



Efektyvios vidaus audito veiklos organizavimas viešajame sektoriuje

Papildomos nuostatos | **Praktiniai patarimai**

VIEŠASIS SEKTORIUS



The Institute of
Internal Auditors

Apie TPPP

Tarptautinės profesinės praktikos pagrindai (*The International Professional Practices Framework*®, IPPF®) (TPPP) – tai konceptuali sistema, kurią sudaro svarbios tarptautinio Vidaus auditorių instituto (VAI) paskelbtos nuostatos. Jų laikosi viso pasaulio vidaus audito specialistai.

Privalomosios nuostatos yra sudarytos remiantis numatyto deramo užtikrinimo procesu, įskaitant suinteresuotų šalių pasiūlymų poveikio visuomenei laikotarpį. Privalomosiomis TPPP nuostatomis laikomi:

- pagrindiniai vidaus audito profesinės praktikos principai;
- vidaus audito apibrėžimas;
- Etikos kodeksas;
- *Tarptautiniai vidaus audito profesinės praktikos standartai.*

Rekomenduojamos nuostatos apima įgyvendinimo ir papildomas nuostatas. Įgyvendinimo nuostatos yra skirtos padėti vidaus auditoriams taikyti privalomąsias nuostatas ir jų laikytis.

Apie papildomas nuostatas

Papildomos nuostatos suteikia daugiau informacijos, rekomendacijų ir supažindina su gerosiomis vidaus audito praktikomis. Jos papildo *Standartus* paaiškindamos tam tikras veiklos sritis ir sektoriaus problemas išsamiau nei įgyvendinimo nuostatos ir yra patvirtintos VAI (tarptautinio Vidaus auditorių instituto) atliekant oficialius vertinimo ir tvirtinimo procesus.

Praktiniai patarimai

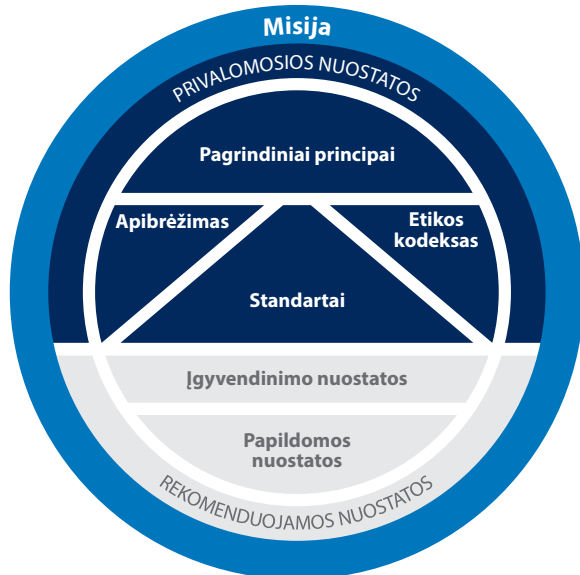
Praktiniais patarimais vadinami papildomi nuostatai. Juose detalai aprašomi metodai, nuoseklūs procesai ir pavyzdžiai, skirti visiems vidaus auditoriams. Šiose praktinėse gairėse didžiausias dėmesys skiriamas:

- finansinėms paslaugoms;
- viešajam sektoriui;
- informacinėms technologijoms (GTAG®).

Norėdami susipažinti su glausta informacija apie VAI siūlomas svarbias nuostatas apsilankykite interneto puslapyje www.theiia.org.



Tarptautinės profesinės
praktikos pagrindai



Turinys

Santrauka vadovams.....	2
Įvadas.....	3
Viešojo sektoriaus kontekstas.....	5
Valdžios lygmenys.....	7
Vidaus audito veiklos organizavimas.....	9
Etika ir profesionalumas.....	9
Vidaus audito veiklos valdymo organizavimas	9
Vadovavimas vidaus audito veiklai.....	24
Vidaus audito paslaugų teikimas.....	29
Esamos vidaus audito veiklos vertinimas siekiant nustatyti tobulintinas sritis.....	35
Išvados.....	36
A priedas. Naudojami VAI standartai ir nuostatos.....	37
B priedas. Pagrindinės sąvokos	39
C priedas. Šaltiniai.....	41
Padėkos	44

Santrauka vadovams

Viešojo sektoriaus vidaus audito vadovas (VAV) atsako už vidaus audito veiklos paruošimą reaguoti į kylančius iššūkius ir skaidrumo, atsakomybės bei efektyvumo poreikius visais vyriausybinių ir kitų viešojo sektoriaus organizacijų lygmenimis. Tam gali prireikti sukurti naują veiklą, pagerinti ar atnaujinti esamą veiklą, kurios efektyvumas nėra optimalus. Pagal poreikį, gali būti skiriamas naujas VAV. Prisiimdamas tokias atsakomybes VAV turi perprasti unikalius viešojo sektoriaus aplinkos aspektus, įskaitant vidaus audito veiklos nepriklausomumui kylančias politines ir kitokio pobūdžio grėsmes.

Šiuose patarimuose aprašomos pagrindinės užduotys ir veiksmai, kurių turi imtis viešojo sektoriaus VAV (ar kitas asmuo, atsakingas už vidaus audito veiklą), kad išanalizuotų ir organizuotų vidaus audito veiklą taip, kad ši padėtų pagerinti organizacijos valdymą, rizikos valdymą ir vidaus kontrolės procesus bei suteiktų organizacijai pridėtinės vertės.

Aptariant šias sritis svarbu atsižvelgti į VAI Etikos kodeksą ir Tarptautinės profesinės praktikos pagrindus (TPPP), kurie pateikiami *Tarptautiniuose vidaus audito profesinės praktikos standartuose*. Juose aprašoma vidaus audito veiklos vykdymo ir organizavimo struktūra ir kaip dirbama laikantis norminių teisės aktų ar standartų, taikomų organizacijos jurisdikcijoje. Šiuose patarimuose pristatomi ir aptariami galiojantys VAI standartai ir pažangiausios jų įgyvendinimo praktikos.

Be *Standartų*, VAI sukurtas Trijų linijų modelis (*Three Lines Model*) taip pat skirtas padėti VAV informuoti organizacijos vadovus ir kitas suinteresuotas šalis apie vidaus audito veiklos svarbą užtikrinant organizacijos valdymą ir rizikos valdymą. Bendravimo su vadovybe ir informacijos skleidimo procesai gali padėti atskleisti vidaus audito veiklos vertę organizacijai.

Šiuose patarimuose aptariami sprendimai dėl efektyvaus vidaus audito atlikimo modelio, reikiamo gebėjimų brandumo lygio ir įgūdžių vertinimo taip pat yra laikomi svarbia vidaus audito veiklos organizavimo, naujinimo ar tobulinimo dalimi.

Vidaus ir išorės suinteresuotos šalys, ypač visuomenė, kuriai organizacija tarnauja, pasikliauja vidaus audito užtikrinimu, kad viešosios lėšos yra naudojamos veiksmingai, efektyviai ir teisingai, o organizacija veikia siekdama patenkinti visuomenės interesus.

Šiais praktiniais patarimais norima padėti viešojo sektoriaus auditoriams organizuoti naują, pagerinti esamą, atnaujinti reikalavimų neatitinkančią ar neefektyvią **vidaus audito veiklą**:

- priimant sprendimą dėl įgyvendinimo ir atitinkamo vidaus audito atlikimo modelio;
- užtikrinant efektyvų funkcionavimą;
- sukuriant gebėjimų brandumo nustatymo procesą;
- įrodant veiklos aktualumą ir rezultatais grindžiamą vertę organizacijai.

Pastaba

A priede pateikiami su šiais patarimais susiję VAI šaltiniai. Paryškintų sąvokų apibrėžimai pateikiami B priede „Pagrindinių sąvokų žodynas“.

Ši užduotis gali būti priskirta naujam **vidaus audito vadovui** (VAV), esamam VAV, norinčiam prisitaikyti prie besikeičiančios aplinkos, ar gali būti atliekama nuolat tobulinant vidaus audito veiklos lyderių ir vadovų veiklą. VAV yra pavesta užtikrinti, kad vidaus audito veikla gerintų **organizacijos valdymą ir rizikos valdymą** bei vidaus **kontrolės procesus** ir kurtų **pridėtinę vertę** viešojo sektoriaus organizacijai. Šios nuostatos gali būti pritaikomos praktikoje vykdant įvairaus masto viešojo sektoriaus vidaus audito veiklas, vertinant išteklių prieinamumą, organizacijų, kuriose tokia veikla atliekama, struktūrą, norminių teisės aktų laikymąsi, brandumą ir kitus veiksnius.

Šios nuostatos galioja viešajam sektoriui ir yra sukurtos atsižvelgiant į atskaitomybę už viešąjį finansavimą, politikos pobūdį, visuomenės **labą arba viešąjį interesą**, organizacijos valdymą, **atitiktį**, teisingumą ir skaidrumą bei viešųjų paslaugų teikimo naudingumą ir efektyvumą (žr. **1 paveikslėlį**). Nuostatose taip pat aptariami pagrindiniai vidaus audito veiklos aspektai:

- etika ir profesionalumas;
- vidaus audito veiklos valdymo organizavimas;
- vadovavimas vidaus audito veiklai;
- vidaus audito paslaugų teikimas.

Viešojo sektoriaus vidaus auditoriai galės naudotis šiais patarimais norėdami:

- rasti efektyvų vidaus audito atlikimo modelį, padėsiantį sukurti, valdyti ar gerinti esamas (ar reikalavimų neatitinkančias) vidaus audito veiklas vadovaujantis TPPP ir šalies bei regioniniais teisės aktais;
- organizuojant arba tobulinant viešojo sektoriaus vidaus audito veiklos procesus praktiškai atlikti šiuos veiksmus:
 - sukurti strateginį planą, nustatant ir analizuojant vidaus audito veiklai reikalingų gebėjimų lygį, prieinamus išteklius ir atlikimo datas;
 - megzti ryšius su aukščiausiais vadovais, priežiūros funkcijos vykdytojais ir audito komitetu;
 - įdarbinti (arba paskirti) vidaus audito specialistus, įskaitant VAV;
 - įvertinti vidaus audito specialistų gebėjimus ir nustatyti minimalius reikalavimus jų mokymams;
 - sudaryti, patvirtinti, laikytis ir naujinti vidaus audito planą;
 - atlikti **užtikrinimo** ir **konsultavimo paslaugas**, įskaitant kokybės užtikrinimą, bei teikti ataskaitas;
 - vertinti suinteresuotų šalių grįžtamąjį ryšį siekiant pagerinti bendrąjį vidaus audito veiklos efektyvumą ir įrodyti šios veiklos vertę organizacijai.

- taikyti Trijų linijų modelį¹ siekiant užtikrinti vidaus audito nepriklausomumą atsižvelgiant į viešojo sektoriaus organizacijų ypatybes;
- atpažinti ir reaguoti į politines realijas (netinkamos įtakos ar net galimo kišimosi į organizacijos veiklą **rizika**), sąlygojančias vidaus audito planavimą, vykdymą ir užtikrinimo užduočių ataskaitų kūrimą laikantis TPPP reikalavimų.

Šie patarimai pakeičia keturis anksčiau išleistus dokumentus. Leidžiant šiuos patarimus buvo pasitelktas, pertvarkytas arba ištrintas ankstesnių dokumentų turinys papildant jį nauja informacija, praplečiančia ankstesnių dokumentų taikymo sritį bei apjungiančia temas. Šie dokumentai yra:

- Papildomos nuostatos, Visuotinės įžvalgos apie viešąjį sektorių (*Supplemental Guidance, Global Public Sector Insight*):
 - Vidaus audito kuriama vertė ir vidaus audito gebėjimų brandumo modelis (*Value Proposition of Internal Auditing and the Internal Audit Capability Model*), 2012 m. kovas;
 - Naujos vidaus audito funkcijos diegimas viešajame sektoriuje (*Implementing a New Internal Audit Function in the Public Sector*), 2012 m. balandis;
 - Viešojo sektoriaus audito veiklų optimizavimas (*Optimizing Public Sector Audit Activities*), 2012 m. liepa.
- Praktiniai patarimai. Vidaus auditui reikalingų gebėjimų proceso organizavimas viešajame sektoriuje (*Practice Guide: Creating an Internal Audit Competency Process for the Public Sector*), 2015 m. vasaris.

1 Tarptautinio VAI Trijų linijų modelis

Viešojo sektoriaus kontekstas

Šiuose patarimuose apžvelgiami visi septyni viešojo sektoriaus kriterijai ar išskirtiniai darbo viešajame sektoriuje aspektai, pavaizduoti 1 paveikslėlyje, kuriuos sudaro:

- **Atskaitomybė už viešąjį finansavimą** – už viešąjį finansavimą atsako priežiūros funkcijos vykdytojai, organizacijos vadovas ir finansų skyrius. Išorės audito veiklai priskiriama atlikti finansinius auditus, nes vidaus auditas negali pateikti nuomonės apie savo organizacijos finansines ataskaitas išorės šalims. Tačiau vidaus auditas, sudarydamas vidaus audito planą, privalo atsižvelgti į efektyvų viešųjų lėšų panaudojimą sudarant audito planą ir įvertinti visų organizacijos procesų **kontrolės priemones**, naudojamas siekiant apsaugoti finansų informacijos patikimumą ir vientisumą (2120.A1 ir 2130.A1 standartai).

- **Politikos pobūdis** – vertindama politinės kultūros riziką ir siekdama laikytis TPPP Etikos kodekso, viešojo sektoriaus vidaus audito veikla privalo išnagrinėti ir suprasti politinius interesus, nes jie gali turėti įtakos organizuojant vidaus audito veiklą organizacijoje. Auditoriai turi pažinti politinę aplinką, atlikdami savo pareigas išlikti objektyvūs bei neatlikti darbo tik siekdami patenkinti politikų interesus ir tikslus.

Sudarant vidaus audito valdymo struktūrą ir tam tikrus procesus, papildomai reikėtų įsivertinti atitinkamus aspektus, pvz., atskaitomybę, jei organizacija atskaitinga oficialiai išrinktam pareigūnui. Vidaus audito rezultatai turėtų būti atitinkamai išplatinti net ir už organizacijos ribų, siekiant pagerinti organizacijos valdymą, rizikos valdymo ir kontrolės procesus, tačiau ne politiniais tikslais. Be to, į politikų įtaką / poveikį organizacijoje turėtų būti atsižvelgiama rizikos vertinimo metu, atkreipiant dėmesį į tokius veiksnius, kaip rinkimų periodiškumas ir vadovų, sprendimų priėmėjų bei pagrindinių suinteresuotų šalių kaita.

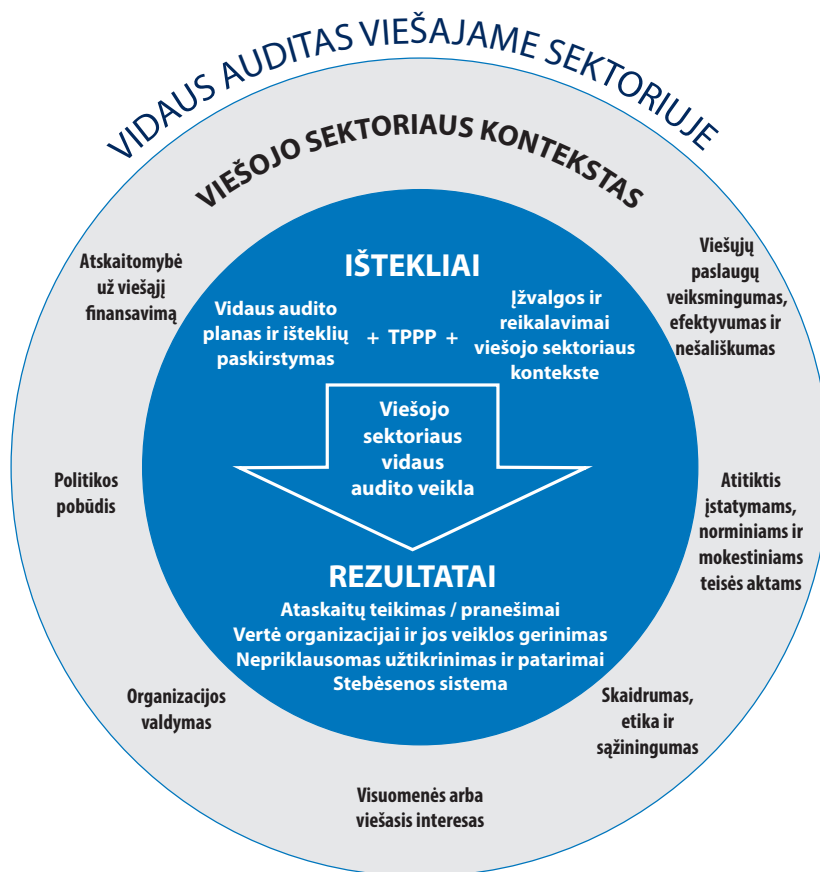
- **Organizacijos valdymas** – vidaus auditas yra laikomas neatsiejama efektyvaus organizacijos valdymo dalimi ir padeda organizacijoms pasiekti užsibrėžtus tikslus ir įvertinti rezultatus. Jei organizacija neturi stiprios ir brandžios valdymo struktūros, gali būti, kad ji nėra tinkamai pasiruošusi efektyviai vidaus audito veiklai. Vidaus auditas turi atitikti organizacijos valdymo struktūrą.
- **Viešasis interesas** – nors įprastai vidaus auditas nėra tiesiogiai atskaitingas visuomenei, tačiau visa viešojo sektoriaus audito veikla turėtų būti atliekama, siekiant naudoti visuomenei ar tenkinti jos interesus. Vidaus audito veikla turi įvertinti, ką daro organizacija, siekdama sukurti vertę visuomenei.
- **Skaidrumas, etika ir sąžiningumas** – didžioji dalis viešojo sektoriaus organizacijų turi laikytis įstatymų, įpareigojančių skaidriai teikti duomenis ir informaciją visuomenei. Vidaus audito veikla privalo atsižvelgti į reikalavimus, garantuojančius tikslų užtikrinimo ir konsultavimo užduočių dokumentavimą, duomenų pristatymą ir prieigą užtikrinantį saugojimą, apsaugant duomenis, galinčius pakenkti informacijos saugai ar privatumui.

Atlikdami savo pareigas organizacijoje viešojo sektoriaus vidaus auditoriai privalo laikytis aukščiausio lygio etikos ir sąžiningumo principų, taip suformuodami patikimą įspūdį vidaus auditu suinteresuotoms šalims organizacijos viduje ir išorėje.

- **Įstatymų, norminių teisės aktų ir mokestinė atitiktis** – vidaus auditoriai turi susipažinti su įstatymais, taisyklėmis ir norminiais teisės aktais, kurie taikomi organizacijoje, bei įvertinti teisinius aspektus atliekant visus užtikrinimo ir konsultavimo darbus. Be to, vidaus audito veiklai turi būti sudaryta tinkama valdymo struktūra, įskaitant atskaitomybę, kuri užtikrintų organizacijos vidaus audito veikloms galiojančių įstatymų, taisyklių ir norminių teisės aktų laikymąsi; taip pat vidaus auditoriai turi nustatyti ir pranešti apie bet kokias neatitiktis tarptautinio Vidaus auditorių instituto ir TPPP audito standartams.

- **Viešųjų paslaugų veiksmingumas, efektyvumas ir nešališkumas** – galutinis visų viešojo sektoriaus paslaugų klientas yra visuomenė. Todėl planuodami visas užtikrinimo ir konsultavimo užduotis viešojo sektoriaus vidaus auditoriai turi įvertinti visuomenės vaidmenį, kad užtikrinimo ir konsultavimo darbų rezultatai kurtų **pridėtinę vertę** organizacijai ir galiausiai visuomenei. Tai taikoma auditams, kurių metu vertinama valdžios veikla ir pasiekti rezultatai.

1 pav. VAI viešojo sektoriaus kontekstas



1 paveikslėlyje iliustruojamas pagrindinis viešojo sektoriaus organizacijų tikslas – rasti pusiausvyrą tarp naudos piliečiams ir kitų politiškai suinteresuotų šalių interesų patenkinimo. Viešojo sektoriaus vidaus auditoriai turi suprasti tokio tikslo įtaką organizacijai ir vidaus audito veiklai. Išskirtiniai viešojo sektoriaus audito aspektai ir jų įvertinimas organizuojant ar gerinant vidaus audito veiklą bus apžvelgiami kituose skyriuose.

Šaltiniai

Išsamesnės informacijos apie viešojo sektoriaus audito charakteristikas, kurios gali skirtis nuo privačiojo sektoriaus, ieškokite VAI praktiniuose patarimuose „Išskirtiniai viešojo sektoriaus audito aspektai“ (*Unique Aspects of Auditing in the Public Sector*).

Valdžios lygmenys

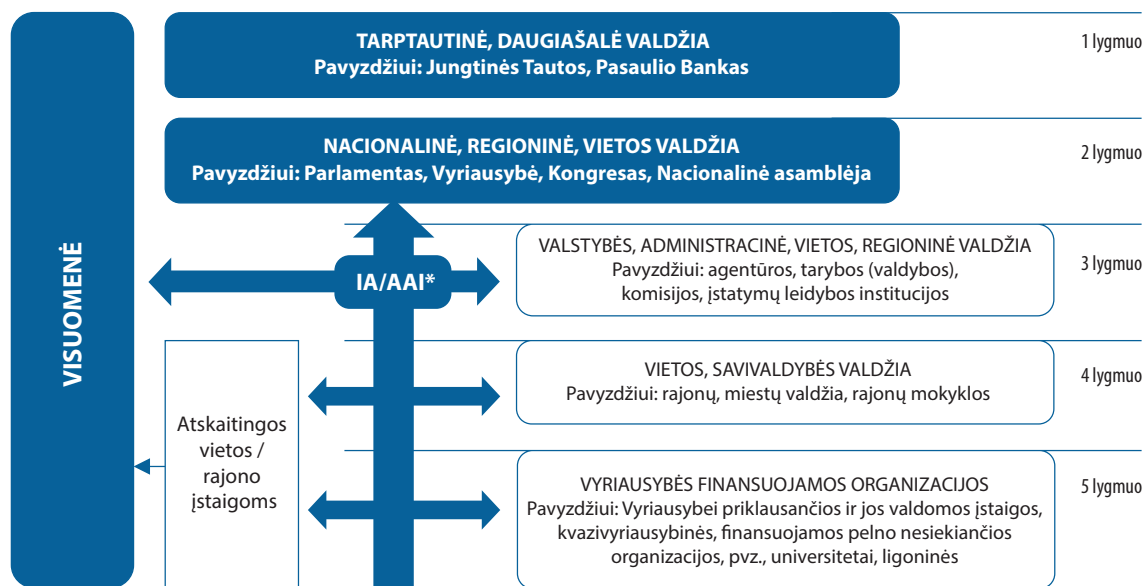
Apskritai viešąjį sektorių sudaro centrinė valdžia (įskaitant vyriausybę ir savivaldos valdymo organus, pavaizduotus **2 paveikslėlyje**) ir visos valstybei priklausančios, jos valdomos ar įsteigtos agentūros, įmonės ir kiti subjektai, kurie kuria viešąsias programas, prekes ar paslaugas. Šiuose praktiniuose patarimuose yra pabrėžiami privačiojo ir viešojo sektoriaus skirtumai.

Viešasis sektorius išsiskiria tuo, kad organizacijos vadovas (pvz., direktorius arba ministras) yra paskiriamas. Kai kuriose nacionalinėse, regioninėse ar smulkesnėse organizacijose kandidatą šioms pareigoms užimti gali išrinkti piliečiai.

Kitose bet kokio lygmens organizacijose asmenį šioms pareigoms eiti paskiria centrinės valdžios vadovas (pvz., prezidentas, ministras ar meras), teisėkūros įstaiga (įstatymų leidžiamoji valdžia) ar organizacijos priežiūros funkcijos vykdytojai (pvz., **taryba (valdyba)** arba komisija). Tai turi įtakos vidaus audito veiklos procesams, kurie turi būti atliekami organizacijos viduje, pvz., bendradarbiavimui su audito komitetu ir ataskaitų rengimui. Šios temos yra aptariamose tolesniuose skyriuose, tačiau skaitytojas turi atkreipti dėmesį, kad nuostatų taikymas gali skirtis priklausomai nuo viešojo sektoriaus organizacijos valdymo struktūros.

Kiekvienai viešojo sektoriaus sričiai gali būti būdinga skirtinga struktūra ir galioti skirtingi įstatymai, taisyklės ir norminiai teisės aktai. Iš esmės didžioji dalis viešojo sektoriaus subjektų yra priskiriami vienam iš valdžios lygmenų, kurie yra pavaizduoti **2 paveikslėlyje**.

2 pav. Valdžios lygmenys



* Išorės auditas / aukščiausioji audito institucija

Dėl valdžiai suteiktų įgaliojimų prieš savo piliečius, bet kokio lygmens organizacijos turi teikti paslaugas besilaikydamos atskaitomybės, skaidrumo ir sąžiningumo principų. Vidaus auditas gali padėti teikdamas užtikrinimo ir konsultavimo paslaugas bei pasiekdamas šiuos tikslus. Bet koku lygmeniu požiūris į vidaus auditą iš esmės nesiskiria, tačiau atliekamo darbo apimtis gali skirtis priklausomai nuo skiriamų išteklių. Reikalavimai valdymo struktūroms, viešųjų finansų valdymui ir atskaitomybei taip pat gali skirtis priklausomai nuo valdymo lygmens, kuriam priklauso organizacija.

Vidaus audito veiklos organizavimas

Etika ir profesionalumas

Neigiama reakcija į politinį spaudimą viešojo sektoriaus kontekste (1 paveikslėlis) gali kelti grėsmę atskirų viešojo sektoriaus vidaus auditorių ir visos audito veiklos nepriklausomumui ir objektyvumui. Siekiant išvengti šių grėsmių reikia imtis tam tikrų veiksmų (žr. „Atskaitomybės santykiai organizacijoje“ ir „Vidaus audito nuostatai“).

Be to, viešajame sektoriuje dirbantys vidaus auditoriai privalo laikytis tarptautinio Vidaus auditorių instituto (VAI) Etikos kodekso bei bet kokio kito etikos kodekso, kuris galioja jų jurisdikcijoje ir organizacijoje. Dirbant viešajame sektoriuje itin svarbus sąžiningumas, nes visuomenė kruopščiai nagrinėja visus jų veiksmus ne tik darbo metu, bet ir po jo. Visuomet elgiamiesi kaip įmanoma etiškiau ir sąžiningiau sudarysite įspūdį, kad vidaus auditorius gali patikimai ir efektyviai perteikti rekomendacijas vadovybei ir viešojo sektoriaus audito komitetams (priežiūros funkcijos vykdytojams).

Vidaus audito veiklos valdymo organizavimas

Standartai ir reikalavimai

Tarptautiniai VAI standartai – profesiniai audito standartai, prilygstantys TPPP, garantuoja suinteresuotoms šalims rezultatų ir vidaus audito veiklos išvadų patikimumą. Be to, jie yra laikomi pirmąja kokybės užtikrinimo proceso dalimi, suteikiančia struktūrą veiklos organizavimo ir darbų atlikimo užduotims.

Viešojo sektoriaus subjektai gali naudoti kelis vidaus audito veiklos standartus. Kai kuriose jurisdikcijose gali būti reikalaujama, kad vidaus audito veikla būtų atliekama vadovaujantis konkrečiais įstatymais ar norminiais teisės aktais pripažintais audito standartais. Pavyzdžiui, Estijoje galiojantis 2010 m. Auditorių veiklos įstatymas reikalauja, kad vidaus auditas būtų atliekamas laikantis TPPP, o Jungtinėje Karalystėje priimti Viešojo sektoriaus vidaus audito standartai (*Public Sector Internal Audit Standards*, PSIAS) yra privalomi tiems viešojo sektoriaus subjektams, kurie atlieka vidaus auditą^{2,3}. Kai konkretūs reikalavimai nėra taikomi, viešojo sektoriaus vidaus audito vadovas (VAV) turėtų laikytis TPPP.

Naujas VAV gali kreiptis į vietinį VAI skyrių, padalinį ar kitą jo jurisdikcijoje veikiančią vidaus audito specialistų tinklą, gauti profesinės organizacijos rekomendacijas ar viešuose šaltiniuose ieškoti informacijos apie standartus, kurių gali būti privaloma ar teisiškai įpareigojama laikytis kartu su TPPP.

Tarptautinio Vidaus auditorių instituto išleistus TPPP sudaro kelios dalys, įskaitant *Standartus*. Jie yra pritaikomi kuo įvairesnėse vidaus audito srityse ir visuose sektoriuose⁴. Tačiau taikant *Standartus* reikia atsižvelgti į viešojo sektoriaus aplinkybes, kurios yra aprašytos pirmiau ir visose viešajam sektoriui taikomose nuostatose⁵. Jungtinėje Karalystėje (JK) buvo sudarytas dokumentas, padedantis viešojo sektoriaus vidaus auditoriams taikyti TPPP savo viešojo sektoriaus aplinkoje⁶.

2 Riigi Teataja, Auditorių veiklos įstatymas (*Auditors Activities Act*)

3 Akredituotas vidaus auditorių institutas. Viešojo sektoriaus vidaus audito standartai (*Public Sector Internal Audit Standards*)

4 VAI tarptautiniai standartai

5 Tarptautinis VAI, Papildomos nuostatos

6 Akredituotas vidaus auditorių institutas. Viešojo sektoriaus vidaus audito standartai (*Public Sector Internal Audit Standards*)

Net jei viešojo sektoriaus vidaus auditoriai turi laikytis kitų privalomųjų audito standartų, reikia įvertinti, kuriose srityse TPPP būtų galima taikyti savanoriškai, kaip papildymą kitiems standartams. Kaip teigiama TPPP: „Jei vadovaujamasi ne tik šiais *Standartais*, bet ir kitų autoritetingų organų išleistais standartais, apie tai reikėtų nurodyti ataskaitose“.

Jei naudojamuose standartuose keliama skirtingi reikalavimai, vietoj TPPP vidaus auditoriai gali vadovautis kitais standartais, kai jų reikalavimai yra griežtesni. Įdiegus vidaus audito veiklą ir jai funkcionuojant gali būti naudinga atlikti kokybės užtikrinimą nustatant, ar egzistuoja *Standartų* laikymosi spragų ar neatitikimų (žr. „Kokybės užtikrinimo ir gerinimo programa“).

Laikantis TPPP: „Jei dėl šalies įstatymų ar norminių teisės aktų vidaus auditoriai negali laikytis ar vidaus audito veikla negali būti atliekama laikantis kai kurių *Standartų* punktų, būtina laikytis visų kitų *Standartų* reikalavimų ir įvardinti, kurių dalių nesilaikoma“ (žr. „Reikalavimai viešajam sektoriui“).

Be oficialių audito standartų, profesinės asociacijos, pvz., tarptautinis VAI, gali pateikti kitas nuostatas, padėdamos auditoriams laikytis standartų, užtikrinti kokybišką auditą ir gerinti gebėjimus, ypač tokiose specializuotose audito srityse, kaip informacinės technologijos (IT) (žr. „Specialieji standartai“).

Valdžios audito standartai – tokios organizacijos, kaip Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (*International Organization of Supreme Audit Institutions*, INTOSAI) ir Jungtinių Valstijų Vyriausybės atskaitomybės biuras (*Government Accountability Office*, GAO), išleido standartus, galiojančius viešojo sektoriaus auditui (atitinkamai Tarptautiniai profesiniai standartai ir Bendrieji viešojo sektoriaus audito standartai, BVSAS, (*Generally Accepted Government Auditing Standards*, GAGAS)^{7,8}.

Tačiau abu šie standartai buvo sukurti išorės auditoriams (dirbantiems aukščiausiose audito institucijose), todėl juose nėra aptariami tam tikri niuansai, į kuriuos turėtų atsižvelgti vidaus auditoriai. INTOSAI standartai gali būti naudojami kaip pagalbinė medžiaga, tačiau negali pakeisti TPPP, nes jų taikymo sritis gali būti daug platesnė, nei praktiškai pritaikoma vidaus auditui. Tačiau juose pateikiama informacija gali būti naudinga atliekant tam tikrus auditus.

Bendrieji standartai, kurių reikia laikytis atliekant vidaus audito veiklos užtikrinimo ir konsultavimo darbus, turi būti įtraukiami į vidaus audito nuostatus ir patvirtinti audito komiteto (žr. „Vidaus audito nuostatai“).

Specialieji standartai – be bendrųjų audito standartų atliekant tam tikras specifines ir technines užduotis, pvz., susijusias su IT ar kibernetiniu saugumu, auditoriams gali praversti standartai ir sistemos, galiojančios atliekamam audito darbui. Informacinių sistemų audito ir kontrolės asociacija (*Information Systems Audit and Control Association*, ISACA) sukūrė COBIT metodus, kuriuose apibrėžiamas įmonės IT sistemų valdymas, IT rizikos ir IT audito pagrindai (papildomai prie kitų IT pagrindų, standartų ir modelių). Šie metodai gali padėti viešojo sektoriaus vidaus auditoriams vertinti su IT susijusias rizikas ir atlikti IT sistemų auditus⁹. Atlikdami IT sistemų auditus viešojo sektoriaus vidaus auditoriai taip pat gali vadovautis Nacionalinio standartų ir technologijos instituto (angl. *National Institute of Standards and Technology*, NIST) nuostatomis¹⁰.

Šaltiniai

Norėdami susipažinti su informacija, į kurią reikia atsižvelgti, kai vidaus audito veikla yra atliekama laikantis ir tarptautinio VAI, ir VAB (JAV Vyriausybės atskaitomybės biuras) standartų, žr. tarptautinio VAI viešojo sektoriaus audito įrankį „Vidaus auditorių instituto raudonosios knygos (TPPP) ir VAB geltonosios knygos BVSAS derinimas“ (*The Alignment Between The IIA's Red Book (IPPF) and the GAO's Yellow Book (GAGAS)*).

Šaltiniai

Tarptautinis VAI išleido nuostatas, kuriose paaiškinama, kaip laikytis tarptautinio VAI standartų IT srityje. Susipažinkite su Visuotiniais technologijų audito patarimais (*Global Technology Audit Guides*, GTAG), kurie pateikiami Tarptautinio VAI interneto svetainėje.

7 INTOSAI, Profesiniai standartai

8 GAO, geltonoji knyga

9 ISACA, Pagrindai, standartai ir modeliai

10 NIST, AboutStandards.gov

Be to, formuojant specializuotų audito sričių tikslus galima naudoti ir kitas metodologijas, pavyzdžiui „Treadway“ komisijos rėmėjų komiteto (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO*) Integruotuosius vidaus kontrolės priemonių pagrindus (*Internal Control - Integrated Framework*), naudingus kai atliekant auditą keliama tam tikri vidaus kontrolės tikslai¹¹.

Tarptautinė standartizacijos organizacija (*International Organization for Standardization, ISO*) taip pat išleido tikslinius standartus, kurie gali būti aktualūs viešajam sektoriui ar atliekant vidaus audito darbus, pvz., 37000 serijos organizacijų valdymo standartus¹². Aplinkosaugos auditą atliekantys auditoriai gali pasitelkti Visuotinę ataskaitų teikimo iniciatyvą (*Global Reporting Initiative*) arba Tarptautinę integruotų ataskaitų teikimo sistemą (*International Integrated Reporting Framework*)^{13,14}.

Specializuoti audito standartai ir metodologijos turi būti pasirenkami atsižvelgiant į audito sritis ir tikslus bei naudojami atliekant individualias audito užduotis. VAV turi užtikrinti, kad tokias užduotis atliekantis personalas yra pakankamai kvalifikuotas ir galės užtikrinti visų naudojamų specializuotųjų standartų taikymą (žr. „Vidaus audito veiklos aprūpinimas personalu“).

Reikalavimai viešajam sektoriui – asmenys, kuriems yra pavesta organizuoti vidaus audito veiklą, pirmiausia privalo ištirti ir nustatyti, kokie vidaus audito teisiniai pagrindai galioja atitinkamoje jurisdikcijoje. Vykdamas vidaus audito veiklą vidaus audito vadovas turėtų įvertinti skirtumus tarp teisinės aplinkos reikalavimų ir TPPP ar kitų pripažintų audito standartų (žr. „VAI Standartai“). Apie bet kokius skirtumus turi būti pranešta viešojo sektoriaus organizacijos priežiūros funkcijos vykdytojams (tarybai (valdybai) arba audito komitetui ar, jei jis neegzistuoja, vadovui) ir pažymėta vidaus audito veiklos nuostatuose. Auditai, kuriuos atlikti reikalauja įstatymai arba norminiai teisės aktai, turi būti įtraukti į vidaus audito nuostatus. Be to, VAV ir audito komitetas turėtų užtikrinti, kad vidaus audito veikla būtų atliekama laikantis bet kokių kitų galiojančių įstatymų, taisyklių ir norminių teisės aktų.

Atsižvelgiant į plačią tarptautinę praktiką, įgaliojimus atlikti vidaus auditą galima suteikti įvairiomis teisinėmis priemonėmis. Kai kurios šalys oficialiai įtraukia vidaus audito veiklą į savo konstitucijas valstybės ar regioniniu lygiu (priklausomai nuo jurisdikcijos). Be to, kai kuriose šalyse viešojo sektoriaus vidaus audito vykdymas yra numatomas konkrečiuose teisės aktuose. Kai kurios jurisdikcijos turi papildomus norminius teisės aktus, o vietos vyriausybės gali vadovautis specialiais vidaus audito įsakais. Tokiais atvejais vidaus audito veikla turi nuodugniai išsiaiškinti, kokie teisiniai įgaliojimai yra suteikti, ir nustatyti, kokių veiksmų reikia imtis konkrečiomis aplinkybėmis.

Priežiūros funkcijos vykdytojai

Standartų pagrindinių sąvokų žodyne numatoma: „jeigu tarybos (valdybos) nėra, *Standartuose* vartojama sąvoka „taryba (valdyba)“ reiškia žmogų ar žmonių grupę, kuriai yra pavesta vykdyti organizacijos valdymo funkcijas“.

Ši sąvokos apibrėžimo dalis tinka viešajam sektoriui, nes pripažįstama, kad už valdymą gali atsakyti kitas pareigas ar funkcijas atliekantis asmenys. Pagrindinių sąvokų žodyne taip pat teigiama: „Be to, *Standartuose* vartojama sąvoka „taryba (valdyba)“ gali reikšti komitetą ar kitą organą, kuriam priežiūros funkcijos vykdytojai pavedė vykdyti tam tikras funkcijas (pvz., audito komitetą).“

VAI pateikia šį sąvokos „audito komitetas“ apibrėžimą: „organizacijos priežiūros funkcijos vykdytojas, kurio paskirtis prižiūrėti organizacijos audito ir kontrolės funkcijas“.

¹¹ COSO, pagrindinis puslapis

¹² ISO, ISO/TC 309

¹³ Visuotinė ataskaitų teikimo iniciatyva „Darbotvarkės rengimas“ (*Global Reporting Initiative, “Setting the agenda”*)

¹⁴ *Value Reporting Foundation*, pagrindinis puslapis

Veikla – vidaus audito įgyvendinimo modeliai

Vidaus audito įgyvendinimo modeliai – egzistuoja trys pagrindiniai organizacijos vidaus audito įgyvendinimo modeliai:

- **Vidaus ištekliai** – vidaus audito veiklos organizavimas ir aprūpinimas personalu organizacijos viduje. Tai leidžia vidaus audito veiklai tapti organizacijos dalimi ir nuodugniau apžvelgti svarbias veiklos operacijas, įskaitant strategiją, programas ar funkcijas ir kultūrą. Dėl šios priežasties vidaus audito veikla gali labiau pasitarnauti vykdant konsultavimo veiklą, o ne vien tradicinę užtikrinimo funkciją. Tačiau vidaus išteklių pasirinkimą gali riboti biudžetas ar specializuotų išteklių prieinamumas. Tai gali turėti įtakos personalo dydžiui ir gebėjimams.
- **Išorės ištekliai** – vidaus audito paslaugoms teikti samdomos specializuotos įmonės, galinčios atlikti vidaus auditą laikantis TPPP (bei kitų standartų, kuriais turi būti vadovaujamosi). Tai neturi būti ta pati įmonė (ar auditoriai), kuri organizacijai teikia išorės audito paslaugas (taip pat turi būti įvertinama galimybė taikyti jungtinių išteklių modelį, kuris yra aprašomas toliau). Už išorės išteklių veiklą turi būti atsiskaitoma vienam iš organizacijos aukščiausių vadovų, turinčių pakankamai žinių ir kompetencijų vidaus audito srityje bei išmanančių viešojo sektoriaus veiklas¹⁵.

Be to, aukščiausi vadovai turi organizuoti ir užtikrinti kitus vidaus audito veiklos valdymo elementus, suburti reguliariai susitinkantį audito komitetą ir sudaryti kokybės užtikrinimo bei gerinimo programą (*Quality assurance and improvement program*, QAIP) (KUGP), skirtą įvertinti, ar veikla atliekama laikantis Etikos kodekso ir Standartų. 2070 standarte „Išorės paslaugų teikėjas ir organizacijos atsakomybė už vidaus auditą“ teigiama: „Kai vidaus audito funkcijai atlikti samdomas išorės paslaugų teikėjas, jis privalo perspėti organizaciją, kad atsakomybė už veiksmingą vidaus audito veiklos priežiūrą tenka organizacijai.“

- **Jungtiniai ištekliai** (arba bendradarbiavimas) – vidaus audito veiklos organizavimas organizacijos viduje, kai prireikus specializuotų ar papildomų išteklių pasitelkiami kvalifikuoti vidaus audito veiklos paslaugų teikėjai. Pavyzdžiui, jei vertinant riziką kyla itin techniniai klausimai, į kuriuos atsakyti reikalingi tokie gebėjimai, kurių neturi auditą atliekantis personalas, VAV ir audito komitetas gali nuspręsti, kad finansiškai labiau apsimoka pasamdyti specialistus, kurie atliktų specializuotus audito darbus, ar rasti reikiamų įgūdžių turinčius organizacijos darbuotojus, nei išmokyti auditą atliekantį personalą. Be to, išorės ištekliai gali būti samdomi dirbti kartu su organizacijos personalu ir padėti suvaldyti vidaus audito veiklos projektus pasitelkiant užduočiai reikalingus specialiuosius įgūdžius ir žinias.

Pažangiausioje praktikoje vidaus audito veiklos organizavimas ir išlaikymas organizacijos viduje gali būti vertinamas palankiau nei visiškas šių užduočių perleidimas išorės tiekėjams, tačiau kiekviena organizacija turi įvertinti savo situaciją. Organizacijos gali susidurti su problema – auditoriams iš išorės gali būti sunku įsigilinti į veiklą ir organizacijos subtilybes, įskaitant veiklos kultūrą. Iššūkius taip pat gali kelti nelankstus plano laikymasis, papildomos išlaidos, mažas biudžetas ir neskelbtinų visuomenės duomenų apsauga.

Vidaus audito veikla pirmiausia yra atskaitinga organizacijai; kaip teigiama 1110 standarte „Nepriklausomumas organizacijoje“: „Vidaus audito vadovas turi atsiskaityti tokio lygio organizacijos priežiūros funkcijos vykdytojams, kurie gali garantuoti, kad bus sudarytos sąlygos tinkamai atlikti vidaus audito funkcijas. Vidaus audito vadovas bent kartą per metus turi patvirtinti tarybai (valdybai) apie vidaus audito veiklos nepriklausomumą organizacijoje.“ Interesų konfliktas gali kilti, jei dėl vidaus audito veiklos atsiskaitoma įstaigai, kuri nepriklauso organizacijai. Jei organizacija naudoja išorės išteklius ar atlikdama dalį vidaus audito darbų pasitelkia jungtinius išteklius, organizacijos vadovai, kurie atsako už išorės išteklių veiklą, audito komitetas arba VAV turi užtikrinti projektų kontrolę ir ataskaitos turi būti išleidžiamos naudojant specialų vidaus audito firminį blanką.

¹⁵ VAI Australijos padalinys, Baltoji ataskaita (*White Paper*)

Organizacijoms, kurių vidaus audito veikla yra nedidelės apimties ar kurios negali organizuoti tokios veiklos, gali būti naudinga perleisti tokią veiklą išorės ar jungtiniams ištekliams ir pasinaudojant kompetentingų specialistų paslaugomis neatsilikti nuo dabartinių audito praktikų ar atlikti tokias užduotis, kurioms gali būti reikalingi specialūs gebėjimai, pvz., vertinti kibernetinę saugą, atlikti aplinkosaugos auditą, ypač kai laikotarpis, per kurį tokias užduotis reikia atlikti, yra trumpas. Organizacijos taip pat gali nuspręsti susiburti į konsorciumą ir bendrai atlikti vidaus audito veiklas pasitelkiant išorės išteklius, taip įgydamos galimybę pritraukti reikiamų įgūdžių ir kritiškai svarbių gebėjimų turintį personalą (žr. „Funkciniai atsiskaitymo modeliai“).

Tačiau bet koku atveju svarbu, kad išorės ar jungtiniai ištekliai būtų tinkamai įvertinti užtikrinant, kad personalas turi įgūdžių, kurie yra reikalingi užtikrinimo užduočių tikslams pasiekti. Taip pat svarbu, kad sutartyse dėl išorės ar jungtinių išteklių atliekamo vidaus audito būtų numatyti saugikliai, užtikrinsiantys, kad auditoriai laikosi reikiamų standartų, etikos ir elgesio kodeksų bei informacijos, su kuria dirba, konfidencialumo.

Šiais patarimais neketinama siūlyti arba nurodyti, kuris vidaus audito įgyvendinimo modelis geriausiai tinka kiekvienai organizacijai. Tarptautinis VAI skatina vadovus ir priežiūros funkcijos vykdytojus atidžiai įvertinti organizacijos vidaus audito poreikius ir priimti sprendimą dėl vidaus audito aprūpinimo ištekliais modelio, kuris labiausiai tiks viešojo sektoriaus subjekto vidaus audito veiklos tikslui pasiekti.

Atsiskaitymo / ataskaitų pateikimo modeliai

Funkciniai atsiskaitymo modeliai – organizacijai priėmus sprendimą dėl tinkamiausio vidaus audito įgyvendinimo modelio ir pasirinkus vidaus audito veiklą patikėti vidaus arba jungtiniams ištekliams reikia nuspręsti, ar kurti centralizuotą, ar decentralizuotą vidaus audito veiklos modelį, kaip parodyta **3 paveikslėlyje**. Priimdama šį sprendimą organizacija turėtų įvertinti kiekvieno modelio privalumus ir trūkumus bei nuspręsti, kuris iš jų labiausiai tinka organizacijos brandos etapui ir politinei aplinkai. Be to, šie modeliai gali būti pasirenkami, kai keli tam pačiam valdžios lygmeniui priklausantys viešojo sektoriaus subjektai nusprendžia naudotis tais pačiais vidaus audito ištekliais. Vienas iš tokio sprendimo privalumų – galimybė pasinaudoti masto ekonomikos nauda. Du dažniausi atsiskaitymo modeliai yra:

- **Centralizuotas** – atskiros organizacijos, jų skyriai ar agentūros yra sujungiamos į vieną (pvz., priskiriamos tam pačiam „portfeliui“ ar konsorciui pagal atitinkamas politikos sritis), o audito paslaugos yra teikiamos atskiroms organizacijoms, sujungtoms į vieną centralizuotą vienetą. Tai geriausiai tinka organizacijoms ar jurisdikcijoms, kurių atskiri padaliniai turi griežtus administravimo procesus, brandų valdymą ir kontrolės priemones, bei toms, kurios siekia įgyvendinti standartizavimą ir užtikrinti nuosekliai visų portfeliui priklausančių subjektų praktikas.

Tačiau gali kilti rizika, kad vykdant vidaus audito veiklą nebus pakankamai įsigilinta į kiekvienos portfeliui priklausančios organizacijos veiklą, procesus ir kultūrą (panašiai kaip ir pasirinkus vidaus auditą aprūpinti išorės ištekliais; žr. „Vidaus audito veiklos įgyvendinimo modeliai“).

Be to, viena agentūra gali pasirinkti centralizuoti veiklas keliose geografinėse vietovėse į vieną vietovę. Tai lengviau

įgyvendinti organizacijoms, kurios vadovaujasi Trijų linijų modeliu (*Three Lines Model*), kai trečiajai linijai priklausančios funkcijos yra ne tokios didelės apimties, o antrajai linijai priklausančios funkcijos atliekamos keliose geografinėse vietovėse (žr. „Trijų linijų modelio naudojimas“). Centralizuotas modelis turi ir privalumų – organizacijos gali suburti darnesnę vidaus audito komandą bei taikyti nuosekliai praktikas.

- **Decentralizuotas** – organizacijos atlieka atskiras audito veiklas kiekviename skyriuje, padalinyje, geografinėje vietovėje ar įstaigoje, siekdamas užtikrinti geresnę atskaitomybę ir įsigilinimą į organizaciją, kurios auditas yra atliekamas. Šis modelis geriau tinka organizacijoms, kurios patenkina skirtingus klientų poreikius, didžiausią dėmesį skiria konkrečioms audito sritims ir užtikrintai laikosi nuomonės, kad bendras audito išteklių administravimas ir valdymas būtų geriau įgyvendinamas decentralizuotu būdu.

3 pav. Funkciniai atsiskaitymo modeliai



Iš esmės, didžiausias centralizuoto modelio privalumas yra jo ekonomiškumas ir efektyvumas, o decentralizuotas modelis pasižymi geresniu rezultatyvumu, kurį garantuoja glaudesnis ryšys su audituojama organizacija. Taip pat reikia atsižvelgti į geografinį atstumą tarp audituojamų subjektų ir laiko ir bendradarbiavimo kaštus. Vidaus audito veiklos struktūrą taip pat gali nulemti politinė įtaka, tinkamų įgūdžių prieinamumas, prastai funkcionuojančių organizacijų vidaus kontrolės priemonės, reakcija į skandalus ar piliečių nepasitenkinimą ir kiti veiksniai.

Pasirinkusi ir įgyvendinusi tam tikrą modelį organizacija vėliau gali nuspręsti jį pakeisti. Pavyzdžiui, sparčiai auganti organizacija gali suprasti, kad centralizuotas modelis neleidžia užtikrinti reikiamo paslaugų kokybės lygio, o plėtrą pradedanti organizacija gali centralizuoti vidaus auditą, kad laikytųsi vienodos kultūros ir efektyviai valdytų visus savo padalinius, įstaigas ar tarnybas. Kaip ir renkantis vidaus audito veiklos įgyvendinimo modelį, šiais patarimais nesiekiama parinkti jums tinkamo funkcinio atsiskaitymo modelio. Kiekviena organizacija turi įvertinti savo situaciją ir priimti sprendimą dėl jai tinkamiausios vidaus audito struktūros.

Suinteresuotų šalių nustatymas

Vidaus audito suinteresuotų šalių nustatymas – naujas VAV pirmiausia turėtų susipažinti su vidaus ir išorės suinteresuotomis šalimis, įskaitant tiesiogines, pirmajiles suinteresuotas šalis, antrajiles suinteresuotas šalis ir suinteresuotas šalis, kurioms vidaus auditorius gali būti tiesiogiai neatskaitingas, tačiau kurias gali dominti vidaus audito veiklos rezultatai.

Patyrę VAV taip pat gali periodiškai atnaujinti žinias apie suinteresuotas šalis. Viešojo sektoriaus vidaus auditorius į suinteresuotų šalių sąrašą turi

įtraukti ir visuomenę, kuriai tarnauja valdžia. Vidaus auditas gali ieškoti būdų, kaip vertinant riziką bei atliekant užtikrinimo ir konsultavimo procesus gauti pasiūlymus iš piliečių (išsamiau aptariama tolesniuose skyriuose).

Vos pradėjęs dirbti organizacijoje ir vykdydamas nuolatinius procesus VAV turėtų planuoti ir organizuoti pokalbius su pagrindinėmis suinteresuotomis šalimis, įskaitant bent vykdomuosius ir aukščiausius vadovus, audito komiteto pirmininką ir paskyrimo tarnybas (asmenis, kuriems suteikti įgaliojimai samdyti personalą, pvz., organizacijos vadovus arba žmogiškųjų išteklių specialistus; papildomos informacijos ieškokite **4 paveikslėlyje** kairėje pusėje), ir išsiaiškinti, ko jie tikisi iš vidaus audito.

Tai gali padėti sužinoti lūkesčius dėl pridėtinę vertę kuriančios veiklos ir sumažinti galimo politinio spaudimo riziką. VAV turi periodiškai gauti suinteresuotų šalių pasiūlymus bei naujausius jų lūkesčius. Šis procesas panašus į tą, kuris bus aptariamas skyriuje „Atsiliepimų vertinimas“ (pokalbiai su suinteresuotomis šalimis taip pat gali būti naudingi atliekant pirminį ir kasmetinį rizikos vertinimą; žr. „Visos organizacijos rizikos vertinimas“).

4 pav. Viešojo sektoriaus vidaus audito suinteresuotų šalių pavyzdžiai

Vidaus	Išorės
Taryba (valdyba) ar priežiūros funkcijos vykdytojai	Priežiūros funkcijos vykdytojai
Organizacijos vadovas	Renkami pareigūnai, įskaitant įstatymų leidžiamosios valdžios narius
Audito komitetas	Reguliavimo institucijos
Vykdomieji, aukščiausi vadovai	Privatūs piliečiai
Žmogiškųjų išteklių specialistai	Nepriklausomi paslaugų teikėjai
Teisininkai*	Išorės auditoriai
Audito klientai	Kiti užtikrinimo paslaugų teikėjai
Vidaus paslaugų teikėjai	Partneriai panašiose organizacijose
Personalo auditoriai	Profesinės asociacijos, pvz., VAI
Personalo auditoriai	Vietos profesinių asociacijų lyderiai
	Žiniasklaida

* Gali būti vidaus ar išorės, priklausomai nuo organizacijos dydžio, struktūros ir kitų veiksnių.

Toks kontaktas su suinteresuotomis šalimis (ypač aukščiausias pareigas užimančiais pareigūnais) yra svarbus mezgant pasitikėjimu grįstus santykius su suinteresuotomis šalimis, kurios aktyviai nedalyvauja audito veikloje. Šie santykiai suteikia vadovams ir audito komitetui galimybę kreiptis į VAV oficialios arba *ad hoc* pagalbos, pvz., dėl konsultavimo paslaugų, ar tam tikru metu prireikus patarimo.

Be to, VAV turi užmegzti atvirus ir nuoširdžius darbo santykius su organizacijos vadovu, kad pasitikėtų juo ir prireikus praneštų blogas naujienas bei informuotų apie tobulintinas sritis. Tokie darbo santykiai gali padėti sulaukti palaikymo dėl vidaus auditui reikalingų išteklių, kvalifikuoto personalo, nes esant išteklių trūkumui vidaus auditorius gali susitelkti į ne tokias svarbias užduotis ar sudaryti nepakankamai pagrįstas vidaus audito ataskaitas, o tai gali sąlygoti suinteresuotų šalių nepasitikėjimą vidaus audito veikla (žr. „Vidaus audito veiklos aprūpinimas personalu“).

VAV taip pat turėtų susipažinti su išorės suinteresuotomis šalimis, pvz., nurodytomis **4 paveikslėlyje** dešinėje, ir kitais tiesioginę įtaką organizacijai darančiais asmenimis. Tokiais asmenimis gali būti laikomi bet kokie mokesčių mokėtojai ar paslaugų gavėjai, įskaitant viešojo transporto keleivius ar parkų ir rekreacinių zonų lankytojus arba specialiąsias interesų grupes, pvz., mokesčių mokėtojų sąjungas. Tai atliekant vidaus auditorius gali padėti įvertinti, ar organizacija pakankamai išsamiai pažįsta pagrindines suinteresuotas šalis.

Tačiau bendradarbiaujant su suinteresuotomis šalimis vidaus auditas turi vengti situacijų, kai apeinant vadovus būtų kreipiamasi tiesiai į renkamus pareigūnus, kurie nedarba organizacijai; už vidaus audito veiklą atsiskaitoma organizacijos audito komitetui arba priežiūros funkcijos vykdytojams. Iš suinteresuotų šalių vidaus auditorius gali gauti informacijos apie savo organizacijos vietą bendruosiuose valdžios planuose ir panaudoti ją rizikos vertinimui bei veiklos stebėsenai.

Be to, VAV turėtų pristatyti organizacijos aukščiausiems vadovams, audito komiteto nariams, paskyrimo tarnyboms bei visam personalui vidaus audito svarbą. Tai gali tapti ne tik priemone bendradarbiauti, bet ir padėti kurti dar didesnę vidaus audito paslaugų vertę organizacijai.

Pavaldumo santykių kūrimas

Pavaldumo santykių kūrimas organizacijoje – 1100 standarte „Nepriklausomumas ir objektyvumas“ teigiama: „Vidaus audito veikla turi būti nepriklausoma, o vidaus auditoriai, atlikdami auditą, turi būti objektyvūs.“ Atsižvelgiant į vidaus audito veiklą apimtį ir sudėtingumą, organizacijoje vidaus audito veiklai turi būti suteiktas būtinas statusas (veikla turi būti prioritetizuojama taip, kad ji būtų laikoma pakankamai patikima). Kitaip atliekant vidaus auditą skirtingų organizacijos padalinių bendradarbiavimas gali būti nepakankamas, o vidaus audito vertė – neįvertinta.

Pirmiausia svarbu suteikti viešojo sektoriaus vidaus audito veiklai reikiamą statusą. Dėl šios priežasties už vidaus audito veiklą turi būti atsiskaitoma tiesiogiai asmeniui, paskyrusiam eiti šias pareigas, agentūros vadovui arba priežiūros funkcijos vykdytojams per audito komitetą. Tai galioja ir funkciniais bei administraciniais pavaldumo santykiams, kurie yra aprašomi tolesnėse pastraipose.

Vidaus audito veikla turi turėti ne tik tam tikrą statusą, bet ir nepriklausomumą organizacijoje. Tai reiškia, kad už vidaus audito veiklą neturi būti tiesiogiai atsiskaitoma skyriams ar darbuotojams, kurių auditas bus vykdomas. Kaip teigiama 1130.A1 standarte: „Vidaus auditoriai neturi vertinti veiklos, už kurią buvo anksčiau atsakingi. Daroma prielaida, kad objektyvumas yra pažeistas, jei vidaus auditorius teikia užtikrinimo paslaugas tos veiklos, už kurią jis buvo atsakingas per praėjusius metus.“ Siekdamas laikytis šio standarto, kitų organizacijos skyrių personalas neturėtų atlikti jų veiklos audito bent vienerius metus po to, kai prisijungė prie vidaus auditorių komandos.

Be to, 1110 standarte „Nepriklausomumas organizacijoje“ teigiama: „Vidaus audito vadovas turi atsiskaityti tokio lygio organizacijos priežiūros funkcijos vykdytojams, kurie gali garantuoti, kad bus sudarytos sąlygos tinkamai atlikti vidaus audito funkcijas. Vidaus audito vadovas bent kartą per metus turi patvirtinti tarybai (valdybai) apie vidaus audito veiklos nepriklausomumą organizacijoje.“ Standarto paaiškinime numatoma: „Nepriklausomumas organizacijoje yra tinkamai įgyvendinamas, kai vidaus audito vadovas už vidaus audito funkcijos vykdymą atsiskaito tarybai (valdybai)“ (priežiūros funkcijos vykdytojams ar audito komitetui). Jei organizacijoje nėra audito komiteto, už veiklą turi būti atsiskaitoma organizacijos vadovui. Tačiau reikia paminėti, kad tai gali kliudyti vidaus audito veiklos nepriklausomumui. Atsiskaitant už vidaus audito veiklą reikia:

- patvirtinti vidaus audito nuostatus;
- patvirtinti rizikos vertinimo pagrįstą vidaus audito planą;
- patvirtinti vidaus audito biudžeto ir išteklių planą;
- gauti VAV vidaus audito veiklos ataskaitas laikantis plano ir kitų veiksmų;
- patvirtinti sprendimus dėl VAV paskyrimo ir atleidimo;
- teikti VAV ir kitų vadovų užklausas siekiant išsiaiškinti, ar veikla yra reikiamos apimties ir turi reikiamus išteklius.

Audito komiteto nuostatuose šios veiklos turi būti apibrėžiamos kaip vidaus audito atsakomybės. Nors VAV gali nebūti tiesiogiai atsakingas už audito komiteto nuostatus, tačiau turi pabrėžti jų svarbą (žr. „Audito komiteto sukūrimas ir veikla“).

Siekdamas praktiškai įvykdyti savo funkcijas VAV taip pat turi užmegzti atitinkamus administracinius pavaldumo santykius su kitais organizacijos vadovais, pvz., kad galėtų pateikti kasmetinių atostogų prašymus. Kaip buvo minėta, tokie santykiai turi būti kuriami su aukščiausio lygio organizacijos vadovais, taip apsaugant vidaus audito veiklos nepriklausomumą.

Rezultatai – nuostatai ir audito komitetas

Vidaus audito nuostatai – oficialiai sudaryti ir patvirtinti nuostatai yra laikomi viešojo sektoriaus vidaus audito veiklos pagrindu. 1000 standarte „Tikslai, įgaliojimai ir funkcijos“ teigiama: „Vidaus audito veiklos tikslai, įgaliojimai ir funkcijos turi būti oficialiai apibrėžti vidaus audito nuostatuose, kurie turi atitikti vidaus audito misiją ir privalomuosius Tarptautinės profesinės praktikos pagrindų nuostatus (pagrindinius vidaus audito profesinės praktikos principus, Etikos kodeksą, *Standartus* ir vidaus audito apibrėžimą). Vidaus audito vadovas turi reguliariai peržiūrėti vidaus audito nuostatus ir su jų pakeitimais supažindinti aukščiausius vadovus bei pateikti tvirtinti tarybai (valdybai) (audito komitetui, priežiūros funkcijos vykdytojams arba organizacijos vadovui).“ Nuostatai taip pat turi atitikti reikalavimus, galiojančius organizacijos jurisdikcijoje. 1000 standarto paaiškinime nurodoma, kad pagrindiniai vidaus audito nuostatai turi:

- apibrėžti vidaus audito statusą viešojo sektoriaus organizacijoje, nes tai leidžia pasirinkti tokius organizacinius metodus, kurių laikantis veikla kaip įmanoma labiau padėtų veiksmingai siekti organizacijos misijos, tikslų ir uždavinių (žr. „Pavaldumo santykių kūrimas“);
- apibrėžti VAV funkcinį pavaldumo santykį su audito komitetu (jei toks komitetas egzistuoja, arba su priežiūros funkcijos vykdytojais, o jei jie neegzistuoja – su organizacijos vadovu);
- suteikti vidaus auditoriams neribotą prieigą prie duomenų, personalo ir fizinių priemonių, kurios yra svarbios užduotims atlikti. Tai itin svarbu viešajame sektoriuje, kai prieiga prie tam tikros informacijos gali būti nesuteiktina;
- apibrėžti vidaus audito veiklą apimtį taip, kad jos apimtį visas organizacijos veiklas ir funkcijas.

Audito komiteto sukūrimas ir veikla – audito komitetas atlieka svarbų vaidmenį patardamas priežiūros funkcijos vykdytojams visais audito klausimais bei bet kokiais kitais nuostatuose numatytais klausimais (pvz., finansinių ataskaitų, rizikos ir kt.). Siekiant, kad komitetas veiktų efektyviai, svarbu, kad jis gerai suprastų vidaus auditą. Vidaus auditoriai kartu su pareigas skirstančiu asmeniu turėtų užtikrinti, kad komitetą sudarytų nariai, kurie turi patirties viešojo sektoriaus valdymo, rizikos ir vidaus audito srityse.

Priklausomai nuo viešojo sektoriaus organizacijos poreikių gali būti kuriamas jungtinis audito ir rizikos valdymo komitetas. Viešojo sektoriaus audito komitetas turėtų nagrinėti ne tik finansų informaciją, nes viešajam sektoriui būdingos įvairios rizikos.

Audito komiteto nariams taip pat gali būti naudingi gebėjimai, patirtis ir žinios tam tikrame viešųjų įmonių sektoriuje bei finansinės ir IT sistemų žinios. Nė vienas audito komiteto narys neprivalo turėti visų reikiamų gebėjimų, tačiau pats komitetas turėtų būti sudarytas iš narių, turinčių pakankamai įvairias kompetencijas, kurios yra svarbios viešojo sektoriaus organizacijų auditui. Audito komiteto nariai yra paskiriami atsižvelgiant į turimus įgūdžius (o ne politines pažiūras). Vidaus auditas turėtų skatinti ir palaikyti efektyvią audito komiteto veiklą. Svarbu įsitikinti, kad organizacijos vadovas (turintis įgaliojimą paskirti VAV) supranta audito komiteto vertę ir palaiko jo nuomonę.

Audito komitetas taip pat padeda užtikrinti vidaus audito veiklos nepriklausomumą, kuris yra itin svarbus viešojo sektoriaus organizacijose. Tai įprastai pasiekama audito komitetą sudarant iš narių, kurie nėra atsakingi už organizacijos valdymą. Pažangiausioje praktikoje vadovaujamosi principu, jog norint pasiekti reikiamą vidaus audito veiklos nepriklausomumą, organizacijai nepriklausančių audito komiteto narių skaičius turi viršyti organizacijos vadovų skaičių.

Siekiant užtikrinti reikiamą nepriklausomumą, reikia gerai įvertinti audito komiteto pirmininko kandidatūrą ir jo ryšius su VAV. Audito komitetą sudarantys organizacijai nepriklausantys nariai gali pašalinti tam tikras įgūdžių spragas ir politines rizikas, kurios gali kilti viešajame sektoriuje. VAV gali būti prašoma pasiūlyti reikiamus įgūdžius turinčius kandidatus, tačiau siekiant apsisaugoti nuo interesų konflikto, audito komiteto narius turi atrinkti ir paskirti organizacijos priežiūros funkcijos vykdytojai ir vadovas.

Audito komitetas taip pat užtikrina, kad vadovai reaguotų į kiekvieną audito ataskaitą įgyvendindami korekcinis veiksmus. Procesai turi būti suderinami su audito komitetu taip, kad VAV galėtų pranešti, kai dėl didelės rizikos išvadų nesiimama jokių veiksmų.

2060 standarte „Atsiskaitymas aukščiausiems vadovams ir tarybai (valdybai)“ teigiama: „Vidaus audito vadovas turi periodiškai atsiskaityti aukščiausiems vadovams ir tarybai (valdybai) apie vidaus audito veiklos tikslų, įgaliojimų, funkcijų ir veiklos plano vykdymą bei Etikos kodekso ir *Standartų* laikymąsi. Ataskaitoje taip pat turi būti pateikta informacija apie atskleistą svarbią riziką, kontrolės problemas, iš jų – apie galimybes **sukčiauti**, valdymo klausimus bei kitus aukščiausiems vadovams ir tarybai (valdybai)“ (audito komitetui) „svarbius ir rūpimus klausimus“.

Standartuose nėra numatomas tokio atsiskaitymo periodiškumas, tačiau pažangiausioje praktikoje skatinama teikti ataskaitas apie klausimus, kurie nėra sprendžiami reguliarių susitikimų metu (pvz., rizikos vertinimo ir išorės kokybės vertinimo rezultatus), bent kartą per metus. Standarto paaiškinime pateikiami tokio atsiskaitymo patarimai, aptariamas vidaus audito veiklos nepriklausomumas, reikalavimai ištekliams ir vidaus audito veiklos rezultatai.

Audito komiteto pareigos ir atsakomybės bei atsiskaitymo už vidaus audito veiklą lūkesčiai turi būti aiškiai apibrėžiami audito komiteto nuostatuose (žr. „Susipažinimas su vidaus audito suinteresuotomis šalimis“).

Papildoma naudinga informacija

Audito veiklų koordinavimas – iš esmės, standartai, kurių turi laikytis išorės ir vidaus auditoriai, reikalauja dviejų skirtingų audito rūšių bendradarbiavimo arba jį skatina. 2050 standarte „Koordinavimas ir pasitikėjimas“ teigiama: „Vidaus audito vadovas turėtų dalytis informacija, koordinuoti darbą ir įvertinti, ar verta pasikliauti kitų vidaus bei išorės užtikrinimo ir konsultavimo paslaugų teikėjų darbu, kad būtų patikrinta visa organizacijos veikla ir kad nesidubliuotų atliekami darbai.“

Vidaus auditorių bendradarbiavimas su išorės auditoriais yra itin svarbus siekiant užmegzti santykius, kurie leistų išorės auditoriams remtis vidaus audito darbo rezultatais. Be to, norint, kad išorės auditorius galėtų remtis vidaus auditoriaus darbo rezultatais (ar atvirkščiai), gali prireikti patikrinimų, kurių metu, kaip teigiama 2050 standarto paaiškinime, VAV turėtų įvertinti užtikrinimo ir konsultavimo paslaugų teikėjų kompetencijas, objektyvumą ir reikiamą profesinį atidumą. *Standartai*, kuriais vadovaujasi išorės auditoriai, gali numatyti panašias patikrinimo procedūras, kurių reikia laikytis norint remtis vidaus audito darbo rezultatais. Vidaus ir išorės auditorių bendradarbiavimas gali padidinti audito efektyvumą ir sumažinti pastangas ir išteklius, reikalingus išorės auditui įvykdyti.

Viešojo sektoriaus vidaus audito gebėjimų brandumo modelis (Internal Audit Capability Model, IA-CM)¹⁶ – 2009 m. šį modelį sukūrė tarptautinis VAI tyrimų fondas, o 2017 m. modelis buvo atnaujintas siekiant įtvirtinti vidaus audito svarbą viešojo sektoriaus organizacijų valdymui ir atskaitomybei. Tai sistema, kurioje nurodoma, kokie pagrindiniai gebėjimai yra reikalingi efektyviam viešojo sektoriaus vidaus auditui.

Jame paaiškinamos modernios priemonės, kurias turi taikyti viešojo sektoriaus organizacija, siekdama organizuoti efektyvią vidaus audito veiklą, profesionaliai patenkinsiančią organizacijos valdymo poreikius. Vidaus audito gebėjimų brandumo modelyje vaizduojama, kaip pereiti iš žemesnio vidaus audito brandos lygio, būdingo mažesnėms organizacijoms, į aukštesnio brandos lygio efektyvų vidaus auditą, įprastai būdingą brandžioms, sudėtingos struktūros ir našioms organizacijoms.

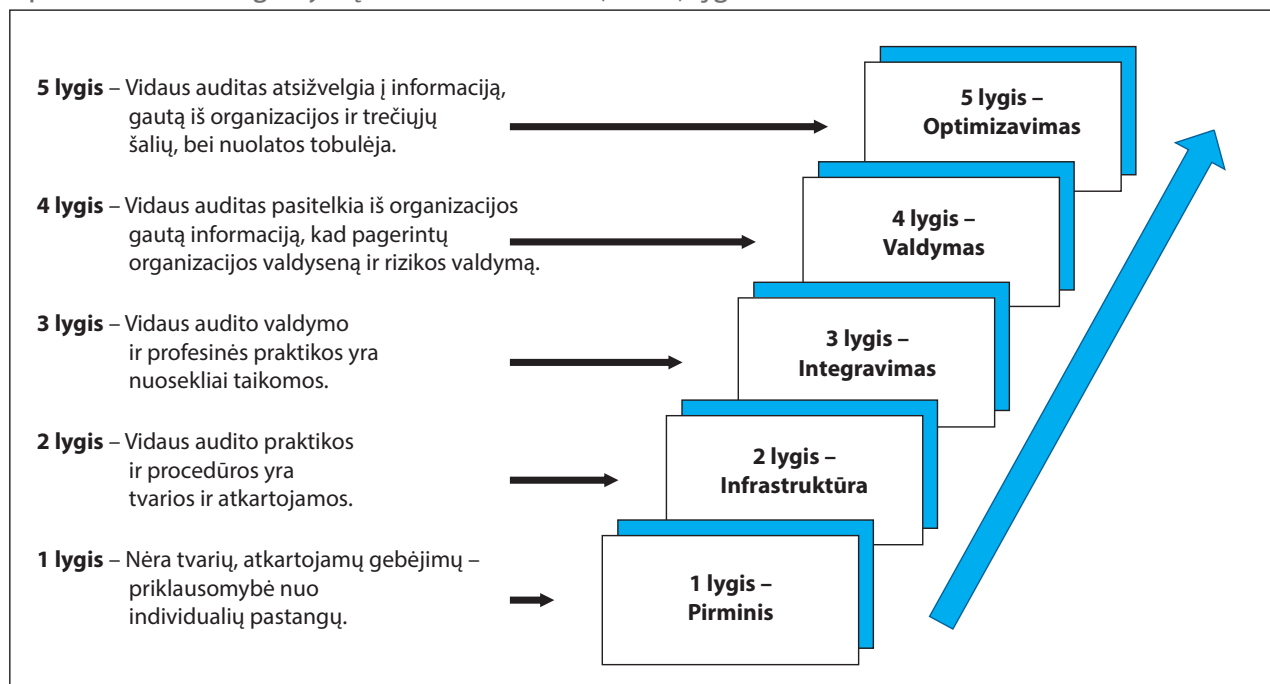
Vidaus audito gebėjimų brandumo modelyje (**5 paveikslėlis**) pateikiami penki vidaus audito veiklos gebėjimų brandos lygiai atsižvelgiant į veiklos pajėgumus. Žemesnių lygių (1 ir 2) gebėjimams yra būdinga infrastruktūros stoka, nepakankamas numatytų profesinių praktikų laikymasis ar dalinis profesinių standartų laikymasis, užduočių atlikimas pasitelkiant asmeninius įgūdžius, audito planavimas remiantis vadovų prioritetais ir kt. Aukštesnių lygių (3, 4 ir 5) gebėjimams yra būdingas profesinių standartų laikymasis, dėmesys nepriklausomumui ir objektyvumui, procesų, politikų ir procedūrų dokumentavimas, kiekybinis rizikos vertinimas ir valdymas, dalyvavimas organizacijos valdysenoje ir rizikos valdyme ir transformacija į besimokančią organizaciją, kuri yra nuolat atnaujinama ir tobulinama.

Vertinant viešojo sektoriaus vidaus audito veiklos gebėjimų brandumą reikia įvertinti tris kintamuosius: pačią veiklą, organizaciją ir aplinką, kurioje organizacija vykdo veiklą. Vykdamas vidaus audito veiklą reikia atsižvelgti į žinias ir poreikius, kurie yra būdingi viešojo sektoriaus organizacijų vidaus auditui (pvz., visuomenės saugą, sveikatos priežiūrą ar viešuosius darbus). Organizacija įsipareigoja nustatyti optimalų vidaus audito gebėjimų brandos lygį, kuris užtikrintų organizacijos valdymo poreikius, reikiamus gebėjimus ir veiklos rezultatus.

Tačiau ne kiekvienai organizacijai reikalinga tokia pati vidaus audito branda arba sudėtingumas. Brandos lygis turi atitikti organizacijos veiklos pobūdį, sudėtingumą ir rizikas, su kuriomis ji gali susidurti. Taip pat nėra ir „universalus“ gebėjimų brandos lygis. Vidaus audito veiklos gebėjimai yra tiesiogiai susiję su VAV veiksmis, atliekamais siekiant nustatyti procesus ir praktikas, kuriomis įgyjami ir užtikrinami reikiami vidaus audito gebėjimai, bei priemonėmis, kurių organizacijos vadovai imasi norėdami sukurti vidaus auditui palankią aplinką. Vidaus auditas turi būti atliekamas ekonomiškai ir efektyviai būdu.

¹⁶ MacRae ir Sloan, Vidaus audito gebėjimų brandumo modelis

5 pav. Vidaus audito gebėjimų brandumo modelio (IA-CM) lygiai



Autorių teisės 2017 m. © priklauso Vidaus audito fondui. Visos teisės saugomos.

Vidaus audito gebėjimų brandos modelis yra naudingas bet kokiai viešojo sektoriaus organizacijai siekiant:

- nustatyti esamą vidaus audito veiklos brandos lygį ir palyginti organizacijos brandą su lygiais modelyje;
- išsiaiškinti organizacijos reikalavimus vidaus audito veiklai, strateginę kryptį, vidaus audito veiklai keliamus lūkesčius ir vidaus audito veiklos vertinimo mechanizmą;
- informuoti vadovus, darbuotojus ir kitas pagrindines suinteresuotas šalis, įskaitant audito komitetą, apie efektyvaus vidaus audito svarbą, kaip jis pasitarnauja organizacijai ir jos suinteresuotoms šalims bei akcentuoti vidaus audito svarbą sprendimų priėmėjams;
- gauti ir išplatinti kokybės vertinimo rezultatus, kuriais remiantis vidaus audito veiklos gebėjimų branda palyginama su *Standartais* ir kitais privalomais TPPP ar jurisdikcijoje taikomais norminiais teisės aktų reikalavimais vykdant savęs vertinimą ar išorės kokybės vertinimą;
- vertinti turimus gebėjimus palyginant juos su tais, kurie gali būti reikalingi gerinant vidaus audito veiklą;
- sudaryti organizacijos veiklos gerinimo gaires ir gebėjimų tobulinimo tvarką, kuria numatomi organizacijos veiksmai, padėsiantys organizuoti ir sustiprinti vidaus audito veiklą.

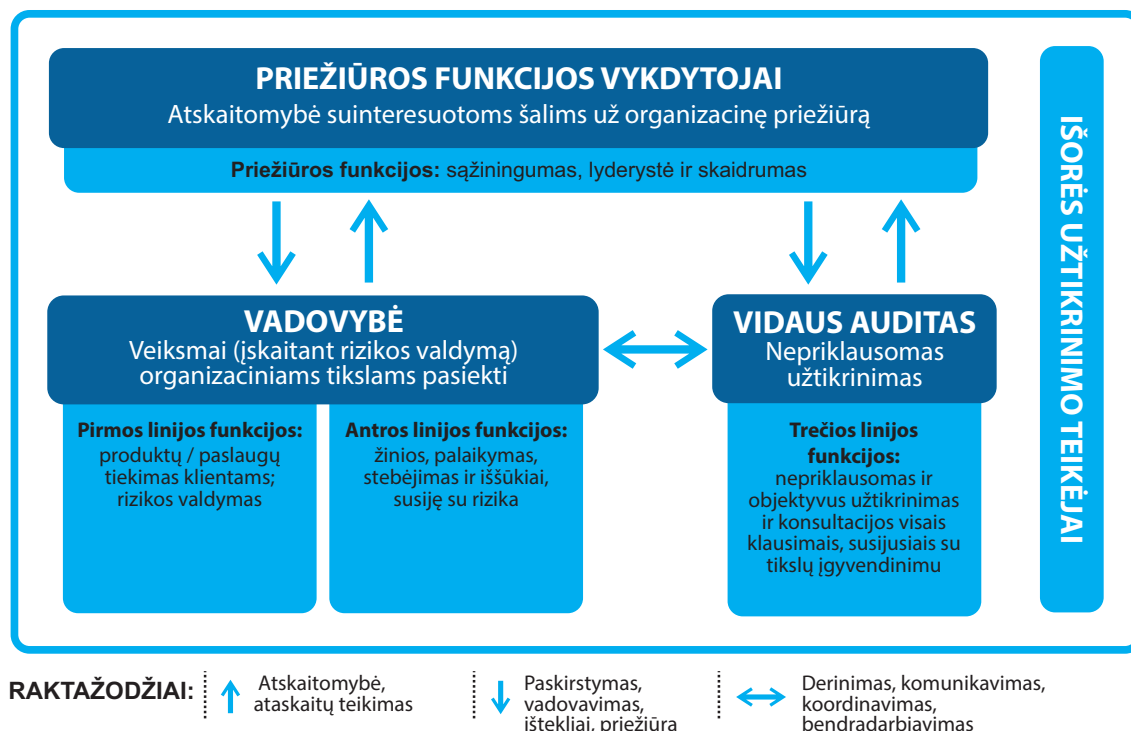
Trijų linijų modelio naudojimas – tarptautinio VAI sukurtas Trijų linijų modelis (*Three Lines Model*) leidžia organizacijoms nustatyti struktūras ir procesus, kurie geriausiai padėtų pasiekti užsibrėžtus tikslus, sustiprintų organizacijos valdymą ir rizikos valdymą. Modelis ir pagrindiniai jo principai gali būti pritaikomi visoms organizacijoms, įskaitant priklausančias viešajam sektoriui; vaizdinis modelis naudingas vadovams ir kitiems atitikties funkcijas atliekantiems specialistams ir paaiškina jų pareigas.

Modelyje aiškinama, kad organizacijos priežiūros funkcijos vykdytojai, vadovai ir vidaus auditas turi atskiras atsakomybes, tačiau jų veiklos turi atitikti organizacijos tikslus. Be kitų atsakomybių, priežiūros funkcijos vykdytojai atsiskaito suinteresuotoms šalims už vadovavimą organizacijai. Vadovų pareigos išsidėsčiusios pirmojoje ir antrojoje linijose bei apima rizikos valdymą siekiant organizacijos tikslų. Linija, kuriai priskiriamos pareigos, priklauso nuo vadovo darbo srities, t. y., ar vadovas teikia paslaugą (pvz., klientams), ar padeda vykdyti kitas organizacijos veiklas (pvz., teikia paslaugas organizacijos viduje).

Antrajai linijai gali būti priskiriamos tokios pareigos, kaip rizikos valdymas, atitiktis, finansų ir teisės funkcijos. Šias pareigas einantys asmenys gali užsiimti stebėseną, teikti rekomendacijas, patarimus, atlikti tyrimus, analizes ir kurti ataskaitas. Trečioji linija išsiskiria iš kitų savo nepriklausomumu, tačiau skatinama reguliariai bendradarbiauti su antrąja linija, padedant įvertinti vidaus kontrolės sistemos stiprumą.

Priklausydamas trečiajai linijai vidaus auditas teikia nepriklausomas ir objektyvias užtikrinimo paslaugas ir rekomendacijas visais su tikslų įgyvendinimu susijusiais klausimais. Nors vidaus audito veikla gali būti vykdoma kartu su antrąja linija, vidaus auditoriai neturi atlikti ar nulemti vadovų sprendimų jų srityse. Vidaus auditoriai pirmiausia atsiskaito priežiūros funkcijos vykdytojams, nepriklausomai nuo vadovų pareigų. VAV turėtų užtikrinti, kad vidaus audito ir audito komiteto nuostatuose būtų numatomos atsakomybės už abi šiam modeliui priklausančias pareigas (žr. „Rezultatai – nuostatai ir audito komitetas“). Vidaus auditas pirmiausia turėtų nustatyti, ar organizacijoje taikomas modelis veikia ir ar antrajai linijai priklausantys vadovai atlieka savo funkcijas.

6 pav. Trijų linijų modelis



Autorių teisės 2020 m. © priklausio „The Institute of Internal Auditors, Inc.“. Visos teisės saugomos.

Organizacijos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės vertinimas – kaip teigiama vidaus audito sąvokos apibrėžime (privalomoje TPPP nuostatoje), organizacijos vidaus audito veikla turi būti atliekama atsižvelgiant į tam tikrus kriterijus (tai pakartojama ir 1220.A1 standarte „Reikiamas profesinis atidumas“). Organizacija turi nustatyti, dokumentuoti ir paaiškinti pareigą laikytis šių kriterijų bei supažindinti su tuo visų lygių organizacijos darbuotojus, laikantis Trijų linijų modelio. Auditoriai, kurie sėkmingai ir aktyviai laikosi šių kriterijų, kuria pridėtinę vertę savo priežiūros funkcijos vykdytojams ir vadovų grupėms.

Standartuose nuo 2100 „Veiklos pobūdis (sritis)“ iki 2130 „Kontrolė“ išsamiai paaiškinami vidaus auditoriams keliami reikalavimai įsigilinti į organizacijos valdymą, rizikos valdymą ir kontrolę. Auditoriai taip pat turi teikti užtikrinimo ar konsultavimo paslaugas bei pasiūlymus, kaip pagerinti šias sritis:

- strateginis planavimas ir organizacijos vertybių propagavimas;
- sprendimai dėl organizacijos operacijų;
- rizikų valdymas ir kontrolė bei susijusios informacijos teikimas organizacijai;
- etikos programos ir veiklos;
- veiklų tarp priežiūrą vykdančių organų, auditorių ir vadovų koordinavimas;
- IT sistemų valdysena.

Svarbu, kad vidaus audito veiklą atliktų auditoriai, išmanantys organizacijos veiklos sritis ir procesus, įskaitant rizikos valdymą ir kontrolę (žr. „Vidaus audito veiklos įgyvendinimo modeliai“ ir „Vidaus audito veiklos aprūpinimas personalu“). Šios organizacijos veiklos sritys turi būti audituojamos tokiu mastu, kuris atitiktų organizacijos priežiūrą vykdančio organo ir aukščiausių vadovų nustatytą **rizikos apetitą**.

Be to, organizacijos vidaus kontrolės procesus, ypač tuos, kurie yra susiję su finansų sistemomis ir jų procesais, peržiūrinčiam ir vertinančiam viešojo sektoriaus vidaus auditoriui taip pat gali praversti 2013 m. COSO *Integruotieji vidaus kontrolės priemonių pagrindai (Internal Control - Integrated Framework)*¹⁷.

Sukčiavimo vertinimas – nors vidaus audito veiklos pagrindiniu tikslu nėra laikomas sukčiavimo nustatymas, viešajame sektoriuje vidaus auditoriams itin svarbu deramai įvertinti sukčiavimą ir korupciją, ypač esant krizei, galinčiai turėti reikšmingos įtakos visuomenei (pvz., politinės, aplinkos apsaugos ir sveikatos krizės atveju).

Standartuose aptariami atvejai, kai vidaus auditoriai privalo įvertinti arba atitikti tam tikrus sukčiavimo aptikimo reikalavimus:

- 1210.A2 standarte (dėl profesionalumo) teigiama: „Vidaus auditoriams reikia turėti pakankamai žinių, kad galėtų įvertinti sukčiavimo riziką ir organizacijos taikomas sukčiavimo prevencijos priemones, tačiau nereikalaujama, kad jie turėtų tokių sugebėjimų kaip asmenys, kurių pagrindinis darbas yra nustatyti ir tirti sukčiavimą.“
- 1220.A1 standarte (dėl reikiamo profesinio atidumo) teigiama: „Vidaus auditoriai turi laikytis reikiamo profesinio atidumo įvertindami <...> svarbių klaidų, sukčiavimo ar reikalavimų nesilaikymo tikimybę.“
- 2120.A2 standarte (dėl rizikos valdymo) teigiama: „Vidaus auditas turi vertinti galimybes sukčiauti ir tai, kaip organizacija valdo sukčiavimo riziką.“
- 2210.A2 standarte (dėl užduoties tikslų) teigiama: „Vidaus auditoriai, apibrėždami užduoties tikslus, turi apsvarstyti svarbių klaidų, sukčiavimo, reikalavimų nesilaikymo ir kitokios rizikos tikimybę.“

Teisės aktuose gali būti numatyta, kad kai kurių viešojo sektoriaus vidaus audito veiklų metu turi būti atliekami organizacijai reikalingi sukčiavimo tyrimai. Svarbu atkreipti dėmesį, kad sukčiavimo tyrimai gali būti įvairaus pobūdžio (nuo tradicinio audito ar konsultavimo paslaugų), o kai kurie procesai gali būti keičiami atsižvelgiant į pavaldumą.

Reikia atsižvelgti į daugelį veiksnių ir atidžiai juos įvertinti. Atliekant sukčiavimo tyrimą svarbiausia yra laikas. VAV privalo užtikrinti, kad personalas, kuriam yra pavesta atlikti sukčiavimo tyrimą, prireikus mokėtų pristatyti įrodymus teisme. Vidaus auditoriai neprivalo būti sukčiavimo tyrimų ekspertais, o prireikus atlikti sukčiavimo tyrimą sprendimas dėl kreipimosi į atitinkamų įgūdžių turinčius specialistus gali būti priimamas kartu su audito komitetu ar aukščiausiais vadovais (žr. „Vidaus audito veiklos įgyvendinimo modeliai“).

¹⁷ COSO, pagrindinis puslapis

Šaltiniai

Daugiau informacijos apie vidaus auditoriaus vaidmenį aptinkant sukčiavimą ieškokite tarptautinio VAI praktinių patarimų „Vidaus auditas ir sukčiavimas“ 2-ajame leidime (*Internal Audit and Fraud, 2nd Edition*).

Be to, dėl galimai neskelbtino užtikrinimo ir konsultavimo ataskaitų turinio gali tekti koreguoti tokių ataskaitų teikimo procesus. Reikia laikytis diskretiškumo, o ataskaitos turi būti teikiamos tik tiems asmenims, kuriems yra reikalinga, atsižvelgiant į teisės aktus.

Aplinkosaugos, socialinės atsakomybės ir valdymo (Environmental, Social and Governance, ESG) veiksmų vertinimas – Jungtinių Tautų (JT) darnaus vystymosi tikslai (DVT) bei aplinkosaugos, socialiniai ir valdymo (ASV) iššūkiai tampa vis aktualesni. Sulaukę didelio visuomenės, organizacijų, politikų ir kitų suinteresuotų šalių dėmesio šie iššūkiai užima vis svarbesnę vietą ir viešajame sektoriuje¹⁸. Viešojo sektoriaus organizacijos turi tapti aplinkosaugos, socialinių ir valdymo praktikų taikymo pavyzdžiu, nes tai gali daryti didelę įtaką visuomenei. Atliekant rizikos vertinimą turi būti atsižvelgiama ir į šiuos veiksmus (žr. „Visos organizacijos rizikos vertinimas“).

Vidaus auditoriai turi išsiaiškinti, kuri grandis yra atsakinga už įstatymų laikymąsi ir ataskaitų teikimą organizacijos ir centrinės valdžios lygmeniu. Kaip ir kitų auditų atveju, vidaus audito veikla turi išsiaiškinti aplinkosaugos, socialinės atsakomybės ir valdymo procesų esmę ir atitinkamai planuoti visas užtikrinimo ir konsultavimo užduotis. Bet kokie su aplinkosauga, socialine atsakomybe ir valdymu arba darnaus vystymosi tikslais susiję organizacijos reikalavimai turi būti įtraukti į vidaus audito veiklos riziką ir įvertinti vykdant užtikrinimą.

Šių procesų vidaus audito veikla turi būti planuojama ir atliekama organizacijos kontekste, o VAV privalo užtikrinti tinkamus gebėjimus arba, jei sritis techninė, numatyti, kaip įgyti specialiuosius įgūdžius. Atliekant vidaus audito veiklą gali būti svarstoma galimybė išskaidyti ją į audituojamas dalis, atidžiai įvertinus būdingas rizikas, esamas vidaus kontrolės ir stebėsenos priemonės (pvz., antrosios linijos pareigybių priežiūrą).

IT sistemų vertinimas – viešajam sektoriui taip pat būdinga daugelis bendrojo pobūdžio IT rizikų. Viešasis sektorius laiko ir saugo įvairią neskelbtiną ir privačią piliečių informaciją, įskaitant gimimo ir mirties išrašus, adresus, transporto priemonių duomenis, sveikatos informaciją, finansų informaciją ir kt.

Informacijos, kuri yra saugoma viešojo sektoriaus organizacijos valdomose ar jai priklausančiose vidaus ir išorės sistemose, apsaugos ir privatumo iššūkiai yra kritiškai svarbūs. Jie tampa dar aktualesni viešajame sektoriuje diegiant modernias, pvz., debesijas, technologijas. Atliekant vidaus audito veiklos rizikos vertinimą privaloma atsižvelgti į šiuos IT aspektus. Jei dabartinis personalas neturi gebėjimų, reikalingų jų auditui atlikti, VAV gali aptarti su audito komitetu (jei audito komiteto nėra, su organizacijos vadovu. Žr. „Vidaus audito veiklos vykdymo modeliai“) galimybes aprūpinti audito veiklą išorės ištekliais arba jungtiniais ištekliais.

Viešojo sektoriaus vidaus audito veiklos taip pat turi neatsilikti nuo kitų kylančių IT iššūkių ir tendencijų, pvz., dirbtinio intelekto bei didžiųjų duomenų, ir galimų jų padarinių (teigiamų ir neigiamų) viešojo sektoriaus organizacijoms.

Finansų valdymas ir vidaus kontrolė – išorės auditas (kurį gali atlikti aukščiausia audito institucija arba tokia organizacija, kaip valstybės finansų vidaus audito skyrius) prisiima didžiausią atsakomybę už organizacijos finansinių ataskaitų auditą¹⁹. Tačiau vykdydamas rizikos vertinimą vidaus auditorius turi atsižvelgti į finansų sistemą ir išsiaiškinti kontrolės priemonės, nes jos yra susijusios su sistemomis ir procesais, kurie sąlygoja organizacijos finansines ataskaitas; taip užtikrinama tinkama visuomenės lėšų apsauga ir efektyvus jų panaudojimas (atsižvelgiant į kitus užtikrinimo paslaugų teikėjus bei riziką, lyginant ją su kitomis nustatytomis rizikomis (žr. „Planavimas“). Kaip jau buvo minėta, COSO *Integruotieji vidaus kontrolės priemonių pagrindai* (COSO *Internal Control – Integrated Framework*) gali būti naudingi vertinant vidaus kontrolės priemones.

¹⁸ Jungtinės Tautos „Darnaus vystymasis“ (“Sustainable Development”)

¹⁹ SAI, “What Are Supreme Audit Institutions?”

Kai kuriuose regionuose, įskaitant Europą, Ramiojo vandenyno regioną, Afriką ir Kambodžą, spragų analizę ir rizikos valdymą atliekantys auditoriai taip pat gali naudoti viešųjų išlaidų ir finansinės atskaitomybės (*Public Expenditure and Financial Accountability*, PEFA) (VIFA) vertinimus, kuriuos atlieka Tarptautinis valiutos fondas (TVF), siekdamas įvertinti centrinės agentūros ir visos valdžios viešųjų finansų valdymo (VFV) gebėjimus ir pajėgumus²⁰. Jie taikomi nepriklausomai nuo organizacijos ar vyriausybės dydžio.

2001 m. VIFA programą pradėjo vykdyti septyni tarptautiniai plėtros partneriai: Europos Komisija, TVF, Pasaulio Bankas ir Prancūzijos, Norvegijos, Šveicarijos bei JK vyriausybės. VIFA pradėta taikyti kaip priemonė harmonizuoti VFV vertinimą visose bendradarbiaujančiose organizacijose. Vėliau buvo sukurta ir VIFA programa – standartinė metodologija VFV vertinimams atlikti. Nuo 2001 m. VIFA tapo pripažintu VFV vertinimų standartu.

Vadovavimas vidaus audito veiklai

2000 standarte „Vadovavimas vidaus audito veiklai“ teigiama: „Vidaus audito vadovas turi veiksmingai vadovauti vidaus audito veiklai, kad organizacijai ji būtų naudinga.“ Toliau aprašytų veiklų vykdymas padės užtikrinti standarto laikymąsi.

Strateginis planas – svarbu, kad kiekvienos iniciatyvos atveju vadovai turėtų struktūrizuotą požiūrį į organizacijos padėtį ir kaip ji įsiliesia į valstybės politiką. Taip vadovai lengviau nustatys svarbiausius tikslus ir siekinius, kuriuos reikia įgyvendinti tolesniame darbe. Tai taikoma ir VAV, atsakančiam už vidaus audito veiklą viešojo sektoriaus organizacijoje. Turint planą vidaus audito veikla išliks aktuali nuolat besikeičiančioje aplinkoje.

Kurdamas tinkamą strateginį vidaus audito veiklos planą VAV gali remtis įvairiomis sistemomis (įskaitant IA-CM, pavaizduotą **5 paveikslėlyje**). Į strateginį planą įtraukiami svarbiausi vidaus audito veiklos tikslai, kurie įgyvendinami atsižvelgiant į organizacijos tikslus (o viešajame sektoriuje dažnai ir centrinės valdžios tikslus). Tai neapima išsamių užtikrinimo užduočių su numatytais atlikimo terminais, kurioms dažniausiai galioja metinis audito planas (žr. „Rizikos vertinimu pagrįsto audito plano parengimas“).

Rengdamas vidaus audito veiklos strateginį planą VAV gali pasitelkti įvairius įrankius. Šie įrankiai padeda struktūriškai įvertinti viešojo sektoriaus organizacijos tikslą, siekinius ir rezultatus bei leidžia VAV lengviau parengti vidaus audito veiklos strateginį planą, kuris atitinka organizacijos (ir galimai aukštesnės valdžios) strateginį planą. Į pirminį vidaus audito veiklos strateginį planą būtinai turi būti įtraukta vizija, misija, pagrindinės vertybės (kurios turi sutapti su numatytais VAI Etikos kodekse), tikslai ir siekiai bei progreso ir sėkmingo audito nustatymo priemonės.

VAV gali pradėti strateginio planavimo darbus apžvelgdamas pagrindines organizacijos veiklas ir kaip jose atsispindi organizacijos kultūra, rizika ir aplinka. Svarbu suprasti organizacijos tikslus ir kaip jie siejami su vidaus audito veiklos tikslais, pavyzdžiui, ar šiuose tiksluose numatomas pridėtinės vertės kūrimas, privalomųjų reikalavimų laikymasis arba ar organizacija planuoja naudoti vidaus auditą kitais, ne tik nepriklausomo ir objektyvaus užtikrinimo tikslais.

VAV turi rasti pusiausvyrą tarp oficialių užtikrinimo darbų ar konsultavimo paslaugų pridėtinės vertės ir vadovų poreikių patenkinimo galimai turint ribotus išteklius. VAV turėtų pasinaudoti žiniomis apie organizacijos kultūrą ir priežiūros funkcijos vykdytojų bei vadovų prioritetus užmegzdamas ryšius ir susitikdamas su suinteresuotomis šalimis (žr. „Pavaldumo santykiai organizacijoje“ ir „Susipažinimas su vidaus audito suinteresuotomis šalimis“).

²⁰ PEFA, „PEFA PFM“ pagrindinis puslapis

Jei vidaus auditas atliekamas laikantis IA-CM modelio, į jį turėtų būti įtrauktos visos veiklos ar tikslai, kurie yra reikalingi siekiant pasiekti norimą gebėjimų brandos lygį. Strateginiame plane turi būti išdėstyti ir ilgalaikiai organizacijos progresavimo, brandumo ir norimų vidaus audito veiklos pasiekimų tikslai, pvz., pagerintos audito praktikos, poveikis organizacijos rizikos valdymo kultūrai, požiūris į vidaus auditorių kaip į partnerį ir patikimą patarėją, VAV vieta prie aukščiausių vadovų stalo, laiku teikiamos ataskaitos ir kt.

Vidaus audito veiklos aprūpinimas personalu – vidaus audito veiklai turi būti skiriamas įvairaus išsilavinimo ir patirties personalas. Labiausiai tikėtina, kad viešojo sektoriaus vidaus audito veiklos apimtis bus nustatoma skirstant biudžetą (žr. „Biudžeto skyrimas vidaus audito veiklai“).

VAV turėtų bendradarbiauti su audito komitetu ir aukščiausiais vadovais, kad išsiaiškintų, ar numatyta veiklos apimtis bei jungtiniai personalo ištekliai yra pakankami tinkamam organizacijos auditui įvykdyti (žr. „Vidaus audito veiklos įgyvendinimo modeliai“). Mažesniems skyriams gali būti naudinga susitelkti į pagrindines rizikas ir pasamdyti daugiau kvalifikuotų auditorių, o didesni skyriai gali pasitelkti jungtinius žmogiškuosius išteklius, sudarytus iš naujokų audito srityje bei labiau patyrusių žmonių ir skirtingą akademinį ir profesinį išsilavinimą turinčių žmonių. Mažas skyrius gali bendradarbiauti su savo organizacijos žmogiškųjų išteklių skyriumi, kad įvertintų minimalius reikalavimus ir reikiamus įgūdžius, kvalifikacijas bei patirtį.

Įvertinant tai, kad vidaus auditorius atlieka įvairias funkcijas, 1210 standarte „Profesionalumas“ teigiama: „Vidaus auditoriai privalo turėti žinių, įgūdžių ir kitų sugebėjimų, reikalingų auditoriaus funkcijoms atlikti. Visa vidaus audito veikla turi būti atliekama turint arba įgyjant reikalingų žinių, įgūdžių ir kitų sugebėjimų.“

Siekiant padėti VAV nustatyti, kokie profesiniai gebėjimai yra reikalingi vidaus auditui, tarptautinis VAI išleido „Vidaus audito veiklos gebėjimų pagrindus“ (*The Internal Audit Competency Framework*)²¹. Jais galima naudotis rengiant auditorių kvalifikacijų kėlimo planus bei lyginant esamus įgūdžius su lyginamaisiais indeksais ir tais įgūdžiais, kurie gali būti reikalingi efektyviai vidaus audito veiklai. Pagrinduose apibūdinami keturi vidaus auditorių gebėjimų kriterijai – profesionalumas, našumas, aplinka bei lyderystė ir komunikacija, bei numatoma vertinti šias vidaus auditorių žinias: bendrąjį informuotumą, praktines žinias ir ekspertinę praktiką. VAV (ar kitam patyrusiam vidaus audito veiklos lyderiui) gali reikėti įvertinti viešojo sektoriaus kontekstą.

Pagrindais gali būti vadovaujamosi įdarbinant naują personalą ar derinant personalo mokymų planus. Jie taip pat gali būti naudingi VAV nustatant ir užpildant vidaus audito veiklos spragas. Pagrindus taip pat galima naudoti kaip lyginamąjį įrankį kuriant išsamius pareigybių aprašus, kuriuose nurodoma, ko tikimasi iš vidaus audito specialistų, ir kurie yra naudojami vertinant jų veiklą. Nors auditoriui reikalingi gebėjimai nepriklauso nuo sektoriaus, viešojo ir privačiojo sektoriaus vidaus auditoriams gali būti reikalingi skirtingi įgūdžiai. Pavyzdžiui, viešojo sektoriaus vidaus auditoriai įprastai turi patirties tokiose srityse, kaip viešieji pirkimai, valstybės politika ir paslaugų teikimas. Darbuotojų moralei užtikrinti svarbu sukurti darbo aplinką, kurioje auditoriai suprastų savo pareigas, kaip jos įsilieja į bendrą organizacijos veiklą, kuria pridėtinę vertę siekiant organizacijos tikslų ir kaip atskirų auditorių veikla gali prisidėti vykdant visos vidaus audito veiklos misiją.

Samdant ar skiriant VAV kandidatas turi turėti svarbios ir įvairios patirties, kuri yra reikalinga sėkmingiems vidaus audito veiklos rezultatams garantuoti (VAV gali būti įgijęs šios patirties įvairiose viešojo sektoriaus organizacijose). Kritiškai svarbu susipažinti su TPPP ir bet kokiais kitais aktualiais audito standartais bei turėti kitus pagrindinius įgūdžius, įskaitant rašymo ar kitus komunikacinius gebėjimus, vadovavimo patirtį ir su tuo susijusius gebėjimus bei etines vertybes. Audito komiteto (jei jis egzistuoja) pasiūlymai yra svarbūs, nes jie gali padėti sprendimų priėmėjams pasirinkti tą kandidatą, kuris geriausiai atitiks organizacijos lūkesčius.

21 Tarptautinis VAI. Gebėjimų pagrindai

Jei įmanoma, vadovą samdanti arba skirianti organizacija turėtų atrinkti kandidatų grupę ir pakviesti juos pokalbiams. Darbuotojų paieška turi vykti ir pačioje organizacijoje, ir už jos ribų. Verta publikuoti viešus skelbimus ar, jei leidžia ištekliai, naudotis įdarbinimo agentūrų paslaugomis. Kandidatų paiešką reikia vykdyti gerai suprantant specialiuosius organizacijos poreikius bei unikalius viešojo sektoriaus vidaus audito aspektus. Be to, skelbimuose potencialiems klientams reikia paminėti kitas su darbo užmokesčiu nesusijusias skatinamąsias priemones, nes darbo užmokesčio klausimu viešajam sektoriui gali nepavykti konkuruoti su privačiojo sektoriaus įmonėmis.

Vidaus audito vadovas gali sudaryti audito personalą iš pasamdytų ar atrinktų asmenų, turinčių techninį išsilavinimą ar kitų gebėjimų, arba oficialių ar darbo metu vykdomų mokymų metu ugdyti reikiamus techninius audito įgūdžius. Šiuo tikslu gali praversti darbuotojų rotacija, nes taip auditoriai galės susipažinti su skirtingomis organizacijos veiklos ar valstybės politikos sritimis bei sustiprinti nepriklausomumą ir objektyvumą įgydami naujų žinių.

Taikant jungtinių išteklių (ar bendradarbiavimo) modelį audito veiklai galima pasitelkti įvairius organizacijos gebėjimus, supažindinant kitų organizacijos skyrių darbuotojus su auditu ir pagerinant vidaus audito personalo darbo kompetencijas bei pačio audito efektyvumą. Priklausomai nuo valstybės politikos srities, pagrindinių rizikų ir audito plano, gali prireikti samdyti ar atrinkti specializuotos patirties arba gebėjimų turinčius darbuotojus.

Pavyzdžiui, viena svarbiausių IT sistemų audito dedamųjų yra rizikos vertinimas, o audito plane gali būti numatoma samdyti ar pasirinkti auditorių, turintį patirties ir specialiųjų žinių IT srityje. Tačiau labiausiai vidaus audito veiklai atlikti praverčia toks personalas, kuris turi „bendrųjų“ gebėjimų (žr. „Vidaus audito veiklos įgyvendinimo modeliai“). Taip pat reikia atsižvelgti į tam tikrus specializuotus gebėjimus, kuriuos geriau užtikrina laisvai samdomi paslaugų teikėjai, o ne įdarbinti specialistai.

Vidaus audito vadovų ir personalo gebėjimus įrodo sertifikatai, pavyzdžiui VAI išduotas Vidaus auditoriaus sertifikatas (*Certified Internal Auditor, CIA*) ar Rizikos valdymo užtikrinimo sertifikatas (*Certificate in Risk Management Assurance, CRMA*). Tokie dokumentai užtikrina vidaus audito veiklos patikimumą ir yra teikiami organizacijos audito komitetui bei vadovams. Jungtinėje Karalystėje be akredituoto vidaus auditoriaus (*Chartered Internal Auditor*) kvalifikacijos tarptautinio VAI asocijuotasis Atestuotas vidaus auditorių institutas išduoda ir Viešojo sektoriaus vidaus audito sertifikatą²².

Biudžeto skyrimas vidaus audito veiklai – tai, ar VAV yra įgaliotas skirti biudžetą, gali priklausyti nuo audituojamos organizacijos srities, veiklos apimtys ir viešųjų lėšų valdymo taisyklių, kurios galioja kiekvienoje jurisdikcijoje. Jei VAV atsako už biudžeto skyrimą, tai gali būti vienas didžiausių iššūkių organizuojant ar atnaujinant vidaus audito veiklą. Dėl ribotų išteklių didžioji dalis viešojo sektoriaus organizacijų susiduria su didele konkurencija. Be to, tokios organizacijos gali susidurti ir su politiniu spaudimu dėl mokesčių mokėtojų reikalavimų užtikrinti efektyvumą bei valdžios siekio sumažinti viešojo administravimo išlaidas ir kaštus. Dėl šių veiksnių viešojo sektoriaus subjektams lieka mažiau išteklių.

Todėl VAV susiduria su iššūkiu įrodyti, kiek ir kokių išteklių reikia siekiant įgyvendinti strateginius ir metinius audito planus (kurie turi atitikti šių patarimų skilties „Vidaus audito veiklos aprūpinimas personalu“ nuostatus). Reguliarus bendravimas su pagrindinėmis vidaus suinteresuotomis šalimis taip pat padeda gauti papildomų išteklių, išsiaiškinti, kas gali būti padaryta neviršijant biudžeto, ir vienodai svarbu, kas negali būti padaryta dėl biudžeto apribojimų.

22 Akredituotas vidaus auditorių institutas, pagrindinis puslapis

Vidaus audito politikų ir procedūrų parengimas – 2040 standarte „Politika ir procedūros“ teigiama: „Vidaus audito vadovas atsakingas už vidaus audito veiklos politikos ir procedūrų parengimą.“ Kaip teigiama standarto paaiškinime: „Politikos bei procedūrų forma ir turinys priklauso nuo vidaus audito tarnybos dydžio, struktūros ir darbų sudėtingumo.“ Tokiose procedūrose įprastai aptariamos temos, apie kurias plačiau paaiškinama šių nuostatų kituose skyriuose:

- Etikos kodeksas;
- įdarbinimo, mokymų ir darbuotojų išlaikymo praktikos;
- tęstinis profesinis tobulėjimas, numatomas VAI gebėjimų pagrinduose²³, metiniame rizikos vertinime ir audito planuose;
- audito planavimo, atlikimo ir pranešimo procedūros;
- kokybės užtikrinimo ir gerinimo programa;
- audito rekomendacijų laikymosi užtikrinimas;
- suinteresuotų šalių atsiliepimai ir reakcija į juos.

Kokybės užtikrinimo ir gerinimo programa – 1300 standarte „Kokybės užtikrinimo ir gerinimo programa“ teigiama: „Vidaus audito vadovas yra atsakingas už parengimą ir priežiūrą kokybės užtikrinimo ir gerinimo programos, apimančios visus vidaus audito veiklos aspektus.“ Į tokią programą įtraukti reguliarius vidaus ir išorės kokybės vertinimai ir nuolatinė vidinė stebėseną. Programa yra skirta padėti vidaus audito veiklai kurti pridėtinę vertę ir gerinti organizacijos veiklas bei užtikrinti, kad veikla atitinka *Standartus*. Ji gali būti naudinga nustatant vidaus audito veiklos spragas ir padėti VAV atnaujinti silpną vidaus audito veiklą ar nustatyti TPPP sritis, kurių naujas vidaus auditorius kol kas sėkmingai neįgyvendina. Prioritetas sričių gerinimui turi būti numatytas vidaus audito veiklos strateginiame plane. Toks gerinimas turi būti atliekamas kartu su audito komitetu (ar jei audito komiteto nėra, su aukščiausiais vadovais).

Remiantis standarto 1310 „Kokybės užtikrinimo ir gerinimo programos reikalavimai“ įgyvendinimo nuostatomis, kokybės programos vertinimų metu atsižvelgiama į:

- privalomųjų TPPP nuostatų laikymąsi;
- įvykdytos audito veiklos kokybę ir priežiūrą;
- vidaus audito veiklos nuostatų, tikslų, siekinių, politikų ir procedūrų adekvatumą;
- vidaus audito veiklos vertę bendrajai organizacijos veiklai, įskaitant valdymą, rizikos valdymą ir vidaus kontrolės procesus bei veiklos gerinimą;
- galiojančių įstatymų, norminių teisės aktų ir kitų vyriausybės ar specializuotų valstybės politikų ir standartų laikymąsi;
- nuolatinį gerinimo veiklų ir geriausių praktikų efektyvumą;
- pagrindinių veiklos rodiklių nustatymą.

Be 1300 ir 1310 standartų taip pat laikomasi šių standartų: 1311 „Vidinis vertinimas“, 1312 „Išorinis įvertinimas“, 1320 „Pranešimas apie kokybės užtikrinimo ir gerinimo programą“, 1321 „Teiginio „vidaus audito veikla atitinka tarptautinius vidaus audito standartus“ vartojimas“ ir 1322 „Neatitikimų atskleidimas“.

23 Tarptautinis VAI, Gebėjimų pagrindai

1312 standarte „Išorinis įvertinimas“ teigiama, kad išorinį įvertinimą bent kartą per penkerius metus turi atlikti kvalifikuota ir su TPPP susipažinusi nepriklausomų specialistų komanda. Audito komitetas (jei jo nėra, aukščiausi vadovai) turėtų dalyvauti renkantis vertintojų komandą, kad būtų išvengta interesų konflikto. Renkantis nepriklausomų vertintojų komandą galima kreiptis patarimų ir naudingų išteklių į tarptautinį VAI, o atliekant vidaus audito veiklą – į vietos tarptautinio VAI skyrių²⁴.

Taip pat galima atlikti ir savęs vertinimą, kurį patvirtintų nepriklausomi vertintojai, tačiau tai reikėtų svarstyti tik tada, kai vidaus auditoriai turi reikiamų žinių nepriklausomai ir objektyviai atlikti tokį vertinimą. Privaloma, kad vidaus audito veiklos vertinimo, atliekamo bent kartą per penkerius metus, ataskaitose būtų teiginys „iš esmės atitinka“, reiškiantis, kad darbai atliekami laikantis TPPP. Šis teiginys reiškia, kad organizacijos vidaus audito veikla yra patikima ir atliekama profesionaliai, o užtikrinimo ir konsultavimo užduotys vykdomos su reikiamu profesiniu atidumu; jis taip pat leidžia priežiūros funkcijos vykdytojams ir vadovams žinoti, kad vidaus audito veiklos rezultatais galima pasikliauti.

Vidiniai vertinimai taip pat turi būti atliekami reguliariai; pažangiausiose praktikose tokie vertinimai atliekami kartą per metus arba bent kartą tarp išorinių įvertinimų. Tarptautinio VAI pristatytas Kokybės vertinimo vadovas (*Quality Assessment Manual*) gali būti naudingas ruošiant vidaus audito veiklą išoriniam vertinimui ar atliekant vidinį vertinimą²⁵.

Nuolatinė stebėseną turi būti įtraukta į kasdienės vidaus audito procedūras ir į vidaus audito veiklos vadovą (žr. „Vidaus audito politikų ir procedūrų parengimas“). Atliekami kartu, stebėseną ir vidaus auditas turėtų užtikrinti į ataskaitą įtraukiamų užtikrinimo ir konsultavimo užduočių kokybę. Vidaus auditoriui gali būti naudinga sudaryti galiojančių standartų kontrolinį sąrašą, kuris padės įvertinti atliktų užduočių kokybę prieš teikiant ataskaitas.

Įgyvendindamas kokybės užtikrinimo ir gerinimo programą VAV susiduria su šiais iššūkiais:

- išorės išteklių nurodyta kaina už kas penkerius metus atliekamą įvertinimą; ji turi būti įtraukta į vidaus audito veiklos biudžetą (žr. „Biudžeto skyrimas vidaus audito veiklai“);
- poreikiu turėti tinkamą personalą nedidelės apimties vidaus audito veikloms atlikti ir vertintojus, kurie dirbtų atskirai nuo tų, kurie atliko užtikrinimo užduotis;
- metiniame audito plane turi būti skirta pakankamai laiko reguliariems vidiniams vertinimams ir pasiruošimui išoriniam įvertinimui.

Šaltiniai

Papildomos informacijos apie kokybės užtikrinimo ir gerinimo programos įgyvendinimą vidaus auditorių grupė gali ieškoti tarptautinio VAI praktiniuose patarimuose „Kokybės užtikrinimo ir gerinimo programa“ (*Quality Assurance and Improvement Program*).

24 Tarptautinis VAI, Kokybės vertinimo užtikrinimas

25 Tarptautinis VAI, Kokybės vertinimo vadovas

Vidaus audito paslaugų teikimas

Planavimas

Audito masto apibrėžimas – naujas VAV turėtų skirti laiko susipažinti ir atnaujinti savo žinias apie organizaciją pasikalbėdamas su pagrindiniais priežiūrą vykdančios funkcijos nariais ir vadovais bei peržiūrėdamas pagrindinius organizacijos valdymo dokumentus, įskaitant (bet tuo neapsiribojant):

- galiojančius įstatymus, taisykles ir norminius teisės aktus;
- nacionalines ar jurisdikcijoje galiojančias strategijas arba darbotvarkes;
- darnaus vystymosi tikslus ir VIFA vertinimus²⁶;
- organizacijos strateginius ir verslo planus, susijusius su pagrindinėmis veiklos programomis;
- biudžeto dokumentus;
- organizacines struktūras;
- esamus rizikos registrus ar rizikos valdymo dokumentus;
- veiklos rezultatus ir ataskaitas;
- svarbias politikas;
- naujausių priežiūros funkcijos vykdytojų susitikimų protokolus;
- išorės audito ataskaitas ir kitas svarbias ataskaitas, sudarytas kitų nepriklausomų priežiūros institucijų.

Sudalyvavęs pokalbiuose, peržiūrėjęs dokumentus ir atsižvelgęs į vidaus audito veiklos strateginį planą, VAV turėtų nustatyti audito mastą. Nustatytas mastas turi atitikti pagrindinius veiklos tikslus, organizacijos struktūrą ir strateginį planą bei jais remtis. Jis yra laikomas kriterijumi vertinant rizikas ir yra naudojamas prioritetizuojant audito plano sritis.

Visos organizacijos rizikos vertinimas – rizika laikoma tikimybė, kad gali atsitikti įvykis, turėsiantis neigiamos įtakos organizacijos tikslams. Skirtingais tikslais vidaus auditoriai atlieka dviejų lygmenų rizikos vertinimus. Visos organizacijos rizikos vertinimas leidžia suplanuoti tam tikro laikotarpio vidaus audito veiklos užtikrinimo ir konsultavimo užduotis ir geriausiai panaudoti ribotus vidaus audito išteklius. Rizika taip pat vertinama kiekvienos užduoties pradžioje (žr. „Užduočių planavimas“). Kadangi pagrindinis vidaus audito veiklos tikslas yra padėti organizacijai įgyvendinti savo misiją, tikslus ir siekinius, svarbiausia leisti organizacijai įvertinti rizikas, kurios gali trukdyti pasiekti savo tikslus.

Rizikos vertinimas – tai subjektyvus procesas, kurį organizuojant vidaus audito veiklos metu galima pasitelkti įvairias metodologijas ir sistemas. Tarptautinio VAI interneto svetainėje rasite naudingų išteklių, nuostatų ir mokymų, padėsiančių atlikti rizikos vertinimą visos organizacijos mastu.

Be to, COSO *Integruotieji organizacijos rizikos valdymo pagrindai* (*Enterprise Risk Management - Integrated Framework*) gali būti naudingi atpažįstant organizacijos rizikas ir nustatant audituojamas sritis²⁷. ISO 31000 standartas yra laikomas rizikos nustatymo pagrindu. Juo remiantis sudarytos kitos sistemos²⁸. Nustatant rizikos vertinimo struktūrą taip pat galima atlikti stiprybių, silpnybių, galimybių ir grėsmių (SSGG) analizę.

26 PEFA, „PEFA PFM“ pagrindinis puslapis

27 COSO, pagrindinis puslapis

28 ISO, 31000 Rizikos valdymas

Vidaus audito veiklos metu rizikos vertinimas gali būti atliekamas pažingsniui. Pirmiausia naudinga apžvelgti organizacijos rizikos valdymo kultūrą ir susipažinti su aplinka. Vidaus audito veiklai naudinga nustatyti, ar rizikos valdymas yra įtrauktas į organizacijos darbotvarkę, ar rizikos valdymo ir ataskaitų teikimo procesas yra vertinamas ir ar rizikos valdymo kultūra yra reguliariai (bent kartą per metus) vertinama pateikiant oficialią nuomonę ir palyginant esamus kultūros vertinimo rezultatus su pageidaujamais. Vidaus auditorius turėtų išsiaiškinti organizacijai priimtina riziką (kai kurios viešojo sektoriaus organizacijos gali būti įpareigos prisiiinti tam tikrą riziką).

Be to, vidaus audito metu atliekamo rizikos vertinimo metu reikia atsižvelgti į tai, kas vyksta įstaigoje, kuriai organizacija yra pavaldi, ir organizacijos veiklos aplinkoje, nes tai gali turėti įtakos organizacijos vidaus veiklos aplinkai.

Kitas svarbus žingsnis – gauti įžvalgų apie esamas rizikas iš suinteresuotų šalių organizacijos viduje ir išorėje (tų, su kuriomis buvo susipažinta vykdant anksčiau šiose nuostatose aptartus procesus). Įžvalgų galima sulaukti pokalbių, apklausų, neoficialių diskusijų metu, pasitelkiant tikslines grupes ar kitas priemones. Siekiant apsaugoti informaciją apie riziką jos rinkimo ir dokumentavimo metu reikia imtis atsargos priemonių dėl viešojo sektoriaus aplinkoje naudojamos neskelbtino pobūdžio informacijos.

Rizikos turi būti dokumentuojamos analizuojant jų poveikį (įvertinant, kokio lygio pasekmės riziką keliantis įvykis gali turėti organizacijai) ir tikimybę (kiek tikėtina, kad rizika trukdys pasiekti užsibrėžtus tikslus). Vadovų pasiūlymai turi būti gauti atliekant analizę, o analizės rezultatai turi būti palyginami su organizacijos rizikos apetitu ir naudojami prioritetizuojant rizikas audito planavimo metu. Vidaus auditoriai taip pat turėtų atlikti rizikos vertinimo procesą, kad nustatytų organizacijos galimybes pagerinti visuomenei teikiamų paslaugų kokybę.

Rizikos vertinimu pagrįsto audito plano parengimas – 2010 standarte „Planavimas“ teigiama: „Vidaus audito vadovas yra atsakingas už parengimą rizikos vertinimu pagrįsto plano, nusakančio vidaus audito veiklos prioritetus, kurie turi atitikti organizacijos uždavinius.“ VAV atliekamas išsamus visų organizacijos rizikų ir jų valdymo vertinimas padeda atitinkamai paskirstyti audito išteklius. Parengtas audito planas yra nuolat peržiūrimas kilus naujoms rizikoms ar prioritetams.

Priimant sprendimą dėl audituojamų sričių be rizikos svarbūs ir kiti veiksniai, įskaitant (bet tuo neapsiribojant):

- bet kokią teisės aktais nustatytą audito aprėptį (įstatymais, taisyklėmis, norminiais teisės aktais ar politikomis);
- besikeičiančias organizacijos paslaugų, veiklų, programų, sistemų, procesų, kontrolės priemonių ar rizikos aplinkos aplinkybes;
- galimą užduoties naudą;
- audito specialistų įgūdžius ir gebėjimus;
- aukščiausių vadovų ar kitų pagrindinių suinteresuotų šalių prašymus (net išorės auditorių pasiūlymus).

Organizacijoms, kurių vidaus audito veiklos apimtis yra maža, gali kilti didesnė rizika, nes tokios organizacijos gali neturėti pakankamų išteklių visoms reikiamoms sritims audituoti. Todėl VAV svarbu tinkamai paaiškinti asmenims, kurie yra įgalioti skirstyti biudžetą, kad rizikai įvertinti reikalingas atitinkamas biudžetas. Kuo didesni audito ištekliai, tuo daugiau užtikrinimo užduočių galima atlikti nustatytose rizikos srityse.

Šaltiniai

Daugiau informacijos apie vidaus audito plano sudarymą ir išsamiau rizikos vertinimu grįstą audito planavimą ieškokite tarptautinio VAI praktiniuose patarimuose „Rizika grįsto vidaus audito plano sudarymas“ (*Developing a Risk-based Internal Audit Plan*).

Sudarydamas audito planą VAV turi rasti pusiausvyrą tarp poreikio kurti pridėtinę vertę atliekant kokybės užtikrinimo užduotis bei audito komiteto ir vadovų poreikių patenkinimo. Turint ribotus išteklius vidaus auditas turi aiškiai nurodyti, kiek užtikrinimo ir konsultavimo užduočių bus galima įvykdyti nenustumiant į šalį kitų pareigų.

Įprastai audito planai yra sudaromi mažiausiai vieneriems finansiniams metams, tačiau norint, kad vidaus audito veikla taptų lankstesnė ir geriau atlieptų kylančias rizikas, planai gali būti rengiami kas šešis mėnesius. Jei veiklos audito ciklas yra reguliarus, siekiant skaidriai įvertinti į vidaus audito veiklos planą įtrauktas rizikas, gali būti sudaromas lankstus trejų–penkerių metų planas, sudarant galimybę vieną ar du kartus per metus atlikti strateginius pakeitimus ar reguliariai atnaujinti planą pranešant apie tai audito komitetui (jei komiteto nėra, aukščiausiems vadovams). Skirstydamas biudžetą pagal audito planą VAV turėtų pasilikti laiko sąlygoms keisti ir atsakymams į kylančius prašymus, kurie turi būti apsvarstyti kartu su audito komitetu, prieš oficialiai atnaujinant planą.

Užduočių atlikimas

Atskirų užduočių planavimas – be rizikos vertinimu pagrįsto audito plano, 2200 standartas „Užduoties planavimas“ numato: „Vidaus auditoriai turi parengti ir oficialiai įforminti kiekvienos užduoties planą, kuriame turi būti nurodyti užduoties tikslai, apimtis, užduočiai atlikti skirtas laikas ir ištekliai. Rengiant planą reikia įvertinti organizacijos strategijas, tikslus ir su užduotimi susijusias rizikas.“ Tolesniuose standartuose (2220, 2230 ir 2240) pateikiama išsami informacija apie užduoties apimtį, išteklių skyrimą ir darbo programą.

Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta 2201 standarte „Plano rengimas“, vidaus auditoriai, rengdami užduoties planą, turi įvertinti:

- peržiūros veiklos strategijas ir tikslus bei priemones, taikomas veiklai kontroliuoti;
- svarbią riziką, susijusią su veiklos tikslais, ištekliais ir operacijomis, ir priemones, kurias taikant palaikomas priimtinas galimo rizikos poveikio lygis;
- veiklos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų tinkamumą ir veiksmingumą, lyginant tai su atitinkama schema ar modeliu;
- galimybes reikšmingai pagerinti veiklos valdymą, rizikos valdymą ir kontrolės procesus.

Be to, pažangiausioje praktikoje siūloma peržiūrėti ankstesnę audituojamos veiklos istoriją siekiant sužinoti ir išsiaiškinti pagrindinius jos iššūkius ir ar su šiais iššūkiais buvo susidorota. VAI 2200 standarto „Užduoties planavimas“ įgyvendinimo nuostatos apibendrina metodus ir būdus, kuriuos taikant galima kompetentingai planuoti kiekvieną užduotį.

Užduočių vykdymas – pakankamos, patikimos, svarbios ir naudingos informacijos rinkimas – užduočių vykdymas yra natūralus planavimo rezultatas. Su tuo siejami VAI 2300 standartas „Užduoties atlikimas“, 2310 standartas „Informacijos rinkimas“, 2320 standartas „Analizė ir vertinimas“, 2330 standartas „Informacijos dokumentavimas“ ir 2340 standartas „Užduoties atlikimo peržiūra“.

Laikantis 2300 ir 2310 standartų, vidaus auditoriai turi surinkti, išanalizuoti, įvertinti ir dokumentuoti pakankamai patikimos, svarbios ir naudingos informacijos, kad pasiektų užduoties tikslus.

Audito srityje pakankamais duomenimis vadinama „pakankamai išsami“ informacija. Vidaus auditorius turėtų surinkti tiek informacijos, kad jos pakaktų kitam auditoriui, peržiūrinčiam surinktą informaciją, priėti prie tos pačios išvados vadovaujantis surinktais duomenimis.

Informacijos svarbumas susijęs su jos patikimumu. Informacijos patikimumas geriausiai apibūdinamas teiginiu „tinkami duomenys“. Tinkami duomenys reiškia, kad jie pagrindžia išvadą (-as), dėl kurios (-ių) duomenys yra surinkti.

Pagrindiniu veiksniu nustatant duomenų pakankumą ir svarbumą laikomas informacijos šaltinio patikimumas. Įprastai objektyviausiu informacijos šaltiniu laikomas vidaus auditorius. Tiesiogiai surinkti, vidaus auditoriaus rasti arba tiesiogiai trečiosios šalies pateikti duomenys įprastai yra laikomi pačiais patikimiausiais. Organizacijos vadovų ar personalo pateikti duomenys turi būti patvirtinti pagrindžiančiais duomenimis.

Didesnis surinktų duomenų pakankumas ir patikimumas didina pasitikėjimą informacija, kuria remiantis yra pasiekiamos užduoties išvados. Svarbūs duomenys reiškia, kad jie yra susiję su audito tikslu (atsako į klausimus, iškelto planuojant užduotį).

Naudingi duomenys leidžia auditoriui pasiekti užtikrinimo tikslus. Naudingų duomenų rinkimo procesas yra laikomas viena svarbiausių vidaus audito veiklos pareigų. 2320 standarte „Analizė ir vertinimas“ teigiama: „Vidaus auditoriai išvadas ir užduoties rezultatus turi pagrįsti tinkamai atlikta analize ir vertinimais.“ Šiame standarte minimi surinkti duomenys, palaikantys išvadas, prie kurių buvo prieita. Pagrindiniai tyrimai, kurie yra naudojami šiems duomenims surinkti, yra vadinami esminiais testais, kurie įprastai būna analitinio pobūdžio (duomenų analizė, siekiant padaryti aukščiausio lygio išvadas), ir duomenų testais (dar vadinamais operacijų testais, kurių metu duomenys yra renkami atsižvelgiant į konkrečius patikrinimo tikslus).

Audito užduoties atlikimo priežiūra – 2340 standarte „Užduoties atlikimo priežiūra“ teigiama: „Užduoties vykdymas turi būti tinkamai prižiūrimas, kad būtų pasiekti tikslai, garantuota darbo kokybė ir gerėtų darbuotojų kvalifikacija.“ Vidaus audito vykdymo priežiūra yra laikoma esminiu užduoties vykdymo etapu, nes ji turi tiesioginę įtaką duomenų rinkimui ir tam, kad surinkti duomenys tiksliai ir tinkamai patvirtintų išvadas bei vidaus audito standartų laikymąsi. Kuo efektyvesnė priežiūra, tuo veiksmingiau renkami duomenys, leidžiantys užtikrinti sklandesnę priėjimo prie išvados procesą.

Dažnai viešojo sektoriaus subjektai turi ribotus išteklius, todėl viešojo sektoriaus vidaus audito veiklų apimtis gali būti mažesnė. Jei vidaus audito veiklai nėra skirti tinkami ištekliai, leidžiantys vykdyti reikiamą priežiūrą, VAV turi apsvarstyti lėšų skyrimą vidaus kontrolės priemonėms, užtikrinsiančioms audito duomenų ir dokumentų tinkamumą ir tikslumą.

Vadovaujantis 2340 standarto įgyvendinimo nuostatomis, priežiūros procesas prasideda planuojant užduotį ir yra tęsiamas viso užduoties vykdymo metu. Be kitų veiklų, šio proceso metu:

- užtikrinama, kad paskirta vidaus auditorių grupė turi užduočiai atlikti reikiamų žinių, įgūdžių ir kitų gebėjimų;
- įsitikinama, kad užduoties planavimo ir užduoties programos tvirtinimo metu teikiami tinkami nurodymai;
- užtikrinama, kad patvirtinta užduoties programa yra įvykdyta, išskyrus atvejus, kai pakeitimai yra leistini ir atlikti pagrįstai;
- nustatoma, ar užduoties dokumentai tinkamai pagrindžia užduoties pastabas, išvadas ir rekomendacijas;
- užtikrinama, kad užduoties ataskaitos yra tikslios, objektyvios, aiškos, glaustos, konstruktyvios ir sudarytos laiku;
- užtikrinama, kad užduoties tikslai yra įvykdyti;
- suteikiamos galimybės tobulinti vidaus auditorių žinias, įgūdžius ir kitus gebėjimus.

Rezultatai – ataskaitų teikimas ir stebėsena

Rezultatų pateikimas – toliau vykdant užduotį reikia pateikti rezultatus. Vidaus audito ataskaita yra laikoma pagrindine priemone, kuria vidaus audito veikla gali pademonstruoti savo veiklos rezultatus audito komitetui, vadovams ir pagrindinėms suinteresuotoms šalims. Tačiau vidaus auditoriams taip pat svarbu suteikti galimybę pristatyti pagrindinius ataskaitos duomenis ir juos aptarti, pademonstruojant audito pridėtinę vertę organizacijai.

2400 serijos standartai yra susiję su rezultatų pateikimu. Rezultatai gali būti pateikiami baigiamojo pokalbio metu, rašytinėje ataskaitoje ar kitu formatu. 2420 standarte „Ataskaitų kokybė“ teigiama: „Ataskaitos turi būti tikslios, objektyvios, aiškos, glaustos, dalykiškos, išsamios ir pateiktos laiku.“ Vidaus audito veiklos politikos ir procedūros turėtų numatyti procesus, kurie užtikrintų, kad ataskaitos atitiktų visus šiuos kriterijus (žr. „Vidaus audito politikų ir procedūrų parengimas“).

Kitas svarbus rezultatų pateikimo etapas – ataskaitos platinimas – yra aprašomas 2440 standarte „Ataskaitos platinimas“ bei turi būti numatomas audito politikose ir procedūrose. Vidaus audito veiklos ataskaitos gali būti platinamos atitinkamoms šalims organizacijos viduje ir išorėje, įskaitant (bet tuo neapsiribojant) tiesioginius audituojamos srities vadovus, vykdomuosius vadovus, audito komiteto narius, išorės auditorius ir kitas vyriausybines organizacijas, kurios prižiūri audituojamą organizaciją. Pažangiausioje praktikoje glaustesnės ataskaitų santraukos, kuriose pateikiami pagrindiniai audito aspektai, yra išplatinamos kai kuriems subjektams ir suinteresuotoms šalims. Tokiose santraukose taip pat gali būti nurodoma, kokie vadovų veiksmai yra labiausiai reikalingi.

Vidaus audito veikla pirmiausiai skirta pačiai organizacijai. Tai, ar viešojo sektoriaus vidaus audito ataskaitos yra skelbiamos arba platinamos visuomenei, priklauso nuo jurisdikcijos, kurioje organizacija vykdo veiklą, reikalavimų. Pavyzdžiui, kai kurių savivaldybių ar valstybinių subjektų gali būti reikalaujama siųsti ataskaitas tam tikroms teisėkūros įstaigoms. Be to, Jungtinėje Karalystėje vidaus audito ataskaitos įprastai (su tam tikromis išimtimis) yra skelbiamos įtraukiant jas į visuomenei prieinamus komiteto dokumentus.

Nors ataskaita turi būti objektyvi ir grįsta faktais, skelbiant vidaus audito ataskaitas visuomenei egzistuoja rizika pateikti per mažai duomenų siekiant išvengti perdėto visuomenės susidomėjimo. Didžioji dalis viešojo sektoriaus organizacijų laikosi tam tikrų viešiesiems duomenims galiojančių reikalavimų, pagal kuriuos audito ataskaitos, įskaitant negalutines jų versijas, ir tam tikrais atvejais audito rezultatus pagrindžiantys audito duomenys turi būti prieinami visuomenei. VAV svarbu susipažinti su jurisdikcijoje galiojančiais įstatymais ir norminiais teisės aktais, kuriais numatomi reikalavimai viešiesiems vidaus audito veiklos duomenims, bei audito dokumentų rengimo procedūromis, kuriomis šie reikalavimai įtvirtinami (žr. „Vidaus audito politikų ir procedūrų parengimas“).

Minėtieji norminiai teisės aktai gali numatyti išimtis, susijusias su neskelbtinos informacijos (pvz., apie kibernetinio saugumo rizikų vertinimą) redagavimu. Vidaus auditoriai turėtų žinoti, kokia informacija galima dalintis su visuomene ir kokia informacija turi būti saugoma siekiant patenkinti viešąjį interesą. Pavyzdžiui, atliekant vidaus audito veiklas reikia atsižvelgti į tokius teisės aktus, kaip Europos Komisijos reglamentas (ES) 2016/679²⁹ dėl fizinių asmenų apsaugos tvarkant asmens duomenis ir dėl laisvo tokių duomenų judėjimo, dar vadinamas Bendrojo duomenų apsaugos reglamentu (BDAR).

Laikantis 2420 standarto „Ataskaitų kokybė“, reikia užtikrinti, kad audito rezultatų ataskaitos būtų pateiktos laiku, nes taip vadovybė turės pakankamai laiko ištaisyti trūkumus prieš jiems tariant ilgalaikėmis ir brangiomis pasekmėmis. Vidaus audito veiklos ataskaitos turi būti glaustos ir paskatinti vadovus imtis veiksmų nustatytai rizikai suvaldyti. Vidaus auditoriai turėtų dirbti su vadovais dėl kilusių problemų ir pateikti praktiškai įgyvendinamas rekomendacijas, kurios ekonomiškai mažintų rizikas ir padėtų užtikrinti organizacijos tikslų įgyvendinimą.

Šaltiniai

Papildomos informacijos apie ataskaitų teikimą ieškokite Bruce Turner leidinyje „Komandos vadovo gairės sėkmingai vidaus audito lyderystei“ (*Team Leader's Guide to Internal Audit Leadership*), kurį išleido tarptautinis VAI.

²⁹ Europos Komisijos reglamentas (ES) 2016/679

Vidaus audito ataskaitose svarbu pateikti pastabas ir nurodyti problemas. Laikantis 2410.A1 standarto, vidaus audito veiklos ataskaitose turi būti pateiktos pritaikomos išvados bei rekomendacijos ir (arba) veiksmų planai, kurie gali būti parengti su auditoriaus pagalba. Kaip teigiama 2410.A2 standarte, vidaus auditoriai taip pat turėtų pažymėti teigiamus dalykus.

Poauditinė veikla ir stebėsena – kaip nurodyta 2500 standarte „Pažangos stebėjimas“, stebėsena įprastai yra vadinamas paskutinis užduoties vykdymo etapas. 2500.A1 standarte teigiama: „Vidaus audito vadovas turi įdiegti poauditinės veiklos tvarką, skirtą stebėti ir nustatyti, ar vadovų numatyti veiksmai sėkmingai įgyvendinami arba gal aukščiau vadovai prisiėmė riziką neįvykdyti jokių veiksmų.“ 2500 standarto įgyvendinimo nuostatos iš dalies rekomenduoja VAV „užtikrinti svarbių pastabų, sutartų korekcinį veiksmų ir esamos organizacijos būsenos dokumentavimo procesą“.

Šis procesas turi būti numatomas vidaus audito veiklos politikose ir procedūrose (žr. „Vidaus audito politikų ir procedūrų parengimas“). Vidaus auditoriai turėtų įvertinti vadovų veiksmų, atliekamų reaguojant į ataskaitos pastabas ir rekomendacijas (įskaitant tas, kurias pateikė išorės auditoriai ir kitos šalys) tinkamumą, veiksmingumą ir laiką. Poauditinės veiklos pobūdį, laiką ir apimtį turėtų nustatyti VAV šiam įvertinimui įvairius veiksnius ir reikiamą pastangų lygį, nustatomą atsižvelgiant į išvadose nurodytą rizikos lygį; išsamesnės informacijos ieškokite įgyvendinimo nuostatose.

Reikia atidžiai apsvarstyti reikšmingus įgyvendinimo laikotarpius. Subjektyvesnėmis stebėsenos dalimis laikomas vertinimas, kaip dažnai yra atliekama stebėsena, ar reikalinga oficiali ataskaita ir ar auditorius privalo patikrinti, kaip vadovai reaguoja į klausimus dėl įgyvendinimo. Pažangiausioje praktikoje stebėsena turi būti tęsiama tol, kol yra įgyvendinami korekciniai veiksmai ar tol, kol vadovai prisiima riziką dėl tokių veiksmų neįgyvendinimo. Jei vadovai prisiima riziką, kuri VAV nuomone yra per didelė, VAV turi vadovautis 2600 standartu „Informavimas apie prisiimtą riziką“, reikalaujančiu VAV aptarti šį klausimą su aukščiausiais vadovais ir, jei klausimo išspręsti nepavyksta, su audito komitetu.

Papildomai VAV turėtų svarstyti reguliariai teikti ataskaitas audito komitetui ir asmenims, kurie atsako už organizacijos valdymą, apie organizacijos pakeitimus, atliktus sulaukus audito rezultatų. Tai dar vienas būdas įrodyti vidaus audito veiklos pridėtinę vertę ir pagrįsti prašymus skirti papildomų išteklių auditui, kurie bus pateikiami ateityje (žr. „Biudžeto skyrimas vidaus audito veiklai“ ir „Audito komiteto sukūrimas ir veikla“).

Įžvalgų vertinimas – pažangiausioje praktikoje po audito ataskaitų pateikimo gaunamos klientų įžvalgos suteikia informacijos, reikalingos vidaus audito veiklai nuolat tobulinti. Klausimynai – tai priemonė bendrauti ir sulaukti vadovų ir pagrindinio organizacijos personalo, dalyvavusio vidaus audito procese ir gavusio vidaus audito rezultatus, įžvalgų. VAV taip pat gali gauti atsiliepimų organizuodamas konferencijas ar susitikimus vidaus audito veiklos pabaigoje. Audito klientų ir suinteresuotų šalių pasiūlymai gali padėti VAV pristatyti vidaus audito veiklos rezultatus audito komitetui arba aukščiausiems vadovams, jei audito komitetas neegzistuoja (žr. „Strateginis planas“). Atsiliepimai gali būti naudingi gerinant vidaus audito veiklą ir užtikrinant vidaus audito pridėtinę vertę organizacijai.

Papildomai VAV gali apsvarstyti galimybę pasitelkti kitas priemones atsiliepimams apie vidaus audito veiklos vertinimą gauti, pvz., reguliariai audito komiteto atliekamų vertinimus ar bendruosius suinteresuotų šalių klausimynus.

Esamos vidaus audito veiklos vertinimas siekiant nustatyti tobulintinas sritis

Šiose nuostatose pateikiama informacija apie efektyvios vidaus audito veiklos organizavimą viešajame sektoriuje bei būdus, kaip pagerinti esamą audito veiklą. Patarimuose yra išsamiai aptariami tam tikri esamos audito veiklos aspektai, kuriuos apžvelgęs VAV prieina prie išvados atlikti reikšmingus pakeitimus, kai VAV buvo pasamdytas arba paskirtas pagerinti audito veiklą. Glaustai VAV turi įvertinti šiuos aspektus:

- susipažinti su naujausio išorės kokybės vertinimo (IKV) rezultatais. Jei pastaruoju metu nebuvo atliktas joks IKV, ar toks vertinimas atliktas nesilaikant TPPP, apsvastykite, ar nereikėtų atlikti bent vidinio vertinimo, kuris padėtų nustatyti atitikties spragas ir efektyviausias bei skubiausiai tobulintinas sritis;
- atlikti savęs vertinimą pagal IA-CM (5 paveikslėlis);
- pasikalbėti su pagrindinėmis suinteresuotomis šalimis ir sužinoti, kaip jų lūkesčiai buvo patenkinti lyginant su naujausia komunikacija su suinteresuotomis šalimis ir vidaus audito veiklos rezultatais;
- įvertinti, kaip organizacija vertina vidaus audito veiklą ir kaip organizacijos kultūra koreliuoja su vidaus auditu;
- peržiūrėti vidaus audito biudžetą, gebėjimus ir naujausius pasiekimus laikantis audito plano bei nustatyti, ar vidaus audito veiklos apimtis ir struktūra yra tinkama;
- peržiūrėti esamų vidaus audito specialistų gebėjimus ir įgūdžius bei palyginti esamą audito veiklą su planuojama bei pagrindinėmis rizikos vertinimo sritimis;
- palyginti, ar vidaus audito veiklos strateginis planas ir metinis audito planas atitinka organizacijos tikslus ir strateginį planą;
- palyginti naudojamą vidaus audito sistemas ir metodologijas su tarptautinėmis viešojo sektoriaus gerosiomis praktikomis, pvz., TPPP, COSO vidaus kontrolės ir rizikos valdymo sistemomis ir specializuotais pagrindais, pvz., ISACA COBIT metodais³⁰;
- peržiūrėti audito komiteto sudėtį, narių kompetencijas, susitikimų protokolus ir kitą susitikimų medžiagą įvertinant vidaus audito veiklos valdymo efektyvumą;
- peržiūrėti kokybės užtikrinimo ir gerinimo programos praktikas ir tobulinimo galimybes;
- peržiūrėti naujausias audito ataskaitas ir bet kokias kitas ataskaitas, sudarytas ar pateiktas audito komitetui ar vadovams;
- peržiūrėti stebėsenos procesą ir nustatyti, kaip vadovybė įgyvendina laiku pateiktas audito ataskaitas rekomendacijas.

³⁰ ISACA, COBIT



Išvados

Šie patarimai skirti supažindinti VAV, kuris gali būti naujai paskirtas ar pasamdytas, su aukščiausios kokybės ir pažangiausiomis praktikomis bei kita informacija, padėsiančia veiksmingai įgyvendinti naują vidaus audito veiklą arba pagerinti reikalavimų neatitinkančią veiklą viešojo sektoriaus organizacijoje. Jie taip pat turėtų būti naudingi VAV, norinčiam tobulėti, papildyti savo vidaus audito veiklą naujausiomis praktikomis, kelti gebėjimų lygį ar pasiekti strateginius arba veiklos tikslus.

Šis dokumentas skirtas praktiniam taikymui pažingsniui atsižvelgiant į veiklos aspektus. Jame apibendrinami tarptautiniai VAI *Standartai*, audito veiklos aprūpinimas personalu ir ištekliais, kurie yra reikalingi norint sėkmingai planuoti, vykdyti ar gerinti viešojo sektoriaus vidaus audito veiklą. Dokumentas sudarytas peržiūrėjus esamus literatūros šaltinius, galiojančias TPPP nuostatas ir praktinius ekspertų patarimus, tačiau jis neturėtų būti laikomas vieninteliu vertingos informacijos ir patarimų šaltiniu. Dokumentas skirtas padėti VAV išvengti galimų nesklandumų ar klaidų ir užtikrinti, kad VAV įvertino visus svarbius viešojo sektoriaus vidaus audito veiklos aspektus. VAV vadovaujasi modeliu, sudarytu iš trijų pagrindinių dalių: užtikrina vidaus audito veiklos valdymą, valdo vidaus audito veiklą ir teikia vidaus audito veiklos paslaugas. Atlikdamas visus rekomenduojamus veiksmus ir laikydamasis visų standartų VAV turėtų sėkmingai įgyvendinti ar patobulinti išsamią ir visa apimančią viešojo sektoriaus vidaus audito veiklą, būti pasiruošęs išorės kokybės vertinimui ir teikti pridėtinę vertę tiems, kuriems ši veikla yra skirta.

A priedas. Naudojami VAI standartai ir nuostatos

Šiuose praktiniuose patarimuose naudojami toliau išvardyti VAI ištekliai. Daugiau informacijos apie *Tarptautinių vidaus audito profesinės praktikos standartų* taikymą ieškokite VAI [įgyvendinimo nuostatose](#).

Standartai

1000 standartas „Tikslai, įgaliojimai ir funkcijos“

1100 standartas „Nepriklausomumas ir objektyvumas“

1110 standartas „Nepriklausomumas organizacijoje“

1130 standartas „Trukdžiai nepriklausomumui ar objektyvumui“

1210 standartas „Profesionalumas“

1220 standartas „Reikiamas profesinis atidumas“

1300 standartas „Kokybės užtikrinimo ir gerinimo programa“

1310 standartas „Kokybės užtikrinimo ir gerinimo programos reikalavimai“

1311 standartas „Vidinis vertinimas“

1312 standartas „Išorinis įvertinimas“

1320 standartas „Pranešimas apie kokybės užtikrinimo ir gerinimo programą“

1321 standartas „Teiginio „vidaus audito veikla atitinka tarptautinius vidaus audito standartus“ vartojimas“

1322 standartas „Neatitikimų atskleidimas“

2000 standartas „Vadovavimas vidaus audito veiklai“

2010 standartas „Planavimas“

2040 standartas „Politika ir procedūros“

2050 standartas „Koordinavimas“

2060 standartas „Atsiskaitymas aukščiausiems vadovams ir tarybai (valdybai)“

2070 standartas „Išorės paslaugų teikėjas ir organizacijos atsakomybė už vidaus auditą“

2100 standartas „Veiklos pobūdis (sritis)“

2120 standartas „Rizikos valdymas“

2130 standartas „Kontrolė“

2201 standartas „Plano rengimas“

2210 standartas „Užduoties tikslai“

2220 standartas „Užduoties apimtis“

2230 standartas „Užduoties išteklių panaudojimas“

2240 standartas „Užduoties atlikimo programa“

2300 standartas „Užduoties atlikimas“

2310 standartas „Informacijos rinkimas“

2320 standartas „Analizė ir vertinimas“

2330 standartas „Informacijos dokumentavimas“

2340 standartas „Užduoties atlikimo peržiūra“

2400 standartas „Rezultatų pateikimas“

2420 standartas „Ataskaitų kokybė“

2440 standartas „Ataskaitos platinimas“

2500 standartas „Pažangos stebėjimas“

2600 standartas „Informavimas apie prisiimtą riziką“

Nuostatos ir kiti VAI ištekliai

Vidaus audito gebėjimų brandumo modelis (IA-CM) – naujausia versija.

VAI: VAI Trijų linijų modelis. Trijų gynybos linijų modelio atnaujinimas, 2020 m.

Praktiniai patarimai, "Developing a Risk-based Internal Audit Plan," 2020 m.

Praktiniai patarimai, "Internal Audit and Fraud, 2nd Edition," 2022 m.

Praktiniai patarimai, "Quality Assurance and Improvement Program," 2012 m.

Praktiniai patarimai, "Unique Aspects of Internal Auditing in the Public Sector," 2019 m.

B priedas. Pagrindinės sąvokos

Žvaigždute pažymėtos sąvokos sutampa su pagrindinėmis sąvokomis, pateikiamomis VAI leidinyje „*Tarptautinės profesinės praktikos pagrindai*“ (2017 m.) (dar vadinamame Raudonąja knyga), kurį išleido Vidaus audito fondas. Kiti šaltiniai nurodyti išnašose.

Pridėtinė vertė (*add value*)* – vidaus auditas sukuria vertę organizacijai (ir ja suinteresuotoms šalims) pateikdamas objektyvų ir tinkamą užtikrinimą bei prisidedamas prie organizacijos veiklos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų veiksmingumo ir efektyvumo.

Užtikrinimo paslaugos (*assurance services*)* – tai objektyvus faktų tyrimas, siekiant nepriklausomai įvertinti organizacijos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesus. Tai gali būti finansų, veiklos, atitikties, sistemų apsaugos arba specialios užduotys.

Taryba (valdyba) (*board*)* – tai aukščiausias organizacijos priežiūros funkcijos vykdytojas (pavyzdžiui, direktorių valdyba, stebėtojų taryba, valdytojų arba patikėtinių taryba), kurio paskirtis nustatyti kryptį ir (arba) prižiūrėti organizacijos veiklą ir (arba) užtikrinti aukščiausių vadovų atskaitomybę. Nors organizacijos valdymas priklauso nuo jurisdikcijos ir veiklos sektoriaus, įprastai tarybą (valdybą) sudaro nariai, kurie neatlieka valdymo funkcijų. Jeigu tarybos (valdybos) nėra, *Standartuose* vartojama sąvoka „valdyba“ reiškia žmogų ar žmonių grupę, kuriam yra pavesta vykdyti organizacijos valdymo funkcijas. Be to, *Standartuose* vartojama sąvoka „taryba (valdyba)“ gali reikšti komitetą ar kitą organą, kuriam priežiūros funkcijos vykdytojas pavedė vykdyti tam tikras funkcijas (pvz., audito komitetą).

Vidaus audito vadovas (*chief audit executive*)* – tai aukštesnės pareigos organizacijoje einantis asmuo, atsakingas už veiksmingą vidaus audito veiklos valdymą, atitinkantį vidaus audito nuostatus ir privalomuosius Tarptautinės profesinės praktikos pagrindų nuostatus. Vidaus audito vadovas ar kiti asmenys, atskaitingi vidaus audito vadovui, turi turėti atitinkamus sertifikatus ir kvalifikaciją. Vidaus audito vadovo pareigų pavadinimas įvairiose organizacijose gali būti skirtingas.

Atitikimas (*compliance*)* – tai laikymasis politikos, planų, procedūrų, įstatymų, norminių teisės aktų, sutarčių ir kitų reikalavimų.

Konsultavimo paslaugos (*consulting services*)* – tai patarimojo pobūdžio klientui teikiamos paslaugos, dėl kurių pobūdžio ir apimtys susitaria su klientu. Jomis siekiama suteikti pagalbą ir pagerinti organizacijos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesus, vidaus auditoriams neprisiimant vadovų funkcijų. Tai tokios paslaugos, kaip patarimai, informavimas, pagalba ir mokymas.

Kontrolė (*control*)* – visi veiksmai, kurių imasi vadovai, valdyba ir kitos šalys, siekdamos valdyti riziką ir padidinti tikimybę, kad nustatyti tikslai ir uždaviniai bus įgyvendinti. Vadovai planuoja, organizuoja, vadovauja veiklai taip, kad organizacijos tikslai ir uždaviniai būtų tikrai pasiekti.

Kontrolės procesai (*control processes*)* – tai tokios kontrolės sistemos sudedamosios dalys kaip politika, procedūros (tiek rankinės, tiek automatizuotos) ir veiksmai, kurių paskirtis valdyti riziką taip, kad nebūtų viršytas organizacijoje priimtinas lygis.

Užduotis (*engagement*)* – tai konkretaus vidaus audito pavedimo, uždavinio ar veiklos peržiūros atlikimas, pavyzdžiui, vidaus audito atlikimas, savęs vertinimo kontrolės peržiūra, sukčiavimo tyrimas arba konsultacija. Vykdamas konkrečią užduotį, gali būti atliekamos kelios smulkesnės užduotys ar veiksmai, padedantys įgyvendinti konkrečių susijusių tikslų grupę.

Sukčiavimas (*fraud*)* – bet kokie neteisėti veiksmai, pavyzdžiui, tokie kaip apgaulė, slėpimas, piktnaudžiavimas pasitikėjimu. Šie veiksmai nesusiję su grasinimais smurtu arba panaudoti fizinę jėgą. Sukčiavimas – tai asmenų ar organizacijų veiksmai siekiant pinigų, turto ar paslaugų; arba vengimas mokėti už suteiktas paslaugas arba paslaugų neteikimas; arba siekimas asmeninės naudos arba naudos organizacijai.

Valdymas (*governance*)* – tai tarybos (valdybos) sukurta struktūra ir procesai, skirti informuoti, vadovauti, valdyti ir kontroliuoti organizacijos veiklą, kad būtų pasiekti jos tikslai.

Vidaus audito veikla (*internal audit activity*)* – departamento, skyriaus, konsultantų grupės arba kitų praktikuojančių specialistų teikiamos nepriklausomos ir objektyvios užtikrinimo ir konsultavimo paslaugos, skirtos organizacijai kurti pridėtinę vertę ir gerinti jos veiklą. Vidaus audito veikla prisideda prie organizacijos tikslų įgyvendinimo, sistemingai ir visapusiškai vertindama ir padėdama gerinti organizacijos valdymo, rizikos valdymo ir kontrolės procesų veiksmingumą.

Viešasis interesas (*public interest*) – visuotinė fizinių ir juridinių subjektų bendruomenės, kuriai tarnauja auditoriai, gerovė³¹.

Rizika (*risk*)* – tikimybė, kad gali atsitikti įvykis, turintis neigiamos įtakos organizacijos tikslams. Rizika vertinama pagal jos padarinius ir pasireiškimo tikimybę.

Rizikos apetitas (*risk appetite*)* – rizikos dydis, kurį organizacija nori priimti.

Rizikos valdymas (*risk management*)* – tai procesas, kuriuo siekiama nustatyti, įvertinti, valdyti ir kontroliuoti galimus įvykius ar situacijas, siekiant pagrįstai užtikrinti, kad organizacijos tikslai bus įgyvendinti.

³¹ Vyriausybės atskaitomybės biuras, GAO 18-568G

C priedas. Šaltiniai

Šaltiniai

- Anderson, Douglas, L. and Eubanks, Gina. "Leveraging COSO across The Three Lines of Defense" COSO, 2015.
<https://www.coso.org/Shared%20Documents/COSO-2015-3LOD.pdf>
- Anderson, Urton L. et al. Internal Auditing: Assurance and Advisory Services, 5th ed. (Lake Mary: Internal Audit Foundation, 2017).
<https://www.theiia.org/en/products/bookstore/internal-auditing-assurance-advisory-services-fourth-edition/>
- Chartered Institute of Internal Auditors. "Home Page." CIAA, 2022.
<https://www.iaa.org.uk/>
- Chartered Institute of Internal Auditors. Public Sector Internal Audit Standards. (London: Chartered Institute of Internal Auditors, 2017).
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/641252/PSAIS_1_April_2017.pdf
- Chartered Institute of Internal Auditors in collaboration with U.K. ministries. Public Sector Internal Audit Standards: Applying the IIA Standards to the UK Public Sector. Government of the United Kingdom, 2017.
<https://www.gov.uk/government/publications/public-sector-internal-audit-standards>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. "Home Page." COSO, 2022.
<https://www.coso.org/SitePages/Home.aspx>
- European Commission. "Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016." EU, 2016.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02016R0679-20160504&from=EN>
- GAO U.S. Government Accountability Office. "Yellow Book." Washington, D.C.: GAO.
<https://www.gao.gov/yellowbook>
- Global Reporting Initiative. "Setting the agenda for the future," GRI, 2022.
<https://www.globalreporting.org/>
- IIA-Australia, White Paper: Managing Your Service Provider - Independence and Objectivity, 2021.
https://iia.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/2018-whitepapers/iia-whitepaper_managing-your-service-provider-independence-and-objectivity.pdf?sfvrsn=4
- INTOSAI. "Professional Standards," INTOSAI, 2022.
<https://www.intosai.org/what-we-do/professional-standards>
- ISACA, "COBIT," ISACA, 2019.
<https://www.isaca.org/resources/cobit>

- ISACA, “Frameworks, Standards and Models,” ISACA, 2022.
<https://www.isaca.org/resources/frameworks-standards-and-models>
- ISO. “ISO 31000 Risk Management,” ISO.
<https://www.iso.org/iso-31000-risk-management.html>
- ISO, “ISO/TC 309,” ISO.
https://committee.iso.org/ISO_37000_Governance
- MacRae, Elizabeth and Bruce C. Sloan, Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector. (Altamonte Springs: The IIA, 2009).
<https://www.theiia.org/en/products/bookstore/internal-audit-capability-model-ia-cm-for-the-public-sector/>
- NIST, “About Standards.gov” NIST,
<https://www.nist.gov/standardsgov/about-standardsgov>
- Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA). “Home Page,” PEFA, 2022.
<https://www.pefa.org/>
- Riigi Teataja. “Auditors Activities Act,” Government of Estonia, 2010.
<https://www.riigiteataja.ee/en/eli/519112013001/consolide>
- SAI Independence Resource Centre, “What Are Supreme Audit Institutions?”
INTOSAI Development Initiative, 2022.
<https://sirc.idi.no/about/what-are-sais>
- The IIA, “The Alignment Between The IIA’s Red Book (IPPF) and the GAO’s Yellow Book (GAGAS),” 2021.
<https://www.theiia.org/en/content/guidance/mandatory/standards/the-alignment-between-the-iias-red-book-ippf-and-the-gaos-yellow-book-gagas/>
- The IIA, “The IIAs Internal Auditing Competency Framework, Who It Is For” 2019.
<https://www.theiia.org/en/resources/internal-audit-competency-framework/who-it-is-for/>
- The IIA, The IIA’s Three Lines Model: An update of the Three Lines of Defense, 2020.
<https://www.theiia.org/en/content/position-papers/2020/the-iias-three-lines-model-an-Update-of-the-three-lines-of-defense/?msclkid=f2923355c01e11ecb401fe1dc46cbc38>
- The IIA, “Quality Assessment Assurance: External Quality Assessments Conducted by WorldClass Experts,”
The IIA, 2022.
<https://www.theiia.org/en/group-services/quality-assurance/>
- The IIA. Quality Assessment Manual for the Internal Audit Activity, (Lake Mary: The IIA, 2022).
<https://www.theiia.org/en/products/bookstore/quality-assessment-manual-for-the-internal-audit-activity-qa-manual/>
- The IIA, “Quality Assurance and Improvement Program,” (Altamonte Springs: HARF, 2012).
<https://www.theiia.org/en/content/guidance/recommended/supplemental/practice-guides/quality-assurance-and-improvement-program/>
- The IIA. The Role of Auditing in Public Sector Governance, Second Edition. (Lake Mary: The IIA, 2012).
<https://www.theiia.org/en/content/guidance/mandatory/standards/the-role-of-auditing-in-public-sector-governance-second-edition/>

- Thomas, Archie R. World-Class Tools for Building an Internal Audit Activity. (Altamonte Springs: HARF, 2014).
<https://www.theiia.org/en/products/bookstore/essentials-world-class-tools-for-building-an-internal-audit-activity-2nd-edition/>
- Turner, Bruce R., Team Leader's Guide to Internal Audit Leadership. Lake Mary, Internal Audit Foundation. 2020.
<https://www.theiia.org/en/products/bookstore/team-leaders-guide-to-internal-audit-leadership/>
- United Nations, "Sustainable Development," United Nations Department of Economic and Social Affairs,
<https://sdgs.un.org/>
- U.S. Government Accountability Office. GAO-18-568G: Government Auditing Standards, 2018 revision.
(Washington, DC: GAO. 2018).
<https://www.gao.gov/products/gao-18-568g>
- Value Reporting Foundation/Integrated Reporting Framework, "Home Page," Value Reporting Foundation, 2022.
<https://www.integratedreporting.org/?s=public+sector&x=3&y=17>

Papildomi skaitiniai

- Turner, Bruce, and Stephen Horne. Effective Internal Auditing in the Public: A good practice guide. Sydney, The Institute of Internal Auditors Australia, 2020.
https://iia.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/iia_public-sector-brox-a4-digital.pdf?sfvrsn=2
- OECD. Internal Audit Manual for the Greek Public Administration. Paris, OECD Publishing 2018.
https://www.oecd-ilibrary.org/governance/internal-audit-manual-for-the-greek-public-administration_9789264309692-en

Padėkos

Nuostatų rengimo grupė

Laura Garbenčiūtė-Bakienė, CIA, QIAL, CRMA, CA,
Lietuva – grupės vadovė*

Angelos Binis, CIA, CGAP, CRMA, CFE, Graikija

Elastos Chimwanda, CIA, CISA, CISSP, Zimbabvė

Benjamin Fosu, CIA, CPA, JAV

Bonheur Hiol, Kamerūnas

Sue Morrison, CIA, CPA, Australia Frank Sap, CIA,
CRMA, Šveicarija*

Pagalba

Tan Dang, Vietnamas

Simon Edge, CFIIA, Jungtinė Karalystė

Elsa Leiten, CGAP, Estija

Greg Rimmer-Hollyman, CIA, QIAL, CGAP, CRMA,
CMIIA, Australija

Visuotinės viešojo sektoriaus ekspertinės grupės nariai*

Mara Ash, CIA, CGAP, CGFM, CRMA, JAV

Julie Bouchard, CIA, CPA, Kanada

Ching-Shin Chou, CIA, CCSA, CGAP, CRMA, Taivanas

Irena Majstorovic, CGAP, Kroatija

Jiro Yamashita, CIA, CCSA, CFSA, CGAP, CRMA, Japonija

Visuotinė nuostatų rengimo taryba

Emmanuel Johannes, CIA, CCSA, CFSA, CGAP, Tanzanija

Lesedi Lesetedi, CIA, QIAL, Botsvana

Larry Herzog Butler, CIA, CRMA, CPA, Vokietija

Elodie Sourou, CIA, Kanada

Carolyn Saint, CIA, CRMA, JAV

Tarptautinių vidaus audito standartų peržiūros taryba

Naji Fayad, CIA, CCSA, CRMA, Saudo Arabija

Doron Ronen, CIA, CRMA, CPA, Izraelis

VAI visuotiniai standartai ir nuostatos

Pamela J. Stroebe Powers, CIA, CGAP, CRMA, CPA, PS direktorė, projekto vadovė

Dr. Lily Bi, CIA, QIAL, CRMA, CISA, vykdomojo vadovo pavaduotoja

Anne Mercer, CIA, CFSA, CFE, vyr. direktorė

Patricia Miller, turinio kūrėja ir techninė redaktorė

Geoffrey Nordhoff, turinio kūrėjas ir techninis redaktorius

Tarptautinis VAI norėtų padėkoti už pagalbą šioms priežiūros įstaigoms: Visuotinei viešojo sektoriaus ekspertinei grupei, Visuotinei nuostatų rengimo tarybai, Tarptautinių vidaus audito standartų tarybai ir Tarptautinės profesinės praktikos pagrindų priežiūros tarybai.

Apie Vidaus auditorių institutą

Vidaus auditorių institutas (VAI) – tai tarptautinė profesinė asociacija, vienijanti daugiau nei 215 000 narių ir išdavusi daugiau nei 180 000 vidaus auditorių sertifikatų visame pasaulyje. VAI yra pripažinta viso pasaulio vidaus auditorių lyderė standartų, sertifikavimo, palaikymo, švietimo, mokslinių tyrimų ir techninių nuostatų srityse. Tarptautinė VAI būstinė įkurta Lake Mary, Floridoje. Daugiau informacijos ieškokite adresu www.theiia.org.

Atsakomybės ribojimo pareiškimas

VAI sudarė šį dokumentą tik informavimo ir švietimo tikslais. Ši medžiaga nėra skirta atsakyti į konkrečius ir individualius klausimus bei turėtų būti naudojama tik kaip patariamoji priemonė. Konkrečiomis situacijomis VAI rekomenduoja kreiptis į nepriklausomus ekspertus. VAI neprisiima atsakomybės, jei vadovaujamasi tik šia medžiaga.

Autorių teisės

Autorių teisės 2022 m. © priklauso „The Institute of Internal Auditors, Inc.“. Visos teisės saugomos. Dėl leidimo atkurti šią medžiagą kreipkitės adresu copyright@theiia.org.

2022 m. liepa



The Institute of
Internal Auditors

Tarptautinė būstinė

Vidaus auditorių institutas
1035 Greenwood Blvd., Suite 401
Lake Mary, FL 32746, JAV
Tel. +1-407-937-1111
Faks. +1-407-937-1101