

/Versta iš anglų kalbos/

*/Logotipas:
INTOSAI/*

**Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų
gairės**

VIEŠOJO SEKTORIAUS VIDAUS KONTROLĖS STANDARTŲ GAIRĖS

Vidaus kontrolės standartų komitetas (*Internal Control Standards Committee*)

Fr. VANSTAPEL
Belgijos audito rūmų
vyresnysis pirmininkas

Regentschapsstraat 2
B-1000 BRUSSELS
BELGIJA

Tel. ++32 (2) 551 81 11
Faks. ++32 (2) 551 86 22
El. p. internalcontrol@ccrek.be

**VIEŠOJO SEKTORIAUS
VIDAUS KONTROLĖS
STANDARTŲ GAIRĖS**

/Logotipas:
INTOSAI
EXPERENTIA MUTUA
OMNIBUS PRODEST/

INTOSAI generalinis sekretoriatas (INTOSAI General Secretariat) – RECHNUNGSHOF
(Austrijos audito rūmai)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Tel. ++43 (1) 711 71 • Faks. ++43 (1) 718 09 69
El. p. intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Turinys

Pratarmė.....	1
Įvadas.....	3
1. Vidaus kontrolė	5
1.1. Apibrėžimas.....	5
1.2. Vidaus kontrolės efektyvumo ribotumas.....	10
2. Vidaus kontrolės elementai	11
2.1. Kontrolės aplinka.....	14
2.2. Rizikos vertinimas	18
2.3. Kontrolės veikla.....	22
2.4. Informavimas ir komunikacija.....	30
2.5. Stebėseną	33
3. Vaidmenys ir atsakomybė	36
1 priedas. Pavyzdžiai	40
2 priedas. Žodynelis.....	48

Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės

Pratarmė

1992 m. INTOSAI (Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų (AAI) organizacijos) vidaus kontrolės standartų gairės buvo parengtos kaip „gyvas“ dokumentas, išreiškiantis įsitikinimą, kad reikalingi vidaus kontrolės planavimo, įgyvendinimo ir vertinimo standartai. Ši vizija apima nuolatinės pastangas peržiūrėti ir tikslinti šias gaires.

17-ojo INCOSAI (Tarptautinio aukščiausiųjų audito institucijų kongreso), vykusio 2001 m. Seule, metu pabrėžta, kad būtina atnaujinti 1992 m. gaires, ir susitarta, kad bus remiamasi *Treadway* komisijos rėmėjų komiteto (COSO) visapuse vidaus kontrolės struktūra. Vėliau buvo parengtos papildomos rekomendacijos, kad gairės apimtų etines vertybes ir teiktų daugiau informacijos apie bendruosius kontrolės veiklos, susijusios su informacijos apdorojimu, principus. Atnaujintose rekomendacijose atsižvelgiama į šias rekomendacijas; jos turėtų padėti suprasti naujas su vidaus kontrole susijusias koncepcijas.

Šias atnaujintas gaires reikėtų laikyti „gyvu“ dokumentu, kurį laikui bėgant reikės toliau plėtoti ir tobulinti atsižvelgiant į naujų pokyčių įtaką, pvz., į COSO „Įmonės rizikos valdymo sistema“¹.

Šis naujas leidimas parengtas bendromis INTOSAI Vidaus kontrolės standartų komiteto narių pastangomis. Darbą koordinavo specialioji darbo grupė, sudaryta iš komiteto narių ir Bolivijos, Prancūzijos, Vengrijos, Lietuvos, Olandijos, Rumunijos, Jungtinės Karalystės, Jungtinių Amerikos Valstijų ir Belgijos AAI atstovų (grupei vadovavo Belgijos atstovas).

Gairių atnaujinimo veiklos planas buvo pateiktas 50-ajam Valdybos posėdžiui (Viena, 2002 m. spalio), kuris jį patvirtino. Apie darbo pažangą buvo informuotas 51-ajame Valdybos posėdyje, įvykusiame 2003 m. spalio mėn. Budapešte. Projektas aptartas ir iš esmės priimtas Komiteto susitikime Briuselyje 2004 m. vasario mėn., o vėliau išsiųstas visiems INTOSAI nariams galutinėms pastaboms pateikti.

Gautos pastabos išanalizuotos ir atlikti reikiami pakeitimai.

Norėčiau padėkoti visiems INTOSAI Vidaus kontrolės standartų komiteto nariams už jų atsidavimą ir bendradarbiavimą įgyvendinant šį projektą. Ypač dėkoju specialiosios darbo grupės nariams.

¹ COSO. Enterprise Risk Management – Integrated Framework. www.coso.org, 2004.

„Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės“ teikiamos patvirtinti XVIII INCOSAI kongresui, vyksiančiam Budapešte 2004 m.

Franki VANSTAPEL

Belgijos audito rūmų vyresnysis pirmininkas

INTOSAI Vidaus kontrolės standartų komiteto pirmininkas

Įvadas

2001 m. INCOSAI nusprendė peržiūrėti ir patikslinti 1992 m. „INTOSAI vidaus kontrolės standartų gaires“ atsižvelgiant į visus aktualius pastarojo meto vidaus kontrolės pokyčius ir įtraukiant į šį dokumentą COSO ataskaitos „Vidaus kontrolė – visapusiškas struktūra“ koncepciją.

Įdiegdamas gairėse COSO modelį, Komitetas siekia ne tik modernizuoti vidaus kontrolės koncepciją, bet ir prisidėti prie bendro vidaus kontrolės supratimo formavimo AAI. Akivaizdu, kad šiame dokumente atsižvelgiama į viešojo sektoriaus ypatybes. Tai paskatino Komitetą įvertinti kai kurias papildomas temas ir pokyčius.

Palyginti su COSO apibrėžimu ir 1992 m. gairėmis, šios gairės papildytos veiklos etiškumo aspektu. Jo įtraukimas į vidaus kontrolės tikslus pagrįstas, nes nuo praėjusio dešimtmečio vis labiau pabrėžiama etiško elgesio ir apgaulės bei korupcijos prevencijos bei atskleidimo viešajame sektoriuje reikšmė². Tikimasi, kad valstybės tarnautojai sąžiningai tarnaus visuomenės interesams ir reikiamai tvarkys valstybės išteklius. Su piliečiais turi būti elgiamasi nešališkai, remiantis teisėtumo ir teisingumo principais. Todėl viešoji etika yra būtinoji visuomenės pasitikėjimo sąlyga ir pagrindinis gero valdymo principas.

Kadangi viešojo sektoriaus išteklius daugiausia sudaro valstybės lėšos, kurios visuomenės reikmėms turi būti naudojamos rūpestingai, reikia pabrėžti viešojo sektoriaus išteklių saugojimo reikšmę. Be to, viešajame sektoriuje tebevyrauja piniginiu principu pagrįsta biudžeto apskaita, tačiau ji neduoda pakankamo patikinimo dėl išteklių įsigijimo, naudojimo ir perleidimo. Dėl to viešojo sektoriaus turto apskaita ne visada atspindi naujausią būklę, todėl turtas tampa labiau pažeidžiamas. Atsižvelgiant į tai laikoma, kad išteklių saugojimas yra svarbus vidaus kontrolės tikslas.

Kaip ir 1992 m. dokumente vidaus kontrolė nebuvo apribota tradiciniu požiūriu į finansinę ir susijusią administracinę kontrolę, apimdama platesnę valdymo kontrolės sąvoką, taip ir šiose gairėse pabrėžiama nefinansinės informacijos reikšmė.

Dėl plataus informacinių sistemų naudojimo visose valstybės organizacijose vis didesnę reikšmę įgyja informacinių technologijų (IT) kontrolės priemonės, todėl šiam klausimui gairėse skirtas atskiras skyrelis. IT kontrolės priemonės susijusios su kiekvienu organizacijos vidaus kontrolės proceso komponentu, įskaitant kontrolės aplinką, rizikos vertinimą, kontrolės veiklą, informaciją ir komunikaciją bei stebėseną. Tačiau jos aptariamos skyriuje „Kontrolės veikla“.

Komiteto tikslas – parengti gaires, kaip viešajame sektoriuje įdiegti ir palaikyti efektyvią vidaus kontrolę. Todėl valstybės institucijų vadovybė – svarbus gairių adresatas. Vadovybė gali naudoti šias gaires kaip pagrindą vidaus kontrolei įgyvendinti ir atlikti savo organizacijose.

Kadangi vidaus kontrolės vertinimas – visuotinai pripažinta valstybinio audito sritis³, auditoriai gali naudotis gairėmis kaip audito priemone. Todėl COSO modelį

² XVI INCOSAI, Montevideo, Uruguay. 1998.

³ INTOSAI Auditing Standards.

apimančiomis vidaus kontrolės standartų gairėmis, kaip patikimos vidaus kontrolės sistemos pavyzdžiu jų organizacijoms, gali naudotis ir valstybės institucijų vadovybė⁴, o auditoriai – kaip vidaus kontrolės vertinimo priemone. Tačiau šios gairės nepakeičia „INTOSAI audito standartų“ ar kitų susijusių audito standartų.

Šiame dokumente apibrėžta rekomenduojama viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistema ir pateikiamas vidaus kontrolės vertinimo pagrindas. Tai apima visus organizacijos veiklos aspektus. Tačiau dokumentu nesiekama apriboti reikiamai suteiktus įgaliojimus rengti teisės aktus, nustatyti taisykles ar formuoti organizacijos veiklos kryptis arba kištis į šiuos įgaliojimus.

Vidaus kontrolę viešojo sektoriaus organizacijose reikėtų suprasti konkrečios organizacijos specifikos kontekste, t. y. kokių tikslų – socialinių ar politinių – jos siekia; kaip naudoja valstybės lėšas; kokia biudžeto ciklo reikšmė; veiklos sudėtingumas (čia reikia tradicinių vertybių (teisėtumo, sąžiningumo ir skaidrumo) ir modernių vadybos vertybių (rezultatyvumo ir efektyvumo) pusiausvyros); su tuo susijusi organizacijos atskaitingumo visuomenei apimtis.

Baigiant reikia aiškiai nurodyti, kad šis dokumentas apima standartų gaires. Jame nėra nurodyta išsamių vidaus kontrolės įgyvendinimo veiklos kryptių, procedūrų ir tvarkos, veikia pateikiama plati struktūra, kuria remdamosi organizacijos gali parengti tokias išsamias kontrolės priemones. Akivaizdu, kad Komitetas neturi galimybių priversti vykdyti standartus

Kokia šio dokumento struktūra?

Pirmajame skyriuje apibrėžiama vidaus kontrolės sąvoka ir apimtis. Be to, aptariami vidaus kontrolės apribojimai. Antrajame skyriuje pateikiami ir aptariami vidaus kontrolės elementai. Dokumentas baigiamas trečiuoju skyriumi „Vaidmenys ir atsakomybė“.

Kiekviename skyriuje visų pirma mėlyname rėmelyje aiškiai pateikiami pagrindiniai principai, toliau išdėstomos kitos aplinkybės. Nurodomi ir konkretūs pavyzdžiai, kurie pateikiami prieduose. Prie dokumento pridėtas žodynelis, kuriame paaiškinti svarbiausieji techniniai terminai.

⁴ Operatyvinis personalas neišskirtas kaip tikslinė grupė. Nors vidaus kontrolė jiems turi įtakos ir jie atlieka veiksmus, turinčius didelę reikšmę kontrolei, jie, priešingai nei vadovybė, nėra visiškai atsakingi už su vidaus kontrolės sistema susijusią visos organizacijos veiklą. Vaidmenys ir atsakomybė išsamiau aptarti 3 gairių skyriuje.

1. VIDAUS KONTROLĖ

1.1. Apibrėžimas

Vidaus kontrolė – tai 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.

Vidaus kontrolė yra dinamiškas kompleksinis procesas, nuolat prisitaikantis prie organizacijos pokyčių. Visų lygių vadovai ir darbuotojai turi dalyvauti šiame procese, nagrinėdami rizikos veiksnius ir nuosaikiai užtikrindami, kad bus įgyvendinta organizacijos misija ir bendrieji tikslai.

Kompleksinis procesas

Vidaus kontrolė – tai ne vienas įvykis ar aplinkybė, bet veiksmų, apimančių visos organizacijos veiklą, serija. Šie veiksmai atliekami organizacijai nuolat vykdamt veiklą. Jie apima į visą organizacijos valdymą. Todėl vidaus kontrolė nėra tam tikras pridėtinis dalykas prie bendrovės veiklos, kaip kai kurie mano, ar būtina našta. Vidaus kontrolės veikla persipynusi su organizacijos veikla ir efektyviausia tada, kai ji integruota į organizacijos infrastruktūrą ir yra jos esmės dalis.

Vidaus kontrolė veikia integruojama į veiklą, o ne pridedama prie jos. Tokiu atveju ji tampa esminių valdymo procesų – planavimo, atlikimo ir stebėsenos – dalis.

Į veiklą integruota kontrolė turi svarbių reikšmių ir sąnaudų mažinimo požiūriu. Pridedant naujas kontrolės procedūras, atskirtas nuo esamų procedūrų, išauga išlaidos. Orientuodamasi į esamą veiklą ir jos indėlį į veiksmingą vidaus kontrolę bei integruodama kontrolės priemones į pagrindines veiklos sritis, organizacija dažnai išvengia nereikalingų procedūrų ir sąnaudų.

Įgyvendina vadovybė ir kiti darbuotojai

Vidaus kontrolė veikia dirbant žmonėms. Ją atlieka organizacijos darbuotojai – savo veiksmais ir žodžiais. Vadinasi, vidaus kontrolę įgyvendina žmonės. Jie turi žinoti savo vaidmenis ir pareigas bei įgaliojimų ribas. Kadangi šis klausimas labai svarbus, jam skirtas atskiras (3) skyrius.

Organizacijos žmonės – tai vadovai ir kiti darbuotojai. Nors vadovybė daugiausia prižiūri, ji nustato ir bendruosius organizacijos tikslus bei prisiima bendrąją atsakomybę už vidaus kontrolės sistemą. Kadangi vidaus kontrolė teikia mechanizmus, padedančius

suprasti riziką organizacijos tikslų kontekste, vadovybė įdiegia vidaus kontrolę, ją stebi ir vertina. Vidaus kontrolei įgyvendinti reikia didelio vadovybės iniciatyvumo ir intensyvaus bendravimo su kitais darbuotojais. Todėl vidaus kontrolė – tai priemonė, kuria naudojasi vadovybė ir kuri tiesiogiai susijusi su organizacijos tikslais. Taigi vadovybė yra svarbi vidaus kontrolės dalis. Tačiau visiems organizacijos darbuotojams tenka svarbus vaidmuo ją įgyvendinant.

Vidaus kontrolei turi įtakos ir žmogaus prigimtis. Vidaus kontrolės gairėse pripažįstama, kad kartais žmonėms stinga supratimo, komunikacijos ar veiklos nuoseklumo. Kiekvienas asmuo ateina dirbti unikaliai pasirengęs ir turi unikalius techninius gebėjimus, skirtingus poreikius ir prioritetus. Tai veikia vidaus kontrolę, o vidaus kontrolė veikia šias aplinkybes.

Vadovaujantis organizacijos misija

Organizacijai visų pirma rūpi įgyvendinti savo misiją. Organizacijos gyvuoja tam tikru tikslu – viešasis sektorius pirmiausia skirtas teikti paslaugas ir užtikrinti, kad veiklos rezultatai būtų naudingi visuomenei.

Nustatyti rizikos veiksniai

Kad ir kokia būtų misija, ją įgyvendinant susiduriama su įvairiais rizikos veiksniais. Vadovybės uždavinys – nustatyti šią riziką ir reaguoti į ją siekiant kiek įmanoma padidinti tikimybę, kad organizacijos misija bus įgyvendinta. Vidaus kontrolė gali padėti nustatyti riziką, tačiau ji gali tik užtikrinti nuosaikų misijos ir bendrųjų tikslų įgyvendinimą.

Suteikia nuosaikų užtikrinimą

Kad ir kaip gerai būtų parengta ir taikoma vidaus kontrolė, ji negali absoliučiai užtikrinti vadovybės, kad bus pasiekti bendrieji tikslai. Šiose gairėse pripažįstama, kad galimas tik „nuosaikus“ užtikrinimo laipsnis.

Nuosaikus užtikrinimas reiškia patenkinamą pasitikėjimo laipsnį esant tam tikroms sąnaudoms, naudai ir rizikai. Siekiant nustatyti, koks užtikrinimas yra nuosaikus, reikia protingo sprendimo. Priimdami tokį sprendimą, vadovai turėtų nustatyti įgimtą veiklos riziką ir priimtina rizikos laipsnį esant įvairioms aplinkybėms bei įvertinti riziką tiek kokybiškai, tiek kiekybiškai.

Nuosaikus užtikrinimas atspindi suvokimą, kad ateitis susijusi su neužtikrintumu ir rizika ir niekas negali jos užtikrintai prognozuoti. Be to, organizacijos gebėjimą pasiekti tikslus gali veikti jos kontrolės ar įtakos sričiai nepriklausantys veiksniai. Be to, apribojimus sukelia šios realios aplinkybės: žmonių priimami sprendimai gali būti klaidingi; dėl paprastų klaidų gali atsirasti veiklos sutrikimų; kontrolės priemonės gali būti apeitos dviejų ar daugiau žmonių susitarimu; vadovybė gali nepaisyti vidaus kontrolės sistemos. Be to, vidaus kontrolės sistemos kompromisai atspindi tai, kad kontrolės priemonės kainuoja. Šie apribojimai neleidžia vadovybei būti visiškai užtikrintai, kad tikslai bus pasiekti.

Nuosakus užtikrinimas reiškia, kad vidaus kontrolės kaina neturi viršyti gautos naudos. Priimant sprendimus dėl reagavimo į riziką ir kontrolės priemonių, būtina atsižvelgti į santykinę sąnaudas ir naudą. Kaina reiškia išteklių, sunaudotų siekiant tam tikro tikslo, finansinį matą ir prarastų galimybių (pvz., veiklos vėlavimo, paslaugos ar našumo lygio sumažėjimo, prastos darbuotojų moralės) ekonominį matą. Nauda matuojama laipsniu, koku sumažinama rizika, kad numatytas tikslas nebus pasiektas. Pavyzdžiai: padidinta tikimybė, kad bus nustatyta apgaulė, švaistymas, piktnaudžiavimas ar klaidos; neleista vykdyti netinkamai veiklai; padidintas reikalavimų laikymosi laipsnis.

Kuriant tokią vidaus kontrolę, kuri būtų apsimokanti sąnaudų atžvilgiu ir tuo pačiu metu sumažintų riziką iki priimtino lygio, būtina, kad vadovai aiškiai suprastų, kokių tikslų siekiama. Antraip valstybės institucijų vadovybė gali numatyti per griežtas kontrolės priemones tam tikroje veiklos srityje, neigiamai veikiančias kitą veiklos sritį. Pavyzdžiui, darbuotojai gali bandyti apeiti apsunkinančias procedūras, neefektyvi veikla gali sukelti vėlavimą, per daug procedūrų gali slopinti darbuotojų kūrybiškumą ir problemų sprendimą arba pakenkti paslaugų teikimui laiku, kainai ar kokybei. Taigi nauda, gautą dėl per didelės kontrolės vienoje srityje, gali nusverti padidintos kitos veiklos sąnaudas.

Tačiau reikia atlikti ir kokybinį įvertinimą.

Pavyzdžiui, svarbu turėti nustatytas tinkamas kontrolės priemones didele rizika ir maža pinigine verte pasižymintiems sandoriams, pvz., atlyginimų, kelionės ir reprezentacinėms išlaidoms. Tinkamų kontrolės priemonių sąnaudos gali atrodyti per didelės palyginti su pinigų sumomis, susijusiomis su bendrosiomis viešojo sektoriaus išlaidomis, tačiau jos gali turėti lemiamą reikšmę visuomenės pasitikėjimui valstybės institucijomis ir su jomis susijusiomis institucijomis.

Tikslų pasiekimas

Vidaus kontrolė skirta pasiekti tikslams, kuriuos galima suskirstyti į atskiras, bet tarpusavyje susijusias grupes. Šie bendrieji tikslai skirstomi į daugybę smulkesnių tikslų, funkcijų, procesų ir veiklų.

Bendrieji tikslai yra šie:

- *Vykdyti veiklą tvarkingai, etiškai, taupiai, rezultatyviai ir efektyviai*

Organizacijos veikla turi būti tvarkinga, etiška, taupi, rezultatyvi ir efektyvi. Ji turi atitikti organizacijos misiją.

Tvarkinga reiškia gerai organizuota, metodiška.

Etiškumas susijęs su moralės principais. Etiško elgesio ir apgaulės bei korupcijos prevencijos ir atskleidimo reikšmė viešajam sektoriui pabrėžiama nuo dešimto dešimtmečio. Tikimasi, kad valstybės tarnautojai sąžiningai tarnaus visuomenės interesams ir reikiamai tvarkys valstybės išteklius. Su piliečiais turi būti elgiamasi

nešališkai, remiantis teisėtumo ir teisingumo principais. Todėl viešoji etika yra būtinoji visuomenės pasitikėjimo sąlyga ir kertinis gero valdymo principas.

Taupumas reiškia neišlaidumą. Tai reiškia, kad už mažiausią kainą gaunamas reikiamas kiekis reikiamos kokybės išteklių, pateikiamų reikiamu laiku ir reikiamoje vietoje.

Rezultatyvumas susijęs su sunaudotų išteklių ir gautų rezultatų siekiant nustatytų tikslų santykiu. Jis reiškia minimalius išteklius tam tikros kokybės ir tam tikram rezultatų kiekiui gauti arba maksimalius rezultatus sunaudojus tam tikrą kiekį tam tikros kokybės išteklių.

Efektyvumas susijęs su tikslų pasiekimu arba su tuo, koku laipsniu veiklos rezultatai atitinka tikslą arba numatytą veiklos poveikį.

- *Vykdyti atskaitingumo įsipareigojimą*

Atskaitingumas – tai viešasis paslaugas teikiančių organizacijų ir jose dirbančių asmenų atsakomybė už savo sprendimus ir veiksmus, įskaitant valstybės lėšų tvarkymą, teisingumą ir visus veiklos aspektus.

Tai užtikrinama kuriant, saugant ir pateikiant susipažinti patikimą bei aktualią finansinę ir nefinansinę informaciją ir teisingai atskleidžiant šią informaciją ataskaitose, laiku pateikiamose suinteresuotiesiems vidaus ir išorės asmenims.

Nefinansinė informacija gali būti susijusi su veiklos kryptių ir operacijų ekonomišku, rezultatyvumu bei efektyvumu (veiklos informacija) ir su vidaus kontrole bei jos efektyvumu.

- *Laikytis įstatymų ir norminių teisės aktų*

Organizacijos privalo laikytis įvairių įstatymų ir norminių teisės aktų. Valstybės institucijose įstatymai ir norminiai aktai reguliuoja valstybės lėšų surinkimą bei išleidimą ir veiklos būdą. Pavyzdžiai: biudžeto įstatymas, tarptautinės sutartys, tinkamą administravimą reguliuojantys įstatymai, apskaitos įstatymai ir (ar) standartai, aplinkos apsaugos ir pilietinių teisių įstatymai, pelno mokesčio norminiai aktai, kovos su sukčiavimu ir korupcija įstatymai.

- *Saugoti išteklius nuo praradimo, netinkamo naudojimo ir sugadinimo dėl eikvojimo, piktnaudžiavimo, netinkamo valdymo, klaidų, apgaulės ir reikalavimų nesilaikymo*

Nors ketvirtąją bendrąją tikslą galima laikyti pirmojo tikslo (vykdyti veiklą tvarkingai, etiškai, taupiai, rezultatyviai ir efektyviai) dalimi, būtina pabrėžti viešojo sektoriaus išteklių saugojimo reikšmę. Taip yra todėl, kad viešojo sektoriaus išteklius daugiausia sudaro valstybės lėšos, kurios visuomenės reikmėms turi būti naudojamos rūpestingai. Be to, viešajame sektoriuje tebevyrauja piniginiu principu pagrįsta biudžeto apskaita, tačiau ji neduoda pakankamo patikinimo dėl išteklių įsigijimo, naudojimo ir perleidimo. Todėl viešojo sektoriaus turto apskaita ne visada atspindi naujausią būklę ir turtas tampa labiau pažeidžiamas. Dėl to kontrolės priemonės turi būti įdiegtos į

kiekvieną veiklą, susijusią su organizacijos išteklių valdymu – nuo įsigijimo iki pardavimo.

Kiti ištekliai – informacija, pirminiai dokumentai ir apskaitos registrai – turi didelę reikšmę viešojo sektoriaus veiklos skaidrumui ir atskaitingumui užtikrinti, todėl juos būtina saugoti, nes jie gali būti pavogti, netinkamai naudojami ar sunaikinti.

Tam tikrų išteklių ir duomenų apsaugos reikšmė dar labiau padidėjo atsiradus kompiuterinėms sistemoms. Kompiuterinėse laikmenose saugoma jautri informacija gali būti sunaikinta ar nukopijuota, išplatinta ir panaudota netinkamais tikslais, jei nebus imtasi priemonių jai apsaugoti.

1.2. Vidaus kontrolės efektyvumo ribotumas⁵

Vidaus kontrolė pati savaime negali užtikrinti pirmiau apibrėžtų bendrųjų tikslų pasiekimo.

Efektyvi vidaus kontrolės sistema, kad ir kaip gerai būtų organizuota ir įgyvendinama, gali užtikrinti vadovybei tik nuosaikų, o ne absoliutų organizacijos tikslų pasiekimą ar jos išlikimą. Ji gali teikti vadovybei informacijos apie pažangą (ar pažangos nebuvimą) siekiant tikslų. Tačiau vidaus kontrolė negali paversti prasto vadovo geru. Be to, vyriausybės politikos ar programų, demografinės ar ekonominės padėties pasikeitimas paprastai nepriklauso nuo vadovybės valios, todėl jai gali tekti pertvarkyti kontrolės priemones ar pakoreguoti priimtinos rizikos laipsnį.

Efektyvi vidaus kontrolės sistema sumažina tikimybę, kad tikslai nebus pasiekti. Tačiau visada išliks rizika, kad vidaus kontrolė bus prastai organizuota ar neveiks kaip numatyta.

Kadangi vidaus kontrolę lemia *žmogiškasis veiksnys*, gali būti jos organizavimo trūkumų, vertinimo ar interpretavimo klaidų, nesusipratimų, nerūpestingumo, nuovargio, išsiblaškymo, slaptų susitarimų, piktnaudžiavimo ar nepaisymo.

Kitas ribojantis veiksnys – organizuojant vidaus kontrolės sistemą susiduriama su *išteklių apribojimais*. Todėl kontrolės priemonių teikiama nauda reikia vertinti atsižvelgiant į jų sąnaudas. Nerealų tikėtis, kad vidaus kontrolės sistema panaikins praradimo riziką, ir tai tikriausiai kainuotų daugiau, nei būtų verta gautoji nauda. Nustatant, ar reikėtų diegti tam tikrą kontrolės priemonę, reikia įvertinti rizikos tikimybę ir galimą poveikį organizacijai bei su naujos kontrolės diegimu susijusias išlaidas.

Organizaciniai pokyčiai ir *vadovybės požiūris* gali turėti esminės įtakos vidaus kontrolės efektyvumui ir sistemą įgyvendinantiems darbuotojams. Taigi vadovybė turi nuolat peržiūrėti ir atnaujinti kontrolės priemones, informuoti darbuotojus apie pokyčius ir rodyti pavyzdį įgyvendindama šias kontrolės priemones.

⁵ Vidaus kontrolės efektyvumo ribotumą būtina pabrėžti, kad neatsirastų per didelių lūkesčių neteisingai suprantant jos efektyvumo laipsnį.

2. VIDAUS KONTROLĖS ELEMENTAI

Vidaus kontrolę sudaro penki tarpusavyje susiję elementai:

- kontrolės aplinka;
- rizikos vertinimas;
- kontrolės veikla;
- informavimas ir komunikacija;
- stebėseną.

Vidaus kontrolės tikslas – suteikti nuosaikų užtikrinimą, kad organizacijos bendrieji tikslai bus pasiekti. Todėl aiškūs tikslai – būtina efektyvaus vidaus kontrolės proceso sąlyga.

Kontrolės aplinka – visos vidaus kontrolės sistemos pagrindas. Ji užtikrina discipliną bei struktūrą ir atmosferą, turinčią įtakos vidaus kontrolės kokybei. Ji veikia strategijos ir tikslų formulavimo procesą ir kontrolės veiklos organizavimą.

Nustačius aiškius tikslus ir suformavus efektyvią kontrolės aplinką, *įvertinama* organizacijos *rizika*, su kuria ji susiduria įgyvendinama savo misiją ir tikslus, nes tai sudaro pagrindą tinkamam reagavimui į riziką.

Rizikos mažinimo strategija įgyvendinama per vidaus *kontrolės veiklą*. Kontrolės veikla gali būti prevencinio ir (ar) nustatomojo pobūdžio. Kad būtų pasiekti tikslai, vidaus kontrolės veiklą būtina turi papildyti ištaisomieji veiksmai. Kontrolės veikla ir ištaisomieji veiksmai turi būti efektyvūs išlaidų požiūriu. Jų kaina neturi būti didesnė už gaunamą naudą (sąnaudų efektyvumo principas).

Efektyvus *informavimas ir komunikacija* turi esminę reikšmę organizacijos veiklos vykdymui ir valdymui. Organizacijos vadovybei turi būti laiku pranešama aktuali, išsami, patikima ir teisinga informacija apie vidaus bei išorės įvykius. Tikslams pasiekti būtina, kad informacija būtų paskleista po visą organizaciją.

Galiausiai, kadangi vidaus kontrolė yra dinamiškas procesas, kurį būtina nuolat pritaikyti prie organizacijos rizikos veiksnių ir pokyčių, reikalinga vidaus kontrolės sistemos *stebėseną*, užtikrinanti, kad vidaus kontrolė neatsiliktų nuo pasikeitusių tikslų, aplinkos, išteklių ir rizikos.

Šie elementai lemia viešajam sektoriui rekomenduojamą vidaus kontrolės būdą ir sudaro pagrindą vidaus kontrolei vertinti. Šie elementai taikomi visiems organizacijos veiklos aspektams.

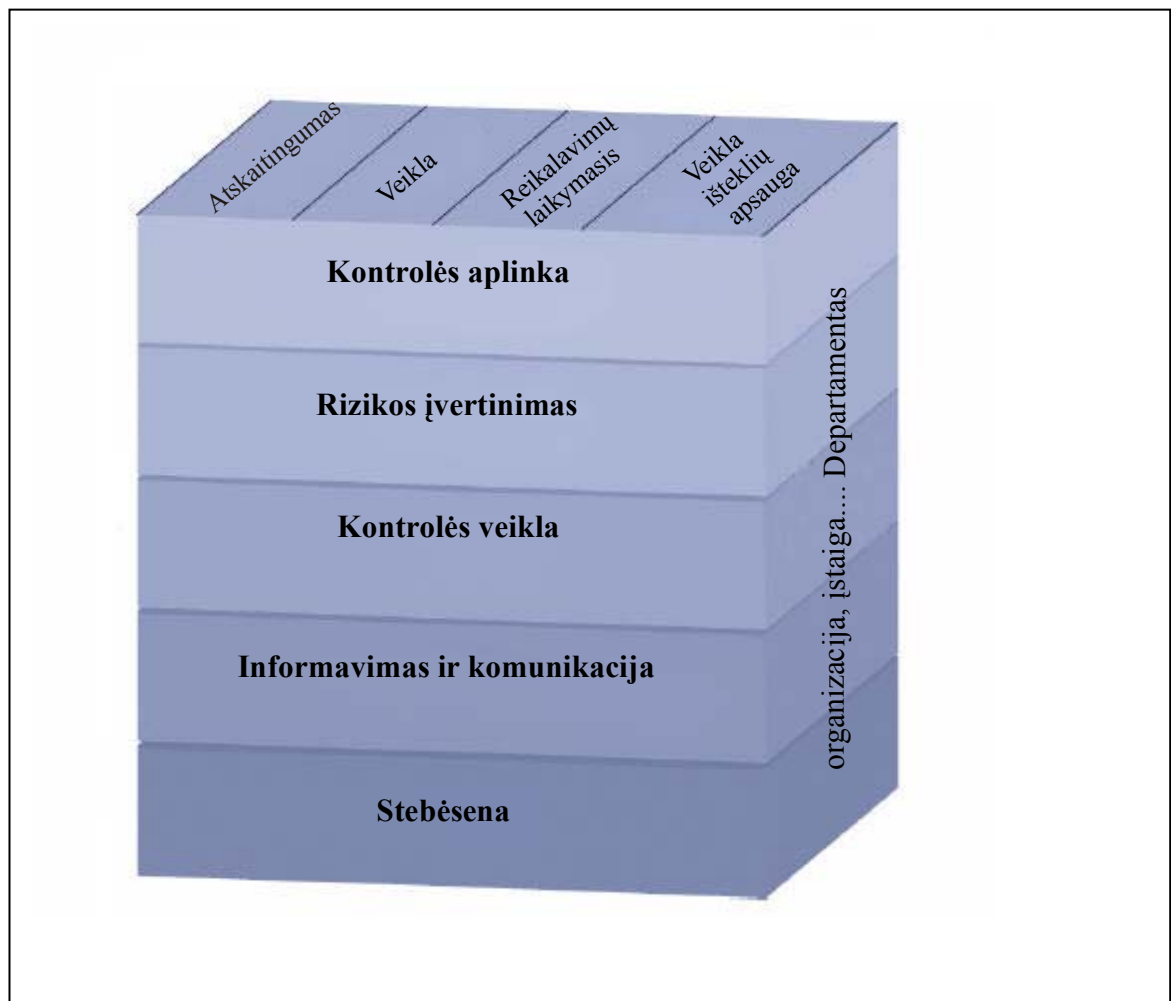
Šios gairės – tai bendroji sistema. Įgyvendindama jas, vadovybė turi suformuluoti organizacijos veiklą atitinkančias išsamias veiklos kryptis, procedūras ir praktiką bei užtikrinti, kad jos būtų neatsiejama organizacijos veiklos dalis.

Tikslų ir elementų sąryšis

Tarp bendrųjų tikslų, išreiškiančių tai, ką organizacija nori pasiekti, ir vidaus kontrolės elementų, išreiškiančių tai, ko reikia bendriesiems tikslams pasiekti, yra tiesioginis ryšys. Šis sąryšis pavaizduotas kubo formos trimatė matrica.

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. Pvz., finansiniai ir nefinansiniai duomenys, sukurti remiantis vidaus ir išorės šaltiniais, priklausančiais informavimo ir komunikacijos elementui, būtini veiklai valdyti ataskaitų teikimo ir visiško atskaitingumo bei įstatymų laikymosi tikslais.



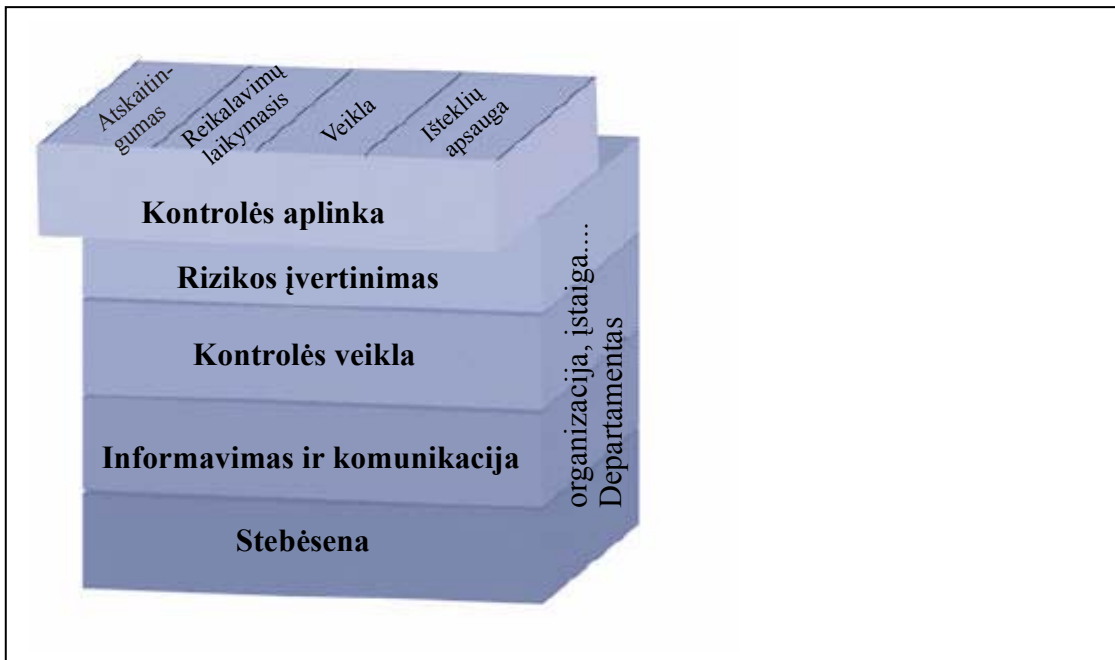
Taip pat ir vertinant bendruosius tikslus matyti, kad visi penki elementai susiję su kiekvienu tikslu. Pvz., imant vieną tikslą – veiklos rezultatyvumą ir efektyvumą aišku, kad, norint jį pasiekti, svarbūs visi penki elementai.

Vidaus kontrolė aktuali ne tik visai organizacijai, bet ir pavieniams departamentams; ši sąryšį išreiškia trečioji dimensija, atvaizduojanti organizacijų, įstaigų ir departamentų visumą. Taigi galima atskirai nagrinėti bet kurį matricos langelį.

Nors vidaus kontrolės sistema aktuali ir taikoma visoms organizacijoms, kiekvienos organizacijos vadovybė ją taiko skirtingai ir tai lemia daugelis specifinių organizacijos aplinkybių. Be to, tai – organizacijos struktūra, rizikos charakteristika, veiklos aplinka, dydis, sudėtingumas, veiklos rūšys, reguliavimo laipsnis. Vadovybė, įvertinusi organizacijos specifiką, pasirenka procesų ir metodikų, naudojamų taikant vidaus kontrolės sistemos elementus, sprendimus.

Toliau visi pirmiau minėti elementai išsamiai aptariami pateikiant papildomų pastabų.

2.1. Kontrolės aplinka



Kontrolės aplinka susijusi su organizacijos atmosfera ir turi įtakos tam, kaip jos darbuotojai suvokia kontrolę. Tai visų kitų vidaus kontrolės elementų pagrindas, teikiantis discipliną ir struktūrą.

Kontrolės aplinkos sudėtinės dalys:

- 1) vadovybės ir darbuotojų asmeninis ir profesinis sąžiningumas bei moralinės vertybės, įskaitant visoje organizacijoje vyraujantį vidaus kontrolės palaikymą;
- 2) kompetencijos siekis;
- 3) „iš viršaus“ duodamas tonas (t. y. vadovybės filosofija ir veiklos stilius);
- 4) organizacinė struktūra;
- 5) žmonių išteklių politika ir praktika.

Vadovybės ir darbuotojų asmeninis ir profesinis sąžiningumas bei moralinės vertybės

Vadovybės ir darbuotojų asmeninis ir profesinis sąžiningumas bei moralinės vertybės lemia jų pasirinkimą ir vertybinius sprendimus, kurie transformuojasi į elgesio standartus. Vadovybė ir darbuotojai visada turi palaikyti vidaus kontrolę visoje organizacijoje.

Kiekvienas organizacijos asmuo – vadovai ir darbuotojai – turi pasižymėti asmeniniu ir profesiniu sąžiningumu bei moralinėmis vertybėmis ir visa laikytis galiojančių elgesio taisyklių. Pavyzdžiui, tai gali būti informacijos apie asmeninius finansinius interesus, kitur užimamas pareigas ir gautas dovanas atskleidimas (pvz., tai taikytina renkamiems pareigūnams ir vyresniesiems valstybės pareigūnams) ir pranešimas apie interesų konfliktą.

Be to, valstybės institucijos turi palaikyti ir demonstruoti sąžiningumą ir moralines vertybes ir tai turi būti matoma visuomenei iš organizacijos misijos ir esminių vertybių aprašo. Be to, jų veikla turi būti etiška, tvarkinga, ekonomiškai, rezultatyvi ir efektyvi. Veikla turi atitikti misiją.

Kompetencijos siekis

Kompetencijos siekis apima žinių ir įgūdžių lygį, būtiną tvarkingai, etiškai, ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai veiklai užtikrinti, bei gerą kiekvieno asmens atsakomybę už vidaus kontrolę supratimą.

Vadovai ir darbuotojai turi būti tokios kompetencijos, kad galėtų suprasti, kaip svarbu organizuoti, įgyvendinti ir palaikyti reikiamą vidaus kontrolę ir atlikti savo pareigas taip, kad būtų pasiekti bendrieji vidaus kontrolės tikslai ir įgyvendinta organizacijos misija. Kiekvienas organizacijos narys dalyvauja vidaus kontrolėje turėdamas konkrečias pareigas.

Todėl vadovai ir darbuotojai turi turėti įgūdžių, leidžiančių įvertinti riziką ir padedančių efektyviai bei rezultatyviai dirbti, ir tokį vidaus kontrolės supratimą, kuris būtų pakankamas pareigoms efektyviai atlikti.

Pavyzdžiui, valstybės tarnautojų mokymas gali padėti jiems geriau suprasti vidaus kontrolės tikslus, ypač veiklos etiškumo tikslą, ir tobulinti įgūdžius spręsti etinio pobūdžio klausimus.

Tonas „iš viršaus“

Tonas „iš viršaus“ (t. y. vadovybės filosofija ir veiklos stilius) reiškia, kad vadovybė:

- visada palaiko vidaus kontrolę, veikia savarankiškai ir kompetentingai, vadovauja organizacijai savo pavyzdžiu;
- nustato elgesio taisykles, konsultuoja ir vertina veiklą; tai padeda įgyvendinti vidaus kontrolės tikslus, ypač etiškos veiklos tikslą.

Aukščiausios vadovybės požiūris atspindi visuose vadovybės veiklos aspektuose. Aukščiausių pareigūnų ir įstatymų leidėjų atsidavimas, dalyvavimas ir parama duodant „toną iš viršaus“ skatina teigiamą požiūrį ir turi lemiamą reikšmę išlaikant teigiamą ir palaikantį požiūrį į vidaus kontrolę organizacijoje.

Jei aukščiausioji vadovybė mano, kad vidaus kontrolė svarbi, kiti organizacijos darbuotojai tai jaučia ir atsako į tai sąžiningai laikydamiesi nustatytos kontrolės priemonių. Pavyzdžiui, vidaus kontrolės padalinio, kaip vidaus kontrolės sistemos dalies, planavimas yra stiprus vadovybės signalas, kad vidaus kontrolė yra svarbi.

Kita vertus, jei organizacijos nariai jaučia, kad aukščiausieji vadovai nesirūpina kontrole ir kad ji palaikoma tik paviršutiniškai, o ne iš esmės, galima teigti, kad beveik visais atvejais organizacijos vidaus kontrolės tikslai nebus pasiekti.

Vadinasi, vidaus kontrolės tikslams ir ypač „etiškos veiklos“ tikslui pasiekti labai svarbu, kad vadovybė pati elgtųsi etiškai ir reikalautų etiško elgesio iš kitų. Atlikdama pareigas, vadovybė turi rodyti gerą pavyzdį savo veiksmais, kurie turėtų rodyti, kas yra tinkama, o ne kas priimtina ar tikslinga praktiniu, bet ne moralės požiūriu. Vadovybės politika, procedūros ir praktika visų pirma turi skatinti tvarkingą, etišką, taupų, rezultatyvų ir efektyvų elgesį.

Tačiau vadovų ir darbuotojų sąžiningumui turi įtakos daug veiksnių. Todėl darbuotojams turi būti nuolat primenamos jų pareigos, numatytos veikiančiose aukščiausiosios vadovybės išleistose elgesio taisyklėse. Didelę reikšmę turi ir patarimai bei veiklos vertinimai. Vertinant veiklą reikia atsižvelgti į daugelį svarbių veiksnių, įskaitant darbuotojo vaidmenį įgyvendinant vidaus kontrolę.

Organizacinė struktūra

Įstaigos organizacinė struktūra apima:

- valdžios ir atsakomybės pasidalijimą;
- įgaliojimus ir atskaitingumą;
- ataskaitų teikimo ryšius.

Organizacinė struktūra apibrėžia svarbiausias organizacijos valdžios ir atsakomybės sritis. Įgaliojimai ir atskaitingumas išreiškia tai, kaip valdžia ir atsakomybė deleguojama visiems kitiems organizacijos lygmenims. Įgaliojimai ar atskaitingumas negalimi be ataskaitų. Todėl turi būti apibrėžti ataskaitų teikimo ryšiai. Ypatingomis aplinkybėmis greta įprastinės ataskaitų teikimo tvarkos turi būti numatyti papildomas ataskaitų teikimas, pvz., tais atvejais, kai vadovybė yra pažeidusi reikalavimus.

Organizacinė struktūra gali apimti vidaus audito padalinį, kuris turi nepriklausyti nuo vadovybės ir teikti ataskaitas tiesiogiai aukščiausiam organizacijos vadovui.

Organizacinė struktūra aptariama ir 3 skyriuje „Vaidmenys ir pareigos“.

Žmogiškųjų išteklių politika ir praktika

Žmogiškųjų išteklių politika ir praktika apima samdymą ir aprūpinimą darbuotojais, orientavimą, mokymą (formalųjį ir darbo vietoje) ir švietimą, vertinimą ir konsultavimą, skatinimą ir atlyginimą, ištaisomuosius veiksmus.

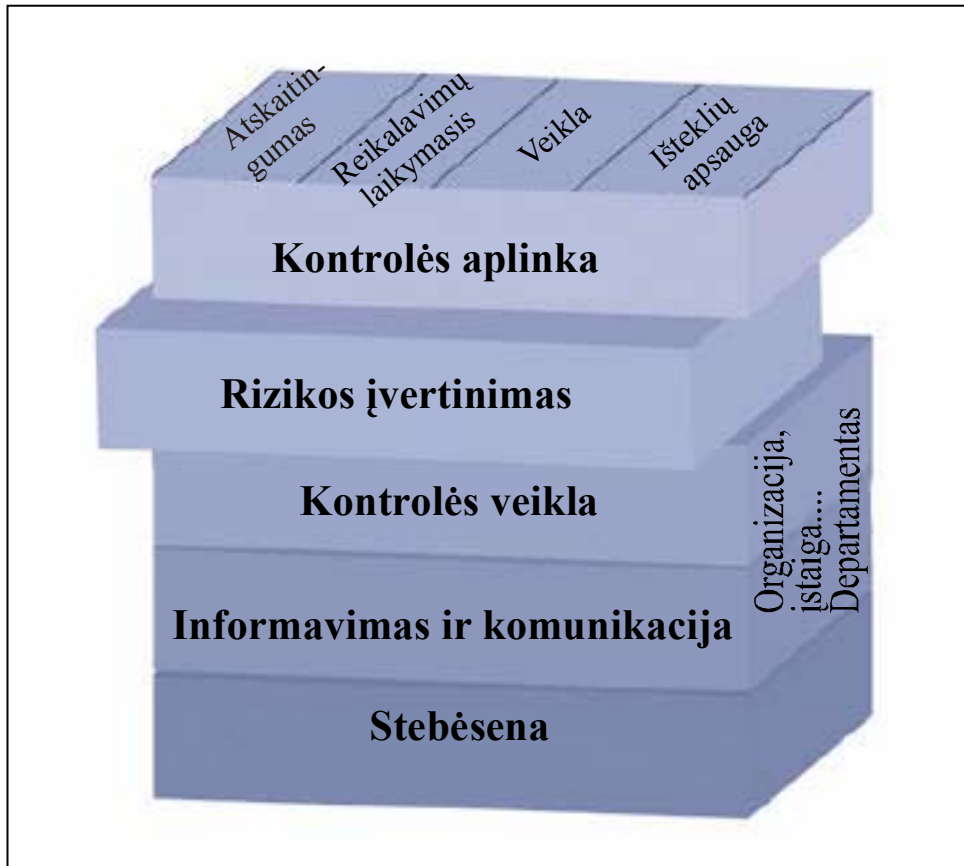
Personalas – svarbus vidaus kontrolės aspektas. Kad kontrolė būtų efektyvi, reikia kompetentingo ir patikimo personalo. Todėl darbuotojų samdymo, mokymo, vertinimo, atlyginimo ir skatinimo būdai yra svarbi kontrolės aplinkos dalis. Todėl sprendimai dėl darbuotojų samdymo turi būti priimami esant užtikrinimui, kad asmuo yra sąžiningas, turi reikiamą išsilavinimą ir patirties darbui atlikti ir kad atliekamas reikiamas formalusis mokymas, mokymas darbo vietoje ir mokymas etikos klausimais. Vidaus kontrolei didelę reikšmę turi vadovai ir darbuotojai, gerai suprantantys vidaus kontrolę ir norintys prisiimti atsakomybę.

Be to, žmogiškųjų išteklių valdymas turi lemiamą reikšmę skatinant etišką aplinką profesionalumo tobulinimo ir skaidrios kasdienės veiklos užtikrinimo būdu. Tai matyti samdymo, veiklos vertinimo ir skatinimo, kuris turi būti pagrįstas nuopelnais, procesuose. Atrankos proceso atvirumo užtikrinimas skelbiant priėmimo taisykles ir laisvas pareigas irgi padeda užtikrinti etišką žmogiškųjų išteklių valdymą.

Pavyzdžiai

Visapusiai kiekvieno tikslo ir kiekvieno vidaus kontrolės elemento pavyzdžiai pateikti prieduose.

2.2. Rizikos vertinimas



Rizikos vertinimas – tai rizikos veiksnių, susijusių su organizacijos tikslų pasiekimu, nustatymo bei analizės ir atitinkamos reakcijos numatymo procesas.

Jis apima:

1) rizikos nustatymą:

- rizika, susijusi su organizacijos tikslais,
- visapusė rizika,
- rizika dėl išorės ir vidaus veiksnių – visos organizacijos ir pavienės veiklos lygmeniu;

2) rizikos vertinimą:

- rizikos reikšmingumo nustatymas,
- rizikos tikimybės įvertinimas;

3) organizacijos toleruojamos rizikos nustatymą;

4) reagavimo numatymą:

- reikia įvertinti 4 reagavimo į riziką rūšis: perdavimą, toleravimą, mažinimą ar nutraukimą; iš jų rizikos mažinimas yra aktualiausias šioms gairėms, nes efektyvi vidaus kontrolė – svarbi priemonė rizikai mažinti;
- susijusios kontrolės priemonės gali būti nustatomojo arba prevencinio pobūdžio.

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.

Kaip pabrėžta pateikiant vidaus kontrolės apibrėžimą, ji gali duoti tik nuosaikų užtikrinimą, kad organizacijos tikslai įgyvendinami. Rizikos vertinimas, kaip vidaus kontrolės elementas, atlieka svarbų vaidmenį atrenkant reikiamą kontrolės veiklą. Tai rizikos, susijusios su organizacijos tikslų pasiekimu, nustatymas bei analizė ir reikiamos reakcijos numatymo procesas.

Vadinasi, tikslų nustatymas yra būtinoji rizikos vertinimo sąlyga. Tikslai turi būti apibrėžti prieš vadovybei identifikuojant rizikos veiksnius ir imantis reikiamų veiksmų jiems valdyti. Tai reiškia, jog rizikos veiksniai turi būti vertinami nuolat ir imamasi priemonių jiems mažinti. Tai turi būti atliekama efektyviai sąnaudų požiūriu ir turint darbuotojų, pasižyminčių galimos rizikos nustatymo ir vertinimo įgūdžiais. Vidaus kontrolės veikla – tai reagavimas į riziką, nes ji skirta sumažinti neįsitikintumą dėl rezultato.

Valstybės institucijos turi valdyti riziką, galinčią paveikti paslaugų teikimą ir norimų rezultatų pasiekimą.

Rizikos nustatymas

Strateginį požiūrį į rizikos vertinimą lemia rizikos veiksnių nustatymas atsižvelgiant į pagrindinius organizacijos tikslus. Tada su šiais tikslais susijusi rizika svarstoma ir vertinama suformuluojant keletą stambių rizikos veiksnių.

Pagrindinių rizikos veiksnių nustatymas svarbus ne tik siekiant išaiškinti svarbiausias sritis, kurioms reikia skirti rizikos vertinimo išteklių, bet ir paskirstyti atsakomybę už šių rizikos veiksnių valdymą.

Organizacijos veiklos rezultatams gali kelti grėsmę vidaus ar išorės veiksniai tiek visos organizacijos, tiek atskiros veiklos lygmeniu. Vertinant riziką reikia apsvarstyti visus galimus rizikos veiksnius (įskaitant apgaulės ir korupcijos riziką). Todėl svarbu, kad rizikos nustatymas būtų visapusiškas. Rizikos nustatymas turi būti nuolatinis ir pasikartojantis procesas, dažnai integruotas į planavimo procesą. Dažnai pravartu vertinti riziką pagal „tuščio popieriaus lapo“ principą, ne vien siejant su ankstesniu įvertinimu. Tai padeda nustatyti organizacijos rizikos charakteristikos pokyčius⁶, atsirandančius keičiantis ekonominei ir reguliavimo aplinkai bei vidaus ir išorės veiklos sąlygoms, nustačius naujus ar pakeitus tikslus.

Rizikai nustatyti būtina turėti tinkamas priemones. Dažniausiai naudojamos priemonės – rizikos peržiūros užsakymas ir rizikos savianalizė⁷.

⁶ Pagrindinių organizacijos ar jos padalinio rizikos veiksnių apžvalga arba matrica, apimanti poveikio laipsnį (pvz., didelis, vidutinis, mažas) ir įvykio tikimybę.

⁷ *Rizikos peržiūros užsakymas*

Tai procedūra „iš viršaus į apačią“. Įkuriama grupė visai organizacijos veiklai įvertinti pagal nustatytus tikslus ir identifikuoti susijusią riziką. Grupė organizuoja pokalbius su pagrindiniais visų organizacijos lygių darbuotojais ir sudaro visos veiklos rizikos charakteristiką, tuo pačiu identifikuojant veiklos kryptis, veiklas ir funkcijas, galinčias būti itin jautriomis rizikai (įskaitant apgaulės ir korupcijos riziką).

Rizikos įvertinimas

Kad būtų galima nuspręsti, kaip valdyti riziką, būtina ne tik iš esmės nustatyti, kad yra tam tikros rūšies rizika, bet ir įvertinti tikimybę, kad ji bus. Rizikos analizės metodikos gali būti įvairios, daugiausia todėl, kad daugumą rizikos veiksnių sunku kiekybiškai įvertinti (pvz., reputacijos rizika), o kitas lengva išreikšti skaitine forma (kai kurios finansinės rizikos rūšys). Pirmuoju atveju subjektyvesnis vertinimas dažnai lieka vienintele galimybe. Šia prasme rizikos vertinimas yra labiau menas negu mokslas. Tačiau sistemingų rizikos kiekybinio įvertinimo kriterijų taikymas mažina proceso subjektyvumą, nes suteikia pagrindą nuosekliems sprendimams.

Vienas iš pagrindinių rizikos įvertinimo tikslų – suteikti vadovybei informacijos apie rizikos sritis, kuriose būtina imtis veiksmų, ir jų santykinį prioritetiškumą. Todėl paprastai sudaroma tam tikra rizikos skirstymo į kategorijas sistema, pvz., didelė, vidutinė ar maža rizika. Geriausia, kad kategorijų būtų nedaug, nes per daug smulkinant gali būti nustatyti rizikos laipsniai, kurių tikrovėje neįmanoma aiškiai atskirti.

Atliekant tokį įvertinimą, sudaroma rizikos veiksnių eilė, kad būtų galima nustatyti vadovybės prioritetus ir pateikti vadovybei informaciją, kuria remdamasi ši priims sprendimus, kurių rizikos veiksnių reikia imtis (pvz., tų, kurie turi potencialiai didžiausią poveikį ir yra didžiausia tikimybė, kad jie bus).

Organizacijos toleruojamos rizikos nustatymas

Svarstant reagavimą į riziką svarbu nustatyti, kiek rizikos organizacija toleruoja. Toleruojama rizika – tai rizikos laipsnis, su kuriuo organizacija yra pasirengusi susidurti prieš priimdama sprendimą, jog reikia imtis veiksmų. Sprendimai dėl reagavimo į riziką turi būti priimami nustačius toleruotinos rizikos laipsnį.

Nustatant toleruojamą riziką, turi būti įvertinta įgimta ir liekamoji rizika. Įgimta rizika – tai rizika, kurią vadovybė priima nesiimdama jokių veiksmų rizikos tikimybė ar įtakai paveikti. Likutinė rizika – tai rizika, liekanti po to, kai vadovybė sureaguoja į riziką.

Organizacijos toleruojamas rizikos laipsnis gali skirtis atsižvelgiant į tai, kaip suvokiamas rizikos svarbumas. Pvz., toleruotini finansiniai nuostoliai gali skirtis atsižvelgiant į įvairius veiksnus, pvz., susijusį biudžeto dydį, nuostolio šaltinį ar tokius kitus susijusius rizikos veiksnus kaip neigiamą reklamą. Toleruotinos rizikos nustatymas yra subjektyvus dalykas, bet vis dėlto tai svarbus etapas formuojant bendrąją rizikos strategiją.

Tai veikimo būdas „iš apačios į viršų“. Kiekvienas organizacijos lygmuo ir dalis pakviečiami peržiūrėti savo veiklą ir nustatyti riziką vertinant „iš apačios“. Tai gali būti atlikta dokumentavimo būdu (diagnozavimas atliekamas klausimynų pagrindu) arba organizuojant seminarus.

Šie du būdai vienas kito neeliminuoja ir, norint palengvinti rizikos nustatymą tiek visos organizacijos, tiek veiklų lygmeniu, geriausia derinti abu būdus.

Reagavimo planavimas

Atlikus pirmiau aptartus veiksmus, parengiama organizacijos rizikos charakteristika. Parengusi rizikos charakteristiką, organizacija gali svarstyti, kaip tinkamai reaguoti į riziką.

Reagavimą į riziką galima suskirstyti į keturias kategorijas. Kai kuriais atvejais riziką galima *perduoti, toleruoti arba nutraukti*⁸. Tačiau daugeliu atvejų riziką reikia *mažinti* ir organizacija turi įdiegti ir palaikyti veiksmingą vidaus kontrolės sistemą, kad rizika išliktų priimtino laipsnio.

Mažinimo tikslas – ne pašalinti riziką, o sumažinti jos laipsnį. Procedūros, kurias organizacija įdiegia rizikai mažinti, vadinamos vidaus kontrolės veikla. Rizikos įvertinimas turi atlikti pagrindinį vaidmenį pasirenkant, kokia kontrolės veikla bus įgyvendinama. Vėlgi svarbu pakartoti, kad visos rizikos pašalinti neįmanoma ir kad vidaus kontrolė gali tik duoti nuosaikų užtikrinimą, jog organizacijos tikslai įgyvendinami. Tačiau labiau tikėtina, kad organizacijos, aktyviai nustatančios ir valdančios riziką, bus geriau pasirengusios greitai sureaguoti, jei kas nors bus blogai, ir apskritai reaguoti į pokyčius.

Kuriant vidaus kontrolės sistemą svarbu, kad diegiama kontrolės veikla būtų proporcinga rizikai. Išskyrus ekstremalius labiausiai nepageidautinų rezultatų atvejus, paprastai pakanka numatyti kontrolę, duodančią nuosaikų užtikrinimą, kad nuostolis nebus didesnis už organizacijos toleruotiną rizikos laipsnį. Kiekviena kontrolės priemonė turi savo kainą ir šiuo požiūriu kontrolės priemonė turi būti vertinga susijusios rizikos atžvilgiu.

Kadangi viešojo sektoriaus, ekonominės, pramonės šakos, reguliavimo ir veiklos sąlygos nuolat keičiasi, kinta ir organizacijos rizikos aplinka, todėl prioritetiniai tikslai ir su jais susijusių rizikos veiksnių reikšmė irgi keičiasi. Rizikos įvertinimui labai didelę reikšmę turi nuolatinis ir pasikartojantis procesas, kurio metu įvertinamos pasikeitusios sąlygos (rizikos vertinimo ciklas) ir prireikus imamasi veiksnių. Rizikos charakteristiką ir susijusias kontrolės priemones reikia reguliariai iš naujo įvertinti ir apsvarstyti siekiant įsitikinti, jog rizikos charakteristika tebėra aktuali, kad reakcija į riziką išlieka reikiamai orientuota bei proporcinga ir kad riziką mažinančios kontrolės priemonės išlieka veiksmingos, kai laikui bėgant rizika keičiasi.

Pavyzdžiai

Visapusiai kiekvieno tikslo ir kiekvieno vidaus kontrolės elemento pavyzdžiai pateikti prieduose.

⁸ Kai kurios rizikos atveju ją geriausia *perduoti*. Tai galima atlikti įprastai apsidraudžiant, mokant trečiajam asmeniui už rizikos prisiėmimą kitu būdu arba numatant atitinkamas sutarčių nuostatas.

Gebėjimas kažką atlikti kai kurių rizikos veiksnių atžvilgiu gali būti ribotas arba veiksnių atlikimo išlaidos gali būti neproporcingos galimos naudos atžvilgiu. Tokiais atvejais riziką geriausia *toleruoti*.

Kai kurią riziką galima tik sumažinti iki priimtino lygio *nutraukiant* veiklą. Viešajame sektoriuje galimybės nutraukti veiklą gali būti labai ribotos palyginti su privačiuoju sektoriumi. Viešajame sektoriuje kai kurios veiklos atliekamos todėl, kad susijusi rizika tokia didelė, jog nėra kito būdo pasiekti rezultatų visuomenės naudai.

2.3. Kontrolės veikla



Kontrolės veikla – tai veiklos kryptys ir procedūros, įdiegtos siekiant valdyti riziką ir įgyvendinti organizacijos tikslus.

Kad kontrolės veikla būtų efektyvi, ji turi būti tinkama, nuosekliai funkcionuoti pagal laikotarpiui parengtą planą, efektyvi sąnaudų požiūriu, visapusė, pagrįsta ir tiesiogiai susijusi su kontrolės tikslais.

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

- 1) autorizavimo ir patvirtinimo procedūras;
- 2) pareigų (leidimo davimo, atlikimo, užregistravimo ir patikrinimo) atskyrimą;
- 3) išteklių ir dokumentų prieigos kontrolę;
- 4) patikrinimą;
- 5) suderinimą;
- 6) veiklos rezultatų peržiūras;
- 7) veiklos sričių, procesų ir veiklų peržiūras;
- 8) priežiūrą (užduočių skyrimą, peržiūrą ir tvirtinimą, nurodymų davimą ir mokymą).

Organizacijos turi pasiekti tinkamą nustatomosios ir prevencinės kontrolės veiklos pusiausvyrą.

Norint įgyvendinti tikslus, kontrolės veiklą turi papildyti ištaisomieji veiksmai.

Kontrolės veikla – tai veiklos kryptys ir procedūros, įdiegtos siekiant valdyti riziką ir įgyvendinti organizacijos tikslus.

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 dideliam darbo krūviui);
- efektyvi sąnaudų požiūriu (t. y. kontrolės įdiegimo kaina neturi viršyti gaunamos naudos);
- visapusė, pagrįsta ir tiesiogiai susijusi su kontrolės tikslais.

Kontrolės veikla apima įvairią nustatomojo ir prevencinio pobūdžio kontrolės veiklą, pvz.:

1. Autorizavimo ir patvirtinimo procedūros

Suteikti leidimą sandoriams ir juos vykdyti gali tik pagal savo įgaliojimus veikiantys asmenys. Leidimas iš principo reiškia užtikrinimą, kad būtų atliekami ir vyktų tik vadovybės patvirtinti sandoriai ir įvykiai. Leidimo procedūros, kurios turi būti dokumentuotos ir apie kurias anksti turi būti informuoti vadovai ir darbuotojai, apima konkrečių sąlygų, kuriomis duodami leidimai, aprašymus. Leidimo sąlygų laikymasis reiškia, kad darbuotojai veikia pagal nurodymus ir vadovybės ar teisės aktus.

2. Pareigų (autorizavimo, atlikimo, užregistravimo ir patikrinimo) atskyrimas

Kad sumažėtų klaidų, eikvojimo ir neteisėtų veiksmų bei šių problemų nenustatymo rizika, vienam asmeniui ar vienai grupei negali būti pavesta kontroliuoti visus pagrindinius sandorio ar įvykio etapus. Pareigas ir atsakomybę reikia sistemingai paskirstyti keliems asmenims, užtikrinant efektyvius tikrinimus ir pusiausvyrą. Pagrindinės pareigos – leidimas atlikti sandorius ir sandorių registravimas, atlikimas, peržiūrėjimas ir patikrinimas. Tačiau slaptas susitarimas gali sumažinti ar sunaikinti šios vidaus kontrolės veiklos efektyvumą. Mažoje organizacijoje gali būti per mažai darbuotojų jai visiškai įgyvendinti. Tokiais atvejais vadovybė turi žinoti apie riziką ir kompensuoti kitomis kontrolės priemonėmis. Darbuotojų rotacija gali padėti užtikrinti, kad vienas asmuo nebūtų atsakingas už visus sandorio ar įvykio aspektus neleistinai ilgą laikotarpį. Be to, skatinimas arba reikalavimas kasmet eiti atostogų gali padėti sumažinti riziką, nes vieni darbuotojai laikinai pakeičiami kitais.

3. Išteklių ir dokumentų prieigos kontrolė

Išteklių ir dokumentų prieigos teisė suteikiama tik įgaliotiems asmenims, atsakingiems už išteklių saugojimą ir (ar) naudojimą. Atskaitingumą už saugojimą įrodo kvitai, inventorizacijos sąrašai ar kiti dokumentai, pagal kuriuos paskiriamas

atsakingas asmuo ir užregistruojamas saugomų dalykų perdavimas kitam asmeniui. Išteklių prieinamumo apribojimas sumažina riziką, kad jais naudosis neįgalioji asmenys ar kad vyriausybė patirs nuostolių, ir padeda įgyvendinti vadovybės nurodymus. Apribojimo laipsnį lemia išteklių pažeidžiamumas ir suvokiama nuostolio ar netinkamo naudojimo rizika, ir jį reikia periodiškai vertinti. Nustatant turto pažeidžiamumą, reikia atsižvelgti į jo kainą, kilnojamumą ir išmanomumą.

4. Patikrinimai

Sandoriai ir reikšmingi įvykiai tikrinami prieš atlikimą ir po jo, pvz., pristačius prekes, jų kiekis sutikrinamas su užsakytu kiekiu. Po to sąskaitoje faktūroje nurodytas prekių kiekis sutikrinamas su gautų prekių kiekiu. Atsargos patikrinamos atliekant inventurizaciją.

5. Suderinimai

Registrai reguliariai sutikrinami su atitinkamais dokumentais, pvz., banko sąskaitų apskaitos registrai sutikrinami su bankų išrašais.

6. Veiklos rezultatų peržiūros

Veiklos rezultatai reguliariai peržiūrimi lyginant su standartais, įvertinant efektyvumą ir rezultatyvumą. Jei peržiūros metu nustatoma, kad faktiniai rezultatai neatitinka nustatytų tikslų ar standartų, reikia peržiūrėti tikslams pasiekti įdiegtus procesus ir veiklą ir nustatyti, ar nereikia patobulinimų.

7. Veiklos sričių, procesų ir veiklų peržiūros

Veiklos sritys, procesai ir veiklos turi būti periodiškai peržiūrimos siekiant užtikrinti, kad jos atitinka galiojančias taisykles, veiklos kryptį aprašus, procedūras ar kitus reikalavimus. Tokį faktinės veiklos peržiūros tipą reikia aiškiai atskirti nuo vidaus kontrolės stebėsenos, atskirai aptariamą 2.5 skyriuje.

8. Priežiūra (užduočių skyrimas, peržiūra ir tvirtinimas, nurodymų davimas ir mokymas)

Kompetentinga priežiūra padeda užtikrinti, kad vidaus kontrolės tikslai bus pasiekti. Užduočių paskyrimas darbuotojui, peržiūra ir tvirtinimas reiškia, kad:

- kiekvienam darbuotojui aiškiai nurodomos jo pareigos ir atsakomybė;
- kiekvieno darbuotojo darbas sistemingai peržiūrimas reikiamu laipsniu;
- svarbiausiais momentais atliekamas darbo patvirtinimas, kad jis vyksta kaip numatyta.

Jei prižiūrintysis darbuotojas perduoda darbą kitam darbuotojui, tai nesumažina prižiūrėtojo pareigų ir atsakomybės. Prižiūrėtojai privalo duoti darbuotojams reikiamus

nurodymus ir mokyti – tai užtikrina, kad klaidų, eikvojimo ir neteisėtų veiksmų sumažės kiek įmanoma ir kad vadovybės nurodymai bus suprasti ir įgyvendinti.

Pirmiau pateiktas sąrašas nėra išsamus, tačiau jame išvardyta įprasta prevencinio ir nustatomojo pobūdžio kontrolės veikla. 1–3 kontrolės veikla yra prevencinė, 4–6 – labiau nustatomojo pobūdžio, o 7–8 – ir prevencinė, ir nustatomoji. Organizacijos turėtų pasiekti tinkamą pusiausvyrą tarp nustatomojo ir prevencinio pobūdžio kontrolės veiklos; siekiant kompensuoti tam tikrus pavienių kontrolės priemonių trūkumus, taikoma mišri kontrolė.

Įgyvendinus kontrolės veiklą, labai svarbu gauti jos efektyvumo užtikrinimą. Vadinasi, kontrolės veiklą turi papildyti ištaisomieji veiksmai. Jie turi būti integruoti į kitus 4 vidaus kontrolės elementus.

Pavyzdžiai

Visapusiai kiekvieno tikslo ir kiekvieno vidaus kontrolės elemento pavyzdžiai pateikti prieduose.

2.3.1. Informacinių technologijų kontrolės veikla

Informacinėms sistemoms (IS) reikia specifinės kontrolės veiklos. Todėl informacinių technologijų (IT) kontrolės priemonės galima suskirstyti į dvi dideles grupes:

1) Bendrosios kontrolės priemonės

Tai struktūra, veiklos kryptys ir procedūros, taikomos visoms organizacijos IS arba didelei jų daliai ir padedančios užtikrinti reikiamą jų veikimą. Jos sukuria aplinką taikomosioms sistemoms ir kontrolės priemonėms veikti.

Svarbiausios bendrųjų kontrolės priemonių kategorijos: 1) visą organizaciją apimantis saugos planavimas ir valdymas; 2) prieigos kontrolė; 3) taikomųjų programų kūrimo, priežiūros ir keitimo kontrolė; 4) sisteminių programų kontrolė; 5) pareigų atskyrimas; 6) paslaugų tęstinumas.

2) Taikomosios kontrolės priemonės

Tai struktūra, veiklos kryptys ir procedūros, taikomos pavienėms taikomosioms sistemoms ir tiesiogiai susijusios su pavienėmis kompiuterinėmis programomis. Jų paskirtis – informacijai judant informacinėmis sistemomis, neleisti atsirasti klaidoms ir sutrikimams, juos nustatyti ir ištaisyti.

Bendrosios ir taikomosios kontrolės priemonės tarpusavyje susijusios; ir vienu, ir kitu reikia norint užtikrinti išsamų ir tikslų informacijos apdorojimą. Kadangi IT sparčiai keičiasi, susijusios kontrolės priemonės irgi turi būti nuolat vystomos, kad išliktų veiksmingos.

IT sparčiai žengiant į priekį, organizacijos tampa vis labiau priklausomos nuo kompiuterinių IS – jos reikalingos veiklai atlikti, esminei informacijai apdoroti ir išsaugoti, ataskaitoms teikti. Todėl kompiuterinių duomenų bei juos apdorojančių, saugančių ir pateikiančių sistemų patikimumas ir saugumas yra svarbus vadovybės ir auditorių rūpestis. Nors IS reikalauja specifinių kontrolės priemonių rūšių, IT nėra izoliuotas kontrolės klausimas. Tai neatsiejama daugumos kontrolės priemonių dalis.

Automatizuotų sistemų naudojimas informacijai apdoroti susijęs su tam tikra rizika, kurią organizacija turi įvertinti. Ši rizika, be kita ko, atsiranda dėl unifikuoto sandorių apdorojimo; automatinio sandorių inicijavimo IS; didesnės tikimybės, kad klaidos liks nepastebėtos; audito sekos buvimo, išsamumo ir apimties; naudojamos techninės ir programinės įrangos pobūdžio; neįprastų ar nekasdienių sandorių registravimo. Pavyzdžiui, su unifikuotu sandorių apdorojimu yra susijusi rizika, kad ta pati klaida, susijusi su programavimo problemomis, sistemingai kartosis panašiuose sandoriuose. Efektyvios IT kontrolės priemonės gali suteikti vadovybei nuosaikų užtikrinimą, kad apdorojama informacija atitinka kontrolės tikslus, tuo pačiu užtikrinant duomenų išsamumą, pateikimą laiku ir pagrįstumą.

IT kontrolės priemonės sudaro dvi stambios grupės: bendrosios ir taikomosios kontrolės priemonės.

Bendrosios kontrolės priemonės

Tai struktūra, veiklos kryptys ir procedūros, taikomos visoms organizacijos IS arba didelei jų daliai – pvz., pagrindiniam kompiuteriui, mini kompiuteriams, tinklui ir galutinių vartotojų aplinkai – ir padedančios užtikrinti reikiamą jų veikimą. Jos sukuria aplinką taikomosioms sistemoms ir kontrolės priemonėms veikti.

Svarbiausios bendrųjų kontrolės priemonių kategorijos:

- 1) *visą organizaciją apimantis saugos planavimas ir valdymas*. Tai rizikos valdymo, saugos politikos formulavimo, pareigų paskirstymo, organizacijoje įdiegtos kompiuterių kontrolės pakankamumo stebėsenos sistema ir tęstinis veiklos ciklas;
- 2) *prieigos kontrolė*. Apribojama ir stebima kompiuterių išteklių (duomenų, programų, įrangos ir priemonių) prieiga siekiant apsaugoti šiuos išteklius nuo neleistu pakeitimo, praradimo ar atskleidimo. Prieigos kontrolė apima fizines ir logines kontrolės priemones;
- 3) *taikomųjų programų kūrimo, priežiūros ir keitimo kontrolė*. Neleidžia įdiegti neleistų programų ar atlikti esamų programų pakeitimų;
- 4) *sisteminių programų kontrolė*. Apribojama ir stebima prieiga prie galingų programų ir jautrių bylų, kontroliuojančių kompiuterių techninę ir programinę įrangą;
- 5) *pareigų atskyrimas* reiškia, kad įdiegtos veiklos kryptys, procedūros ir organizacinė struktūra, neleidžiančios vienam asmeniui kontroliuoti visų pagrindinių su kompiuteriais susijusios veiklos aspektų ir atlikti neleistus veiksmus ar neleistinai pasiekti išteklius ar duomenis;
- 6) *paslaugų tęstinumas*. Padeda užtikrinti, kad įvykus netikėtiems įvykiams pagrindinės operacijos vyktų toliau arba jų veikimas būtų nedelsiant atkurtas, o jautrūs duomenys apsaugoti.

Taikomosios kontrolės priemonės

Tai struktūra, veiklos kryptys ir procedūros, taikomos pavienėms taikomosioms sistemoms – mokėtinų sąskaitų, atsargų, atlyginimų, subsidijų ar paskolų – ir apimančios taikomosiuose programose esančių duomenų apdorojimą.

Taikomųjų kontrolės priemonių paskirtis – informacijai judant informacinėmis sistemomis neleisti atsirasti klaidoms ir sutrikimams, juos nustatyti ir ištaisyti.

Taikomąsias kontrolės priemones ir informacijos srautus IS galima suskirstyti į tris apdorojimo ciklo etapus:

- įvestis: duomenys autorizuojami, paverčiami į kompiuterinį formatą ir tiksliai, tvarkingai ir laiku įvedami į taikomąją programą;
- apdorojimas: kompiuteris reikiamai apdoroja duomenis, bylos teisingai atnaujinamos;
- išvestis: taikomosios programos sukurtos bylos ir ataskaitos atspindi faktinius įvykius ir apdorojimo rezultatus, o ataskaitos kontroliuojamos ir išplatintos teise jas gauti turintiems vartotojams.

Taikomąsias kontrolės priemones galima klasifikuoti ir pagal susijusius kontrolės tikslus, įskaitant pagal tai, ar sandoriai ir informacija yra autorizuoti, užbaigti, tikslūs ir galiojantys. Autorizavimo kontrolė yra susijusi su sandorių galiojimu ir padeda užtikrinti, kad sandoriai atspindėtų įvykius, iš tiesų įvykusius per tam tikrą laikotarpį. Užbaigimo kontrolė susijusi su tikrinimu, ar visi galiojantys sandoriai užregistruoti ir reikiamai suklasifikuoti. Tikslumo kontrolė – su tikrinimu, ar sandoriai teisingai užregistruoti ir ar visi duomenų elementai tikslūs. Jei apdorojimo teisingumo ir duomenų bylų kontrolė nepakankama, pirmiau minėtos taikomosios kontrolės priemonės netektų prasmės ir galėtų atsirasti neautorizuotų sandorių ir neišsamių bei netikslių duomenų.

Taikomosios kontrolės priemonės apima programinę kontrolės veiklą, pvz., automatinį redagavimą ir neautomatinį kompiuteriu sukurtų dokumentų tikrinimą, įskaitant ataskaitų peržiūrą nustatant atmestus arba neįprastus punktus.

Bendrosios ir taikomosios kontrolės priemonės yra susijusios tarpusavyje

Bendrųjų kontrolės priemonių efektyvumas – reikšmingas veiksnys nustatant taikomųjų kontrolės priemonių efektyvumą. Jei bendrosios kontrolės priemonės silpnos, tai labai sumažina pavienių taikomųjų sistemų kontrolės patikimumą. Nesant efektyvios bendrosios kontrolės, taikomąsias kontrolės priemones galima padaryti neefektyviomis jas apeinant ar pakeičiant. Pavyzdžiui, veiksminga taikomąja kontrolės priemone gali būti duomenų keitimo patikrinimai, neleidžiantys naudotojams atlyginimų programoje įrašyti nepagrįstą dirbtų valandų skaičių (pvz., daugiau nei 24 val. per dieną). Tačiau ja negalima pasitikėti, jei bendroji kontrolė leidžia neautorizuotus programos pakeitimus, leidžiančius išbraukti kai kuriuos sandorius iš tikrinimo apimties.

Nors pagrindiniai kontrolės tikslai nesikeičia, spartūs IT pokyčiai reikalauja kontrolės priemonių vystymosi, jei norima, kad jos išliktų efektyvios. Vis platesnis tinklų taikymas, galingi kompiuteriai, kai atsakomybė už duomenų apdorojimą tenka galutiniams vartotojams, elektroninė prekyba ir internetas turi įtakos kontrolės veiklos pobūdžiui ir įgyvendinimui.

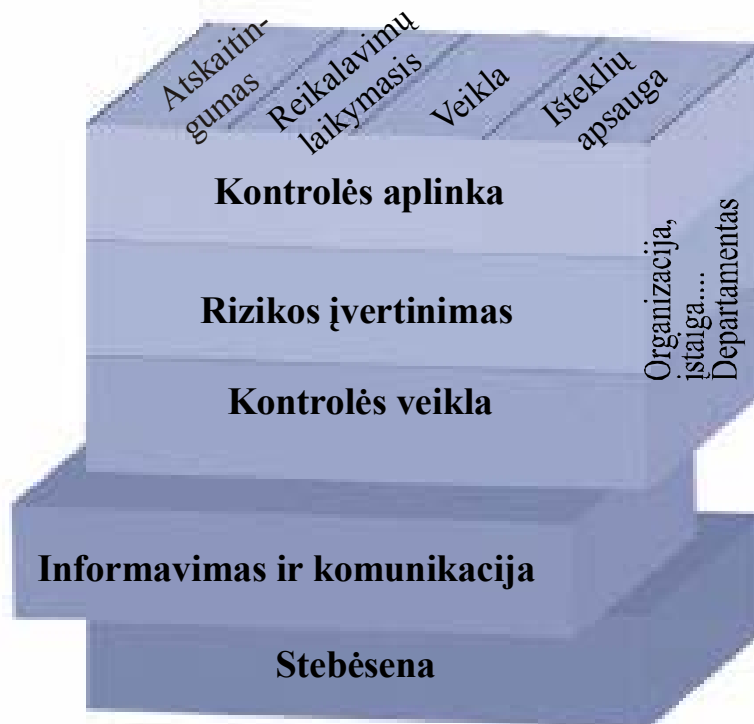
Daugiau rekomendacijų dėl IT kontrolės veiklos galima gauti Informacinių sistemų audito ir valdymo asociacijoje (ISACA), ypač iš ISACA dokumento „Kontrolės tikslai

informacinių ir susijusių technologijų srityje“ (COBIT) ir iš INTOSAI IT audito komiteto dokumentų.

Pavyzdžiai

Visapusiai kiekvieno tikslo ir kiekvieno vidaus kontrolės elemento pavyzdžiai pateikti prieduose.

2.4. Informavimas ir komunikacija



Informavimas ir komunikacija turi labai didelę reikšmę norint įgyvendinti visus vidaus kontrolės tikslus.

Informavimas

Patikimos ir aktualios informacijos būtina sąlyga – greitas sandorių bei įvykių registravimas ir tinkamas klasifikavimas. Susijusi informacija turi būti identifikuojama, kaupiama ir perduodama tokią formą ir tokiu laiku, kad darbuotojai galėtų atlikti vidaus kontrolės ir kitas pareigas (perdavimas reikiamiems žmonėms reikiamu metu). Todėl vidaus kontrolės sistema ir visi sandoriai bei reikšmingi įvykiai turi būti išsamiai registruojami.

Informacinės sistemos teikia ataskaitas, kuriose yra veiklos, finansinė ir nefinansinė, su reikalavimų vykdymu susijusi informacija, sudaranti sąlygas įgyvendinti ir kontroliuoti veiklą. Tai ne tik vidaus duomenys, bet ir informacija apie išorės įvykius, veiklą ir sąlygas, būtina sprendimams priimti ir ataskaitoms rengti.

Vadovybės gebėjimui priimti reikiamus sprendimus turi įtakos informacijos kokybė. Tai reiškia, kad informacija turi būti tinkama, pateikiama laiku, aktuali, tiksli ir prieinama.

Informavimas ir komunikacija turi labai didelę reikšmę norint įgyvendinti visus vidaus kontrolės tikslus. Pavyzdžiui, vienas iš vidaus kontrolės tikslų – vykdyti atskaitingumo visuomenei įsipareigojimus. Tai galima pasiekti parengiant ir saugant patikimą bei aktualią finansinę ir nefinansinę informaciją ir teisingai atskleidžiant šią informaciją laiku pateikiamose ataskaitose. Informavimas ir komunikacija, susiję su organizacijos veikla, sudarys galimybes įvertinti veiklos tvarkingumą, etiškumą, ekonomiškumą, rezultatyvumą ir efektyvumą. Daugeliu atvejų tam tikra informacija turi būti pateikta ar komunikacija įvykti siekiant laikytis įstatymų ir teisės aktų.

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

Sandoriai ir įvykiai turi būti nedelsiant registruojami iš karto po to, kai įvyksta, kad informacija būtų aktuali ir vertinga vadovybei, kontroliuojančiai veiklą ir priimančiai sprendimus. Tai taikytina visam sandorio ar įvykio procesui ar gyvavimo ciklui, įskaitant inicijavimą ir autorizavimą, visus proceso etapus ir galutinį klasifikavimą apibendrinančiuose dokumentuose. Be to, visi dokumentai turi būti nedelsiant atnaujinami, kad išliktų aktualūs.

Tinkamas sandorių ir įvykių klasifikavimas reikalingas ir tam, kad vadovybė gautų patikimą informaciją. Tai reiškia informacijos, naudojamos ataskaitoms, lentelėms ir finansinei atskaitomybei rengti, organizavimą, klasifikavimą ir formatavimą.

Informacinės sistemos teikia ataskaitas, kuriose yra veiklos, finansinė ir nefinansinė, su reikalavimų vykdymu susijusi informacija, sudaranti sąlygas įgyvendinti ir kontroliuoti veiklą. Tai ne tik vidaus duomenų kiekybinės ir kokybinės formos, bet ir informacija apie išorės įvykius, veiklą bei sąlygas, būtina sprendimams priimti ir ataskaitoms rengti.

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

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

Siekiant užtikrinti informacijos ir ataskaitų kokybę, atlikti vidaus kontrolės veiklą ir pareigas, atlikti efektyvesnę ir rezultatyvesnę stebėjimą, vidaus kontrolės sistema ir visi sandoriai bei reikšmingi įvykiai turi būti išsamiai ir aiškiai dokumentuojami (pvz., struktūrinėse schemose ir aprašymuose). Šie dokumentai turi būti lengvai prieinami patikrinti.

Vidaus kontrolės sistemos dokumentavimas apima organizacijos struktūros, veiklos kryptių, veiklos sričių ir susijusių tikslų bei kontrolės procedūrų identifikavimą.

Organizacija turi turėti rašytinius vidaus kontrolės proceso elementų įrodymus, įskaitant tikslus ir kontrolės veiklą.

Tačiau organizacijų vidaus kontrolės dokumentavimo apimtis gali būti skirtinga – tai lemia organizacijos dydis, sudėtingumas ir panašūs veiksniai.

Komunikacija

Efektyvi komunikacija turi vykti organizacijoje žemyn, aukštyn ir skersai, apimdama visas sudėtines dalis ir visą struktūrą.

Aukščiausioji vadovybė turi aiškiai nurodyti visiems darbuotojams, kad kontrolės pareigas reikia vertinti rimtai. Darbuotojai turi suprasti savo vaidmenį vidaus kontrolės sistemoje ir tai, kaip kiekvieno jų veikla susijusi su kitų žmonių darbu.

Be to, reikalingas efektyvi komunikacija su išorės šalimis.

Informacija yra komunikacijos pagrindas. Komunikacija turi tenkinti grupių ir individų lūkesčius, leisdama jiems efektyviai atlikti savo pareigas. Efektyvi komunikacija turi vykti visomis kryptimis, jos srautai turi plaukti žemyn, aukštyn ir skersai, apimdami visas sudėtines dalis ir visą struktūrą.

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

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

Greta vidaus komunikacijos vadovybė turi užtikrinti, kad būtų reikiamos priemonės ryšiams su išorės šalimis palaikyti ir informacijai iš jų gauti, nes išorės ryšiai gali turėti labai didelę įtaką organizacijos tikslų įgyvendinimo mastui.

Vadovybė, remdamasi vidaus ir išorės ryšiais, turi imtis reikiamų veiksmų ir laiku atlikti paskesnę kontrolę.

Pavyzdžiai

Visapusiai kiekvieno tikslo ir kiekvieno vidaus kontrolės elemento pavyzdžiai pateikti prieduose.

2.5. Stebėseną



Vidaus kontrolės sistemos turi būti stebimos vertinant sistemos veikimą laikui bėgant. Stebėseną įgyvendinama atliekant kasdienę veiklą, atliekant atskirus vertinimus arba jungiant ir viena, ir kita.

1) Nuolatinė stebėseną

Vidaus kontrolės nuolatinė stebėseną integruota į įprastinę, pasikartojančią organizacijos veiklą. Ji apima reguliarią valdymo ir priežiūros veiklą bei kitus veiksmus darbuotojams atliekant savo pareigas.

Nuolatinė stebėseną apima kiekvieną vidaus kontrolės komponentą ir veiksmus, nukreiptus prieš vidaus kontrolės sistemų netaisyklingumą, neetiškumą, neekonomiškumą, nerezultatyvumą ir neefektyvumą.

2) Atskiri vertinimai

Atskirų vertinimų apimtį ir dažnį lemia visų pirma rizikos įvertinimas ir nuolatinės stebėsenos efektyvumas.

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.

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

Vidaus kontrolės stebėseną skirta užtikrinti, kad kontrolės priemonės veikia kaip numatyta ir kad jos keičiamos pasikeitus sąlygoms. Stebėsenos metu vertinama, ar siekiant įgyvendinti organizacijos misiją pasiekti vidaus kontrolės apirėžime nurodyti bendrieji tikslai. Tai atliekama vykdant nuolatinės stebėsenos veiklą, atskirus įvertinimus ar jungiant ir viena, ir kita, siekiant užtikrinti, kad vidaus kontrolė būtų taikoma visais lygmenimis ir visoje organizacijoje ir kad vidaus kontrolė pasiektų norimų rezultatų. Pačios vidaus kontrolės veiklos stebėseną turi būti aiškiai atskirta nuo organizacijos veiklos peržiūros, kuri yra vidaus kontrolės veikla, kaip pirmiau nurodyta 2.3 skyriuje.

Vidaus kontrolės nuolatinė stebėseną integruota į įprastinę, pasikartojančią organizacijos veiklą. Ji atliekama nuolat ir realiu laiku, dinamiškai reaguojama į kintančias sąlygas ir yra organizacijos veiklos dalis. Todėl ji efektyvesnė už atskirus vertinimus bei ištaisomuosius veiksmus ir turėtų mažiau kainuoti. Kadangi atskiri vertinimai atliekami įvykus faktui, nuolatinės stebėsenos tvarka greičiau nustato problemas.

Atskirų vertinimų apimtį ir dažnį lemia visų pirma rizikos įvertinimas ir nuolatinės stebėsenos efektyvumas. Spręsdama dėl jų apimtys ir dažnio, organizacija turi įvertinti pokyčių pobūdį ir laipsnį, vidaus ir išorės įvykius bei susijusią riziką; darbuotojų, atsakingų už reagavimą į riziką ir susijusių kontrolės priemonių įgyvendinimą, kompetenciją ir patirtį; nuolatinės stebėsenos rezultatus. Atskiri kontrolės vertinimai gali būti naudingi ir dėl to, kad juos galima tiesiogiai orientuoti į kontrolės priemonių efektyvumą tam tikru metu. Atskirus įvertinimus gali atlikti ir AAI – išorės ar vidaus auditoriai.

Paprastai tam tikras nuolatinės stebėsenos ir atskirų vertinimų derinys laikui bėgant padeda užtikrinti vidaus kontrolės efektyvumą.

Apie visus trūkumus, rastus nuolatinės stebėsenos ar atskirų tikrinimų metu, turi būti informuoti asmenys, turintys teisę priimti reikiamus sprendimus. Terminas „trūkumas“ reiškia padėtį, veikiančią organizacijos gebėjimą pasiekti savo bendruosius tikslus. Todėl trūkumas gali būti suvokiamas, potencialus arba realus; jis gali reikšti galimybes padidinti tikimybę, kad organizacijos bendrieji tikslai bus pasiekti.

Labai svarbu pateikti reikiamą informaciją apie vidaus kontrolės trūkumus reikiams asmenims. Turi būti parengti protokolai, kuriuose nurodoma, kokia informacija būtina tam tikru lygmeniu efektyviems sprendimams priimti. Tokie protokolai atspindi bendrąją taisyklę, kad vadovas turi gauti informaciją, turinčią įtakos jo pavaldinių veiksams ar elgesiui, bei informaciją konkrečioms tikslams pasiekti.

Veiklos metu sukurta informacija paprastai pateikiama įprastais kanalais, t. y. už funkciją atsakingam darbuotojui ir vadovams, esantiems bent vienu lygmeniu aukščiau. Tačiau turi būti ir alternatyvūs ryšių kanalai, kuriais būtų galima pranešti jautrią informaciją, pvz., apie neteisėtus ar netinkamus veiksmus.

Vidaus kontrolės stebėseną turi apimti veiklos kryptis ir procedūras, skirtas užtikrinti, kad į audito ir kitų peržiūrų metu nustatytus faktus būtų tinkamai ir greitai reaguojama. Vadovai turi: 1) greitai įvertinti nustatytus faktus, įskaitant trūkumus rodančius faktus, ir auditorių ir kitų organizacijos veiklos vertintojų rekomendacijas; 2) nustatyti, kokie veiksmai turi būti atlikti reaguojant į nustatytus faktus ir

rekomendacijas; ir 3) nustatytu terminu atlikti visus veiksmus, kuriais ištaisomi ar kitaip išsprendžiami jų dėmesiui pateikti dalykai.

Išsprendimo procesas prasideda tada, kai audito ar kitos peržiūros rezultatai pranešami vadovybei, ir baigiasi tik tada, kai atliekami veiksmai, kuriais 1) ištaisomi nustatyti trūkumai; 2) atliekami patobulinimai arba 3) parodoma, kad nustatytiems faktams ir rekomendacijoms nereikia vadovybės veiksmų.

Pavyzdžiai

Visapusiai kiekvieno tikslo ir kiekvieno vidaus kontrolės elemento pavyzdžiai pateikti prieduose.

3. VAIDMENYS IR ATSAKOMYBĖ

Kiekvienas organizacijos narys tam tikru būdu atsakingas už vidaus kontrolę:

Vadovai	tiesiogiai atsakingi už visą organizacijos veiklą, įskaitant vidaus kontrolės sistemos planavimą, įgyvendinimą, veikimo priežiūrą, palaikymą ir dokumentavimą. Jų atsakomybė skiriasi atsižvelgiant į jų funkcijas organizacijoje ir organizacijos ypatybes.
Vidaus auditoriai	nagrinėja vidaus kontrolės efektyvumą ir prisideda prie jo savo vertinimais bei rekomendacijomis, todėl atlieka reikšmingą vaidmenį užtikrinant vidaus kontrolės efektyvumą. Tačiau jie, priešingai vadovams, tiesiogiai neatsako už vidaus kontrolės planavimą, įgyvendinimą, palaikymą ir dokumentavimą.
Darbuotojai	irgi prisideda prie vidaus kontrolės. Vidaus kontrolė – aiškiai matoma arba paslėpta kiekvieno darbuotojo pareigų dalis. Visi darbuotojai turi tam tikrą vaidmenį įgyvendinant kontrolę ir jiems gali būti skirta atsakomybė už pranešimą apie veiklos problemas, elgesio taisyklių nesilaikymą ar veiklos krypties pažeidimus.

Išorės šalys irgi turi didelę reikšmę vidaus kontrolės procesui. Jie gali prisidėti prie organizacijos tikslų įgyvendinimo arba teikti vidaus kontrolei naudingą informaciją. Tačiau jie neatsako už organizacijos vidaus kontrolės planavimą, įgyvendinimą, palaikymą ar dokumentavimą.

AAI	skatina ir remia efektyvios vidaus kontrolės diegimą viešajame sektoriuje. Vidaus kontrolės įvertinimas – esminis AAI atliekamų reikalavimų laikymosi, finansinių ir veiklos auditų dalykas. Apie nustatytus faktus ir rekomendacijas jos praneša suinteresuotosioms šalims.
Išorės auditoriai	kai kuriose šalyse atlieka kai kurių valstybės organizacijų auditą. Jie ir jų profesinės organizacijos turėtų teikti patarimus ir rekomendacijas dėl vidaus kontrolės.
Įstatymų leidėjai ir reguliavimo institucijos	nustato vidaus kontrolės taisykles ir nurodymus. Turėtų prisidėti prie bendro vidaus kontrolės supratimo.
Kitos šalys	bendrauja su organizacija (naudos gavėjai, tiekėjai ir kt.) ir teikia informaciją dėl jos tikslų įgyvendinimo.

Vidaus kontrolė daugiausia įgyvendinama organizacijos vidaus jėgomis – vadovybė, vidaus auditoriai ir darbuotojai. Tačiau vidaus kontrolės sistemą veikia ir išorės suinteresuotųjų asmenų veiksmai.

Vadovai

Visi organizacijos darbuotojai svarbūs įgyvendinant veiksmingą vidaus kontrolės sistemą. Tačiau vadovybė prisiima bendrąją atsakomybę už vidaus kontrolės sistemos planavimą, įgyvendinimą, veikimo priežiūrą, palaikymą ir dokumentavimą. Valdymo struktūrą gali sudaryti valdybos ir audito komitetai, kurių vaidmuo ir sudėtis įvairiose šalyse gali skirtis ir jiems gali būti taikomi skirtingi įstatymai.

Vidaus auditoriai

Vadovybė dažnai sukuria vidaus audito padalinį kaip vidaus kontrolės sistemos dalį ir naudoja jį kaip priemonę vidaus kontrolės efektyvumui vertinti. Vidaus auditoriai reguliariai teikia informaciją apie vidaus kontrolės veikimą, skirdami daug dėmesio vidaus kontrolės struktūrai ir veiklai. Jie perduoda informaciją apie jos teigiamybes ir

trūkumus, teikia rekomendacijas dėl jos tobulinimo. Tačiau turi būti garantuotas jų nepriklausomumas ir objektyvumas.

Todėl vidaus auditas turi būti nepriklausoma, objektyvi užtikrinimo ir konsultavimo veikla, kurianti vertę ir gerinanti organizacijos veiklą. Ji padeda organizacijai įgyvendinti tikslus sistemingai ir disciplinuotai vertindama rizikos valdymo, kontrolės ir vadovavimo procesus bei didindama jų efektyvumą.

Nors vidaus auditoriai gali būti vertingas mokomasis ir patariamasis išteklius vidaus kontrolės srityje, vidaus auditorius negali būti stiprios vidaus kontrolės sistemos pakaitalas.

Kad vidaus audito funkcija būtų veiksminga, svarbu, kad vidaus auditoriai būtų nepriklausomi nuo vadovybės, dirbtų nešališkai, teisingai ir sąžiningai, atsiskaitydami aukščiausiajam organizacijos vadovui. Tai leidžia vidaus auditoriams pateikti nešališkus vidaus kontrolės vertinimus ir objektyviai pateikti pasiūlymus dėl nustatytų trūkumų šalinimo. Profesinės gairės, kuriomis turėtų naudotis vidaus auditoriai: Vidaus auditorių instituto (IIA) „Profesinės praktikos pagrindai“, įskaitant „Apibrėžimus“, „Elgesio taisykles“, „Standartus“ ir „Praktinius patarimus“. Be to, vidaus auditoriai turėtų laikytis INTOSAI „Etikos kodekso“.

Greta organizacijos vidaus kontrolės stebėjimo vaidmens tinkamas vidaus auditas gali padidinti išorės audito darbo efektyvumą tiesiogiai padėdamas išorės auditoriams. Išorės audito procedūrų pobūdis, apimtis ar laikas gali keistis, jei išorės auditorius gali remtis vidaus auditoriaus darbu.

Darbuotojai

Vidaus kontrolei turi įtakos darbuotojai ir kitas personalas. Būtent jie dažniausiai taiko kontrolės priemones, peržiūri jas, taiso neteisingas pritaikytas priemones ir nustato problemas, kurias geriausia spręsti kontrolės priemonėmis atliekant kasdienes užduotis.

Išorės šalys

Antra stambi suinteresuotųjų asmenų grupė – išorės šalys, įskaitant išorės auditorius (įsk. AAI), įstatymų leidėjai ir reguliuojančios institucijos ir kt. Jie gali prisidėti prie organizacijos tikslų įgyvendinimo arba teikti vidaus kontrolei naudingą informaciją. Tačiau jie neatsako už organizacijos vidaus kontrolės sistemos planavimą, tinkamą funkcionavimą, priežiūrą ar dokumentavimą.

AAI ir išorės auditoriai

Išorės šalys, visų pirma išorės auditoriai ir AAI, vertina vidaus kontrolės sistemos veikimą ir informuoja vadovybę apie nustatytus faktus. Tačiau tokį vertinimą riboja išorės šalies turimi įgaliojimai.

Auditorių atliekamas vidaus kontrolės vertinimas reiškia, kad auditoriai:

- nustato rizikos, su kuria susijusi vertinama kontrolės priemonė, reikšmingumą ir jautrumą;
- įvertina jautrumą išteklių naudojimui ne pagal paskirtį; etiškumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir efektyvumo tikslų nepasiekimui; atskaitingumo įsipareigojimų nevykdymui; įstatymų ir norminių aktų nesilaikymui;
- nustato ir išsiaiškina susijusias kontrolės priemones;
- nustato, kas jau žinoma apie kontrolės efektyvumą;
- vertina kontrolės organizavimo pakankamumą;
- testų būdu nustato, ar kontrolės priemonės efektyvios;
- teikia ataskaitas apie vidaus kontrolės vertinimus ir aptaria reikiamus ištaisomuosius veiksmus.

Be to, AAI suinteresuota užtikrinti, kad ten, kur reikalinga, būtų stiprūs vidaus audito padaliniai. Šie padaliniai kaip priemonė organizacijos veiklai tobulinti sudaro svarbų vidaus kontrolės elementą. Tačiau kai kuriose šalyse vidaus audito padaliniai gali stokoti nepriklausomumo, būti silpni ar iš viso neegzistuoti. Tokiais atvejais AAI, kur įmanoma, turi pasiūlyti pagalbą ir rekomendacijas steigiant ir plėtojant šiuos gebėjimus bei užtikrinant vidaus audito veiklos nepriklausomumą. Ši pagalba gali apimti darbuotojų komandiravimą dirbti ar „skolinimą“, paskaitų organizavimą, dalijimąsi mokomąja medžiaga, metodikų ir darbo programų rengimą. Tai turi būti daroma nekeliant pavojaus AAI ar išorės auditoriaus nepriklausomumui.

Be to, AAI turi užmegzti gerus darbo santykius su išorės audito padaliniais, kad būtų galima dalytis patirtimi ir žiniomis, o darbas vyktų pagal tarpusavio pagalbos principą. Vidaus auditorių pastebėjimų įtraukimas į išorės audito ataskaitą bei jų indėlio pripažinimas irgi gali skatinti šiuos santykius. AAI turi plėtoti procedūras vidaus audito padalinių darbui vertinti, kad būtų galima nuspręsti, kiek juo galima remtis. Stiprus vidaus audito padalinys gali sumažinti AAI atliekamo audito darbo apimtį, išvengiant nereikalingo dubliavimosi. AAI turi užsitikrinti prieigą prie vidaus audito ataskaitų, susijusių darbo dokumentų ir informacijos apie reagavimą į auditą.

AAI turi užimti pirmaujančią padėtį likusios viešojo sektoriaus dalies atžvilgiu sukurdamą savo pačios vidaus kontrolės struktūrą pagal šiose gairėse išdėstytus principus.

Ne tik AAI, bet ir išorės auditoriai turi didelę reikšmę prisidedami prie vidaus kontrolės tikslų, ypač „atskaitingumo įsipareigojimo vykdymo“ ir „išteklių apsaugos“. Taip yra todėl, kad finansinių ataskaitų bei informacijos išorės auditas neatsiejamas nuo atskaitingumo ir gero valdymo. Išorės auditas kartu su nefinansine informacija tebelieka pagrindinis mechanizmas, kurį išorės šalys taiko veiklai vertinti.

Įstatymų leidėjai ir reguliuojančiosios institucijos

Teisės aktai gali padėti suprasti vidaus kontrolės apibrėžimą ir siektinus tikslus. Be to, jie nustato veiklos kryptis vidaus ir išorės suinteresuotiesiems asmenims vykdant savo pareigas vidaus kontrolės atžvilgiu.

1 priedas. Pavyzdžiai

Atskaitingumo įsipareigojimų vykdymo pavyzdys (1): Skyrių, atsakingą už saugaus vandens ir jūrų transporto organizavimą, sudaro keletas paslaugų padalinių, atsakingų už locmanų veiklą, plūdurių įrengimą, vandens kokybės tikrinimą, vandens kelių naudojimo skatinimą, investicijas į infrastruktūrą (tiltus, užtvankas, kanalus ir šliuzus) ir jos priežiūrą.

Kontrolės aplinka	Rizikos vertinimas	Kontrolės veikla	Informavimas ir komunikacija	Stebėseną
Kiekvienam paslaugų padaliniui paskirtas vadovas, atsiskaitantis skyriaus generaliniam vadovui. Padalinių vadovai turi reikiamų įgūdžių ir įgaliojimų priimti tam tikrus sprendimus. Visi pasirašo elgesio taisykles.	Galimi rizikos veiksniai: laivų susidūrimas, toksinių atliekų ar kuro išsiliejimas, užtvankų sprongimas. Jei tai atsitinka dėl departamento aplaidumo, jam gali tekti didžiulė materialinė atsakomybė.	Kontrolės veikla, kurią galima organizuoti – tai aprūpinimas kompetentingais laivų locmanais, plūdurių, švyturių ir rodyklių įrengimas; patikrinimas iš oro; vandens mėginių ėmimas.	Šiomis aplinkybėmis informavimo ir komunikacijos veikla gali būti kitų laivų informavimas apie susidūrimus; laivų informavimas apie oro sąlygas; teršėjų ir galimų sankcijų paskelbimas; informavimas, kokių ištaisomųjų veiksnių imtasi.	Susidūrimų ir aplinkosauginių pažeidimų skaičiaus, paimtų mėginių rezultatų paskesnė kontrolė, palyginimas su kitomis šalimis ir su ankstesniais duomenimis gali padėti stebėti locmanų veiklos, plūdurių ir kt. įrengimo, patikrinimų ir vandens mėginių ėmimo efektyvumą ir rezultatyvumą.

Atskaitingumo įsipareigojimų vykdymo pavyzdys (2): Sporto departamento vadovas praėjusiais metais išklė tikslą, kad artimiausiais metais sporto veiklos aktyvumas (užsiėmimas sportu) padidės 15 proc.

Kontrolės aplinka	Rizikos vertinimas	Kontrolės veikla	Informavimas ir komunikacija	Stebėseną
<p>Dėl geros vadovo reputacijos vykdomasis komitetas juo pasitikėjo ir neorganizavo įprastų posėdžių pažangai vertinti.</p> <p><i>(Tai nėra geros praktikos pavyzdys!)</i></p>	<p>Kadangi nenurodyti tikslai, atsiranda rizika, kad jie nebus pasiekti. Be to, yra rizika, kad nebus laiku atsiskaityta, nes vadovas nori palaukti teikti ataskaitą, kol bus galima teigti, jog 15 proc. augimo uždavinys įvykdytas. Be to, nenurodyta, kaip išmatuoti 15 proc. augimą, todėl jis gali pasakyti, kad padidėjo sportuojančių žmonių skaičius, kad žmonės daugiau valandų užsiima sportu arba kad sporto centrų ar klubų skaičius išaugo 15 proc. Taip pateikiamos informacijos kokybė gerokai sumažėja.</p>	<p>Šią riziką galima sumažinti nustatant reikiamus atskaitingumo ryšius ir ataskaitų teikimo modelį, apibrėžiantį pateiktiną informaciją.</p>	<p>Ši ataskaita turi būti pateikta laiku ir pagal nurodytą ataskaitų teikimo modelį. Jame turi būti nurodyti augimo tikslai, kaip jie matuojami ir kodėl taip matuojami. Turi būti visa pagrindžiančioji informacija.</p>	<p>Stebėsenos forma gali būti tikrinimas, ar ataskaita patenkinama ir kokios informacijos dar trūksta.</p>

Istatymų ir norminių aktų laikymosi pavyzdys: Gynybos ministerija nori pirkti naujus naikintuvus pagal valstybės užsakymą ir paskelbia visas viešojo konkurso sąlygas bei procedūras. Visi gauti pasiūlymai laikomi neatplėšti iki pasiūlymų teikimo termino pabaigos. Pasiūlymai atplėšiami dalyvaujant visiems atsakingiems vadovams ir kai kuriems pareigūnams. Tik šie pasiūlymai bus nagrinėjami ir lyginami siekiant nuspręsti, kuris pasiūlymas geriausias.

Kontrolės aplinka	Rizikos vertinimas	Kontrolės veikla	Informavimas ir komunikacija	Stebėseną
Šią veiklą atliksiančią grupę sudaro kompetentingi žmonės, pasirašę dokumentą, kad nėra su vienu konkurso dalyviu nėra susiję finansiniais ar giminystės ryšiais. Tokį dokumentą pasirašė ir atsakingieji vadovai ir pareigūnai.	Vienas iš rizikos veiksnių, susijusių su viešojo sektoriaus konkursais ir valstybės užsakymais – konkurso dalyvių susitarimas. Vienas iš konkurso dalyvių gali turėti žinių apie kitus pasiūlymus ir todėl laimėti konkursą, nors jo pasiūlymas ir nėra geriausias pasirinkimas. Kita rizika – gali būti išrinktas netinkamas pasiūlymas ir gali tekti sudaryti naują sutartį ankstesnei sutarčiai nepateisinus lūkesčių. Be to, konkurso dalyviai, manantys, kad su jais buvo elgiamasi neteisingai, gali pareikšti pretenzijas.	Siekiant sumažinti riziką turi būti parengtos ir taikomos procedūros laikantis visų įstatymuose ir norminiuose aktuose nustatytų viešojo sektoriaus sutarčių reikalavimų.	Visos procedūros, susijusios su konkurso sąlygų skelbimu, gautų pasiūlymų vertinimu ir konkurso laimėtojo paskelbimu, turi būti registruojamos nurodant visus atliktus veiksmus. Vertinant pasiūlymus reikia raštu nurodyti visas priežastis, kodėl pasiūlymas pasirinktas ar nepasirinktas.	Vidaus auditas gali peržiūrėti dokumentus ir vėliau patikrinti, kokie su pretenzijomis susiję veiksmai atlikti.

Tvarkingos, etiškos, ekonomiškos, efektyvios ir rezultatyvios veiklos pavyzdys (1): Kultūros departamentas nori padidinti muziejų lankomumą. Tam jis siūlo statyti naujų muziejų, išduoti kiekvienam piliečiui po „kultūros čekį“ ir sumažinti bilietų kainas. Kad veikla būtų ekonomiška, efektyvi ir rezultatyvi, vadovybė turi įvertinti, ar pagal jos pasiūlymus įmanoma pasiekti nustatytus tikslus ir kiek kainuos kiekvienas pasiūlymas.

Kontrolės aplinka	Rizikos vertinimas	Kontrolės veikla	Informavimas ir komunikacija	Stebėseną
Kultūros departamentas turi įsitikinti, kad jo organizacinė struktūra tinkama siūlomoms papildomoms statyboms projektuoti ir prižiūrėti bei naujų muziejų planavimui ir veiklai.	Vienas iš galimų rizikos veiksnių – apsilankymų muziejuose skaičius nepadidės. Be to, įmanoma, kad kai kurie pasiūlymai pareikalaus daugiau lėšų nei numatyta jų biudžete. Pvz., jei sumažinus bilietų kainas, apsilankymų skaičius neišaugs, tada vyriausybės įplaukos sumažės. Be to, statant naujus muziejus netinkamai suplanavus ir reikiamai neatsižvelgiant į apšvietimo, temperatūros ir saugos reikalavimus, gali tekti atlikti brangius taisymo darbus statybos metu ar ją užbaigus.	Kontrolės veikla, kurią galima organizuoti – tai biudžeto kontrolė, kurios metu faktinės išlaidos lyginamos su biudžetu, stebima statybų pažanga ir reikalaujama pagrįsti biudžeto viršijimą.	Šiomis aplinkybėmis informavimo ir komunikacijos veikla gali būti susitikimų su architektais, priešgaisrinės saugos departamento atstovais (dėl saugos klausimų), menininkais ir kt. dokumentavimą. Be to, tai gali būti įvairios ataskaitos apie biudžeto laikymąsi ir statybos pažangą.	Biudžeto viršijimo paaiškinimų analizė, dėl darbų ar mokėjimų vėlavimo mokamų palūkanų analizė yra stebėsenos dalis.

Tvarkingos, etiškos, ekonomiškios, efektyvios ir rezultatyvios veiklos pavyzdys (2): Vyriausybė siekia plėtoti žemės ūkį ir gerinti gyvenimo kaime kokybę. Ji skiria lėšų drėkinimo sistemoms ir grėžiniams įrengti.

Kontrolės aplinka	Rizikos vertinimas	Kontrolės veikla	Informavimas ir komunikacija	Stebėseną
Vyriausybė turi užtikrinti, kad joje būtų reikiamas departamentas subsidijavimui organizuoti ir atlikti, ir duoti reikiamą nurodymą šiam projektui laiku ir efektyviai įgyvendinti.	Vienas iš galimų rizikos veiksnių – nesąžiningos organizacijos gali siekti subsidijos, bet gavusios ją panaudoti pinigus ne pagal paskirtį.	Kontrolės veikla, kurią galima organizuoti: - tikrinti subsidijos siekiančių organizacijų kvalifikaciją; - tikrinti pažangą projekto atlikimo vietoje ir peržiūrėti statybos darbų ataskaitas; - tikrinti organizacijų išlaidas pagal sąskaitas faktūras ir nemokėti subsidijos lėšų (ar jų dalies), kol peržiūra nebaigta.	- Pažangos ataskaitos, kuriose nurodomas išgręžtų grėžinių skaičius ir kaina bei drėkinamas plotas akrais. - Reikalaujama pateikti sąskaitas faktūras (kopijas) kaip įrodymą, kad buvo patirtos subsidijuojamos išlaidos.	Stebėseną gali sudaryti grėžinių įrengimo ir drėkinimo įrenginių statybos paskesnė kontrolė bei palyginimas su panašiais projektais. Be to, vėliau galima tikrinti įplaukas iš drėkinamų plotų.

Išteklių apsaugos pavyzdys (1): Gynybos ministerija turi sandėlių, karinių saugyklų, įskaitant kuro saugyklas. Armijos vadovybė siekia, kad jie būtų naudojami tik profesionaliosios armijos reikmėms, o ne asmeniniams tikslams.

Kontrolės aplinka	Rizikos vertinimas	Kontrolės veikla	Informavimas ir komunikacija	Stebėseną
Reikalinga patikima žmonių išteklių valdymo politika, kad šiems sandėliams eksploatuoti būtų samdomas ir išlaikomas tinkamas personalas.	Yra rizika, kad bus bandoma vogti ginklus siekiant juos netinkamai naudoti ar parduoti.	Kontrolės veikla, kurią galima organizuoti – sandėlių ir saugyklų aptvėrimas, ginkluoti sargybiniai su šunimis prie įėjimų. Turta padėtų apsaugoti ir reguliarius atsargų tikrinimas ir reikalavimas, kad atsargos gali būti išduodamos tik turint vyresniojo karininko leidimą.	Gauta pranešimų apie tvorų pažeidimus ir inventORIZACIJOS metu nustatytus skirtumus. Su šiuo tikslu susijusį informavimą ir komunikaciją užtikrina ir išdavimo leidimai bei tvarka.	Aptvėrimo patikrinimai, netikėta inventORIZACIJA, atsargų judėjimo stebėseną ar netgi slapti saugos patikrinimai.

Išteklių apsaugos pavyzdys (2): Teisingumo ministerijos įstaigoje daug jautrios informacijos, kuri saugoma kompiuterinėse laikmenose. Tačiau IT kontrolės priemonių reikšmė neįvertinama ir todėl IT kontrolė turi daug trūkumų.

Kontrolės aplinka	Rizikos vertinimas	Kontrolės veikla	Informavimas ir komunikacija	Stebėseną
Vadovybė turi dėti pastangas užtikrinti kompetenciją ir tinkamą elgesį IT srityje bei pasirūpinti reikiamu mokymu. Diegiant teigiamą kontrolės aplinką IT srityje, didelę įtaką turi žmogiškųjų išteklių politika.	<p>Bendrosios kontrolės priemonių srityje ši įstaiga:</p> <ul style="list-style-type: none"> - neapribojo vartotojų prieigos tik tiek, kiek reikalinga pareigoms atlikti; - neparengė reikiamos sisteminės programinės įrangos kontrolės, kad apsaugotų programas ir jautrius duomenis; - neužregistravo programinės įrangos pakeitimų; - neatskyrė nesuderinamų pareigų; - neužtikrino paslaugų tęstinumo; - neapsaugojo tinklo nuo neleistinių srautų. <p>Taikomosios kontrolės lygmeniu įstaiga neįdiegė prieigos autorizavimo.</p> <p><i>(Tai nėra geros praktikos pavyzdys!)</i></p>	<p>Įstaiga gali:</p> <ul style="list-style-type: none"> - įdiegti loginę (pvz., slaptažodžių) ir fizinę (pvz., blokavimą, ID lipdukus, signalizaciją) prieigos kontrolę; - neleisti taikomųjų programų vartotojams prisijungti prie operacinės sistemos; - apriboti prieigą prie gamybos aplinkos programas kuriantiems darbuotojams; - naudoti audito žurnalus, kurie registruotų visus prieigos bandymus ir komandas saugos pažeidimams nustatyti; - parengti veiksmų planą nenumatytų įvykių ir nelaimių atvejams, kad būtų užtikrinti ištekliai kritiniais atvejais ir veiklos tęstinumas; - naudoti ugniasienes ir stebėti interneto tarnybinės stoties veiklą, kad tinklo srautai būtų saugūs. 	<p>Prieš pradėdant naudoti programinę įrangą, turi būti parengti IT kontrolės procedūrų aprašai ir dokumentuoti programų pakeitimai.</p> <p>Reikia parengti pareigų atskyrimo procedūras ir pareigybių aprašymus.</p> <p>Rengti periodines ataskaitas ir peržiūrėti audito žurnalus, registruojančius visas prieigas (bandymus) ir (neautorizuotas) komandas.</p>	IT aplinkos stebėseną gali apimti IT audita, veiklos imitavimą nelaimės atveju ir interneto tarnybinės stoties veiklos stebėseną.

2 priedas. Žodynėlis

Šis žodynėlis skirtas paaiškinti pagrindinius šiose gairėse vartojamus terminus, susijusius su vidaus kontrolės apibrėžimais ir veikla. Be šiame dokumente vartojamų apibrėžimų, pasinaudojome ir šių šaltinių teikiamais apibrėžimais:

- Code of ethics and auditing standards, INTOSAI, 2001 (INTOSAI audito standartai).
- Internal Control – Integrated Framework, COSO, 1992 (COSO 1992 m.).
- Glossarium, Office for official publications of the European Communities, P. Everard and D. Wolter, 1989 (žodynėlis).
- Auditing and assurance services, an integrated approach, A. A. Arens, R. J. Elder and m. S. Beasley, Prentice Hall international edition, 9th edition, 2003 („Arens, Elder & Beasley“).
- COSO exposure draft „Enterprise Risk Management Framework“, COSO, 2003 (COSO ERM).
- Handbook of international auditing, assurance, and ethics pronouncement, IFAC, 2003 (IFAC).
- Transparency International Source Book 2000 („Transparency International“).
- XVI INCOSAI, Montevideo, Uruguay, 1998, Principal Paper Theme 1A (Preventing and Detecting Fraud and Corruption), 1997 m. vasaris (XVI INCOSAI, Urugvajus, 1998 m.).
- Professional Practices Framework, The Institute of Internal Auditors (IIA).

A

Access control – Prieigos kontrolė

Informacinių technologijų srityje – kontrolės priemonės, skirtos apsaugoti išteklius nuo neleistu pakeitimo, praradimo ar atskleidimo.

Accountability – Atskaitingumas

- Viešąsias paslaugas teikiančių organizacijų ir jose dirbančių asmenų atsakomybė už savo sprendimus ir veiksmus, įskaitant valstybės lėšų tvarkymą, teisingumą ir visus veiklos aspektus.
- Tikrinamo asmens ar organizacijos pareiga parodyti, kad jis / ji administravo ar kontroliavo jam/jai patikėtas lėšas pagal reikalavimus, nustatytus skiriant lėšas (žodynėlis).

Application – Taikomoji programa

Kompiuterinė programa, skirta padėti žmonėms atlikti tam tikrą darbą, įskaitant specialiąsias funkcijas, pvz., atlyginimų mokėjimo, atsargų kontrolės, apskaitos ar misijos palaikymo. Priklausomai nuo darbo, kuriam ji skirta, taikomoji programa gali apdoroti tekstą, skaičius, grafinius vaizdus ar šių elementų junginį.

Application controls – Taikomosios kontrolės priemonės

- Tai struktūra, veiklos kryptys ir procedūros, taikomos pavienėms taikomosioms sistemoms ir apimančios duomenų apdorojimą tam tikroje taikomojoje programoje.
- Programinės taikomosios programinės įrangos procedūros bei susijusios neautomatizuotos procedūros, skirtos padėti užtikrinti informacijos apdorojimo išsamumą ir tikslumą. Pavyzdžiai – kompiuterizuotas įvestų duomenų patikrinimas, skaitinės sekos tikrinimas, neautomatizuotos procedūros, skirtos tikrinti išimčių ataskaitų punktus (COSO 1992 m.).

Audit – Auditas

Organizacijos veiklų ir veiklos sričių tikrinimas siekiant užtikrinti, kad jų atlikimas ar veikimas atitinka tikslus, biudžetą, taisykles ir standartus. Tokio patikrinimo tikslas – reguliariai nustatyti nukrypimus, galinčius pareikalauti ištaisomųjų veiksmų (žodynėlis).

Audit committee – Audito komitetas

Organizacijos valdybos komitetas, kurio vaidmuo paprastai apima finansinių ataskaitų aspektus; procesus, skirtus veiklai ir rizikai valdyti; ir galiojančių teisinių, etinių ir reguliavimo reikalavimų laikymąsi. Audito komitetas paprastai padeda valdybai prižiūrėti: a) finansinės atskaitomybės teisingumą; b) kaip organizacija laikosi teisinių ir reguliavimo reikalavimų; c) nepriklausomų auditorių kvalifikaciją ir nepriklausomumą; d) vidaus audito padalinio ir nepriklausomų auditorių veiklą; e) organizacijos vykdomiesiems darbuotojams mokamus atlyginimus (jei nėra specialaus atlyginimų komiteto).

Audit institution – Audito įstaiga

Valstybės įstaiga, koku būdu bebūtų paskirta, sudaryta ar įsteigta, atlieka išorės audito funkcijas pagal įstatymus (žodynėlis).

B

Budget – Biudžetas

Kiekybinė, finansinė priemonių programos, planuojamos tam tikram laikotarpiui, išraiška. Biudžetas sudaromas siekiant planuoti būsimą veiklą ir atlikti gautų rezultatų patikrinimus (žodynėlis).

Budgetary control – Biudžeto kontrolė

Kontrolė, kuria valdžios institucija, skyrusi įstaigai biudžetą, užtikrina, kad biudžetas būtų įgyvendintas pagal sąmatas, įgaliojimus ir taisykles (žodynėlis).

C

Collusion – Išankstinis susitarimas

Bendros darbuotojų pastangos apgaulės būdu pasisavinti įmonės pinigus, atsargas ar kitą turtą („Arens, Elder & Beasley“).

Compliance – Reikalavimų laikymasis; atitiktis

- Organizacijai taikomų įstatymų ir norminių aktų laikymasis (COSO 1992 m.).
- Veiklos kryptių, planų, procedūrų, įstatymų, norminių aktų, sutarčių ar kt. reikalavimų laikymasis (IIA).

Component of internal control – Vidaus kontrolės elementas

Vienas iš penkių vidaus kontrolės elementų. Vidaus kontrolės elementai – organizacijos vidaus kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės veikla, informavimas ir komunikacija bei stebėsena (COSO 1992 m.).

Computer controls – Kompiuterinės kontrolės priemonės

1. Kompiuterio atliekamos kontrolės priemonės, t. y. užprogramuotos kompiuterio programoje (priešingai neautomatizuotoms kontrolės priemonėms). 2. Kontroliavimas, kaip kompiuteriai apdoroja informaciją; jį sudaro bendrosios kontrolės priemonės ir taikomosios kontrolės priemonės (programinės arba neautomatizuotos) (COSO 1992 m.).

Computer information system – Kompiuterinė informacinė sistema

Kompiuterinė informacinių sistemų aplinka yra tada, kai organizacijai apdorojant auditui svarbią informaciją naudojamas bet kokio tipo ar dydžio kompiuteris, neatsižvelgiant į tai, ar jį eksploatuoja pati organizacija, ar trečiasis asmuo (IFAC).

Control – Kontrolė; kontroliuoti

- 1. Daiktavardis, vartojamas kaip subjektas, pvz., kontrolės buvimas – veiklos kryptis ar procedūra, esanti vidaus kontrolės dalis. Gali būti bet kurio iš penkių elementų kontrolė. 2. Daiktavardis, vartojamas kaip objektas, pvz., įgyvendinti kontrolę – kontroliuoti skirtų veiklos krypčių rezultatas; šis rezultatas gali būti ar nebūti veiksminga vidaus kontrolė. 3. Veiksmažodis, t. y. kontroliuoti – reguliuoti; įdiegti ar įgyvendinti veiklos kryptį, veikiančią kontrolę (COSO 1992 m.).
- Bet kuris vadovybės, valdybos ar kitų šalių atliktas veiksmas rizikai valdyti ir padidinti tikimybę, kad nustatyti tikslai bus pasiekti. Vadovybė planuoja, organizuoja reikiamus veiksmus ir jiems vadovauja, kad gautų nuosaičių užtikrinimą, jog tikslai bus pasiekti (IIA).

Control activity – Kontrolės veikla

Kontrolės veikla – tai veiklos kryptys ir procedūros, įdiegtos siekiant spręsti rizikos klausimus ir pasiekti organizacijos tikslus. Procedūros, kurias organizacija įdiegia rizikai mažinti, vadinamos vidaus kontrolės veikla. Vidaus kontrolės veikla – tai reagavimas į riziką, nes ji skirta sumažinti neūžtikrintumą dėl identifikuotų rezultatų.

Control environment – Kontrolės aplinka

Kontrolės aplinka duoda toną organizacijai ir veikia darbuotojų suvokimą apie kontrolę. Tai visų kitų vidaus kontrolės elementų pagrindas, užtikrinantis discipliną ir struktūrą.

Corruption – Korupcija

- Bet kurios formos neetiškas valstybinės valdžios naudojimas asmeninei ar privačiai naudai (XVI INCOSAI, Urugvajus, 1998 m.).
- Netinkamas naudojimas suteiktomis galiomis siekiant privačios naudos („Transparency International“).

COSO

Treadway komisijos rėmėjų komitetas (COSO) – keleto apskaitos organizacijų grupė. 1992 m. ji paskelbė reikšmingą vidaus kontrolės studiją „Vidaus kontrolė – integruota sistema“. Ši studija dažnai vadinama COSO ataskaita.

D

Data – Duomenys

Faktai ir informacija, kuriuos galima perduoti ir tvarkyti.

Deficiency – Trūkumas

Suvokiamas, galimas arba realus vidaus kontrolės trūkumas arba galimybė sustiprinti vidaus kontrolę siekiant padidinti tikimybę, kad organizacijos tikslai bus pasiekti (COSO 1992 m.).

Design – Ketinimas; planas

1. Ketinimas. Pagal apibrėžimą vidaus kontrole siekiama gauti nuosaikų užtikrinimą, kad tikslai bus pasiekti; realizavus ketinimą sistemą galima laikyti efektyvia. 2. Planas: kaip sistema turėtų veikti priešingai tam, kaip ji iš tiesų veikia (COSO 1992 m.).

Detective control – Nustatomoji kontrolė

Kontrolė, skirta nustatyti netyčinius įvykius ar rezultatus (priešingai prevencinei kontrolei) (COSO 1992 m.).

Documentation – Dokumentavimas; registravimas

* Vidaus kontrolės struktūros dokumentavimas yra materialūs ir raštiški vidaus kontrolės proceso elementų įrodymai, įskaitant organizacijos struktūros ir politikos, jos veiklos kategorijų, tikslų ir kontrolės veiklos identifikavimą. Tai turėtų būti nurodoma vadovybės nurodymuose, administracijos politikos apraše, procedūrų vadovuose, apskaitos vadovuose ir kt. dokumentuose.

E

Economical – Ekonomiškasis; taupus

Neišlaidus. Tai reiškia reikiamos kokybės reikiamo kiekio išteklių gavimą reikiamu laiku ir reikiamoje vietoje už mažiausią kainą.

Economy – Ekonomija; taupymas; taupumas

- Veiklai naudojamų išteklių kainos mažinimas atsižvelgiant į tai, kad kokybė būtų tinkama („INTOSAI auditing standards“).
- Kokybės ir kiekio požiūriu tinkamų finansinių, žmonių ir materialinių išteklių gavimas reikiamu laiku mažiausia kaina (žodynėlis).

Edit checks – Redagavimo tikrinimai

Programinės kontrolės priemonės, taikomos ankstyvajame įvesties proceso etape siekiant nustatyti klaidingus duomenų laukus. Pvz., ši kontrolės priemonė gali atmesti abėcėlinius-skaitmeninius ženklus, įvestus į skaitmeninius laukus. Šios kontrolės priemonės gali būti taikomos, pvz., įvedant į apdorojimo ciklą sandorių duomenis iš kitos programos.

Effective – Efektyvus; veikiantis

Susijęs su tikslų pasiekimu arba laipsniu, kuriuo veiklos rezultatai atitinka tos veiklos tikslą ar numatomą poveikį.

Effectiveness – Efektyvumas

- Tikslų pasiekimo laipsnis ir santykis tarp numatomo ir faktinio veiklos poveikio („INTOSAI auditing standards“).
- Laipsnis, kuriuo numatyti tikslai rezultatyviai pasiekti sąnaudų požiūriu (žodynėlis).

Efficient – Rezultatyvus

Susijęs su santykiu tarp panaudotų išteklių tikslams pasiekti ir gautų rezultatų. Tai reiškia, tam tikro kiekio ir kokybės rezultatų pasiekimui sunaudojamas minimalus išteklių kiekis arba gaunamas maksimalus rezultatas sunaudojus tam tikrą tam tikros kokybės išteklių kiekį.

Efficiency – Rezultatyvumas

- Santykis tarp rezultatų (prekių, paslaugų ar kt. rezultatų) ir jiems sukurti panaudotų išteklių („INTOSAI auditing standards“).
- Finansinių, žmonių ir materialinių išteklių naudojimas taip, kad turint tam tikrą kiekį išteklių būtų gauti maksimalūs rezultatai, arba iki minimumo sumažintos sąnaudos tam tikram kiekiui rezultatų ar tam tikros kokybės rezultatams gauti (žodynėlis).

End user computing – Galutinių vartotojų skaičiavimai

Susijęs su necentralizuotu duomenų apdorojimu (t. y. atliekamu ne IT skyriuje) naudojant galutinių vartotojų sukurtas automatizuotas procedūras, paprastai naudojant programinės įrangos paketus (pvz., elektronines lenteles ir duomenų bazę). Galutinių vartotojų atliekami procesai gali būti sudėtingi ir tapti be galo svarbiu valdymo informacijos šaltiniu. Tačiau gali būti abejotina, ar jie reikiamai testuojami ir registruojami.

Entity – Organizacija

Bet kurio dydžio organizacija, įsteigta tam tikram tikslui. Pvz., tai gali būti verslo įmonė, ne pelno organizacija, valstybės įstaiga ar akademinė įstaiga. Sinonimai – įmonė, departamentas (COSO 1992 m.).

Ethical – Etiškas

Susijęs su moralės principais.

Ethical values - Etikos vertybės

Moralinės vertybės, kuriomis remdamasis sprendimus priimantis asmuo pasirenka tam tikrą elgesį; šios vertybės turi būti grindžiamos „teisingumu“ ir tai gali viršyti teisinius reikalavimus (COSO 1992 m.).

External audit – Išorės auditas

Auditas, atliekamas organizacijos, nesančios audituojamos įstaigos dalimi ir nuo jos nepriklausomas. Šio audito tikslas – pateikti išvadą ir ataskaitą apie sąskaitas ir finansinę atskaitomybę, veiklos taisyklingumą ir teisėtumą ir(ar) finansinį valdymą (žodynėlis).

F

Flowchart – Struktūrinė schema

Schematiškas kliento dokumentų ir registrų bei jų apdorojimo sekos atvaizdavimas („Arens, Elder & Beasley“).

Flow-charting – Struktūrinių schemų sudarymas

Iliustruoja procedūrų, informacijos ar dokumentų srautą. Šis būdas leidžia pateikti apibendrintą sudėtingų grandinių ar procedūrų vaizdą (žodynėlis).

Fraud – Apgaulė; sukčiavimas

Neteisėta dviejų šalių sąveika, kai viena šalis tyčia apgauna kitą klaidinančiais pareiškimais, kad gautų neteisėtos ir nepagrįstos naudos. Tai gali būti apgavimas, gudrybė, nuslėpimas ar pasitikėjimo pažeidimas siekiant nesąžiningos naudos (XVI INCOSAI, Urugvajus, 1998 m.).

G

General controls - Bendrosios kontrolės priemonės

- Tai struktūra, veiklos kryptys ir procedūros, taikomos visoms organizacijos IS arba didelei jų daliai, ir padedančios užtikrinti reikiamą jų veikimą. Jos sukuria aplinką taikomosioms sistemoms ir kontrolės priemonėms veikti.
- Veiklos kryptys ir procedūros, padedančios užtikrinti nepertraukiamą, tinkamą kompiuterinių IS veikimą. Jos apima IT valdymo, IT infrastruktūros, saugos valdymo, programų įsigijimo, kūrimo ir priežiūros kontrolės priemones. Bendrosios kontrolės priemonės padeda funkcionuoti programinei taikomajai kontrolei. Kiti terminai bendrosioms kontrolės priemonėms apibūdinti – bendroji kompiuterių kontrolė ir IT kontrolė (COSO ERM).

I

Independence - Nepriklausomumas

- Audito įstaigos ir jos auditorių laisvė veikti pagal jiems suteiktus audito įgaliojimus be išorinio kišimosi (žodynėlis).
- AAI laisvė atliekant auditą veikti pagal savo audito įgaliojimus be jokio išorės nurodymo ar įsikišimo („INTOSAI auditing standards“).

- Nepriklausymas nuo sąlygų, keliančių grėsmę objektyvumui ar tariamam objektyvumui. Šias grėsmes reikia valdyti auditoriaus, užduoties, funkcijos ir organizacijos lygmeniu (IIA).
- Auditoriaus gebėjimas išlaikyti nešališką požiūrį teikiant profesines paslaugas (faktinis nepriklausomumas) („Arens, Elder & Beasley“).
- Auditoriaus gebėjimas išlaikyti nešališką požiūrį kitų akyse (tariamasis nepriklausomumas) („Arens, Elder & Beasley“).

Inherent limitations – Įgimti apribojimai

Tai visų vidaus kontrolės sistemų apribojimai. Jie susiję su žmogiškojo vertinimo ribomis; išteklių apribojimais ir poreikiu įvertinti kontrolės priemonių kainą lyginant su laukiama nauda; tikimybe, kad gali atsirasti gedimų; galimybe, kad vadovybė apeis kontrolę arba kad įvyks tarpusavio susitarimas (COSO 1992 m.).

Inherent risk – Įgimta rizika

Organizacijos rizika, kylanti vadovybei nesiimant jokių veiksmų rizikos tikimybei ar poveikiui pakeisti (COSO ERM).

Institute of Internal Auditors (IIA) – Vidaus auditorių institutas

Tai organizacija, nustatanti etikos ir praktinius standartus, teikianti mokymo paslaugas ir skatinanti savo narių profesionalumą.

Integrity – Sąžiningumas

Savybė arba būklė, susijusi su tvirtu moralės principu; dorumas, sąžiningumas ir nuoširdumas; siekis elgtis teisingai ir atvirai, gyventi pagal tam tikras vertybes ir lūkesčius (COSO 1992 m.).

Internal audit – Vidaus auditas

- Funkcinės priemonės, kuriomis organizacijos vadovai gauna iš vidaus šaltinių užtikrinimą, jog procesai, už kuriuos jie yra atsakingi, veikia taip, kad sumažėja apgaulės, klaidų, neefektyvumo ar netaupumo tikimybė. Vidaus auditas turi daug išorės audito ypatybių, tačiau gali vykdyti vadovybės lygmens, kuriam atsiskaito, nurodymus („INTOSAI auditing standards“).
- Nepriklausoma, objektyvi užtikrinimo ir konsultavimo veikla, skirta padidinti organizacijos veiklos vertę ir ją patobulinti. Ji padeda organizacijai įgyvendinti tikslus diegdama sistemingą, disciplinuotą veikimo būdą rizikos valdymo, kontrolės ir valdymo procesų vertinimo ir efektyvumo didinimo srityje (IIA).
- Tai vertinimo veikla, atliekama organizacijoje paslaugos organizacijai pavidalu. Jos funkcijos, be kita ko, apima apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų pakankamumo ir efektyvumo nagrinėjimą, vertinimą ir stebėjimą (IFAC).

Internal auditor(s) – Vidaus auditorius (auditoriai)

Nagrinėja vidaus kontrolės sistemos efektyvumą ir didina jį atlikdami vertinimus ir teikdami rekomendacijas, tačiau tiesiogiai neatsako už jos planavimą, įgyvendinimą, priežiūrą ir dokumentavimą.

Internal audit unit – Vidaus audito padalinys

- Organizacijos skyrius (ar veikla), kuriam vadovybė patikėjo atlikti tikrinimus bei vertinti organizacijos sistemas ir procedūras siekiant sumažinti apgaulės, klaidų ir neefektyvumo tikimybę (žodynėlis).
- Departamentas, skyrius, konsultantų ar kitų asmenų grupė, teikiant nepriklausomo ir objektyvaus užtikrinimo bei konsultavimo paslaugas, skirtas padidinti organizacijos veiklos vertę ir ją patobulinti. Vidaus audito veikla padeda organizacijai pasiekti tikslus diegdama sistemingą, disciplinuotą veikimo būdą rizikos valdymo, kontrolės ir valdymo procesų vertinimo ir efektyvumo didinimo srityje (IIA).

Internal control – Vidaus kontrolė

Vidaus kontrolė – tai 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 vykdyti veiklą; vykdyti atsiskaitymo įsipareigojimus; laikytis galiojančių įstatymų ir norminių teisės aktų; saugoti išteklius nuo praradimo, naudojimo ne pagal paskirtį ir sugadinimo.

Internal Control System (or Process, or Architecture) - Vidaus kontrolės sistema (procesas, architektūra)

Organizacijos vartojamas terminas – vidaus kontrolės sinonimas (COSO 1992 m.).

International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) - Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija

INTOSAI – tai profesinė aukščiausiųjų audito institucijų (AAI) organizacija, apimanti Jungtinių tautų organizacijai ar jos agentūroms priklausančias šalis. AAI turi svarbų vaidmenį valstybės sąskaitų ir veiklos audito srityje; jos skatina patikimą finansinį valdymą ir atskaitingumą savo šalių vyriausybėse. INTOSAI įkurta 1953 m. Iš pradžių joje buvo 34 šalių AAI, dabar – per 170.

Input – Įvestis

Į kompiuterį įvedami duomenys arba duomenų įvedimo į kompiuterį procesas.

L

Legislature – Įstatymų leidėjas

Šalies institucija, priimanti įstatymus, pvz., parlamentas („INTOSAI auditing standards“).

Logical access – Loginė prieiga

Prieigos prie kompiuterio duomenų veiksmas. Prieiga gali būti apribota „tik skaityti“, tačiau platesnės prieigos teisės apima galimybę keisti duomenis, kurti naujus įrašus ir naikinti esamus registrus (taip pat žr. fizinė prieiga).

M

Mainframe – Pagrindinis kompiuteris

Aukštojo lygmens kompiuteris, skirtas intensyviausioms skaičiavimo užduotims. Pagrindiniais kompiuteriais dažnai dalijasi daugybė vartotojų, prijungtų prie kompiuterio terminalais.

Management – Vadovybė

Apima pareigūnus ir kitus asmenis, atliekančius vyresniųjų vadovų funkcijas. Vadovybė apima direktorius ir audito komitetą tik tada, kai jie atlieka šias funkcijas (IFAC).

Management intervention – Vadovybės įsikišimas

Vadovybės veiksmai, atliekami siekiant atmesti nustatytą tvarką ar procedūras teisėtiems tikslams; vadovybės intervencija paprastai reikalinga nepasikartojančių ir nestandartinių sandorių ar įvykių atžvilgiu, kai, nesant tokių vadovybės veiksmų, sistema juos tvarkytų netinkamai (priešingas terminas – vadovybės apėjimas) (COSO 1992 m.).

Management override – Vadovybės apėjimas

Vadovybės veiksmai, atliekami siekiant atmesti nustatytą tvarką ar procedūras neteisėtiems tikslams siekiant gauti asmeninės naudos arba „pagražintai“ pateikti organizacijos finansinę būklę ar reikalavimų laikymosi situaciją (priešingas terminas – vadovybės intervencija) (COSO 1992 m.).

Management process – Valdymo procesas

Veiksmai, kurių vadovybė imasi organizacijai valdyti. Vidaus kontrolė yra neatsiejama šio valdymo proceso dalis (COSO 1992 m.).

Manual controls – Neautomatizuotos kontrolės priemonės

Ne kompiuteriu atliekamos kontrolės priemonės (priešingas terminas – kompiuterinės kontrolės priemonės) (COSO 1992 m.).

Monitoring – Stebėseną

Stebėseną yra vidaus kontrolės elementas; tai procesas, vertinantis vidaus kontrolės sistemos veikimo kokybę laikui bėgant.

N

Network – Tinklas

IT srityje – kompiuterių ir susijusių įrenginių tinklas, jungiamas ryšių priemonėmis. Tinkle gali būti nuolatinės jungtys, pvz., kabeliai, arba laikinosios telefoninės ar kt. jungtys. Tinklas gali būti mažas, pvz., vietinis tinklas, sudarytas iš kelių kompiuterių, spausdintuvų ir kitų įrenginių arba jį gali sudaryti daug mažų ir didelių kompiuterių, išdėstytų didelėje geografinėje teritorijoje.

O

Objectivity – Objektyvumas

Nešališkas požiūris, leidžiantis AAI, vidaus ir išorės auditoriams atlikti užduotis sąžiningai tikint savo darbo rezultatu, be didesnių kompromisų kokybės požiūriu. Objektyvumas reikalauja, kad auditorių vertinimas audito klausimas nebūtų subordinuotas kitų vertinimams.

Operations - Veikla

- Kai vartojama su žodžiais „tikslai“ ar „kontrolės priemonės“ – susijęs su organizacijos veiklos efektyvumu ir rezultatyvumu, įskaitant veiklos ir pelningumo tikslus, bei išteklių apsauga (COSO 1992 m.).
- Funkcijos, procesai ir veikla, kuriais pasiekiami organizacijos tikslai.

Orderly – Tvarkingai

Reiškia gerai organizuotai arba metodiškai.

Output – Išvestis

IT srityje – duomenys arba informacija, gauti kompiuteriniu būdu, pvz., grafinis vaizdas terminale arba popieriuje.

P

Physical access – Fizinė prieiga

Prieigos kontrolės srityje – fizinių teritorijų ir organizacijų prieiga (žr. loginė prieiga).

Policy – Veiklos kryptis; politika

Vadovybės nurodymai, kas turi būti atlikta kontrolei įgyvendinti. Veiklos krypties aprašo pagrindu parengiamos procedūros jai įgyvendinti (COSO 1992 m.).

Preventive control – Prevencinė kontrolės priemonė

Kontrolės priemonė, skirta išvengti nenumatytų įvykių ar rezultatų (priešingas terminas – nustatomoji kontrolės priemonė) (COSO 1992 m.).

Procedure – Procedūra

Veiksmas veiklos krypties įgyvendinti (COSO 1992 m.).

Processing – Apdorojimas

IT srityje – kompiuterio centrinio apdorojimo įrenginio atliekami programos nurodymai.

Public accountability – Atskaitingumas visuomenei

Asmenų ar organizacijų, įskaitant valstybės įmones ir bendroves, kurioms patikėti valstybės ištekliai, prievolė atsakyti už joms duotų fiskalinių, valdymo ir programinių įpareigojimų vykdymą ir teikti ataskaitas institucijoms, davusioms šiuos įpareigojimus („INTOSAI auditing standards“).

Public sector – Viešasis sektorius

Šis terminas apima nacionalinę vyriausybę, regioninės (pvz., valstijos, provincijos, teritorijos) valdžios institucijas, vietos (pvz., miesto) valdžios institucijas ir susijusias valstybės institucijas (agentūras, valdybas, komisijas, įmones) (IFAC).

R**Reasonable assurance – Nuosaikus užtikrinimas**

- Reiškia patenkinamą užtikrintumo lygį įvertinus sąnaudas, naudą ir rizikos veiksnius.
- Supratimas, jog vidaus kontrolė, kaip gerai ji bebūtų suplanuota ar įgyvendinama, negali garantuoti, jog organizacijos tikslai bus pasiekti. Taip yra dėl visose vidaus kontrolės sistemose esančių įgimtų apribojimų (COSO 1992 m.).

Residual risk – Liekamoji rizika

Rizika, liekanti po to, kai vadovybė sureaguoja į riziką.

Risk – Rizika

Galimybė, kad įvyks tam tikras įvykis, neigiamai paveikiantis tikslų pasiekimą (COSO ERM).

Risk appetite – Rizikos toleravimo laipsnis

- Rizikos laipsnis, su kuriuo organizacija yra pasirengusi susidurti prieš nusprendama, kad reikia imtis veiksmų.
- Įvairūs rizikos veiksniai, kuriuos bendrovė ar kita organizacija nori priimti įgyvendindama savo misiją ar viziją (COSO ERM).

Risk assessment – Rizikos vertinimas

Tai procesas, kurio metu nustatomi ir analizuojami rizikos veiksniai, susiję su organizacijos tikslų pasiekimu, ir numatoma tinkama reakcija.

Risk assessment cycle – Rizikos vertinimo ciklas

Nuolatinis pasikartojantis procesas, kurio metu nustatomos ir analizuojamos pasikeitusios sąlygos, galimybės bei rizikos veiksniai ir imamas reikiamų veiksmų, visų pirma pakeičiant vidaus kontrolę taip, kad būtų sprendžiami kintančios rizikos klausimai. Rizikos charakteristiką ir susijusias kontrolės priemones reikia nuolat peržiūrėti ir iš naujo įvertinti, kad būtų užtikrinta, jog rizikos charakteristika tebėra aktuali, reagavimas į riziką reikiamai orientuotas ir proporcingas, o riziką mažinančios kontrolės priemonės išlieka efektyvios rizikai kintant per tam tikrą laiką.

Risk evaluation - Rizikos įvertinimas

Reiškia rizikos reikšmingumo ir rizikos veiksnių atsiradimo tikimybės įvertinimą.

Risk profile – Rizikos charakteristika

Pagrindinių rizikos veiksnių, su kuriais susiduria organizacija ar padalinys, apžvalga arba matrica, apimanti poveikio laipsnį (pvz., didelis, vidutinis, mažas) ir įvykio tikimybę.

Risk tolerance – Rizikos tolerancija

Priimtinos variacijos, susijusios su tikslų pasiekimu (COSO ERM).

S**Security program – Saugos programa**

Visą organizaciją apimanti saugos planavimo ir valdymo programa, sudaranti organizacijos saugumo sistemos pagrindą ir atspindinti vadovybės pasiryžimą spręsti saugos rizikos klausimus. Ši programa turi sudaryti sistemą ir nuolatinį ciklą, apimančią rizikos vertinimą, efektyvių saugos procedūrų rengimą ir įgyvendinimą, šių procedūrų efektyvumo stebėjimą.

Segregation (or separation) of duties – Pareigų atskyrimas

Kad sumažėtų klaidų, eikvojimo ir neteisėtų veiksmų bei šių problemų nenustatymo rizika, vienam asmeniui ar vienai grupei negali būti pavesta kontroliuoti visus pagrindinius sandorio ar įvykio etapus (autorizavimą, apdorojimą, registravimą ir peržiūrą).

Service continuity control – Paslaugos tęstinumo kontrolė

Ši kontrolės rūšis apima užtikrinimą, kad, įvykus nenumatytiems įvykiams, esminė veikla bus tęsiama toliau arba bus nedelsiant atnaujinta, o kritiniai ir jautrūs duomenys bus apsaugoti.

Stakeholders – Suinteresuotieji asmenys; suinteresuotosios šalys

Šalys, kurioms organizacija daro įtaką (pvz., akcininkai), bendruomenė, kurioje organizacija veikia, darbuotojai, klientai ir tiekėjai (COSO ERM).

Supreme Audit Institution (SAI) – Aukščiausioji audito institucija (AAI)

Valstybės institucija, kuri, neatsižvelgiant į tai, kaip ji buvo paskirta, sudaryta ar įsteigta, pagal įstatymus valstybėje atlieka aukščiausiąją valstybinio audito funkciją (INTOSAI auditing standards“ ir IFAC).

System software – Sisteminė programinė įranga

Programinė įranga, daugiausia skirta techninės ir ryšių įrangos ištekliams, bylų ir registrų prieigai koordinuoti ir kontroliuoti, taikomosioms programoms kontroliuoti ir planuoti.

System software controls – Sisteminės programinės įrangos kontrolės priemonės

Kontrolės priemonės, skirtos kompiuterinėms programoms ir susijusioms procedūroms bei kompiuterių atliekamai apdorojimo veiklai kontroliuoti.

U

Uncertainty – Neužtikrintumas

Negalėjimas iš anksto tiksliai įvertinti būsimų įvykių tikimybės ar poveikio (COSO ERM).

V

Value for Money – Lėšų naudojimo (veiklos) efektyvumas

Žr. Ekonomiškumas, efektyvumas ir rezultatyvumas.