

# 5260-osios GUID

Valstybės turto valdymas

INTOSAI gairės parengtos  
Tarptautinės aukščiausiųjų audito  
institucijų organizacijos (INTOSAI)  
kaip INTOSAI profesinių nutarimų  
sistemos dalis. Daugiau  
informacijos galima rasti adresu  
[www.issai.org](http://www.issai.org)



INTOSAI

Iki IFPP dokumentas – šis dokumentas buvo parengtas iki sukuriant INTOSAI profesinių nutarimų sistemą (IFPP) 2016 m., todėl formalia paskirtimi gali skirtis nuo naujausių INTOSAI audito gairių.



INTOSAI



INTOSAI 2019 m.

- 1) 2016 m. patvirtintas kaip INTOSAI GOV 9160 „Viešojo turto gero valdymo skatinimo gairės“.
- 2) Sukūrus INTOSAI profesinių nutarimų sistemą (IFPP), dokumentas pervadintas 5260-osiomis GUID „Valstybės turto valdymas“ ir 2019 m. atlikti redakciniai pakeitimai.



# TURINYS

<b>SANTRUMPŲ SĄRAŠAS</b>	<b>6</b>
<b>IIVADAS</b>	<b>7</b>
<b>1. PAGRINDINIAI TERMINAI</b>	<b>10</b>
1.1. Atskaitomybė	10
1.2. Turtas	11
1.3. Korupcija	12
1.4. Apgaulė	12
1.5. Geras valdymas	12
1.6. Sąžiningumas	16
1.7. Pinigų plovimas	17
1.8. Rizikos valdymas	17
1.9. Rizikos vertinimas	18
1.10. Suinteresuotasis subjektas	19
1.11. Skaidrumas	19
<b>2. SUINTERESUOTŲJŲ SUBJEKTŲ VAIDMUO IR ATSAKOMYBĖS, STIPRINANT GERĄ VALSTYBĖS TURTO VALDYMĄ</b>	<b>20</b>
2.1. Teisės aktų leidėjai ir reguliuotojai	20
2.2. Audito komitetai	20
2.3. Vyriausybė	20
2.4. Finansinės žvalgybos padaliniai	21
2.5. Aukščiausiosios audito institucijos	22
2.6. Kitos išorės audito organizacijos	22
2.7. Kiti suinteresuotieji subjektai	22
2.8. Vidaus auditoriai	22
2.9. Valdytojai	23
2.10. Darbuotojai	23
<b>3. VALSTYBĖS TURTO GERO VALDYMO STANDARTŲ VERTINIMAS</b>	<b>24</b>
3.1. Valstybės turto valdymo sistema	24

<b>3.2. Turto valdymo strategija</b>	<b>26</b>
3.2.1. Įsigijimo planas	27
3.2.2. Veiksmų planas	27
3.2.3. Techninės priežiūros planas	28
3.2.4. Perleidimo planas	28
<b>3.3. Kapitalo valdymo planas</b>	<b>28</b>
<b>3.4. Turto valdymo politikos ir procedūrų vadovas</b>	<b>29</b>
<b>3.5. Turto registras</b>	<b>30</b>
<b>3.6. Veiklos rezultatų vertinimas</b>	<b>31</b>
<b>3.7. Išorės auditoriai, reguliavimo institucijos ir kitos išorės organizacijos</b>	<b>33</b>
<b>3.8. Vidaus auditas ir bendradarbiavimas su išorės auditoriais</b>	<b>34</b>
<b>3.9. Vidaus audito vaidmuo</b>	<b>34</b>
<b>3.10. Aukščiausiųjų audito institucijų veiklos ataskaitos</b>	<b>36</b>
<b>3.11. Vyriausybinių organizacijų veiklos ataskaitos</b>	<b>37</b>
<b>3.12. Interneto svetainė ir viešosios informacijos naujienlaiškis</b>	<b>37</b>
<b>4. AUKŠČIAUSIŲJŲ AUDITO INSTITUCIJŲ VAIDMUO TOBULINANT GERĄ VALSTYBĖS TURTO VALDYMĄ</b>	<b>38</b>
<b>4.1. Pagrindiniai aukščiausiosioms audito institucijoms keliami reikalavimai</b>	<b>39</b>
<b>4.2. Gero valdymo principai</b>	<b>40</b>
4.2.1. Lygybės principo taikymas	41
4.2.2. Pilietinio sutarimo kūrimas	41
4.2.3. Skaidrumo skatinimas	42
4.2.4. Žmogiškųjų išteklių valdymo vertinimas	42
<b>4.3. Skundai ir prašymai</b>	<b>42</b>
<b>4.4. Interesų konflikto ir kitokio piktnaudžiavimo prevencija</b>	<b>43</b>
4.4.1. Įstatymų leidybos proceso pažeidimai	44
4.4.2. Perteklinė valstybės pareigūnų diskrecija ir interesų konfliktas	44
4.4.3. Atskaitomybės stoka arba netinkamas jos taikymas	45
4.4.4. Vidaus kontrolės priemonių ir priežiūros trūkumai	46
4.4.5. Apskaitos sistemos trūkumai	46
4.4.6. Dokumentavimo ir ataskaitų teikimo principo netaikymas	49
4.4.7. Perteklinis subrangos sutarčių ir tarpininkų naudojimas	49
4.4.8. Gero valdymo stiprinimas pasitelkiant atskirus pareigūnus	50

4.4.9. Kiti konkretūs kovos su korupcija žingsniai, stiprinant gerą valstybės turto valdymą	51
<b>5. GERO VALDYMO SKATINIMAS RIZIKOS VALDYMO PRIEMONĖMIS</b>	<b>52</b>
<b>PRIEDAS. NUORODOS</b>	<b>55</b>

## SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

AAI – aukščiausioji audito institucija

AMG – Turto valdymo politikos ir procedūrų vadovas

COSO – Tredvėjaus komisijos rėmimo organizacijų komitetas

FATF – finansinių veikslių darbo grupė kovai su pinigų plovimu

FŽP – finansinės žvalgybos padalinys

INTOSAI – Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija

JRV – įmonių rizikos valdymas

KPP – kova su pinigų plovimu

KVP – kapitalo valdymo planas

O&M – operacijos ir jų priežiūra

PSTS – pagrindinių sutarties terminų specifikacija

PVI – projektų valdymo institutas

TAS – tarptautiniai audito standartai

VAI – vidaus auditorių institutas

WGFAFML – kovos su korupcija ir pinigų plovimu darbo grupė

ŽI – žmogiškieji ištekliai

Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (INTOSAI) yra autonominė, nepriklausoma, profesionali ir nepolitinė organizacija, viso pasaulio vyriausybių auditoriams suteikianti platformą aptarti bendras problemas ir neatsilikti nuo audito naujovių, laikytis kitų pritaikomų profesionalių standartų bei geriausių praktikų<sup>1</sup>. Siekdama įgyvendinti savo misiją, INTOSAI visus savo darbus organizuoja atsižvelgdama į keturis strateginius tikslus: 1) atskaitomybė ir profesionalūs standartai, 2) institucinių gebėjimų tobulinimas, 3) dalijimasis žiniomis ir paslaugos ir 4) buvimas pavyzdine tarptautine organizacija.

Kadangi aukščiausiosios audito institucijos (AAI) vaidina esminį vaidmenį atliekant vyriausybių sąskaitų ir operacijų auditus bei prisidedant prie patikimo finansų valdymo ir bendros vyriausybių atskaitomybės, INTOSAI skatina AAI kooperaciją, bendradarbiavimą ir nesibaigiantį tobulėjimą, paremtą keitimusi idėjomis ir patirtimi. Toks dalijimasis žiniomis gali apimti lyginamuosius indeksus, geriausios praktikos tyrimus, audito gairių medžiagos kūrimą ir bendrų svarbių problemų tyrimus. Tai yra trečiojo strateginio INTOSAI tikslo „dalijimasis žiniomis ir paslaugos“ pagrindas, kuriuo remiantis ir buvo įkurta kovos su korupcija ir pinigų plovimu darbo grupė (WGFACML).

Taigi, WGFACML siekia palaikyti vieną iš strateginių INTOSAI prioritetų – sustiprinti kovą su korupcija. Korupcija – plačiai paplitusi, globali problema, kuri kelia grėsmę viešajam finansavimui, teisinei tvarkai ir socialinei gerovei, nes sukeliama pavojus socialinei gerovei ir stabdomi skurdo mažinimo procesai<sup>2</sup>.

Atsižvelgiant į tai, kad pagrindinė AAI užduotis yra įvertinti, ar viešosios lėšos yra naudojamos ekonomiškai ir efektyviai ir atitinka esamas taisykles ir reglamentus, šios institucijos, rodydamos pavyzdį ir vykdydamos savo įsipareigojimus, prisideda prie kovos su korupcija: atlikdamos vyriausybės auditą, jos užtikrina lėšų panaudojimo skaidrumą ir prevenciją. Pagrindinis AAI uždavinys – patikrinti viešojo

<sup>1</sup> INTOSAI (2010 m. spalio). „2011–2016 m. strateginis planas“ (angl. *Strategic Plan 2011–2016*).

<sup>2</sup> Išsamesnė korupcijos apibrėžtis pateikta Korupcijos suvokimo indekse (angl. *Transparency International Index*).

sektorius subjekto valstybės turto valdymą ir apsaugą nuo piktnaudžiavimo, sukčiavimo ir korupcijos. Aukščiausio lygio auditas sudaro sąlygas skaidrumui, atskleidžia gresiančias rizikas, sustiprina vidaus kontrolę, taip prisideda prie korupcijos prevencijos ir atitinka Jungtinių Tautų Konvencijos nuostatas prieš korupciją<sup>3</sup>.

Norėdama veiksmingai užkirsti kelią korupcijai ir jai pasipriešinti, INTOSAI reikalauja, kad AAI būtų pajėgios, nepriklausomos ir plataus pobūdžio. Siekdama šio tikslo ir skatindama gero valdymo principus, INTOSAI teikia ir išlaiko naujausius profesionalius tarptautinius standartus, kurie svarbūs jai priklausančių AAI ir suinteresuotųjų šalių užduotims atlikti ir poreikiams tenkinti.

5260-osios GUID „Valstybės turto valdymas“ yra dokumentas, kurį sudarė kovos su korupcija ir pinigų plovimu darbo grupė (WGFACML). Šių gairių atsiradimą paskatino pasaulinė finansų krizė ir jų poreikis AAI vaidmeniui atlikti, didinant sąžiningumą, skaidrumą, atskaitomybę ir gerą viešojo sektoriaus subjektų valstybės turto valdymą.

Pati „gero valdymo“ sąvoka suteikia visuomenių ir tautų darnaus vystymosi prielaidą. Tai reiškia, kad šalies resursai yra kompetentingai valdomi, o atliekamos viešojo sektoriaus užduotys yra tinkamos, skaidrios, atskaitingos, nešališkos ir reaguojančios į žmonių poreikius. Taigi, geras valdymas sukuria aplinką, kuri yra netinkama korupcijai ir neskatina jos, kaip ir bet kokio kito neetiško elgesio. Nors ši didžiulė atsakomybė sukurti tokią aplinką krinta ant vyriausybių pečių, kiekvienoje šalyje susiduriama su vis kitokiomis valdymo problemomis, tad jų sprendimus reikia pritaikyti individualiai. Kiekviena AAI vaidina pagrindinį vaidmenį užtikrinant gerą valdymą.

Turto valdymas yra esminis gero valdymo komponentas ir viešajame, ir privačiame sektoriuose, tad turėtų būti suderintas bei integruotas į subjekto strateginius, veiklos ir finansinius planus.

Galima daryti prielaidą, kad, norint tinkamai panaudoti valstybės turtą, reikia patobulinti valstybės išteklių valdymo procesus.

Remdamasi tarptautine patirtimi, WGFACML yra nustačiusi tam tikrus pagrindinius principus, kad AAI galėtų paskatinti gerą valstybės turto valdymą. Šie principai ir patarimai, kaip AAI gali juos pritaikyti, pateikti šiame dokumente.

Šių gairių tikslas yra padėti AAI įvertinti stipriąsias ir silpnąsias dabartinės gero valdymo praktikos, susijusios su valstybės turto valdymu, puses ir pateikti rekomendacijas, kaip jas galima pagerinti. Gairės sudarytos iš šešių skyrių.

<sup>3</sup> Jungtinių Tautų Konvencija prieš korupciją, Niujorkas, 2004 m. Prieiga per internetą: <http://www.unodc.org/unodc/en/treaties/CAC/> [anglų k.] [žiūrėta 2015-08-03].

Pirmajame skyriuje „Pagrindiniai terminai“ apibrėžti terminai, kurie yra svarbūs aptariant esmines šiose gairėse pateiktas temas. Taip pat aprašoma gero valdymo sritis ir principai.

Antrajame skyriuje „Suinteresuotųjų subjektų vaidmuo ir atsakomybės, stiprinant gerą valstybės turto valdymą“ nurodomos visos susijusios šalys ir pagrindiniai jų vaidmenys. Taip pat minimas oficialių suinteresuotųjų šalių suderinimas ir tarpusavio bendravimas. Šiame skyriuje aprašomos suinteresuotųjų šalių kompetencijos, įvertinamos stipriosios ir silpnosios jų suderinimo pusės, nustatomi būsimi iššūkiai.

Trečiajame skyriuje „Valstybės turto gero valdymo standartų vertinimas“ skaitytojui pristatomi skirtingi galimi mechanizmai ar potencialios veiklos, kuriuos turėtų pasitelkti atitinkami suinteresuotieji subjektai, vertindami ir bandydami pagerinti pagrindinius gero valstybės turto valdymo bruožus ar principus. Taigi, šiame skyriuje taip pat pateikiama informacija, kaip audituojamus subjektus padaryti atskaitingus ir paskatinti juos palaikyti dar glaudesnį ryšį su savo suinteresuotaisiais subjektai.

Ketvirtajame skyriuje „Aukščiausiųjų audito institucijų vaidmuo tobulinant gerą valstybės turto valdymą“ nurodomi visi AAI vaidmenys ir atsakomybės. Šiame skyriuje taip pat kalbama apie perteklinę valstybės pareigūnų diskreciją ir interesų konfliktų valdymą.

Penktajame skyriuje „Gero valdymo skatinimas rizikos valdymo priemonėmis“ aprašoma gero valdymo skatinimo valdymo priemonėmis svarba viešojo sektoriaus subjektuose.

Šiose gairėse nepateiktos nuorodos į nacionalinius įstatymus ir reglamentus, nes INTOSAI priklauso daug šalių.

Šios gairės skirtos sukurti vieningą pasipriešinimą korupcijai, veiksmingai skatinant institucijų informuotumą, standartų, politikų ir geriausių praktikų taikymą, atsižvelgiant į AAI įgaliojimus, įtaką ir galimybes. Dokumente pateikiama AAI sistema, kaip atlikti aukšto lygio audito veiksmus, atsižvelgiant į viešojo sektoriaus subjektų etikos standartus ar elgesio kodeksus, kaip ir į jų socialines atsakomybes, suvokiant, kad kiekviena viešoji institucija turėtų būti visiškai atsakinga už turimo valstybės turto valdymą.

Šiose gairėse pateikta pagrindinė ir bendra informacija, pagal kurią skirtingų šalių subjektai gali susikurti specialiai jų šalims pritaikytus standartus. Gairėse nėra pateikiama išsami politika, procedūros ir praktikos, kaip pagerinti sąžiningumą, skaidrumą, atskaitomybę ir valstybės turto valdymą. Už tolesnės atitinkamos politikos formavimą šiuo klausimu atsako kiekviena AAI, nes tai lemia jų įgaliojimai, teisinė sistema ir kultūrinė aplinka.

## 1.1. ATSKAITOMYBĖ

Atskaitomybė reiškia, kad asmenys, agentūros ir organizacijos (viešosios, privačios ir pilietinės visuomenės) yra atsakingos už tinkamą savo galių panaudojimą. Remiantis šia plačia apibrėžtimi, derėtų išskirti du aspektus:

- Atskaitomybė yra procesas, kai viešojo sektoriaus institucijos ir jose dirbantys asmenys yra laikomi atsakingais už savo sprendimus ir veiksmus, įskaitant viešųjų lėšų valdymą ir visus aspektus, susijusius su jų veikla bei galiojančių įstatymų ir reglamento laikymusi valdant viešąsias lėšas ir siekiant savo tikslų.
- Atskaitomybė yra pareiga, kuri įpareigoja audituojamą asmenį ar subjektą parodyti, kad jis administravo ar valdė jam suteiktas lėšas laikydamasis lėšų suteikimo sąlygų.

Kalbant apie valstybės turto valdymą, atskaitomybę galima apibrėžti kaip asmenų ar subjektų (įskaitant viešąsias įmones bei akcines bendroves), kuriems patikėti viešieji ištekliai, įsipareigojimą prisiimti jiems suteiktas fiskalines, valdymo ir planavimo atsakomybes ir atsiskaityti tiems, kurie tas atsakomybes jiems suteikė.

Kaip rašoma 2009 m. „Transparency International“ išleistame „Supaprastintame antikorupcijos vadove“ (angl. *Anti-Corruption Plain Language Guide*), teoriškai yra trys atskaitomybės formos: įstrižinė, horizontalioji ir vertikalioji<sup>4</sup>.

- Įstrižinė atskaitomybė būna tuomet, kai piliečiai pasitelkia vyriausybines institucijas, kad pareikalautų geresnės valstybės veiksmų priežiūros, ir šio proceso metu įsitraukia į politikos formavimo, biudžeto, išlaidų stebėjimo bei kitas veiklas.

<sup>4</sup> „Supaprastintas antikorupcijos vadovas“, Transparency International, 2009 m. Taip pat žr.: „Institucinis horizontaliosios atskaitomybės įtvirtinimas: kaip demokratinės valstybės gali kovoti su korupcija ir piktnaudžiavimu valdžia“ (angl. *Institutionalizing Horizontal Accountability: How democracies can fight corruption and the abuse of power*), Nacionalinis demokratijos paramos fondas.

- Horizontalioji atskaitomybė leidžia kitoms vyriausybinėms agentūroms (AAI, teismams, ombudsmenams, centriniam bankams) apiboti ir prižiūrėti valstybės pareigūnus. Jos gali pareigūną apklausti ir galiausiai jį nubausti už netinkamą elgesį.
- Pagal vertikaliąją atskaitomybę valstybės pareigūnas yra atskaitingas rinkėjams arba piliečiams per rinkimus, nepriklausomą žiniasklaidą, aktyvią pilietinę bendruomenę ar kitus panašius kanalus.

Šiuo aspektu AAI yra pagrindinis mechanizmas horizontaliojoje sistemoje, kurioje daugiausia dėmesio skiriama valstybės pareigūnų veiksmų ir už valstybės turto valdymą atsakingų institucijų auditui.

## 1.2. TURTAS

Terminas „turtas“ apibūdina bet kokį ekonominę vertę turintį dalyką, kuris priklauso asmeniui ar akcinei bendrovei. „Turtas yra subjekto valdomi ištekliai, taip lėmus praeityje susiklosčiusiems įvykiams, iš kurio subjektui numatoma būsima ekonominė nauda ar paslaugų potencialas.“<sup>5</sup> Turtas gali būti įvairių formų: finansinis, materialus arba nematerialus. Kad ir kokios formos turtas būtų, įprastai yra du pagrindiniai bruožai, lemiantys tai, kas jį sudaro: savo naudingo tarnavimo laikotarpiu jis turės vertę (kaip būsima ekonominė nauda arba paslaugų potencialas), ir šiuos išteklius valdo įmonė, taip lėmus praeityje susiklosčiusiems įvykiams. Tam tikros rūšies turtas, pvz., informacija, gali ir neturėti ekonominės vertės, bet jį saugoti gali būti viena svarbiausių užduočių (pvz., saugoti konfidencialią valstybės informaciją).

Sistemu organizacijos turto įvertinimu siekiama patikrinti veiklos informaciją, tokią kaip turto panaudojimas ir funkcijos. Atlikus įvertinimo rezultatų analizę priimti sprendimai atspindi subjekto turto valdymo strategijoje.

Visas turtas yra pateikiamas subjekto finansinės būklės ataskaitoje, įskaitant tuos atvejus, kai tikėtina, jog ateityje organizacija sulauks ekonominės naudos ar paslaugų potencialo. Kaupimo principu pagrįstoje apskaitoje turtas turi kainą ir vertę, kurias galima patikimai nustatyti.

Remiantis pirmiau išdėstyta informacija galima teigti, kad valstybės turtas taip pat yra finansiniai, fiziniai ar net nematerialūs ištekliai, iš kurių tikimasi būsimos ekonominės naudos. Vis dėlto jų svarba skiriasi nuo privataus turto. Taip yra dėl to, kad valstybės turto valdymas apima juridicinį subjektą (t. y. savivaldybės, valstybės, provincijos ar federacijos subjektą) ir piliečių lūkesčius. Valstybės turtas aiškiai susijęs su „viešojo intereso“ sąvoka.

<sup>5</sup> 1-asis TVSAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“, Tarptautinių apskaitos standartų valdyba (TASV).

## 1.3. KORUPCIJA

Pasak Jungtinių Tautų Organizacijos, nėra vienos visuotinai priimtą korupcijos apibrėžties. Pavyzdžiui, Jungtinių Tautų Konvencijoje prieš korupciją nėra pateikta nė vienos korupcijos apibrėžties, bet išvardyti keli tam tikri korupcijos tipai ar veiksmai<sup>6</sup>. Pasaulio bankas korupciją apibūdina kaip piktnaudžiavimą viešosiomis lėšomis ir (ar) pareigomis, siekiant privačios ar politinės naudos<sup>7</sup>.

Korupcijos sąvoka yra siauresnė nei valdymo, nes korupcija dažnai apibrėžiama kaip piktnaudžiavimas valdžia ar visuomenės pasitikėjimu, siekiant privačios naudos. Šios sąvokos yra glaudžiai susijusios: ten, kur vyrauja prastas valdymas, kyla daugiau paskatų korupcijai, o jos mastai didėja. Taigi, gero valdymo skatinimas padeda kovoti su korupcija. Geras valdymas taip pat prisideda prie pastangų tiesiogiai kovoti su korupcija, pvz., atkreipiant visuomenės dėmesį ir stiprinant antikorpucinių įstatymų leidybą<sup>8</sup>.

## 1.4. APGAULĖ

Apgaulė<sup>9</sup> – vieno ar kelių vadovybei priklausančių asmenų, už valdymą atsakingų asmenų, darbuotojų ar trečiųjų šalių tyčinis veiksmas, kuriuo siekiama įgyti neteisėtą ar nepelnytą pranašumą. Apgaulės rizikos veiksniai – įvykiai ar sąlygos, kurie rodo paskatas ar spaudimą apgauti ar suteikia galimybes apgauti.

## 1.5. GERAS VALDYMAS

Pasak EBPO, valdymas yra politinių, ekonominių ir administracinių įgaliojimų, būtinų šalies reikalams tvarkyti, vykdymas<sup>10</sup>. Į *valdymo* sąvoką įeina sprendimų priėmimo procesas ir šių sprendimų įgyvendinimo procesas. Valdymas apima valdžios pasitelkimą tam, kad valdomas subjektas (paprastai organizacija) pasiektų savo tikslus.

<sup>6</sup> Jungtinių Tautų kovos su korupcija priemonių rinkinys, 3-iasis leidimas, UNODC, 2004 m. Prieiga per internetą: [www.undoc.org/documents/corruption/publications\\_toolkit\\_sep04.pdf](http://www.undoc.org/documents/corruption/publications_toolkit_sep04.pdf), 10 psl. [žiūrėta: 2015 08 03].

<sup>7</sup> Prieiga per internetą: <http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/cor02.htm> [žiūrėta: 2015 08 03].

<sup>8</sup> Dobrowolski, „Pasitikėjimas, korupcija ir sukčiavimas“ (angl. *Trust, Corruption and Fraud*); B. Kożuch, Z. Dobrowolski (red.), „Visuomenės pasitikėjimo kūrimas. Organizacinė perspektyva“ (angl. *Creating Public Trust. An Organizational Perspective*), Peter Lang GmbH, Frankfurtas prie Maino, 2014 m., 120 psl.

<sup>9</sup> 2240-asis TAAIS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“, 11 dalis.

<sup>10</sup> EBPO statistinių terminų žodynas. Prieiga per internetą: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7236> [žiūrėta: 03 08 2015].

Gerą valdymą galima apibrėžti kaip valdžios ar įgaliojimų – politinių, ekonominių, administracinių ir kt. – pasitelkimą siekiant sąžiningai, nešališkai, skaidriai, etiškai ir be diskriminacijos valdyti valstybės išteklius. Jį sudaro mechanizmai, procesai ir institucijos, per kuriuos piliečiai ir grupės išreiškia savo interesus, įgyvendina savo juridines teises, vykdo savo įsipareigojimus ir pašalina savo skirtumus<sup>11</sup>.

Geram valdymui būdinga tokia paradigma: viešasis sektorius, ypač viešoji administracija, yra svarbi visuomenės dalis, per atitinkamus dalyvavimo procesus bendraujanti su suinteresuotosiomis visuomenės šalimis. Šiems procesams būdingas suinteresuotųjų subjektų įsitraukimas, informacijos atskleidimas ir skaidrumas, lygybė ir nediskriminavimas, teikiant viešąsias paslaugas, ir sprendimus priimančių asmenų atskaitingumas.

Šios idėjos aktualumas priklauso nuo svarbų vaidmenį dabartinėje valdymo aplinkoje vaidinančių viešųjų organizacijų ir viešojo intereso įgyvendinimo. Viešasis administravimas yra finansuojamas iš mokesčių mokėtųjų pinigų ir laikomas svarbiu konstitucinių institucijų papildymu, nes padeda vykdyti pagalbines šių įstaigų funkcijas, teikia joms paslaugas, dalyvauja vykdamas įgaliojimus ir sprendžia eilines visuomenės problemas. Viešas valstybės veiklos vertinimas atkreipia dėmesį ne tik į piliečiams siūlomas socialines ir ekonomines programas, bet ir į tai, kaip viešojo sektoriaus institucijos vykdo savo užduotis<sup>12</sup>. Todėl viešasis administravimas turi veikti efektyviai, be daugelio kitų aspektų, apimdamas ir sugebėjimą veiksmingai spręsti tam tikras socialines problemas. Tokį efektyvumą galima pasiekti atsiribojant nuo imperatyvaus požiūrio į problemų sprendimą ir siekiant į užduočių inicijavimo ir vykdymo procesą bei jų įtakos vertinimo procesą integruoti įvairius suinteresuotuosius subjektus.

Gerą valdymą reikalauja, kad piliečiai būtų laikomi ne tik rinkėjais ir viešųjų paslaugų vartotojais. Elgesys su piliečiais, kaip bendrais viešojo intereso formuotojais ir kūrėjais, yra gero valdymo esmė<sup>13</sup>. Taigi, gero valdymo idėja išplečia tradicinį valdymo suvokimą ir susitelkia į ryšius tarp vadovų, viešojo sektoriaus institucijų ir piliečių, įskaitant procesus, kuriuos vykdydami jie priima ir įgyvendina sprendimus.

<sup>11</sup> „Geras valdymas. Pagrindiniai įgyvendinimo principai“ (angl. *Good governance. Guiding principles for implementation*), Australijos Sandrauga, 2000 m.

<sup>12</sup> Dobrowolski, „Aukščiausiosios audito institucijos vaidmuo kovoje su pažeidimais ugdant visuomenės pasitikėjimą“ (angl. *The Role of Supreme Audit Office in Building Public Trust Through Tackling Wrongdoing*); B. Kożuch, Z. Dobrowolski (red.), „Kaip sukurti visuomenės pasitikėjimą“, 166–167 psl.

<sup>13</sup> H. C. Boyte, „Naujas demokratijos apibrėžimas: Valdymas, piliečiai ir politika“ (angl. *Reframing Democracy: Governance, Civic Agency and Politics*); „Viešojo administravimo apžvalga Nr. 5“ (angl. *Public Administration Review No 5*), Amerikos viešojo administravimo draugija, 2005 m.; Z. Dobrowolski, „Pasitikėjimas, korupcija ir sukčiavimas“, 115 psl.

Viešojo valdymo srityje gerą valdymą galima apibūdinti kaip dalyvaujamoji, atskaitinga, skaidrų, veiksmingą, orientuotą į bendrą sutarimą, reaguojantį, viską apimantį, įstatymus gerbiantį ir korupcijos galimybes mažinantį procesą<sup>14</sup>. Taigi, jis skatina kompetentingą valstybės išteklių ir reikalų valdymą, kuris yra atviras, skaidrus, atskaitingas, nešališkas ir prisitaikantis prie piliečių poreikių<sup>15</sup>. Toks valdymas veda link gero administravimo, veiksmingumo, geros valstybės lėšų priežiūros, gero visuomenės dalyvavimo ir galiausiai gerų rezultatų<sup>16</sup>. Jis užtikrina, kad korupcija būtų sumažinta iki minimumo, būtų atsižvelgta į mažumų nuomonę ir kad priimant sprendimus būtų išgirstos labiausiai pažeidžiamos visuomenės grupės. Jis taip pat reaguoja į dabartinius ir būsimus visuomenės poreikius<sup>17</sup>.

Būtina apžvelgti pagrindinius gero valdymo principus<sup>18</sup>, kurie apima atskaitomybę, suderinamumą, orientavimąsi į bendrą sutarimą, efektyvumą, nešališkumą ir įtrauktį, dalyvavimą, reagavimą, teisės normas ir atvirumą<sup>19</sup>.

- a) Atskaitomybė, kaip nurodyta pirmiau, apima individualių institucijų viešosios politikos vykdymo atsakomybes ir taip leidžia egzistuoti gerai sukurtiems ir efektyviems demokratiniais mechanizmais bei objektyviai vertinti rezultatyvumą, efektyvumą ir ekonomiškumą. Ji taip pat užtikrina aiškių kompetencijų padalijimą vykdant valstybės turto valdymo užduotis.
- b) Suderinamumas yra integruotas įvairios viešosios politikos valdymas, įskaitant valdymą tarp skirtingo lygmens valdžios institucijų (esant kelių lygių vyriausybinei sistemai), jų rizikos nuoseklumas, kuris reikalauja sukurti bendradarbiavimo mechanizmus.
- c) Orientavimasis į bendrą sutarimą. Kiekvienoje visuomenėje yra daug veikėjų ir pasaulėžiūrų. Geras valdymas reikalauja tarpininkauti ginant skirtingus visuomenės interesus, taip pasiekiant bendrą sutarimą: kas yra geriausia visai bendruomenei ir kaip tai pasiekti. Tam taip pat reikia plačios ir ilgalaikės

<sup>14</sup> „Supaprastintas antikorupcijos vadovas“, Transparency International, 2009 m.

<sup>15</sup> „Geras valdymas. Pagrindiniai įgyvendinimo principai“, Australijos Sandrauga, 2000 m.

<sup>16</sup> „Gero valdymo standartas viešosioms paslaugoms“ (angl. *Good Governance Standard for Public Services*), Nepriklausoma gero viešųjų paslaugų valdymo komisija, Viešojo valdymo tarnyba, Diplomuotų valstybės finansų ir apskaitos specialistų institutas, Londonas, JK, 2004 m.

<sup>17</sup> „Kas yra geras valdymas?“, Jungtinių Tautų Azijos ir Ramiojo vandenyno ekonominė ir socialinė komisija. Prieiga per internetą: [www.unescap.org](http://www.unescap.org) [žiūrėta: 2015 08 03].

<sup>18</sup> „Europos valdymas. Baltoji knyga“, Europos Bendrijų Komisija, Briuselis, 2001 m.

<sup>19</sup> Iš individualios viešojo sektoriaus organizacijos perspektyvos kiti gero valdymo principai apima: susitelkimą į organizacijos tikslus ir rezultatus; efektyvią veiklą, kuri vykdoma pagal aiškiai apibrėžtas funkcijas ir vaidmenis; gero valdymo vertybių skatinimą ir praktinį įgyvendinimą visoje organizacijoje; naudojimąsi kokybiška informacija, objektyviais patarimais ir parama, kad būtų užtikrintas skaidrus sprendimų priėmimo procesas ir veiksminga rizikos valdymo sistema; užtikrinimą, kad aukščiausias pareigas einantys vadovai turi reikiamų įgūdžių, žinių bei patirties, o individualūs vadovai bei jų grupės yra įvertinami, jų veikla apžvelgiama ir kuriama efektyvi atskaitomybė.

perspektyvos, kuri padėtų nustatyti, kas būtina darniai žmogaus socialinei raidai ir kaip pasiekti tokios raidos tikslus. Tai įgyvendinti galima tik suprantant istorinę, kultūrinę ir socialinę tam tikros visuomenės ar bendruomenės aplinką.

d) Efektyvumas ir rezultatyvumas. Geras valdymas reiškia, kad procesai ir institucijos teikia rezultatus, kurie atitinka visuomenės poreikius, ir tuo pačiu metu geriausiai panaudoja turimus išteklius. Gero valdymo sąlygomis efektyvumas taip pat apima darnų natūralių išteklių naudojimą ir aplinkosaugą. Kituose regionuose pagrindiniai gero valdymo elementai yra panašiai apibrėžiami<sup>20</sup>. Šis principas reikalauja tobulinti administracinius pajėgumus (valstybės pajėgumus), taip siekiant sklandžiai įgyvendinti viešosios politikos tikslus. Gero valdymo kriterijams priskiriamos dvi papildomos taisyklės:

d.1) proporcingumo principas, kuris reiškia, kad viešosios politikos įgyvendinimas turi būti proporcingas šios politikos tikslams ir įvykdytas optimaliu būdu;

d.2) subsidiarumo principas, pagal kurį aukštesniųjų administracijos lygmenų veikimas yra tik antraeilis veikloms, kurias vykdo žemesnieji administravimo lygmenys.

e) Nešališkumas ir įtrauktis. Visuomenės gerovė priklauso nuo to, ar bus užtikrinta, kad visi jos nariai jaustųsi turintys tam tikrą galią ir nesijaustų atskirti nuo didžiosios daugumos. Norint to pasiekti, visos grupės, ypač labiausiai pažeidžiamos, privalo turėti galimybę pagerinti ar išlaikyti savo gerovę. Valdžios ir suinteresuotųjų subjektų nešališkumas, įgyvendinant viešuosius interesus, turėtų būti patikslintas. Normatyviniai aktai paskirsto viešųjų pareigų vykdymo atsakomybes. Viešosios organizacijos privalo į šias vykdomas užduotis įtraukti visus piliečius. Kitų suinteresuotųjų subjektų, pavyzdžiui, nevyriausybinų organizacijų, įgyvendinamos užduotys gali būti skirtos tik tam tikroms grupėms ir nėra privalomos. Viešosios organizacijos yra atsakingos už paramą suinteresuotųjų subjektų veikloms, šiems teikiant viešąsias paslaugas, taip pat už šių užduočių įgyvendinimo priežiūrą bei vertinimą.

f) Atvirumas. Viešojo administravimo institucijos turi būti skaidrios, o tai reiškia, kad visuomenė privalo turėti didžiausią įmanomą prieigą prie informacijos apie jų veiklą.

g) Dalyvavimas yra visuomenės įtraukimas į viešojo administravimo institucijų veiklą visais lygmenimis (daugiapakopė partnerystė) ir visomis pagrindinėmis

<sup>20</sup> Žr. kaip pvz.: „Geras valdymas. Pagrindiniai įgyvendinimo principai“, Australijos Sandrauga, 2000 m.

viešosios politikos įgyvendinimo stadijomis (programų rengimo, įgyvendinimo ir priežiūros etapais). Reikia pabrėžti, kad nevyriausybių organizacijų (vadinamojo pilietinio dialogo) ir darbdavių bei profsąjungų atstovų (socialinio dialogo) dalyvavimas yra būtinas.

- h) Reagavimas. Geras valdymui užtikrinti reikia, kad institucijos stengtųsi pasirūpinti visais suinteresuotaisiais subjektais per pagrįstą laikotarpį.
- i) Teisės normos. Geras valdymas reikalauja sąžiningos teisinės sistemos, kuri būtų taikoma nešališkai. Nešališkam įstatymų vykdymui užtikrinti reikia nepriklausomos teismo institucijos ir nešališkų bei nepaperkamų policijos pajėgų.
- j) Strateginė vizija. Vadovai ir visuomenė turėtų puoselėti plačią ir ilgalaikę gero valdymo bei žmogaus socialinės raidos perspektyvą ir suvokti, ko reikia tokiai raidai užtikrinti. Taip pat būtina suprasti istorinę, kultūrinę ir socialinę aplinką, kuria remiasi ši perspektyva.

## 1.6. SAŽININGUMAS

INTOSAI sąžiningumą apibrėžia kaip: savybę ar būseną, kai tvirtai laikomasi moralės principų; sąžiningumą, dorumą ir nuoširdumą; troškimą daryti tai, kas teisinga, išpažinti ir puoselėti tam tikras vertybes bei lūkesčius.

Terminas „sąžiningumas“ gali reikšti dorybę, nepaperkamumą ir savybę išlikti nepaveikiamam. Jis yra artimai susijęs su sukčiavimo ir korupcijos nebuvimu, bet reikalauja ir bendro padorumo. Šiuo atžvilgiu tai su etika ir kultūra susijusi teigiama ir plati sąvoka<sup>21</sup>.

Instituciniu lygmeniu sąžiningumą galima apibrėžti penkiais skirtingais aspektais:

- kaip viešojo sektoriaus subjekto įsipareigojimą palaikyti sąžiningumą;
- kaip visuomenės pasitikėjimo vyriausybe prielaidą;
- kaip moralinę atsakomybę, o ne vien tik įstatymuose ar įstatuose įtvirtintą sąlygą;
- kaip prevencinę, o ne tik represinę priemonę, kuri įtraukta į institucinę politiką;
- kaip nuolatinį įsipareigojimą, kurį turi vykdyti valstybės institucijos ir pareigūnai.

<sup>21</sup> „Vadovas, kaip pačiam įvertinti profesinį sąžiningumą“ (angl. *Manual for Self Assessments on Integrity*), Nyderlandų audito rūmai, 2011 m., 9–10 psl.

## 1.7. PINIGŲ PLOVIMAS

Pagal Jungtinių Tautų konvencijoje dėl kovos su neteisėta narkotinių priemonių ir psichotropinių medžiagų apyvarta pateiktą pinigų plovimo apibrėžimą, pinigų plovimas yra:

- konvertavimas arba nuosavybės perdavimas, jeigu žinoma, kad ši nuosavybė įgyta padarius bet kokį [narkotikų prekybos] nusikaltimą arba nusikaltimus ar kai dalyvaujama darant tokį nusikaltimą ar nusikaltimus, siekiant nuslėpti arba slėpti neteisėtą nuosavybės įsigijimo šaltinį arba turint tikslą padėti bet kuriam asmeniui, dalyvavusiam nusikaltime ar nusikaltimuose, išvengti atsakomybės už savo veiksmus;
- tikro šaltinio buvimo vietos, tvarkymo būdo, persiuntimo, tikrų teisių į nuosavybę arba jos priklausomybę nuslėpimas arba slėpimas, jeigu žinoma, kad tokia nuosavybė įgyta padarius nusikaltimą ar nusikaltimus arba dalyvaujant minėtame nusikaltime arba nusikaltimuose<sup>22</sup>.

Finansinių veiksmų darbo grupė (FATF), kuri nustato tarptautinius kovos su pinigų plovimu standartus, glaustai pinigų plovimą apibūdina kaip „[...] pajamų iš nusikaltimų apdorojimą, siekiant užmaskuoti nelegalią jų kilmę“ tam, kad būtų „įteisintos“ neteisėtai įgytos pajamos<sup>23</sup>. Tačiau į pateiktas 40 rekomendacijų dėl kovos su pinigų plovimu FATF įtraukia Vienos konvencijos techninį ir teisinį pinigų plovimo apibrėžimą ir siūlo, kad to apibrėžimo predikatas apimtų visus rimtus nusikaltimus.

## 1.8. RIZIKOS VALDYMAS

Rizikos valdymo sistema yra neatskiriama valdymo metodo, taikomo veiklos tikslams įgyvendinti, dalis ir sistemingas procesas, kurį vykdant aptinkama, įvertinama, nagrinėjama, valdoma rizika ir apie ją pranešama. Taikant šį sistemingą procesą rizika suprantama, įvertinama ir į ją atkreipiamas dėmesys, kad būtų padidinta tikimybė įgyvendinti tikslus ir būtų užtikrinta, kad organizacijos, asmenys ir bendruomenės yra darnios.

Rizikos valdymas taip pat išnaudoja neapibrėžtumo sukurtas progas, taip informuodamas organizacijas apie naujas galimybes. Iš esmės, norint efektyviai valdyti riziką, reikia aiškiai suprasti aktualią riziką, įvertinti jos santykinį pirmumą ir

<sup>22</sup> Vienos konvencija. Prieiga per internetą: <http://www1.worldbank.org/finance/assets/images/01-chap01-f.qxd.pdf> [žiūrėta: 2015 08 03].

<sup>23</sup> „40 FATF rekomendacijų“, Finansinių veiksmų darbo grupė (FATF), 2003 m.

vykdyti griežtą jos stebėseną bei kontrolę<sup>24</sup>. Veiksmingas rizikos valdymas turėtų būti proporcingas organizacijos dydžiui ir pobūdžiui.

Įmonių rizikos valdymas (ĮRV) yra visą organizaciją apimantis rizikos valdymo modelis, naudojantis aiškiai apibrėžtas sistemas ir procesus. Rizikos valdymas turėtų būti įtrauktas į bendrą organizacijos valdymą ir visiškai integruotas į kitas veiklos funkcijas, tokias kaip finansai, strategija, vidaus kontrolė, viešieji pirkimai, tęstinumo planavimas, žmogiškieji ištekliai (ŽI) ir prievolių vykdymas. Integracijos laipsnis skirsis priklausomai nuo organizacijos kultūros, įgyvendinimo procedūrų, veikimo būdų ir išorinės aplinkos.

## 1.9. RIZIKOS VERTINIMAS

Visi subjektai susiduria su įvairia išorės ir vidaus šaltinių sukeliama rizika, kurią privaloma įvertinti. Rizikos vertinimo prielaida yra tikslų nustatymas, o pats rizikos vertinimas yra su šių tikslų įgyvendinimu susijusios rizikos atpažinimas ir analizė. Rizikos vertinimas yra būtinas, norint nuspręsti, kaip tą riziką valdyti. Rizika analizuojama, atsižvelgiant į jos tikimybę bei poveikį, ir tik po to nusprendžiama, kaip ją valdyti. Rizika vertinama remiantis būdinga ir likutine verte. Norint efektyviai įvertinti riziką, reikia aiškiai suprasti aktualią riziką, įvertinti jos prioritetą ir laikytis griežto požiūrio į jos stebėseną bei kontrolę<sup>25</sup>.

Pagal COSO rizikos vertinimo modelį rizikos vertinimo principai yra tokie:

6 principas. Organizacija pakankamai aiškiai nurodo tikslus, kad būtų galima nustatyti ir įvertinti su jais susijusią riziką.

7 principas. Organizacija aptinka riziką, kylančią jos tikslų įgyvendinimui, ir ją išanalizuoja, kad nustatytų, kaip ją valdyti.

8 principas. Organizacija atsižvelgia į galimą apgaule, vertindama tikslų įvykdymo riziką.

9 principas. Organizacija nustato ir įvertina pokyčius, kurie gali reikšmingai paveikti vidaus kontrolės sistemą.

<sup>24</sup> Rizikos valdymo institutas, „Kaip pasiekti rizikos valdymo meistriškumą“ (angl. *Building excellence in risk management*). Prieiga per internetą: <https://www.theirm.org/about/riskmanagement/> [žiūrėta: 2015 08 03].

<sup>25</sup> „Vidaus kontrolė – integruota sistema“, Tredvėjaus komisijos rėmimo organizacijų komitetas (COSO), 2013 m.; 5270-osios GUID „Korupcijos prevencijos audito gairės“, 2.4. skyrius „Rizikos vertinimas ir rizikos analizė (rizikos valdymas)“, 2015 m. sausis.

## 1.10. SUINTERESUOTASIS SUBJEKTAS

Strateginio valdymo srityje suinteresuotieji subjektai yra asmenys arba institucijos, kurių veikla gali paveikti arba būti paveikta įmonės, organizacijos arba projekto sėkmės<sup>26</sup>. Tai įmonės savininkai, darbuotojai, klientai, vietos bendruomenės ir kiti asmenys. Taigi, sprendimams priimti reikia atlikti interesų analizę, į kurią įeitų, pavyzdžiui, interesų žemėlapių ar elgesio scenarijų sudarymas.

Projektų valdymo srityje suinteresuotieji subjektai yra asmenys, kurie tiesiogiai nedalyvauja projekte, bet labai domisi sėkmingu ar nepavykusiū projekto įgyvendinimu, nes jo rezultatai jiems svarbūs. Dėl šios priežasties tiek projekto vadovas, tiek finansuotojas privalo atkreipti dėmesį į suinteresuotuosius subjektus (ir jų atsiliepimus). Remiantis platesniu apibrėžimu, terminas „suinteresuotieji subjektai“ apima visus asmenis, grupes ar institucijas, kuriuos domina projekto užbaigimas arba nesėkmė.

## 1.11. SKAIDRUMAS

Skaidrumą galima apibūdinti kaip vyriausybių, įmonių, institucijų, organizacijų ir asmenų, kurie aiškiai atskleidžia informaciją, normas, planus, procesus ir veiksmus, bruožą. Iš principo valstybės pareigūnai, valstybės tarnautojai, įmonių ir organizacijų vadovai bei direktoriai ir patikėtinių tarybos privalo veikti aiškiai, nuspėjamai ir suprantamai, kad taip skatintų dalyvavimą ir atskaitomybę<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Z. Dobrowolski, „Pasitikėjimas, korupcija ir sukčiavimas“.

<sup>27</sup> „Supaprastintas antikorupcijos vadovas“, Transparency International, 2009 m.

## SUINTERESUOTŲJŲ SUBJEKTŲ VAIDMUO IR ATSAKOMYBĖS, STIPRINANT GERĄ VALSTYBĖS TURTO VALDYMĄ

### 2.1. TEISĖS AKTŲ LEIDĖJAI IR REGULIUOTOJAI

Teisės aktų leidėjai ir reguliuotojai yra atsakingi už su organizacijos veikla susijusių teisės normų ir direktyvų įtvirtinimą. Jie turėtų prisidėti prie visuomeninių pareigų vykdymo, laikantis gero valdymo principų ir užtikrinant teisės aktų kokybę. Teisės aktų leidėjai ir reguliuotojai gali pasinaudoti nuolatiniu parlamentiniu valstybės ataskaitų komitetu ar panašiais komitetais, kad peržiūrėtų su korupcija bei pinigų plovimu susijusio audito darbą ir taip skatintų gerą valdymą bei atskaitomybę. Teisės aktų leidėjai turėtų vykdyti priežiūrą, reaguodami į jų ir portfelio valdymo komitetams pateiktus pranešimus.

### 2.2. AUDITO KOMITETAI

Kai kuriose šalyse nepriklausomas audito arba panašus komitetas atlieka esminį vaidmenį įmonių valdyme. Audito komitetas yra kritiškai svarbus, užtikrinant integruotos atskaitomybės ir finansinės kontrolės sąžiningumą, taip pat tinkamą finansinės rizikos aptikimą bei valdymą ir ataskaitų teikimo sąžiningumą. Vidaus auditoriai privalo funkciškai atsiskaityti audito komitetui.

### 2.3. VYRIAUSYBĖ

Vyriausybė yra vienas svarbiausių viešojo sektoriaus valdymo dalyvių. Kiti valdymo dalyviai skiriasi priklausomai nuo valdymo lygmens, apie kurį kalbama. Visi dalyviai, išskyrus vyriausybę ir kariuomenę, kartu sudaro grupę, kuri yra „pilietinės visuomenės“ (kuri gali būti laikoma bendrų interesų ir kolektyvinės veiklos susietų piliečių bendruomene) dalis.

Vyriausybė vadovauja vyriausybinių įstaigų darbui ir jas kontroliuoja. Iš vyriausybės tikimasi, kad ji naudos viešuosius išteklius rezultatyviai, efektyviai ir ekonomiškai. Ji palaiko nacionalinę ekonomiką, užtikrindama valstybės vidaus ir išorės saugumą ir finansų bei ekonominės apyvartos saugumą. Vyriausybės užduotis yra vykdyti biudžetą ir užtikrinti tvarios ekonomikos vystymosi sąlygas. Vyriausybė taip pat prižiūri vietos valdžios veiklą.

Be to, vyriausybė yra atsakinga už ministerijų, specialiųjų tyrimų tarnybų, sukarintų dalinių darbo derinimą ir vidaus bei išorės saugumo užtikrinimą. Vyriausybė atsakinga ir už kovą su organizuotu nusikalstamumu: korupcija, pinigų plovimu ir kitų rūšių nusižengimais.

Siekdama apsaugoti valstybės turtą, vyriausybė gali įsteigti specialius departamentus ar įstaigas, kurios būtų atsakingos už prieš tai išdėstytas veiklas.

## 2.4. FINANSINĖS ŽVALGYBOS PADALINIAI

Finansinės žvalgybos padaliniai (FŽP) yra nacionaliniai centrai, kurie renka, gauna ir prašo pateikti (gavus leidimą) atskleistos finansinės informacijos duomenis, taip pat analizuoja ir platina finansinę informaciją<sup>28</sup>, kuri gali būti susijusi su galbūt iš nusikalstamos veiklos, siejamos su korupcija, gautomis pajamomis. Nacionaliniai FŽP turėtų analizuoti finansinių operacijų, kurias atlieka šalies viduje ir užsienyje veikiantys bankai, tendencijas.

FŽP turėtų būti speciali įstaiga, kuri dalyvauja kovoje su pinigų plovimu. Be finansinių operacijų analizės, ji taip pat turėtų aptikti įtariamas su pinigų plovimu susijusias operacijas ir gebėti blokuoti įtartinas operacijas bei schemoje naudojamas banko sąskaitas.

FŽP turėtų būti suteikti įgaliojimai tirti ir analizuoti terorizmui finansuoti atliekamas operacijas. FŽP bendradarbiauja su tarptautinėmis institucijomis, kurios siekia, kad iš nelegalių ar neatskleistų šaltinių gauta nuosavybė ar lėšos nepatektų į finansinę apyvartą ir taip būtų užkirstas kelias terorizmo finansavimui. Jie taip pat prisideda prie su šiomis problemomis susijusių prevencinių priemonių, tokių kaip finansinių institucijų, bankų, draudimo įmonių, vietos ir centrinės valdžios įstaigų, prokuratūrų ir kitų finansų rinkoje dalyvaujančių institucijų rengiami mokymai. FŽP bendradarbiauja su teisėsaugos tarnybomis, prižiūri, kontroliuoja ir verčia laikytis finansinės žvalgybos teisės aktų.

<sup>28</sup> EGMONT grupės FŽP apibrėžimas, 1995 m. (pataisytas 2004 m.).

## 2.5. AUKŠČIAUSIOSIOS AUDITO INSTITUCIJOS

Aukščiausiosios audito institucijos (AAI) skatina ir palaiko viešųjų pareigų vykdymą, laikantis gero valdymo principų. Organizacijos veikla vertinama AAI atliekant atitikties, finansinį ir veiklos auditą. Priklausomai nuo suteiktų teisinių įgaliojimų, savo išvadas ir rekomendacijas AAI gali perduoti suinteresuotiesiems subjektams. Savo kasdieniu darbu AAI padeda kurti sąžiningumą, skaidrumą bei atskaitomybę ir visuomenės pasitikėjimą, viešajame sektoriuje sudarydamos sąlygas įtvirtinti priežiūrą, atskaitomybę ir valdymą<sup>29</sup>.

## 2.6. KITOS IŠORĖS AUDITO ORGANIZACIJOS

Išorės auditoriai teikia patarimus ir rekomendacijas, susijusias su organizacijos veikla. Išorės audito organizacija taip pat gali prisidėti prie vyriausybės institucijos vidaus kontrolės. Daugumoje vyriausybinių institucijų auditą atlieka ir išorės audito organizacija. Išorės auditorių dažnai paskiria audito subjektą prižiūrinti institucija, kuriai jis ir atsiskaito. Išorės auditorius gali nagrinėti ir siūlyti, kaip pagerinti subjekto vidaus kontrolę.

## 2.7. KITI SUINTERESUOTIEJI SUBJEKTAI

Kiti suinteresuotieji subjektai, pvz., NVO, žiniasklaida, tarptautinės organizacijos, taip pat atlieka svarbų vaidmenį, skatinant sąžiningumą, skaidrumą, atskaitomybę ir kitus valstybės turto gero valdymo principus. Jie gali prisidėti prie organizacijos uždavinių įgyvendinimo arba suteikti informacijos, kuri būtų naudinga priimančiam sprendimui. Jie nėra atsakingi už organizacijos veiklos projektavimą, įgyvendinimą, tinkamą veikimą, priežiūrą ar dokumentaciją, bet gali turėti tam įtakos.

## 2.8. VIDAUS AUDITORIAI

Vidaus auditoriai yra vyriausybės institucijos vidaus kontrolės sistemos dalis, tačiau jie nėra atsakingi už tam tikrų vidaus kontrolės procedūrų įgyvendinimą audituojamoje organizacijoje. Auditorių funkcija – atlikti organizacijos vidaus kontrolės politikos, metodų ir procedūrų auditą, kad įsitikintų, jog kontrolė yra pakankama organizacijos misijai įgyvendinti, ir pateiktų užtikrinimą dėl projektavimo tinkamumo ir veiksmingo vidaus kontrolės įgyvendinimo. Jie nagrinėja ir savo vertinimu bei rekomendacijomis prisideda prie vidaus kontrolės sistemos

<sup>29</sup> Pagrindiniai AAI darbo principai yra išdėstyti 1 INTOSAI-P – Limos deklaracijoje, INTOSAI, 1977 m.

veiksmingumo, taip vaidindami svarbų vaidmenį atliekant vidaus kontrolės įvertinimą. Tačiau jiems nepriskiriama vadovybės atsakomybė projektuoti, įgyvendinti, prižiūrėti ir dokumentuoti vidaus kontrolę. Vidaus kontrolės sistema užtikrina sąžiningumą, skaidrumą, atskaitomybę ir kitus valstybės turto gero valdymo principus.

## 2.9. VALDYTOJAI

Valdytojai yra atsakingi už veiksmingos kontrolės aplinkos savo organizacijoje sukūrimą. Tai įeina į jų valstybės išteklių valdymo atsakomybes. Iš tiesų, aplinka, kurią valdytojai sukuria savo veiksmais, politika ir bendravimu, gali lemti pozityvios arba silpnos kontrolės kultūrą. Planavimas, įgyvendinimas, priežiūra ir kontrolė yra svarbiausi vidaus kontrolės komponentai. Galima šias veiklas vykdyti įprastai, nelaikant jų didesnės kontrolės aplinkos dalimi, kuri padeda užtikrinti atskaitomybę.

Vidaus kontrolė arba valdymo kontrolė padeda pagrįstai užtikrinti, kad organizacija:

- laikosi įstatymų, reglamentų ir direktyvų;
- skatina veikti tvarkingai, ekonomiškai, veiksmingai bei efektyviai ir pasiekia suplanuotus rezultatus;
- saugo išteklius nuo korupcijos, sukčiavimo, švaistymo, piktnaudžiavimo ir netinkamo administravimo;
- teikia kokybiškus produktus ir paslaugas, atitinkančius organizacijos misiją;
- plėtoja ir palaiko patikimą informaciją apie finansus bei valdymą ir sąžiningai ją atskleidžia, laiku atsiskaitydama.

Valdytojų atsakomybės priklauso nuo jų funkcijos organizacijoje ir organizacijos savybių.

## 2.10. DARBUOTOJAI

Darbuotojai taip pat prisideda prie vidaus kontrolės. Vidaus kontrolė yra aiškiai išdėstyta arba numanoma kiekvieno darbuotojo pareigų aprašymuose. Visi darbuotojai turi įtakos kontrolei ir privalo pranešti apie veiklos problemas, elgesio kodekso nesilaikymo atvejus arba pažeidimus, dėl kurių atsiranda profesinio sąžiningumo, skaidrumo, atskaitomybės ir kitų valstybės turto gero valdymo principų trūkumų.

## VALSTYBĖS TURTO GERO VALDYMO STANDARTŲ VERTINIMAS

Valstybės turto gero valdymo standartų vertinimas yra svarbi AAI atliekamo audito dalis, nes toks vertinimas gali padėti nustatyti ekonominį ir kitokio pobūdžio vyriausybės atliekamo valstybės turto valdymo rezultatyvumą. Siekiant padėti auditoriams geriau įvertinti, ar valstybės turto veiklos rezultatai atitinka subjektų tikslus ir uždavinius bei galutinių vartotojų poreikius, labai svarbu sukurti bendrą valstybės turto valdymo sistemą. Joje nustatomi standartai, susiję su AAI vaidmeniu skatinant gerą valstybės turto valdymą, taip pat su tuo, kaip AAI planuoja ir valdo valstybės turto valdymo auditą.

### 3.1. VALSTYBĖS TURTO VALDYMO SISTEMA

„Valstybės turto valdymo principai<sup>30</sup>:

- turto įsigijimo, disponavimo juo ir gyvavimo ciklo valdymo sprendimai yra integruoti į subjekto strateginį ir organizacinį planavimą;
- sprendimai dėl turto planavimo grindžiami alternatyvų vertinimu, pagal kurį įvertinama rizika ir nauda bei taikomas pagrindinis vyriausybės viešųjų pirkimų principas dėl lėšų naudojimo efektyvumo per visą turto gyvavimo ciklą;
- sukurama efektyvi turto valdymo kontrolės struktūra;
- nustatoma atskaitomybė už turto būklę, naudojimą ir veiklos rezultatus;
- sprendimai dėl disponavimo grindžiami metodų, kuriais gaunama geriausia grynoji grąža, analize.

<sup>30</sup> „Viešojo sektoriaus subjektų turto strateginio ir veiklos valdymo geresnės praktikos vadovas: sutartų rezultatų siekimas per efektyvią ir optimalią turto bazę“ (angl. *Better Practice Guide on the Strategic and Operational Management of Assets by Public Sector Entities: Delivering Agreed Outcomes through an Efficient and Optimal Asset Base*), Australijos nacionalinė audito institucija, 2010 m. rugsėjo mėn.

Turto valdymo principai kyla iš praktinės patirties ir pagrįstumo, taip pat iš informacijos apie strateginį turto valdymą ir jos praktinio pritaikymo turto gyvavimo ciklui.

Turto valdymo sprendimai neturėtų būti priimami neatsižvelgiant į platesnį subjekto sprendimų priėmimo ir finansų valdymą. Turto valdymas organizacijoje yra bendros organizacijos sprendimų priėmimo sistemos dalis, integruojanti jos turto portfelį į subjekto strateginius tikslus. Turto valdymas yra efektyviausias tuomet, kai jis yra derinamas su subjekto rezultatų ir programų pateikimu. Šeši turto gyvavimo ciklo etapai, aprašyti toliau pateiktoje lentelėje, sudaro struktūrą, pagal kurią subjekto turto reikalavimus galima įtraukti į platesnę strateginę ir įmonių planavimo dokumentaciją.“

**1 lentelė.** Turto gyvavimo ciklo etapai<sup>31</sup>

<b>Veikla</b>	<b>Patvirtinamieji dokumentai</b>
Planavimas	Turto planavimo strategija yra neatsiejama subjekto veiklos planavimo dalis, pagrįsta gyvavimo ciklo metodikomis. Paprastai turtas egzistuoja tik subjekto programos vykdymui remti.
Biudžeto sudarymas	Kapitalo valdymo plane konsoliduojamos iniciatyvos, tikslai ir strategijos, kuriais grindžiamas dabartinis ir būsimas subjekto turto bazės valdymas. Jame pateikiama numatoma ilgalaikė perspektyva ir išsami informacija apie turto biudžeto finansavimo strategijas, taikomas turtui įsigyti, taip pat numatomas finansinis poveikis subjekto finansinėms ataskaitoms.
Įsigijimas	Kaip turto valdymo strategijos dalis, įsigijimo plane pateikiamas turto įsigijimo arba pakeitimo pagrindimas ir atsižvelgiama į kapitalo valdymo planą.
Apskaita	Išsami turto valdymo politika ir procedūrų vadovas yra svarbūs nustatant atitikties reikalavimus atitinkamiems teisės aktams ir apskaitos standartams. Veiksminga rizika pagrįsta vidaus kontrolės struktūra užtikrins, kad turtas būtų apsaugotas nuo nuostolių, žalos ar neteisėto

<sup>31</sup>Ten pat.

	pasisavinimo.
Valdymas	Turto valdymas yra integruotas į organizacinį planavimą ir strateginę perspektyvą. Turto veiklos rodikliai taikomi nefinansinio turto bazei, siekiant užtikrinti turto būklę ir būtiną priežiūros lygį bei dažnį. Reikiami standartai atspindi kokybės lygius, būtinus optimaliam turto efektyvumui ir valdymui užtikrinti.
Perleidimas	Perleidimo plane nustatomas turto perleidimo pagrindimas ir laikas, taip pat atsižvelgiama į optimalią perleidimo strategiją.

## 3.2. TURTO VALDYMO STRATEGIJA

Turto valdymo strategija nustato strateginius tikslus turto portfeliui, nurodydama, kokios programos bus pateiktos, programos pateikimo metodus, įskaitant neturtinius sprendimus, taip pat, koks turtas ir ištekliai bus reikalingi. Turto valdymo strategija yra praktinis subjekto strateginių tikslų įgyvendinimas, padedantis nustatyti optimalią turto bazę, kuri yra būtina programos reikalavimams įgyvendinti. Ją sudaro keletas planų, kuriuose išsamiai aprašyta, kaip subjektas veiksmingai panaudos savo turtą kiekvieno turto ar turto grupės gyvavimo ciklo metu, kad padėtų įgyvendinti programą. Turto valdymo strategija paprastai apima turto vystymą, turto kūrimo planų ir programų rengimą bei įgyvendinimą<sup>32</sup>, eksploatavimą, priežiūrą, atkūrimą, pakeitimą, perleidimą ir veiklos stebėseną, siekiant užtikrinti, kad pageidaujami programos įgyvendinimo lygiai ir kiti veiklos tikslai būtų pasiekti optimaliomis sąnaudomis.

Turto valdymo strategija padės subjektams planuoti visą turto gyvavimo ciklą, nustatant turto tarpusavio priklausomybę, pavyzdžiui:

- planavimo sprendimus, kurie turi įtakos ilgalaikėms veiklos ir priežiūros išlaidoms;

<sup>32</sup> Pavyzdžiui, viduje sukurta programinė įranga, vidaus turtas, finansinėse ataskaitose atskleidžiamas turtas ir t. t.

- prastai suprojektuotas ir valdomas techninės priežiūros programos, dėl kurių turto pakeitimas planuojamas anksčiau, nei numatyta;
- loginį pagrindimą dėl turto perleidimo, pavyzdžiui, menkas panaudojimas, prastas funkcionalumas, naudingo tarnavimo pabaiga, kuris bus įtrauktas į platesnį planavimo procesą.

Išsamioje turto valdymo strategijoje nustatyti turto veiklos rezultatų reikalavimai, kai subjektai yra įsipareigoję naudoti turta, siekdami įgyvendinti savo programos reikalavimus.

Turto valdymo strategijai dažnai bus skiriamas ilgalaikis dėmesys, paremtas išsamesniais trumpesnio laikotarpio planais, paprastai apimančiais įsigijimo planą, veiklos planą, priežiūros planą ir perleidimo planą.

### » 3.2.1. ĮSIGIJIMO PLANAS

Įsigijimo planas yra pagrindinis dokumentas įsigyjant visą pagrindinį turtą. Jis taip pat susieja programos įgyvendinimo reikalavimus su reikiamu turtu. Planas tiesiogiai įtraukiamas į kapitalo valdymo planavimo (KVP) procesą. Apvarstomi turto įsigijimo variantai ir priimamas sprendimas dėl turto įsigijimo, tačiau taip pat parengiamas strateginis kapitalo valdymo procesas ir veiklos planai alternatyvioms galimybėms įvertinti. Dideliems įsigijimams valdyti parengiami išsamūs planai, neatsižvelgiant į kainą ar sudėtingumą. Jie gali apimti:

- poreikių pagrindimą ir įsigijimo pagrindimą;
- darbuotojų, reikalingų įsigijimui valdyti, funkcijas ir atsakomybes;
- veiklą, kurią reikia vykdyti įsigyjant turtą, pavyzdžiui, sutarčių valdymą, techninius, įstatyminius ir valdymo aspektus;
- įsigijimo terminus ir pagrindinius sprendimų priėmimo punktus;
- kapitalo nutekėjimo laiką ir apimtį;
- orientacines gyvavimo ciklo sąnaudas;
- stebėsenos ir kitus kontrolės procesus, siekiant užtikrinti, kad įsigijimas vyktų, kaip numatyta.

### » 3.2.2. VEIKSMŲ PLANAS

Veiksmų planas papildo įsigijimo, techninės priežiūros bei perleidimo planus ir detalizuoja turto eksploatacinius aspektus pagal jo gyvavimo ciklą. Turto sąlygų peržiūra ir oficialus turto veiklos rezultatų rodiklių stebėjimas padės subjektams optimizuoti savo turto bazę ir nuosekliai bei patikimai priimti sprendimus dėl turto.

Veiksmų plane bus nustatyti programų ir turto valdytojų vaidmenys ir atsakomybės, taip pat priskiriama atsakomybė už turto veiklos rezultatus ir gyvavimo ciklo sąnaudų apskaitą, įskaitant: turto veiklos rezultatų vertinimo priemones, turto būklę, fizinį saugumą ir užtikrinimą, nusidėvėjimą, finansines išlaidas, veiklos sąnaudas, pvz., energijos ir valymo išlaidas, darbuotojų kaštus, kai reikalaujama, kad personalas eksploatuotų turtą, priežiūros išlaidas ir dideles perleidimo išlaidas, pvz., turto pakeitimo, nugriovimo ar atstatymo išlaidas. Veiklos sąnaudos gali būti skirstomos į pagrindines turto kategorijas, atspindinčias subjekto veiklą: įrenginių valdymą, informacines technologijas ir ryšius.

### » 3.2.3. TECHNINĖS PRIEŽIŪROS PLANAS

Techninė priežiūra yra labai svarbi turto gyvavimo ciklo veikla. Dažnai dėl prastos techninės priežiūros naudingo tarnavimo laiko trukmė būna trumpesnė, nei numatyta projektavimo specifikacijose. Dėl to gali būti prarandamos funkcijos, sumažėja jų naudojimas, kyla grėsmė žmonių saugumui arba gali būti nesilaikoma teisės aktų reikalavimų. Be to, didelės apimties techninės priežiūros veiklai gali prireikti ilgalaikio planavimo, kad ypatingos svarbos turtą būtų galima ilgesniam laikui atjungti nuo tinklo.

### » 3.2.4. PERLEIDIMO PLANAS

Perleidimo planas turėtų būti integruota turto valdymo strategijos dalis, nes jis veda į naujo arba keičiamo turto planavimo procesą ir yra veiksminga valdymo priemonė vertinant, kodėl tam tikro turto veiklos rezultatai yra ne tokie, kaip buvo numatyta. Pardavus turtą gali būti gaunamos didelės pajamos ir jos gali būti grąžintos vyriausybei arba naudojamos būsimo turto įsigijimui finansuoti, atsižvelgiant į perleidimo pobūdį ir esamas taisykles.

## 3.3. KAPITALO VALDYMO PLANAS

Kapitalo valdymo planas (KVP) – svarbus dokumentas. Tai subjekto strateginės turto valdymo sistemos dalis, kurioje nurodoma, kaip subjektas savo išteklius gali skirti savo turto bazei ir priimti strateginius sprendimus dėl turto programos vykdymui remti. Tai pagrindinis mechanizmas, kuriuo vadovybė praktiškai įgyvendina subjekto strateginius tikslus, susijusius su turto portfelio atskirame turto lygmenyje. KVP gali būti apibrėžiamas kaip išsamus ir struktūrinis požiūris į ilgalaikį subjekto turto portfelio valdymą, siekiant, kad paslaugos būtų teikiamos veiksmingai ir efektyviai.

KVP gali būti kuriamas tik po to, kai subjektas nustato strateginius turto portfelio tikslus, taiko turto valdymo strategiją ir įgyvendina tinkamas valdymo priemones.

Praktiniais tikslais KVP yra duomenų saugykla, kurioje išsamiai aprašomos naujausios faktinės turto sandorių istorijos ir tai, kaip bus įgyvendinami strateginiai tikslai vidutinės trukmės ir ilguoju laikotarpiu. Pavyzdžiui, atsižvelgiant į individualias aplinkybes, vidutinės trukmės arba ilgalaikis planas kai kuriais atvejais gali būti apibrėžiamas kaip 5,10 arba net 15 metų planas.

Keturi KVP kūrimo proceso etapai yra šie:

- 1) Turto portfelio projektavimas. Subjektas, kurdamas KVP, savo turto registrą projektuotų kelerių metų laikotarpiui, kad parengtų bazinę sąmatą.
- 2) Strateginių ketinimų prognozių peržiūrėjimas. Numatoma bazinė sąmata tikslinama taip, kad atspindėtų su turto portfeliu susijusius strateginius subjekto tikslus, kurie išdėstyti turto valdymo strategijoje.
- 3) Finansavimo šaltinio nustatymas. Išsiaiškinti, ar turtas, kurį ketinama įsigyti, yra naujas ar keičiamas ir ar jis bus finansuojamas.
- 4) Kokybės užtikrinimas. Jis vykdomas taikant kapitalo investicijų skatinimo priemones, atliekant didelės vertės turto analizę ir profesinio sąžiningumo patikrinimą pagal išorės įverčius.

### 3.4. TURTO VALDYMO POLITIKOS IR PROCEDŪRŲ VADOVAS

Turto valdymo politikos ir procedūrų vadovas (AMG) yra geriausia praktika ir pagrindinis subjektų vidaus kontrolės aplinkos elementas. AMG aiškiai nustato, ko reikalaujama, kad turtas būtų registruojamas, įtraukiamas į apskaitą, kontroliuojamas ir saugomas pagal esamus reglamentus. AMG gali būti sudarytas taip, kad pateiktų praktines gaires, kaip turėtų būti vykdomas kasdienis turto valdymas. Pateikdamas turto valdymo strategijos ir kapitalo valdymo planavimo proceso rezultatus, AMG taip pat gali sustiprinti subjekto strateginę kryptį.

Daugumai subjektų gali būti būdingi šie pagrindiniai elementai:

- 1) įsigijimas ir pardavimas: paaiškina viešųjų pirkimų ir disponavimo procesus;
- 2) registravimas: apibrėžia, kas yra turtas, turto ribos ir grupavimas, turto klasės ir turto registras;
- 3) kontrolė ir valdymas: nustato, ko reikalaujama atsižvelgiant į reguliavimo aplinką ir išsamiai nurodo veiklos reikalavimus, įskaitant turto valdymo vaidmenis ir atsakomybę, fizinį saugumą, apskaitą ir (arba) inventorizaciją, asmeninius

- klausimus ir paskolas, nuostolius ir žalą, turto veiklos rodiklius, perleidimą, nurašymą ir draudimą;
- 4) apskaita: pateikia turto apskaitos gaires, įskaitant vertinimą, vertės sumažėjimą, naudingo tarnavimo laiką, restruktūrizavimą, perleisti laikomą turtą, nusidėvėjimo metodus ir normas bei paveldo ir kultūros turtą. Kontrolinis temų, paprastai įtrauktų į AMG, sąrašas ir tolesnės pastabos dėl svarbių ir sudėtingesnių turto apskaitos sričių.

### 3.5. TURTO REGISTRAS

Turto registras yra subjektų turto valdymo sistemos pamatas, kuriame, neatsižvelgiant į subjektų portfelio dydį, saugoma informacija apie turtą, taip pat archyviniai įrašai su finansine ir nefinansine informacija apie kiekvieno turto gyvavimo ciklą, kuri pasitarnauja planuojant turtą, padeda laikytis apskaitos standartų ir teisės aktų, stebėti veiklos rezultatus ir atskaitomybę.

Turto registras yra itin svarbus siekiant išsamiai suprasti, kokį turtą turi ir kontroliuoja subjektas, ir, priklausomai nuo pateiktos informacijos išsamumo, gali būti naudojamas siekiant nustatyti:

- 1) tikėtiną dabartinę turto būklę;
- 2) kada turtas turi būti pakeistas;
- 3) informaciją, reikalingą apskaitos standartams ir kitiems norminiams reikalavimams įvykdyti;
- 4) turto vietą ir atsargų ir (arba) inventoriaus saugotojus;
- 5) turto priežiūros programų lygį ir dažnį;
- 6) gyvavimo sąnaudas pagal turtą, programą ir veiklos sritį.

Turto valdymo strategija, kapitalo biudžeto sudarymo procesas ir kapitalo valdymo planas yra efektyviausi, kai juose pateikiama tiksli ir naujausia informacija, kurios didžiąją dalį galima gauti iš turto registro. Turto registro funkciniai reikalavimai priklausys nuo subjekto veiklos ir turto portfelio dydžio bei pobūdžio ir bus sukonfigūruoti taip, kad atitiktų paskirtį – pateikti veiklos rezultatų ir atskaitomybės priemonės, atitinkančias turto sumą ir vaidmenį, taip pat turto valdymo veiklos, vykdomos subjekto viduje, lygį<sup>33</sup>.

<sup>33</sup> „Viešojo sektoriaus subjektų turto strateginio ir veiklos valdymo geresnės praktikos vadovas: sutartų rezultatų siekimas per efektyvią ir optimalią turto bazę“ (angl. *Better Practice Guide on the Strategic and Operational Management of Assets by Public Sector Entities: Delivering Agreed Outcomes through an Efficient and Optimal Asset Base*), Australijos nacionalinė audito institucija, 2010 m. rugsėjo mėn.

Pirmiau aptarta turto valdymo sistema gali padėti AAI taikyti geriausią valstybės turto valdymo praktiką, atliekant auditą, ir taip prisidėti prie AAI vaidmens, skatinant gerą valstybės turto valdymą.

Šie konkretūs elementai gali padėti AAI planuoti ir valdyti valstybės turto valdymo auditus:

- 1) Bendroji valstybės turto valdymo apžvalga, kurioje apibūdinami sistemos tikslai, principai ir pagrindiniai elementai, taip pat jos sąsaja su kova su korupcija ir pinigų plovimu.
- 2) Gairės dėl AAI vaidmens skatinant gerą valstybės turto valdymą, kuriose nurodomi minimalūs valstybės turto valdymo standartai, taip pat politika ir procesai, susiję su valstybės turto valdymu, ir jų sąsaja su kova su korupcija ir pinigų plovimu; įvairios praktinės priemonės, pavyzdžiui, techninės gairės, pavyzdiniai dokumentai, šablonai ir vadovai, kaip, laikui bėgant, turėtų būti kuriamas ir tobulinamas AAI vaidmuo, skatinant gerą valstybės turto valdymą, taip palaikant veiksmingą ir atskaitingą kapitalo valdymą.

### 3.6. VEIKLOS REZULTATŲ VERTINIMAS

Turto valdymo sistema yra iš dalies pagrįsta tvirtos atskaitomybės, lankstaus ir supaprastinto proceso principu. Neatskiriama šios atskaitomybės dalis yra veiklos rezultatų vertinimas – procesas, kurį vykdant programos, paslaugos, projekto ir (arba) turto rezultatai yra vertinami pagal numatytus tikslus.

Organizacijos lygmeniu veiklos rezultatų vertinimas padeda užtikrinti, kad<sup>34</sup>:

- organizacija kasmet valdo su kapitalu susijusius fiskalinius tikslus;
- siūlomos strategijos ir projektai yra įgyvendinami kiekvienais metais;
- įgyvendinami plataus masto turto valdymo tikslai (pvz., įstatinio kapitalo amžius, priemonių panaudojimo rodikliai ir techninės priežiūros išlaidų tikslai).

Programos arba projekto lygmeniu veiklos rezultatai gali būti vertinami siekiant nustatyti, ar:

- efektyviai turtas palaiko paslaugų teikimo tikslus;
- gerai valdomi projektai, taip pat ar jie yra įgyvendinami, atsižvelgiant į apimtį, tvarkaraštį ir biudžetą, ir ar efektyviai valdoma rizika;
- fizinis turtas atitinka techninės charakteristikos tikslus.

<sup>34</sup> „Kapitalo valdymo gairės“ (angl. *Capital Asset Management Framework Guidelines*), Britų Kolumbija, 2002 m. gegužės mėn.

Kitame skyriuje pateikiamos veiklos rezultatų nustatymo gairės tiek įmonės, tiek projekto lygmeniu, įskaitant veiklos rezultatų nustatymo priemonių kūrimo ir taikymo kriterijus, skirtus nuolatinei tobulėjimo kultūrai remti.

Veiklos rezultatų vertinimas turėtų būti kiekvienos viešosios agentūros atskaitomybės sistemos sudedamoji dalis. Sistema turėtų apimti pradinės veiklos rezultatų priemones ir įtvirtinti jų tolesnę stebėseną, vertinimą, įvertinimą ir peržiūrą.

#### I. Veiklos rezultatų nustatymo priemonės

##### a. Aiškūs tikslai:

Objektyvūs paslaugų ar projektų tikslai turėtų aiškiai apibrėžti, ką agentūra planuoja pasiekti, užtikrinti ir įvertinti, ir per kiek laiko tai įvykdyti.

##### b. Strategijos, skirtos tikslams pasiekti:

Turėtų būti parengtos strategijos, skirtos agentūros programai, projektui, bendrovės tikslams ir (arba) uždaviniams įgyvendinti. Susijusiuose planuose turėtų būti nustatyti aiškūs, įvertinami veiklos rezultatų tikslai ir rodikliai.

##### c. Suderintos valdymo sistemos:

Valdymo sistemos turėtų padėti įgyvendinti tikslus ir (arba) uždavinius. Siekiant užtikrinti, kad sprendimus priimtų ir veiksmus atliktų atitinkami žmonės, turintys reikiamų žinių, įgūdžių ir priemonių, turėtų būti aiškiai apibrėžti įgaliojimai, atsakomybė ir atskaitomybė.

#### II. Stebėseną, nustatymas, įvertinimas ir peržiūra

##### a. Veiklos rezultatų nustatymas ir ataskaitų teikimas:

Veiklos rezultatai turėtų būti nustatomi ir pateikiami atsižvelgiant į bendrovių, programų ir projektų tikslus bei numatomus rezultatus.

##### b. Realios pasekmės:

Agentūros turėtų įvertinti veiklos rezultatus ir prireikus imtis atitinkamų veiksmų, įskaitant veiklos rezultatų nustatymo priemonių persvarstymą arba tobulinimą.

### 3.7. IŠORĖS AUDITORIAI, REGULIAVIMO INSTITUCIJOS IR KITOS IŠORĖS ORGANIZACIJOS

Išorės auditoriai, reguliavimo institucijos ir kitos išorės organizacijos nepriklauso pačiai organizacijai, tačiau jos gali atlikti svarbų vaidmenį bendroje organizacijos valdymo ir kontrolės struktūroje. Tai ypač būdinga reguliuojamiems sektoriams, pvz., finansinių paslaugų ar draudimo. Kartais reguliatoriai nustato reikalavimus, kuriais siekiama organizacijoje sustiprinti kontrolę, o kitais atvejais jie atlieka nepriklausomą ir objektyvią funkciją, kad, atsižvelgdami į šiuos reikalavimus, įvertintų visą pirmąją, antrąją ar trečiąją gynybos linijos ar jų dalį. Veiksmingai koordinuojami išorės auditoriai, reguliavimo institucijos ir kitos už organizacijos ribų esančios grupės gali būti laikomos papildomomis gynybos linijomis, suteikiančiomis užtikrinimą organizacijos akcininkams, įskaitant valdymo organą ir vyresniąją vadovybę. Tačiau, atsižvelgiant į specifinę jų misijų apimtį ir tikslus, surinkta informacija apie riziką paprastai yra ne tokia išsami, kaip surinkta organizacijos viduje (žr. 2 lentelę).

**2 lentelė.** Trys gynybos linijos

TRYS GYNYBOS LINIJOS		
PIRMOJI GYNYBOS LINIJA	ANTROJI GYNYBOS LINIJA	TREČIOJI GYNYBOS LINIJA
Rizikos valdytojai / vadovybė	Rizikos kontrolė ir atitiktis	Rizikos užtikrinimas
<ul style="list-style-type: none"> <li>veiklą vykdančių vadovybė</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ribotas nepriklausomumas</li> <li>ataskaitos teikiamos tiesiogiai vadovybei</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>vidaus auditas</li> <li>didesnis nepriklausomumas</li> <li>ataskaitos teikiamos valdymo organui</li> </ul>

Kadangi kiekviena organizacija yra unikali ir tam tikros situacijos skiriasi, nėra vieno „teisingo“ būdo koordinuoti tris gynybos linijas. Nepaisant to, skiriant konkrečias pareigas ir koordinuojant rizikos valdymo funkcijas, gali būti naudinga valdant riziką atsižvelgti į pagrindinį kiekvienos grupės vaidmenį. Tam tikros formos visos trys linijos turėtų egzistuoti kiekvienoje organizacijoje, nepriklausomai nuo jos dydžio ar sudėtingumo. Paprastai rizikos valdymas yra stipriausias, kai sudarytos visos trys

atskiros ir aiškiai apibrėžtos gynybos linijos. Tačiau išimtiniais atvejais, ypač mažose organizacijose, tam tikros gynybos linijos gali būti sujungiamos. Pavyzdžiui, yra atvejų, kai vidaus auditorių buvo paprašyta nustatyti ir (arba) valdyti organizacijos rizikos valdymo arba atitikties užtikrinimo veiklą. Tokiais atvejais vidaus auditoriai turėtų aiškiai pranešti valdymo tarybai ir vyresniajai vadovybei, koks šio derinio poveikis. Jeigu vienam asmeniui ar departamentui priskiriami dvejopi įsipareigojimai, reikėtų apsvarstyti galimybę vėliau atskirti atsakomybę už šias funkcijas, kad būtų nustatytos trys linijos<sup>35</sup>.

### 3.8. VIDAUS AUDITAS IR BENDRADARBIAVIMAS SU IŠORĖS AUDITORIAIS

Viešojo sektoriaus finansinio audito uždaviniai dažnai yra išsamesni, nei pareikšti nuomonę, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais yra parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės sistemą (t. y. tarptautinių audito standartų taikymo sritį). Papildomi tikslai gali apimti audito ir ataskaitų teikimo atsakomybes, pavyzdžiui, susijusias su ataskaitomis, kuriose nurodoma, ar viešojo sektoriaus auditoriai nustatė kokių nors neatitikties teisės aktams atvejų, įskaitant biudžetus ir atskaitomybės sistemas ir (arba) vidaus kontrolės efektyvumo ataskaitas. Viešojo sektoriaus auditoriai gali nustatyti, kaip vykdoma su auditu susijusi vidaus audito funkcija, siejama su subjektų neatitiktimi teisės aktams, įskaitant biudžetą ir atskaitomybę, ir subjekto vidaus kontrolės priemonių efektyvumą. Tokiais atvejais viešojo sektoriaus auditoriai gali pasinaudoti vidaus auditorių atliktu darbu, kad šiose srityse papildytų išorės audito darbą<sup>36</sup>.

AAI, kaip išorės auditoriaus, užduotis yra išnagrinėti vidaus audito efektyvumą. Jeigu nusprendžiama, kad vidaus auditas yra efektyvus, turi būti dedama pastangų, kad būtų pasiektas tinkamiausias užduočių padalijimas ar paskirstymas ir bendradarbiavimas tarp AAI ir vidaus audito, nepažeidžiant AAI teisės atlikti visapusišką auditą<sup>37</sup>.

### 3.9. VIDAUS AUDITO VAIDMUO

Vidaus auditorių institutas (VAI) vidaus auditą apibrėžia kaip nepriklausomą, objektyvią, patikinimą konsultacinę veiklą, kuria siekiama sukurti pridėtinę vertę ir

<sup>35</sup> VAI apibendrinamasis dokumentas: „Trys gynybos linijos efektyvaus rizikos valdymo ir kontrolės srityje“ (angl. *The Three Lines of Defence in Effective Risk Management and Control*), Vidaus auditorių institutas, 2013 m. sausio mėn.

<sup>36</sup> 2610-asis TAAIS „Vidaus auditorių darbo naudojimas“, INTOSAI.

<sup>37</sup> 1-asis INTOSAI-P „Limos deklaracija“.

pagerinti organizacijos veiklą. Taikant sistemingą, disciplinuatą metodą rizikos valdymo, kontrolės ir valdymo procesų efektyvumui įvertinti ir pagerinti, jis organizacijai padeda pasiekti savo tikslus.

Vidaus auditoriai gali analizuoti organizacijos vidaus kontrolės stipriąsias ir silpnąsias puses, atsižvelgdami į jos valdymą, organizacinę kultūrą ir susijusias grėsmes bei tobulinimo galimybes, kurios gali turėti įtakos organizacijos gebėjimui pasiekti savo tikslus. Atliekant analizę vertinama, ar siekiant valdyti riziką nustatomos rizikos ir ar taikomos kontrolės priemonės, kad viešosios lėšos būtų valdomos efektyviai ir rezultatyviai.

Vidaus auditoriai bendradarbiauja su už valdymą atsakingais subjektais, pavyzdžiui, su valdyba, audito komitetu, vyresniąja vadovybe arba, tam tikrais atvejais, išorės priežiūros organu, taip užtikrindami, kad būtų sukurtos ir įgyvendintos tinkamos vidaus kontrolės sistemos. Tokiu būdu vidaus auditas gali padėti įgyvendinti tikslus ir uždavinius, stiprinti kontrolės priemones, gerinti veiklos rezultatyvumą ir efektyvumą bei atitiktį teisės aktams. Svarbu paaiškinti, kad, nors vidaus auditas gali padėti vykdyti vidaus kontrolę, jis neturėtų vykdyti valdymo ar vykdomųjų pareigų.

Vidaus auditas yra atliekamas įvairioje teisinėje ir kultūrinėje aplinkoje, organizacijose, kurios skiriasi savo dydžiu, sudėtingumu ir struktūra, asmenų skaičiumi organizacijos viduje ar už jos ribų. Nors skirtumai gali turėti įtakos vidaus audito praktikai kiekvienoje aplinkoje, vykdant vidaus auditorių įsipareigojimus labai svarbu laikytis tarptautinių vidaus audito profesinės praktikos standartų.

Visi auditoriai turi atkreipti dėmesį į įtartinų sandorių, susijusių su korupcija ir pinigų plovimu, galimybę ir su tuo susijusių sukčiavimo ir kitos neteisėtos veiklos galimybę. Atlikdami parengiamąsias operacijas auditoriai turėtų įvertinti tokio pobūdžio pažeidimų riziką ir šiuo tikslu atliekamo audito veiklos taisyklės, *inter alia*, standartą „VAI gairės dėl sukčiavimo“. Kadangi sukčiavimas ir kito pobūdžio nusižengimai daugeliu atžvilgių daro neigiamą poveikį, dėl kurio organizacijos patiria finansinių, reputacijos ir psichologinių bei socialinių pasekmių, labai svarbu turėti stiprią kovos su sukčiavimu programą, kuri apimtų informuotumo didinimo, prevencijos ir nustatymo priemones, taip pat sukčiavimo rizikos vertinimo procesą rizikai organizacijoje nustatyti.

Remiantis VAI, Amerikos atestuotų viešųjų buhalterių instituto (angl. AICPA) ir Sertifikuotų sukčiavimo ekspertų asociacijos (angl. ACFE) paskelbtu vadovu „Sukčiavimo rizikos valdymas versle“, reikėtų atkreipti dėmesį į šiuos elementus<sup>38</sup>:

- informuotumą apie sukčiavimą ir (ar) korupciją (pvz., sukčiavimo priežastis ir pavyzdžius bei potencialius sukčiavimo rodiklius);

<sup>38</sup> „Sukčiavimo rizikos valdymas veikloje: praktinis vadovas“ (angl. *Managing the Business Risk of Fraud: A Practical Guide*), Vidaus auditorių institutas, Amerikos sertifikuotų viešųjų buhalterių institutas ir Sertifikuotų sukčiavimo vertintojų asociacija.

- sukčiavimo ir (ar) korupcijos vaidmenį ir atsakomybę;
- vidaus auditorių pareigas atliekant auditą (pvz., vykdomąją atsakomybę ir bendravimą su valdyba);
- sukčiavimo ir korupcijos rizikos vertinimą (pvz., atitinkamų sukčiavimo rizikos veiksnių nustatymą ir esamų kontrolės priemonių priskyrimą galimoms sukčiavimo schemoms bei trūkumų nustatymą);
- sukčiavimo ir (ar) korupcijos prevenciją ir nustatymą;
- sukčiavimo ir (ar) korupcijos tyrimą;
- nuomonės dėl vidaus kontrolės priemonių, susijusių su sukčiavimu ir korupcija, formavimą.

Vadove taip pat pateikiama informacinė medžiaga, klausimai, kuriuos reikia apsvarstyti, ir sukčiavimo rizikos vertinimo šablonas.

### 3.10. AUKŠČIAUSIŲJŲ AUDITO INSTITUCIJŲ VEIKLOS ATASKAITOS

Pagal 20-ąją INTOSAI-P „Skaidrumo ir atskaitomybės principai“, vienas iš pagrindinių nacionalinių audito institucijų veiklos elementų – parengti metinę savo veiklos santrauką ir metinę ataskaitą (veiklos ataskaitą)<sup>39</sup>. Laiku ir viešai atskleisdama savo audito išvadas, AAI didina visuomenės informuotumą apie grėsmę viešajai tvarkai ar visuomenei ir skatina atskaitomybę. Tokia ataskaita yra žinių apie nepriklausomos nacionalinės audito institucijos veiklą rinkinys. Ji turėtų būti pateikiama valstybės aukščiausiajam įstatymų leidžiamajam organui, analizuojama, aptariama ir po to skelbiama.

Šiame dokumente turėtų būti pateikta informacija apie metinę audito institucijos veiklą, įskaitant pagrindinius nustatytus faktus, audito rezultatus, analizes, rekomendacijas, finansinių rezultatų poveikį bei teisės aktų pasiūlymus, susijusius su rekomendacijų dėl tolesnių veiksmų įgyvendinimu.

Vienas iš esminių tokios ataskaitos elementų turėtų būti skyrius, skirtas AAI veiklai kovojant su sukčiavimu, korupcija, pinigų plovimu ir kitais pažeidimais. Šiame skyriuje turėtų būti aprašyti audito institucijos nustatyti faktai ir veiksmai, informacija apie finansinius nuostolius, tolesnių veiksmų rekomendacijos ir taisomieji veiksmai, kurių ėmėsi audituojami subjektai.

<sup>39</sup> 20-asis INTOSAI-P.

Joje taip pat turėtų būti aprašyta metodologija, taikoma nustatant rizikos poveikio ir vykdomos antikorupcinės veiklos sritis, ir pateikiama grėsmę atskleidusių audito ir (ar) tyrimo rezultatų apžvalga.

Ypač daug dėmesio turėtų būti skiriama individualios baudžiamosios atsakomybės, kylančios dėl nusistovėjusios tokių pažeidimų tyrimo politikos ir procedūrų bei veiklos plėtojimo, klausimui.

Remdamasi atlikto audito rezultatais, AAI įstatymų leidžiamajai valdžiai (pvz., parlamentui) turėtų parengti korupcijos ir sukčiavimo rizikos analizę, kuri potencialiai galėtų apimti įvairias valstybės veiklos sritis.

### **3.11. VYRIAUSYBINIŲ ORGANIZACIJŲ VEIKLOS ATASKAITOS**

Laikydamosi nacionalinės teisės aktų reikalavimų, vyriausybės organizacijos gali skelbti metines veiklos ataskaitas. Šiose ataskaitose gali būti nurodyti organizacijos tikslai, taikytos priemonės, veikla, išlaidos ir t. t., taip pat nukrypimų ir pasiektų rezultatų analizė. Tokias ataskaitas AAI gali naudoti audito tikslams.

### **3.12. INTERNETO SVETAINĖ IR VIEŠOSIOS INFORMACIJOS NAUJIENLAIŠKIS**

Dabartinėje visuomenėje internetas yra esminis bendravimo su piliečiais elementas. Interneto vartotojai gali gauti informaciją apie instituciją, jos organizavimą ir veiklą. AAI, naudodamasi internetu ir informacinėmis technologijomis, turėtų visuomenei teikti informaciją apie valstybės funkcionavimą, įskaitant pastebėtus pažeidimus, audito metu nustatytus faktus ir išvadas.

## AUKŠČIAUSIŲJŲ AUDITO INSTITUCIJŲ VAIDMUO TOBULINANT GERĄ VALSTYBĖS TURTO VALDYMĄ

Svarbų vaidmenį, kurį AAI atlieka skatindamos gerą valdymą, paprastai lemia jų padėtis vyriausybės atžvilgiu. Pavyzdžiui, daugelyje šalių AAI yra aukščiausiasis valstybinio audito organas, nepriklausomas nuo vykdomosios ir teisminės valdžios ir pavaldus teisės aktų leidžiamajai valdžiai. Turėdamos plačius audito įgaliojimus, AAI vertina visos vyriausybės sistemos veikimą kovojant su pažeidimais, įskaitant korupciją ir pinigų plovimą. Žvelgiant iš tokios plačios perspektyvos, jos gali patarti, kaip stiprinti viešąsias institucijas.<sup>40</sup>

Tam, kad būtų įgyvendintas geras valdymas, reikia tokios aplinkos, kuri nebūtų palanki korupcijai, pinigų plovimui bei kitokiems pažeidimams ar jų neskatintų. Nors sunku įvertinti neigiamą ekonominį pinigų plovimo poveikį ekonomikos plėtrai, akivaizdu, kad tokia veikla kenkia finansų sektoriuje esančioms institucijoms, kurioms ekonomikos augimas yra būtinas. Pinigų plovimas kenkia finansų institucijoms dėl dviejų priežasčių. Pirma, pinigų plovimas silpnina šias institucijas. Šiose įstaigose pinigų plovimas dažnai siejamas su darbuotojų vykdoma nesąžininga veikla. Antra, pinigų plovimas mažina klientų pasitikėjimą finansų įstaigomis ne tik besivystančiose šalyse, bet ir visame pasaulyje. Klientų pasitikėjimas yra itin svarbus patikimų finansų įstaigų augimui ir stabilumui palaikyti, o dėl institucinio sukčiavimo ir korupcijos kylanti rizika yra kliūtis tokiam indėlininkų ir investuotojų pasitikėjimui užtikrinti. Pinigų plovimas ne tik ekonomikos augimui apskritai daro neigiamą poveikį, kurį lėmė šalių finansų sektoriaus silpnėjimas, bet ir labiau tiesiogiai veikia realiojo sektoriaus ekonomikos augimą, nukreipiant išteklius į ne tokią produktyvią

<sup>40</sup> Z. Dobrowolski, „Saugumo ir stabilumo skatinimas pasitelkiant gerą valdymą. Lenkijos aukščiausiosios audito institucijos veikla kaip tarpžinybinio bendradarbiavimo, kovojant su korupcija, pinigų plovimu ir kitokio pobūdžio pažeidimais, pavyzdys“ (angl. *Promoting Security and Stability through Good Governance. The activity of Polish Supreme Audit Office as an example of interagency co-operation in the fight against corruption, money laundering and other types of wrongdoing*), 20-asis ESBO Ekonomikos ir aplinkos forumas, Europos saugumo ir bendradarbiavimo organizacija, Praha, 2012 m., 1–4 psl.

veiklą ir taip palengvinant vidaus korupciją ir paskatinant nusikalstamumą, o tai, savo ruožtu, stabdo ekonomikos augimą<sup>41</sup>.

Dėl korupcijos susidaro ir kai kurios išlaidų kategorijos:

- išlaidos, atsiradusios dėl prarastų pajamų iš mokesčių, muitų, privatizavimo ir dėl korupcijos viešųjų pirkimų srityje;
- mažesnis investicijų produktyvumas ir ekonomikos augimas, įskaitant piktnaudžiavimą reguliavimo įgaliojimais;
- visuomenei tenkanti našta, taip pat pernelyg dideli mokesčiai, prastos kokybės paslaugos;
- prarastas pasitikėjimas viešosiomis institucijomis, kuris gali pakenkti pagarbai viešajai tvarkai bei saugumui ir netgi valstybės idėjai<sup>42</sup>.

## 4.1. PAGRINDINIAI AUKŠČIAUSIOSIOMS AUDITO INSTITUCIJOMS KELIAMİ REIKALAVIMAI

Kiekviena AAI pagal jai suteiktus įgaliojimus gero valdymo stiprinimo srityje turėtų sukurti išsamią kovos su korupcija, pinigų plovimu ir kitokio pobūdžio pažeidimais strategiją. Vienas svarbiausių AAI kovos su pažeidimais programos elementų yra darbas, kurį ji atlieka stiprindama viešąsias institucijas, kurios yra nacionalinės sąžiningumo sistemos elementai. Kiekviena viešoji institucija, neviršydama jai teisės aktais nustatytų įgaliojimų, tarsi namo stogą laikančios sijos, remia šią nacionalinę sąžiningumo sistemą. Patikimas tokios sistemos valdymas yra grindžiamas sąžiningumu, skaidrumu ir atskaitomybe<sup>43</sup>.

Verta paminėti, jog viešojo sektoriaus valdymu siekiama užtikrinti, kad viešoji organizacija savo galutinius rezultatus pasiektų didindama pasitikėjimą ja, jos sprendimais ir veiksmais. Todėl geras valdymas reiškia, kad organizacijos vadovai, jos darbuotojai, vyriausybė, parlamentas ir piliečiai gali pasikliauti, kad organizacija savo darbą atliks gerai, visiškai sąžiningai bei atsakingai.

Geras valdymas paprastai sutelkiamas į du pagrindinius organizacijų reikalavimus:

<sup>41</sup> Ibidem; B. L. Bartlett, „Neigiamas pinigų plovimo poveikis ekonominei plėtrai“ (angl. *The Negative Effects of Money Laundering on Economic Development*), Tarptautinės ekonomikos grupė, B Ballantine LLP, 2002 m., 1 psl.

<sup>42</sup> Z. Dobrowolski, „Pasitikėjimas, korupcija ir sukčiavimas“, 137–138 psl.

<sup>43</sup> Z. Dobrowolski, „Saugumo ir stabilumo skatinimas pasitelkiant gerą valdymą. Lenkijos aukščiausiosios audito institucijos veikla kaip tarpžinybinio bendradarbiavimo, kovojant su korupcija, pinigų plovimu ir kitokio pobūdžio pažeidimais, pavyzdys“, 20-asis ESBO Ekonomikos ir aplinkos forumas, Europos saugumo ir bendradarbiavimo organizacija, Praha, 2012 m., 1–4 psl.

- veiklos rezultatus, kai organizacija naudojasi savo valdymo tvarka, kad prisidėtų prie galutinių savo veiklos rezultatų ir prekių, paslaugų ar programų pateikimo;
- atitiktį, kai organizacija naudojasi savo valdymo tvarka, siekdama užtikrinti, kad ji laikosi teisės aktų reikalavimų, reglamentų, paskelbtų standartų ir atitinka visuomenės lūkesčius dėl sąžiningumo, atskaitomybės ir atvirumo.

Rizikos valdymu turėtų būti grindžiami organizacijos metodai, kuriais siekiama tiek veiklos rezultatų, tiek atitikties tikslų.

Dėl kovos su korupcija svarbos AAI turi išplėsti taikomą metodą, skirtą integruotai rizikos valdymo ir kontrolės sistemai (įskaitant vidaus kontrolę) įvertinti ir galimoms rizikoms kodifikuoti. Tinkama sistema turėtų suteikti pagrįstą užtikrinimą, kad organizacija pasieks savo tikslus neperžengdama priimtino rizikos lygio.

Atsižvelgiant į AAI teisinius įgaliojimus, jų pastangos stiprinti gerą valdymą turėtų būti įvairialypės. Šios pastangos gali apimti, bet neapsiriboti:

- gero valdymo klausimų įtraukimu į įprastą AAI audito darbą;
- visuomenės informuotumo apie nuolatinio valdžios sąžiningumo, skaidrumo ir atskaitomybės svarbą didinimu;
- kovos su pažeidimais, pavyzdžiui, korupcija, sukčiavimu, piktnaudžiavimu valdžia, švaistymu ir t. t., metodų ir priemonių tobulinimu;
- galimybe informatoriams pranešti apie tokius pažeidimus;
- bendradarbiavimu su kitomis institucijomis, atliekančiomis aktyvų vaidmenį, siekiant pažaboti tokį pažeidimą ir stiprinti gero valdymo principus.

Planuodama ir atlikdama auditą, AAI turėtų atsižvelgti į tarptautinius susitarimus, INTOSAI standartus, savo taisykles ir reglamentus, geriausias audito metodus ir gero valdymo kriterijus. Tai padės AAI įvertinti audituojamo subjekto veiklos stipriąsias ir silpnąsias puses ir teikti rekomendacijas dėl jų tobulinimo.

Audituojamo subjekto veiklos gero valstybės turto valdymo srityje vertinimas, kurį atlieka AAI, turėtų apimti daugiau nei tradicinius patvirtinto finansinio audito aspektus, kai teikiamos nuomonės tokiais klausimais kaip finansinės ataskaitos ir finansų vidaus kontrolė.

## 4.2. GERO VALDYMO PRINCIPAI

AAI turėtų atsižvelgti į šiuos gero valdymo principus:

### » 4.2.1. LYGYBĖS PRINCIPO TAIKYMAS

Tai reiškia vienodą požiūrį į piliečius, nustatant bendrus, objektyvius kriterijus. Tai taip pat reiškia galimybę suinteresuotiesiems subjektams pareikšti savo nuomonę, argumentus, įvertinti viešojo administravimo veiklą. Šis principas turėtų būti taikomas viešosiose diskusijose ir yra būtinas siekiant užtikrinti viešojo administravimo atvirumą ir skaidrumą, sprendimus priimančių asmenų ir su viešųjų pareigų įgyvendinimu susijusių suinteresuotųjų subjektų atskaitomybę.

Viešosios diskusijos, kurios yra laikomos svarbiausių viešojo intereso klausimų atrankos ir aiškinimo procesu, viešajame valdyme yra būtinos. Kadangi tai yra suinteresuotųjų subjektų prioritetų ir reitingų nustatymo bei bendrų žinių kaupimo priemonė, vieši debatai yra būtini siekiant parengti aiškias ir prieinamas taisykles, kuriomis būtų grindžiamas viešųjų organų veiksmų teisėtumas.

Viešam diskursui būtina užtikrinti vienodas galimybes gauti patikimą informaciją, kuri turėtų būti suprantama piliečiams. Tik tada galima atsakingai suformuluoti ne tik prašymus valdžios institucijoms spręsti konkrečias problemas, bet ir klausimus, kaip tiksliai įvertinti viešąją veiklą<sup>44</sup>. Todėl AAI turėtų ne tik peržiūrėti ir įvertinti informacijos tikslumą, bet taip pat įvertinti, ar visuomenei pateikta informacija yra suprantama. Be to, AAI turėtų įvertinti, ar visuomeninės organizacijos plėtoja piliečių dalyvavimą visuomeninėje veikloje.

Žiniasklaidos nepriklausomumo užtikrinimas (pvz., vadovaujantis teisės aktais ir nuosavybės struktūromis) bei jos šaltinių apsauga yra svarbūs jų darbui. Tai turėtų užtikrinti vyriausybė. Pilietinės visuomenės organizacijos taip pat turi būti nepriklausomos ir nevaržomai dalyvauti veikloje. AAI turėtų įvertinti, ar su pirmiau minėtais klausimais susijusi vyriausybės politika yra tinkamai įgyvendinama.

### » 4.2.2. PILIETINIO SUTARIMO KŪRIMAS

AAI turėtų padėti siekti pilietinio sutarimo, siekdama pabrėžti bendros socialinės nuomonės apie viešojo sektoriaus veiklą, kurią vykdant turėtų būti atsižvelgiama į platesnes socialines ir teisine normas, svarbą. Tai, ar valstybės pareigūnai laikosi elgesio normų ir taisyklių, labai priklauso nuo platesnės norminės ir procedūrinės sistemos. Reikia laiko, kad valstybės pareigūnų elgesio normos, pavyzdžiui, elgesio kodeksai, būtų asimiliuoti ir taptų kasdienės biurokratinės rutinos dalimi. Todėl labai svarbu didinti valstybės pareigūnų informuotumą apie jų sąžiningumo svarbą ne tik tam, kad jie tinkamai teiktų viešąsias paslaugas, bet visų pirma siekiant didinti piliečių pasitikėjimą viešosiomis institucijomis. Todėl AAI turėtų įvertinti su mokymu susijusių viešųjų organizacijų veiklą ir kitas pastangas, kuriomis siekiama užkirsti

<sup>44</sup> Z. Dobrowolski, „Korupcijos ir sukčiavimo prevencija“ (angl. *Corruption and Fraud Prevention*); B. Kożuch, Z. Dobrowolski (red.), „Visuomenės pasitikėjimo kūrimas“ (angl. *Creating Public Trust*), 165–170 psl.

kelią etikos žlugimui viešosiose organizacijose. Be to, AAI turėtų imtis veiksmų, skatinančių viešąsias organizacijas rengti ir atnaujinti valstybės pareigūnų elgesio kodeksus.

Viešojo sektoriaus sąžiningumo stebėsenos mechanizmai turi būti nuolat stiprinami. Tai ypač taikytina interesų konfliktų stebėsenai ir viešųjų išteklių valdymui.

### » 4.2.3. SKAIDRUMO SKATINIMAS

Pervarstydamą viešojo sektoriaus procedūras, AAI turėtų skatinti skaidrumo principą. Dėl sprendimų priėmimo procedūrų sudėtingumo vykdant viešąsias užduotis, valstybės tarnautojams suteikiami įgaliojimai veikti savo nuožiūra, o tai, savo ruožtu, gali padidinti neuztikrintumą. Dėl šios priežasties skaidrumas yra ypač svarbus viešųjų institucijų veiksmingumui ir efektyvumui didinti. Aukšto lygio skaidrumas sumažina asmens diskreciją ir netinkamos įtakos riziką.

### » 4.2.4. ŽMOGIŠKŲJŲ IŠTEKLIŲ VALDYMO VERTINIMAS

Nuopelnais grindžiamas žmogiškųjų išteklių valdymas yra pagrindinis gero valdymo stiprinimo elementas. Siekiant užkirsti kelią netinkamam viešojo sektoriaus žmogiškųjų išteklių valdymo procesų poveikiui, atrankos bei skatinimo kriterijai ir procedūros turi būti sąžiningi, iš anksto apibrėžti ir aiškiai pagrįsti dokumentais, taip apribojant diskreciją ir arbitražą. Taip pat reikia sukurti apeliacijų struktūras ir mechanizmus, taip užtikrinant efektyvų žalos atlyginimą. Efektyvus žmogiškųjų išteklių valdymas gali padėti sumažinti potencialią riziką ir kontroliuoti trūkumus, skiriant kompetentingus darbuotojus vykdyti procedūras ir kontrolę.

Žinant, kad kovos su pažeidimais sėkmė priklauso ne tik nuo audito procedūrų ir priemonių, bet ir nuo darbuotojų, turinčių tinkamų įgūdžių, žinių ir gebėjimų nustatyti ir įvertinti galimus pažeidimus, AAI vis daugiau dėmesio turėtų skirti darbuotojų kvalifikacijos kėlimui.

AAI turėtų nuolat sistemingai dirbti, kad patobulintų savo metodiką, nustatytų pažeidimus ir su jais būtų kovojama, kad sustiprintų sąžiningumą, valstybės turto skaidrumą, atskaitomybę ir kitus valstybės turto gero valdymo principus.

## 4.3. SKUNDAI IR PRAŠYMAI

Atsižvelgdama į savo teisinius įgaliojimus, AAI turėtų reguliariai registruoti piliečių, žiniasklaidos, centrinių biurų ir kitų šaltinių skundus bei prašymus.

Surinkta medžiaga turėtų būti analizuojama, ir tuomet AAI turėtų nuspręsti, ar imtis veiksmų.

Nustatytas problemų klasifikavimo būdas turėtų padėti išskirti sritis, kuriose pastebimos pažeidimų tendencijos. Atsižvelgiant į esamas grėsmes, ypač svarbu išsiaiškinti, kaip skundai ir prašymai gali būti naudingi atliekant auditą šiuo klausimu.

Taigi, AAI gali nuspręsti, kad yra būtina atlikti grėsmių, kurios laikomos esminėmis ir kurias patvirtino keli šaltiniai, auditą, pvz., *ad hoc* auditą. Šiuo atžvilgiu, jei šio reiškinio mastas yra didelis, ji gali turėti teisę parengti išsamesnį audito planą arba strategiją.

Jei taikytina, AAI gali informuoti piliečius, žiniasklaidą ir t. t. apie veiksmus, kurių imtasi reaguojant į skundus. AAI taip pat turėtų imtis tinkamų veiksmų, kad apsaugotų skundus ir susijusią informaciją teikiančių asmenų konfidencialumą.

Savo darbuotojų veiksmais AAI turėtų siekti vykdyti įsipareigojimą nepažeisti asmens neliečiamybės. AAI turėtų būti ta institucija, kuriai kitų institucijų informatoriai gali pateikti informaciją apie įtariamus ar faktinius pažeidimus darbo vietoje. Įtarimus dėl korupcijos, sukčiavimo, švaistymo, piktnaudžiavimo ar netinkamo viešųjų lėšų valdymo ir kitų pažeidimų asmenys turėtų pateikti siųsdami AAI rašytinę informaciją, asmeniškai susisiekdami su AAI atstovais arba pasiekdami juos per AAI internetinę nusiskundimų sistemą. Visa informacija, surinkta internetinėje AAI nusiskundimų sistemoje, turėtų būti perduodama saugiu ryšiu, o AAI privalo apsaugoti visą informatorių pateiktą informaciją nuo neteisėto atskleidimo. AAI gauti skundai yra vertingas informacijos apie šalies socialinę ir ekonominę padėtį šaltinis, kuriuo galima pasinaudoti peržiūrint ir vertinant audituojamų subjektų veiklą. Iš piliečių gautų skundų skaičius gali būti laikomas visuomenės pasitikėjimo AAI rodikliu<sup>45</sup>. Nustačiusios mechanizmus, kurie didina korupcijos ir kitų pažeidimų riziką dėl neaiškių taisyklių ar teisinių spragų, AAI turėtų įvertinti, nustatyti ir siūlyti atitinkamų taisyklių pakeitimus savo šalyse.

## 4.4. INTERESŲ KONFLIKTO IR KITOKIO PIKTNAUDŽIAVIMO PREVENCIJA

AAI, naudodamos tinkamą sistemą, turėtų skatinti ir remti vidaus kontrolės sistemų egzistavimą viešajame sektoriuje, nes šių standartų įtraukimas yra veiksminga atskaitomybės didinimo priemonė.

AAI turėtų nustatyti ir įvertinti mechanizmus, kurie sudaro sąlygas skatinti pažeidimus, ypač turto valdymo srityje. AAI turėtų siekti įvertinti, ar esama

<sup>45</sup> Z. Dobrowolski, „Saugumo ir stabilumo skatinimas pasitelkiant gerą valdymą“, 1–8 psl.

mechanizmų, kuriais siekiama užkirsti kelią interesų konfliktams, neteisėtai naudai, piktnaudžiavimui konfidencialia informacija ir viešųjų funkcijų nevykdymui, nustatymo principų. Nustačiusios mechanizmus, kurie didina korupcijos ir kitų pažeidimų riziką dėl neaiškių taisyklių ar teisinių spragų, AAI turėtų įvertinti, nustatyti ir siūlyti privalomų taisyklių pakeitimus savo šalyse.

#### » 4.4.1. ĮSTATYMŲ LEIDYBOS PROCESO PAŽEIDIMAI

Atsižvelgdamos į tai, kad taisyklių spragos arba aiškumo ir administracinių taisyklių trūkumas gali būti pažeidimų priežastis, AAI turėtų sutelkti dėmesį į teisės aktų kokybę. Neišsamūs, netikslūs ar nenuoseklūs teisės aktai gali lemti pernelyg didelę valstybės pareigūnų elgesio diskreciją ir per didelę veiksmų laisvę interpretuojant privalomus reglamentus.

#### » 4.4.2. PERTEKLINĖ VALSTYBĖS PAREIGŪNŲ DISKRECIJA IR INTERESŲ KONFLIKTAS

Atliekant kai kurias administracines procedūras yra priimtina priimant sprendimus palikti diskreciją, ypač tais atvejais, kai faktinis sprendimas priklauso nuo konkretaus valstybės tarnautojo požiūrio ir situacijos pripažinimo. Tačiau problema kyla tuomet, kai diskrecija virsta pernelyg didele veiksmų laisve, ir valstybės tarnautojai nagrinėja bylą ne remdamiesi patikrinamais kriterijais, o savo nuožiūra. Šis mechanizmas reiškia, kad trūksta skaidrių klausimų tvarkymo kriterijų, todėl pareigūnai gali priimti sprendimus, nepaisydami neigiamos konsultuojančių institucijų nuomonės. Visa tai atsiranda dėl aiškumo trūkumo, įstatymų netikslumų ir pernelyg dažnų pokyčių.

Siekdama sumažinti korupcijos ir pinigų plovimo, susijusių su valstybės turtu, riziką, vadovybė turėtų nustatyti pakankamai aiškias ir tikslias nuostatas, ypač tas, kurios reglamentuoja sprendimų priėmimo viešojo intereso vardu procedūras, taip išvengiant skirtingų interpretacijų. AAI, atsižvelgdamos į teisinę sistemą, turėtų ypač stengtis nustatyti sąlygas, kurias turėtų atitikti sprendimus priimančys asmenys, taip pat pateikti reikalingus dokumentus, nustatyti sprendimų priėmimo terminą ir pateikti sprendimų (neigiamų ar teigiamų) pagrindimą, ypač tuomet, kai yra konkuruojančių interesų ar subjektų.

Būtina nuolat peržiūrėti sprendimų dėl pakeitimų priėmimo procedūras, ypač tais atvejais, kai kriterijai yra netikslūs ir sukuria sąlygas diskrecijai. Be to, pagrindinė priemonė, kuria siekiama užkirsti kelią per didelei vykdomųjų institucijų diskrecijai ir interesų konfliktui, yra vadinamosios daugelio akių taisyklės (angl. *rule of many eyes*) taikymas. Tai reiškia, kad su valstybės turtu susijusius sprendimus priimančys asmenys veikia ne savarankiškai, o įgaliojimais dalijasi su kitais.

Veiksminga priemonė, panaikinanti administracinę diskreciją valstybės turto valdymo srityje, yra platesnis procedūrų viešumas ir skaidrumas. Visų pirma reikia laikytis vienodų prieigos prie informacijos apie naudos gavimą viešųjų išlaidų sistemoje galimybių principo. Tai taikoma ne tik viešiesiems pirkimams, bet ir privatizacijai, turto pardavimui ir nuomai, dotacijoms, paskoloms ir t. t.

Audito metu AAI daugiausia dėmesio turėtų skirti audituojamo subjekto biuro darbo organizavimui, sprendimų priėmimo proceso tikrinimo sistemai ir atsakomybės priskyrimui skirtinguose proceso etapuose. Reikėtų atsižvelgti į sunkumus, kylančius dėl sprendimų priėmimo proceso administracijoje sudėtingumo. AAI turėtų atidžiai išnagrinėti neigiamus administracinių sprendimų padarinius tiek efektyvaus valstybės turto valdymo (finansinio poveikio) aspektu, tiek interesų konflikto tarp pareigūno ir kitos šalies aspektu. AAI taip pat turėtų įvertinti sprendimų priėmimo procedūrų ir viešųjų pirkimų proceso skaidrumą.

### » 4.4.3. ATSKAITOMYBĖS STOKA ARBA NETINKAMAS JOS TAIKYMAS

Kitas pažeidimus skatinantis veiksnys yra atskaitomybės principo netaikymas. Taip atsitinka dėl nepakankamai efektyviai įgyvendinamos vidaus kontrolės sistemos. Todėl valstybės pareigūnai nesugeba veiksmingai valdyti valstybės lėšų.

Atskaitomybė turėtų apimti bent tris aspektus:

- tai turėtų būti išorės kontrolės priemonė, skirta asmeniui, kuris nėra kontroliuojamojo organo ar institucijos narys;
- veikimas bent dviem lygiais, susijęs su reikalavimu atsakyti į klausimą, atsakymu ir galimu atsisakymu;
- tai turėtų būti aukštesnės instancijos teisė reikalauti atsakymo, taip pat teisė gauti informaciją ir galbūt taikyti sankcijas.

„Atskaitomybė sumažėja, jeigu ji yra suprantama kaip vyriausybės skaidrumo principas, taikomas tik perduodant ir priimant informaciją, nenurodant pateiktos informacijos, kurią turėtų įvertinti AAI, sąveikos rezultatų.“<sup>46</sup>

Dėl atsakomybės principo būtina taikyti konkrečius elgesio standartus, įskaitant nepakantumą interesų konfliktams valstybės pareigūnų veikloje, ir vengti per didelių įgaliojimų, suteikiamų vienam valstybės pareigūnui.

AAI turėtų įvertinti įgyvendintų asmeninės atskaitomybės mechanizmų efektyvumą audituojamuose subjektuose.

<sup>46</sup> Dokumentas, parengtas OLACEFS atskaitomybės komisijos techniniam susitikimui Argentinoje, 2008 m. rugpjūčio mėn.

#### » 4.4.4. VIDAUS KONTROLĖS PRIEMONIŲ IR PRIEŽIŪROS TRŪKUMAI

Rezultatyvi vidaus kontrolės sistema ir priežiūra pirmojoje gynybos linijoje yra svarbiausia gero valdymo sudedamoji dalis. Tai pagrindinė korupcijos ir kitų pažeidimų visuomeninėse organizacijose prevencijos priemonė.

Viešosios organizacijos vadovybė yra atsakinga už veiklos vykdymą taip, kad būtų galima įgyvendinti viešosios organizacijos tikslus. Tai daroma efektyviai diegiant ir prižiūrint vidaus kontrolės sistemą.

AAI turėtų išnagrinėti ir įvertinti audituojamo subjekto vidaus kontrolės priemones, kad nustatytų, ar tai yra integralus procesas, kurį vykdo vadovybė ir darbuotojai, ir ar jis yra skirtas rizikai mažinti bei pagrįstai užtikrinti, kad subjektas vykdo savo misiją.

AAI turėtų įvertinti, ar įgyvendinami šie bendrieji audituojamo subjekto vidaus kontrolės priemonių uždaviniai:

- operacijos atliekamos tvarkingai, etiškai, ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai;
- vykdomi atskaitomybės įsipareigojimai;
- laikomasi taikomų įstatymų ir kitų teisės aktų;
- ištekliai saugomi nuo nuostolių, netinkamo naudojimo ir žalos.

Menkas priežiūros institucijų įsipareigojimas nustatyti ir išspręsti problemas bei užkirsti kelią būsimiems įvykiams turėtų būti laikomas galimu pažeidimų rodikliu.

#### » 4.4.5. APSKAITOS SISTEMOS TRŪKUMAI

Audito įgaliojimai, kylantys iš teisės aktų, reguliavimo, ministerijų direktyvų, vyriausybės politikos reikalavimų arba teisės aktų leidėjo rezoliucijų, gali lemti papildomus uždavinius. Šie uždaviniai gali apimti audito atlikimo pareigas, pavyzdžiui, susijusias su ataskaitų teikimu, nurodant, ar viešojo sektoriaus auditoriai nustatė kokių nors neatitikties teisės aktams atvejų, įskaitant biudžetus ir atskaitomybės sistemas ir (arba) vidaus kontrolės priemonių taikymo efektyvumo ataskaitas. Tačiau net jeigu tokių papildomų uždavinių nėra, iš viešojo sektoriaus auditorių galima tikėtis, kad jie praneštų apie bet kokį audito metu nustatytą neatitiktį teisės aktams arba apie vidaus kontrolės priemonių efektyvumą. Planuodamas ir atlikdamas auditą, viešojo sektoriaus auditorius turi atsižvelgti į šią papildomą atsakomybę ir su ja susijusią apgaulės riziką<sup>47</sup>.

<sup>47</sup> 2240-asis TAAIS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“, INTOSAI.

Audituojamo subjekto apskaitos sistemos stiprinimas, siekiant aktyviai užtikrinti nuolatinį subjekto, o vėliau ir vyriausybės, sąžiningumą, skaidrumą ir atskaitomybę, sukurs prevencinę aplinką, nepalankią sukčiavimui ir korupcijai.

Efektyvi apskaitos sistema nustato atskaitomybę rengiant ir laiku pateikiant išsamią bei tikslią informaciją, tokiu būdu apribojant pažeidimų, įskaitant sukčiavimą ir korupciją, galimybes.

AAI turėtų išnagrinėti apskaitos sistemos (taip pat ir grynujų pinigų apskaitos sistemos) veikimą ir dar sutelkti dėmesį į priimtus inventoriaus ir atsargų, įsipareigojimų ir gautinų sumų vertinimo metodus, ilgalaikio turto nuvertėjimo metodus ir kapitalo bei finansinių srautų valdymą.

Šioje srityje AAI turėtų daugiausia dėmesio skirti audituojamų subjektų ataskaitų teikimo įsipareigojimams vykdyti. AAI taip pat turėtų tikrinti finansinių ataskaitų tikslumą, peržiūrėti audituojamų įmonių finansines knygas ir pašalinti atvejus, kai manipuluojama finansiniais rezultatais ir „kūrybinės apskaitos“ elementais. Prireikus išorės ekspertai turėtų atlikti išsamią analizę.

Vienas svarbiausių informacijos apie subjekto veiklą šaltinių yra jo finansinė atskaitomybė. Patikrintos ir patvirtintos finansinės ataskaitos yra patikimas informacijos šaltinis politikos formuotojams, visuomenei ir įvairiems valstybės valdymo organams. Atsižvelgiant į chronologiją, finansinės ataskaitos, palyginti su apskaitos vieneto įrašais, yra antrinės. Be to, jose pateikiami apibendrinti duomenys apie turto būklę, finansus ir padalinio vykdomą veiklą.

Finansinės ataskaitos yra pagrindinis informacijos šaltinis investuotojams ir politikos formuotojams tiek privačiame, tiek viešajame sektoriuose. Iš tiesų, jose pateikiami duomenys yra būtini racionaliems sprendimams priimti. Sukčiavimas, pateikiant kitokią materialinę ir finansinę informaciją, kuri neatitinka tikrovės, yra tyčinė finansinių ataskaitų klientų ir vartotojų apgaulė.

Finansinių ataskaitų audito tikslas – nustatyti, ar jos atitinka taikomą apskaitos politiką ir ar jose teisingai ir aiškiai pateikiamas subjekto turtas ir finansiniai rezultatai. Auditoriai visų pirma turėtų nustatyti, ar išnagrinėta finansinė ataskaita:

- buvo parengta remiantis tinkamai tvarkomomis sąskaitomis;
- buvo parengta pagal konkrečias įstatymo nuostatas;
- teisingai ir aiškiai pateikia visą subjektui vertinti svarbią informaciją.

Auditoriai turėtų išnagrinėti ir nustatyti, ar subjektas, rengdamas finansines ataskaitas, naudojo kokius nors neteisėtus metodus ir technikas arba įvairius „kūrybiškos apskaitos“ metodus. Auditoriai turėtų patikrinti, ar operacijos buvo užregistruotos ir ar finansinės ataskaitos parengtos pagal audituojamam subjektui taikomus audito standartus. Pagrindinis finansinio audito uždavinys apibrėžiamas

kaip atitikties standartams ir kitiems kriterijams, kurie laikomi išimtimis, patikrinimas.

Viešojo sektoriaus finansinio audito uždaviniai dažnai yra platesni, nei pareikšti nuomonę, ar specialiosios paskirties finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais yra parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės sistemą (t. y. pagal tarptautinius audito standartus). Dėl audito įgaliojimų arba viešojo sektoriaus subjektų įsipareigojimų, kylančių iš teisės aktų, reguliavimo, ministerijų direktyvų, vyriausybės politikos reikalavimų ar teisės akto rezoliucijų, gali būti nustatomi papildomi uždaviniai. Jie gali apimti audito atlikimo atsakomybes, pavyzdžiui, susijusias su ataskaitų, kuriose nurodoma, ar viešojo sektoriaus auditoriai nustatė kokių nors neatitikties teisės aktams atveju, teikimu, įskaitant biudžetus ir atskaitomybės sistemas ir (arba) vidaus kontrolės priemonių taikymo efektyvumo ataskaitas <sup>48</sup>.

Padalinyje, inter alia, turėtų būti tiriama:

- veiklos vienetų išlaidų ir sąnaudų pripažinimas atitinkamais ataskaitiniais laikotarpiais;
- pirkimo valdymas ir ilgalaikio turto pagerinimo apskaitos pripažinimas (tai apima ilgalaikio turto atnaujinimą ir remontą);
- atsargų ir gautinų sumų vertės sumažėjimas;
- ilgalaikio turto nusidėvėjimo nustatymo ir apskaičiavimo taisyklės;
- balanso rezervų kūrimas;
- išperkamosios nuomos paslaugų pirkimo apskaitos tvarkymas;
- nuostolių apskaita.

Jeigu yra įplaukų (pajamų) iš pardavimo, nustatant pirkėjų atranką turto pardavimo atveju turi būti atkreipiamas dėmesys į šias procedūras:

- į tai, kaip tvarkomi įrašai apie pardavimus, ypač atsižvelgiant į spartesnį sąskaitų išrašymą;
- prekių pardavimo atidėjimą taikant „ratų sistemos“ (angl. *round robin*) mokesčių metodą (įskaitant mokesčių už prekes ir paslaugas prievartavimą prekybos rinkos sistemoje);
- „fiktyvaus“ pardavimo apskaitą;
- galimą interesų konfliktą;
- nepagrįstų atsargų šalinimą.

<sup>48</sup> Išsami informacija apie AAI vaidmenį atliekant finansinių ataskaitų auditą yra įtraukta į 2240-ąjį, 2800-ąjį, 2805-ąjį ir 2810-ąjį TAAIS.

Šie veiksmai leis arba bent padės nustatyti, ar šioje srityje egzistuoja korupcija ir ar yra įtarimų dėl pinigų plovimo.

Kontrolės priemonių struktūros trūkumų pavyzdžiai:

- netinkama audituojamų finansinių ataskaitų rengimo vidaus kontrolės struktūra;
- netinkama reikšmingo atvejo ar proceso vidaus kontrolės struktūra;
- nepakankama vidaus kontrolės sudedamųjų dalių dokumentacija;
- neatskiriamos pareigos arba reikšmingu atveju ar vykdant reikšmingą procesą atskyrimas yra nepakankamas;
- nėra turto apsaugos kontrolės arba ji nepakankama;
- netinkamai kuriamos informacinės technologijos (bendrosios ir taikomosios kontrolės priemonės, neleidžiančios informacinei sistemai teikti išsamios ir tikslios informacijos, atitinkančios finansinės atskaitomybės tikslus ir esamus poreikius);
- nesuderinami reikšmingi atvejai;
- vadovybė sugeba apeiti kontrolės priemones;
- klientų atstovai klaidingai pristatomi auditoriui (galėtų būti sukčiavimo rodiklis);
- už apskaitos sprendimus atsakingi asmenys pernelyg šališki arba jiems trūksta objektyvumo, pvz., nuosekliai nerodomas išlaidos arba rodomos per didelės išmokos.

#### » 4.4.6. DOKUMENTAVIMO IR ATASKAITŲ TEIKIMO PRINCIPO NETAIKYMAS

Failai yra laikomi neužbaigtais, kai sprendimai grindžiami neišsamiais ir neteisingais atitinkamų asmenų pateiktais pasiūlymais. Reikalavimai, susiję su dokumentavimu ir ataskaitų teikimu, gali būti laikomi nereikalinga biurokratija, nors iš tikrųjų dažnai dokumentavimas ir ataskaitų teikimas geriausiai užtikrina administracinių procedūrų arba sandorių, susijusių su viešąja nuosavybe, skaidrumą. Būtina nustatyti reikalavimus, kad visos esamos su viešųjų organizacijų viešąja nuosavybe susijusios veiklos dokumentavimas ir ataskaitų teikimas būtų teisingi. Šioje srityje AAI turėtų daugiausia dėmesio skirti audituojamų subjektų ataskaitų teikimo įsipareigojimų vykdymui.

#### » 4.4.7. PERTEKLINIS SUBRANGOS SUTARČIŲ IR TARPININKŲ NAUDOJIMAS

Perteklinis subrangos sutarčių ir tarpininkų naudojimas atsiranda tuomet, kai viešoji įstaiga pasitelkia išorės konsultavimo ir ekspertų įmones, kad jie pagrindines įstaigos pareigas vykdytų didesnėmis sąnaudomis nei pačios įstaigos vykdomų pareigų sąnaudos, o tai gali padėti gauti asmeninės naudos.

AAI turėtų įvertinti, ar viešasis administravimas yra pernelyg priklausomas nuo išorės bendrovių, ar išorės subjektai atlieka užduotis, kurias subjektas galėtų atlikti savarankiškai, ir ar tokia sistema nedaro pernelyg didelės įtakos subjekto valdymui.

AAI daugiausia dėmesio turėtų skirti sutarčių su išorės konsultantais ir kitais konsultantais sudarymo principams, pagrįstiems skaidrumu, proporcingumu ir nustatytais prioritetais.

#### » 4.4.8. GERO VALDYMO STIPRINIMAS PASITELKIANT ATSKIRUS PAREIGŪNUS

AAI turėtų stiprinti gerą valdymą, pasitelkdama atskirus pareigūnus. Jų elgesys ir veiksmai, kuriuos suvokia visų lygių darbuotojai, gali prisidėti prie veiksmingo ir etiško organizacijos uždavinių įgyvendinimo. Organizacijos vadovų ir kitų vyresniųjų pareigūnų lyderystė atlieka lemiamą vaidmenį nustatant, ar ši viešoji organizacija veiksmingai paskatins gerą valdymą remiantį elgesį.

Kiekvienas pareigūnas turi suprasti teisės aktus ir veiklos standartus, susijusius su jo pareigų vykdymu. Kiekvienas pareigūnas turi suprasti, kaip jo asmeninis indėlis skatina gerą valdymą ir – galiausiai – institucinių tikslų įgyvendinimą.

Organizacijos turėtų savo darbuotojus ir vadovus įtraukti į šių pagrindinių dokumentų rengimą, vertinimą, stebėseną ir gavimą bei efektyvų jų įgyvendinimą:

- aiškus pareiškimas, kokių vertybių, praktikos ir elgesio tikimasi iš organizacijos darbuotojų;
- aiški organizacijos žmogiškųjų išteklių politika, įskaitant teises ir pareigas, kurias ji nustato priežiūros institucijoms ir pavaldiniams;
- glausta, naujausia ir nuosekli informacija apie organizacijos valdymo tvarką, įskaitant taikytiną teisės aktų ir politikos sistemą, valdybas ir komitetus, jų nuostatus, narystę ir ryšius su kitais valdymo organais, audito ir sukčiavimo kontrolės priemonės ir informatorių apsaugą;
- aiškus pareiškimas apie organizacijos veiklos tikslus, pagrindinius veiklos rodiklius ir veiklos planus;
- organizacijos rizikos valdymo metodas, įskaitant metodiką, taikymo sritį ir peržiūros parametrus.

Viešųjų organizacijų vadovai turėtų:

- nurodyti aiškias asmenines pareigas, įgaliojimus ir veiklos tikslus, susijusius su organizacijos strategijomis ir veiklos planais;
- teikti reguliarią informaciją apie organizaciją valdančios (-ių) pagrindinės (-ių) valdybos (-ų) arba komiteto (-ų) svarstymus ir sprendimus;
- teikti reguliarias organizacijos veiklos rezultatų ataskaitas pagal jos pagrindinius rodiklius ir (arba) tikslus, taip pat analizę, kuri padės organizacijai pasimokyti iš patirties;
- skatinti visuose lygmenyse prisidėti prie gero valdymo, įskaitant pavyzdingą vyresniosios vadovybės lyderystę;
- taikyti vyriausybinių agentūrų veiklos rezultatų vertinimo sistemą, kuri yra susijusi su atitinkamų jų įgaliojimų vykdymu.

AAI turėtų peržiūrėti ir įvertinti, koku mastu organizacija įgyvendina savo gero valdymo politiką ir kaip efektyviai ji skatina elgesį, kuriuo remiamas geras valdymas visoje organizacijoje.

#### » 4.4.9. KITI KONKRETŪS KOVOS SU KORUPCIJA ŽINGSNIAI, STIPRINANT GERĄ VALSTYBĖS TURTO VALDYMĄ

Tikimasi, kad kiekviena viešoji organizacija parengs sisteminės veiklos programą, skirtą korupcijos ir pinigų plovimo rizikai šalinti ar bent jau rimtai sumažinti. Vidaus diskusijose ir mokymo kursuose turėtų būti sprendžiamas klausimas dėl kovos su korupcija ir kitokio pobūdžio pažeidimais, stiprinant sąžiningumą, skaidrumą, atskaitomybę ir kitus valstybės turto gero valdymo principus.

Menki įsipareigojimai kurti, įgyvendinti antikorpucinius veiksmus ir prižiūrėti, ar jie tinkamai vykdomi ir dokumentuojami, atsižvelgiant į organizacijos poreikius, turėtų būti laikomi galimu pažeidimo rodikliu.

AAI turėtų įvertinti sankcijų taikymo valstybės pareigūnams, dalyvaujantiems darant pažeidimą, veiksmingumą ir glaudžiai bendradarbiauti su kitomis valstybės institucijomis, susijusiomis su gero valdymo stiprinimu. Kadangi AAI kovos su įvairių rūšių pažeidimais efektyvumas priklauso nuo kitų suinteresuotųjų šalių veiklos, AAI turėtų glaudžiai bendradarbiauti su šiomis institucijomis. Svarbiausias su tokiu bendradarbiavimu susijęs komponentas yra abipusis kartu dirbančių organizacijų supratimas, kokie yra veiklos uždaviniai ir metodai. Prireikus AAI turėtų pasitarti su valstybės institucijomis (pvz., teisėsaugos įstaigomis), nes tai leistų lengviau įgyvendinti efektyvią ir veiksmingą gero valdymo principų stiprinimo strategiją<sup>49</sup>.

<sup>49</sup> Z. Dobrowolski, „Saugumo ir stabilumo skatinimas“ (angl. *Promoting Security and Stability*); Z. Dobrowolski, „Aukščiausiosios audito institucijos vaidmuo kovoje su pažeidimais ugdant visuomenės pasitikėjimą“ (angl. *The Role of Supreme Audit Office in Building Public Trust Through Tackling Wrongdoing*).

## GERO VALDYMO SKATINIMAS RIZIKOS VALDYMO PRIEMONĖMIS

Gero valdymo koncepcijos pagrindas yra valdymo institucijų gebėjimas įgyvendinti visuomenės tikslus.

Todėl valdymo organai turėtų:

- 1) veikti visos visuomenės, o ne šiuo metu valdančių politikų interesų labui;
- 2) užtikrinti ilgalaikį savo politikos įgyvendinimo poveikį;
- 3) vengti pernelyg didelio reguliavimo;
- 4) sukurti tinkamą rinkos dalyviams skirtų paskatų struktūrą;
- 5) atsisipirti lobistų ir kitų interesų grupių spaudimui.

Geras valdymas – tokių institucinių sprendimų, kurie mažina rinkos veikimo pažeidimus (rinkos nepakankamumą) ir, kita vertus, riboja valstybės neatitikimus (vyriausybės nesėkmes), pasitelkimas.

Viešosios organizacijos susiduria su įvairia strategine, veiklos ir finansine rizika tiek dėl vidaus, tiek dėl išorės veiksnių, kurie gali trukdyti joms pasiekti savo tikslus. Rizikos valdymas yra suplanuotas ir sistemingas požiūris į rizikos nustatymą, vertinimą ir reagavimą į ją, užtikrinantis, kad atsakomieji veiksmai yra efektyvūs.

Rizika kyla dėl neuztikrintumo dėl ateities. Rizika gali atsirasti dėl galimų ekonominių, finansinių ar socialinių nuostolių ar pelno, fizinės žalos ar sužalojimo arba delsimo. Ją taip pat gali sukelti pasikeitę santykiai tarp šalių, susiję su turto tiekimu, nuosavybe, eksploatavimu ir priežiūra viešaisiais ar privačiais tikslais.

Rizikos valdymo procesai yra skirti planuotojams ir valdytojams, kad padėtų nustatyti reikšmingas rizikas ir parengti priemones, skirtas kovoti su tomis rizikomis ir jas pašalinti. Tai lemia efektyvesnius ir veiksmingesnius sprendimus, didesnį užtikrintumą dėl rezultatų ir mažesnę rizikos tikimybę.

AAI turētu skatinti ir peržiūrēti rizikos valdymo īgyvendinimą audituojamuose subjektuose. Konkrečiai AAI turētu įvertinti, ar subjektai, nustatydami galimą riziką, kuri gali turėti įtakos padalinio veiklai, atsižvelgia į ateitį, taip pat, ar subjektai stengiasi išlaikyti priimtina šios rizikos poveikio lygį, kad užtikrintų, jog jos tikslai bus pasiekti. Rizikos valdymas padeda vadovybei priimti tinkamus sprendimus neužtikrintoje aplinkoje, suprantant, įvertinant ir teikiant prioritetą rizikos pobūdžiui ir poveikiui siekiant organizacijos tikslų. Juo taip pat užtikrinama, kad vadovybė imsis veiksmų galimiems neigiamiems padariniams sušvelninti. Rizikos valdymas numato būsimą nepageidaujamų veiksmų poveikį ir galimas grėsmes fiziniam ir žmonių turtui, siekiant organizacijos tikslų. Rizikos valdymo proceso rezultatas – įgyvendintų kontrolės priemonių efektyvumo vertinimas ir kontrolės priemonių struktūros tinkamumas, lyginant su tos kontrolės priemonių išlaidomis.

Rizikos valdymo sistemoje turėtų būti atsižvelgiama į visą organizacijos veiklos ir atsakomybės spektrą ir nuolat tikrinama, ar taikoma įvairi gera valdymo praktika, įskaitant, kad:

- strategijos ir politikos priemonės įgyvendinamos visose atitinkamose organizacijos dalyse;
- strategijos ir politika yra gerai parengtos ir reguliariai peržiūrimos;
- aukštos kokybės paslaugos teikiamos veiksmingai ir efektyviai;
- veiklos rezultatai yra reguliariai ir griežtai stebimi, taikomos veiksmingos priemonės, kuriomis siekiama spręsti prastos veiklos problemą;
- laikomasi įstatymų ir kitų teisės aktų;
- organizacijos naudojama informacija yra aktuali, tiksli, išsami, laiku pateikta ir patikima;
- finansinės ataskaitos ir kita organizacijos skelbiama informacija yra tiksli ir patikima;
- finansiniai ir žmogiškieji ištekliai yra valdomi veiksmingai bei efektyviai ir jie yra apsaugoti.

Rizikos valdymo procese atsižvelgiama į kontrolės priemonių, skirtų nustatyta rizikai pašalinti, ekonominės naudos santykį.

Rizikos valdymas planuojamas sumanymo / projekto planavimo etape ir visų pirma siekiama sukurti nuoseklią kovos su kylančiomis grėsmėmis strategiją ir metodiką.

Rizikos vertinimo procese vadovybė turėtų sutelkti dėmesį į šiuos elementus:

- rizikos nustatymą, remiantis įgytomis žiniomis ir patirtimi bei ekspertų analizės rezultatais;
- galimos rizikos poveikio, siekiant projektų tikslų, analizę;

- kokybinę ir (arba) kiekybinę rinkos analizę, siekiant nustatyti rizikos atsiradimo tikimybę ir galimą poveikį;
- reagavimo į nustatytą riziką planavimą bei atitinkamų veiksmų ėmimąsi;
- rizikos stebėseną ir kontrolę.

Rizikos valdymo sistema taip pat svarbi metinei ataskaitai dėl vidaus kontrolės, kurią turi parengti daugelis viešųjų organizacijų. Tinkamas atsakas į riziką – tai vidaus kontrolės priemonių įgyvendinimas, apsidraudimas nuo rizikos, riziką keliančios veiklos nutraukimas, riziką keliančios veiklos pakeitimas, rizikos pasidalijimas arba, tam tikromis aplinkybėmis, rizikos prisiėmimas.

## PRIEDAS. NUORODOS

Šios gairės yra bendrų WGFACML narių pastangų rezultatas. Jos buvo parengtos atsižvelgiant į šias tarptautines konvencijas, įstatymus ir kitus teisės aktus bei gerąją praktiką, nesiekiant dubliuoti jau esamų ir tik tam tikriems organizacijų tipams taikomų kodeksų ir gairių:

- » Jungtinių Tautų konvencija prieš korupciją, Niujorkas, 2004 m.:
  - Jungtinių Tautų konvencijos prieš korupciją įgyvendinimo teisėkūros gairės;
  - Jungtinių Tautų konvencijos prieš korupciją techninės gairės;
  - Teismo integralumo ir kompetencijos išteklių vadovas;
  - Mechanizmas Jungtinių Tautų konvencijos prieš korupciją įgyvendinimo apžvalgai – pagrindiniai dokumentai.
- » INTOSAI Profesinių nutarimų sistema (IFPP), įskaitant:
  - 1-ąją INTOSAI-P „Limos deklaracija“;
  - 10-ąją INTOSAI-P „Meksikos deklaracija dėl AAI nepriklausomumo“;
  - 12-ąją INTOSAI-P „AAI vertė ir nauda – poveikis piliečių gerovei“;
  - 20-ąją INTOSAI-P „Skaidrumo ir atskaitomybės principai“;
  - 130-ąją TAAIS „Etikos kodeksas“;
  - 2240-ąją TAAIS „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės atliekant finansinių ataskaitų auditą“;
  - 2250-ąją TAAIS „Įstatymų ir teisės aktų įvertinimas atliekant finansinių ataskaitų auditą“;
  - 2265-ąją TAAIS „Už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės informavimas apie vidaus kontrolės trūkumus“;
  - 2610-ąją TAAIS „Vidaus auditorių darbo naudojimas“;
  - 9040-ąsias GUID „Su AAI skaidrumu susijusi geroji praktika“.
- » Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai (TVSAS), kuriuos sukūrė Tarptautinė viešojo sektoriaus apskaitos standartų valdyba (TVSASV), ypač:
  - 1-asis TVSAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“;
  - 2-asis TVSAS „Pinigų srautų ataskaita“;
  - 3-iasis TVSAS „Esminės klaidos ir apskaitos politikos pakeitimai“;
  - 24-asis TVSAS „Biudžeto informacijos pateikimas finansinėse ataskaitose“.

- » VAI gairės dėl sukčiavimo.
- » „Vadovas sąžiningumo savianalizei“ (angl. *Manual for Self Assessments on Integrity*), Nyderlandų audito rūmai, 2011 m.
- » EBPO Konvencija dėl kovos su užsienio pareigūnų papirkimu sudarant tarptautinius veiklos sandorius.
- » „Vidaus kontrolė – integruota sistema“, Tredvėjaus komisijos rėmimo organizacijų komitetas (COSO), 2013 m. gegužės mėn.
- » „Europos valdymas. Baltoji knyga“, Europos Bendrijų Komisija, Briuselis, 2001 m.
- » „Viešojo sektoriaus subjektų turto strateginio ir veiklos valdymo geresnės praktikos vadovas: sutartų rezultatų siekimas per efektyvią ir optimalią turto bazę“ (angl. *Better Practice Guide on the Strategic and Operational Management of Assets by Public Sector Entities: Delivering Agreed Outcomes through an Efficient and Optimal Asset Base*), Australijos nacionalinė audito institucija, 2010 m. rugsėjo mėn.
- » Kontrolinis viešųjų pirkimų finansinių ir atitikties auditų sąrašas. Europos Sąjungos aukščiausiųjų audito institucijų ryšių palaikymo komitetas.
- » 2005 m. spalio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2005/60/EB dėl finansų sistemos apsaugos nuo jos panaudojimo pinigų plovimui ir teroristų finansavimui.
- » „40 FATF rekomendacijų“, Finansinių veiksmų darbo grupė (FATF), 2003 m.
- » „Gero valdymo standartas viešosioms paslaugoms“ (angl. *Good Governance Standard for Public Services*), Nepriklausoma gero viešųjų paslaugų valdymo komisija, Viešojo valdymo tarnyba, Diplomuotųjų valstybės finansų ir apskaitos specialistų institutas, Londonas, JK, 2004 m.
- » Višegrado grupės seminaro išvados „Auditoriaus vaidmuo aptinkant sukčiavimą ir korupciją ir jiems sutrukdant“ (angl. *The role of the auditor in detecting and preventing fraud and corruption*), Liubliana, Slovėnija, 2011 m.
- » Geriausia Lenkijos AAI praktika<sup>50</sup>.
- » OLACEFS Atskaitomybės principų deklaracija, pristatyta XIX OLACEFS Generalinėje Asamblėjoje Asunsjone, Paragvajus, 2009 m. spalio mėn.

<sup>50</sup> Lenkijos AAI auditų rezultatai: audito veiklos ataskaitos išsiųstos audituojamiems subjektams, pareiškimai apie audito rezultatus išsiųsti Parlamentui ir kitoms įgaliotoms valstybės institucijoms, metinės ataskaitos dėl Lenkijos AAI veiklos ir kryžminiai korupcijos pavojaus tyrimai, atsižvelgiant į Lenkijos AAI auditus, pateikti Parlamentui ir visuomenei.

- » Vidaus auditorių institutas, „Trys gynybos linijos efektyvaus rizikos valdymo ir kontrolės srityje“ (angl. *The Three Lines of Defence in Effective Risk Management and Control*), 2013 m. sausio mėn.
- » Boyte H. C., „Naujas demokratijos apibrėžimas: valdymas, piliečiai ir politika“ (angl. *Reframing Democracy: Governance, Civic Agency and Politics*); „Viešojo administravimo apžvalga Nr. 5“ (angl. *Public Administration Review No 5*), Amerikos viešojo administravimo draugija, 2005 m.
- » Dobrowolski Z., „Saugumo ir stabilumo skatinimas pasitelkiant gerą valdymą. Lenkijos aukščiausiosios audito institucijos veikla kaip tarpžinybinio bendradarbiavimo, kovojant su korupcija, pinigų plovimu ir kitokio pobūdžio pažeidimais, pavyzdys“ (angl. *Promoting Security and Stability through Good Governance. The activity of Polish Supreme Audit Office as an example of interagency co-operation in the fight against corruption, money laundering and other types of wrongdoing*), 20-asis ESBO Ekonomikos ir aplinkos forumas, Europos saugumo ir bendradarbiavimo organizacija, Praha, 2012 m.
- » Kozuch B., Dobrowolski Z. (red.). „Visuomenės pasitikėjimo kūrimas. Organizacinė perspektyva“ (angl. *Creating Public Trust. An Organizational Perspective*), Peter Lang GmbH, Frankfurtas prie Maino, 2015 m.