



Lietuvos Respublikos
FINANSŲ MINISTERIJA

VIDAUS AUDITO IR KONTROLĖS METODOLOGIJOS GRUPĖ

**2021 METŲ VIDAUS KONTROLĖS ĮGYVENDINIMO
VIEŠUOSIUOSE JURIDINIUOSE ASMENYSE
APŽVALGA**

2022 m. gruodžio 8 d.

T U R I N Y S

SANTRUMPOS IR TRUMPINIAI.....	6
SANTRAUKA.....	4
I SKYRIUS. ĮŽANGA.....	6
II SKYRIUS. VIDAUS KONTROLĖS TEISINIS REGULIAVIMAS IR JO POKYČIAI	7
III SKYRIUS. INFORMACIJOS APIE VIDAUS KONTROLĖS ĮGYVENDINIMĄ VJA RENGIMAS IR TEIKIMAS	9
IV SKYRIUS. VIDAUS KONTROLĖS POLITIKOS NUSTATYMAS.....	12
V SKYRIUS. VIDAUS KONTROLĖS ANALIZĖ IR JOS ATITIKTIS NUSTATYTIEMS REIKALAVIMAMS	15
PIRMASIS SKIRSNIS. VIDAUS KONTROLĖS TIKSLAI.....	15
ANTRASIS SKIRSNIS. VIDAUS KONTROLĖS PRINCIPAI.....	15
TREČIASIS SKIRSNIS. VIDAUS KONTROLĖS ELEMENTAI	16
KONTROLĖS APLINKA.....	17
RIZIKOS VERTINIMAS	18
KONTROLĖS VEIKLA	20
INFORMAVIMAS IR KOMUNIKACIJA	23
STEBĖSENA.....	24
VI SKYRIUS. VIDAUS KONTROLĖS VERTINIMAS.....	28
VII SKYRIUS. IŠVADOS.....	32

SANTRUMPOS IR TRUMPINIAI

Aprašas – Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymu Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“.

Apžvalga – vidaus kontrolės įgyvendinimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse apibendrinta 2021 metų informacija.

BI – biudžetinė įstaiga.

COSO modelis – visapusė vidaus kontrolės struktūra, patvirtinta *Treadway* komisijos rėmėjų komiteto (angl. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*).

CVAT – centralizuoto vidaus audito tarnyba.

ES – Europos Sąjunga.

Grupė – Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Vidaus audito ir kontrolės metodologijos grupė.

INTOSAI – Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (angl. *International Organization of Supreme Audit Institutions*).

IS – informacinės sistemos.

Įstatymas – Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (nauja redakcija išdėstytas 2019 m. liepos 11 d. įstatymu Nr. XIII-2312).

RPT – regiono plėtros taryba.

VAT – vidaus audito tarnyba.

VJA – viešasis juridinis asmuo.

VŠĮ – viešoji įstaiga.

SANTRAUKA

COVID-19 (koronaviruso infekcijos) pandemijos, geopolitinių neramumų ir energetikos krizės akivaizdoje rizikų valdymas tampa kertine VJA strateginio planavimo ašimi. Nei vienas VJA nėra apsaugotas nuo nenumatytų aplinkybių, tačiau galimų rizikų įvertinimas ir jų suvaldymas laiku yra itin svarbus. Todėl vis dažniau akcentuojama aukščiausio lygio vadovų atsakomybė kurti, palaikyti ir tobulinti VJA vidaus kontrolę. Formalus požiūris į rizikų prevenciją gali virsti brangiai kainuojančiomis pamokomis tiek pačiai valstybei, tiek jos žmonėms. Todėl, net ir ištikus *force majeure*, kiekvienas VJA turi būti maksimaliai pasiruošęs veikti ir užtikrinti savo veiklos tęstinumą.

Lietuvos Respublikos finansų ministerija, formuodama valstybės politiką vidaus kontrolės srityje, parengė Apžvalgą, kuria siekiama prisidėti prie sklandaus vidaus kontrolės įgyvendinimo VJA, skatinti VJA vadovus ir darbuotojus suprasti efektyvios vidaus kontrolės sukūrimo ir įgyvendinimo VJA svarbą, stiprinti vidaus kontrolę VJA, informuoti apie dažniausiai pasitaikančius teisės aktų reikalavimų neatitikimus vidaus kontrolės srityje ir jų tobulinimą.

Apžvalgoje pateikiama apibendrinta vidaus kontrolės įgyvendinimo VJA 2021 metais informacija, parengta išanalizavus visų 158 VJA (98 valstybės VJA ir 60 savivaldybių administracijų) Finansų ministerijai pateiktą informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA (įskaitant 3 013 jiems pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA) 2021 metais, taip pat nagrinėjami vidaus kontrolės įgyvendinimo VJA trūkumai ir teikiami siūlymai dėl vidaus kontrolės tobulinimo. Nors toks vidaus kontrolės įsivertinimo ir atskaitomybės procesas visame viešajame sektoriuje jau vyko *antrą kartą*, šį kartą jis buvo daug detalesnis, nes VJA turėjo ne tik pateikti informaciją nurodydami informaciją apie VJA nustatytą vidaus kontrolės politiką ir VJA vidaus kontrolės vertinimą (įskaitant VJA pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA), bet taip pat nurodyti, ar VJA laikėsi vidaus kontrolės principų, ar vidaus kontrolė VJA buvo įgyvendinama apimant visus 5 vidaus kontrolės elementus, ir kitą susijusią informaciją. *Toks detalus vidaus kontrolės įsivertinimas padėjo VJA atlikti išsamią vidaus kontrolės įgyvendinimo VJA analizę, nustatyti vidaus kontrolės trūkumus ir prireikus numatyti papildomų vidaus kontrolės tobulinimo priemonių bei rizikos valdymo alternatyvų.*

Vidaus kontrolės politikos nustatymas VJA

Išanalizavus VJA pateiktą informaciją, nustatyta, kad *iki 2022 metų IV ketvirčio savo vidaus kontrolės politiką jau buvo pasitvirtinę 98,80 procento visų VJA* (įskaitant pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA). Taip pat šiuo laikotarpiu *dalį VJA (8,58 procento) savo vidaus kontrolės politiką tikslino* (papildė atskiromis nuostatomis, dalimis, priedais arba išdėstė nauja redakcija). Labai svarbu, kad atsižvelgiant į kintančias VJA ekonomines, reguliavimo ir veiklos sąlygas VJA *vidaus kontrolės politikos turinys būtų nuolat peržiūrimas ir atnaujinamas*. VJA vadovas turi užtikrinti, kad būtų peržiūrimi atskirų VJA veiklos sričių vidaus kontrolės tvarkos aprašai, taisyklės ir kiti vidaus dokumentai, ir įvertinti, ar kontrolės priemonės yra pakankamos, o nustačius poreikį – tobulinti esamas arba nustatyti naujas kontrolės priemones, kad, atsižvelgus į pokyčius, VJA vidaus kontrolės politika atitiktų esamą situaciją.

VJA vidaus kontrolės analizė ir jos atitiktis nustatytiems reikalavimams

VJA vadovai, įgyvendindami vidaus kontrolę jų vadovaujamuose VJA, užtikrina, kad kasmet būtų atliekama vidaus kontrolės analizė, apimanti visus vidaus kontrolės elementus – *kontrolės*

aplinką, rizikos vertinimą, kontrolės veiklą, informavimą ir komunikaciją, stebėseną, įvertinami VJA veiklos trūkumai, pokyčiai, atitiktis nustatytiems reikalavimams.

Apibendrinus VJA pateiktą informaciją, matomos VJA pastangos tobulinti vidaus kontrolę, tačiau pastebima, kad *labiausiai dėmesio trūksta VJA rizikos vertinimo ir kontrolės veiklos elementams*. VJA gana dažnai *rizikos vertinimą* atlieka nesistemiškai ir fragmentiškai (nedokumentuojamas rizikos veiksnių sąrašas, neatliekama rizikos veiksnių analizė, nenustatoma toleruojama rizika ir nerengiamas rizikos valdymo planas). Tai lemia, kad kai kuriuose VJA vidaus kontrolė yra nepakankama, o iškilusios problemos VJA sprendžiamos per lėtai ir per vėlai. Nors dauguma informaciją pateikusių VJA teigė, kad *parinko kontrolės priemones rizikai valdyti ir jas tobulino*, tačiau, remiantis 2021 metais atliktų vidaus auditų ir kitų auditų rezultatais, praktikoje ne visada pavyko užtikrinti tinkamą kontrolės priemonių veikimą (dėl žmoniškųjų išteklių trūkumo, nepakankamos darbuotojų kompetencijos, nepakankamos veiklos priežiūros, atsinaus vadovybės požiūrio į vidaus kontrolę ir kitų veiksnių). Taigi *ne visuose VJA sukurta nustatytus reikalavimus atitinkanti ir praktikoje veikianti vidaus kontrolė, kaip nustatyta Įstatyme, pagal kurį vidaus kontrolės sukūrimą, jos įgyvendinimą ir tobulinimą turi užtikrinti VJA vadovas*.

VJA vidaus kontrolės vertinimas

Vertindami savo vidaus kontrolę 2021 metais VJA rėmėsi atlikta vidaus kontrolės analize, vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrą VJA atliekančių darbuotojų pateikta informacija, įvertinę 2021 metais atliktų vidaus auditų ir kitų auditų rezultatus. VJA pateikti duomenys parodė, kad savo vidaus kontrolę 2021 metais *labai gerai* įvertino 9,05 procento visų VJA, *gerai* – 87,73 procento, *patenkinamai* – 1,96 procento, *silpnai* – 0,44 procento. Taigi dauguma VJA savo vidaus kontrolę vertina *gerai* (kai visa rizika nustatyta ir valdoma, bet yra vidaus kontrolės trūkumų, neturinčių neigiamos įtakos VJA veiklos rezultatams). *Patenkinamą* arba *silpną* vidaus kontrolės įvertinimą VJA dažniausiai lėmė atliktų vidaus auditų ir kitų auditų rezultatai ir nustatyti reikšmingi VJA veiklos trūkumai. Dėl tam tikrų objektyvių priežasčių (pavyzdžiui, kai kurie VJA buvo įsteigti tik 2021 metais, nevykdė veiklos, neturėjo darbuotojų, vyko jų reorganizacija ar likvidacija ir kitų priežasčių) vidaus kontrolės 2021 metais neįvertino ir *vidaus kontrolės vertinimo nepateikė* 0,82 procento VJA.

Remiantis Finansų ministerijai VJA pateiktos informacijos apie vidaus kontrolės įgyvendinimą 2021 metais VJA atlikta analize, atsižvelgiant į VJA darbuotojų keliamus klausimus dėl vidaus kontrolės ir siekiant padėti ištaisyti dažniausiai pasitaikančius vidaus kontrolės įgyvendinimo VJA trūkumus bei tinkamai įgyvendinti teisės aktuose nustatytus vidaus kontrolės reikalavimus, Apžvalgos pabaigoje pateikti siūlymai dėl vidaus kontrolės VJA tobulinimo.

I SKYRIUS IŽANGA

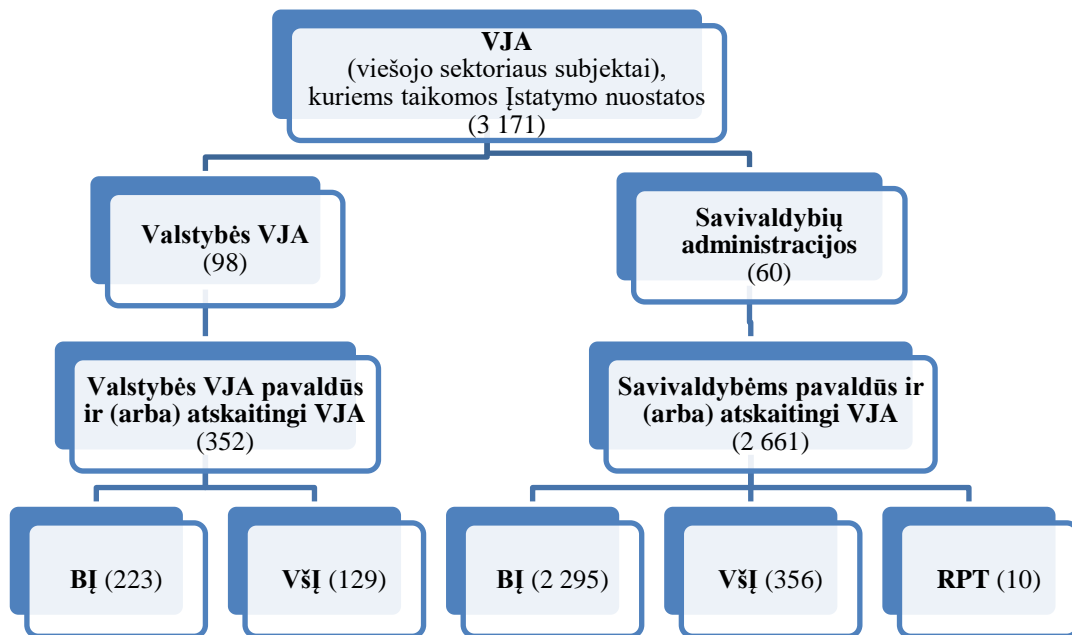
1.	Apžvalgos rengimo teisinis pagrindas	„Finansų ministerija, atlikdama metodinio vadovavimo funkciją vidaus kontrolės srityje, <...> rengia ir skelbia Finansų ministerijos interneto svetainėje apibendrintą informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą viešuosiuose juridiniuose asmenyse“ (Aprašo 31 punktas).
2.	Apžvalgos duomenų šaltinis	Apžvalga parengta VJA (98 valstybės VJA ir 60 savivaldybių administracijų) vadovų Finansų ministerijai pateiktos informacijos apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA, įskaitant jiems pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA, pagrindu.
3.	Apžvalgos tikslai	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pateikti apibendrintą informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA. 2. Padėti VJA vadovams suprasti efektyvios vidaus kontrolės sukūrimo ir įgyvendinimo VJA svarbą. 3. Stiprinti vidaus kontrolę VJA. 4. Informuoti VJA vadovus, sprendimus priimančias institucijas ir kitus suinteresuotus asmenis apie dažniausiai pasitaikančius teisės aktų reikalavimų neatitikimus vidaus kontrolės srityje ir jų tobulinimą.
4.	Apžvalgos subjektai	VJA, kurie yra viešojo sektoriaus subjektai: <ol style="list-style-type: none"> 1. BĮ; 2. VŠĮ; 3. RPT.
5.	Apžvalgos laikotarpis	2021 metai
6.	Apžvalgoje panaudota papildoma informacija	<ol style="list-style-type: none"> 1. VAT (CVAT) vadovų Finansų ministerijai pateiktos metinės VAT (CVAT) 2021 metų veiklos ataskaitos (<i>informacija apie vidaus kontrolės vertinimą VJA, jiems pavaldžiuose ir (arba) atskaitinguose VJA</i>). 2. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2021 m. spalio 1 d. valstybinio audito ataskaita Nr. FAE-12 „2020 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo vertinimas“ ir 2021 m. spalio 1 d. valstybinio audito ataskaita Nr. FAE-13 „2020 metų nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio ir valstybės skolos duomenų ir jos valdymo vertinimas“ (<i>informacija apie pateiktas rekomendacijas dėl vidaus kontrolės trūkumų, susijusių su VJA veikla</i>).
7.	Ribojančios sąlygos	<ol style="list-style-type: none"> 1. Rengiant Apžvalgą laikytasi prielaidos, kad iš VJA gauta informacija (patikslinta informacija) yra patikima ir teisinga. 2. 2021 metais Lietuvos Respublikoje užsitęsusi valstybės lygio ekstremalioji situacija dėl COVID-19 (koronaviruso infekcijos) pandemijos ir nustatytas karantino režimas (<i>trikdžiai dirbant nuotoliniu būdu, VJA vėlavimas laiku nustatyti vidaus procedūras ir patvirtinti vidaus dokumentus</i>).

II SKYRIUS

VIDAUS KONTROLĖS TEISINIS REGULIAVIMAS IR JO POKYČIAI

Įstatymas nustato vidaus kontrolės veikimą, tikslus ir dalyvių kompetenciją vidaus kontrolės srityje. Jis taikomas *VJA, kurie yra viešojo sektoriaus subjektai*¹, t. y. BĮ, VŠĮ ir RPT. Kitiems VJA, kurie nėra viešojo sektoriaus subjektai (t. y. valstybės ir savivaldybės įmonėms), Įstatymas taikomas tiek, kiek jų veiklą reglamentuojančiuose įstatymuose nustatyta pareiga įgyvendinti vidaus kontrolę ir atlikti vidaus auditą.

Įstatymo taikymo sritis pavaizduota 1 paveiksle.



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

VJA, kuriems taikomos Įstatymo nuostatos, skaičius 2021 metais (palyginti su 2020 metų duomenimis) truputį sumažėjo dėl šiuo metu vykstančio viešojo sektoriaus sistemos tobulinimo: švietimo įstaigų tinklo pertvarkos, kai kurių VJA teisinio statuso keitimo, reorganizavimo, likvidavimo ir kitų veiksmų. 2021 metais savivaldybėse įsteigta 10 RPT, kurios yra pelno nesiekiančios ribotos civilinės atsakomybės VJA.

Pagal Įstatymo 4 straipsnio 2 dalies reikalavimus vidaus kontrolė VJA įgyvendinama atsižvelgiant į VJA veiklos ypatumus, laikantis vidaus kontrolės principų, apimant 5 tarpusavyje susijusius vidaus kontrolės elementus, integruojant vidaus kontrolę į VJA veiklą, apimant pagrindinius valdymo procesus (planavimą, atlikimą ir stebėseną), nustatant vidaus kontrolės dalyvių pareigas, nuolat ją tobulinant ir pritaikant ją prie pokyčių. Toks vidaus kontrolės įgyvendinimo VJA mechanizmas atitinka tarptautinę gerąją praktiką – INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gaires ir tarptautiniu mastu pripažintą COSO modelį.

¹ Viešojo sektoriaus subjekto sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo 2 straipsnio 22 dalyje.

Vidaus kontrolės veikimą VJA reglamentuojančios Įstatymo nuostatos detalizuojamos Apraše, kuriuo remdamiesi VJA vadovai gali tinkamai įgyvendinti Įstatymo 7 straipsnio 2 dalies reikalavimus dėl vidaus kontrolės sukūrimo VJA, jos įgyvendinimo, tobulinimo, vidaus kontrolės politikos nustatymo ir informacijos apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA teikimo.

Atsižvelgiant į Nacionalinės teismų administracijos ir teismų darbuotojų pateiktus pastebėjimus 2021 metais Aprašas buvo patikslintas² papildant jame nurodytą VJA, kurie pagal Finansų ministerijos rašytinį prašymą teikia Finansų ministerijai informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA, sąrašą (Aprašo 29.1 papunktis) – įtrauktos *teisminės valdžios institucijos* (t. y. nustatyta, kad minėtą informaciją teiktų VJA – Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, kiti teismai – Lietuvos Aukščiausiasis Teismas, Lietuvos apeliacinis teismas, apygardų ir apylinkių teismai, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, apygardų administraciniai teismai) ir *kiti VJA* (t. y. Nacionalinė teismų administracija).

Finansų ministerija, siekdama padėti VJA tinkamai įgyvendinti Įstatyme, Apraše ir kituose teisės aktuose nustatytus vidaus kontrolės reikalavimus, taip pat užtikrinti aktualios informacijos vidaus kontrolės klausimais sklaidą, tikslinei vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrai VJA atliekančių darbuotojų grupei elektroniniu paštu teikė atsakymus į dažniausiai užduodamus klausimus (DUK) vidaus kontrolės srityje ir kitą informaciją³. 2021 metais suteiktų konsultacijų (žodžiu ir raštu) VJA mastas parodė, kad šis laikotarpis buvo gana intensyvus ir nelengvas daugeliui VJA, nes nemaža dalis (apie 40,1 procento) visų VJA vėlavo parengti vidaus kontrolę aprašančius vidaus dokumentus ir patvirtino juos tik 2021 metų pabaigoje. Be to, dėl 2021 metais pirmą kartą visame viešajame sektoriuje vykusio vidaus kontrolės įsivertinimo ir atskaitomybės proceso (buvo atsiskaitoma už 2020 metų laikotarpį) VJA dažnai kreipėsi konsultacijų į Grupės darbuotojus (tiek telefonu, tiek elektroniniu paštu), prašydami pateikti papildomų paaiškinimų, patikslinti teikiamos informacijos turinį ir kitus susijusius klausimus.

Pažymėtina, kad COVID-19 (koronaviruso infekcijos) pandemijos, geopolitinių neramumų ir energetikos krizės akivaizdoje rizikų valdymas tampa kertine VJA strateginio planavimo ašimi. Nei vienas VJA nėra apsaugotas nuo nenumatytų aplinkybių, tačiau galimų rizikų įvertinimas ir jų suvaldymas laiku yra itin svarbus. Todėl vis dažniau akcentuojama aukščiausio lygio vadovų atsakomybė kurti, palaikyti ir tobulinti VJA vidaus kontrolę. Formalus požiūris į rizikų prevenciją gali virsti brangiai kainuojančiomis pamokomis tiek pačiai valstybei, tiek jos žmonėms. Todėl, net ir ištikus *force majeure*, kiekvienas VJA turi būti maksimaliai pasiruošęs veikti ir užtikrinti savo veiklos tęstinumą.

² Lietuvos Respublikos finansų ministro 2021 m. gruodžio 29 d. įsakymas Nr. 1K-405 „Dėl finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymo Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“ pakeitimo“.

³ El. laišakai vidaus kontrolės kontaktiniams asmenims (VJA darbuotojams, paskirtiems atsakingais už vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrą) siųsti 2021 m. vasario 12 ir 15 d., 2021 m. kovo 30 d. ir 2021 m. gruodžio 10 d.

III SKYRIUS

INFORMACIJOS APIE VIDAUS KONTROLĖS ĮGYVENDINIMĄ VJA RENGIMAS IR TEIKIMAS

Vadovaudamiesi Įstatymo 7 straipsnio 2 dalies 3 punkto ir Aprašo 29 punkto reikalavimais, šiais metais iki kovo 1 dienos *VJA vadovai turėjo pateikti informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA 2021 metais*. Nors toks vidaus kontrolės įsivertinimo ir atskaitomybės procesas visame viešajame sektoriuje jau vyko *antrą kartą*, šį kartą jis buvo daug detalesnis, nes VJA turėjo ne tik pateikti informaciją nurodydami informaciją apie pagrindinį VJA vidaus kontrolės politiką nustatantį vidaus dokumentą ir VJA vidaus kontrolės vertinimą (įskaitant VJA pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA), bet taip pat nurodyti, ar VJA laikėsi vidaus kontrolės principų, ar vidaus kontrolė VJA buvo įgyvendinama apimant visus 5 vidaus kontrolės elementus, ir kitą susijusią informaciją. *Toks detalus vidaus kontrolės įsivertinimas padėjo VJA atlikti išsamią vidaus kontrolės įgyvendinimo VJA analizę, nustatyti vidaus kontrolės trūkumus ir prireikus numatyti papildomų vidaus kontrolės tobulinimo priemonių bei rizikos valdymo alternatyvų.*

Pagal Aprašo 29 punktą Finansų ministerija 2021 metų pabaigoje rašytiniu prašymu⁴ kreipėsi į VJA vadovus⁵, prašydama pateikti jai informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA (įskaitant jam pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA⁶) 2021 metais pagal Aprašo 30 punkte nurodytą teiktinos informacijos turinį⁷.

VJA, turintys pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA, teikdami Finansų ministerijai informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą, turėjo nurodyti ir informaciją apie vidaus kontrolės vertinimą jiems pavaldžiuose ir (arba) atskaitinguose VJA ir juose nustatytą vidaus kontrolės politiką (pagal jiems pateiktą pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą) (Aprašo 30.6 papunktis).

Apibendrintą informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA (įskaitant jam pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA) įprastai rengia ir Finansų ministerijai teikia už vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrą VJA paskirti atsakingi darbuotojai (Finansų ministerijai nurodyti kaip kontaktiniai asmenys vidaus kontrolės įgyvendinimo VJA klausimais). Tačiau pagal VJA pateiktą informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA 2021 metais pastebėta, kad kartais (kaip jau buvo konstatuota ir praėjusio ataskaitinio laikotarpio (2020 metų) vidaus kontrolės įgyvendinimo VJA apžvalgoje) minėtos informacijos rengėjais buvo paskirti kiti, su vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūros klausimais nesusiję, darbuotojai (2 valstybės VJA ir 1 savivaldybės administracijoje), VAT

⁴ Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2021 m. gruodžio 23 d. raštas Nr. (19.1Mr)-6K-2107577 „Dėl informacijos apie vidaus kontrolės įgyvendinimą 2021 metais teikimo“.

⁵ Informaciją Finansų ministerijai teikia Aprašo 29.1 papunktyje nurodyti VJA: Lietuvos Respublikos Prezidento kanceliarija, Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarija ir Seimui atskaitingos institucijos, Lietuvos Respublikos Vyriausybės kanceliarija, Vyriausybės įstaigos, kiti Vyriausybės įsteigti VJA, ministerijos, teisminės valdžios institucijos, savivaldybės ir kiti VJA.

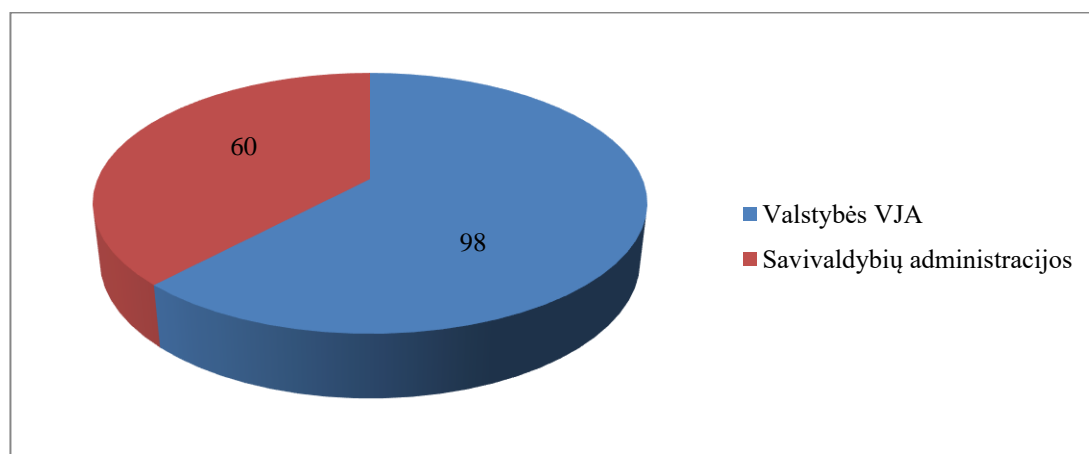
⁶ Vadovaujantis Aprašo 29.2 papunktyje nustatyta tvarka, VJA, kuris pavaldus ir (arba) atskaitingas kitam VJA, vadovas informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą jo vadovaujamame VJA teikia VJA, kuriam jis pavaldus ir (arba) atskaitingas, jo nurodytu informacijos teikimo terminu.

⁷ Teiktinos informacijos apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA turinys papildomai detalizuotas Finansų ministerijos 2021 m. gruodžio 23 d. rašto Nr. (19.1Mr)-6K-2107577 „Dėl informacijos apie vidaus kontrolės įgyvendinimą 2021 metais teikimo“ priede.

(CVAT) darbuotojai (1 valstybės VJA ir 2 savivaldybių administracijose). VJA vadovams paskyrus kitus (dažnai su vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūra nesusijusius) darbuotojus rengti informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA (įskaitant jiems pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA), užsitęsia informacijos tikslinimo procesas, o tam tikrais atvejais nukenčia ir teikiamos informacijos kokybė. *Atkreiptinas VJA vadovų dėmesys į tai, kad VAT (CVAT) darbuotojai neturėtų tapti metinės informacijos apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA (įskaitant jam pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA) rengėjais*, nes jiems pagal kompetenciją priskiriamos kitos funkcijos, be to, svarbu, kad VAT (CVAT) išlaikytų savo veiklos nepriklausomumą⁸ ir nedalyvautų VJA veikloje.

Informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA 2021 metais Finansų ministerijai pateikė visi 158 VJA: 98 valstybės VJA (Prezidento kanceliarija (1), Seimo kanceliarija (1) ir Seimui atskaitingos institucijos (33), Vyriausybės kanceliarija (1), Vyriausybės įstaigos (6), kiti Vyriausybės įsteigti VJA (18), teisminės valdžios institucijos (24), ministerijos (14)) ir 60 savivaldybių administracijų.

Informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA pateikusių VJA skaičius ir pasiskirstymas pavaizduotas 2 paveiksle.

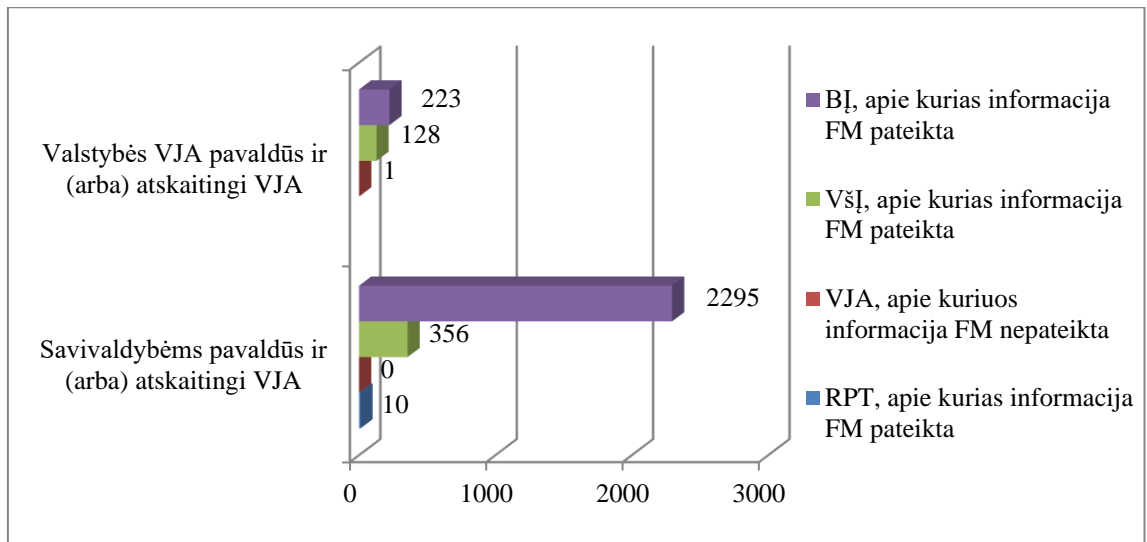


2 pav. Informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA 2021 metais Finansų ministerijai pateikę VJA

VJA, turintys pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA, privalėjo pateikti informaciją ir apie 3 013 pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA (pagal jiems pateiktą pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą). Apie 352 pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA informaciją turėjo pateikti 26 valstybės VJA ir apie 2 661 VJA – 60 savivaldybių administracijų. Atlikus iš VJA gautų duomenų analizę, nustatyta, kad šią informaciją pateikė visi VJA, išskyrus 1 Švietimo, mokslo ir sporto ministerijai pavaldų ir (arba) atskaitingą VJA (VšĮ).

Valstybės VJA ir savivaldybėms pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA, apie kuriuos Finansų ministerijai pateikta apibendrinta 2021 metų informacija, skaičius ir pasiskirstymas pavaizduotas 3 paveiksle.

⁸ Įstatymo 10 straipsnis.



3 pav. VJA pavaldūs ir (arba) atskaitingi VJA, apie kuriuos VJA pateikė Finansų ministerijai apibendrintą 2021 metų informaciją

Toliau Apžvalgoje VJA pateikta informacija analizuojama grupuojant ją į *valstybės VJA* ir *savivaldybių administracijų* Finansų ministerijai pateiktą informaciją ir *valstybės VJA pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA* ir *savivaldybėms pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA* pateiktą informaciją.

IV SKYRIUS

VIDAUS KONTROLĖS POLITIKOS NUSTATYMAS

Vidaus kontrolės politika – VJA veiklos sričių vidaus kontrolės tvarkos aprašų, taisyklių ir kitų dokumentų, skirtų vidaus kontrolei VJA sukurti ir įgyvendinti, visuma (Įstatymo 2 straipsnio 8 dalis). Vidaus kontrolės politiką VJA vadovas nustato remdamasis VJA rizikos vertinimu, atsižvelgdamas į VJA veiklos ypatumus ir veiklą reglamentuojančius įstatymus bei kitus teisės aktus, vidaus kontrolės pritaikymą VJA, vadovaudamasis Įstatyme ir Apraše nustatytais reikalavimais (Aprašo 4 punktas).

Pagal vidaus kontrolės teisinį reguliavimą (Įstatymą ir Aprašą) jau 2020 metais VJA (viešojo sektoriaus subjektai) turėjo nustatyti VJA *vidaus kontrolės politiką* (Įstatymo 7 straipsnio 2 dalies 2 punktas), kuri padėtų VJA tinkamai pasiekti strateginio planavimo dokumentuose jiems nustatytų veiklos tikslų. Procesui vėluojant, apie pusė visų VJA vidaus kontrolės politiką aprašančius dokumentus baigė rengti ir pasitvirtino tik 2021 metų pabaigoje.

Pagal iš VJA surinktus duomenis iki 2022 metų IV ketvirčio 155 VJA (95 (arba 96,94 proc.) valstybės VJA ir visos 60 (arba 100 proc.) savivaldybių administracijų) jau buvo nustatę savo vidaus kontrolės politiką. Vidaus kontrolės politiką reglamentuojantį dokumentą buvo patvirtinę 341 (arba 96,88 proc.) valstybės VJA pavaldus ir (arba) atskaitingas VJA ir 2 637 (arba 99,1 proc.) savivaldybėms pavaldūs ir (arba) atskaitingi VJA. *Taigi iki 2022 metų IV ketvirčio savo vidaus kontrolės politiką jau buvo patvirtinę 98,80 procento visų VJA.*

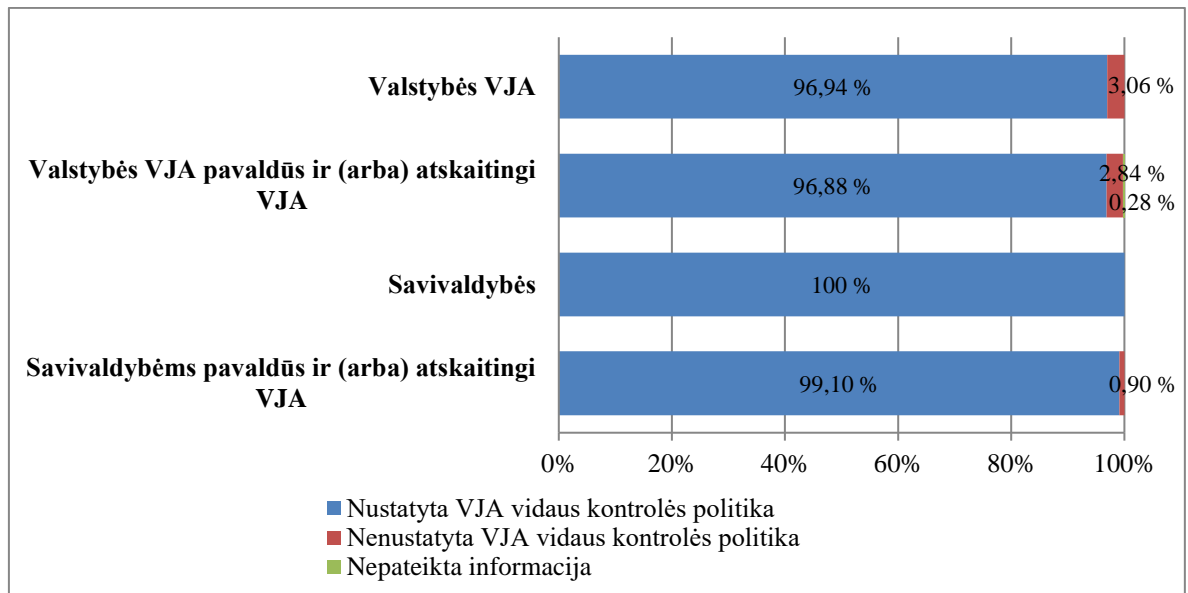
Atkreiptinas dėmesys, kad iki 2022 metų spalio mėnesio 3 VJA (arba 3,06 proc.) valstybės VJA dar neturėjo nustatytos vidaus kontrolės politikos ir planavo tai padaryti iki 2022 metų pabaigos. Taip pat savo vidaus kontrolės politikų dar nebuvo nustatę ir 10 (arba 2,84 proc.) valstybės VJA pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA bei 24 (arba 0,9 proc.) savivaldybėms pavaldūs ir (arba) atskaitingi VJA. Šie VJA sudaro 1,17 procento visų VJA. Palyginti su praeitu ataskaitiniu laikotarpiu (2020 metais), VJA, nepasitvirtinusių vidaus kontrolės politikos, procentas sumažėjo (nuo 6,66 procento iki 1,17 procento). Kai kurie VJA įvardijo tokias laiku nenustatytos vidaus kontrolės politikos pateisinimo priežastis:

- ✓ naujai (2021–2022 metais) įsteigtas ar veiklą pradėjęs vykdyti VJA,
- ✓ reorganizuojamas ar likviduojamas VJA;
- ✓ pertvarkomas VJA (iš BĮ į VŠĮ, pertvarkoma organizacinė struktūra);
- ✓ realiai veiklos nevykdantis (bet dar nelikviduotas ar nereorganizuotas) VJA.

Tačiau 20 VJA (6 valstybės VJA ir 14 savivaldybėms pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA) nenurodė jokios pateisinimo priežasties, dėl ko vėluojama patvirtinti minėtą vidaus dokumentą. Pažymėtina, kad tokia situacija neatitinka Įstatymo⁹ nuostatų, todėl *VJA vadovai skatinami imtis priemonių ir užtikrinti, kad vidaus kontrolės politiką reglamentuojantys dokumentai būtų kaip galima greičiau parengti ir patvirtinti, nes nuo to priklauso efektyvios vidaus kontrolės, kaip rizikų valdymo pagrindo (kuris padeda siekti VJA veiklos tikslų ir veiklą vykdyti laikantis skaidrumo principo), VJA sukūrimas.*

⁹ Įstatymo 4 straipsnio 3 dalis, 7 straipsnio 2 dalies 2 ir 3 punktai.

VJA, kurie nustatė savo vidaus kontrolės politiką (įskaitant jiems pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA), procentas ir jų pasiskirstymas pateiktas 4 paveiksle.

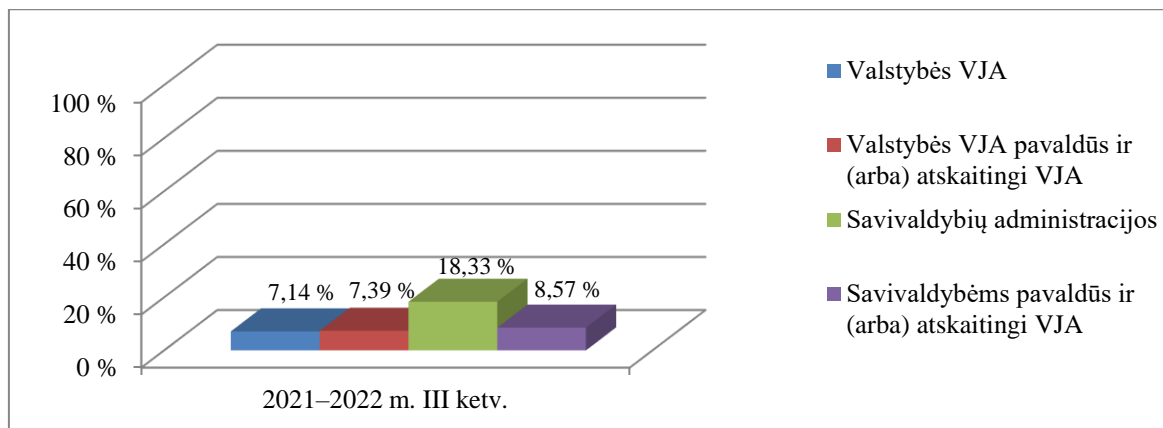


4 pav. VJA vidaus kontrolės politikos nustatymas (įskaitant jiems pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA) (procentais) (iki 2022 m. spalio mėn.)

Susipažinus su VJA pateikta informacija, matyti, kad absoliuti dauguma VJA 2021 metais savo nusistatytą *vidaus kontrolės politiką vertino kaip veiksmingą* ir išvelgė jos pridedamąją vertę VJA veiklai. Kai kurie VJA pažymėjo, kad juose atskirais vadovo įsakymais sudarytos ir patvirtintos vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūros darbo grupės, kurių tikslas – padėti VJA tinkamai reglamentuoti ir įgyvendinti vidaus kontrolę. Tai galima laikyti pažangios praktikos pavyzdžiu vidaus kontrolės srityje.

Taip pat labai svarbu, kad *vidaus kontrolės politikos turinys būtų nuolat peržiūrimas ir atnaujinamas*, atsižvelgiant į kintančias VJA ekonomines, teisinio reguliavimo ir veiklos sąlygas bei periodiškai atliekamą VJA rizikos vertinimą. Atnaujindamas VJA vidaus kontrolės politiką VJA vadovas turi užtikrinti, kad nuolat ir (arba) periodiškai būtų peržiūrimi VJA veiklos sričių vidaus kontrolės tvarkos aprašai, taisyklės ir kiti dokumentai, skirti vidaus kontrolei VJA sukurti ir įgyvendinti, taip pat įvertinti, ar kontrolės priemonės yra pakankamos, kad būtų atskleista patikima, aktuali, išsami ir teisinga informacija apie VJA veiklą, o nustačius poreikį – tobulinti esamas arba nustatyti naujas kontrolės priemones, kad, atsižvelgus į pokyčius, VJA vidaus kontrolės politika atitiktų esamą situaciją. Išanalizavus VJA 2021 metų pateiktą informaciją, matyti, kad 2021–2022 metų III ketvirtį savo vidaus kontrolės politiką tikslino (papildė atskiramis nuostatomis, dalimis, priedais arba išdėstė nauja redakcija) 272 VJA: 7 valstybės VJA ir 11 savivaldybių administracijų, 26 valstybės VJA pavaldūs ir (arba) atskaitingi VJA ir 228 savivaldybėms pavaldūs ir (arba) atskaitingi VJA. Tai sudaro 8,58 procento visų VJA.

VJA, kurie atnaujino savo vidaus kontrolės politiką (įskaitant jiems pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA), procentas ir jų pasiskirstymas pateikiamas 5 paveiksle.



5 pav. VJA vidaus kontrolės politikos atnaujinimas (įskaitant jiems pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA) (procentais) (iki 2022 m. spalio mėn.)

Vidaus kontrolės atitiktį VJA vadovo nustatytai vidaus kontrolės politikai prižiūri VJA vadovo paskirti už vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrą atsakingi darbuotojai, vykdydami nuolatinę stebėseną pagal jiems pavestas funkcijas (Įstatymo 7 straipsnio 3 dalis). Taip pat VJA nustatytos vidaus kontrolės politikos veiksmingumą vertina ir vidaus auditoriai, atlikdami vidaus auditus, tirdami ir vertindami (periodiškai pagal metinį veiklos planą, pagrįstą formalizuotu rizikos vertinimu) vidaus kontrolę VJA ir teikdami rekomendacijas dėl vidaus kontrolės tobulinimo, ir kiti VJA audito vykdytojai.

V SKYRIUS

VIDAUS KONTROLĖS ANALIZĖ IR JOS ATITIKTIS NUSTATYTIEMS REIKALAVIMAMS

Įgyvendindami vidaus kontrolę reglamentuojančių teisės aktų nuostatas *VJA vadovai užtikrina, kad kiekvienais metais būtų atliekama vidaus kontrolės analizė, kuri apima visus vidaus kontrolės elementus ir kurią atliekant būtų įvertinami VJA veiklos trūkumai, pokyčiai, atitiktis nustatytiems reikalavimams (ar vidaus kontrolė VJA įgyvendinama pagal VJA vadovo nustatytą vidaus kontrolės politiką ir ar ji atitinka pasikeitusias VJA veiklos sąlygas), vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrą atliekančių darbuotojų pateikta informacija, vidaus ir kitų auditų rezultatai ir numatomos vidaus kontrolės tobulinimo priemonės (Aprašo 23 punktas).*

Viena iš priemonių VJA veiklos valdymui (kartu ir vidaus kontrolei) gerinti – kai kuriuose VJA įdiegtos kokybės vadybos sistemos (pavyzdžiui, Bendrasis vertinimo modelis, ISO 9000 serijos standartai, Subalansuotų rodiklių metodas, Europos kokybės vadybos fondo tobulumo modelis, LEAN sistema), padedančios efektyviau atlikti VJA vidaus kontrolės analizę ir vertinimą¹⁰.

PIRMASIS SKIRSNIS

VIDAUS KONTROLĖS TIKSLAI

VJA kuria vidaus kontrolę, kuri padeda užtikrinti, kad VJA:

- 1) laikytusi teisės aktų, reglamentuojančių VJA veiklą, reikalavimų;
- 2) saugotų turtą nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo ar kitų neteisėtų veikų;
- 3) vykdytų veiklą laikydamasis patikimo finansų valdymo principo, grindžiamo ekonomiškumu, efektyvumu ir rezultatyvumu¹¹;
- 4) teiktų patikimą, aktualią, išsamią ir teisingą informaciją apie savo finansinę ir kitą veiklą (Įstatymo 4 straipsnio 1 dalis).

Visi informaciją pateikę VJA pažymėjo, kad 2021 metais *kūrė vidaus kontrolę taip, kad būtų laikomasi nurodytų vidaus kontrolės tikslų: veikla būtų vykdoma ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai, būtų laikomasi VJA veiklą reglamentuojančių teisės aktų ir kitų įstatymų, kurių taikymas yra privalomas visiems VJA, turtas būtų apsaugotas nuo praradimo, naudojimo ne pagal paskirtį ir sugadinimo, o VJA teikiama informacija atitiktų jai keliamus reikalavimus.*

ANTRASIS SKIRSNIS

VIDAUS KONTROLĖS PRINCIPAI

VJA vadovas, siekdamas VJA strateginio planavimo dokumentuose nustatytų tikslų, įgyvendina vidaus kontrolę, laikydamasis *tinkamumo, efektyvumo, rezultatyvumo, optimalumo, dinamiškumo ir nenutrūkstamo funkcionavimo* vidaus kontrolės principų (Įstatymo 5 straipsnis). Tai

¹⁰ Aprašo 27 punktas.

¹¹ *Ekonomiškumas* suprantamas kaip minimalus išteklių panaudojimas užtikrinant vykdomos veiklos kokybę; *efektyvumas* suprantamas kaip geriausias naudojamų išteklių ir vykdomos veiklos (kiekio, kokybės ir laiko požiūriu) santykis; *rezultatyvumas* suprantamas kaip nustatytų veiklos tikslų ir planuotų rezultatų pasiekimo lygis (Aprašo 7.3.1–7.3.3 papunkčiai).

reikia, kad VJA vadovas, diegdamas vidaus kontrolę savo vadovaujame VJA, turi būti suinteresuotas, kad vidaus kontrolė pirmiausia būtų įgyvendinama rizikingiausiose VJA veiklos srityse, vidaus kontrolės sąnaudos neviršytų teikiamos naudos, ji būtų proporcinga rizikai, neperteklinė ir įgyvendinama nuolat, būtų pasiekti vidaus kontrolės tikslai ir vidaus kontrolė būtų tobulinama atsižvelgiant į pasikeitusias VJA veiklos sąlygas.

Visi VJA savo pateiktoje informacijoje nurodė, kad *įgyvendindami vidaus kontrolę laikosi vidaus kontrolės principų*. Dalis VJA detalizavo, kad vidaus kontrolę pirmiausia įgyvendina tokiose svarbiausiose VJA veiklos srityse kaip asignavimų valdymas, sutartinių įsipareigojimų vykdymas, viešieji pirkimai, darbo apmokėjimas, turto valdymas, finansinė apskaita, viešųjų ir privačių interesų derinimas, korupcijos prevencija ir kitose srityse (*tinkamumo principas*). Dažniausiai VJA už vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrą paskirti darbuotojai ne tik prižiūri vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA ir jos atitiktį VJA vadovo nustatytai vidaus kontrolės politikai (kaip dalį visų savo atliekamų funkcijų), tačiau atlieka ir kitas pagal pareigybės aprašymą priskirtas funkcijas (*efektyvumo principas*). Naujai atsiradusiai rizikai valdyti VJA nustato papildomas kontrolės priemones (pavyzdžiui, vidaus procesų optimizavimas ir skaitmenizavimas), padedančias VJA įgyvendinti pagrindinius vidaus kontrolės tikslus (*rezultatyvumo principas*). Visi VJA siekia, kad taikomos vidaus kontrolės priemonės būtų proporcingos esamai (galimai) rizikai ir nebūtų perteklinės (*optimalumo principas*). Numatytos ir įgyvendinamos vidaus kontrolės priemonės nuolat peržiūrimos ir atnaujinamos pasikeitus tam tikroms VJA veiklos sąlygoms: VJA veiklą reglamentuojantiems teisės aktams, organizacinei struktūrai, pareigybių sąrašui, pasikeitus atsakingiems darbuotojams, atsižvelgiant į vidaus auditorių ir kitų audito vykdytojų rekomendacijas, taip pat atsižvelgiant į vidaus kontrolės analizės ir vertinimo rezultatus ir kitas sąlygas (*dinamiškumo principas*). Sukurta vidaus kontrolė yra integruota į visą VJA veiklą ir tai padeda užtikrinti nenutrūkstamą jos veikimą (*nenutrūkstamo funkcionavimo principas*).

TREČIASIS SKIRSNIS VIDAUS KONTROLĖS ELEMENTAI

VJA vadovas, siekdamas strateginio planavimo dokumentuose VJA numatytų tikslų, įgyvendina vidaus kontrolę, apimančią visus 5 vidaus kontrolės elementus: *kontrolės aplinką, rizikos vertinimą, kontrolės veiklą, informavimą ir komunikaciją, stebėseną* (Įstatymo 6 straipsnis) (žr. 6 paveikslą).



6 pav. Vidaus kontrolės elementai (pagal COSO modelį)

Apibendrinant VJA pateiktus atsakymus į klausimą, ar VJA vidaus kontrolė įgyvendinama apimant visus vidaus kontrolės elementus, toliau VJA pateikta informacija detalizuojama pagal kiekvieną vidaus kontrolės elementą.

Kontrolės aplinka

Kontrolės aplinka – visos vidaus kontrolės sistemos pagrindas, užtikrinantis VJA organizacinę struktūrą, valdymą, personalo valdymo politiką, VJA darbuotojų profesinio elgesio principus ir taisykles, kompetenciją ir kitus veiksnius, turinčius įtakos vidaus kontrolės tikslų suformulavimui ir jos kokybei.

Kontrolės aplinką apibūdina šie pagrindiniai principai:

- *profesinio elgesio principai ir taisyklės;*
- *kompetencija;*
- *valdymo filosofija ir vadovavimo stilius;*
- *organizacinė struktūra;*
- *personalo valdymo politika ir praktika.*

Teikdami informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA 2021 metais, visi VJA (valstybės VJA ir savivaldybių administracijos) nurodė, kad juose buvo *laikomasi profesinio elgesio principų ir taisyklių*. VJA darbuotojai laikėsi VJA dokumentuose (vidaus tvarkos taisyklėse, etikos kodekse, taisyklėse ir kt.) nustatytų profesinio elgesio ir etikos reikalavimų, deklaravo viešuosius ir privačius interesus (vengė viešųjų ir privačių interesų konflikto), laikėsi antikorupcinės politikos. Kai kuriuose VJA buvo patvirtintas Asmenų aptarnavimo standartas (periodiškai vykdoma asmenų aptarnavimo kokybės kontrolė ir stebėseną). Kai kurie VJA (kuriuose įdiegta kokybės vadybos sistema) nurodė, kad šie principai atsispindėti integruotos vadybos sistemos vadove.

Visų VJA vadovai siekė, kad darbuotojai *turėtų tinkamą kompetenciją* pavestoms funkcijoms atlikti. Darbuotojams kvalifikaciniai reikalavimai (būtinios kompetencijos, jų lygiai ir kt.) nustatyti pareigybių aprašymuose, todėl į pareigas buvo priimami tik tam tikrą kompetenciją turintys darbuotojai. Atliekant darbuotojų kasmetinės veiklos vertinimus numatytos tobulintinos darbuotojų kompetencijos, atsižvelgiant į individualaus kvalifikacijos tobulinimo poreikius kasmet tvirtinami VJA darbuotojų kvalifikacijos tobulinimo planai. Asignavimai kvalifikacijai tobulinti buvo skiriami įvertinus VJA finansinę padėtį. VJA periodiškai organizuojamas darbuotojų instruktavimas, mokymas, atestavimas darbuotojų saugos ir sveikatos klausimais (darbuotojai kasmet kviečiami į privalomus civilinės saugos mokymus, supažindinami su darbo saugos ir sveikatos taisyklėmis ir pan.).

Dauguma VJA vadovų *palaikė vidaus kontrolę*, nustatė politiką, procedūras ir *formavo praktiką, skatinančią ir motyvuojančią darbuotojus siekti geriausių veiklos rezultatų*. VJA buvo vykdoma strateginio ir metinio veiklos planų įgyvendinimo stebėseną, vykdoma informacijos sklaida, darbuotojai informuojami apie pasiektus ir siektinus rezultatus, metinės užduotys darbuotojams nustatomos atsižvelgiant į VJA strateginio (metinio) veiklos plano priemones, darbuotojo pareigybės aprašyme nustatytas funkcijas ir orientuotos į rezultatą. Darbuotojų motyvacija siekti geriausių veiklos rezultatų buvo formuojama atliekant metinį darbuotojų veiklos vertinimą. Kai kuriuose VJA darbuotojų skatinimo tvarka nustatyta VJA ir jo darbuotojų kolektyvinėse sutartyse.

2021 metais visi VJA turėjo patvirtintas organizacines struktūras, nustatančias VJA atskirų struktūrinių padalinių (pareigybių) pavaldumą ir atskaitingumą, pareigas vykdant VJA veiklą ir įgyvendinant vidaus kontrolę (organizacinė struktūra detalizuojama pareigybių sąrašė, padalinių nuostatuose ir darbuotojų pareigybių aprašymuose).

VJA vykdoma personalo valdymo politika ir praktika *skatino pritraukti, ugdyti ir išlaikyti kompetentingus darbuotojus*: užtikrinamas kvalifikacijos tobulinimo procesas (kad mokymai VJA darbuotojams atliktų darbuotojų poreikius reikalingiausioms kompetencijoms stiprinti), numatomi asignavimai darbuotojų kvalifikacijai tobulinti, VJA darbuotojai dalyvavo įvairiuose vidiniuose ir išoriniuose mokymuose (dalykinių kompetencijų, motyvacijos bei lyderystės gebėjimų stiprinimas), taikomos prevencinės priemonės darbuotojų saugai ir sveikatai užtikrinti (vidaus darbo tvarkos taisyklės, asmens duomenų tvarkymo taisyklės, darbuotojų saugos ir sveikatos taisyklės, gaisrinės saugos taisyklės ir pan.), naudojamos lanksčios darbo organizavimo formos (taikomas darbas nuotoliniu būdu, suteikiamos reikalingos darbo priemonės), vykdomos darbuotojų apklausos, diegiamos ir tobulinamos darbuotojų motyvaciją ir įsitraukimą didinančios priemonės (organizuoti komandos formavimo renginiai, nuotolinės treniruotės, filmų peržiūros), atliekami neeiliniai darbuotojų veiklos vertinimai, mokamos priemokos už papildomų užduočių atlikimą, papildomą darbo krūvį, kai kuriuose VJA skatinama studentų atlikimo praktika, naujai priimtiems darbuotojams taikoma adaptacijos programa. Tačiau kai kurie VJA (kurių veiklos sritis yra specifinė ir reikalaujanti specialiųjų žinių ir įgūdžių) atkreipė dėmesį į tai, kad dėl nepakankamų VJA asignavimų nepavyko pritraukti kompetentingų darbuotojų, kelti darbuotojų kompetenciją.

Rizikos vertinimas

Rizikos vertinimas – vienas svarbiausių vidaus kontrolės elementų, kurio tikslas – suteikti VJA vadovams informacijos apie rizikingas VJA veiklos sritis, kuriose būtina nedelsiant imtis veiksmų, ir parodyti jų prioritetinę tvarką. Nustačius aiškius VJA veiklos tikslus ir sukūrus efektyvią kontrolės aplinką, *įvertinama rizika*, su kuria VJA susiduria, siekdamas strateginio planavimo dokumentuose nurodytų tikslų. Taip sukuriamas pagrindas tinkamai reaguoti į riziką.

Rizikos vertinimas apima:

- *rizikos veiksnių nustatymą;*
- *rizikos veiksnių analizę;*
- *toleruojamos rizikos nustatymą;*
- *reagavimo į riziką numatymą.*

VJA veiklai grėsmę vidaus ar išorės veiksniai gali kelti tiek viso VJA, tiek atskiros VJA veiklos srities lygmeniu. Vertinant riziką reikia apsvarstyti visus galimus rizikos veiksniai (įskaitant ir korupcijos riziką). Kadangi VJA ekonominės, reguliavimo ir veiklos sąlygos nuolat keičiasi, rizikos vertinimas turi būti atliekamas nuolat ir būti pasikartojantis, kad padėtų laiku užtikrinti vidaus kontrolės priemonių tobulinimą ir keitimą atsižvelgiant į VJA veiklos pokyčius.

Nors didesnė dalis informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA 2021 metais pateikusių VJA – 143 VJA (89 valstybės VJA ir 54 savivaldybių administracijos) – nurodė, kad juose *nustatomi rizikos veiksniai*, turintys įtakos VJA veiklos tikslų pasiekimui, taip pat nustatomi ir įvertinami pokyčiai, galintys reikšmingai paveikti VJA veiklą (t. y. vertinami išorės aplinkos pokyčiai (teisinio reguliavimo, ekonominių, fizinių veiksnių), vidaus aplinkos pokyčiai (VJA misijos,

organizacinės struktūros) ir kiti pokyčiai), *sudaromas rizikos veiksnių sąrašas*, tačiau 10 VJA (6 valstybės VJA ir 4 savivaldybių administracijos) rizikos veiksnių nenustato ir jų sąrašo nesudaro (rizikos vertinimas nedokumentuotas). Kai kurie VJA pažymėjo, kad tam tikrose jų veiklos srityse rizika yra valdoma, kai atskiri VJA administracijos padaliniai neformaliai nusistato savo veiklos rizikos veiksnius ir informuoja apie juos VJA vadovus susirinkimų ar pasitarimų (kontaktinių ir nuotolinių) metu ir taiko tam tikras kontrolės priemones (rengia (atnaujina) VJA vidaus tvarkos aprašus, taisykles ir pan.). Atskirų veiklos sričių riziką VJA įsivertinti padeda ir atliktų auditų (vidaus auditų) rezultatai. Kai kurie VJA nurodė, kad rizikos vertinimą atlieka pagal kiekvieną struktūrinį padalinį ar darbuotoją, užpildydami to struktūrinio padalinio ar darbuotojo rizikos nustatymo ir vertinimo klausimyną (lentelę), vėliau apibendrinami rezultatus ir išskirdami svarbiausias VJA rizikas. Kai kurie VJA (kuriuose įdiegta kokybės vadybos sistema) nurodė, kad yra pasitvirtinę veiklos rizikos nustatymo ir vertinimo metodiką, kuria vadovaujamosi vertinant ir valdant veiklos riziką VJA kokybės vadybos sistemos procesuose.

Rizikos veiksnių analizę (kai įvertinamas nustatytų rizikos veiksnių reikšmingumas ir jų pasireiškimo tikimybė bei poveikis VJA veiklai) atlieka (iš dalies atlieka) 147 VJA (92 valstybės VJA ir 55 savivaldybių administracijos). Atliekant rizikos veiksnių analizę rizikos veiksniai turi būti sugrupuojami pagal jų svarbą VJA veiklai. Dalis VJA informavo, kad kiekvieno nustatyto rizikos veiksnio reikšmingumą ir pasireiškimo tikimybę bei poveikį nurodo balais, procentais ar panašiai. Keli VJA nurodė, kad administracijos padalinių vadovai, darbuotojai, priemonių (programų) koordinatoriai atlieka analizę savo veiklos srityse, nustato galimas rizikas, yra atsakingi už rizikos valdymo procesą, rizikos valdymo priemonių įgyvendinimo kontrolę ir pagal savo kompetenciją užtikrina, kad būtų atliekamos nustatytos funkcijos, tinkamai įgyvendinamos rizikos valdymo priemonės, o ilgalaikės priemonės įtraukiamos į VJA strateginius veiklos dokumentus. Pažymėtina, kad rizikos veiksnių analizės neatlieka 12 VJA (7 valstybės VJA ir 5 savivaldybių administracijos). Dažniausiai VJA nurodė tokias analizės neatlikimo priežastis: žmogiškųjų išteklių trūkumas, darbuotojų patirties, kompetencijų stoka, mokymams skirtų asignavimų trūkumas, per mažas vadovybės dėmesys rizikos valdymui VJA. Keli VJA nurodė, kad rizikos veiksnių analizę atlieka tik kai kuriose VJA veiklos srityse (pavyzdžiui, korupcijos prevencijos, asmens duomenų apsaugos, finansų kontrolės, turto apsaugos, ES ir tarptautinės paramos lėšų panaudojimo administravimo ir kt.) pagal tą veiklos sritį reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus reikalavimus.

Toleruojamos rizikos nustatymas svarbus siekiant nustatyti riziką, kurios VJA valdyti nėra poreikio ar galimybės (t. y. gali būti toleruojama nereikšminga rizika, kurios pasireiškimo tikimybė yra maža, o priemonių rizikai mažinti sąnaudos yra didelės). 137 VJA (81 valstybės VJA ir 56 savivaldybių administracijos) pažymėjo, kad nustato toleruojamą riziką. Kai kurie VJA toleruojamą riziką nustato intuityviai, kiti VJA toleruojamos rizikos nustatymą laiko subjektyviu veiksmu, kuris priklauso nuo VJA veiklos sąlygų, vertintojo požiūrio ir panašiai.

Reagavimo į riziką numatymas atliekamas planuojant kontrolės priemones reikšmingai rizikai (kurios pasireiškimo tikimybė didelė) sumažinti iki toleruojamos rizikos. Galimi tokie reagavimo į riziką būdai: *rizikos mažinimas*, *rizikos perdavimas*, *rizikos toleravimas*, *rizikos vengimas*. Kai kuriais atvejais riziką geriausia *perduoti* trečiosioms šalims (pavyzdžiui, apdraudžiant turtą, mokant trečiosioms šalims už rizikos prisiėmimą arba numatant atitinkamas nuostatas sutartyse). Kai kada riziką geriausia *toleruoti* (pavyzdžiui, kai rizikos pasireiškimo tikimybė ir poveikis VJA veiklai neviršija toleruojamos rizikos, rizikos valdymo kaštai dideli, o tikėtina nauda maža). Retais atvejais VJA gali pasirinkti rizikos *vengti* nutraukdami veiklą arba atsisakydami kai kurių funkcijų (tiesa, viešajame sektoriuje galimybės nutraukti veiklą (dalį veiklos) yra gana ribotos, siekiant apsaugoti viešąjį interesą). Daugeliu atvejų VJA pasirenka riziką *mažinti* įdiegdami ir palaikydami veiksmingą

vidaus kontrolės sistemą. Apžvelgus VJA pateiktus atsakymus, galima pastebėti, kad 146 VJA (89 valstybės VJA ir 57 savivaldybių administracijos) reaguoja į riziką numatydami vieną iš reagavimo į riziką būdų: jos mažinimą, perdavimą, toleravimą arba vengimą. Kai kurie VJA nurodė, kad nustačius riziką į ją nedelsiant reaguojama: tikslinami vidaus dokumentai (tvarkų aprašai, taisyklės, darbo reglamentai, darbuotojų pareigybių aprašymai ir kt.), kiti nurodė, kad į riziką reaguojama tik iš dalies (taikant kasdienės einamosios veiklos priemones). Reagavimo į riziką nenumato ir kontrolės priemonių neplanuoja 12 VJA (9 valstybės VJA ir 3 savivaldybių administracijos). Kai kurie VJA nurodė, kad, esant mažai ir toleruotinai rizikai, reagavimo į riziką priemonės ir būdai nenumatomi.

VJA pateiktos informacijos apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA 2021 metais analizė parodė, kad 15 VJA (9 valstybės VJA ir 6 savivaldybių administracijos) rizikos vertinimo visai neatlieka arba atlieka tik iš dalies, t. y. 9,49 procento visų atsakymus pateikusių VJA. Dauguma VJA gana dažnai rizikos vertinimą atlieka nesistemiškai ir fragmentiškai, nedokumentuojamas rizikos veiksnių sąrašas, neatliekama rizikos veiksnių analizė, nenustatoma toleruojama rizika ir nerengiamas rizikos valdymo planas. Tai lemia, kad kai kuriuose VJA vidaus kontrolė yra nepakankama ir iškilusios problemos VJA sprendžiamos per lėtai ir per vėlai.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse nenurodoma, kokį būdą reikia pasirinkti VJA vertinant riziką, todėl VJA riziką gali vertinti tiek „iš viršaus į apačią“ (kai VJA sukuriama speciali grupė visai VJA veiklai vertinti pagal nustatytus VJA veiklos tikslus ir susijusiai rizikai nustatyti), tiek „iš apačios į viršų“ (kai kiekvienas VJA struktūrinis padalinys ar darbuotojas turi peržiūrėti savo veiklos sritį ir nustatyti susijusią riziką), tiek derinant abu būdus. Kartais naudinga rizikos vertinimą atlikti naudojant „tuščio popieriaus lapo“ principą, kai rizika vertinama naujai, nesiejant jos su ankstesniu vertinimu. Toks vertinimo būdas ypač aktualus reikšmingai pasikeitus VJA veiklos sąlygoms (pasikeitus VJA teisinei formai, struktūrai, veiklos tikslams ir panašiai), nes galima nustatyti naujai atsiradusius rizikos veiksnis. Rizikos veiksnių analizės metodikos gali būti taip pat įvairios, nes kai kurią riziką sunku įvertinti kiekybiškai (pavyzdžiui, reputacijos rizika), o kai kurią – lengviau (pavyzdžiui, įvairios finansinės rizikos rūšys). Paprastai rizikos veiksniai skirstomi į tam tikras reikšmingumo VJA veiklai kategorijas (pavyzdžiui, didelis, vidutinis ir mažas). Taip suskirsčius reikšmingumą, sudaroma rizikos veiksnių eilė nurodant rizikos veiksnis nuo reikšmingiausių (turinčių didžiausią poveikį VJA veiklai) iki mažiausiai reikšmingų (turinčių mažiausią poveikį VJA veiklai) ir numatomi reagavimo į riziką būdai.

Kontrolės veikla

Rizikos mažinimo strategija VJA įgyvendinama vykdant *kontrolės veiklą* – parenkant priemones, kurios sumažintų arba pašalintų neigiamą rizikos veiksnių poveikį VJA veiklai ir taip padėtų įgyvendinti jo veiklos tikslus.

Kontrolės veiklą apibūdina šie principai:

- *kontrolės priemonių parinkimas ir tobulinimas (įgaliojimų, leidimų suteikimas, prieigos kontrolė, funkcijų atskyrimas, veiklos ir rezultatų peržiūra, veiklos priežiūra);*
- *technologijų naudojimas;*
- *politikų ir procedūrų taikymas.*

Apibendrinus visų VJA (98 valstybės VJA ir 60 savivaldybių administracijų) pateiktą informaciją apie vidaus kontrolės veikimą VJA 2021 metais, galima teigti, kad visų VJA darbuotojams buvo *suteikti įgaliojimai ir leidimai*, užtikrinantys, kad atskirose VJA veiklos srityse (pavyzdžiui, bendrasis vidaus administravimas, personalo, finansų, turto, informacijos valdymas, viešieji pirkimai ir kitose) būtų atliekamos tik VJA vadovo nustatytos procedūros. VJA administracijos padalinių nuostatuose, darbuotojų pareigybių aprašymuose, tvarkų aprašuose, darbo reglamentuose, kituose VJA vidaus veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytos ir atskirtos funkcijos, suteikti įgaliojimai ir leidimai atlikti tam tikrus veiksmus (pavestas funkcijas) bei nustatytas atliekamų veiksmų kontrolės mechanizmas. Vienas VJA nurodė, kad VJA veikia leidimų, įgaliojimų suteikimo ir valdymo sistema. Kai kurie VJA (kuriuose įdiegta kokybės vadybos sistema) nurodė, kad veikla vykdoma vadovaujantis procedūrų aprašymuose ir kituose kokybės vadybos sistemos dokumentuose nustatyta tvarka. Kokybės vadybos sistemos dokumentuose nurodyti konkretūs VJA darbuotojai, atsakingi už nustatytų procesų įgyvendinimą ar konkrečių veiksmų atlikimą.

Taip pat daugumoje VJA buvo *užtikrinama prieigos kontrolė* (kad VJA turtu ir dokumentais naudotųsi tik įgalioti (paskirti) darbuotojai ir kad VJA turtas ir dokumentai būtų apsaugoti nuo neteisėtų veikų). Kai kurie VJA nurodė, kad patvirtinti tvarkų aprašai, kuriuose reglamentuotos atskiros procedūros (veiksmų eiga, užtikrinanti prieigos prie VJA dokumentų, turto kontrolę), paskirti atsakingi darbuotojai nurodomi pačiuose tvarkų aprašuose arba atskiruose VJA vadovo įsakymais patvirtintuose atsakingų darbuotojų sąrašuose, darbuotojo atsakomybė reglamentuojama pareigybės aprašyme. Kiti VJA nurodė, kad nustatyta VJA lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais tvarka, turto naudojimo ir kontrolės taisyklės, kuriose reglamentuojamas turto naudojimo ir kontrolės organizavimas VJA ir nustatomos VJA darbuotojų, vykdančių turto apskaitą ir kontrolę, pareigos ir atsakomybė, nustatyta patekimo į ryšių ir IS tarnybinių stočių patalpas tvarka (nustatyti konkretūs VJA darbuotojai, turintys teisę patekti į nurodytas patalpas, bei apsilankymų registravimo tvarka). Prieiga prie dokumentų valdymo sistemos suteikiama pagal darbuotojų atliekamas funkcijas. Kai kurie VJA detalizavo informaciją apie patvirtintus jų IS saugos politiką įgyvendinančius vidaus dokumentus, kuriuose nustatomos IS naudotojų administravimo, saugaus elektroninės informacijos tvarkymo taisyklės (kad būtų užtikrinta IS naudotojų prieigos kontrolė, techninės ir kitos saugos priemonės).

Dauguma VJA nurodė, kad juose buvo *užtikrinamas funkcijų atskyrimas* (t. y. kad vienam VJA darbuotojui nebūtų pavesta kontroliuoti visų šių funkcijų: leidimo suteikimo, atlikimo, registravimo ir patikrinimo), taip siekiant sumažinti klaidų, apgaulių ir kitų veikų riziką. VJA, detalizuodami informaciją apie funkcijų atskyrimo principą, nurodė VJA veiklos – finansų kontrolės – sritį, kurioje turi būti atskirtos išankstinės, einamosios ir paskesniosios finansų kontrolės funkcijos (Aprašo 8 punktą). Pažymėtina, kad visi VJA (98 valstybės VJA ir 60 savivaldybių administracijų) turi patvirtintas finansų kontrolės taisykles, reglamentuojančias finansų kontrolės organizavimą VJA ir finansų kontrolę atliekančių darbuotojų pareigas ir atsakomybę. Tačiau atkreiptinas dėmesys į tai, kad didelėje dalyje VJA (18 valstybės VJA ir 24 savivaldybių administracijose) šios taisyklės iki 2022 m. kovo 1 d. dar buvo neatnaujintos atsižvelgiant į naują teisinį reguliavimą – Įstatymą, Aprašą ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimą Nr. 488 „Dėl Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“. Dalis VJA nurodė, kad finansų kontrolę reglamentavo kitame VJA vidaus dokumente – vidaus kontrolės politikoje. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad funkcijų atskyrimo galimybės labai priklauso nuo VJA dydžio ir veiklos pobūdžio. Maži VJA (kurių organizacinė struktūra nėra didelė) dažnai neturi galimybės tinkamai atskirti funkcijų, todėl šiuo atveju daugiau kontrolės funkcijų turi atlikti pats VJA vadovas. Kartais tokiuose VJA kai kurioms kontrolės funkcijoms atlikti pasitelkiami VJA, kuriam

VJA yra pavaldus ir (arba) atskaitingas, darbuotojai, kartais įsigyjama programinė įranga su integruotomis kontrolės funkcijomis ir panašiai.

Veiklos ir rezultatų peržiūra – reguliarius VJA veiklos atitikties peržiūrėjimas, kai veikla vertinama teisėtumo, ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu, palyginami ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatai su planuotais ir (arba) praėjusio ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatais. Visi VJA nurodė, kad pas juos veiklos ir rezultatų peržiūra atliekama periodiškai. Dauguma VJA paminėjo, kad, vadovaudamiesi strateginio veiklos plano įgyvendinimo stebėsenos duomenimis ir VJA pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA pateiktomis metinės veiklos ataskaitomis, rengia atitinkamų metų VJA veiklos ataskaitą, kuri parodo, ar VJA pasiekė tikslus. VJA strateginio veiklos plano įgyvendinimo stebėseną vykdoma reguliariai, esant poreikiui, planas tikslinamas, renkama ir analizuojama informacija apie šio plano vykdymo eigą pagal nustatytus tikslus ir vertinimo kriterijus. Viena savivaldybės administracija pažymėjo, kad joje kasmet atliekamas administracinių paslaugų kokybės vertinimas, paslaugų teikimo rodiklių vertinimas (kiek paslaugų suteikta laiku, kiek paslaugų užsakoma elektroniniu būdu ir pan.), kita savivaldybės administracija pažymėjo, kad joje paslaugas ir veiklos procesus peržiūri sudaryta speciali darbo grupė veiklai tobulinti.

VJA veiklos priežiūra atliekama visuose VJA (tiek valstybės VJA, tiek savivaldybių administracijose). Kiekvienam VJA darbuotojui turi būti aiškiai nustatytos jo pareigos ir atsakomybė, sistemingai prižiūrimas jo darbas, prireikus periodiškai už jį atsiskaitoma. Darbuotojams kiekvieniems kalendoriniams metams nustatomos metinės veiklos užduotys, siektini rezultatai ir jų vertinimo rodikliai, darbuotojai teikia veiklos ataskaitas, atliekami metiniai darbuotojų veiklos vertinimai. Nemaža dalis VJA paminėjo, kad veiklos priežiūrą (pavyzdžiui, skiriant užduotis, jas peržiūrint, tvirtinant) vykdo nuolat naudodami elektronines dokumentų valdymo sistemas: „Kontora“, „Avily“, „IBM Lotus Notes“, „DocLogix“ ir kitas, kurios padeda sistemingai atlikti dokumentų valdymo ir užduočių įvykdymo priežiūrą ir kontrolę.

Pažymėtina, kad VJA veiklos ir rezultatų peržiūrą, veiklos priežiūrą ypač palengvina kai kuriuose VJA įdiegtos kokybės vadybos sistemos, priemonės veiklai tobulinti, veiklos procesams efektyvinti. Vadovaudamiesi kokybės standartų reikalavimais, VJA atlieka veiklos sričių, procesų ir rezultatų peržiūrą, stebėseną, yra nusistatę procesų vertinimo kriterijus, kurių faktinės reikšmės fiksuojamos nustatytu periodiškumu, o peržiūros rezultatai panaudojami vertinamajai analizei atlikti ir VJA veiklos tobulinimui numatyti (aptariamais veiklos pokyčiais, procesų vykdymo atitiktis reikalavimams, numatomas jų gerinimas).

Informacinėms technologijoms sparčiai tobulėjant, VJA tampa vis labiau priklausomi nuo kompiuterinių IS – jos reikalingos veiklai vykdyti, vidaus ir išorės informacijai apdoroti ir išsaugoti, veiklos ataskaitoms rengti ir teikti. Todėl tinkamas *informacinių technologijų naudojimas* ir kompiuterinių duomenų bei juos apdorojančių, saugančių ir teikiančių sistemų patikimumas ir saugumas yra svarbi kiekvieno VJA vadovo užduotis. Nors IS reikalauja specifinių kontrolės priemonių, jos dažnai yra integruotos į kitų VJA veiklos sričių (pavyzdžiui, finansų valdymo, turto apsaugos, viešųjų pirkimų ir kt.) kontrolės priemones. Naudojamų IS sauga užtikrinama VJA IS duomenų saugos nuostatais. Kai kurie VJA (ypač tie, kurie atlieka svarbias valstybines funkcijas) nurodė, kad, siekdami užkirsti kelią galimoms išorės grėsmėms (kibernetinėms atakoms, jautrių duomenų praradimui, paviešinimui ir kt.) ir vadovaudamiesi teisės aktų reikalavimais, turi paskirtus IS saugos įgaliotinius, kurie koordinuoja ir prižiūri saugos politikos įgyvendinimą VJA IS (organizuoja rizikos vertinimą IS saugos srityje, teikia VJA vadovui siūlymus dėl IS tobulinimo, koordinuoja IS saugos incidentų tyrimą, organizuoja VJA darbuotojų mokymą elektroninės

informacijos saugos klausimais, įvairiais būdais informuoja juos apie elektroninės informacijos saugos problemas). Tačiau vienas VJA nurodė, kad 2021 metais neturėjo įdiegtos elektroninės dokumentų valdymo sistemos, kurios trūkumas ir poreikis buvo ypač jaučiami darbuotojams atliekant funkcijas nuotoliniu būdu COVID-19 pandemijos laikotarpiu.

Kontrolės veikla VJA taip pat įgyvendinama *taikant atitinkamas VJA politikas ir procedūras*. Vidaus kontrolė reglamentuojama nustatant VJA tikslus, organizacinę struktūrą, veiklos sritis ir vidaus kontrolės procedūras (pavyzdžiui, struktūrinėse schemose, politikose, tvarkų aprašuose, taisyklėse ir kituose dokumentuose). Dauguma VJA nurodė, kad VJA vidaus dokumentai (tvarkos, tvarkų aprašai, taisyklės, darbo reglamentai, pareigybių aprašymai ir kt.) yra nuolat peržiūrimi, kad atitiktų teisės aktų nuostatas, pasikeitimus, VJA vykstančius procesus, taip užtikrinant šių dokumentų taikymą, įgyvendinimą VJA veikloje. Už vidaus dokumentų atnaujinimą dažniausiai atsako kiekvienas VJA struktūrinis padalinys (darbuotojas) pagal jo kompetencijos sritį. VJA, kuriuose įdiegta kokybės vadybos sistema, pažymėjo, kad kokybės vadybos sistemos dokumentai (politikos, procedūrų aprašai ir kt.) nuolat atnaujinami. Už procedūrų aprašų atnaujinimą atsakingi paskirti procesų savininkai. Kokybės vadybos sistemos dokumentų taikymas ir šių dokumentų atitiktis nustatytiems teisės aktų bei standartų reikalavimams yra vertinama atliekant kokybės vadybos sistemos vidaus auditus.

Apibendrinant vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA pagal *kontrolės veiklos* elementą, galima teigti, kad dauguma informaciją pateikusių VJA *nustatė kontrolės priemones rizikai valdyti ir jas tobulino*. VJA vykdoma kontrolės veikla padėjo užtikrinti, kad VJA dokumentai ir turtas būtų saugomi nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais ar kitų neteisėtų veikų. Tačiau tiek CVAT (VAT) atliktų vidaus auditų, tiek Valstybės kontrolės atliktų valstybinių auditų rezultatai rodo, kad vidaus kontrolės veikla kai kuriuose VJA yra silpna, nes nustatoma daug problemų lėšų ir turto valdymo bei naudojimo teisėtumo, viešųjų pirkimų vykdymo, valstybės investicinių projektų įgyvendinimo, finansinių ataskaitų rinkinio sudarymo srityse. Be to, nors kontrolės veikla daugeliu atvejų detalizuota atskiruose VJA vidaus dokumentuose, skirtuose vidaus kontrolei VJA sukurti ir įgyvendinti (VJA vidaus kontrolės politikoje), tačiau praktikoje ne visada užtikrinamas tinkamas vidaus kontrolės veikimas (dėl žmogiškųjų išteklių trūkumo, nepakankamos darbuotojų kompetencijos, nepakankamos veiklos priežiūros, atsainaus vadovybės požiūrio į vidaus kontrolę ir kitų veiksnių). *Tai rodo, kad ne visuose VJA surkurta praktikoje veikianti vidaus kontrolės sistema, kaip numatyta Įstatyme, pagal kurią vidaus kontrolės sukūrimą, jos įgyvendinimą ir tobulinimą turi užtikrinti VJA vadovas*.

Informavimas ir komunikacija

Informavimas ir komunikacija ypač svarbūs VJA veiklai ir valdymui, nes VJA vadovams ir darbuotojams turi būti laiku pranešama aktuali, išsami, patikima ir teisinga informacija apie vidaus ir išorės įvykius, taip pat turi vykti efektyvi komunikacija su išore.

Informavimo ir komunikacijos principai yra šie:

- *informacijos naudojimas;*
- *vidaus komunikacija;*
- *išorės komunikacija.*

Beveik visi VJA savo atsakymuose pažymėjo, kad 2021 metais juose buvo užtikrinamas aktualios, išsamios, patikimos ir teisingos *informacijos, palaikančios vidaus kontrolės veikimą VJA, gavimas, rengimas ir naudojimas*. Kai kuriuose VJA komunikacijos padaliniai (darbuotojai) buvo paskirti atsakingais už informacijos iš kitų VJA padalinių gavimą ir informacijos apie visą VJA veiklą rengimą ir teikimą. Kai kurie VJA (kuriuose įdiegta kokybės vadybos sistema) nurodė, kad nustatyti įvairūs vertinimo kriterijai bei stebėsenos rodikliai, atliekami vertinimo kriterijų faktinių reikšmių ir pasiektų rezultatų įrašai, registruojamos užfiksuotos neatitiktys, nustatomi korekciniai veiksmai ir tobulinimo priemonės.

Didžioji dalis tiek valstybės VJA, tiek savivaldybių administracijų nurodė, kad juose buvo užtikrinta tinkama VJA *vidaus komunikacija* – nenutrūkstamas informacijos perdavimas VJA, apimantis visas VJA veiklos sritis ir organizacinę struktūrą. Dalis VJA turi patvirtintus vidaus komunikacijos tvarkos aprašus, o VJA vidaus komunikacija vykdoma pasitelkiant dokumentų valdymo sistemas („Kontora“, „Avilys“, „IBM Lotus Notes“, „DocLogix“, „AIS“ ir kt.), intranetą (reguliariai atnaujinant informaciją), elektroninį paštą, mobiliojo ryšio priemones, bendraujant nuotoliniu būdu (per „Zoom“, „Microsoft Teams“ ir kt. programas), esant poreikiui, telefonu, dalijantis informacija savaitinių vadovų pasitarimų metu (siekiant pateikti aktualią informaciją ir užtikrinti grįžtamąjį ryšį), darbuotojų susirinkimų metu ir panašiai. Kai kurie VJA (kuriuose įdiegta kokybės vadybos sistema) nurodė, kad procesams įgyvendinti reikalinga vidaus komunikacija aprašyta kokybės vadybos sistemos procedūrų aprašuose. Tačiau kai kuriuose VJA nebuvo užtikrinta tinkama vidaus komunikacija – tai atskleidė atliktų auditų rezultatai ir jų metu nustatyti trūkumai (vidaus komunikacijos procesas nėra sistemingai planuojamas ir koordinuojamas, formuojasi darbo eigoje, nėra paskirtas atsakingas už jo organizavimą struktūrinis padalinys (darbuotojas)), taip pat kai kurie VJA nurodė, kad vidaus komunikacija juose buvo nenuosekli dėl darbuotojų (atsakingų už komunikaciją) kaitos ir turėtų būti stiprinama. Vienas VJA nurodė, kad 2021 metais nustačius karantino režimą ir pasikeitus darbo organizavimo formai (daugumai VJA darbuotojų dirbant nuotoliniu arba mišriuoju būdu), pastebėti vidaus komunikacijos pokyčiai ir teko nedelsiant imtis priemonių siekiant užtikrinti nenutrūkstamą informacijos perdavimą VJA viduje (šiuo tikslu VJA darbuotojams organizuoti komunikacijos mokymai, darbuotojų susirinkimai ir kita). Vienas VJA nurodė, kad neturi intraneto. Dar vienas VJA nurodė, kad neturėjo įdiegtos dokumentų valdymo sistemos.

2021 metais daugumoje VJA buvo užtikrinta tinkama *išorės komunikacija*. Dalis VJA nurodė, kad turi patvirtintus interneto svetainės administravimo tvarkos aprašus, taip pat už aktualios informacijos skelbimą (atnaujinimą) VJA interneto svetainėse ir socialiniuose tinkluose paskirtų atsakingų asmenų sąrašus. Kai kuriuose VJA (kuriuose įdiegta kokybės vadybos sistema) reikalingų duomenų ir informacijos rengimo ir teikimo suinteresuotoms šalims tvarka nustatyta kokybės vadybos sistemos procedūrų aprašuose. Keli VJA nurodė, kad juose nebuvo užtikrinta tinkama išorės komunikacija – tai atskleidė atliktų auditų rezultatai ir jų metu nustatyti trūkumai: nebuvo paskirto už išorės komunikaciją VJA struktūrinio padalinio (darbuotojo), trūko aiškaus ilgalaikio išorės komunikacijos plano ir aiškiai nustatytų prioritetinių komunikacijos kryptių.

Stebėseną

Siekiant, kad vidaus kontrolė neatsilikytų nuo pasikeitusių VJA veiklos sąlygų, būtina vykdyti *stebėseną*, padedančią nustatyti, ar vidaus kontrolė VJA įgyvendinama pagal VJA vadovo nustatytą vidaus kontrolės politiką ir ar ji atitinka pasikeitusias VJA veiklos sąlygas.

Stebėseną apibūdina šie principai:

- *nuolatinė stebėseną ir (ar) periodiniai vertinimai;*
- *trūkumų vertinimas ir pranešimas apie juos.*

Beveik visi VJA nurodė, kad jų darbuotojai atlieka *nuolatinę stebėseną* (VJA darbuotojams vykdant reguliarią atitinkamų VJA veiklos sričių valdymo ir priežiūros veiklą) pagal nustatytą VJA vidaus kontrolės politiką, t. y. VJA darbuotojai, vykdydami savo pareigas, turi įsitikinti, ar jie atlieka savo funkcijas pagal VJA vadovo patvirtintus tvarkos aprašus, taisykles, darbo reglamentus ir kt. Keli VJA, detalizuodami informaciją apie nuolatinę stebėseną, pažymėjo, kad ji vykdoma VJA įgyvendinant strateginius ir metinius veiklos planus (už veiklos rezultatus atsiskaitant tam tikru periodiškumu), aptariant veiklos rezultatus, iškilusias problemas reguliariuose vadovybės ir darbuotojų pasitarimuose.

Pažymėtina, kad VJA, įsidiegusių kokybės vadybos sistemas (pavyzdžiui, Bendrąjį vertinimo modelį, ISO 9000 serijos standartus, Subalansuotų rodiklių metodą, Europos kokybės vadybos fondo tobulumo modelį, LEAN sistemą ir kt.), veikla nustatyta VJA vykdomų procesų pagrindu. Vadovaudamiesi kokybės standartų reikalavimais, VJA darbuotojai atlieka veiklos sričių, procesų ir rezultatų peržiūras, siekdami užtikrinti, kad VJA veikla ir vykdomi procesai atitiktų tam tikrus kokybės reikalavimus ir prireikus būtų numatomas jų gerinimas. Apibendrinus VJA pateiktą informaciją, 57 VJA (32 valstybės VJA ir 25 savivaldybių administracijos) iš 158 informaciją pateikusių VJA nurodė, kad juose įdiegtos kokybės vadybos sistemos (4 – Bendrasis vertinimo modelis, 29 – ISO, 24 – LEAN) padeda užtikrinti tinkamą vidaus kontrolės veikimą, įgyvendinti VJA strateginio planavimo dokumentuose nustatytus tikslus, daroma mažiau klaidų, didėja VJA veiklos efektyvumas.

Periodinių vertinimų apimtį ir dažnumą lemia VJA rizikos vertinimas ir nuolatinės stebėsenos rezultatai (t. y. nustačius tam tikrus veiklos trūkumus). Jie dažniausiai atliekami vidaus auditorių ir kitų VJA audito vykdytojų (valstybinių auditorių, savivaldybės kontrolierių). Pagal Įstatymo nuostatas 41 valstybės VJA vidaus auditą atlieka juose įsteigtos VAT (CVAT), 60 savivaldybių vidaus auditą atlieka savivaldybių administracijose įsteigtos CVAT (įskaitant valstybės VJA ir savivaldybėms pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA). Pažymėtina, kad 18 valstybės VJA nurodė, kad vidaus auditui atlikti įsigijo (planuoja įsigyti) vidaus audito paslaugas Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymo nustatyta tvarka¹². Tačiau kai kurie VJA nurodė, kad įsigyti vidaus audito paslaugas trukdo nepakankami VJA asignavimai. Apie įsigytas vidaus audito paslaugas informavo 3 valstybės VJA, iš kurių vienas VJA dėl suplanuotos paslaugos neatlikimo nutraukė pasirašytą sutartį su paslaugos teikėju, o vienas VJA minėtas paslaugas pirkė 2020 metais. 2 valstybės VJA nurodė, kad jų vidaus auditą atlieka kito VJA VAT (CVAT)¹³. Kai kurie VJA pažymėjo, kad, be nurodytų audito vykdytojų, periodinius vertinimus juose atliko ir Europos Komisijos auditoriai, Centrinės projektų valdymo agentūros darbuotojai, Europos socialinio fondo agentūros darbuotojai (atliko ES projektų patikrinimus), Lietuvos Respublikos specialiųjų tyrimų tarnybos darbuotojai (atliko korupcijos rizikos analizę), Viešųjų pirkimų tarnybos darbuotojai, privačių audito įmonių auditoriai (tikrino ES finansinės paramos ir kitos gaunamos tarptautinės finansinės paramos lėšų panaudojimą, įgyvendinamus projektus, atliko kokybės vadybos sistemų auditus, finansinių ataskaitų rinkinių auditus¹⁴ ir kt.).

¹² Vidaus audito paslaugas Viešųjų pirkimų įstatyme nustatyta tvarka įsigyti gali tie VJA, kuriuose VAT (CVAT) neturi būti įsteigta pagal Įstatymo reikalavimus ir jų vidaus auditui atlikti nėra paskirta kito VJA VAT (CVAT) (Įstatymo 9 straipsnio 7 dalis).

¹³ Vadovaujantis Įstatymo 9 straipsnio 4 dalies nuostatomis.

¹⁴ Vadovaujantis Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatymo 11 straipsnio 7 dalimi, Lietuvos Respublikos visuomenės informavimo įstatymo 47 straipsnio 17 dalimi.

Apibendrinant valstybės VJA ir savivaldybių administracijų pateiktus atsakymus, VJA pažymėjo, kad reikšmingus vidaus kontrolės trūkumus VJA dažniausiai nustatė VAT, CVAT, savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos bei Valstybės kontrolė. Dažniausiai periodinių vertinimų metu buvo nustatyti tokie vidaus kontrolės trūkumai:

- laiku neįgyvendintos ankstesnių auditų rekomendacijos;
- netinkamai valdomas ir apskaitomas VJA turtas;
- nenustatytos (netinkamai nustatytos) vidaus kontrolės procedūros;
- nesilaikoma viešųjų pirkimų reikalavimų;
- nepakankamai atliekamas rizikos vertinimas ir valdymas;
- neužtikrinama strateginio plano rengimo ir įgyvendinimo priežiūra;
- netinkamai atliekamas personalo valdymas;
- neužtikrinamas Korupcijos prevencijos įstatymo nuostatų įgyvendinimas;
- neužtikrinamas tinkamas apskaitos organizavimas ir tvarkymas;
- netinkamai įgyvendinama (nepakankama) finansų kontrolė;
- pasikeitus teisiniam reguliavimui, laiku neatnaujinami vidaus teisės aktai;
- nepakankamai atliekama įgyvendinamų sutarčių vykdymo priežiūra;
- neužtikrinamas viešinimo reikalavimų laikymasis;
- netinkamai panaudotos programų lėšos;
- neužtikrinamas tinkamas IS valdymas;
- kiti trūkumai.

Labai svarbu, kad *apie vidaus kontrolės trūkumus*, nustatytus tiek nuolatinės stebėsenos, tiek periodinių vertinimų metu, *būtų informuoti VJA vadovas ir kiti sprendimus priimančios darbuotojai*. Visi VJA savo pateiktuose atsakymuose patikino, kad tai buvo užtikrinta. VJA vadovai, bendraudami su darbuotojais, dažniausiai aptarė nustatytus trūkumus. Pagal nustatytas procedūras, atlikus vidaus auditus ir kitus auditus, buvo rengiami rekomendacijų įgyvendinimo priemonių planai, kuriuose suplanuotos kontrolės priemonės neatitikimams ištaisyti. Pažangia praktika laikoma, kai vienam VJA struktūriniam padaliniiui (darbuotojui) pavedama atlikti visų atliktų auditų ataskaitose (pavyzdžiui, VAT (CVAT), Valstybės kontrolės, savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos) VJA pateiktų rekomendacijų įgyvendinimo stebėseną, nes tai leidžia išvelgti rizikingiausias VJA veiklos sritis, stebėti, ar imtasi tinkamų kontrolės priemonių trūkumams ištaisyti, ar laiku įgyvendinamos rekomendacijos, prireikus, pateikti apibendrintą informaciją VJA vadovui ir kitoms suinteresuotoms šalims.

Brandžios veiklos požymiu taip pat laikoma VJA vykdoma vidaus audito rezultatų sklaida, kai apie nustatytas VJA problemas ir galimus jų sprendimo būdus yra informuojama kuo daugiau darbuotojų (tiek pačiame VJA, tiek jam pavaldžiuose ir (arba) atskaitinguose VJA) tam, kad panašios klaidos nepasikartotų ateityje, siekiant VJA veiklos skaidrumo ir skatinant tobulinti vidaus kontrolę atitinkamose VJA veiklos srityse.

Apibendrinant valstybės VJA ir savivaldybių administracijų pateiktą informaciją, darytina prielaida, kad nors dalies VJA atliktų auditų rekomendacijų ir nespėjama laiku įgyvendinti, tačiau įgyvendintos rekomendacijos turėjo teigiamą įtaką stiprinant audituotų subjektų vidaus kontrolę ir rizikos valdymą. Atsižvelgiant į pasikeitusį teisinį reglamentavimą, VJA struktūrinius pertvarkymus, auditų ataskaitose pateiktas rekomendacijas, buvo tikslinami VJA veiklą reglamentuojantys vidaus teisės aktai (pavyzdžiui, finansų kontrolės taisyklės, viešųjų pirkimų taisyklės ir pan.). VJA, įsidiegusių kokybės vadybos sistemas, administracijos padalinių (procesų) vadovai kartu su VJA

darbuotojais pagal kompetenciją nuolat atnaujino veiklos procesus, šalino nustatytus neatitikimus, stebėjo rodiklius ir valdė su procesais susijusias rizikas.

Kad viešųjų pirkimų būdu įsigytos vidaus audito paslaugos turėtų didesnę pridėtinę vertę VJA veiklai, rekomenduojama VJA vadovams aktyviau dalyvauti nustatant rizikingiausias VJA veiklos sritis, kurių vidaus auditas galėtų būti atliekamas. Gerąją praktiką taip pat laikoma, kai VJA paskiriamas darbuotojas, atsakingas už įsigyjamų vidaus audito paslaugų priežiūrą, koordinavimą, jų atitiktį nustatytiems viešųjų pirkimų reikalavimams, VJA priimtų įgyvendinti rekomendacijų priežiūrą ir pan.

VI SKYRIUS VIDAUS KONTROLĖS VERTINIMAS

Įgyvendindami vidaus kontrolę reglamentuojančių teisės aktų nuostatas *VJA vadovai privalo užtikrinti, kad kiekvienais metais būtų atliekama VJA vidaus kontrolės analizė ir vidaus kontrolės vertinimas* kaip neatsiejama vidaus kontrolės tobulinimo dalis.

Vertindami savo vidaus kontrolę 2021 metais VJA rėmėsi atlikta vidaus kontrolės analize, apimančia visus vidaus kontrolės elementus, vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrą atliekančių darbuotojų pateikta informacija, įvertino 2021 metais VAT (CVAT) atliktų vidaus auditų, savivaldybės kontrolės ir audito tarnybų, Valstybės kontrolės ir kitų audito vykdytojų auditų (jeigu tokie buvo atlikti) metu nustatytus reikšmingus VJA veiklos trūkumus (ypač tuos, dėl kurių vidaus kontrolė įvertinta patenkinamai arba silpnai), pokyčius, atitiktį nustatytiems reikalavimams ir numatytas vidaus kontrolės priemones trūkumams ištaisyti. Nemaža dalis VJA vidaus kontrolės analizei atlikti naudojo *Rekomendacinėse vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairėse viešojo sektoriaus subjektams*¹⁵ pateiktais klausimynais.

Atlikus VJA vidaus kontrolės analizę, *VJA vidaus kontrolė gali būti įvertinta*¹⁶:

- *labai gerai* – jei visa rizika nustatyta ir valdoma, vidaus kontrolės trūkumų nerasta;
- *gerai* – jei visa rizika nustatyta ir valdoma, bet yra vidaus kontrolės trūkumų, neturinčių neigiamos įtakos VJA veiklos rezultatams;
- *patenkinamai* – jei visa rizika nustatyta, tačiau dėl netinkamo rizikos valdymo yra vidaus kontrolės trūkumų, kurie gali turėti neigiamos įtakos VJA veiklos rezultatams;
- *silpnai* – jei ne visa rizika nustatyta, nevykdomas rizikos valdymas ir vidaus kontrolės trūkumai daro neigiamą įtaką VJA rezultatams.

Iš 158 (98 valstybės VJA ir 60 savivaldybių administracijų) Finansų ministerijai duomenis pateikusių VJA savo vidaus kontrolę įvertino *labai gerai* – 17 VJA (16 valstybės VJA ir 1 savivaldybės administracija), *gerai* – 138 VJA (81 valstybės VJA ir 57 savivaldybių administracijos), *patenkinamai* – 2 savivaldybės administracijos, *silpnai* – 0 VJA. Vidaus kontrolės neįsivertino ir informacijos apie vertinimą nepateikė vienas valstybės VJA.

Išnagrinėjus VJA pateiktą apibendrintą informaciją apie vidaus kontrolės vertinimą jiems pavaldžiuose ir (arba) atskaitinguose VJA, matyti, kad *labai gerai* savo vidaus kontrolę įvertino 270 VJA pavaldūs ir (arba) atskaitingi VJA (49 valstybės VJA pavaldūs ir (arba) atskaitingi VJA ir 221 savivaldybėms pavaldūs ir (arba) atskaitingas VJA), *gerai* – 2 644 (atitinkamai 283 ir 2 361), *patenkinamai* – 60 (atitinkamai 8 ir 52), *silpnai* – 14 (atitinkamai 2 ir 12). Vidaus kontrolės 2021 metais nevertino ir vidaus kontrolės vertinimo nepateikė 10 valstybės VJA pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA ir 15 savivaldybėms pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA.

Detalūs VJA vidaus kontrolės 2021 metais įvertinimo rezultatai pateikiami 1 lentelėje.

¹⁵ Patvirtintos Bendradarbiavimo komiteto (kurį sudarė Valstybės kontrolė, Finansų ministerija, Savivaldybių kontrolierių ir Vidaus auditorių asociacijos, Lietuvos auditorių rūmai) 2014 m. birželio 13 d. posėdžio protokolu Nr. PT-30.

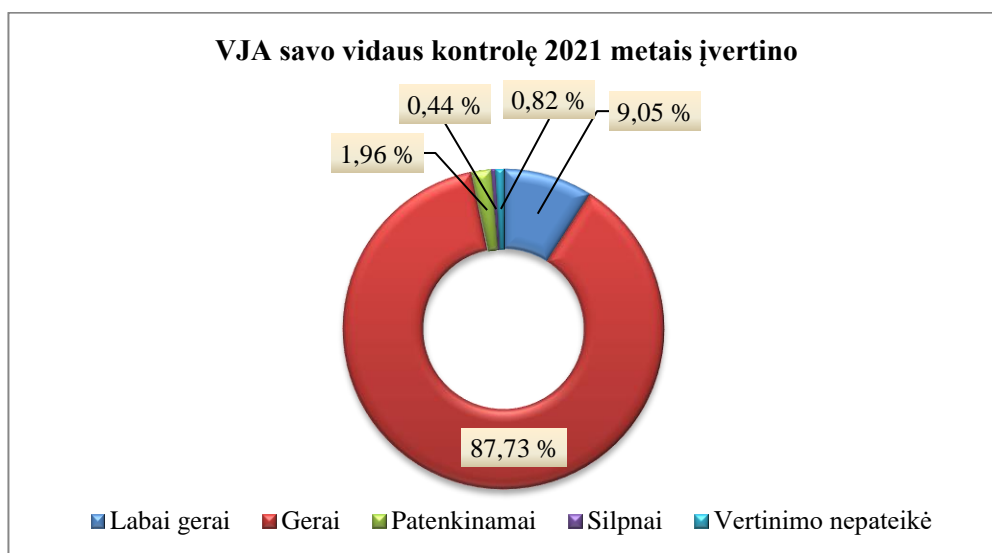
¹⁶ Aprašo 24 punktas.

Eil. Nr.	VJA	Vidaus kontrolės vertinimas				
		Labai gerai	Gerai	Patenkinamai	Silpnai	Nevertinta / vertinimas nepateiktas
1.	Valstybės VJA (98)	16	81	0	0	1
2.	Valstybės VJA pavaldūs ir (arba) atskaitingi VJA (352), iš jų:	49	283	8	2	10
2.1.	BĮ (223)	28	188	3	1	3
2.2.	VšĮ (129)	21	95	5	1	7
3.	Savivaldybių administracijos (60)	1	57	2	0	0
4.	Savivaldybėms pavaldūs ir (arba) atskaitingi VJA (2 661), iš jų:	221	2 361	52	12	15
4.1.	BĮ (2 295)	181	2 058	44	10	2
4.2.	VšĮ (356)	36	299	8	2	11
4.3.	RPT (10)	4	4	0	0	2
	Iš viso (3 171):	287	2 782	62	14	26

1 lentelė. Informacija apie VJA vidaus kontrolės 2021 metais vertinimą

Apibendrinus visų VJA pateiktus duomenis, galima teigti, kad savo vidaus kontrolę 2021 metais *labai gerai* įvertino 9,05 procento visų VJA, *gerai* – 87,73 procento, *patenkinamai* – 1,96 procento, *silpnai* – 0,44 procento. Dėl tam tikrų priežasčių (pavyzdžiui, kai kurie VJA buvo įsteigti tik 2021 metais, nevykdė veiklos, neturėjo darbuotojų, vyko jų reorganizacija arba buvo laukiama sprendimų dėl VJA likvidavimo ir kitų priežasčių) vidaus kontrolės 2021 metais neįvertino ir vidaus kontrolės vertinimo nepateikė 0,82 procento VJA.

Apibendrinta informacija apie VJA vidaus kontrolės 2021 metais įvertinimą pateikta 7 paveiksle.



7 pav. VJA vidaus kontrolės 2021 metais vertinimas (procentais)

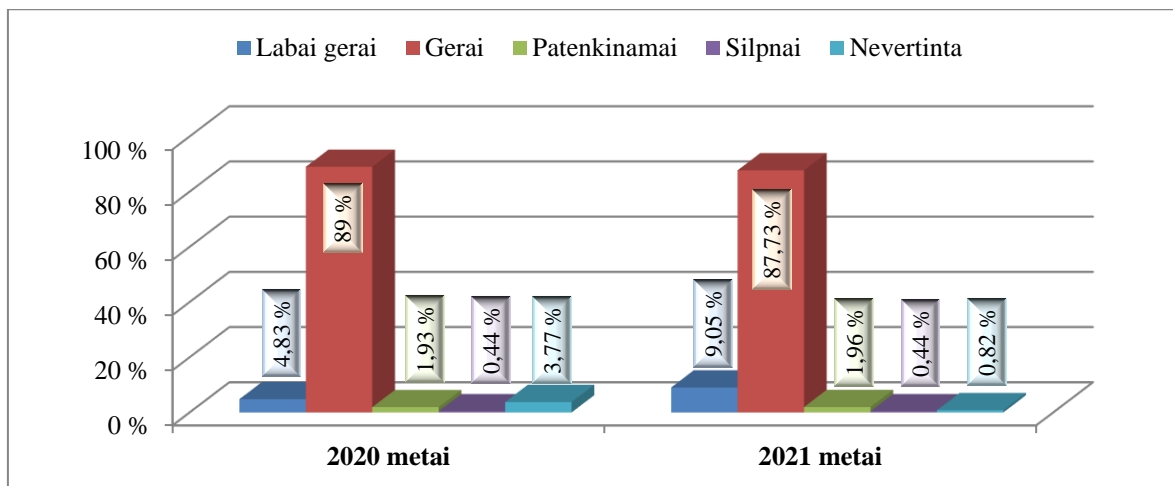
VJA nurodė tokias *patenkinamą* arba *silpną* vidaus kontrolės vertinimą VJA lėmusias priežastis:

- ✓ nepakankamas rizikos vertinimas ir valdymas (nesudaromas rizikos veiksmų sąrašas, neatliekama jų analizė, nenustatoma toleruojama rizika, nenumatomi reagavimo į riziką būdai);
- ✓ finansinės apskaitos trūkumai įvairiose apskaitos srityse (kai į ataskaitas įtraukiami ne visi finansiniai turto, įsipareigojimų, darbo užmokesčio ir kiti duomenys);
- ✓ neparengti (netinkamai parengti) atskirų VJA veiklos sričių teisės aktai (tvarkos aprašai, taisyklės ir pan.);
- ✓ netinkamai nustatyta VJA struktūra;
- ✓ turto valdymo, naudojimo ir saugos srities (inventorizacijos atlikimo, priešgaisrinės ar civilinės saugos būklės ir pan.) trūkumai;
- ✓ netinkamas viešųjų pirkimų organizavimas ir vykdymas, sutarčių įgyvendinimas;
- ✓ neužtikrinta tinkama VJA pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA priežiūra ir koordinavimas vidaus kontrolės srityje;
- ✓ neatliekamas (netinkamai atliekamas) VJA veiklos planavimas ir kontrolė (neparengtas strateginis veiklos planas, nepakankama VJA planų įgyvendinimo kontrolė);
- ✓ dokumentų valdymo srities trūkumai;
- ✓ nepakankama asmens duomenų apsauga, netinkamas informavimas (viešinimas);
- ✓ personalo valdymo politikos trūkumai (darbuotojų kompetencijų stoka rizikų valdymo ir vidaus kontrolės srityje, darbuotojų kaita, netinkamai sudarytos darbo sutartys, neteisėtai nustatytas darbo užmokestis (ypač priedų skyrimas), netinkamai atliekamas darbuotojų veiklos vertinimas ir pan.);
- ✓ nepakankama finansų kontrolė (darbuotojų nepaskyrimas, funkcijų neatskyrimas ir pan.);
- ✓ netinkamai valdoma korupcijos rizika;
- ✓ nepaskirti vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrą atliekantys darbuotojai;
- ✓ VJA vadovų kaita;
- ✓ kitos priežastys.

Pažymėtina, kad dažniausiai *patenkinamą* arba *silpną* vidaus kontrolės vertinimą VJA nurodė atsižvelgdami į VAT (CVAT) vidaus auditų, savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų, Valstybės kontrolės ir kitų audito vykdytojų atliktų auditų rezultatus ir nustatytus vidaus kontrolės trūkumus.

Palyginus 2020 ir 2021 metų duomenis, matyti, kad 2021 metais *šiek tiek daugiau VJA* (apie 4,22 procento) *savo vidaus kontrolę vertino labai gerai*, be to, *mažėjo ir VJA, kurie savo vidaus kontrolės dėl tam tikrų priežasčių negalėjo įsivertinti* (nuo 3,77 procento iki 0,82 procento). Tuo tarpu VJA savo vidaus kontrolę vertinusių *gerai, patenkinamai ir silpnai* skaičius 2020 ir 2021 metais beveik nepakito.

VJA (įskaitant jiems pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA) vidaus kontrolės įvertinimas pagal metus pateiktas 8 paveiksle.



8 pav. VJA vidaus kontrolės vertinimas 2020 ir 2021 metais (procentais)

Finansų ministerija, atsižvelgdama į tai, kad 2020 metų valstybinio audito ataskaitose¹⁷ Valstybės kontrolė pateikė *neigiamą nuomonę* dėl nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio ir valstybės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio, ir siekdama sumažinti klaidų skaičių VJA finansinėse ataskaitose, *rekomendavo VJA vadovams*¹⁸, atsižvelgiant į nustatytą riziką dėl finansinių ataskaitų duomenų teisingumo, *peržiūrėti ir įvertinti savo VJA ir jam priskirtos viešojo sektoriaus subjektų grupės finansinių duomenų teikimo procesus* ir vidaus kontrolės sistemos veikimo efektyvumą bei prireikus priimti sprendimus, kurie užtikrintų finansinių ataskaitų parengimo kokybę. Finansų ministerija taip pat tikisi, kad kasmet teikiama informacija apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA skatins juos kasmet peržiūrėti savo veiklą vidaus kontrolės požiūriu, naujai įvertinti riziką (ir dėl finansinių ataskaitų duomenų teisingumo – peržiūrėti ir įvertinti savo VJA ir jam priskirtos viešojo sektoriaus subjektų grupės finansinių duomenų teikimo procesus) ir imtis atitinkamų kontrolės priemonių.

¹⁷ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės 2021 m. spalio 1 d. valstybinio audito ataskaita Nr. FAE-12 „2020 metų valstybės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių teisingumo vertinimas“ ir 2021 m. spalio 1 d. ataskaita Nr. FAE-13 „2020 metų nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio ir valstybės skolos duomenų ir jos valdymo vertinimas“.

¹⁸ Finansų ministerijos 2021 m. vasario 24 d. raštas Nr. (19.1E)-6K-2101411 „Dėl vidaus kontrolės stiprinimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse“ ir 2021 m. lapkričio 26 d. raštas Nr. (19.1Mr) „Dėl vidaus kontrolės viešuosiuose juridiniuose asmenyse tobulinimo“.

VII SKYRIUS IŠVADOS

Atsižvelgdami į Įstatymo ir Aprašo reikalavimus VJA vadovai šiais metais turėjo pateikti informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą 2021 metais jų vadovaujamuose VJA. Informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA 2021 metais Finansų ministerijai pateikė visi 158 VJA (98 valstybės VJA ir 60 savivaldybių administracijų). VJA, turintys pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA, taip pat teikė apibendrintą informaciją apie jiems pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA: 26 valstybės VJA – apie 352 jiems pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA, 60 savivaldybių administracijų – apie 2 661 savivaldybėms pavaldų ir (arba) atskaitingą VJA. Informaciją pateikė visi VJA, išskyrus vieną pavaldų ir (arba) atskaitingą VJA (VšĮ).

Pažymėtina, kad nors vidaus kontrolės įsivertinimo ir atskaitomybės procesas visame viešajame sektoriuje vyko *antrą kartą*, šįkart jis *buvo daug detalesnis*, nes VJA turėjo pateikti informaciją ne tik apie VJA nustatytą vidaus kontrolės politiką ir VJA vidaus kontrolės vertinimą (įskaitant VJA pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA), bet taip pat nurodyti, ar VJA laikėsi vidaus kontrolės principų, ar vidaus kontrolė VJA buvo įgyvendinama apimant visus 5 vidaus kontrolės elementus, ir kitą susijusią informaciją. Toks detalesnis informacijos rengimas ir teikimas padėjo VJA atlikti išsamesnę vidaus kontrolės įgyvendinimo VJA analizę ir įsivertinti vidaus kontrolę, nustatyti vidaus kontrolės trūkumus ir prireikus numatyti papildomų vidaus kontrolės tobulinimo priemonių bei rizikos valdymo alternatyvų, taip pat atkreipė VJA vadovų ir darbuotojų dėmesį į vidaus kontrolės svarbą ir pridėtinę vertę VJA veiklai.

Pagal vidaus kontrolės teisinį reguliavimą (Įstatymą ir Aprašą) jau 2020 metais VJA (viešojo sektoriaus subjektai) turėjo nustatyti VJA *vidaus kontrolės politiką* – patvirtinti visą vidaus kontrolės įgyvendinimo mechanizmą VJA reglamentuojantį dokumentą. Tačiau procesui vėluojant apie pusę visų VJA (40,57 procento) vidaus kontrolės politiką aprašančius dokumentus baigė rengti ir pasitvirtino tik 2021 metų pabaigoje. Pagal iš VJA surinktus duomenis *iki 2022 metų IV ketvirčio savo vidaus kontrolės politiką jau buvo pasitvirtinę 98,80 procento visų VJA* (įskaitant pavaldžius ir (arba) atskaitingus VJA), o 1,17 procento VJA dėl įvairių priežasčių (naujai įsteigti ar veiklą pradėję vykdyti VJA, VJA reorganizacijos (likvidacijos), pertvarkos ir kitų priežasčių) dar tik planuoja tai padaryti iki 2022 metų pabaigos. Taip pat minėtu laikotarpiu *dalis VJA (8,58 procento) savo vidaus kontrolės politiką tikslino* (papildė atskiromis nuostatomis, dalimis, priedais arba išdėstė nauja redakcija).

Apibendrinant VJA pateiktą informaciją apie vidaus kontrolės įgyvendinimą apimant visus vidaus kontrolės elementus – *kontrolės aplinką, rizikos vertinimą, kontrolės veiklą, informavimą ir komunikaciją, stebėseną*, matomos VJA pastangos tobulinti vidaus kontrolę, tačiau pastebima, kad labiausiai dėmesio trūksta VJA rizikos vertinimo ir kontrolės veiklos elementams. Tą parodo ir CVAT (VAT) atliktų vidaus auditų, savivaldybės kontrolės ir audito tarnybų atliktų auditų ir Valstybės kontrolės valstybinių auditų rezultatai.

Įgyvendindami vidaus kontrolę reglamentuojančių teisės aktų nuostatas VJA vadovai *privalo užtikrinti, kad kiekvienais metais būtų atliekama VJA vidaus kontrolės analizė ir įvertinama vidaus kontrolė*. Apibendrinus visų VJA pateiktus duomenis, galima teigti, kad savo vidaus kontrolę 2021 metais *labai gerai* įvertino 9,05 procento visų VJA, *gerai* – 87,73 procento, *patenkinamai* – 1,96 procento, *silpnai* – 0,44 procento. Taigi dauguma VJA savo vidaus kontrolę vertina *gerai* (kai visa rizika nustatyta ir valdoma, bet yra vidaus kontrolės trūkumų, neturinčių neigiamos įtakos VJA veiklos rezultatams). *Patenkinamą* arba *silpną* vidaus kontrolės įvertinimą VJA dažniausiai lėmė

VAT (CVAT) vidaus auditų, savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų, Valstybės kontrolės ir kitų audito vykdytojų atliktų auditų rezultatai ir nustatyti reikšmingi VJA veiklos trūkumai. Dėl tam tikrų objektyvių priežasčių (pavyzdžiui, kai kurie VJA buvo įsteigti tik 2021 metais, nevykdė veiklos, neturėjo darbuotojų, vyko jų reorganizacija ar likvidacija ir kitų priežasčių) vidaus kontrolės 2021 metais neįsivertino ir *vidaus kontrolės vertinimo nepateikė* 0,82 procento VJA.

Siekiant padėti VJA tinkamai įgyvendinti teisės aktuose nustatytus vidaus kontrolės reikalavimus ir remiantis Finansų ministerijai VJA pateiktos informacijos apie vidaus kontrolės įgyvendinimą 2021 metais VJA atlikta analize, taip pat atsižvelgiant į VJA darbuotojų keliamus klausimus dėl vidaus kontrolės, *VJA siūloma*:

1. Siekdami laikytis vidaus kontrolės *dinamiškumo principo*, kuris reiškia, kad vidaus kontrolė turi būti nuolat tobulinama atsižvelgiant į pasikeitusias VJA veiklos sąlygas¹⁹, VJA vadovai turėtų *užtikrinti*, kad *vidaus kontrolės politikos turinys būtų nuolat* (rekomenduotina – bent kartą per metus) *peržiūrimas ir atnaujinamas*, atsižvelgiant į vidaus kontrolės stebėsenos rezultatus, ir kad praktikoje būtų užtikrinamas tinkamas jos veikimas.

2. VJA vadovai turėtų *užtikrinti*, kad VJA būtų *nuolat paskirti vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrą atliekantys darbuotojai*, kurie vykdytų reguliarią VJA veiklos sričių valdymo ir priežiūros veiklą pagal jiems pavestas funkcijas, prižiūrėtų vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA ir jos atitiktą VJA vadovo nustatytai vidaus kontrolės politikai. Todėl *labai svarbu*, kad, keičiantis VJA organizacinei struktūrai, vykstant VJA personalo kaitai, būtų laikomasi *nenutrūkstamo funkcionavimo* vidaus kontrolės principo, kuris reiškia, kad *vidaus kontrolė turi būti įgyvendinama nuolat*²⁰. Taip pat pažymėtina, kad Finansų ministerija raštu²¹ buvo prašiusi VJA *informuoti Grupę, jeigu einamaisiais metais pasikeičia VJA nurodyti kontaktiniai asmenys*, paskirti atsakingais už vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrą VJA.

3. Įvertindami tai, kad dauguma VJA gana dažnai rizikos vertinimą atlieka nesistemiškai ir fragmentiškai (nedokumentuojamas rizikos veiksnių sąrašas, neatliekama rizikos veiksnių analizė, nenustatoma toleruojama rizika ir nerengiamas rizikos valdymo planas), VJA vadovai turėtų *užtikrinti*, kad *rizikos vertinimo procesas VJA būtų tobulinamas*, atliekamas nuolat ir (arba) periodiškai (rekomenduotina – bent kartą per metus), kad būtų užtikrintas tinkamas vidaus kontrolės veikimas ir jos pritaikymas prie kintančių VJA veiklos sąlygų.

4. Teisiniam reguliavimui ir reguliuojamiems visuomeniniams santykiams kintant, sudėtingėjant, VJA vadovams siūloma *sudaryti sąlygas darbuotojams, atsakingiems už vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrą VJA, tobulinti kvalifikaciją vidaus kontrolės ir rizikos valdymo srityse*, siekiant tinkamai pasirengti pokyčiams ir atliepti poreikius, užtikrinti reikalingas kompetencijas ir tinkamą atliekamų funkcijų kokybę. VJA, turintys pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA, turėtų būti suinteresuoti *didinti darbuotojų kompetenciją* rizikų valdymo ir vidaus kontrolės srityse, kad būtų laiku suteikta reikalinga pagalba jiems pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA darbuotojams vidaus kontrolės diegimo ir įgyvendinimo klausimais.

¹⁹ Įstatymo 5 straipsnio 5 punktas.

²⁰ Įstatymo 5 straipsnio 6 punktas.

²¹ Finansų ministerijos 2020 m. gruodžio 29 d. raštas Nr. (19.1E)-6K-2007377 „Dėl informacijos pateikimo“.

5. Ministerijos, savivaldybės ir kiti VJA, turintys pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA, turėtų *stiprinti vidaus komunikaciją* (t. y. tarp atskirų struktūrinių padalinių ir (ar) atskirų darbuotojų), taip pat *plėsti išorės komunikaciją su pavaldžiais VJA* (t. y. bendradarbiauti su pavaldžių VJA darbuotojais, atsakingais už vidaus kontrolę) rizikos valdymo ir vidaus kontrolės srityse. Pažymėtina, kad visi VJA vidaus kontrolės dalyviai turėtų bendradarbiauti tarpusavyje dalydamiesi informacija, koordinuodami pastangas valdyti riziką, diegdami kontrolę ir tobulindami valdymą, tačiau jų funkcijos neturėtų dubliuotis.

6. Siekdami tinkamo ir aiškaus finansų kontrolės dalyvių pareigų ir atsakomybės nustatymo bei sklandaus vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, veikimo, VJA vadovai *turėtų užtikrinti, kad atsižvelgiant į naują teisinį reguliavimą* (Įstatymą, Aprašą) ir centralizuotai atliekamų funkcijų apimtį *būtų atnaujintas VJA finansų kontrolę reglamentuojantis dokumentas*.

7. VJA vadovui, VJA administracijos padalinių ir VJA pavaldžių ir (arba) atskaitingų VJA vadovams prireikus rekomenduojama *konsultuotis su VAT (CVAT) darbuotojais VJA valdymo, rizikos valdymo ir vidaus kontrolės klausimais* (Įstatymo 7 straipsnio 4 dalis). Be to, atlikus VJA vidaus kontrolės analizę ir vertinimą, VJA vadovas gali siūlyti VAT (CVAT) atlikti tam tikrų VJA veiklos sričių vidaus auditą (Aprašo 25punktas). Brandžios veiklos požymiu laikoma VJA vykdoma vidaus audito rezultatų sklaida, kai apie nustatytas VJA problemas ir galimus jų sprendimo būdus VAT (CVAT) darbuotojai informuoja kuo daugiau darbuotojų (pačiame VJA, jam pavaldžiuose ir (arba) atskaitinguose VJA) tam, kad panašios klaidos nesikartotų ateityje.

8. Atsižvelgdami į informacijos apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA 2021 metais rengimo, teikimo ir tikslinimo praktiką VJA vadovai turėtų *užtikrinti, kad atliekant VJA vidaus kontrolės analizę ir vidaus kontrolės vertinimą būtų atkreipiamas dėmesys į VAT (CVAT) atliktų vidaus auditų ir kitų VJA audito vykdytojų* (savivaldybės kontrolės ir audito tarnybų, Valstybės kontrolės ir kt.) *auditų rezultatus* (nustatytus trūkumus, rekomendacijų įgyvendinimo būklę).

9. VJA vadovai, už vidaus kontrolės įgyvendinimo priežiūrą atsakingi VJA darbuotojai, *atlikdami vidaus kontrolės analizę ir vertinimą, pagal galimybes turėtų vadovautis Rekomendacinėmis vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairėmis* viešojo sektoriaus subjektams²². VJA, remdamiesi šiose gairėse skelbiamomis bendrosiomis vidaus kontrolės sukūrimo, palaikymo ir jos vertinimo rekomendacijomis, gali pasirinkti kitus vidaus kontrolės ir jos vertinimo VJA kriterijus, atsižvelgdami į VJA veiklos ypatumus ir gebėjimą valdyti prisiimtą riziką.

Papildomai atkreiptinas VJA vadovų dėmesys į tai, kad siekiant teikiamos informacijos apie vidaus kontrolės įgyvendinimą VJA objektyvumo, kokybės ir jos pateikimo laiku (nes dalis VJA teikdami informaciją už 2021 metus neatliko vidaus kontrolės analizės ir vertinimo, neužtikrino vidaus kontrolės trūkumų pašalinimo), turi būti užtikrintas Įstatymo 7 straipsnio 2 dalyje ir Aprašo 20 punkte VJA vadovui nustatytų reikalavimų vidaus kontrolės srityje įgyvendinimas.

Taip pat primename, kad Finansų ministerija, atlikdama Įstatyme ir kituose teisės aktuose jai nustatytas funkcijas vidaus kontrolės srityje, yra pasirengusi spręsti klausimus, kylančius dėl vidaus kontrolės teisinio reguliavimo laikymosi ir jo tobulinimo.

²² Gairės skelbiamos Finansų ministerijos interneto svetainėje *finmin.lrv.lt* skiltyje *Veiklos sritys–Vidaus kontrolė ir vidaus auditas–Vidaus kontrolė–Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams*.