomiškumą, nerezultatyvumą ir neefektyvumą. 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.

Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis INTOSAI Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės gairėmis (2004)

Šiuose gerosios praktikos pavyzdžiuose akcentuojamas vienas pagrindinių elementų, nuo ko priklauso ar organizacijoje įdiegta vidaus kontrolės sistema bus efektyvi ar ne, tai kontrolės aplinka, kurią

formuoja visų pirmiausiai organizacijos vadovybė. Labai svarbu, kad jie įvertintų ir suprastų jos svarbą organizacijoje ir šią žinią paskleistų visoje organizacijoje, taip formuojant kultūrą, kur kiekvienas organizacijos dalyvis nuo žemiausios iki aukščiausios valdžios žino, kokio tikslo siekiama ir koks jo vaidmuo šioje sistemoje. INTOSAI gairėse pateikiama detalesnė informacija apie tai, kokia turi būti vidaus kontrolės sistema ir jos elementai, tačiau pagrindiniai principai keliami šiai sistemai tiek Tarptautiniuose vidaus audito profesinės praktikos standartuose (2017), tiek minėtose gairėse yra tie patys. Vidaus kontrolės sistema turi valdyti organizacijos rizikas ir suteikti nuosaikų užtikrinimą dėl jos tikslų įgyvendinimo. Sekančiame skyriuje apžvelgiami mokslinėje literatūroje pateikiami viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistemos efektyvumo vertinimo modeliai.

1.3.2. Viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolės vertinimas, remiantis mokslinė literatūra

Tyrėjų Syrotenko A., Tkach I., Loishyn A., Tkach M., (2020) atliktame tyrime vidaus kontrolės sistemos efektyvumą siūloma vertinti naudojant pagrindinius veiklos rodiklius (toliau – KPI). Remiantis anksčiau atliktų mokslinių tyrimų duomenimis, tyrime išskirti šeši pagrindiniai KPI, leidžiantys įvertinti vidaus kontrolės efektyvumą: vidaus kontrolės sistemos vykdančių asmenų kompetencijos lygis, rizikų identifikavimo kokybė, rizikų vertinimo kokybė, vidaus kontrolės įgyvendinimo būklė ir priemonės, finansinės apskaitos kokybė, nuostolių ir trūkumų rodiklis.

Vertinant vidaus kontrolės sistemos būklę, tyrime dalyvauja tiesioginiai vidaus kontrolės sistemos proceso institucijoje dalyviai: įstaigos vadovas, vidaus kontrolės vadovas, vidaus kontrolės vadovo padėjėjas, rizikos įvertinimo darbo grupės pirmininkas, rizikos įvertinimo darbo grupės nariai, struktūrinių padalinių vadovai.

KPI rodikliai įvertinami ir apskaičiuojami skaitine reikšme atskirai:

- vertinant kompetencijos lygį, tiesioginių vidaus kontrolės sistemos proceso dalyvių prašoma išspręsti 20 klausimų testą su atsakymo galimybėmis, susijusių su organizacija ir vidaus kontrolės įgyvendinimu joje, įvertinus teisingų atsakymų skaičių, nustatoma skaitine reikšme procentais išreikštas kompetencijos lygis organizacijoje;
- vertinant, rizikų identifikavimo, vertinimo kokybę, vidaus kontrolės įgyvendinimo būklę ir priemones, pagal sukurta klausimyną pasirinktus atsakymus priskiriant atitinkamam brandos lygiui, gaunami procentine ekspresija išreikšti rodikliai;
- nustatant finansinės apskaitos kokybę, vertinamos paskutinės pateiktos finansinės ataskaitos, nustatant jų atitikimo lygį nustatytiems nacionaliniams apskaitos reglamentams;
- nuostolių ir trūkumų rodiklis yra kiekybinis, todėl jo duomenys imami iš paskutinės finansinio audito ataskaitos.

Rodiklių įvertinimui naudojama Harringtono skalė (5 paveikslas), t. y. įvertinamas atitinkamo KPI rodiklio skaitinės išraiškos atitikimas patenkinamam lygiui (0,63).

Apibendrinantis rodiklis	Vidaus kontrolės sistemos efektyvumo lygis
$D > 0,8$	Tinkamas lygis
$0,63 < D < 0,8$	Pakankamas lygis
$0,37 < D < 0,63$	Nepakankamas lygis
$0,2 < D < 0,37$	Nepatenkinamas lygis
$D < 0,2$	Neefektyvu

Šaltinis: Syrotenko A., Tkach I., Loishyn A., Tkach M. (2020)

5 pav. Harringtono skalė

Apskaičiavus ir išreiškus KPI rodiklius skaitine reikšme, sudaroma pagrindinių KPI rodiklių matrica ir apskaičiuojamas apibendrintas rodiklis, kuris, naudojant Harringtono skalę, leidžia objektyviai įvertinti vidaus kontrolės sistemos efektyvumą.

Tyrėjai (Syrotenko A., Tkach I., Loishyn A., Tkach M., 2020) teigia, kad siūloma vertinimo metodika universali, kadangi galima keisti klausimų skaičių arba požiūrį į jų vertinimą. Vertinimo rezultatų rodiklius galima toliau susisteminti atitinkamoje duomenų bazėje formuojant statistinę informaciją ir į ją atsižvelgiant planuoti į riziką orientuotą vidaus audito veiklą.

Sologhashvili, D., Udesiani, T., (2021) siūlo tirti vidaus kontrolės sistemos efektyvumą viešajame sektoriuje analizuojant vidaus kontrolės sistemos reglamentavimą šalyje, viešojo sektoriaus subjektų vidaus audito skyriaus nuostatų ir kitų dokumentų, reglamentuojančių vidaus kontrolės įgyvendinimą įstaigoje atitikimą Tarptautiniams audito standartams, INTOSAI parengtoms gairėms viešajam sektoriui, tarptautiniams ir šalies parengtoms metodikoms ir instrukcijoms. Peržiūrėti valstybės kontrolės atliktus išorinius auditus viešuosiuose subjektuose ir išskyrus sistemines problemas, susijusias su vidaus kontrole, atlikti giluminius interviu su vidaus audito skyrių vadovais. Yilmaz, O. K., Karakaya, G. (2020) tyrė vidaus kontrolės sistemą viešajame sektoriuje, analizuodami institucijų parengtų vidaus kontrolės planų atitikimą COSO 2013 m. versijos vidaus kontrolės modeliui.

Norint įvertinti vidaus kontrolės sistemos efektyvumą, būtina surinkti informaciją apie įmonės vidaus kontrolės sistemą, tokia informacija dažniausiai renkama trimis būdais – pasitelkiant aprašymus, grafines schemas ir klausimynus. Kanapickienė R., Razmutė M., (2009) išskiria klausimynus kaip efektyviausią būdą, kadangi tai paprastai naudojamas, išsamią informaciją leidžiantis sugeneruoti būdas, kurio rezultatais gali naudotis tiek išorės ir vidaus auditoriai, tiek ir įmonės vadovai, norėdami įvertinti vidaus kontrolės būklę. Tačiau, prieš pradedant naudoti klausimynus, reikia panaikinti jiems būdingus trūkumus, tokius kaip klausimų formuluotės paskatinimas „mechaniškiems“ atsakymams, bendro pobūdžio, netinkančių specifinei veiklai vertinti klausimynų naudojimas, per didelė klausimų apimtis, subjektyvus anketų vertinimas.

Kanapickienė, R., Klimaitė J. (2014) teigė, kad vidaus kontrolės įvertinimas turi apimti visą įmonę, tuo pagrindu pagal sukurta metodika, kuria parengtas klausimynas sudarytas iš pagrindinių klausimų

blokų, kur pirmi du blokai skirti respondentų požiūriui į vidaus kontrolės aktualumą ir efektyvumą tirti, o likusieji, vidaus kontrolės sistemos elementams, vadovaujantis COSO (2013) modelyje išskirtais principais, analizuoti:

- vidaus kontrolės aktualumas. Šiam tikslui suformuotas klausimų blokas analizuojantis respondento požiūrį į vidaus kontrolę ir vidaus kontrolės buvimą įmonėje;
- vidaus kontrolės efektyvumas. Skirtas išsiaiškinti apklausiamo darbuotojo požiūrį į įmonės vidaus kontrolę;
- kontrolės aplinka, analizuojama kaip veiksnių, darančių įtaką vidaus kontrolei, visuma;
- rizikos vertinimas. Analizuojami rizikos įvertinimui keliami principai: 1) tinkamas tikslų iškėlimas, kadangi tikslai turi būti suformuluoti aiškiai, kad būtų galima nustatyti ir įvertinti riziką, susijusią su tikslų siekimu, 2) rizikos identifikavimas ir analizė, nes būtina analizuoti riziką, vertinant kiek ją galima valdyti;
- kontrolės veiksmas. Klausimų bloko struktūra parengta, išskiriant kontrolės veiksams keliamais principais: 1) kontrolės veiklos parinkimas ir plėtojimas, 2) kontrolės technologijos, 3) politikos ir procedūrų taikymas;
- Informacija ir komunikacija. Klausimyne akcentuojami informacijai ir komunikacijai keliami principai: 1) aktualios informacijos naudojimas, 2) vidaus komunikacija, 3) išorės komunikacija;
- Stebėsena. Klausimyne pabrėžiami nuolatinės priežiūros ir/arba atskirų įvertinimų vykdymo bei trūkumų vertinimo ir pranešimo apie juos principai.

Atsakymai į klausimus vertinami balais nuo 0 iki 2 pagal tai, ar vidaus kontrolėje yra trūkumų, ar ne. Susumavus surinktus balus, vidaus kontrolę vertinama remiantis literatūros šaltiniuose rekomenduojamais kontrolės rizikos vertinimo lygiais: labai gerai – surinkus daugiau nei 80 % visų galimų balų, gerai – surinkus nuo 60 % iki 79 % visų galimų balų, patenkinamai – surinkus nuo 40 % iki 59 % visų galimų balų, silpna – surinkus iki 40 % visų galimų balų. Metodika skirta tiek nepriklausomų, tiek ir vidaus auditorių bei įmonės vadovų praktiniame darbe įmonėje esančios kontrolės būklės nustatymui.

Taigi, išanalizavus literatūros šaltiniuose pateikiamas metodikas vidaus kontrolės sistemos efektyvumo tyrimui ir vertinimui, pastebima, kad vienos universalios metodikos nėra. Kyla klausimai dėl požiūrio į išskiriamų KPI rodiklių vertinimą, ar pakeitus požiūrį į KPI rodiklių vertinimą, pasikeis ir tyrimo rezultatai, ar jie teisingai atspindės vidaus kontrolės sistemos būklę organizacijoje. Naudojant klausimynus, reikia išspręsti problemą dėl tinkamų klausimų formuluotės ir jų apimtys, siekti vertinimo objektyvumo ir gautų rezultatų atitikties realiai vidaus kontrolės sistemos būklei. Apibendrinus atliktus tyrimus, pastebima, jog tam, kad gauti rezultatai atspindėtų tikrą vidaus kontrolės sistemos būklę,

kokybinius duomenis, tokius kaip KPI ar klausimynų atsakymus, reikia transformuoti į kiekybinius duomenis.

1.3.3. Viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolės vertinimas, remiantis rekomendacinėmis gairėmis

Finansų ministerijos internetiniame puslapyje yra patalpintos Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams (2014) (toliau – Rekomendacinės gairės), kurios skirtos tiek vertintojams (išorės ir vidaus auditoriams), vidaus kontrolės vertinimui, tiek viešojo sektoriaus subjektų atsakingiems asmenims, vidaus kontrolės sukūrimui ir funkcionavimo palaikymui viešojo sektoriaus subjekte. Rekomendacinės gairės pateikiamos, kaip rekomendacinio pobūdžio, tačiau pasikeitus teisiniam reglamentavimui ir įdiegus reikalavimą kiekvienais metais vertinti vidaus kontrolės būklę, didžioji dauguma viešojo sektoriaus subjektų teikia informaciją apie vidaus kontrolės būklę, remiantis Rekomendacinių gairių vertinimo metodika gautais rezultatais. Rekomendacinės gairės sudaro vidaus kontrolės elementų pagal COSO modelį apibrėžimai ir siūlomas elemento vertinimas. Vidaus kontrolės sistemos vertinimą rekomenduojama pradėti nuo kontrolės aplinkos vertinimo, įrodymus renkant taikant apklausos metodą ir kombinuojant jį kartu stebėseną ar dokumentų tikrinimu. Vidaus kontrolės aplinkos suvokimo ir įvertinimo klausimyną sudaro 5 klausimų blokai – vadovybės ir darbuotojų asmeninis ir profesinis sąžiningumas ir moralinės vertybės, vadovybės ir darbuotojų kompetencija, valdymo filosofija ir vadovavimo stilius, subjekto organizacinė ir valdymo struktūra, personalo valdymas –, kuriuos sudaro smulkesni klausimai ir klausimų blokai, iš viso 72 klausimai. Apibendrinus klausimyno rezultatus pagal 5 pagrindinius klausimų blokus apskaičiuojamas neigiamų atsakymų santykis (neigiamų atsakymų kiekis / bendras visų atsakymų kiekis). Norint įvertinti kiekvienos vidaus kontrolės aplinkos dedamosios būklę, neigiamų atsakymų santykis palyginamas su skale $\frac{1}{4} = 0,25$. Jei neigiamų atsakymų santykis $0 - 0,25$, vidaus kontrolės aplinkos dedamoji vertinama kaip labai gera, jei $0,26 - 0,5$, vertinama kaip gera, jei $0,51 - 0,75$, tai patenkinama, o jei $0,76 - 1$, tai silpna.

Vidaus kontrolės sistemos vertinamas vykdomas apklausiant darbuotojus pagal vertinimo anketas paruoštas atskirai vadovaujančiam personalui ir ne vadovaujančiam personalui, kurias sudaro klausimų blokai, vertinantys kontrolės aplinką (vadovaujančio personalo anketoje šio klausimų bloko nėra), kontrolės procedūras, asignavimų valdymą, apskaitą ir ataskaitas bei turto valdymą ir apsaugą, iš viso 94 klausimai ne vadovaujančiam personalui ir 71 klausimas vadovaujančiam personalui.

Toliau vertinimas, atliekamas sekant vidaus kontrolės elementus, vertinant kontrolės veiklą, per kurią įgyvendinama rizikos mažinimo strategija. Vertinant kontrolės veiklą reikia nustatyti ar viešojo sektoriaus subjektas yra įdiegęs tinkamas kontrolės procedūras ir ar įdiegtos kontrolės procedūros yra

efektyvios. Vertinimą rekomenduojama atlikti pagal veiklos sritis, vykdomas programas, veiklos procesus ir pan., siekiant nustatyti ar konkreči kontrolės procedūra užkertą kelią apgaulėms ir kitai neteisėtai veiklai, aptinka klaidas ir neatitikimus teisės aktų reikalavimams. Būtina nustatyti ar tinkamai įdiegtos išankstinės, einamosios ir paskesniosios procedūros finansų kontrolei. Įvertinus pagrindinių kontrolės procedūrų tinkamumą, atliekami kontrolės testai, siekiant pagrįsti šių kontrolių efektyvumą. Įdiegtų kontrolės procedūrų tinkamumą siūloma vertinti atliekant nuoseklios peržiūros testus (pasirenkamas pirminis apskaitos ar kitas dokumentas, pagrindžiantis tipinę ūkinę operaciją ar įvykį ir įvertinamos visos įvykio fiksavimo ir registravimo procedūros subjekte), o kontrolės testus siūloma atlikti pasirenkant stebėjimo, paklausimo (apklausos), patikrinimo, pakartojimo procedūras, atkreipiant dėmesį, kad turėtų būti taikomas audito procedūrų derinys, nes tik apklausos duomenys efektyvumo nepagrindžia.

Rizikos valdymas turi būti organizuojamas pagal keturias pagrindines veiklos sritis – strateginius, veiklos, atskaitomybės ir atitikties tikslus – ir, kaip vidaus kontrolės sistemos dalis, turi būti vertinamas sistemiškai. Atliekant viešojo sektoriaus subjekto rizikos valdymo vertinimą, reikia įvertinti ar subjekte yra sukurta rizikos valdymo aplinka, nustatyti rizikos veiksniai, atlikta/atliekama rizikos analizė ir vertinimas, numatytos rizikos mažinimo priemonės, vykdoma rizikos valdymo proceso stebėseną ir peržiūra bei ar vykdomas informacijos perdavimas ir komunikavimas, susijęs su rizikos valdymu. Vertinant, jei subjektas yra sukūręs rizikos valdymo procesą, susipažįstama su juo ir jo rezultatais, jei tokio proceso sukurta nėra, turi būti bendraujant su vadovybe aptarta ar buvo nustatyta svarbi rizika ir kokių veiksmų jos atžvilgiu buvo imtasi. Vertinimui Rekomendacinėse gairėse pateikiamas rizikos valdymo vertinimo klausimynas, kurį sudaro 22 klausimai pagal aukščiau aprašytas sritis.

Vertinant informacijos ir komunikacijos valdymą subjekte, reikia įvertinti, kaip viešojo sektoriaus subjektas užtikrina, kad vidaus administravimo, iš trečiųjų šalių gauta ir joms pateikta, viešai paskelbta informacija būtų aktuali, išsami, patikima ir teisinga, taip pat ar naudojamos tinkamos komunikacijos priemonės informacijai pateikti. Vertinant subjekto ūkinę-finansinę veiklą, atsižvelgiant į tai, kad dažniausiai informacija, kaupiama, apdorojama, formuojama, pateikiama ir saugoma buhalterinės apskaitos informacinėje sistemoje (toliau – IS), turėtų būti įvertinta IS bendroji ir taikomoji kontrolė. Vertinant veiklą, reikia įvertinti kaip subjektas valdo informaciją, susijusią su veikla, jei tam naudojamos IS, taip pat derėtų įvertinti IS bendrąją ir taikomąją kontrolę, tam gali būti pasitelkti Rekomendacinėse gairėse pateikti klausimynai (IS bendrajai kontrolei vertinti 37 klausimai, IS taikomajai kontrolei vertinti 96 klausimai). Vertinant komunikacijos priemonių tinkamumą informacijai perduoti, reikia nustatyti ar taikomos komunikacijos priemonės vidiniai ir išorinei informacijai perduoti yra tinkamos pagal vykdomą veiklą, aplinkybes ir pan. Vertinimui gali būti pasitelkiamas klausimynas, kurį sudaro 27 klausimai.

Paskutinis vidaus kontrolės sistemos elementas – stebėseną, turėtų būti įgyvendinama atliekant kasdienę veiklą, taip pat vykdant atskirus vertinimus ir naudojant šių įrankių derinį. Siekiant įsitikinti ar vykdoma nuolatinė stebėseną, turėtų būti įvertintas kontrolės veiklos efektyvumas, vertinant atskirus

vertinimus, reikia išanalizuoti, kokie buvo nustatyti vertinimo tikslai, ar jie buvo pasiekti, ar, nustačius vidaus kontrolės trūkumus, buvo imtasi atitinkamų priemonių jiems ištaisyti. Tam gali būti pasitelkiamas klausimynas, sudarytas iš 5 klausimų.

Taigi, siekiant įvertinti visą viešojo sektoriaus subjekto vidaus kontrolės sistemos būklę ir jos efektyvumą, remiantis Rekomendacinėse gairėse pateikta metodika, turėtų būti, taikant įvairias audito procedūras, atsakyta į 424 klausimynuose pateiktus klausimus ir atlikti kontrolės testai, įvertinantys kontrolės procedūrų efektyvumą. Pastebėtina, kad Rekomendacinėse gairėse daugiausiai dėmesio skiriama pateikiant informaciją kaip turėtų būti vertinamas kontrolės veiklos elementas, skiriant didesnę dėmesį finansų kontrolės ir ūkinės-finansinės veiklos vertinimui.

2. LIETUVOS VIEŠOJO SEKTORIAUS VIDAUS KONTROLĖS SISTEMA

2. 1. Vidaus kontrolės sistemos raida ir įgyvendinimas Lietuvoje

Lietuvoje esminiai pokyčiai įmonių valdymo srityje ir vidaus kontrolės sistemų kūrimo ir įgyvendinimo procesai pradėti diegti nuo nepriklausomybės atkūrimo. Pirmieji teisiniai bandymai reglamentuoti vidaus kontrolę prasidėjo bankinėje sistemoje 1996 m. gegužės 30 d. priėmus Lietuvos banko valdybos nutarimą Nr. 140 „Dėl banko vidaus kontrolės organizavimo tvarkos“. Vidaus kontrolės diegimas valstybiniame sektoriuje prasidėjo nuo 1998 m.

1998 m. vasario 13 d. priimtas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 179 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės sistemos diegimo programos (priemonių) patvirtinimo“. Šia programa siekta įvertinti esamą valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės būklę ir sukurti teisinius pagrindus, leidžiančius pertvarkyti darbą pagal naujausius veiklos būdus bei metodus. Tačiau teisinis pagrindas vidaus kontrolei viešajame sektoriuje buvo įtvirtintas tik 2002 m., priėmus Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą (2002 m. gruodžio 10 d. Nr. IX-1253), kuris įsigaliojo nuo 2003 m. sausio 1 d. (Kanapickienė R., 2013).

Septintame paveiksle atvaizduojami Valstybės kontrolės 2017 metais atlikto Valstybinio audito „Ar sudarytos sąlygos viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistemai efektyviai veikti“ analizės rezultatai apie 2000 – 2016 m. vidaus kontrolės sistemą reglamentavusius teisės aktus ir jų vertinimas pagal gerosios praktikos pavyzdžius.

	Teisės aktas	Pastebėjimai
	Valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito tarnybos nuostatai. Valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito vadovas. Vidaus audito reikalavimai. Valstybės įmonių ir įstaigų vidaus kontrolės sistemų vertinimo metodiniai nurodymai. Finansų kontrolės vadovas.	Šie dokumentai parengti vadovaujantis Tarptautiniais vidaus audito standartais. 2003 m. visi neteko galios.
2000-2001		
2002-2003	Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas ir jo pakeitimai. Įstatymo įgyvendinamieji teisės aktai: - VAT pavyzdiniai nuostatai; - Pavyzdinė vidaus audito metodika; - Vidaus auditorių profesinės etikos taisyklės; - Vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenys; - Minimalūs finansų kontrolės reikalavimai.	INTOSAI gairių nuostatos įtvirtintos – Finansų kontrolės vadovas apėmė 5 vidaus kontrolės sistemos elementus (nuo 2007 m. nauja redakcija – Finansų kontrolės organizavimo vadovas). 2008 m. dokumentas neteko galios. 2002 m. įstatyme įtvirtinta vidaus kontrolės sąvoka, atsakomybė ir tikslai, plačiau – tik finansų kontrolė ir vidaus auditas. Atitinkamai įstatymo įgyvendinamuosiuose teisės aktuose plačiau paaiškinta finansų kontrolė ir vidaus auditas. 2003 m. įstatyme įtvirtinta nauja nuostata, kad savivaldybėse turi būti įsteigta centralizuota vidaus audito tarnyba.
2004-2008	Įstatymo pakeitimai. Pavyzdinės vidaus audito metodikos ir vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenų pakeitimai. Finansų kontrolės būklės ataskaitos forma. Vidaus audito tarnybų veiklos vertinimo tvarkos aprašas. ES struktūrinių fondų lėšų, skirtų Lietuvos 2004–2006 m. bendrojo programavimo dokumento priemonėms įgyvendinti, veiklos atrankinių patikrinimų pavyzdinė metodika. ES sanglaudos fondo lėšų atrankinių patikrinimų pavyzdinė metodika.	2006 ir 2007 m. įstatymo pakeitimai patikslino kai kurias nuostatas ir sąvokas. Patikslinta Pavyzdinė vidaus audito metodika – pakeistas II skyriaus pavadinimas, patikslintos kai kurios nuostatos, papildyta naujais punktais dėl vidaus audito tarnybų strateginio veiklos plano ir galutinės ataskaitos pateikimo Detalizuoti ir papildyti vidaus audito poreikio įvertinimo analizės metmenys.
2009	Įstatymo pakeitimai. Patvirtinti Vidaus auditorių ir asmenų, dirbančių vidaus audito srityje, atestacijos nuostatai.	2009 m. įstatymo sąvokos suderintos su Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymu. 2013 m. įstatymo pakeitimuose sugrąžintos buvusios sąvokos.
2010-2013	Įstatymo pakeitimai. Finansų kontrolės būklės ataskaitos nauja redakcija.	2010 m. įstatymo tobulinimas dėl vidaus audito tarnybų apskričių viršininkų administracijose naikinimo.

Šaltinis: Valstybinio audito ataskaita (2017)

6 pav. Vidaus kontrolės reglamentavimo raida Lietuvoje 2000 – 2013 m.

Valstybinio audito ataskaitoje (2017) buvo nustatyta, kad tuo metu galiojusi teisinė bazė neapėmė svarbių sistemos elementų: kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, informavimo ir komunikacijos; kontrolės veiklą sudarė tik finansų kontrolė, o stebėseną – tik vidaus auditas. Nebuvo institucijos, atsakingos už visos vidaus kontrolės reikalavimų kūrimą, metodologinę plėtrą ir priežiūrą, institucijų vadovai nebuvo įpareigoti parinkti vidaus kontrolės sistemos politiką, atlikti sistemos analizę ir viešai atsiskaityti už sukurtą ar tobulinamą vidaus kontrolę. Atsižvelgiant į Valstybinio audito ataskaitos (2017) išvadas ir pateiktas rekomendacijas 2019-07-11 priimtas naujos redakcijos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas Nr. XIII-2312, kuriame nustatyti vidaus kontrolės sistemos elementai (kontrolės

aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės veikla, informavimas ir komunikacija, stebėseną) ir įstatymo nuostatas detalizuojantis 2020-06-29 finansų ministro įsakymu Nr. 1K-195 patvirtintas Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje tvarkos aprašas. Nauju teisiniu reguliavimu nustatyti vidaus kontrolės sistemos elementai, jiems keliami tikslai ir vidaus kontrolės principai, atsižvelgiant į tarptautiniu mastu pripažintą gerąją praktiką (Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gaires ir Tarptautinius vidaus audito profesinės praktikos standartus), taip pat nustatyta, kad Finansų ministerija atlieka metodinio vadovavimo funkcijas vidaus kontrolės ir vidaus audito srityje, atlieka vidaus kontrolės sistemos priežiūros procesą, renka informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą viešuosiuose juridiniuose asmenyse, įskaitant jiems pavaldžius ir (arba) atskaitingus viešuosius juridinius asmenis bei rengia apibendrintą informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą viešuosiuose juridiniuose asmenyse, kurią skelbia Finansų ministerijos interneto svetainėje (Valstybinio audito ataskaitos (2017) rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita (žiūrėta 2022-09-08)). Nauju teisiniu reguliavimu Finansų ministerijai ir viešojo juridinio asmens vadovui priskirtos funkcijos ir atsakomybės pateiktos 6 lentelėje.

6 lentelė. Finansų ministerijos ir viešojo juridinio asmens funkcijos ir atsakomybės

Finansų ministerija:	Viešojo juridinio asmens vadovas:
1) rengia teisės aktus, reglamentuojančius viešųjų juridinių asmenų vidaus kontrolę ir vidaus auditą, atsižvelgdama į tarptautinę gerąją vidaus kontrolės ir vidaus audito praktiką; 2) atlieka metodinio vadovavimo funkcijas vidaus kontrolės ir vidaus audito srityse; 3) analizuoja vidaus audito tarnybų veiklą ir teikia rekomendacijas dėl jos tobulinimo; 4) užtikrina, kad ne rečiau kaip kartą per 5 metus finansų ministro nustatyta tvarka būtų atliekamas išorinis vidaus audito tarnybų veiklos vertinimas; 5) renka informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą viešuosiuose juridiniuose asmenyse, apibendrina ją ir skelbia Finansų ministerijos interneto svetainėje.	1) užtikrina vidaus kontrolės, apimančios vidaus kontrolės elementus ir atitinkančios kitus įstatyme vidaus kontrolei keliamus reikalavimus, sukūrimą viešajame juridiniame asmenyje, jos įgyvendinimą ir tobulinimą; 2) nustato ir parenka vidaus kontrolės politiką pagal įstatymo ir jo įgyvendinamųjų teisės aktų nuostatas; 3) nustatyta tvarka teikia Finansų ministerijai informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą viešajame juridiniame asmenyje, įskaitant jam pavaldžius ir (arba) atskaitingus viešuosius juridinius asmenis.

Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis Valstybinio audito ataskaitos (2017) rekomendacijų įgyvendinimo ataskaita (žiūrėta 2022-09-08)

Taigi, pagal šiuo metu galiojantį teisinį reguliavimą, vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo (toliau – Įstatymas) (suvestinė redakcija nuo 2020-07-01) nuostatomis, vidaus kontrolė yra viešojo juridinio asmens rizikos valdymui jo vadovo sukurta kontrolės sistema, padedanti siekti šių tikslų:

- 1) laikytis teisės aktų, reglamentuojančių viešojo juridinio asmens veiklą, reikalavimų;
- 2) saugoti turtą nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo ar kitų neteisėtų veikų;

3) vykdyti veiklą laikantis patikimo finansų valdymo principo, grindžiamo ekonomiškumu, efektyvumu ir rezultatyvumu;

4) teikti patikimą, aktualią, išsamią ir teisingą informaciją apie savo finansinę ir kitą veiklą.

Vidaus kontrolė viešajame juridiniame asmenyje įgyvendinama atsižvelgiant į viešojo juridinio asmens ypatumus, laikantis vidaus kontrolės principų: tinkamumo, efektyvumo, rezultatyvumo, optimalumo, dinamiškumo ir nenutrūkstanto funkcionavimo, apimanti vidaus kontrolės elementus: kontrolės aplinką, rizikos vertinimą, kontrolės veiklą, informavimą ir komunikavimą, stebėseną, integruojant ją į viešojo juridinio asmens veiklą ir pagrindinius valdymo procesus – planavimą, atlikimą ir stebėseną, nustatant vidaus kontrolės dalyvių (viešojo juridinio asmens vadovo, vidaus kontrolės priežiūrą įgyvendinančių darbuotojų ir vidaus auditorių) pareigas ir atsakomybę (7 lentelė), nuolat ją tobulinant ir pritaikant prie pasikeitusių viešojo juridinio asmens veiklos sąlygų. Vidaus kontrolė viešajame juridiniame asmenyje įgyvendinama laikantis viešojo juridinio asmens vadovo nustatytos vidaus kontrolės politikos, vadovaujantis Įstatymu, pagal Finansų ministro nustatytą tvarką.

7 lentelė. Vidaus kontrolės dalyvių pareigos ir atsakomybės

Viešojo juridinio asmens vadovas	Vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrą atliekantys darbuotojai	Vidaus auditoriai
paskiria vidaus kontrolės politikos rengėją (-us) ir (arba) rengimą koordinuojančius darbuotojus; prižiūri vidaus kontrolės politikos rengimo procesą; paskiria vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrą atliekančius darbuotojus; užtikrina, kad būtų pašalinti vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrą atliekančių darbuotojų, vidaus auditorių ir kitų viešojo juridinio asmens audito vykdytojų nustatyti vidaus kontrolės trūkumai ir jų atsiradimą lemiantys veiksniai; užtikrina, kad už vidaus kontrolės įgyvendinimą atsakingais nebūtų paskirti vidaus audito tarnybos vadovas ir vidaus auditoriai; užtikrina, kad kiekvienais metais būtų atliekama vidaus kontrolės analizė ir vertinimas, atsižvelgiant į vidaus kontrolės stebėsenos rezultatus.	prižiūri vidaus kontrolės įgyvendinimą ir jos atitiktį vadovo nustatytai vidaus kontrolės politikai, atlikdami nuolatinę stebėseną, apimančią kiekvieną vidaus kontrolės elementą; teikia vadovui informaciją apie vidaus kontrolės ir rizikos valdymą, vidaus kontrolės politikos įgyvendinimo trūkumus ir rizikos veiksnius.	atlikdami vidaus auditą, tiria ir vertina vidaus kontrolę ir teikia vadovui, viešajam juridiniam asmeniui pavaldžių ir (ar) atskaitingų viešųjų juridinių asmenų vadovams rekomendacijas dėl vidaus kontrolės tobulinimo.

Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis Finansų ministro 2020-06-29 įsakymu Nr. 1K-195 patvirtintu Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje tvarkos aprašu

Remiantis Finansų ministro 2020-06-29 įsakymu Nr. 1K-195 patvirtintu Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje tvarkos aprašu (toliau – Aprašas), vidaus kontrolė

viešajame juridiniame asmenyje turi būti įgyvendinama pagal viešojo juridinio asmens vadovo patvirtintą vidaus kontrolės politiką nustatytą, remiantis viešojo sektoriaus subjekto rizikos vertinimu. Šiame dokumente turi būti nurodyti:

- 1) viešojo juridinio asmens veiklą reglamentuojančių įstatymų ir kitų teisės aktų sąrašas;
- 2) vidaus kontrolės principai;
- 3) vidaus kontrolės elementai (kontrolės aplinka, rizikos įvertinimas, kontrolės veikla, informacija ir komunikacija bei stebėsena);
- 4) nuorodos į organizacijos dokumentus (nuostatus, pareigybių aprašymus ir kitus dokumentus), kuriuose nustatytos vidaus kontrolės dalyvių pareigos ir atsakomybė;
- 5) vidaus kontrolės įgyvendinimą organizacijoje reglamentuojančių dokumentų sąrašas (tvarkos aprašai, taisyklės, instrukcijos ir kiti dokumentai);
- 6) vidaus kontrolės analizės ir vertinimo aprašymas;
- 7) vidaus kontrolės politikos keitimo (tobulinimo) aprašymas.

Atsižvelgiant į tai, kad viešojo juridinio asmens ekonominės, veiklos ir reguliavimo sąlygos nuolat kinta, Apraše nustatyta, kad rizikos vertinimas turi būti atliekamas nuolat ir (arba) periodiškai; pagal rizikos vertinimo rezultatus vidaus kontrolės politikos turinys turi būti nuolat peržiūrimas ir atnaujinamas.

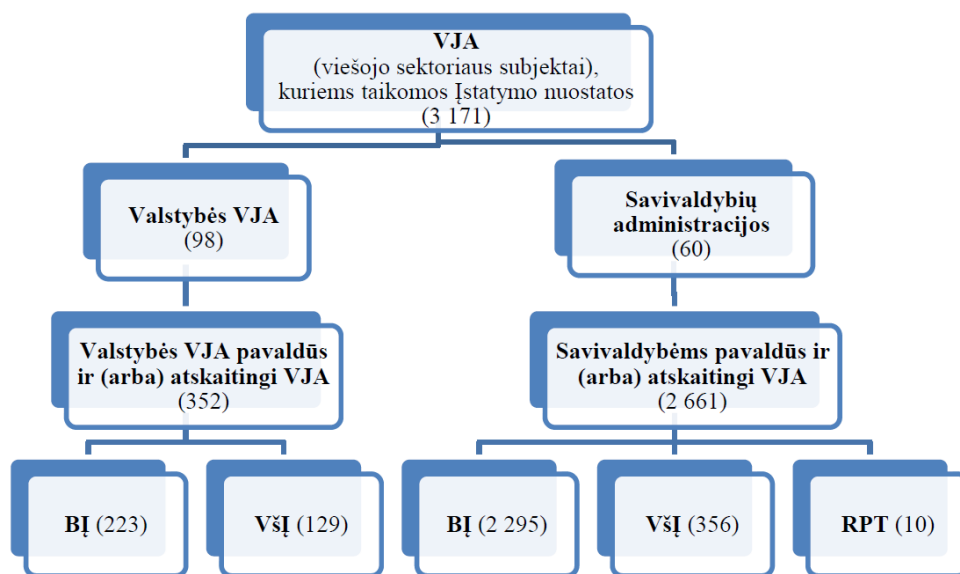
Svarbi vidaus kontrolės dalis viešajame juridiniame asmenyje yra finansų kontrolė, kuri, vadovaujantis Aprašu, turi būti atliekama, vadovaujantis viešojo juridinio asmens vadovo patvirtintomis finansų kontrolės taisyklėmis, reglamentuojančiomis finansų kontrolės organizavimą ir finansų kontrolę atliekančių darbuotojų pareigas ir atsakomybę. Pagal šias taisykles turi būti vykdoma išankstinė, einamoji ir paskesnė finansų kontrolė nustatyta tvarka.

Apraše nustatyta, kad vadovas turi užtikrinti, kad kiekvienais metais būtų atliekama vidaus kontrolės analizė, apimanti visus vidaus kontrolės sistemos elementus, ir vertinimas (labai gerai, gerai, patenkinamai, silpnai) bei atsižvelgiant į analizės ir vertinimo rezultatus (rekomendacijas ir siūlymus) vidaus kontrolė turi būti nuolat tobulinama. Taip pat viešojo sektoriaus juridiniuose asmenyse gali būti įdiegtos kokybės vadybos sistemos, padedančios efektyviau atlikti vidaus kontrolės sistemos analizę ir vertinimą.

Įvertinus teisės aktų ir reglamentuojančių tvarkų pokyčius po valstybinio audito (2017) ataskaitos, teisinis reglamentavimas Lietuvoje turėtų sudaryti sąlygas efektyvios vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimui ir vertinimui viešuosiuose subjektuose. Sekančiame skyriuje analizuojama Lietuvos viešojo sektoriaus vidaus kontrolės būklė.

2.2. Lietuvos viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolės vertinimų apžvalga

Įstatymu nustatyta vidaus kontrolė taikoma tiems viešiesiems juridiniams asmenims, kurie yra viešojo sektoriaus subjektai, t. y. biudžetinėms įstaigoms, viešosioms įstaigoms ir regiono plėtros tarnyboms. Kitiems viešiesiems juridiniams asmenims, kur nėra viešojo sektoriaus subjektai (t. y. valstybės ir savivaldybės įmonėms), Įstatymas taikomas tiek, kiek jų veiklą reglamentuojančiuose įstatymuose nustatyta pareiga įgyvendinti vidaus kontrolę ir atlikti vidaus auditą. Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos Vidaus audito ir kontrolės metodologijos grupės 2022-12-08 atliktoje 2021 metų vidaus kontrolės įgyvendinimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse apžvalgoje (toliau – Apžvalga), pateikta detalizuota Įstatymo taikymo sritis pagal 2022 m. gegužės 1 d. duomenis.



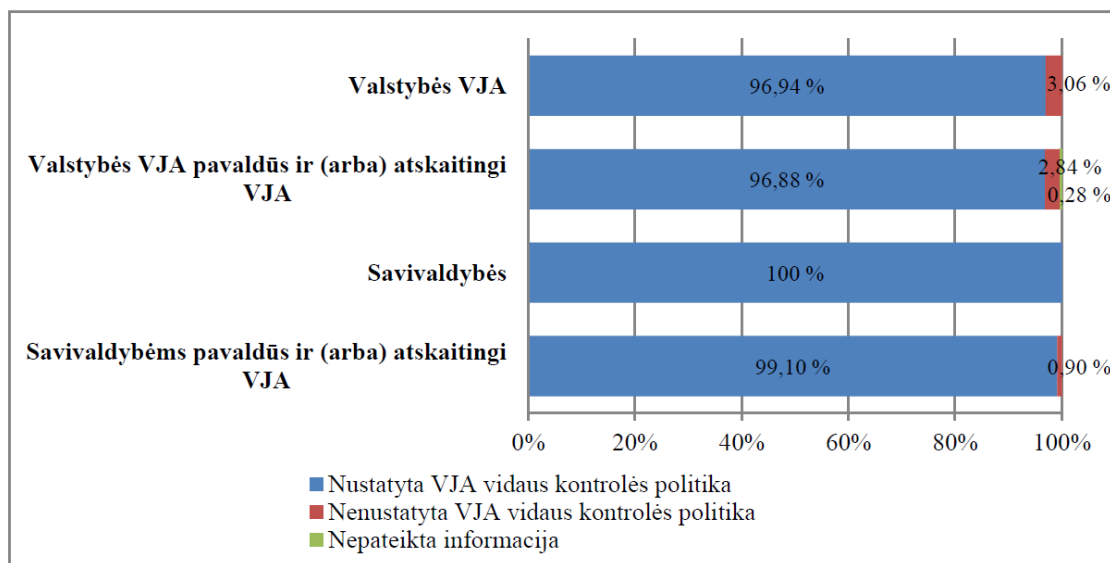
Šaltinis: 2021 metų vidaus kontrolės įgyvendinimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse apžvalga

7 pav. Įstatymo taikymo sritis (2022 m. gegužės 1 d. duomenys)

Apžvalgos duomenimis iki 2022 m. IV ketvirčio vidaus kontrolės politiką buvo pasitvirtinę 98,80 proc. visų viešojo sektoriaus subjektų. Taip pat dalis subjektų (8,58 proc.) vidaus kontrolės politiką patikslino (išdėstė nauja redakcija, papildė atskiromis nuostatomis, dalimis arba priedais). Išanalizavus pateiktą informaciją nustatyta, kad problemišiausios sritys yra rizikos vertinimo ir kontrolės veiklos elementai. Rizikos vertinimas gana dažnai atliekamas nesistemiškai, t. y. nedokumentuojamas rizikos veiksnių sąrašas, neatliekama rizikos veiksnių analizė, nenustatoma toleruojama rizika ir nerengiamas rizikos valdymo planas. To pasėkoje susiduriama su nepakankama vidaus kontrole, iškilusios problemos identifikuojamos per vėlai ir sprendžiamos per lėtai. Nors pagal daugumos subjektų pateiktą informaciją buvo parinktos kontrolės priemonės rizikai valdyti, tačiau vidaus auditų tarnybų atlikti auditai atskleidė, kad dėl žmogiškųjų išteklių trūkumo, nepakankamos darbuotojų kompetencijos, nepakankamos veiklos priežiūros, atsinaus vadovybės požiūrio į vidaus kontrolę ir kitų veiksnių, praktikoje ne visada

užtikrinamas tinkamas kontrolių priemonių veikimas, o tai didina riziką viešojo sektoriaus subjekto veiklai ir tikslų įgyvendinimui. Apžvalgoje pabrėžiama, kad įvertinus iššūkius, su kuriais pastaruoju metu susiduriama (COVID-19, geopolitiniai neramumai, energetinės krizės), rizikų valdymas tampa kertine strateginio planavimo ašimi, o rizikų įvertinimas ir jų suvaldymas laiku yra itin svarbus.

Aprašu nustatyta viešojo sektoriaus vadovo turima parengti vidaus kontrolės politika yra pagrindinis dokumentas, apimantis vidaus kontrolės įgyvendinimo tvarką viešojo sektoriaus subjekte, tačiau iki 2021 m. spalio mėn. ne visi viešieji juridiniai asmenys buvo parengę šį dokumentą (8 paveikslas).



Šaltinis: 2021 metų vidaus kontrolės įgyvendinimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse apžvalga

8 pav. Vidaus kontrolės politikos nustatymas viešojo sektoriaus subjektuose iki 2021 m. spalio mėn. procentais

Dalis politikos nenustačiusių subjektų, jos neparengė dėl to, kad realiai veiklos nevykdė, buvo reorganizuotos, pertvarkomos ar naujai įsteigtos, tačiau 20 subjektų politikos nenustatymo priežasčių nepateikė, o tai parodo atsainų vadovybės požiūrį į vidaus kontrolę, kas didina vidaus kontrolės neefektyvumo šiuose subjektuose riziką.

Apžvalgoje, įvertinus duomenis, pateikta informacija apie dažniausiai nustatomus vidaus kontrolės trūkumus:

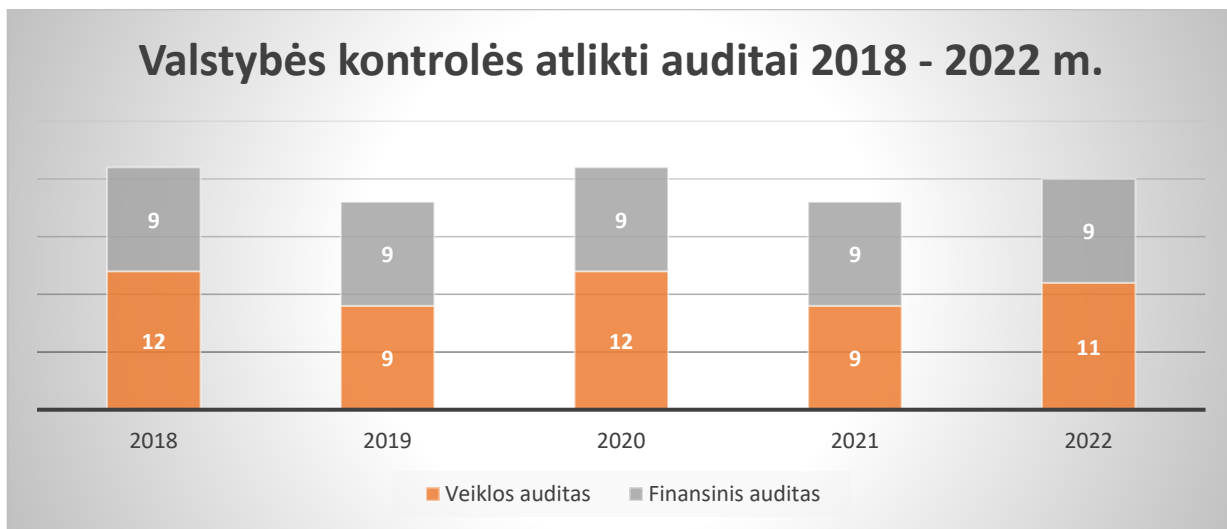
- laiku neįgyvendintos ankstesnių auditų rekomendacijos;
- netinkamai valdomas ir apskaitomas viešojo juridinio asmens turtas;
- nenustatytos (netinkamai nustatytos) vidaus kontrolės procedūros;
- nesilaikoma viešųjų pirkimų reikalavimų;
- nepakankamai atliekamas rizikos vertinimas ir valdymas;
- neužtikrinama strateginio plano rengimo ir įgyvendinimo priežiūra;
- netinkamai atliekamas personalo valdymas;

- neužtikrinamas Lietuvos Respublikos korupcijos prevencijos įstatymo nuostatų įgyvendinimas;
- neužtikrinamas tinkamas apskaitos organizavimas ir tvarkymas;
- netinkamai įgyvendinama (nepakankama) finansų kontrolė;
- pasikeitus teisiniam reguliavimui, laiku neatnaujinami vidaus teisės aktai;
- nepakankamai atliekama įgyvendinamų sutarčių vykdymo priežiūra;
- neužtikrinamas viešinimo reikalavimų laikymasis;
- netinkamai panaudotos programų lėšos;
- neužtikrinamas tinkamas IS valdymas;
- kiti trūkumai.

Apžvalgoje, įvertinus viešojo sektoriaus subjektų pateiktus duomenis apie vidaus kontrolės įgyvendinimą, konstatuota, kad matomos pastangos tobulinti vidaus kontrolę tačiau reikėtų tobulinti vidaus kontrolės elementų – rizikos įvertinimo ir kontrolės priemonių – įgyvendinimą.

Finansų ministerijos atlikta Apžvalga (2022) yra paremta pačių viešojo sektoriaus subjektų pateiktais duomenimis, kas gali sąlygoti ribotą objektyvumą. Tikslesnę viešojo sektoriaus vidaus kontrolės būklę atspindi Valstybės kontrolės atliktų auditų rezultatai. Valstybės kontrolės atliekami finansiniai auditai, parodo viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolės sistemos problemas ir jų įtaką nacionalinio finansų ataskaitų rinkiniui. Vienas iš pagrindinių efektyvios vidaus kontrolės sistemos uždavinių yra suprojektuoti vidaus kontrolės sistemą taip, kad jos duomenys pateikiami finansinės ataskaitose rodytų tikrą ir teisingą įstaigos būklę.

Valstybės kontrolės atliekami veiklos auditai išskiria sisteminės problemas atskirose viešojo sektoriaus srityse, kurioms taip pat turi įtakos vidaus kontrolės spragos tiek atskirame viešojo sektoriaus subjekte, tiek visame viešajam sektoriuje, vertinant jį kaip vientisą sistemą. Siekiant apibrėžti pagrindines viešojo sektoriaus vidaus kontrolės problemas, analizuoti Valstybės kontrolės 2018 – 2022 m. atlikti auditai, kurių per analizuojamą laikotarpį atlikta 98 (9 paveikslas).



Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis atliktų auditų ataskaitomis

9 pav. Valstybės kontrolės 2018 – 2022 m. atlikti auditai pagal audito pobūdį

Valstybės kontrolė 2018 – 2022 m. laikotarpyje kiekvienais metais atliko po devynis finansinius auditus (1 priedas), iš jų tik dėl vieno atliekamo finansinio audito, dėl Valstybės biudžeto lėšų, skirtų viešajai įstaigai Geros valios kompensacijos už žydų religinių bendruomenių nekilnojamojo turto disponavimo fondo visu analizuojamu laikotarpiu buvo pateikta besąlyginė nuomonė, konstatuojant, kad fonde sukurta vidaus kontrolės sistema užtikrina tinkamą kompensacijos naudojimą (1 priedas). Dėl Ignalinos atominės ir Pensijų anuetai fondo ataskaitų vertinimo, taip pat buvo pareikštos besąlyginės nuomonės, tačiau auditai buvo atliekami ne visą analizuojamą laikotarpį. Pirmame priede pateikti duomenys apie Valstybės kontrolės pareikštą nuomonę visuose atliktuose audituose 2018 – 2022 m. rodo, kad kai kurių auditų išvados svyravo, tai yra vienu metu buvo teikiamos besąlyginės nuomonės, kitu laikotarpiu rasta reikšmingų iškraipymų, tačiau buvo ir tokių auditų, kuriems visą laikotarpį buvo teikiamos sąlyginės nuomonės arba kaip nacionalinių finansinių ataskaitų rinkinio ir Valstybės konsoliduotų finansinių ataskaitų rinkinio atveju, 2018 – 2020 m. sąlyginės, o 2021 – 2022 m. nustačius reikšmingų iškraipymų, kuriuos lėmė iškraipymai žemesniojo konsolidavimo lygio viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkiniuose ir iškraipymai atliekant konsolidavimo procedūras, buvo pareikštos neigiamos nuomonės. Reikšmingi iškraipymai susidarė dėl to, kad dėl apskaitai tvarkyti naudojamų informacinių sistemų trūkumų nebuvo galima patvirtinti duomenų teisingumo, ne visos informacinės sistemos ir registrai buvo užregistruoti viešojo sektoriaus subjektų finansinėje apskaitoje, dėl netinkamai užregistruoto arba neužregistruoto turto, dėl neteisingomis vertėmis apskaitoje rodomų išteklių, dėl finansinių apskaitos tvarkymo procesų ir ūkinių operacijų registravimo neatitikimo Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymui ir viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų reikalavimams ir kt. priežasčių. Tai, kad nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio ataskaitose Valstybės kontrolė 10 metų iš eilės nustato reikšmingų iškraipymų, parodo, kad

viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolės sistemos nesuteikia pakankamo užtikrinimo dėl tikslų pasiekimo, tai, kad tai yra ne vieno atskiro subjekto problema, ir, kad vidaus kontrolės sistema viešajame sektoriuje yra tobulintina. Anot Valstybės kontrolės pranešimo spaudai (2022), finansinių ataskaitų kokybė pagerėtų, jei būtų įgyvendinamos kasmet Valstybės kontrolės teikiamos rekomendacijos, būtų supaprastinti ir suvienodinti apskaitos procesai, vidaus kontrolės sistemos veiktų efektyviai, o metodinė pagalba būtų sisteminė ir laiku suteikiama (Žiūrėta 2023-02-02).

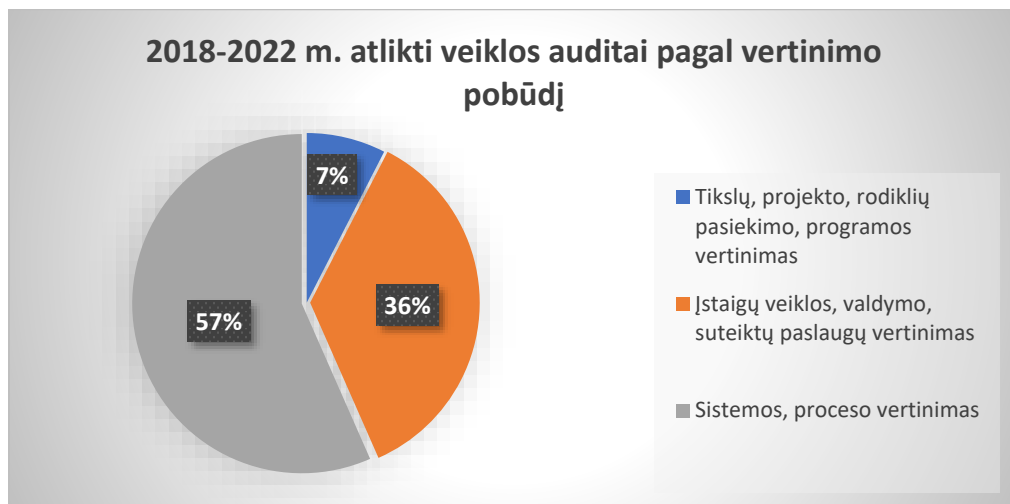
Valstybės kontrolė analizuojamu laikotarpiu atliko 53 veiklos auditus įvairiose viešojo sektoriaus srityse. 10 ir 11 paveiksluose atvaizduoti atliktų auditų pasiskirstymas pagal veiklos sritis ir atliktų auditų pobūdį.



Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis atliktų auditų ataskaitomis

10 pav. Valstybės kontrolės 2018-2022 m. atlikti veiklos auditai pagal sritis

Socialinės ir sveikatos apsaugos, viešojo valdymo, švietimo, informacinės visuomenės plėtros, aplinkos apsaugos, valstybinio turto valdymo auditai yra prioritetinės sritys ir šie auditai atliekami kiekvienais metais, jų kiekis priklauso nuo situacijos ir jų reikšmingumo. Dalis auditų, kaip pavyzdžiui, susijusių su ekstremalių situacijų valdymu, atlikti susidūrus su COVID-19 pandemija ir vertinant geopolitinę situaciją šalyje. Taip pat auditus galima suskirstyti pagal tai, kokio tikslo siekiant jie buvo atlikti (11 paveikslas).



Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis atliktų auditų ataskaitomis

11 pav. Valstybės kontrolės 2018-2022 m. atlikti veiklos auditai pagal pobūdį

Analizuojamu laikotarpiu atliktuose audituose išskirtos tiek sisteminės problemos, kai trūksta sisteminio požiūrio, bendro vykdymo plano, bendradarbiavimo tarp institucijų ir veiksmų koordinavimo, tiek atskirų institucijų ar procesų vidaus kontrolės problemų, kurios neužtikrina efektyvų numatytų ar deleguotų funkcijų atlikimą. Dažniausiai audito išvadose pateiktos pastabos dėl:

- teisės aktų nesilaikymo ar neatliekamos nuolatinės reikšmingiausių teisės aktų pokyčių stebėsenos;
- netikslių duomenų; netinkamos, nepakankamos arba pasenusios informacijos, reikalingos sprendimams priimti;
- netinkamos arba nenustatytos reikiamos darbuotojų kvalifikacijos, mokymų trūkumo;
- veiklos nepagrįstos rizikų vertinimu; identifikuojamos ne visos aktualios rizikos;
- vertinimo sistemos nebuvo; netinkamos arba pasenusios vertinimo metodikos;
- nenustatytų tikslų, prioritetų, vertinimo, kokybės matavimo rodiklių ir kriterijų arba netinkamai parinktų rodiklių ir vertinimo kriterijų;
- neefektyvios stebėsenos sistemos;
- netinkamai vykdomos kontrolės; neefektyvių kontrolės priemonių;
- neanalizuojamų priimtų/vykdomų priemonių įtakos/poveikio;
- neatlikto finansavimo naudos ir poveikio vertinimo;
- nenuoseklios veiklos priežiūros sistemos;
- nepagrįsto lėšų skyrimo;
- nedokumentuojamų vertinimo procesų ir rezultatų.

Taip pat buvo atlikti specifinės srities auditai, tokie kaip Energijos vartojimo efektyvumo tikslų pasiekimas (2018-06-19), kurio išvadose konstatuota, kad ne visi tikslai suderinti, vėluojama priimti

numatytus teisės aktus pagal planą, nekoordinuojamas priemonių įgyvendinimas, „Rail Baltica“ projekto įgyvendinimas (2019-12-23), kurio išvadose pateiktos pastabos dėl to, kad rizikos valdymo sistema vis dar kuriama, kad nėra valdomos globalaus projekto rizikos, informacija pasenusi arba nepakankama, Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo procesas (2021-06-16), kurio išvadose pabrėžiama, kad trūksta informacijos apie tiksliai darbų apimtį, kad net 46 proc. plane numatytų rodiklių nepasiekta laiku dėl laiku neįgyvendintų arba neįgyvendintų veiklų, Lietuvos ekonomikos gaivinimo ir atsparumo didinimo plano rodiklių pasiekimas (2022-12-01), kuriame konstatuota, kad šešių audituotų rodiklių pasiekimas atitinka ne visus nurodytus reikalavimus; dalis rodiklių nepasiekti pagal nustatytą orientacinį tvarkaraštį; vidaus kontrolės priemonės nereglamentuotos ir nedokumentuotos, kai rodiklių siekiama netaikant projekcinio valdymo ir taip nevaldoma rizika, kad vadovybė gali nedisponuoti visa reikiama informacija.

Atliktų Valstybės kontrolės valstybinių auditų išvados atskleidžia, kad viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolės sistemoje yra spragų. Audituose, atliktuose tiriant sistemą, kurioje dalyvauja daugiau nei vienas subjektas, pastebima, kad trūksta sisteminio požiūrio, kiekviena institucija veikia arba neveikia savo veiklos ribose, o bendradarbiavimo, koordinavimo ir bendro srities vaizdo, už kurį atsako kelios institucijos, trūksta. Tiriant įstaigas ir atskiras veiklas, daugiausiai pastabų yra dėl netinkamo rizikos vertinimo, kad nėra nustatytos visos galimos rizikos, kad veikla vykdoma ne pagal prioritetus atsižvelgiant į rizikos reikšmingumą, pavyzdžiui, vykdomi patikrinimai ne tose srityse, kuriose yra nustatyta didžiausia rizika. Tai parodo ir kontrolės veiklos spragas, nes nustačius rizikingiausias sritis, sekančios kontrolės procedūros turėtų būti tokios, kad didžiausias dėmesys sutelkiamas būtent į tas sritis. Didelėje dalyje audito ataskaitų pateiktos pastabos dėl to, kad sprendimus priimančios organai nedisponuoja tinkama, aktuali, pakankama ir teisinga informacija, todėl negali būti užtikrinamas efektyvus ir rezultatyvus sprendimų priėmimas. Taip pat daug dėmesio atkreipta ir į žmogiškųjų išteklių problemą, pavyzdžiui, kad nėra nustatyta būtinos kompetencijos ir įgūdžiai pareigoms atlikti, neracionali darbo krūvio apskaičiavimo metodika, personalui trūksta kompetencijos ir mokymų. Žinant, kad vidaus kontrolės sistemą iš esmės kuria ir joje dalyvauja žmonės, sunku užtikrinti jos efektyvumą, neskiriant pakankamo dėmesio žmogiškiesiems ištekliams. Visų nustatytų problemų visuma įrodo, kad viešojo sektoriaus sistemos vidaus kontrolės efektyvumo problemų tyrimai yra reikalingi ir aktualūs. Svarbu ieškoti būdų, kaip sistemos diegimą ir vertinimą padaryti paprastesnį, suprantamesnį ir paprastiems darbuotojams, siekiant šios sistemos tobulinimo ir apskritai efektyvesnės viešojo sektoriaus veiklos.

3. EFEKTYVIOS VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS ĮGYVENDINIMO VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTUOSE VERTINIMO METODOLOGIJA

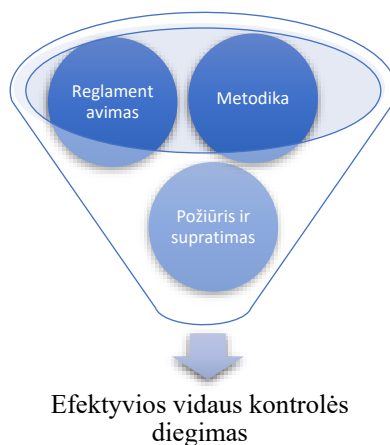
3.1. Tyrimo metodologija

Atlikus mokslinių literatūros šaltinių, teisės aktų, vertinimo metodikų, atliktų tyrimų ir auditų analizę, galima teigti, kad efektyvios vidaus kontrolės sistemos įdiegimui viešajame sektoriuje turi įtakos trys pagrindiniai veiksniai:

- Tinkamas teisinis reglamentavimas. Dėl viešojo sektoriaus vidaus kontrolės ypatumų, aptartų ankstesniuose skyriuose, teisinis reglamentavimas yra įrankis, nustatantis gaires efektyvios vidaus kontrolės įstaigoje įdiegimui, nepriklausomai nuo įstaigos dydžio ar veiklos specifikos. Tinkamas teisinis reglamentavimas, apimantis visus vidaus kontrolės sistemos elementus, įpareigoja viešojo sektoriaus įstaigos vadovą tokią sistemą diegti ir vadovaujamoje įstaigoje.

- Aktuali, aiški ir tinkama metodika. Tam, kad vidaus kontrolės sistema būtų įgyvendinta, kiekviena įstaiga turi turėti įrankių, padedančių ją sukurti, palaikyti, vertinti ir tobulinti. Metodinės medžiagos visuma, prieinamumas ir pagalbos teikimas yra veiksniai, kurie galėtų padėti kiekvienai įstaigai, nepriklausomai nuo jos dydžio, įgūdžių bei kompetencijos diegimo procesą atlikti lengviau ir sklandžiau.

- Tinkamas vidaus kontrolės sistemos pagrindas. Efektyvi vidaus kontrolės sistema neatsiejama nuo aiškių ir išmatuojamų tikslų suformulavimo bei vidaus kontrolės sistemą diegiančių ir įgyvendinančių asmenų atitinkamo požiūrio į šios sistemos svarbą ir naudą buvimo. Vidaus kontrolės sistemą įstaigoje diegia, palaiko ir vertina įstaigos darbuotojai, be jų supratimo ir sistemos naudos „matymo“ efektyvi vidaus kontrolės sistema įstaigose įdiegta nebus, nepriklausomai nuo to, kiek bus parengta naudingų metodikų. Šių veiksnių grafinis atvaizdavimas pateiktas 12 paveiksle.



12 pav. Veiksniai, turintys įtakos efektyvios vidaus kontrolės įdiegimui įstaigoje

Išanalizavus vidaus kontrolės sistemos reglamentavimą šalyje, galima teigti, kad teisinis reglamentavimas Lietuvoje turėtų sudaryti sąlygas efektyvios vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimui ir vertinimui viešuosiuose subjektuose. Įstatymas ir poįstatyminis aktas apima visus vidaus kontrolės sistemos elementus, yra apibrėžtos vidaus kontrolės sistemos dalyvių funkcijos ir pareigos, viešojo sektoriaus vadovai įpareigoti sukurti, įdiegti, vertinti ir tobulinti vidaus kontrolės sistemą bei už ją atsiskaityti.

Remiantis Finansų ministerijos atlikta Apžvalga (2022), vidaus kontrolės politiką yra pasitvirtinę 98,80 proc. visų viešojo sektoriaus subjektų, taigi, bent jau formaliai, vidaus kontrolės sistema viešojo sektoriaus subjektuose jau yra įdiegta. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad Įstatymas ir poįstatyminis teisinis aktas buvo priimti 2019–2020 m., o Finansų ministerijos apžvalga (2022) parengta pagal viešojo sektoriaus subjektų pateiktą informaciją apie vidaus kontrolės vertinimą 2021 metais juose yra pirmoji, galima daryti prielaidą, kad pilnos apimties vidaus kontrolės įgyvendinimas viešajame sektoriuje vis dar yra pradinėje kūrimo formavimo stadijoje.

Antrasis veiksnys, turintis įtakos efektyvios vidaus kontrolės sistemos įdiegimui, yra tinkamos metodikos buvimas. Finansų ministerijos (2014) parengtos Rekomendacinės gairės yra vienintelis metodinis įrankis, kurį Finansų ministerija, kaip įstaiga, atliekanti metodinio vadovavimo funkcijas vidaus kontrolės ir vidaus audito srityse, yra pateikusi savo internetinėje svetainėje (žiūrėta 2023-03-13). Įvertinus tai, kad teisinis reguliavimas šioje srityje buvo išplėstas, į naujesią gerąją praktiką, Rekomendacinių gairių atnaujinimas, pritaikant jas šiuo metu keliamiems lūkesčiams, būtų veiksminga priemonė, palengvinanti viešiesiems subjektams vidaus kontrolės sistemos diegimo procesą įstaigose. Finansų ministerijos internetiniame puslapyje taip pat nėra informacijos apie kitas galimas metodines priemones, tokias kaip vykdomus mokymus, seminarus, konferencijas, diskusijas ar gerosios praktikos sklaidimą šioje srityje.

Pagal INTOSAI gaires (2004) efektyvios vidaus kontrolės formavimo procesas viešajame sektoriuje turėtų prasidėti nuo aiškių tikslų suformulavimo ir tinkamos užtikrinančios discipliną, atmosferą bei struktūrą kontrolės aplinkos sukūrimo, kuri yra visos vidaus kontrolės sistemos pagrindas. Taip pat, labai svarbu, kad vadovybė įvertintų ir suprastų vidaus kontrolės svarbą organizacijoje ir šią žinią paskleistų visoje organizacijoje. Todėl svarbu įžanginėje stadijoje įvertinti ar yra sukurtas pagrindas efektyviai vidaus kontrolės sistemai, tai yra, ar viešojo sektoriaus subjektai yra suformulavę aiškius tikslus ir šių tikslų įgyvendinimo kontrolę, ar yra sukurta tinkama kontrolės aplinka, bei ar viešojo sektoriaus subjektų atsakingi asmenys už vidaus kontrolę pripažįsta vidaus kontrolės svarbą ir būtinybę.

Norint įvertinti ar viešojo sektoriaus subjektuose įgyvendinama efektyvi vidaus kontrolės sistema, būtina surinkti informaciją apie įstaigos vidaus kontrolės sistemą, darbuotojų požiūrį į įstaigoje įdiegtą sistemą ir jos naudą organizacijai. Tokią informaciją, remiantis moksliniuose šaltiniuose pateiktomis metodikomis, geriausiai rinkti naudojant klausimynus, kadangi tai paprastai naudojamas, išsamia

informaciją leidžiantis sugeneruoti būdas. Apklausos metodas leidžia surinkti tiek duomenis apie faktus, tiek subjektyvius duomenis, tokius kaip vyraujančias respondentų nuomones, požiūrius ir vertinimus. Apklausos duomenys apdorojami ir pateikiami kiekybine išraiška, kas leidžia pagal pasirinktą vertinimo metodiką įvertinti nagrinėjamą objektą. Priklausomai nuo tyrimo, apklausos veikėjų ir techninių galimybių atlikti apklausą, apklausą galima atlikti žodžiu arba raštu. Apklausą atliekant raštu respondentui suteikiama galimybė pasirinkti jam patogų laiką, vietą, taip pat jam suteikiama daugiau anonimiškumo ir privatumo, taip skatinant respondentą atviriau atsakyti į klausimus. Tačiau atliekant apklausą raštu, reikia paruošti klausimyną taip, kad šis būtų aiškos struktūros ir be dviprasmiškų klausimų, kadangi nesuprasdamas klausimo respondentas gali nepilnai arba atsainiai užpildytą apklausą. Patogesnis apklausos būdas tiek respondentui, tiek apklausos vykdytojui, lyginant su kitais mokslinėje literatūroje pateikiamais apklausos atlikimo būdais, yra apklausos internetu, kadangi duomenų surinkimas šiuo būdu, kai yra žinomi respondentų el. paštai yra pigus ir pakankamai paprastas, galima lengviau apdoroti ir analizuoti duomenis, o respondentams nesukelia papildomų nepatogumų, nes apklausai atlikti reikia tik skirti laiko ir prisijungti prie interneto. Šio duomenų rinkimo trūkumas, tai, kad realiai negalima sukontroliuoti, kas užpildys apklausą bei didelis neatsakiusių respondentų skaičius (Gaižauskaitė ir Mikėnė, 2014).

Įvertinus turimus išteklius, tyrimu siekiamus surinkti duomenis, tiriamąją imtį, nustatymui ar viešojo sektoriaus subjektuose yra sukurtas pagrindas efektyviai vidaus kontrolės sistemai, pasirinkta atlikti viešojo sektoriaus subjektų apklausą internetu, siunčiant respondentams el. paštu nuorodą į apklausą.

3.2. Vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo viešajame sektoriuje tyrimo organizavimas

Atlikus tiriamąjį darbą pirmose darbo dalyse ir nustačius, kad vidaus kontrolės sistemos diegimas Lietuvos viešojo sektoriaus subjektuose yra pradinėje stadijoje, svarbu įvertinti ar šioje stadijoje yra parengtas tinkamas pagrindas efektyviai sistemos veiklai, todėl tyrimu vertinamas vidaus kontrolės aktualumas ir efektyvumas, darbuotojų požiūris į sistemą, kontrolės aplinka bei suformuluoti įstaigos tikslai. Sudaromas empirinio tyrimo modelis ir atliekama anketinė apklausa, kuri pasirinkta dėl metodo privalumų, tokių kaip galimybė respondentams jiems patogiu laiku jų pačių pasirinktoje vietoje atlikti apklausą, anonimiškumo, kas padidina tikimybę, kad atsakymai į klausimus bus nuoširdesni ir patikimesni, internetu atliekamų apklausų teikiamų galimybių pasiekti geografiškai išsibarsčiusius respondentus, paprastesnės ir mažiau išteklių reikalaujančios analizės būdo.

Empirinio tyrimo tikslas – įvertinti ir išanalizuoti ar viešojo sektoriaus subjektuose yra sukurtas tinkamas pagrindas efektyviai vidaus kontrolės sistemai.

Empirinio tyrimo metodai:

- anketinė apklausa;
- Apklausos duomenų analizė Microsoft Excel programa.

Empirinio tyrimo uždaviniai:

1. Ištirti respondentų nuomonę apie jų įstaigos vidaus kontrolės būklę, svarbą ir naudą teikiamą institucijai.
2. Apžvelgti respondentų požiūrį į Finansų ministerijos teikiama pagalbą diegiant vidaus kontrolės sistemą įstaigoje.
3. Išsiaiškinti su kokiomis problemomis dažniausiai susiduriama, organizuojant vidaus kontrolę.
4. Nustatyti ar institucijose yra suformuluoti aiškūs ir pamatuojami tikslai, atliekamas jų vertinimas, imamasi tobulinimo priemonių bei užtikrinama šio proceso kontrolė.

Anketinės apklausos tiriamoji visuma yra tie viešieji juridiniai asmenys, kuriems tiesiogiai taikomos įstatymo nuostatos. Remiantis 2022 m. Finansų ministerijos atlikta apžvalga, tokių viešųjų juridinių asmenų yra 3171. Tyrimui visumos dalis pasirinkta taikant nestatistinę atranką, atrenkant tuos viešojo sektoriaus subjektus, kurie teikia konsoliduotas finansines ataskaitas už save ir už žemiau esančius viešuosius juridinius asmenis, tai yra 60 savivaldybių ir 98 valstybės viešieji juridiniai asmenys, bei sisteminė atsitiktinė tvarka atrenkant viešuosius juridinius asmenis pagal Finansų ministerijos puslapyje pateiktą 2022 m. konsolidavimo schemą (žiūrėta 2023-02-10); iš viso nuorodos į www.manoapklausa.lt puslapyje sukurta ir patalpinta apklausa (apklausos nuoroda: <https://www.manoapklausa.lt/apklausa/1458027844/>) buvo išsiųstos 202 viešojo sektoriaus subjektams. Apklausa skirta atsakingiems asmenims įstaigoje už vidaus kontrolės sistemos įdiegimą, vykdymą ir vertinimą, todėl el. laišku buvo paprašyta nukreipti apklausą pildymui minėtiems asmenims. Tiriamoji imtis apskaičiuota pagal formulę:

$$n = \frac{z_{\alpha}^2 \times N \times [\pi \times (1 - \pi)]}{\varepsilon^2 \times (N - 1) + z_{\alpha}^2 \times [\pi \times (1 - \pi)]};$$

n – tiriamoji imtis.

z_{α}^2 – standartinio normaliojo skirstinio koeficientas (kai 95% tikimybė, tuomet $z_{\alpha}^2 = 1,96$).

N – atrankinės visumos dydis. ($N = 3171$);

π – požymio tikimybė. Neturint kitų žinių apie π dydį, taikome $\pi = 0,5$;

ε – požymio dalies paklaida. ($\varepsilon = 12\%$).

Pagal šią formulę tiriamos imties dydis:

$$n = (1,96^2 \times 3171 \times (0,5 \times (1 - 0,5))) / (0,12^2 \times (3171 - 1) + 1,96^2 \times (0,5 \times (1 - 0,5))) = 3045,43 / 43,84 = 69,47$$

Taigi šiame tyrime norint gauti rezultatus su 95% tikimybe bei 12% paklaida duomenys turi būti surinkti mažiausiai iš 69 institucijų.

Empirinis tyrimas paremtas Kanapickienės, R. ir Klimaitės, J. (2014) parengta metodika, kuomet vertinama vidaus kontrolės būklė organizacijose pagal sudarytus klausimynus. Gauti anketinės apklausos rezultatai pagal sudarytus klausimynus transformuojami į kiekybinius rezultatus, kiekvieną klausimyno balą įvertinus balais. Anketos klausimai sudaryti susisteminius pirmose darbo dalyse atliktą analizę ir išskyrus tinkamo vidaus kontrolės sistemos pagrindo sukūrimo institucijose svarbą. Taip pat į klausimyną įtrauktas klausimas apie Finansų ministerijos teikiamos pagalbos vertinimą, darant prielaidą, kad metodinės pagalbos teikimas leidžia lengviau ir sklandžiau įdiegti vidaus kontrolės sistemą įstaigoje.

Pirmas klausimų blokas skirtas vidaus kontrolės aktualumo ir efektyvumo vertinimui, siekiant nustatyti ar respondentai pripažįsta vidaus kontrolės svarbą bei tiki jos naudingumu organizacijai, taip pat siekiama ištirti kaip respondentai vertina dabartinę vidaus kontrolės būklę organizacijoje, kokias sistemos problemas įžvelgia (8 lentelė). Pradinėje įgyvendinimo stadijoje aktualu įvertinti ir požiūrį į Finansų ministerijos teikiamą pagalbą kuriant ir tobulinant vidaus kontrolės sistemą.

8 lentelė. Vidaus kontrolės aktualumo ir būklės vertinimo klausimynas

Klausimas	Galimi atsakymai	Vertinimas
Ar, Jūsų manymu, viešojo sektoriaus įstaigoje yra būtina vidaus kontrolės sistema?	T/N/Než ¹	–
Ar pakanka Finansų ministerijos pagalbos kuriant ir tobulinant vidaus kontrolės sistemą?	T/N/Než	
Kuriuos iš tikslų užtikrina Jūsų įstaigos vidaus kontrolė: - Veikla yra teisėta, efektyvi, ekonomiška, rezultatyvi ir skaidri. - Finansinė informacija ir ataskaitos yra patikimos ir išsamios. - Turtas ir duomenys yra apsaugoti. - Laikomasi įstatymų nuostatų. - Vykdomi strateginiai bei kiti veiklos planai. - Rizikos veiksniai valdomi efektyviai.	Kiekvienam punktui Taip/Ne	2/0 ²
Kaip įvertintumėt įstaigos vidaus kontrolės būklę?	Lg/G/P/S ³	3/2/1/0
Jeigu vidaus kontrolė patenkinama arba silpna, nurodykite galimas priežastis (galimas kelių variantų pasirinkimas): - Vidaus kontrolei skiriama per mažai dėmesio. - Teikiama per mažai informacijos vidaus kontrolės tema. - Nepakankama asmenų, diegiančių vidaus kontrolę kompetencija. - Kita (įrašykite)		
Jūsų manymu, ar Jūsų įstaigoje įdiegta vidaus kontrolė veikia efektyviai?	T/I/N/Než ⁴	3/2/0/1
Kokias vidaus kontrolės problemas, trukdančias užtikrinti efektyvią įstaigos veiklą, pastebite (galimas kelių variantų pasirinkimas): - Vidaus kontrolės sistemos diegimo trūkumai. - Vidaus kontrolės sistemos efektyvumo problemos. - Vidaus kontrolės sistemos struktūros problemos. - Neužtikrina specifinių įstaigos problemų išvengimo (paslaugų teikimo kokybės, pirkimų kontrolės ir kt. problemos). - Neužtikrina rizikų išvengimo. - Nei viena iš jų. - Kita (įrašykite)		
Ar įstaigoje veikia sklandi: - Kontrolės aplinka. - Rizikos vertinimas. - Informacija ir komunikacija. - Kontrolės veiksmas.	T/N/Než/En ⁵	2/0/1/0

- Stebėsena.		
--------------	--	--

¹T/N/Než – galimi atsakymai: Taip, Ne arba Nežinau

²2/0/1 – atsakymas Taip vertinamas 2 balais, Ne – 0, Nežinau – balu

³LG/G/P/S – galimi atsakymai: Labai gera; Gera; Patenkinama; Silpna

⁴T/I/N/Než – galimi atsakymai: Taip; Iš dalies; Ne arba Nežinau (sunku pasakyti)

⁵T/N/Než/En – galimi atsakymai: Taip; Ne; Nežinau; Šio elemento nėra

Įvertinus vidaus kontrolės aktualumą ir efektyvumą, analizuojama kontrolės aplinka, kuri, remiantis Kanapickienės, R. ir Klimaitės, J. (2014) metodika, turi būti tiriama, kaip veiksnių, darančių įtaką vidaus kontrolei visuma. Remiantis metodika, sudarant klausimyną akcentuojami COSO (2013) kontrolės aplinkai keliami principai: 1) sąžiningumas ir etinės vertybės, 2) atsakomybės priežiūra, 3) organizacinė struktūra, įgaliojimai ir atsakomybė, 4) kompetencijos užtikrinimas, 5) atsakomybės už vidaus kontrolės vykdymą užtikrinimas. Į klausimyną įtraukti klausimai pateikti Kanapickienės, R. ir Klimaitės, J. (2014) tyrime kontrolės aplinkai tirti bei klausimai pateikti klausimyne, siekiant įvertinti vidaus kontrolės aplinką pagal Rekomendacines gaires (2014).

9 lentelė. Kontrolės aplinkos vertinimo klausimynas

Klausimas	Galimi atsakymai	Vertinimas
Ar įstaigoje yra laikomasi sąžiningo ir etiško elgesio nuostatų?	T/N/Než ¹	2/0/1
Ar nustatyta konkreti politika, susijusi su pinigine ir kita parama bei finansiniais interesais (įskaitant pašalpas, rėmimą, premijavimą ir kt.) personalui?	T/N/Než	2/0/1
Ar už valdymą atsakingi asmenys (vadovas, vidaus auditas) vykdo vidaus kontrolės atlikimo priežiūrą?	T/N/Než	2/0/1
Ar nauji darbuotojai pasirašytinai supažindinami su jiems suteiktais įgaliojimais ir priskirta atsakomybe?	T/N/Než	2/0/1
Ar darbuotojų pareigybų aprašymuose ir kituose vidaus dokumentuose yra aiškiai ir tinkamai apibrėžtos darbuotojo: - Funkcijos. - Teisės. - Atsakomybė. - Pavaldumas.	Kiekvienam punktui T/N/Než	2/0/1
Ar atsižvelgiant į veiklą nagrinėjami darbuotojų kvalifikacijos kėlimo poreikiai ir numatomi jų veiklos planai?	T/N/Než	2/0/1
Ar nustatytos procedūros dėl posėdžiuose, pasitarimuose, susirinkimuose ir pan. Priimtų sprendimų protokolavimo, apskaitos ir įgyvendinimo kontrolės?	T/N/Než	2/0/1
Ar įstaigoje yra nustatytas informacijos ir atskaitomybės pateikimas horizontaliai ir vertikalčiai?	T/N/Než	2/0/1
Ar yra nustatyta tvarka, kad, įvykus veiklos pokyčiams, su nauja informacija būtų supažindinami subjekto darbuotojai?	T/N/Než	2/0/1

¹T/N/Než – galimi atsakymai: Taip, Ne arba Nežinau

Pagal pasirinktą vertinimo metodiką, siekiant atsakyti į tyrimo klausimą ar yra sukurtas tinkamas pagrindas efektyviai vidaus kontrolės sistemai viešojo sektoriaus subjektuose, reikia nustatyti ar institucijos yra nusistačiusios aiškius ir pamatuojamus tikslus. Ar nustatyti veiklos vertinimo rodikliai ir ar vykdoma jų pasiekimo kontrolė. Vertinant tikslus ir jų vertinimą įstaigoje svarbu įvertinti kaip dažnai vyksta pasiektų rezultatų vertinimas ir kas gauna vertinimo rezultatus. Terpė tobulėjimui atsiranda tada, kai rezultatai yra vertinami, informacija pateikiama asmenims, galintiems priimti sprendimus dėl veiklos

tobulinimo ir šie sprendimai yra priimami, o jų vykdymui taip pat numatomos kontrolės priemonės. Šiam įvertinimui yra sudarytas klausimų blokas pateiktas 10 lentelėje.

10 lentelė. Įstaigos tikslų formulavimas ir jų pasiekimo kontrolė

Klausimas	Galimi atsakymai	Vertinimas
Ar įstaigoje yra suformuluoti aiškūs, pamatuojami tikslai?	T/N/Než ¹	2/0/1
Ar nustatyti veiklos vertinimo rodikliai?	T/N/Než	2/0/1
Ar vykdomas veiklos vertinimas pagal nustatytus rodiklius?	T/N/Než	2/0/1
Jei vykdomas veiklos vertinimas pagal nustatytus vertinimo rodiklius, koku periodiškumu vyksta vertinimas: - Kas mėnesį; - kas ketvirtį; - kas pusmetį; - kas metus.		
Kam teikiamos veiklos vertinimo ataskaitos: - Aukščiausiai įstaigos vadovybei; - skyriaus vadovui; - personalo skyriui; -kita.		
Ar numatomos priemonės veiklai tobulinti?	T/N/Než	2/0/1
Ar užtikrinama numatytų tobulinimo priemonių kontrolė?	T/N/Než	2/0/1

¹T/N/Než – galimi atsakymai: Taip, Ne arba Nežinau

Kiekvienas klausimyno klausimas yra vertinamas balais nuo 0 iki 2, skiriant balus atsakymams pagal tai, ar yra vidaus kontrolės spragų ar ne: 1) jeigu pasirenkamas atsakymas „taip“, „gerai“, „iš dalies atitinka“ skiriama 2 balai, 2) jeigu pasirenkamas atsakymas „nežinau“, „patenkinama“ skiriama 1 balas, 3) jeigu pasirenkamas atsakymas „ne“, „silpna“, „šio elemento nėra“ skiriama 0 balų. Klausimyne yra keletas klausimų, kurių atsakymai „labai gerai“, „taip“, šiems atsakymams skiriama 3 balai.

Klausimų vertinimas atliekamas remiantis Kanapickienės, R. ir Klimaitės, J. (2014) tyrime pateikta metodika: 1) surinkus daugiau nei 80% visų galimų balų, vidaus kontrolė įvertinama labai gerai, 2) surinkus nuo 60% iki 79% – gerai, 3) surinkus nuo 40% iki 59% patenkinamai, 4) surinkus iki 40% visų galimų balų – silpna (šiuo atveju reikėtų imtis skubių priemonių būklės gerinimui). Pateiktame tyrime nagrinėjama ne visa vidaus kontrolės sistema, o tai, ar yra sukurtas tinkamas pagrindas efektyviai vidaus kontrolei. Todėl ir atsakymų vertinimo rezultatai parodys ar pagrindas yra sukurtas ar reikia imtis priemonių, kad vidaus kontrolės sistema viešojo sektoriaus subjektuose būtų diegiama efektyviau. Klausimyną sudaro 24 tiriamieji klausimai ir 2 bendrieji klausimai, skirti nustatyti, kokiai įstaigai respondantai atstovauja ir kokias praeigas užima.

Apklausos atlikimo periodas 2023-02-16 – 2023-03-28, dalyvavusių respondentų skaičius 69. Tyrimo rezultatai atspindi tik tuo metu pateiktą respondentų nuomonę, įvykus pokyčiams respondentų institucijose ar pasikeitus teisiniai reguliavimui, atsakymai gali kisti. Tyrimas gali būti koreguojamas keičiant klausimyno klausimus ar tiriant atskiras viešojo sektoriaus įstaigų grupes, taip siekiant nustatyti, kurios įstaigos susiduria su didžiausiais sunkumais diegiant vidaus kontrolės sistemą ir, atsižvelgiant į tai, priimant sprendimus dėl šio proceso efektyvumo didinimo.

4. VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS VERTINIMO VIEŠAJAME SEKTORIJE TYRIMO REZULTATŲ INTERPRETAVIMAS

Iš pateiktų užklausų 202 viešiesiems juridiniams asmenims į anketos klausimus atsakė 69 viešojo sektoriaus subjektai, iš kurių 21 savivaldybių ir 48 valstybės viešųjų juridinių asmenų atstovai. Anketa prašyta užpildyti asmenis, kurie įstaigoje atsakingi už vidaus kontrolės įgyvendinimą arba vertinimą. Pagal pateiktose anketose nurodytas užimamas pareigas į klausimyną atsakė: įstaigos vadovai (9), vadovo pavaduotojai/patarėjai (22), padalinio vadovai (14), vidaus audito sk. vadovai/auditoriai (8), atsakingas asmuo už vidaus kontrolę įstaigoje (1) ir vyr. specialistai/administracijos darbuotojai (15).

Pirmasis apklausos klausimas (11 lentelė) skirtas identifikuoti respondentų nuomonę apie vidaus kontrolės būtinumą įstaigoje.

11 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos būtinumo vertinimas

1. Ar, Jūsų manymu, viešojo sektoriaus įstaigoje yra būtina vidaus kontrolės sistema?		
Taip	62	89.9%
Ne	2	2.9%
Nežinau	5	7.2%
	69	100.0%

Beveik visi apklausoje dalyvavę respondentai sutinka su vidaus kontrolės būtinumu įstaigoje. Respondentai, manantys, kad vidaus kontrolės sistema nėra būtina buvo skyriaus patarėjas ir asmuo, atsakingas už vidaus kontrolę įstaigoje. Vertinant tai, kad tokią nuomonę pareiškia atsakingas asmuo už šią veiklą įstaigoje, signalizuoja, kad įstaiga gali susidurti su vidaus kontrolės problemomis. Penki respondentai, pažymėję atsakymą „Nežinau“ buvo kancleris, 2 vyriausieji specialistai ir 2 vadovo pavaduotojai, to priežastis gali būti, kad apklausa buvo nukreipta asmenims, kurių atsakomybės įstaigoje nėra susijusios su vidaus kontrolės sistema, todėl jie neturi nuomonės dėl jos būtinumo. Taip pat buvo pastebėta, kad dalis savivaldybėms siųstų apklausų, buvo persiųstos savivaldybės kuruojamoms įstaigoms (mokykloms), atsakymai „Nežinau“ iš šių įstaigų gali signalizuoti, kad įstaigoms trūksta informacijos vidaus kontrolės tema.

Toliau analizuojant apklausos rezultatus pagal vidaus kontrolės aktualumo ir būklės vertinimo klausimyno bloką (8 lentelė), buvo tirta, kaip respondentai, vertina įstaigos vidaus kontrolės būklę.

12 lentelė. Įstaigos vidaus kontrolės būklės vertinimas

4. Kaip įvertintumėte įstaigos vidaus kontrolės būklę?		
Labai gera	13	18.8%
Gera	50	72.5%
Patenkinama	6	8.7%
Silpna	0	0.0%
	69	100.0%

Dauguma respondentų vertina vidaus kontrolės būklę įstaigose kaip gerą arba labai gerą, tik šeši respondentai vertina būklę, kaip patenkinamą. Įvertinę įstaigos būklę kaip patenkinamą respondentai pažymėjo šias priežastis:

- Vidaus kontrolei skiriama per mažai dėmesio.
- Teikiama per mažai informacijos šia tema.
- Nepakankama asmenų, diegiančių vidaus kontrolės sistemą, kompetencija.

Iš šešių respondentų, pažymėjusių būklę „Patenkinama“ 2 respondentai pažymėjo, kad skiriama per mažai dėmesio vidaus kontrolei, du pažymėjo, kad yra nepakankama asmenų, diegiančių vidaus kontrolės sistemą, kompetencija, o kiti du pažymėjo, kad per mažai informacijos, ir darbuotojų, diegiančių sistemą, kompetencija nepakankama. Respondentai, vertinę vidaus kontrolės būklę kaip patenkinamą ir nurodę galimą būklės priežastį – teikiama per mažai informacijos vidaus kontrolės tema – klausime, kaip vertina Finansų ministerijos pagalbą diegiant vidaus kontrolės sistemą pažymėjo, kaip nepakankamą.

13 lentelė. Finansų ministerijos pagalbos vertinimas

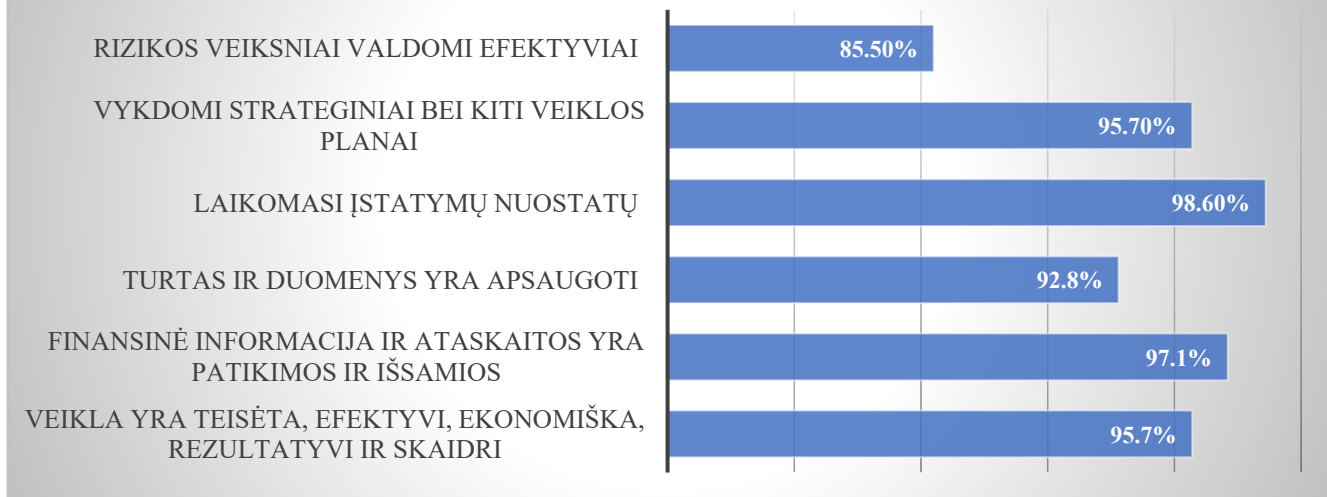
2. Ar pakanka Finansų ministerijos pagalbos kuriant ir tobulinant vidaus kontrolės sistemą?		
Taip	30	43.5%
Ne	21	30.4%
Nežinau	18	26.1%
	69	100.0%

Apskritai, vertinant respondentų požiūrį į Finansų ministerijos pagalbą kuriant ir tobulinant vidaus kontrolės sistemą, pažymėtina, kad daugiau nei pusę respondentų mano, jog pagalbos nepakanka arba nuomonės šiuo klausimu neturi, tik 43,5 % mano, kad pagalbos pakanka.

Respondentai taip pat buvo paprašyti nurodyti ar, jų nuomone, įdiegta vidaus kontrolės sistema įstaigoje padeda užtikrinti pagrindinių tikslų – rizikos veiksnių efektyvaus valdymo, strateginių bei kitų veiklos planų vykdymo, įstatymų nuostatų laikymosi, turto ir duomenų apsaugos, finansinės informacijos ir ataskaitų patikimumo bei išsamumo ir veiklos teisėtumo, ekonomiško, efektyvumo ir kt. – įgyvendinimą bei įvertinti savo įstaigos vidaus kontrolės sistemos efektyvumą.

Respondentų nuomone jų atstovaujamosiose įstaigose įdiegta vidaus kontrolės sistema užtikrina pagrindinių įstaigos tikslų įgyvendinimą, visų tikslų įgyvendinimas vertinamas virš 80 %, tačiau lyginant tikslų įvertinimą tarpusavyje, pastebima, kad geriausiai įgyvendinama atitiktis teisės aktams (98,6%), o rizikos veiksnių valdymas galėtų būti efektyvesnis; lyginant su geriausiu rezultatu, rizikos valdymo efektyvumas mažesnis 13,1%. Tikslų įgyvendinimą, kuriuos užtikrina vidaus kontrolės sistema, vaizduoja tryliktas paveikslas.

Tikslai, kuriuos užtikrina vidaus kontrolė



13 pav. Tikslai, kuriuos užtikrina vidaus kontrolė

Didžioji dauguma respondentų savo įstaigoje įdiegtą vidaus kontrolės sistemos būklę vertina kaip gerą arba kaip labai gerą, tačiau tik šiek tiek daugiau nei pusė ją vertina kaip efektyvią ir užtikrinančią sklandžią įstaigos veiklą (50,70%), kita dalis sistemą vertina kaip iš dalies efektyvią (42,00%), 2 respondentai vertino sistemą kaip neefektyvią, o trys nuomonės šiuo klausimu neturėjo.

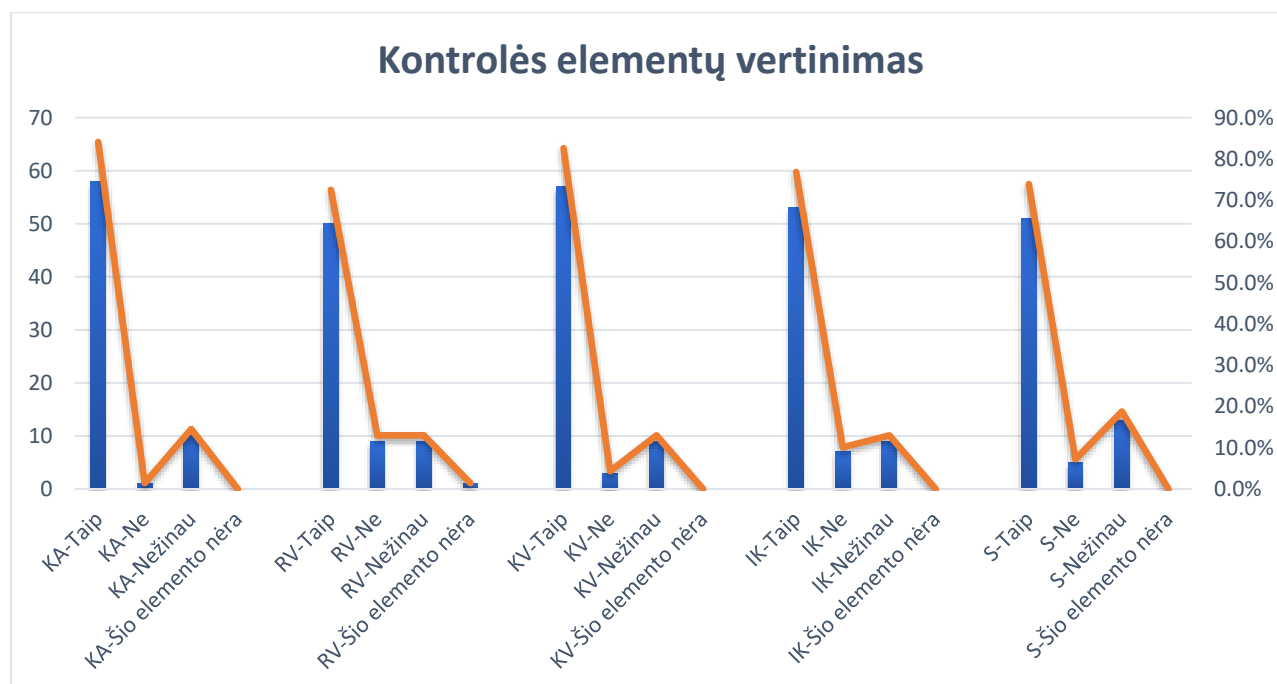
14 lentelė. Vidaus kontrolės efektyvumo vertinimas

6. Jūsų manymu, ar Jūsų įstaigoje įdiegta vidaus kontrolė veikia efektyviai?		
Taip	35	50.7%
Iš dalies	29	42.0%
Ne	2	2.9%
Nežinau	3	4.3%
	69	100.0%

Išskiriant vidaus kontrolės problemas, trukdančias užtikrinti efektyvią įstaigos veiklą, respondentai išskyrė tokias problemas kaip: aukščiausių vadovų nerimtas požiūris į vidaus kontrolę, žmogiškųjų resursų trūkumas, ko pasekoje ne visada užtikrinamas vykdymo ir kontrolės funkcijų atskyrimas, taip pat kompetentingų vidaus kontrolės specialistų trūkumas. Pagal galimus šio klausimo pasirinkimo variantus (vidaus kontrolės sistemos diegimo trūkumai, sistemos efektyvumo problemos, sistemos struktūros problemos, neužtikrinamas specifinių įstaigos problemų išsprendimas, neužtikrinamas rizikų išvengimas) respondentai labiausiai išskyrė, kad susiduriama su vidaus kontrolės sistemos efektyvumo problemomis ir, kad vidaus kontrolė neužtikrina rizikų išvengimo. Vienas respondentas pažymėjo, kad tai perteklinis įrankis viešojo sektoriaus subjektui.

Vertinant įstaigose įdiegtos vidaus kontrolės sistemos elementus, mažiausiai balų skirta rizikos vertinimo elementui, kuris surinko 72,5% galimų skirti balų, vienas respondentas pažymėjo, kad šio

elemento įstaigoje įdiegta nėra. Geriausiai įstaigose vertinta vidaus kontrolės aplinka ir kontrolės veiksmas, toliau seka informacija ir komunikacija, o stebėseną surinko 73,9% ir nuo prasčiausiai įvertinto rizikos vertinimo skiriasi 1,4%. 14 paveiksle pateiktas visų vidaus kontrolės elementų vertinimas.



KA-kontrolės aplinka; RV-rizikos vertinimas; KV-kontrolės veikla; IK-informacija ir komunikacija; S-stebėseną.

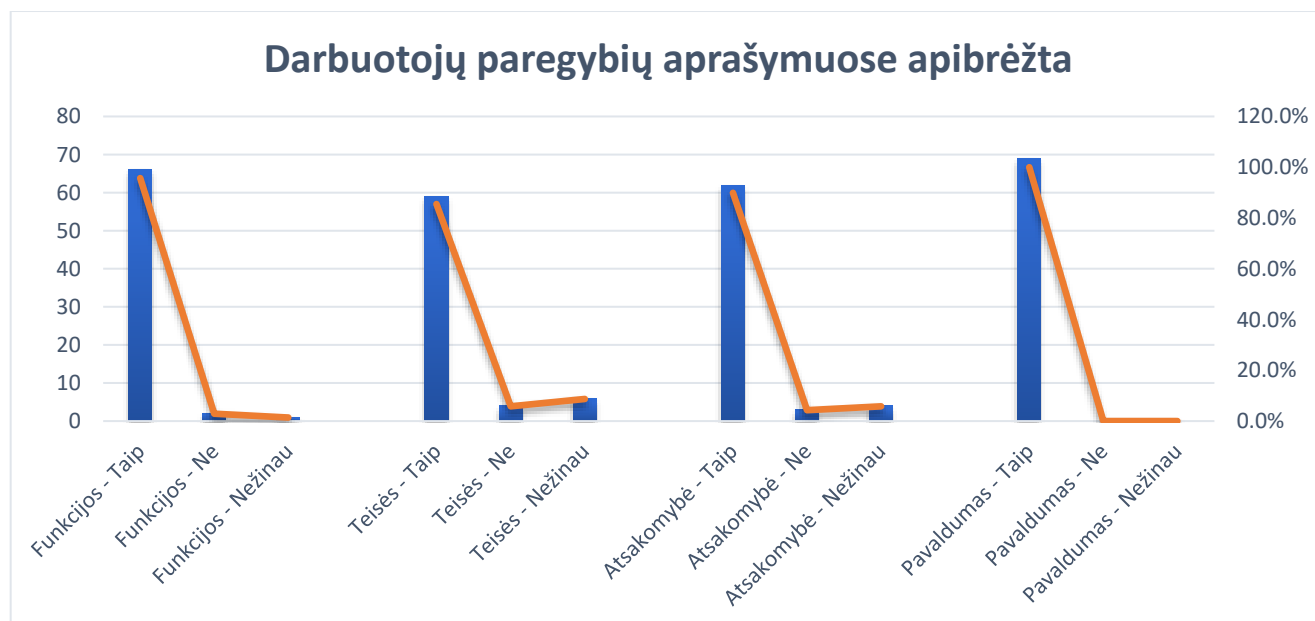
14 pav. Vidaus kontrolės sistemos elementų vertinimas

Kaip galima pastebėti iš paveikslo, vertinant rizikos vertinimo elementą, daugiausiai respondentų lyginant su kitų elementų vertinimu, įvardino, kad jų organizacijoje šio elemento nėra, tiek pat respondentų pasirinko ir atsakymą „Nežinau“, ir mažiausiai iš visų respondentų patvirtino, kad šis elementas jų organizacijoje yra įdiegtas. Atsižvelgiant į tai, kad vidaus kontrolė iš esmės yra skirta valdyti rizikas, tai, kad šis elementas surenka mažiausią įvertinimą iš visų elementų rodo, kad šiam elementui tiek diegiant, tiek tobulinant sistemą reikėtų skirti daugiau dėmesio. Šis rezultatas taip pat atliepia ir valstybinių auditų rezultatus bei Finansų ministerijos atliktas apžvalgas, kuriuose taip pat akcentuojama, kad viešojo sektoriaus subjektai susiduria su rizikos vertinimo problemomis. Analizuojant kitus elementus tarpusavyje, pastebima, kad informacijos ir komunikacijos bei stebėsenos elementai yra vertinami panašiai, daugiau respondentų pažymėjo, kad informacijos ir komunikacijos elemento jų įstaigoje nėra, o vertinant stebėsenos elementą daugiau pažymėjo atsakymą „Nežinau“. Gali būti, kad institucijose šio elemento nėra arba respondentai neatlieka funkcijų susijusių su šiuo elementu ir šios informacijos nežino. Nepaisant to, didžioji dalis apklaustų respondentų teigia, kad visi vidaus kontrolės sistemos elementai jų organizacijose yra įdiegti.

Apibendrinant vidaus kontrolės aktualumo ir vidaus kontrolės vertinimo klausimyno bloką, galima teigti, kad institucijos supranta vidaus kontrolės sistemos aktualumą, sutinka, kad vidaus kontrolės sistema prisideda prie sklandžios įstaigos veiklos užtikrinimo padėdama užtikrinti tokių tikslų kaip

teisėtos, efektyvios, ekonomiškos, rezultatyvios ir skaidrios veiklos vykdymą, finansinės informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, turto apsaugą, atitiktį teisės aktams, vykdymą strateginių ir veiklos planų bei rizikos veiksnių valdymo užtikrinimą. Tačiau reikėtų tobulinti rizikos vertinimą, taip pat vidaus kontrolės sistemos veikla būtų efektyvesnė, jei jai būtų skiriama daugiau dėmesio, būtų teikiama daugiau informacijos šia tema ir būtų keliama vidaus kontrolę vykdančių asmenų kompetencija. Tam galimai turėtų įtakos ir platesnė bei išsamesnė Finansų ministerijos pagalba kuriant ir tobulinant vidaus kontrolės sistemą. Mažiau nei pusė apklaustų respondentų vertino Finansų ministerijos pagalbą kaip pakankamą, beveik trečdalis (30,4%) teigė, kad pagalba yra nepakankama, o likusi dalis nuomonės šiuo klausimu neturėjo.

Analizuojant kontrolės aplinkos vertinimą pagal klausimyną (9 lentelė) nustatyta, kad kontrolės aplinka pagal respondentų atsakymus surinko 89,73 proc. visų galimų balų ir, remiantis vertinimo metodika, vertintina kaip labai gera. Įstaigose yra laikomasi sąžiningo ir etiško elgesio nuostatų, yra nustatyta konkreti politika, susijusi su pinigine ir kita parama personalui, už valdymą atsakingi asmenys vykdo vidaus kontrolės priežiūrą, nauji darbuotojai yra supažindinami su jiems suteiktais įgaliojimais ir atsakomybe, o jų pareigybių aprašymuose yra aiškiai apibrėžtos jų funkcijos, teisės, atsakomybė ir pavaldumas.



15 pav. Darbuotojų pareigybių aprašymuose apibrėžtų funkcijų, teisių, atsakomybės ir pavaldumo vertinimas

Aiškiausiai pareigybių aprašymuose yra apibrėžtas pavaldumas, 100 proc. respondentų teigė, kad darbuotojų pareigybių aprašymuose ir kituose vidaus dokumentuose yra aiškiai ir tinkamai apibrėžtas darbuotojo pavaldumas, taip pat ir nustatytos funkcijos (95,7%), labiausiai pasigendama darbuotojų teisių ir atsakomybės apibrėžtumo. Atsižvelgiant į veiklą, įstaigose yra nagrinėjami darbuotojų kvalifikacijos

kėlimo poreikiai ir numatomi jų veiklos planai, yra nustatyta tvarka, kad įvykus veiklos pokyčiams su nauja informacija būtų supažindinami darbuotojai, o posėdžiuose, pasitarimuose ir susirinkimuose priimti sprendimai protokoluojami, apskaitomi ir įgyvendinami pagal nustatytas procedūras. Kontrolės aplinkos klausimyno vertinimo rezultatai pateikti lentelėje.

15 lentelė. Kontrolės aplinkos vertinimas

Kontrolės aplinkos vertinimas	
Sąžiningo ir etiško elgesio nuostatų laikymasis	92,75%
Nustatyta konkreti politika, susijusi su pinigine ir kita parama bei finansiniais interesais	84,78%
Už valdymą atsakingi asmenys vykdo vidaus kontrolės atlikimo priežiūrą	89,13%
Nauji darbuotojai pasirašytinai supažindinami su jiems suteiktais įgaliojimais ir atsakomybe	97,83%
Darbuotojų pareigybių aprašymuose ir kituose vidaus dokumentuose yra aiškiai ir tinkamai apibrėžtos darbuotojo funkcijos, teisės, atsakomybė ir pavaldumas	94,75%
Atsižvelgiant į veiklą nagrinėjami darbuotojų kvalifikacijos kėlimo poreikiai ir numatomi jų veiklos planai	89,13%
Nustatytos procedūros dėl posėdžiuose, pasitarimuose, susirinkimuose ir pan. priimtų sprendimų protokolavimo, apskaitos ir įgyvendinimo kontrolės.	84,78%
Įstaigoje nustatytas informacijos ir atskaitomybės pateikimas horizontaliai ir vertikalčiai	75,36%
Nustatyta tvarka, kad, įvykus veiklos pokyčiams, su nauja informacija būtų supažindinami subjekto darbuotojai	84,06%

Prasčiausiai iš visų vertintų aspektų respondentai įvertino įstaigoje nustatytą informacijos ir atskaitomybės pateikimą horizontaliai ir vertikalčiai, nors bendras kiekvieno klausimo įvertinimas vis tiek vertinamas labai gerai. Aktualios informacijos judėjimas įstaigose ir jos pateikimas laiku atsakingiems asmenims, užtikrina sklandžią įstaigos veiklą, kadangi laiku ir vietoje disponuojant tinkama, patikima ir aktualia informacija priimami efektyvūs sprendimai, todėl organizacijos turėtų skirti daugiau dėmesio efektyviam šio proceso įgyvendinimui įstaigoje.

Trečias efektyvios vidaus kontrolės pagrindo elementas, suformuluoti aiškūs ir pamatuojami tikslai. Mokslinėje literatūroje, gerosios praktikos pavyzdžiuose ir INTOSAI gairėse pabrėžiama, kad nuo suformuluotų tikslų prasideda visas vidaus kontrolės procesas, kadangi suformulavus tikslus reikia nustatyti priimtina rizikos lygį organizacijai, išskirti rizikas, galinčias įtakoti tikslų pasiekimui ir imtis tolesnių veiksmų rizikos valdymui. Atliktame tyrime trečias klausimų blokas (10 lentelė) skirtas įstaigos tikslų formulavimo ir jų pasiekimo kontrolės vertinimui.

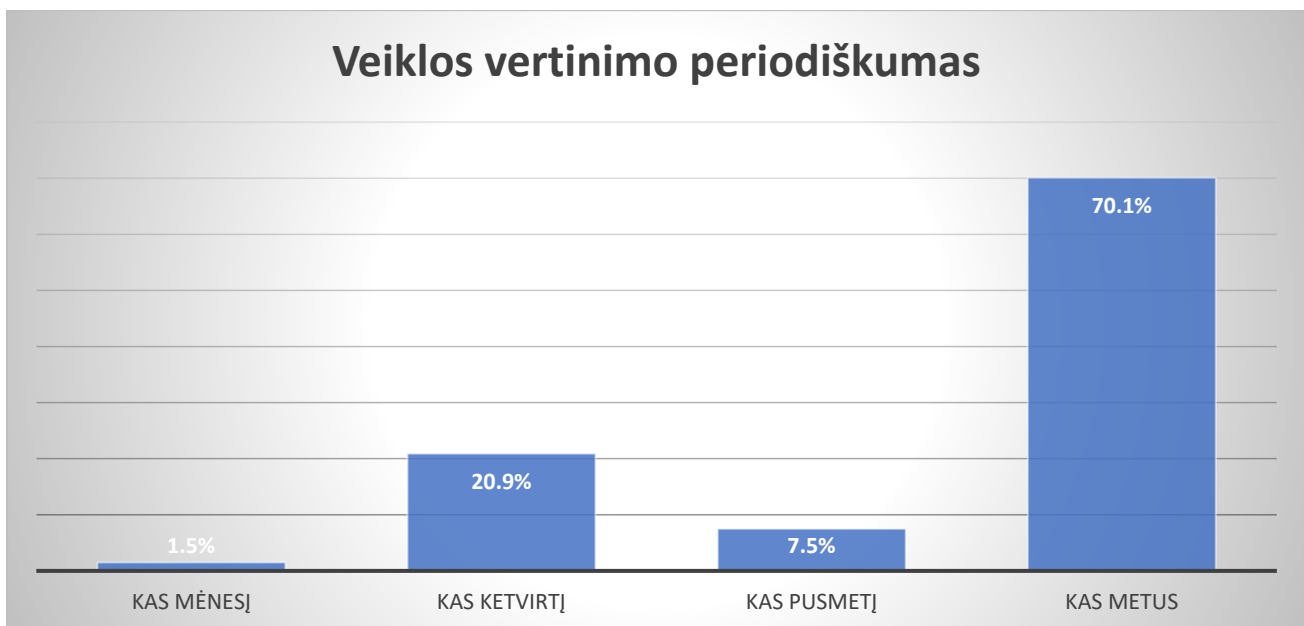
Nustatyta, kad beveik visose įstaigose yra suformuluoti aiškūs ir pamatuojami tikslai bei veiklos vertinimo rodikliai. Atkreiptinas dėmesys, kad net tuo atveju, jei respondentas teigė, kad įstaigoje nėra suformuluota aiškių ir pamatuojamų tikslų, tačiau yra nustatyti veiklos vertinimo rodikliai. Tik klausimas, kaip nustatomas veiklos vertinimo rodiklis, jeigu nėra numatyta tikslo, kurį šia veikla ar procesu siekiama įgyvendinti.



16 pav. Suformuluotų tikslų ir veiklos vertinimo rodiklių vertinimas

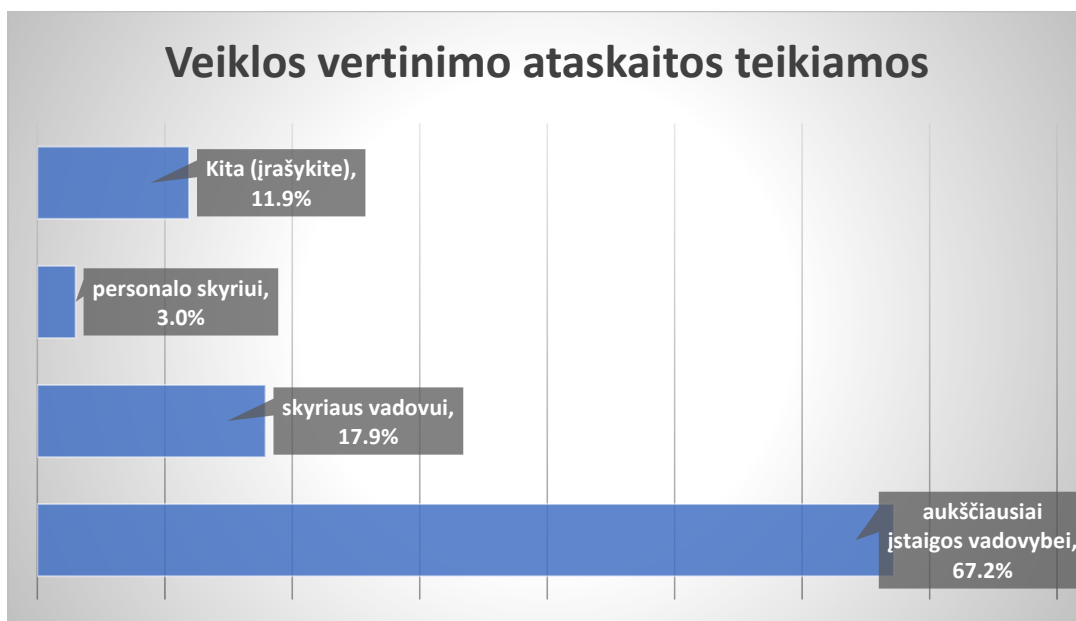
Atsakant į klausimą, ar yra atliekami veiklos vertinimai pagal nustatytus rodiklius, respondentų atsakymai pasiskirstė taip pat, kaip ir vertinant įstaigos tikslus. Tai reiškia, įstaigoje, kurioje nėra suformuoti įstaigos tikslai yra nustatyti veiklos vertinimo rodikliai, tačiau realiai pagal juos vertinimai neatliekami, taigi jokios funkcijos šis įrankis ir neatlieka.

Sekantis klausimas buvo skirtas identifikuoti atliekamų veiklos vertinimų periodiškumą. Įstaigose (išskyrus vieną) yra atliekami veiklos vertinimai pagal nustatytus veiklos vertinimo rodiklius, tačiau dažniausiai veiklos vertinimai (77,8%) atliekami kartą į metus, kas gali sąlygoti, kad laiku nesiimama veiksmų veiklai tobulinti (17 paveikslas).



17 pav. Veiklos vertinimo pagal nustatytus veiklos rodiklius periodiškumas

Beveik 21 procentas respondentų atsakė, kad veiklos vertinimai pagal nustatytus veiklos vertinimo rodiklius atliekami kas ketvirtį, 7,5 proc. kas pusmetį, o vienas respondentas atsakė, kad vertinimai atliekami kiekvieną mėnesį. Veiklos vertinimo ataskaitos dažniausiai pateikiamos aukščiausiai įstaigos vadovybei (18 paveikslas).



18 pav. Veiklos vertinimo ataskaitų pateikimas

Prie kitų atsakymo variantų buvo nurodyta, kad veiklos vertinimo ataskaitos pateikiamos savivaldybės tarybos kontrolės komitetui, įstaigos vadovui ir personalo skyriui kartu. Įvertinus veiklos vertinimo ataskaitų pateikimo vadovybei visumą (skyriaus vadovui, įstaigos vadovybei, kontrolės komitetui), kurią sudaro 97 proc. pateiktų atsakymų, galima pastebėti, kad ne visada pagal gautas ataskaitas yra priimami sprendimai dėl veiklos tobulinimo, dalis gali būti dėl to, kad rodikliai buvo pasiekti ir veiklos tobulinimo priemonių nebuvo numatyta arba dėl to, kad tobulinimo priemonių nėra numatoma ir/ar darbuotojai apie jas nežino.



19 pav. Numatomos priemonės veiklai tobulinti ir numatytų tobulinimo priemonių kontrolė

Pagal pateiktus veiklos vertinimo rezultatus numaćius priemones veiklai tobulinti ne visada yra užtikrinama jų vykdymo kontrolė. Jeigu 87 proc. respondentų pažymėjo, kad priemonės veiklai tobulinti yra numatomos, tai 9 proc. mažiau patvirtino, kad užtikrinama jų vykdymo kontrolė, 6 proc. pažymėjo, kad kontrolė nenumatoma, o 16 proc. nežinojo ar toks procesas vykdomas. Tačiau, apibendrinant, galima teigti, kad didžioji dauguma suformuluoja tikslus, nusimato rodiklius veiklos vertinimui, juos vertina,

atsižvelgiant į vertinimo rezultatus numato priemones veiklai tobulinti ir užtikrina tobulinimo priemonių įgyvendinimo kontrolę.

Tyrimas atskleidė, kad viešojo sektoriaus subjektuose yra sukurtas tinkamas pagrindas efektyviai vidaus kontrolei įgyvendinti, yra suformuluoti aiškūs ir pamatuojami tikslai, stebimas jų įgyvendinimas, imamasi priemonių sistemai tobulinti ir vykdoma priemonių įgyvendinimo kontrolė. Subjektai sutinka su vidaus kontrolės svarba, pritaria, kad ji padeda užtikrinti įstaigos tikslų pasiekimą ir padeda užtikrinti efektyvią jos veiklą. Išskiriamos neefektyvios vidaus kontrolės problemos, susijusios su vidaus kontrolės struktūros problemomis, su tuo, kad vidaus kontrolė neužtikrina įstaigos rizikos veiksnių išvengimo, trūksta informacijos šia tema ir diegiančių sistemą darbuotojų kompetencija yra nepakankama. Finansų ministerijos pagalba kuriant ir diegiant sistemą yra patenkinti mažiau nei pusė apklaustų respondentų.

Bruožai, atskleidžiantys, kad viešojo sektoriaus subjektuose įgyvendinama efektyvi vidaus kontrolės sistema yra:

- įstaigose yra įdiegti visi penki vidaus kontrolės sistemos elementai;
- vidaus kontrolės sistema yra nuolat vertinama, peržiūrima ir tobulinama;
- vidaus kontrolė padeda užtikrinti pagrindinių įstaigos tikslų įgyvendinimą;
- yra nustatyta tinkama kontrolės aplinka, darbuotojų pareigybėse yra aiškiai apibrėžtos darbuotojų pareigos, teisės, atsakomybės ir įgaliojimai, todėl darbuotojai žino, ko iš jų tikimasi, ir, kokias funkcijas jie turi atlikti.

Kadangi pati sistema įdiegta dar pakankamai neseniai, o tyrime buvo tirta tik ar yra sukurtas pagrindas efektyviai vidaus kontrolei, negalime teigti, kad įdiegta vidaus kontrolės sistema efektyvi, kadangi tam reikia tirti visą sistemą, tačiau tyrimu nustatyta, kad diegiama vidaus kontrolės sistema turi efektyvios vidaus kontrolės sistemos bruožų ir institucijose yra sukurtas tinkamas pagrindas efektyviai vidaus kontrolės sistemos veiklai. Išanalizavus pateiktų anketų duomenis, galima teigti, kad viešojo sektoriaus subjektuose būtų galima pasiekti efektyvesnės vidaus kontrolės sistemos veiklos, didesnę dėmesį skiriant rizikos vertinimo elementui. Reaguoti į pokyčius ir priimti sprendimus dėl veiklos tobulinimo būtų lengviau, jei veiklos vertinimai būtų atliekami dažniau nei kartą per metus. Taip pat tam įtakos turėtų ir stipresnis informacijos ir komunikacijos elementas įstaigoje. Apibrėžtų efektyvumo problemų būtų galima išvengti, jei būtų užtikrinama tinkama vidaus kontrolės įgyvendinimą atliekančių darbuotojų kompetencija, įstaigose būtų vykdomi mokymai apie vidaus kontrolę, o tai įtakotų didesnis vadovybės dėmesys šiai sričiai. Bendrai prie vidaus kontrolės stiprinimo viešajame sektoriuje galėtų prisidėti Finansų ministerija, atliekanti metodinio vadovavimo funkcijas vidaus kontrolės ir vidaus audito srityje, teikdama daugiau informacijos ir metodinių mokymų vidaus kontrolės tema.

IŠVADOS IR SIŪLYMAI

1. Efektyvi vidaus kontrolės sistema yra vadovybės, atsižvelgiant į organizacijos specifiką, suprojektuota ir į organizacijos veiklą integruota sistema/procesas, įgyvendinama visų organizacijos darbuotojų, skirta valdyti reikšmingas rizikas, siekiant suteikti pagrįstą užtikrinimą dėl pagrindinių organizacijos tikslų pasiekimo. Rekomenduojamą vidaus kontrolės struktūrą sudaro penki tarpusavyje susiję elementai: kontrolės aplinka, rizikos įvertinimas, kontrolės veikla, informavimas ir komunikacija bei stebėseną. Efektyvi vidaus kontrolės sistema, valdydama reikšmingas rizikas, padeda organizacijai siekti tokių tikslų kaip vykdomos veiklos efektyvumas ir rezultatyvumas, vidaus ir išorės ataskaitų patikimumas, atitiktis teisės aktams ir vykdomos vidaus politikos užtikrinimas. Efektyvi sistema pasižymi tikslumu, patikimumu, operatyvumu yra nuolat kintanti, kadangi yra stebima ir tobulinama, atskleidžianti organizacijos vystymosi perspektyvas. Taip pat ši sistema yra neatsiejama nuo organizacijos darbuotojų, kadangi efektyvios vidaus kontrolės sistemos bruožas yra ir kompetentingi bei motyvuoti darbuotojai, suprantantys jos svarbą ir teikiamą naudą organizacijai, bei įgyvendinantys vadovybės nustatytą „toną“.

2. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistemos ypatumus sukuria pati viešojo sektoriaus samprata. Skirtingai nuo privataus sektoriaus, kurio pagrindinis tikslas yra maksimaliai padidinti akcininkų turto vertę, viešojo sektoriaus subjekto, kurio veikla finansuojama piliečių lėšomis, pagrindinis tikslas yra apsaugoti/tarnauti viešajam interesui bei teikti viešąsias gėrybes, dėl šių priežasčių skiriasi reguliavimo, rizikos lygis, reikšmingumo dydžiai su kuriais susiduria viešojo sektoriaus subjektas ir, to pasekoje, ir pati vidaus kontrolės sistema. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistema dažniausiai griežtesnė, labiau reglamentuota, formalesnė, paremta nustatytomis vidaus taisyklėmis ir dokumentuota labiau nei privataus sektoriaus subjekto, kas, vertinant vidaus kontrolės sistemos efektyvumą, leidžia lengviau surinkti įrodymus. Kitą vertus, dėl savo griežtumo, reglamentavimo ir formalumo, ji mažiau lanksti, nei privataus sektoriaus, todėl turėtų lėčiau reaguoti į pokyčius. Dar vienas viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistemos ypatumas yra tai, kad ji įgyvendinama atsižvelgiant į esamą teisinį reglamentavimą. Jeigu teisinis reglamentavimas nebus visapusiškas ir apimantis visus vidaus kontrolės sistemos ypatumus, viešojo sektoriaus subjektai nebus įpareigoti įdiegti ir vykdyti visą sistemą įstaigoje, todėl, gali būti, kad efektyvi ji ir nebus.

3. Tam, kad visų viešojo sektoriaus subjekto vidų kontrolės sistema būtų vertinama taip pat, Finansų ministerija rekomenduoja naudoti Finansų ministerijos internetiniame puslapyje patalpintas Rekomendacines gaires (2014), kurios parengtos remiantis COSO modeliu, INTOSAI gairėmis ir kitais metodiniais dokumentais. Tarptautiniu mastu pripažinti gerosios praktikos pavyzdžiai, kuriais turėtų būti remiamasi, vertinant organizacijų vidaus kontrolės sistemas yra tarptautiniai vidaus audito standartai

(2017) ir INTOSAI gairės. Remiantis mokslinėje literatūroje pateiktomis vertinimo metodikomis, vidaus kontrolę reikėtų vertinti, analizuojant šios srities reglamentavimą šalyje, reglamentuojančių dokumentų atitikimą tarptautiniu mastu pripažintoms metodikoms, taip pat įvertinti valstybinių auditų rezultatus ir atsižvelgiant į šių auditų išvadas praveisti giluminius interviu su viešojo sektoriaus subjektų vidaus auditoriais. Vertinimą taip pat galima atlikti nustatant veiklos rodiklius ir matematiškai išskaičius vidurkių gautą rezultatą įvertinti pagal vertinimo metodikas arba atlikti subjektų apklausą pagal klausimyną, sudarytą, remiantis COSO (2013) apibrėžtais principais vidaus kontrolei.

4. Mokslinėje literatūroje pateiktas metodikas sieja tai, kad turi būti įvertintas vidaus kontrolės reglamentavimas šalyje ir, kad reglamentavimas turėtų atitikti tarptautiniu mastu pripažintas metodikas (tarptautiniai vidaus audito standartai (2017) ir INTOSAI gairės). Bendrai visus aptartus modelius ir metodikas sieja tai, kad visose pripažįstama, kad efektyviai vidaus kontrolei įgyvendinti organizacijose turi būti sukurtas pagrindas vidaus kontrolės sistemai, tai yra, turi būti suformuluoti aiškūs tikslai, nustatyta tinkama kontrolės aplinka ir įstaigos darbuotojai turi suprasti ir vertinti sistemos teikiamą naudą organizacijai. Taigi efektyvios vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimui šalyje turi įtakos teisinis reglamentavimas, naudojamos metodikos, sukurta kontrolės aplinka įstaigoje ir įstaigos darbuotojų požiūris į vidaus kontrolės sistemą. Siūloma efektyvios vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo viešojo sektoriaus subjektuose metodiką apima reglamentuojančių teisės aktų analizė, tiriant ar nustatytas tinkamas reglamentavimas, įpareigojantis viešojo sektoriaus subjektų vadovus diegti efektyvią vidaus kontrolės sistemą įstaigoje, rekomenduojamų vertinimo metodikų analizė bei esamos vidaus kontrolės sistemos būklės analizė pagal atliktus valstybinius auditus ir, atsižvelgiant į analizės rezultatus, parengtas empirinis tyrimas, klausimyno pagrindu, tiriant viešojo sektoriaus subjektų kontrolės aplinką, tikslų suformulavimą ir darbuotojų požiūrį į įgyvendinamą sistemą. Tolesni tyrimai šioje srityje galėtų būti atliekami tiriant atskirus viešojo sektoriaus subjektus pagal jų pobūdį, nustatant problemas būdingas tam tikriems subjektams, keičiant klausimyno klausimus ar vertinamus vidaus kontrolės sistemos elementus.

5. Vidaus kontrolės sistemos diegimas viešajame sektoriuje yra pradinėje įgyvendinimo formavimo stadijoje, Įstatymas ir poįstatyminis aktas, reglamentuojantis vidaus kontrolės sistemą viešuosiuose juridiniuose asmenyse priimtas 2019–2020 m. Priimtu Įstatymu apibrėžta vidaus kontrolė atitinka gerąją praktiką, COSO modelį. Viešojo sektoriaus subjektų vadovai įpareigoti diegti, vertinti, tobulinti ir atsiskaityti už įdiegtą sistemą įstaigoje. Taigi teisinė bazė sudaro sąlygas efektyvios vidaus kontrolės sistemos įdiegimui įstaigose. Atliktų valstybinių auditų ir Finansų ministerijos atliktų apžvalgų analizė atskleidė, kad nors formaliai sistema Lietuvos viešojo sektoriaus subjektuose jau beveik įdiegta, tačiau vis dar susiduriama su rizikos vertinimo, informacijos ir komunikacijos ir kt. problemomis. Vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimui šios srities metodinis vadovas Finansų ministerija rekomenduoja naudoti Rekomendacines gaires (2014), kuriose ne visiems vidaus kontrolės sistemos elementams skiriama vienodas dėmesys. Nepaisant to, Lietuvos viešojo sektoriaus subjektuose yra sukurtas pagrindas

efektyvios vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimui, įstaigos yra suformulavusios tikslus, pripažįsta sistemos naudą, kontrolės aplinka įstaigose skatina laikytis sąžiningo ir etiško elgesio nuostatų, pareigybių aprašymuose aiškiai apibrėžtos darbuotojų funkcijos, teisės, atsakomybė ir pavaldumas. Tačiau susiduriama su kontrolės efektyvumo problemomis, dėl žinių šioje srityje trūkumo, nepakankamos sistemą diegiančių asmenų kompetencijos. Įdiegtose sistemose prasčiausiai iš visų sistemos elementų vertinimas – rizikos vertinimas, kuris savo prigimti yra vienas iš svarbiausių vidaus kontrolės sistemos elementų, kadangi pati sistemos esmė paremta rizikų valdymu, siekiant įgyvendinti organizacijos išsikeltus tikslus. Prie efektyvios vidaus kontrolės sistemos diegimo proceso efektyvumo didinimo galėtų prisidėti Finansų ministerija, aktyviau atlikdama savo metodinio vadovo funkcijas. Empirinio tyrimo rezultatai parodė, kad pasigendama Finansų ministerijos pagalbos kuriant, diegiant ir įgyvendinant vidaus kontrolės sistemą. Taip pat, įtakos galėtų turėti ir Rekomendacinių gairių (2014) atnaujinimas, kadangi didžioji dalis viešojo sektoriaus subjektų vertindami ir teikdami informaciją apie sistemos būklę remiasi šiomis gairėmis.

BIBLIOGRAFIJOS ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

1. Baldi, N. (2020). *Management of Innovations in Public Governance: Quality Management System, Management Controlling and Internal Auditing Appropriation. Marketing & Management of Innovations*, 2, 95–107. Prieiga per internetą: <https://doi-org.skaitykla.mruni.eu/10.21272/mmi.2020.2-07>;
2. Baliukonis, T., & Čiarnienė, R. (2017). *Efekttyvumo didinimas mažinant nuostolius*. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/handle/007/14964>;
3. Basle Committee on Banking Supervision. (1998) *Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations*. Prieiga per internetą: <https://www.bis.org/publ/bcbs40.htm>;
4. Çiğdem, F. C., Güneş, R., & Çukaci, Y. C. (2018). *The Effects of Internal Control System on Corporate Governance: Application in Companies within the Scope of Bist Corporate Governance Index*. Journal of Mehmet Akif Ersoy University Social Science Institute, 10(25), 421–436. Prieiga per internetą: <https://doi-org.skaitykla.mruni.eu/10.20875/makusobed.423926>;
5. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Cdommission (COSO). (2013) *Internal control – integrated framework*. Prieiga per internetą: <https://www.coso.org/sitepages/internal-control.aspx?web=1>;
6. Encyclopedia of Science, Technology, and Ethics. [Žiūrėta 2022-05-24]. „Efficiency“. Prieiga per internetą: <https://www.encyclopedia.com/science/encyclopedias-almanacs-transcripts-and-maps/efficiency>
7. Financial Reporting Council. (2005). *Internal Control. Revised Guidance for Directors on the Combined Code*. Prieiga per internetą: <https://www.frc.org.uk/getattachment/fe1ba51a-578d-4467-a00c-f287825aced9/Revised-Turnbull-Guidance-October-2005.pdf>;
8. Gaižauskaitė, I. ir Mikėnė, S. (2014). *Socialinių tyrimų metodai: apklausa*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
9. International Federation of Accountants (IFAC). (2006). *Internal Controls—A Review of Current Developments*. Prieiga per internetą: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/publications/internal-controls-review-current-developments>;
10. Yilmaz, O. K., Karakaya, G. (2020). *A Research on the Internal Control Compliance Action Plans Created by the Municipalities in Turkey in Accordance with COSO Model*. Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 11(28), 753-769. Prieiga per internetą: <https://dergipark.org.tr/en/pub/vizyoner/issue/56688/719677>;
11. Kanapickienė, R., & Razmutė, M. (2009). *Įmonės vidaus kontrolės vertinimas*. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos, (2), 76-81. Prieiga per internetą:

<https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2009~1367167828860/>;

12. Kanapickienė R. (2013). *Internal control instruments in the accounting policy of public sector entities*. Būhalterinės Apskaitos Teorija Ir Praktika, (14), 17-29. Prieiga per internetą:

<https://doi.org/10.15388/batp.2013.13438>;

13. Kanapickienė, R. (2014). *Kontrolės priemonės viešojo sektoriaus subjektų nematerialiojo turto apskaitoje*. Būhalterinės apskaitos teorija ir praktika, 16, 18. Prieiga per internetą:

<https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2014~1549900103698/>;

14. Kanapickienė, R., & Klimaitė, J. (2014). *Vidaus kontrolės sistemos būklės statybos sektoriaus įmonėse vertinimas*. Vadyba, (2), 59-68. Prieiga per internetą: <https://www.lituanistika.lt/content/58723>;

15. Li, X. (2020). *The effectiveness of internal control and innovation performance: An intermediary effect based on corporate social responsibility*. PloS ONE, 15(6), 1–31. Prieiga per internetą:

<https://doi-org.skaitykla.mruni.eu/10.1371/journal.pone.0234506>;

16. Lietuvos Respublikos terminų bankas. Žiūrėta 2022-02-31. Prieiga per internetą:

<http://terminai.vlkk.lt/paieska?search=vidaus+kontrol%C4%97>;

17. Lipaj, N., & Drejeris, R. (2018). *Vidaus kontrolės tobulinimo kryptys: teoriniai aspektai*. In 21st Conference“ Business In Xxi Century“. Prieiga per internetą: <http://jmk.vvf.vgtu.lt>;

18. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. (2014). *Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams*. Prieiga per internetą:

[https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/VIDAUS_KONTROLE_GAIRES_2014-06-16%20\(10\).pdf](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/VIDAUS_KONTROLE_GAIRES_2014-06-16%20(10).pdf);

19. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. (2021). *2020 metų vidaus kontrolės įgyvendinimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse apžvalga*. Prieiga per internetą:

[https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/Veiklos_sritys/Vidaus_auditas_ir_finans%C5%B3_kontrol%C4%97/2020%20met%C5%B3%20vidaus%20kontrol%C4%97s%20%C4%AFgyvendinimo%20vie%C5%A1uosiuose%20juridiniuose%20asmenyse%20ap%C5%BEvalga\(1\).pdf](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/Veiklos_sritys/Vidaus_auditas_ir_finans%C5%B3_kontrol%C4%97/2020%20met%C5%B3%20vidaus%20kontrol%C4%97s%20%C4%AFgyvendinimo%20vie%C5%A1uosiuose%20juridiniuose%20asmenyse%20ap%C5%BEvalga(1).pdf);

20. Lietuvos Respublikos finansų ministerija.(2022). *2021 metų vidaus kontrolės įgyvendinimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse apžvalga*. Prieiga per internetą:

<https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/2021%20met%C5%B3%20vidaus%20kontrol%C4%97s%20%C4%AFgyvendinimo%20ap%C5%BEvalga.pdf>;

21. Mackevičius, J. (2008). *Valstybės Politika Modernizuojant Verslą: Vidaus Kontrolės Sistemų Kūrimas*. Public Administration (16484541), 2(18), 42–48. Prieiga per internetą:

22. Puškorius, S., & Raipa, A. (2002). *Teoriniai viešojo sektoriaus veiklos modernizavimo aspektai*. Public Policy and Administration, 1(2), 9-17. Prieiga per internetą: <https://ojs.mruni.eu/ojs/public-policy-and-administration/article/view/2529>;

23. Troi, I. S. M. (2018). *The Importance of Audit and Internal Control within an Organization*. Scientific Bulletin – Economic Sciences / Buletin Stiintific – Seria Stiinte Economice, 17(3), 101–106. Prieiga per internetą: http://economic.upit.ro/repec/pdf/2018_3_14.pdf;
24. The Institute of Internal auditors. (2019). *Unique Aspects of Internal Auditing in the Public sector*. Prieiga per internetą: <https://www.theiia.org/en/content/guidance/recommended/supplemental/practice-guides/unique-aspects-of-internal-auditing-in-the-public-sector/>;
25. The Institute of Internal auditors. (2014). *Assesing Organizational Governance in the Public sector*. Prieiga per internetą: <https://www.theiia.org/en/content/guidance/recommended/supplemental/practice-guides/assessing-organizational-governance-in-the-public-sector/>;
26. Syrotenko, A., Tkach, I., Loishyn, A., & Tkach, M. (2020). *Evaluation of the effectiveness of the internal control system of the institution using key performance indicators*. VUZF review, 5(2), 55-63. Prieiga per ineternetą: <https://doi.org/10.38188/2534-9228.20.2.06>;
27. Sologhashvili, D., Udesiani, T., (2021). *Internal Control System Problems, Challenges and Issues of its Improvement*. Globalization and Business. 12, 166-172. Prieiga per internetą: <https://doi.org/10.35945/gb.2021.12.023>;
28. Valstybės kontrolė. (2022). *Pranešimas spaudai: „Svarbiausiose valstybės finansinėse ataskaitose išlieka reikšmingų klaidų“*. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Post/17253/svarbiausiose-valstybes-finansinese-ataskaitose-islieka-reiksmingu-klaidu>.
29. Valstybės kontrolė. (2017). *Ar sudarytos sąlygos viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistemai efektyviai veikti*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23689/ar-sudarytos-salygos-viesojo-sektoriaus-vidaus-kontroles-sistemai-efektyviai-veik>;
30. Valstybės kontrolė. *Valstybinio audito 2017 m. kovo 29 d., ataskaitos Nr. VA-P-50-3-6 „Ar sudarytos sąlygos viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistemai efektyviai veikti“ rekomendacijų įgyvendinimas*. Žiūrėta Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/Recomendation/18966/rekomendaciju-igyvendinimas>;
31. Valstybės kontrolė. (2018). *Valstybės nekilnojamo turto valdymas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23767/valstybes-nekilnojamojo-turto-valdymas>;
32. Valstybės kontrolė. (2018). *Valstybės biudžeto lėšų, skirtų viešajai įstaigai Geros valios kompensacijos už žydų religinių bendruomenių nekilnojamąjį turtą disponavimo fondui, valdymo, naudojimo ir disponavimo jomis 2017 metais teisėtumas*. Valstybinis auditas. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23769/valstybes-biudzeto-lesu-skirtu-viesajai-istaigai-geros-valios-kompensacijos-uz-z;>

33. Valstybės kontrolė. (2018). *Teisėkūros procesas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23770/teisekuros-procesas;>

34. Valstybės kontrolė. (2018). *Ar Lietuvos verslo priežiūros sistema efektyvi*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23771/ar-liuvos-verslo-prieziuros-sistema-efektyvi;>

35. Valstybės kontrolė. (2018). *Viešųjų pirkimų sistemos funkcionavimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23778/viesuju-pirkimu-sistemos-funkcionavimas;>

36. Valstybės kontrolė. (2018). *Energijos vartojimo efektyvumo tikslų pasiekimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23781/energijos-vartojimo-efektyvumo-tikslu-pasiekimas;>

37. Valstybės kontrolė. (2018). *Ypatingos svarbos valstybės informacinių išteklių valdymas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23783/ypatingos-svarbos-valstybes-informaciniu-istekliu-valdymas;>

38. Valstybės kontrolė. (2018). *Asmens sveikatos priežiūros Paslaugų kokybė: saugumas ir veiksmingumas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23794/asmens-sveikatos-prieziuros-paslaugu-kokybe-saugumas-ir-veiksmingumas;>

39. Valstybės kontrolė. (2018). *Ar užtikrinama efektyvi teatrų ir koncertinių įstaigų veikla*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23793/ar-uztikrinama-efektyvi-teatru-ir-koncertiniu-istaigu-veikla;>

40. Valstybės kontrolė. (2018). *Ilgalaikio darbo išmokų fondo 2017 metų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23813/ilgalaikio-darbo-ismoku-fondo-2017-metu-finansiniu-ir-biudzeto-vykdy-mo-ataskaitu;>

41. Valstybės kontrolė. (2018). *Garantinio fondo 2017 metų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23811/garantinio-fondo-2017-metu-finansiniu-ir-biudzeto-vykdy-mo-ataskaitu-rinkiniu-teis;>

42. Valstybės kontrolė. (2018). *Valstybinio socialinio draudimo fondo 2017 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23809/valstybinio-socialinio-draudimo-fondo-2017-metu-konsoliduotuju-finansiniu-ir-biud;>

43. Valstybės kontrolė. (2018). *2017 metų nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio ir valstybės skolos duomenų ir jos valdymo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23806/2017-metu-nacionalinio-finansiniu-ataskaitu-rinkinio-ir-valstybes-skolos-duomenu;>

44. Valstybės kontrolė. (2018). *Asmens sveikatos priežiūros paslaugų prieinamumas ir orientacija į pacientą*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23817/asmens-sveikatos-prieziuros-paslaugu-prieinamumas-ir-orientacija-i-pacienta;>

45. Valstybės kontrolė. (2018). *Pavojingųjų atliekų tvarkymas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23827/pavojinguju-atlieku-tvarkymas;>

46. Valstybės kontrolė. (2018). *Viešosios geležinkelių infrastruktūros valdymas*. Valstybinio audito ataskaita.. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23828/viesosios-gelezinkeliu-infrastrukturos-valdymas;>

47. Valstybės kontrolė. (2019). *Valstybės biudžeto lėšų, skirtų viešajai įstaigai Geros valios kompensacijos už žydų religinių bendruomenių nekilnojamąjį turtą disponavimo fondui, valdymo, naudojimo ir disponavimo jomis 2018 metais teisėtumas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23831/valstybes-biudzeto-lesu-skirtu-viesajai-istaigai-geros-valios-kompensacijos-uz-z;>

48. Valstybės kontrolė. (2019) *Ar savivaldybių vykdomų funkcijų sistema sudaro sąlygas joms veikti efektyviai?* Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23835/ar-savivaldybiu-vykdomu-funkciju-sistema-sudaro-salygas-joms-veikti-efektyviai;>

49. Valstybės kontrolė. (2019). *Statybos leidimų išdavimas ir statybos proceso atitiktis nustatytiems reikalavimams*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23847/statybos-leidimu-isdavimas-ir-statybos-proceso-atitiktis-nustatytiems-reikalavima;>

50. Valstybės kontrolė. (2019). *Teritorijų planavimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23848/teritoriju-planavimas;>

51. Valstybės kontrolė. (2019). *Ar užtikrinama vartotojų teisių apsauga*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23852/ar-uztikrinama-vartotoju-teisiu-apsauga>;

52. Valstybės kontrolė. (2019). *Ar socialinė parama užtikrina skurdžiai gyvenančių asmenų minimalius vartojimo poreikius ir skatina įsitraukti į darbo rinką*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23857/ar-socialine-parama-uztikrina-skurdziai-gyvenanciu-asmenu-minimalius-vartojimo-po>;

53. Valstybės kontrolė. (2019). *Išmanioji mokesčių administravimo sistema*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23859/ismanioji-mokesciu-administravimo-sistema>;

54. Valstybės kontrolė. (2019). *Valstybinio socialinio draudimo fondo 2018 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23873/valstybinio-socialinio-draudimo-fondo-2018-metu-konsoliduotuju-finansiniu-ir-biud>;

55. Valstybės kontrolė. (2019). *Privalomojo sveikatos draudimo fondo 2018 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23871/privalomojo-sveikatos-draudimo-fondo-2018-metu-konsoliduotuju-finansiniu-ir-biudzo>;

56. Valstybės kontrolė. (2019). *2018 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei valstybės biudžeto lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23866/2018-metu-valstybes-konsoliduotuju-finansiniu-ir-biudzeto-vykdyimo-ataskaitu-rinki>;

57. Valstybės kontrolė. (2019). *2018 metų nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio ir valstybės skolos duomenų ir jos valdymo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23864/2018-metu-nacionalinio-finansiniu-ataskaitu-rinkinio-ir-valstybes-skolos-duomenu>;

58. Valstybės kontrolė. (2019). *Kaip Valstybinė darbo inspekcija užtikrina saugų ir legalų dalyvavimą darbo rinkoje*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23863/kaip-valstybine-darbo-inspekcija-uztikrina-saugu-ir-legalu-dalyvavima-darbo-rinko>;

59. Valstybės kontrolė. (2019). *Ar užtikrinamas vaikų sveikatos stiprinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23893/ar-uztikrinamas-vaiku-sveikatos-stiprinimas>;

60. Estijos nacionalinė audito institucija, Latvijos Respublikos valstybės kontrolė, Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė. (2019). „*Rail Baltica*“ projekto įgyvendinimas (vertimas į lietuvių kalbą). Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23897/rail-baltica-projekto-igyvendinimas-vertimas-i-lietuviu-kalba>;

61. Valstybės kontrolė. (2020). *Daugiabučių namų atnaujinimas (modernizavimas)*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23898/daugiabuciu-namu-atnaujinimas-modernizavimas>;

62. Valstybės kontrolė. (2020). *Ar profesinis mokymas organizuojamas efektyviai*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23902/ar-profesinis-mokymas-organizuojamas-efektyviai>;

63. Valstybės kontrolė. (2020). *Aplinkos apsaugos ir taršos prevencijos veiklos efektyvumas ir rezultatyvumas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23912/aplinkos-apsaugos-ir-tarsos-prevencijos-veiklos-efektyvumas-ir-rezultatyvumas>;

64. Valstybės kontrolė. (2020). *Ūkio subjektų veiklos priežiūrą atliekančių institucijų konsolidavimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23913/ukio-subjektu-veiklos-prieziura-atliekanciu-instituciju-konsolidavimas>;

65. Valstybės kontrolė. (2020). *Teismų sistema*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23921/teismu-sistema>;

66. Valstybės kontrolė. (2020). *Valstybės nekilnojamojo turto, perduoto savivaldybėms patikėjimo teise, valdymas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23925/valstybes-nekilnojamojo-turto-perduoto-savivaldybems-patikejimo-teise-valdymas>;

67. Valstybės kontrolė. (2020). *Ar veiksmingai kovojama su elektroniniais nusikaltimais*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23926/ar-veiksmingai-kovojama-su-elektroniniais-nusikaltimais>;

68. Valstybės kontrolė. (2020). *Asmenų su negalia socialinė integracija*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23932/asmenu-su-negalia-socialine-integracija>;

69. Valstybės kontrolė. (2020). *Ar pokyčiai švietime lemia geresnius mokinių pasiekimus*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23933/ar-pokyciai-svietime-lemia-geresnius-mokiniu-pasiekimus>;

70. Valstybės kontrolė. (2020). *Valstybinio socialinio draudimo fondo 2019 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23949/valstybinio-socialinio-draudimo-fondo-2019-metu-konsoliduotuju-finansiniu-ir-biud>;

71. Valstybės kontrolė. (2020). *2019 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei valstybės biudžeto lėšų ir turto valdymo, naudojimo, disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23943/2019-metu-valstybes-konsoliduotuju-finansiniu-ir-biudzeto-vykdy-mo-ataskaitu-rinki>;

72. Valstybės kontrolė. (2020). *2019 metų nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio ir valstybės skolos duomenų ir jos valdymo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23940/2019-metu-nacionalinio-finansiniu-ataskaitu-rinkinio-ir-valstybes-skolos-duomenu>;

73. Valstybės kontrolė. (2020). *Vandens tiekimas ir nuotekų tvarkymas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23961/vandens-tiekimas-ir-nuoteku-tvarkymas>;

74. Valstybės kontrolė. (2020). *Kelių infrastruktūros valdymas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23967/keliu-infrastrukturos-valdymas>;

75. Valstybės kontrolė. (2020). *Ar užtikrinama, kad antstoliams ir notarams pavestos valstybės funkcijos būtų vykdomos efektyviai*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23971/ar-uztikrinama-kad-antstoliams-ir-notarams-pavestos-valstybes-funkcijos-butu-vyk>;

76. Valstybės kontrolė. (2021). *Policijos vykdoma nusikaltimų prevencija ir tyrimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23982/policijos-vykdoma-nusikaltimu-prevencija-ir-tyrimas>;

77. Valstybės kontrolė. (2021). *Aukšto meistriskumo sporto valdymas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23983/auksto-meistriskumo-sporto-valdymas>;

78. Valstybės kontrolė. (2021). *Priešgaisrinių pajėgų veikla mažinant gaisrų skaičių ir jų padarytus nuostolius*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23985/priesgaisriniu-pajegu-veikla-mazinant-gaisru-skaiciu-ir-ju-padarytus-nuostolius>;

79. Valstybės kontrolė. (2021). *Valstybės ir savivaldybių valdomų įmonių bei viešųjų įstaigų valdysena*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23990/valstybes-ir-savivaldybiu-valdomu-imoniu-bei-viesuju-istaigu-valdysena>;

80. Valstybės kontrolė. (2021). *Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo procesas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24003/ignalinos-atominės-elektrinės-eksploatavimo-nutraukimo-procesas>;

81. Valstybės kontrolė. (2021). *Ekonomikos skatinimo ir koronaviruso (COVID-19) sukeltų pasekmių mažinimo priemonių plano tikslo – padėti verslui išsaugoti likvidumą – įgyvendinimo teisėtumas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24005/ekonomikos-skatinimo-ir-koronaviruso-covid-19-sukeltu-pasekmiu-mazinimo-priemoniu>

82. Valstybės kontrolė. (2021). *Ar užtikrinama studijų kokybė aukštosiose mokyklose*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24014/ar-uztikrinama-studiju-kokybe-aukstosiose-mokyklose>;

83. Valstybės kontrolė. (2021). *Ilgalaikio darbo išmokų fondo 2020 metų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24042/ilgalaikio-darbo-ismoku-fondo-2020-metu-finansiniu-ir-biudzeto-vykdyto-ataskaitu>;

84. Valstybės kontrolė. (2021). *Garantinio fondo 2020 metų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24041/garantinio-fondo-2020-metu-finansiniu-ir-biudzeto-vykdyto-ataskaitu-rinkiniu-teis>;

85. Valstybės kontrolė. (2021). *Valstybinio socialinio draudimo fondo 2020 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24040/valstybinio-socialinio-draudimo-fondo-2020-metu-konsoliduotuju-finansiniu-ir-biud;>

86. Valstybės kontrolė. (2021). *Privalomojo sveikatos draudimo fondo 2020 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24039/privalomojo-sveikatos-draudimo-fondo-2020-metu-konsoliduotuju-finansiniu-ir-biudz;>

87. Valstybės kontrolė. (2021). *Rezervinio (stabilizavimo) fondo 2020 metų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo bei lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24038/rezervinio-stabilizavimo-fondo-2020-metu-finansiniu-ir-biudzeto-vykdy-mo-ataskai;>

88. Valstybės kontrolė. (2021). *2020 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24037/2020-metu-valstybes-konsoliduotuju-finansiniu-ir-biudzeto-vykdy-mo-ataskaitu-rinki;>

89. Valstybės kontrolė. (2021). *2020 metų nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio ir valstybės skolos duomenų ir jos valdymo vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24036/2020-metu-nacionalinio-finansiniu-ataskaitu-rinkinio-ir-valstybes-skolos-duomenu;>

90. Valstybės kontrolė. (2021). *Registru centro tvarkomi valstybės informaciniai ištekliai*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24053/registru-centro-tvarkomi-valstybes-informaciniai-istekliai;>

91. Valstybės kontrolė. (2021). *Užimtumo tarnybos veikla didinant užimtumą*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24062/uzimtumo-tarnybos-veikla-didinant-uzimtuma;>

92. Valstybės kontrolė. (2022). *Institucijų pasirengimas reaguoti į ekstremaliasias situacijas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24066/instituciju-pasirengimas-reaguoti-i-ekstremaliasias-situacijas;>

93. Valstybės kontrolė. (2022). *Sveikatos priežiūros tvarumo užtikrinimas esant ekstremaliosioms situacijoms*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24075/sveikatos-prieziuros-tvarumo-uztikrinimas-esant-ekstremaliosioms-situacijoms;>

94. Valstybės kontrolė. (2022). *Lietuvos miškų išteklių apsauga*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24085/lietuvos-misku-istekliu-apsauga>;

95. Valstybės kontrolė. (2022). *Oficialiosios statistikos organizavimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24090/oficialiosios-statistikos-organizavimas>;

96. Valstybės kontrolė. (2022). *Aplinkos oro būklės vertinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24092/aplinkos-oro-bukles-vertinimas>;

97. Valstybės kontrolė. (2022). *Klaipėdos jūrų uosto infrastruktūros valdymas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24100/klaipedos-juru-uosto-infrastrukturos-valdymas>;

98. Valstybės kontrolė. (2022). *Vaiko teisių ir interesų užtikrinimas globojant ir įvaikinant vaikus*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24113/vaiko-teisiu-ir-interesu-uztikrinimas-globojant-ir-ivaikinant-vaikus>;

99. Valstybės kontrolė. (2022). *Ilgalaikio darbo išmokų fondo 2021 metų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių finansinio audito rezultatai*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24121/ilgalaikio-darbo-ismoku-fondo-2021-metu-finansiniu-ir-biudzeto-vykdymo-ataskaitu>;

100. Valstybės kontrolė. (2022). *Garantinio fondo 2021 metų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių finansinio audito rezultatai*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24120/garantinio-fondo-2021-metu-finansiniu-ir-biudzeto-vykdymo-ataskaitu-rinkiniu-fina>;

101. Valstybės kontrolė. (2022). *Valstybinio socialinio draudimo fondo 2021 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių finansinio audito rezultatai*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24119/valstybinio-socialinio-draudimo-fondo-2021-metu-konsoliduotuju-finansiniu-ir-biud>;

102. Valstybės kontrolė. (2022). *Privalomojo sveikatos draudimo fondo 2021 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių finansinio audito rezultatai*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24118/privalomojo-sveikatos-draudimo-fondo-2021-metu-konsoliduotuju-finansiniu-ir-biudz>;

103. Valstybės kontrolė. (2022). *2021 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių finansinio audito rezultatai*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24116/2021-metu-valstybes-konsoliduotuju-finansiniu-ir-biudzeto-vykdymo-ataskaitu-rinki>;

104. Valstybės kontrolė. (2022). *2021 metų nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio ir valstybės skolos duomenų finansinio audito rezultatai*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24115/2021-metu-nacionalinio-finansiniu-ataskaitu-rinkinio-ir-valstybes-skolos-duomenu>;

105. Valstybės kontrolė. (2022). *Buhalterinės apskaitos tvarkymo ir personalo administravimo funkcijų centralizavimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24122/buhalterines-apskaitos-tvarkymo-ir-personalo-administravimo-funkciju-centralizavi>;

106. Valstybės kontrolė. (2022). *Kibernetinio saugumo užtikrinimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24128/kibernetinio-saugumo-uztikrinimas>;

107. Valstybės kontrolė. (2022). *Krizių įveikimo, specializuotos pagalbos centrų veikla*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24141/kriziu-iveikimo-specializuotos-pagalbos-centru-veikla>;

108. Valstybės kontrolė. (2022). *Lietuvos ekonomikos gaivinimo ir atsparumo didinimo plano rodiklių pasiekimas*. Valstybinio audito ataskaita. Prieiga per internetą:

<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24140/lietuvos-ekonomikos-gaivinimo-ir-atsparumo-didinimo-plano-rodikliu-pasiekimas>;

109. Vidaus kontrolės standartų komitetas. (2004). *Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės* (TAAIO GOV 9100). Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/post/3088/>;

110. Vidaus auditorių institutas. (2017). *Tarptautiniai vidaus audito profesinės praktikos standartai*. Prieiga per internetą:

<https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-lithuanian.pdf>;

111. Lietuvos Respublikos Seimas. (2012). *Nutarimas „Dėl valstybės pažangos strategijos „Lietuvos pažangos strategija 2030“ patvirtinimo“*. Prieiga per internetą:

<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.425517>;

112. Lietuvos Respublikos Seimas. (2002). *Lietuvos Respublikos ir vidaus audito įstatymas*. Suvestinė redakcija nuo 2020-07-01. Prieiga per internetą:

<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.F789235C18BB/asr>;

113. Lietuvos Respublikos finansų ministras. (2020). *Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje tvarkos aprašas patvirtintas*. Prieiga per internetą:

<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/f9f898a1bb0911ea9a12d0dada3ca61b/asr>;

114. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. *Vidaus kontrolė*. Žiūrėta 2023-03-13. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/vidaus-kontrolė-ir-vidaus-auditas/vidaus-kontrolė>;

115. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. *Konsolidavimo schema*. Žiūrėta 2023-02-10. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/vsakis/konsolidavimo-schema>.

Usvaitienė R. (2023). *Efektyvios vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo viešojo sektoriaus subjektuose vertinimas* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuotas ir įvertintas efektyvios vidaus kontrolės sistemos diegimas viešojo sektoriaus subjektuose, išskirtos sistemos įgyvendinimo problemos ir pateikti pasiūlymai galintys prisidėti prie proceso efektyvumo didinimo. Pirmoje dalyje teoriniu aspektu tiriama efektyvios vidaus kontrolės samprata, modeliai bei vertinimo metodikos. Išskiriami viešojo sektoriaus ypatumai, kurie lemia ir viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistemos ypatumus. Antroje dalyje analizuojamas vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimas Lietuvoje: reglamentavimo raida, šiuo metu nustatyta teisinė bazė, kiek ji sukuria sąlygas efektyvios vidaus kontrolės sistemos įdiegimui viešojo sektoriaus įstaigose. Taip pat, remiantis Valstybės kontrolės atliktų valstybinių auditų išvadomis ir Finansų ministerijos parengtų Apžvalgų (2021 m., 2022 m.) duomenimis, išskirtos pagrindinės problemos, nustatomos viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolėje ir apibrėžiama esama vidaus kontrolės įgyvendinimo stadija. Trečioje dalyje parengiama ir pagrindžiama vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo viešojo sektoriaus subjektuose vertinimo metodologija, o ketvirtoje dalyje, siekiant nustatyti ar yra sukurtas tinkamas pagrindas efektyvios vidaus kontrolės sistemos įdiegimui, tiriamas viešojo sektoriaus subjektų požiūris į jų institucijose įdiegtą vidaus kontrolę.

Pagrindiniai žodžiai: viešasis sektorius, viešojo sektoriaus ypatumai, efektyvi vidaus kontrolės sistema, vidaus kontrolės sistemos vertinimas.

Usvaitiene R. (2023). *Effective Internal Control Systems implementation into Public Sector bodies evaluation* (Master's Thesis). Vilnius: University of Mylolas Romeris University.

ANNOTATION

In this Master's Thesis are analysed and evaluated effective Internal Control Systems implementation into Public Sector bodies, distinguished problems of implementation and given suggestions that may contribute to increase the functionality of implementation. The first section theoretically examines the effective conception of an internal controls, models of internal control systems, as well as methodology of evaluation. Distinguishes and decides the features of a public sectors internal controls systems. The second section analyses internal control systems implementation in Lithuania: process of Regulations, Current Legal position and how effectively it's conditions are formed for effective internal control systems to be implemented into State establishments. Additionally, with the reference to findings of a public audits carried out by the State and records of surveys prepared by the Finance Ministry (2021m., 2022 m.), main issues appearing in an internal controls of a public sector characterised and defined the current actualizing stage of an internal controls. The third section is prepared by justifying internal control systems evaluation methodology into public sector bodies. The forth section looks at measuring the appropriate basis to implementing effective internal control systems as well as investigates the present perspective towards at present implemented internal control systems in a public sector.

References: public sector, features of a public sector, effective internal control system, evaluation of an internal control system.

Usvaltienė R. (2023). *Efektyvios vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo viešojo sektoriaus subjektuose vertinimas* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

SANTRAUKA

Magistro baigiamojo darbo tema yra aktuali, nes viešojo sektoriaus subjektams siekiant išpildyti jiems keliamus lūkesčius ir reikalavimus efektyvi vidaus kontrolės sistema gali prisidėti prie keliamų reikalavimų įgyvendinimo, padėdama valdyti institucijų rizikas siekiant nustatytų tikslų ir atskleisdama tobulėjimo perspektyvas. Per pastaruosius 5 metus vidaus kontrolės samprata ir jos įgyvendinimas viešuosiuose subjektuose nebuvo tirti Lietuvos mokslininkų, 2019–2020 m. pasikeitus teisiniam reglamentavimui šalyje ir įpareigojus viešojo sektoriaus subjektų vadovus įdiegti, vertinti ir tobulinti vidaus kontrolės sistemą, paremtą COSO modeliu, siekiant, kad vidaus kontrolės sistema taptų efektyviu valdymo įrankiu, tikslinga ištirti sistemos įgyvendinimo problemas. Atsižvelgiant į tai magistriniame darbe buvo iškelta problema – ar viešojo sektoriaus subjektuose įgyvendinama efektyvi vidaus kontrolės sistema? Tyrimo objektas – efektyvios vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo viešojo sektoriaus subjektuose vertinimas. Tyrimo tikslas – atlikti vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo viešojo sektoriaus subjektuose vertinimą, siekiant atskleisti tobulinimo galimybes. Siekiant pasiekti išsikeltą tikslą buvo nustatyti uždaviniai: apibrėžti efektyvios vidaus kontrolės sistemos sampratą, sandarą, funkcijas ir bruožus; išskirti vidaus kontrolės sistemos ypatumus, būdingus viešojo sektoriaus subjektams; pateikti viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolės sistemos efektyvumo vertinimo metodikas; parengti efektyvios vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo viešojo sektoriaus subjektuose vertinimo metodologiją; įvertinti kaip vyksta efektyvios vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimas viešojo sektoriaus subjektuose ir pateikti pasiūlymus proceso tobulinimui. Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, sisteminimas ir apibendrinimas; antrinių duomenų: informacijos internete ir statistinių duomenų analizė; atliktas empirinis tyrimas, anketinė apklausa; gautų rezultatų lyginamoji analizė.

Atlikus teorinę ir antrinių duomenų analizę nustatyta, kad teisinė bazė šalyje sukuria pagrindą efektyvios vidaus kontrolės sistemos įdiegimui, tačiau atsižvelgiant į tai, kad teisinis reglamentavimas, apimantis visą moksliniuose ir kituose šaltiniuose rekomenduojamą vidaus kontrolės sistemos modelį įteisintas neseniai, nustatyta, kad vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimas Lietuvoje yra pradinėje įgyvendinimo stadijoje, todėl atliktas empirinis tyrimas, siekiant nustatyti, ar viešojo sektoriaus subjektuose yra sukurtas tinkamas pagrindas efektyviai sistemos veiklai. Empirinio tyrimo rezultatai atskleidė, kad įstaigose yra sukurtas tinkamas pagrindas efektyviai vidaus kontrolei, tačiau viešojo sektoriaus subjektams trūksta žinių ir kompetencijos šia tema.

Magistro baigiamojo darbo pabaigoje pateiktos išvados ir pasiūlymai, kurie vidaus kontrolės procesą viešojo sektoriaus subjektuose galėtų padaryti efektyvesnį.

Usvaitiene R. (2023). *Effective Internal Control Systems implementation into Public Sector bodies evaluation* (Master's Thesis). Vilnius: University of Mylolas Romeris University.

SUMMARY

The relevancy of the Masters Thesis is high, as public sector bodies seek to accomplish the requirements they have been assigned to and achieve what they are expected to, by contributing to effective internal control systems, increased performance and endeavour the goals, achieving the requirements and control the risks within the institutions, as well as helping to develop the path for improvement. Over the past five years the concept of internal control and establishment of them in the public sector bodies have not been researched enough within Lithuania's academics and after implementing the changes in 2019–2020 within legal regulations and putting obligations on leaders of the public sector bodies to implement these changes, assess and improve internal controls system based on COSO model, with the intention that internal controls system becomes the effective management tool, it would be more than reasonable to analyse the possible issues that may occur while implementing the suggested model. Taking into account the possible threats, Master's Thesis analyses the probability of a problem – are the internal control systems implemented effectively in a public sector bodies. The object of the research – to assess internal control system implementation in a public sector bodies, with an intention to disclose the scope of improvement. In order to accomplish the objectives the following considerations have been taken into account: deciding the definition, structure, functions and features of an internal control system; distinguish the characteristics of an internal control system, applicable to public sector bodies; present the methodology of assessing internal control system within the public sector bodies; prepare the methodical assessment of implementation of an effective internal control systems into public sector; appraise the progress of implementation of an internal control systems into public sector and make suggestions to improve the process. Methods of the research: analysis of scientific literature; systemising and summarising the obtained information; secondary information: research on internet, analysis of statistical data; empirical research, online survey, comparative analysis of an obtained information.

After carrying out the theoretical and secondary analysis, it can be recognised that the legal basis has the strong grounds for implementation of the effective internal control system, but it must be considered that legal regulations, mentioned in scientific and other relevant literature and sources recommending internal control system model, has been implemented into the State laws letterly. The primarily implementation phase in Lithuania has been proven, so empirical research has been carried out to determine if a public sector bodies have the appropriate grounds for an effective practice. Empirical research results revealed, that institutions have the appropriate grounds for an effective internal control, but public sector bodies lack of knowledge and competency towards this implementation.

At the very end of Master's Thesis presented conclusions and suggestions, that could help increase effectiveness in the internal control processes within the public sector bodies.