

**VILNIAUS UNIVERSITETAS EKONOMIKOS IR VERSLO ADMINISTRAVIMO  
FAKULTETAS**

**STUDIJŲ PROGRAMA (APSKAITOS IR FINANSŲ VALDYMO MAGISTRO  
PROGRAMA)**

**Magistranto (-ės) Robertos Liaudinskaitės  
MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS**

|   |   |
|---|---|
| <b>FINANSŲ KONTROLĖS MODELIS<br/>ESANT CENTRALIZUOTAM VIEŠOJO<br/>SEKTORIAUS SUBJEKTO APSKAITOS<br/>TVARKYMU: ŠIAULIŲ MIESTO<br/>SAVIVALDYBĖS APSKAITOS<br/>CENTRO ATVEJO ANALIZĖ</b> | <b>FINANCIAL CONTROL MODEL OF<br/>PUBLIC SECTOR ENTITIES<br/>CENTRALIZED ACCOUNTING<br/>MANAGEMENT: CASE ANALYSIS OF<br/>ŠIAULIAI CITY MUNICIPALITY<br/>ACCOUNTING CENTER</b> |
|---|---|

**Darbo vadovas: Asist. Dr. Irma Kamarauskienė**

**Vilnius 2023**

## TURINYS

|  |    |
|--|----|
| LENTELIŲ SĄRAŠAS .....   | 3  |
| PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS .....  | 4  |
| ĮVADAS .....   | 6  |
| 1. TEORINĖ CENTRALIZUOTOS APSKAITOS IR VIEŠOJO SEKTORIAUS FINANSŲ KONTROLĖS ANALIZĖ .....  | 9  |
| 1.1. Vidaus kontrolės ir finansų kontrolės tarpusavio ryšio ir reikšmės analizė .....  | 9  |
| 1.2. Finansų kontrolės, kaip vidaus kontrolės sudedamosios dalies, sistemos elementų analizė .....   | 17 |
| • Kontrolės aplinka .....  | 18 |
| • Rizikos vertinimas ir valdymas .....   | 19 |
| • Kontrolės veikla .....   | 24 |
| • Informavimas ir komunikavimas .....  | 25 |
| • Stebėseną .....  | 27 |
| 1.3. Centralizuotos apskaitos reikšmė viešojo sektoriaus subjektuose .....   | 28 |
| 1.4. Viešojo sektoriaus subjektų finansų kontrolės modelis .....   | 31 |
| 1.5. Finansų kontrolės reikšmė centralizuotame viešojo sektoriaus apskaitos vykdyme .....  | 34 |
| 2. FINANSŲ KONTROLĖS MODELIO, ŠIAULIŲ MIESTO SAVIVALDYBĖS APSKAITOS CENTRO, VYKLANČIO CENTRALIZUOTĄ APSKAITĄ, ATVEJO, SUKŪRIMO METODOLOGIJA .....    | 40 |
| 2.1. Empirinio tyrimo metodikos architektūra .....   | 40 |
| 2.2. Tyrimo metodai ir jų pagrindimas .....  | 43 |
| 2.2.1. Dokumentų analizė .....   | 43 |
| 2.2.2. Anketinė apklausa .....   | 45 |
| 2.2.3. Ekspertinis vertinimas .....  | 47 |
| 3. FINANSŲ KONTROLĖS MODELIO SUKŪRIMO, ŠIAULIŲ MIESTO SAVIVALDYBĖS APSKAITOS CENTRO VYKLANČIO CENTRALIZUOTĄ APSKAITĄ ATVEJO, TYRIMO REZULTATAI ..... | 52 |
| 3.1. Šiaulių miesto apskaitos centro dokumentų analizės tyrimo rezultatai .....  | 52 |
| 3.2. Šiaulių miesto apskaitos centro darbuotojų anketinės apklausos tyrimo rezultatai .....  | 58 |
| 3.3. Centralizuotos apskaitos vykdymo Finansų kontrolės modelio sudarymas .....  | 65 |

|  |     |
|--|-----|
| 3.4. Sukurto centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelio ekspertinio vertinimo rezultatai .....   | 69  |
| IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....   | 79  |
| LITERATŪROS ŠALTINIAI .....  | 82  |
| SUMMARY .....  | 95  |
| 1 priedas. Finansų kontrolės raida Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus subjektuose .....                     | 97  |
| 2 priedas. Šiaulių apskaitos centro, centralizuotą apskaitą vykdančių, darbuotojų anketinė apklausa .....        | 103 |
| 3 Priedas. Ekspertinio vertinimo anketinė apklausa.....  | 110 |
| 4 priedas. Šiaulių Apskaitos centro centralizuotos apskaitos finansų kontrolės modelis . .....                   | 122 |
| 5 priedas. Anketinės apklausos tyrimo rezultatai.....  | 123 |
| 6 priedas. Išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės vykdymo procedūros. ....                       | 124 |
| 7 priedas. Patobulintas Šiaulių Apskaitos centro centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelis..... | 127 |
| 8 priedas. Ekspertų vertinimų suderinamumo apskaičiavimas .....  | 128 |

## LENTELIŲ SĄRAŠAS

|  |      |
|--|------|
| 1. <i>Vidaus kontrolės sąvokos aiškinimas</i> .....              | 12   |
| 2. <i>Finansų kontrolės sąvokos aiškinimas</i> .....             | 15   |
| 3. <i>Ekspertinio vertinimo dalyviai</i> .....                   | 48   |
| 4. <i>Ekspertų vertinimo patikimumo statistika</i> .....         | 70   |
| 5. <i>Išankstinės finansų kontrolės vykdymo procedūros</i> ..... | 122  |
| 6. <i>Einamosios finansų kontrolės vykdymo procedūros</i> .....  | 122  |
| 7. <i>Paskesnės finansų kontrolės vykdymo procedūros</i> .....   | 124. |

## PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

|   |     |
|---|-----|
| 1. <i>Finansų kontrolės raidos etapai Lietuvos Respublikos viešajame sektoriuje.....</i>  | 10  |
| 2. <i>Vidaus kontrolės rizikos vertinimo ir valdymo proceso etapai.....</i>   | 22  |
| 3. <i>Finansų kontrolės modelis.....</i>  | 33  |
| 4. <i>Finansų kontrolės organizavimo principai.....</i>   | 35  |
| 5. <i>Išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės vykdymas apskaitą organizuojant centralizuotai.....</i>                                    | 38  |
| 6. <i>Empirinio tyrimo loginė schema.....</i>   | 42  |
| 7. <i>Šiaulių apskaitos centro ūkinių operacijų finansų kontrolė.....</i>   | 55  |
| 8. <i>Centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų darbo stažas, Šiaulių Apskaitos centre.....</i>   | 59  |
| 9. <i>Šiaulių Apskaitos centre taikomos priemonės kontrolės aplinkos įgyvendinimo užtikrinimui .....</i>  | 60  |
| 10. <i>Šiaulių Apskaitos centre taikomos priemonės rizikos vertinimo įgyvendinimo užtikrinimui.....</i>   | 61  |
| 11. <i>Šiaulių Apskaitos centre taikomos priemonės kontrolės veiklos įgyvendinimo užtikrinimui.....</i>   | 62  |
| 12. <i>Šiaulių Apskaitos centre taikomos priemonės informavimo ir komunikavimo įgyvendinimo užtikrinimui.....</i>                                       | 63  |
| 13. <i>Šiaulių Apskaitos centre taikomos priemonės stebėsenos įgyvendinimo užtikrinimui.....</i>  | 64  |
| 14. <i>Pritarimo lygis dėl Šiaulių Apskaitos centro finansų kontrolės sistemos elementų, be kurių finansų kontrolės sistema būtų neveiksminga.....</i>  | 71  |
| 15. <i>Pritarimo lygis dėl Šiaulių Apskaitos centre vykdomos finansų kontrolės eiliškumo, be kurio finansų kontrolės sistema būtų neveiksminga.....</i> | 72  |
| 16. <i>Šiaulių Apskaitos centro finansų kontrolės vykdymo procedūros, be kurių finansų kontrolė apskaitos centre būtų neveiksminga.....</i>             | 73  |
| 17. <i>Pritarimo lygis dėl išankstinės einamosios ir paskesnės finansų kontrolės procedūrų vykdymo.....</i>   | 75  |
| 18. <i>Pritarimo lygis dėl Šiaulių apskaitos centre vykdomos finansų kontrolės.....</i>   | 75  |
| 19. <i>Pritarimo lygis dėl siūlomo centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelio tinkamumo.....</i>  | 75  |
| 20. <i>Patobulintas Šiaulių Apskaitos centro centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelis.....</i>  | 77  |
| 21. <i>Šiaulių Apskaitos centre vykdomos finansų kontrolės procedūros.....</i>  | 121 |

22. *Ekspertų nuomonių suderinamumo vertinimas Kendall's konkordacijos koeficientu, dėl finansų kontrolės elementų įgyvendinimo priemonių, be kurių Šiaulių Apskaitos centre vykdoma centralizuotos apskaitos finansų kontrolė būtų neveiksminga.....126*
23. *Ekspertų nuomonių suderinamumo vertinimas Kendall's konkordacijos koeficientu, dėl finansų kontrolės vykdymo nuoseklumo, be kurio Šiaulių Apskaitos centre vykdoma centralizuotos apskaitos finansų kontrolė būtų neveiksminga.....126*

## IVADAS

**Darbo temos aktualumas.** LR vyriausybei 1997 m. gruodžio 14 d. priėmus nutarimą Nr.1409 “Dėl komisijos vidaus kontrolės sistemos diegimo programai ir projektams teisės aktų, kurių reikia jai įgyvendinti, parengti sudarymo“, Lietuvos valstybiniame sektoriuje prasidėjo finansų kontrolės, kaip vidaus kontrolės sudedamosios dalies kūrimas ir diegimas. Vienas stipriausių veiksnių, sąlygojusių finansų kontrolės diegimą viešojo sektoriaus subjektuose, sietinas su šalies pasiruošimu tapti Europos Sąjungos nare. Tuo metu efektyvus finansų valdymo užtikrinimas buvo vienas svarbiausių Europos Sąjungos standartų įgyvendinimo veiksnių, sąlygojusių finansų kontrolės teisinės bazės kūrimą. Lietuvos Respublikai tapus Europos Sąjungos nare finansų kontrolės sistemos diegimas, tobulinimas ir vykdymas tapo privalomu viešųjų subjektų veiklos reikalavimu ir svarbiu veiklos skaidrumo, ekonomiškumo, efektyvumo ir teisėtumo užtikrinimo elementu. Stiprios finansų kontrolės pagalba viešojo sektoriaus subjektai skatinami siekti savo tikslų, kartu užtikrinant finansinių duomenų patikimumą, turto ir įrašų apsaugą, veiklos efektyvumą bei nustatytų taisyklių ir strategijų laikymąsi (Public Financial Management and Control Ex-ante financial control; Block ir Geoffrey, 2008).

**Analizuojamos temos ištyrimo lygis ir darbo problema.** Finansų kontrolės sistema viešojo sektoriaus subjektuose yra sudedamoji vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios pagalba ūkio subjektai gali užtikrinti veiklos teisėtumą ir patikimą veiklos finansų valdymą laikantis efektyvumo, ekonomiškumo, rezultatyvumo ir skaidrumo principų. Siekiant modernizuoti ir palengvinti viešojo sektoriaus subjektų apskaitą ir pereinant prie centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolė atlieka svarbų vaidmenį, siekiant užtikrinti ūkio subjektų tinkamą veiklą bei patikimas ir savalaikes finansines ataskaitas.

Vidaus kontrolės ir finansų kontrolės sistemos teoriją ir praktiką, įvairiais laikotarpiais nagrinėjo lietuvių ir užsienio autoriai: Mackevičius (1992), Katkus (1997), Matusevičius (2004), Augusto (2017), Mbeba (2007), Block ir Geoffrey (2008), Walters ir Dunn (2001), Venkateswaran, (2014), Njiru, Muriithi (2018), Olaoye, Samuel. (2021). Šie autoriai savo darbuose vidaus ir finansų kontrolės sistemas viešojo sektoriaus subjektuose apibūdina kaip šių subjektų valdymo elementą, nuolatinį procesą, politiką, metodus ir procedūras, kurie padeda subjektui užtikrinti efektyvų, skaidrų, teisėtą ir ekonomišką finansinių išteklių valdymą bei išvengti nepageidaujamos turto bei kitų resursų praradimo ar netinkamo panaudojimo rizikos.

2022 m. gegužės 1 d. įsigaliojusiam LR finansinės apskaitos įstatymo V skyriuje teikiami du viešojo sektoriaus apskaitos organizavimo būdai: centralizuotas ir decentralizuotas (lokalus). Vis tik dar 2005 m., pradėdant taikyti viešojo sektoriaus valdymo reformos įgyvendinimo

priemonių rezultatus, valstybės išteklių naudojimo veiksmingumui užtikrinti buvo įsipareigota laikytis veiklos išlaidų mažinimo ir veiklos efektyvumo didinimo principų, tame tarpe centralizuotos apskaitos užtikrinimo principo. Atitinkamai nuo 2020 m. vidurio buvo modernizuotas ir pradėtas diegti bendras visoms valstybės įstaigoms įrankis buhalterinei apskaitai šalyje centralizuotai tvarkyti. O šiuo metu linkstama prie to, kad atskirų viešojo sektoriaus subjektų grupių apskaitą tvarkytų centralizuotos apskaitos tvarkytojai – viešojo sektoriaus subjektai. Centralizuotos apskaitos organizavimo, vykdymo bei susijusius klausimus pakankamai plačiai nagrinėjo tokie autoriai, kaip: Blaževičienė (2016), Scholtens, (1992), Polak (2011), Kyvik, Stensaker, (2013), Li (2019). Jų teigimu, centralizuota apskaita - tai vieningas darbo vykdymas, sutelktas vienoje vietoje bei suteikiantis galimybę atlikti funkcionalų, efektyvų darbų perdavimą ir atlikimą, remiantis vykdoma vieninga darbo atlikimo metodika.

Natūralu, kad kuriant centralizuotus centrus, apskaitos proceso organizavime ir tvarkyme atsiranda kiti asmenys, kurie viešojo sektoriaus subjektui teikia itin svarbias, tačiau tik palaikomašias funkcijas. Taigi apskaitos procese susiduriama su tam tikra rizika, kurios valdymui turi būti sukurta ir įdiegta rizikos valdymo priemonių visuma – finansų kontrolės sistema. Silpna finansų kontrolės sistema viešojo sektoriaus subjektams apskaitą vykdant centralizuotai gali turėti priešingą poveikį. Pavyzdžiui, nesėkmingas Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų centralizavimas, kada, remiantis Šiaulių miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos pateikta Šiaulių miesto finansinio (teisėtumo) audito 2020 m. liepos 15 d. Nr. KV-6 ataskaita, Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžios biudžetinės įstaigos neteisėtai panaudojo 222 tūkst. Eur. Teigtina, kad neteisėtas lėšų panaudojimas gali būti sietinas su silpna finansų kontrolės sistema, kada įdiegtoje finansų kontrolės sistemoje egzistuoja tam tikri trūkumai, lemiantys netinkamą viešojo sektoriaus išteklių panaudojimą. Pažymėtina, kad mokslinėje literatūroje analizuojami vidaus kontrolės viešojo sektoriaus subjektuose, kūrimo, diegimo, veikimo, tobulinimo klausimai (Kanapickienė, 2013, 2014; Mačiulytė, Mileris, 2020; Miranda de Araújo, Azevedo Santos Souto, 2017; Tapia Cachay, Couto, Pimentel ir kt., 2022). Tačiau iki šiol nėra plačiai tyrinėta finansų kontrolės sistemos svarba viešojo sektoriaus subjektų centralizuotos apskaitos organizavimui ir vykdymui. Todėl, teigtina, kad siekiant skatinti viešojo sektoriaus subjektų apskaitos centralizavimą, tuo pačiu neprarandant apskaitos kokybės, būtina sukurti ir įdiegti efektyvų finansų kontrolės modelį. Šiuo magistro darbu siekiama atlikti kritinį viešojo sektoriaus subjektų finansų kontrolės kūrimo, diegimo, veikimo vertinimą ir sukurti bei pasiūlyti viešojo sektoriaus centralizuotos apskaitos finansų kontrolės vykdymo modelį.



**Darbo tikslas:** identifikavus finansų kontrolės, viešojo sektoriaus subjektų apskaitą organizuojant ir tvarkant centralizuotai elementus, išskirti priemones užtikrinančias finansų kontrolės įgyvendinimą ir sudaryti finansų kontrolės veikimo modelį.

**Darbo uždaviniai:**

1. Palyginus vidaus kontrolės ir finansų kontrolės sistemos sampratas atskleisti jų tarpusavio ryšį.
2. Apibūdinti pagrindinius finansų kontrolės elementus ir nustatyti procesus reikalingus efektyviam finansų kontrolės veikimui viešojo sektoriaus subjektuose užtikrinti.
3. Išskirti viešojo sektoriaus subjektuose, kurių apskaita tvarkoma centralizuotai, finansų kontrolės priemones, galinčias užtikrinti atskirų finansų kontrolės elementų veikimą ir jų sinergiją.
4. Sudaryti viešojo sektoriaus subjektų centralizuotos apskaitos tvarkymo ir vykdymo finansų kontrolės modelį ir įvertinti jo tinkamumą.

**Darbo metodai.** Magistro darbe naudojama mokslinės literatūros, straipsnių ir teisės aktų analizė. Išnagrinėjus mokslinius šaltinius, atskleidžiami finansų kontrolės sistemos ir centralizuotos apskaitos vykdymo viešojo sektoriaus subjektuose aspektai. Tyrimui pasirinktas kiekybinis ir kokybinis tyrimo metodas, apimantis: 1) teisės aktų ir dokumentų analizę; 2) teorinių mokslo šaltinių analizę; 3) viešojo sektoriaus subjekto dokumentų analizę, anketinę apklausą ir ekspertų vertinimą.

**Darbo struktūra.** Pirmame darbo skyriuje analizuojama vidaus kontrolės ir finansų kontrolės reikšmė, tarpusavio ryšys bei priemonės finansų kontrolei užtikrinti. Taip pat šioje dalyje nagrinėjama centralizuotos apskaitos reikšmė, organizavimas ir vykdymas viešojo sektoriaus subjektuose atskleidžiant finansų kontrolės sistemos kūrimo, diegimo ir veikimo svarbą. Antroje darbo dalyje pateikiama tyrimo metodika, empirinio tyrimo loginė schema bei aprašomi naudoti tyrimo metodai. Trečioje dalyje aprašomi ir interpretuojami tyrimo rezultatai ir pateikiamas sudarytas centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelis.

# 1. TEORINĖ CENTRALIZUOTOS APSKAITOS IR VIEŠOJO SEKTORIAUS FINANSŲ KONTROLĖS ANALIZĖ

Privačiam ar viešajam subjektui, kuris yra suinteresuotas tinkamai valdyti veiklos finansus, svarbu užtikrinti tikslingą, efektyvų ir taupų finansinių ir kitų materialinių resursų naudojimą (Katkus; 2001). Siekiant šių veiksnių finansų kontrolės sistema, kaip vidaus kontrolės sudedamoji dalis, atlieka svarbų vaidmenį ūkio subjektų veiklos kontrolėje.

Šioje dalyje bus analizuojama finansų kontrolės, kaip vidaus kontrolės sudedamosios dalies reikšmė viešojo ir privataus sektoriaus subjektuose, vidaus kontrolės elementų svarba subjektų finansų kontrolės, kaip vidaus kontrolės sudedamosios dalies, vykdyme, bei finansų kontrolės reikšmė apskaitą tvarkant centralizuotai.

## 1.1. Vidaus kontrolės ir finansų kontrolės tarpusavio ryšio ir reikšmės analizė

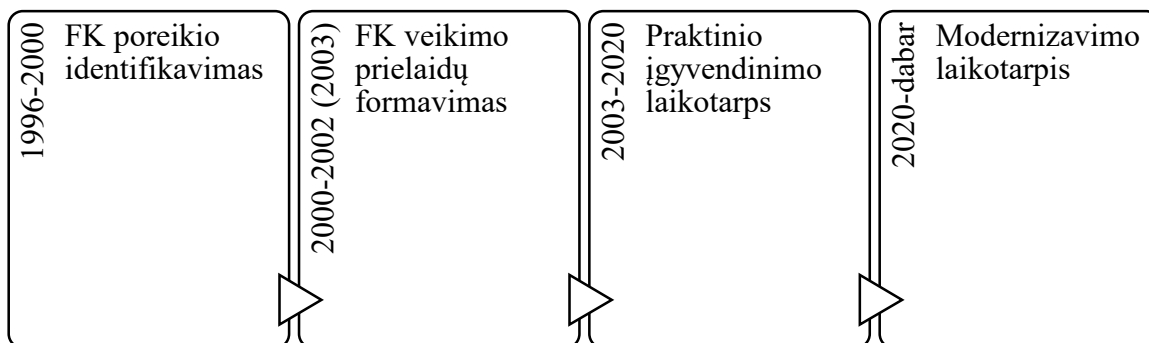
Vidaus kontrolės ir finansų kontrolės tarpusavio ryšys reglamentuotas Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme (2002), kuriame finansų kontrolė yra įvardijama, kaip „viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų – ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo bei skaidrumo – laikymąsi“.

Jungtinės Karalystės Kombinuotame bendrovės valdymo kodekse (2003) teigiama, kad veiksminga finansų kontrolė, įskaitant tinkamą apskaitos įrašų priežiūros palaikymą, yra svarbus vidaus kontrolės elementas, kuris padeda užtikrinti, kad ūkio subjektai nesusidurtų su nepageidaujama finansine rizika ir kad versle naudojama ir skelbiama informacija būtų patikima. Analogiškai finansų kontrolės ryšys su vidaus kontrole yra aiškinamas moksliniuose šaltiniuose: pavyzdžiui, Quall (2004) ir Jenfa (2002), teigia, kad vidaus kontrolė - tai sistema, kurios sudėtinė dalis yra finansų kontrolė, o pastarąją sudaro tokios procedūros kaip: autorizacijos, patvirtinimai, patikrinimai, suderinimai, veiklos rezultatų peržiūros, turto apsauga, organizacijos kontrolė, aritmetinė ir apskaitos, personalo ir priežiūros kontrolė.

Vidaus kontrolės ir finansų kontrolės tiesiogines sąsajas galima išvystyti ir aptariant finansų kontrolės kaip vidaus kontrolės sudedamosios dalies raidos Lietuvoje etapus. Atlikta finansų kontrolės kaip vidaus kontrolės sudedamosios dalies kūrimo analizė (detali informacija teikiama 1 priede), leidžia išskirti keturis finansų kontrolės sistemos kūrimo viešajame sektoriuje raidos etapus (žr. 1 paveikslą.)

## 1 paveikslas

### *Finansų kontrolės raidos etapai Lietuvos Respublikos viešajame sektoriuje*



Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis Lietuvos Respublikos teisės aktų analize

Pirmasis finansų kontrolės kaip vidaus kontrolės sistemos dalies raidos etapas pirmiausiai sietinas ne su viešuoju sektoriumi tiesiogiai, bet su Lietuvoje veikusiais komerciniais bankais. Tuometinė Lietuvos Banko valdyba, atsižvelgdama į pirmosios po Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo šalį ištikusios ekonominės krizės pamokas, siekdama paskatinti komercinius bankus kurti finansų valdymo savikontrolės mechanizmus, 1996 m. gegužės 30 d. nutarimu Nr. 140 patvirtino Bankų vidaus kontrolės organizavimo tvarką. Įgyvendinus šį nutarimą visuose komerciniuose bankuose turėjo būti sukurta, įdiegta bei veikti vidaus kontrolės sistema, kuri pirmiausiai buvo orientuota į aktyvų apsaugą ir kuri turėjo užtikrinti saugią ir stabilią bankų veiklą.

Beveik tuo pačiu metu viešojo sektoriaus subjektų veiklą ir valdymą imtasi modernizuoti laikantis naujosios viešosios vadybos (NVV) principų. Vienas iš NVV šūkių – tai, kas pažangu ir inovatyvu privačiame sektoriuje, gali ir turi būti pritaikyta ir viešajame sektoriuje (Tonkūnaitė A., 2011). Kadangi Lietuvos Banko iniciatyva dėl vidaus kontrolės ir finansų kontrolės pasiteisino praktiškai, buvo nuspręsta, kad vidaus kontrolės sistema, o taip pat vidaus audito sistema turėtų būti sukurta ir įdiegta viešajame sektoriuje. Šie įpareigojimai buvo nustatyti Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. vasario 7 d. Nr.127 “Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito” bei 2000 m. spalio 18 d. Valstybinio sektoriaus Vidaus kontrolės ir vidaus audito sukūrimo programoje.

Pagrindinis impulsas finansų kontrolės kūrime sietinas su Lietuvos siekiu tapti Europos Sąjungos šalimi nare. Lietuvos Respublikos Vyriausybė, vadovaudamasi 2000 m. gruodžio 22 d. nutarimu Nr. 1487 “Dėl LR derybinių pozicijų derybose dėl narystės ES-oje patvirtinimo” ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999 m. balandžio 27 d. nutarimu Nr. 475 „Dėl Lietuvos Respublikos derybinės pozicijos derybose dėl narystės Europos Sąjungoje rengimo tvarkos“, patvirtino derybinę poziciją „Finansų kontrolė“ (28 derybinis skyrius). Šis skyrius oficialiai įsigaliojo 2001 m. gegužės 16 d. Finansų kontrolės įgyvendinimas buvo labai

reikšmingas norint užtikrinti Lietuvos viešųjų finansų sistemos integraciją į Europos Sąjungos finansų sistemą ir palaikyti šių procesų skaidrumą, efektyvumą ir patikimumą. Vienos svarbiausių valstybės finansų kontrolės sudedamųjų dalių pagal ES reikalavimus buvo viešoji vidaus finansų kontrolė ir išorės kontrolė. Pagal derybinę poziciją „Finansų kontrolė“ Lietuva, įgyvendindama ES finansų kontrolės principus, įsipareigojo sukurti ir užtikrinti teisinės bazės finansų kontrolės srityje funkcionavimą, sukurti ir įdiegti reikiamas valdymo kontrolės sistemas ir procedūras, užkertančias kelią pažeidimams, užtikrinti, kad veiktų vidaus audito sistema, kad veiktų nepriklausomas viešųjų finansų auditas bei audito veiklą reglamentuojantys teisės aktai.

Trečiąjį finansų kontrolės raidos etapą reikėtų sieti su normatyvinių teisės aktų parengimu, paskelbimu ir įgyvendinimu. Įgyvendinant jau minėtą 28-ąją derybinę poziciją, 2002 m. gruodžio 10 d. buvo patvirtintas Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, kuris pateikė ne tik vidaus kontrolės bei vidaus audito sąvokas ir sistemų veikimo principus, bet taip pat pateikė ir finansų kontrolės apibrėžimą, nurodė finansų kontrolės vietą Vidaus audito sistemoje, apibūdino pagrindines finansų kontrolės rūšis bei atsakomybes. Įgyvendinant įstatymo nuostatas 2003 m. gegužės 8 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr.1K-123 buvo patvirtinti minimalūs finansų kontrolės reikalavimai, o visi viešojo sektoriaus subjektai buvo įpareigoti pasirengti ir pasitvirtinti lokalias finansų kontrolės taisykles.

2020 metais galima išskirti ketvirtąjį finansų kontrolės raidos – modernizavimo etapą. Šio etapo pradžia sietina su 2020 m. sausio 1 d. patvirtintu ir nuo liepos mėnesio įsigaliojusi naujos redakcijos LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu bei tų pačių metų birželio 29 d. Finansų ministro įsakymu Nr. 1K-195, kuriuo patvirtintas Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje tvarkos aprašas. Patvirtinus Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje tvarkos aprašą neteko galios dar 2003 m. patvirtinti minimalūs finansų kontrolės reikalavimai, tačiau finansų kontrolės svarba ir reikšmė viešajame sektoriuje niekaip nesumažėjo – visi viešojo sektoriaus subjektai turėjo būti susikūrę finansų kontrolės sistemas (priemonės, procedūras), kurios užtikrintų bent jau aktyvų apsaugą, efektyvų, ekonomišką, racionalų jų naudojimą, duomenų ir ataskaitų savalaikiškumą ir teisingumą, atitiktų teisės aktų reikalavimus. Taip pat svarbu yra tai, kad šiam modernizavimo etapui didelę įtaką turėjo ir apskaitos viešajame sektoriuje centralizavimo idėjos įgyvendinimas.

Siekiant geriau suprasti finansų kontrolės ir vidaus kontrolės tarpusavio ryšį svarbu suprasti abiejų sąvokų reikšmes ir jas sudarančius elementus. Vienas pirmųjų vidaus kontrolės apibrėžimų buvo pateiktas 1949 metais Amerikos sertifikuotų apskaitininkų instituto (AICPA), kuris vidaus kontrolę aiškino kaip organizavimo planą ir visus koordinuojamus metodus bei

priemonės taikomas įmonėje siekiant: apsaugoti savo turtą, patikrinti apskaitos duomenų tikslumą ir patikimumą, skatinti veiklos efektyvumą ir nustatytos valdymo politikos laikymosi. Mackevičius (1992) vidaus kontrolę įvardija kaip įmonės sudarytą ir vykdomą planą, kuris turi užtikrinti atitinkamo kompetencijos lygio pareigūnų verslo sprendimų priėmimą, sprendimų vykdymo užtikrinimą, sandorių atlikimą nustatytų sprendimų pagrindu bei tinkamą verslo transakcijų registravimą. Jungtinės Karalystės Kombinuotame bendrovės valdymo kodekse (2003) nurodyta, kad vidaus kontrolė palengvina veiklos efektyvumą ir veiksmingumą, padeda užtikrinti vidaus ir išorės ataskaitų patikimumą bei įstatymų ir kitų teisės aktų laikymąsi. Remiantis Kanzaso valstijos universiteto vidaus kontrolės gairėmis (2022), Augusto (2017) ir Bazmi (2016), vidaus kontrolė - tai vadovybės taikoma sistema, nenutrūkstantis procesas, kurio siekiama užtikrinti nuolatinį pagrįstą, patikimą tikslų siekimo tikrinimo procesą, kurį apima tam tikrų operacijų atlikimas, kurių metu yra analizuojama proceso veikla numatant, išvengiant ir nustatant galimas rizikas, sukčiavimą ir nesėkmės, siekiant užtikrinti savalaikį ataskaitų teikimą ir jų atitikties užtikrinimą. Pasak Mbeba (2007), vidaus kontrolė tai - įdiegta politika ir procedūros, kurias nustato ir prižiūri įmonės vadovai siekiant padėti užtikrinti tvarkingą, veiksmingą ir pelningą įmonės veiklą ir suteikti pagrįstą patikinimą dėl: įmonės pelningumo ir tvarumo; valdymo politikos laikymosi; turto apsaugos; sukčiavimo nustatymo ir klaidų prevencijos; buhalterinės apskaitos dokumentų tikslumo ir išsamumo; laiku paruoštos patikimos finansinės informacijos; įstatyme numatytų pareigų laikymosi; darbuotojų apsaugos nuo dezinformacijos.

1-oje lentelėje išskirti dažniausiai pasikartojantys ir tarpusavyje panašūs vidaus kontrolės sąvokos aiškinimai, kuriuos pateikia mokslinė literatūra ir teisės aktai. Remiantis šiais šaltiniais, galime teigti, kad vidaus kontrolė - tai politika ir tam tikros ūkio subjektų vadovų, direktorių ar kitų įpareigotų darbuotojų procedūros, kurios leidžia užtikrinti nuolatinį tikslų siekimą, nustatant ir išvengiant galimas rizikas, sukčiavimą ar nesėkmes. Pastebėtina, kad bėgant laikui ir tobulinant vidaus kontrolę ūkio subjektuose, tobulėjo ir vidaus kontrolės sąvoka, kuri prasiplėtė iki visumos kontrolės priemonių, kurios yra nukreiptos į veiklos, valdymo organizavimą, tame tarpe apimant finansų kontrolę.

## 1 lentelė

### *Vidaus kontrolės sąvokos aiškinimas*

| <b>Šaltinis</b>    | <b>Vidaus kontrolė</b>   |
|--------------------|--|
| Mackevičius (1992) | Tai sistema, taikoma vadovybės, kuria siekiama užtikrinti nuolatinį tikslų siekimo tikrinimo procesą, kurio metu analizuojama proceso veikla, numatant, išvengiant ir nustatant galimą riziką, sukčiavimą ir nesėkmes. |

## Lentelės tęsinys

|  |  |
|--|--|
| Bazmi (2016)   | Tai sistema organizacijoje, sukurta tam, kad būtų galima pagrįstai patikrinti organizacijos tikslo siekimo procesą.  |
| COSO (2013)  | Tai direktorių tarybos, vadybos ir kito atsakingo personalo vykdomas dinamiškas ir pasikartojantis procesas, sukurtas teikti pagrįsta užtikrinimą kad bus pasiekti tikslai, susiję su veikla, ataskaitų teikimu ir atitiktimi.   |
| Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir audito įstatymas Nr. IX-1253 (2002)   | Tai viešojo juridinio asmens vadovo sukurta rizikos valdymo kontrolės sistema.   |
| Lietuvos Respublikos finansų ministerija „2020 metų vidaus kontrolės įgyvendinimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse apžvalga“ (2021), | Tai kontrolė padedanti užtikrinti „veiklos teisėtumą, patikimo finansų valdymo principo laikymąsi, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą“.   |
| Lietuvos respublikos finansinės apskaitos įstatymas (2022)   | Tai kontrolė, kuri padeda užtikrinti tinkamą apskaitos organizavimą: laiku ir teisingai parengtus apskaitos dokumentus, užregistruotas ūkines operacijas, prieigų prie apskaitos informacinių sistemų ir apskaitos registų, dokumentų saugumą, o juos praradus ar sugadinus užtikrinti jų atkūrimą. Taip pat, apima apskaitos dokumentų surašymo tvarką, , asmenų, kurie turi teisę parengti arba pasirašyti apskaitos dokumentus paskyrimo tvarką ir kitas priemones. |
| AICPA, 1949  | Tai organizavimo planas ir visi koordinuojami metodai, bei priemonės taikomos įmonėje siekiant: apsaugoti savo turtą, patikrinti apskaitos duomenų tikslumą, skatinti veiklos efektyvumą ir skatinti laikytis nustatytos valdymo politikos.  |

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis Mackevičius 1992; Bazimi. 2016; Coso, 2013; Lietuvos Respublikos vidaus...2002; AICPA, 1949.

Pasak Thabit, Solaimanzadah, Mohammed (2019), sėkminga vidaus kontrolės sistema, diegiama įstaigose užtikrinant kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo bei stebėsenos elementus, padeda suteikti pagrįstą, patikimą tikslų siekimo procesą.

Aptariant finansų kontrolės sąvoką, ir, remiantis atlikta literatūros šaltinių analize, svarbu pabrėžti, kad finansų kontrolė - tai vidaus kontrolės sudedamoji dalis. Remiantis Walters ir Dunn (2001), finansų kontrolė - tai politika ir procedūros, kurias priima ir nustato

ūkio subjektų direktoriai ir vadovybė, o nustatytos procedūros ir politika padeda pasiekti subjekto tikslą, užtikrinant: pakankamą ir tvarkingą verslo veiklos vykdymą, įskaitant vidaus politikos laikymąsi; valstybės turto apsaugą; sukčiavimo nustatymą; klaidų prevenciją; apskaitos įrašų tikslumą ir išsamumą; savalaikės, patikimos finansinės informacijos paruošimą. Whittington ir Delaney (2009) finansų kontrolę apibūdina kaip vadovybės ar vyriausybės įdiegtą politiką, procedūras, įrankius, metodus ir mechanizmus, kurie padeda nustatyti, užkirsti kelią arba sumažinti riziką, kuri gali trukdyti pasiekti nustatytus tikslus kylančius iš valdymo nurodymų ir vykdymo. Anot Captio (2017), finansų kontrolė yra svarbi bet kurios įmonės finansų valdymo dalis, kuri padeda nustatyti ar procesai vyksta be nukrypimų, padeda įgyvendinti prevencines priemones bei leidžia nustatyti klaidas ar sritis, kurioms reikalingas tobulinamas. Block ir Geoffrey (2008), plačiai nagrinėję finansų valdymą ir kontrolę, teigia, kad finansų kontrolė - tai procedūros, kuriomis siekiama apsaugoti turtą ir užtikrinti, kad visos finansinės operacijos būtų registruojamos taip, kad būtų užkirstas kelias klaidoms ir sukčiavimui. Anot šių autorių, finansų kontrolė turi sudaryti bendrą pagrindą, kuris leistų patikimai ir veiksmingai valdyti išteklius ūkio subjektuose, o stipri finansų kontrolės sistema turi skatinti institucijų gebėjimą siekti savo tikslų, teikti patikimus finansinius duomenis, saugoti turtą ir įrašus, įvertinti veiklos efektyvumą per biudžetą ir skatinti laikytis nustatytų taisyklių bei strategijų. Pasak Njiru, Muriithi (2018), tinkama finansų kontrolė padeda užtikrinti organizacijos turto apsaugą, vadovybei teikiamų duomenų teisingumą bei duomenų atskaitomybę, kuri padeda laiku priimti pagrįstus vadovybės sprendimus. Kaip teigia minėti autoriai, finansų kontrolė apima politikos ir procedūrų užtikrinančių valdymo nurodymų vykdymą, kūrimą. Finansų kontrolės procedūras ir politiką nustato organizacijos vadovybė siekiant užtikrinti, kad būtų pasiekti organizacijos tikslai, įskaitant užtikrinimą, kad organizacija tvarkingai vykdytų savo veiklą, įgyvendintų vidaus politiką, būtų apsaugotas turtas, aptinkama apgaulė, sistemos klaidos ir būtų užtikrinama, kad pateikti apskaitos duomenys yra tikslūs ir išsamūs finansinėms ataskaitoms parengti.

Analizuojant mokslinius straipsnius pastebėta, kad daugelis autorių, viešojo sektoriaus subjektų ir pelno siekiančių subjektų, finansų kontrolę apibūdina panašiai kaip procedūras, skirtas apsaugoti turtą ir užtikrinti, kad visos finansinės operacijos būtų registruojamos siekiant užkirsti kelią klaidoms ir sukčiavimui. Pasak Olaoye, Samuel (2021), viešajame sektoriuje finansų kontrolės pagrindinis tikslas yra sukurti bendrą patikimo ir veiksmingo išteklių valdymo pagrindą. Autorių teigimu, viešojo sektoriaus subjektai finansų kontrolės pagalba siekia skatinti Vyriausybės gebėjimą pasiekti savo tikslus, teikti patikimus finansinius duomenis, saugoti turtą ir įrašus, įvertinti veiklos efektyvumą per biudžeto kontrolę ir skatinti

laikytis nustatytų strategijų ir taisyklių. Katkus (2001) viešųjų subjektų finansų kontrolę apibrėžia kaip skaidrumo, efektyvumo, ekonomiškumo, teisėtumo, finansinių interesų apsaugos, užtikrinimo svarbos elementą. Pastebėtina, kad viešųjų įstaigų finansinių sprendimų ir operacijų kontrolė yra susijusi su pajamomis, išlaidomis, turtu ir įsipareigojimais, susijusiais su jų atitiktimi biudžetui, turima taikytina suma, programuojamomis išlaidomis, administracijos finansavimo programa, centrinės valdžios biudžeto įstatymu ir kitų finansinių teisės aktų nuostatų bei efektyvaus, ekonomiško ir efektyvaus išteklių panaudojimo požiūriu. (Public Financial Management and Control Ex-ante financial control).

Siekiant susidaryti aiškesnę finansų kontrolės reikšmės sąvokos suvokimą, remiantis atlikta literatūros šaltinių, teisės aktų, mokslinių straipsnių ir pateikta informacija 2-oje lentelėje, kurioje yra išskirti dažniausiai pasikartojantys ir tarpusavyje panašūs finansų kontrolės sąvokos aiškinimai, galima teigti, kad finansų kontrolė tai - neatskiriama vidaus kontrolės sistemos dalis, nuolatinis procesas, kurį sudaro organizacijos vadovybės įdiegtos procedūros, politika, metodai ir mechanizmai, kuriais siekiama užtikrinti skaidrų, efektyvų, ekonomišką, teisėtą finansinių išteklių panaudojimą sumažinant galimą, nepageidaujamą riziką. Tačiau, kaip pastebėta, finansų kontrolė yra susijusi su ūkio subjekto finansinės apskaitos organizavimo, finansinių ataskaitų informacijos teisingumo, ūkinių operacijų ir įvykių kontrole, kurie yra kontroliuojami vykdant išankstinę, einamąją ir paskesnę kontrolę. Taip pat, remiantis atlikta mokslinės literatūros šaltinių ir teisės aktų analize, galima teigti, kad finansų kontrolė gali būti vykdoma tiek privačiame, tiek viešojo sektoriaus subjekte.

## 2 lentelė

### *Finansų kontrolės sąvokos aiškinimas*

| <b>Šaltinis</b>               | <b>Finansų kontrolė</b>  |
|-------------------------------|--|
| Captio (2017)                 | Tai įrankis, padedantis nustatyti ar procesai vyksta be nukrypimų, leidžia nustatyti klaidas ar sritis, kurioms reikalingas tobulinamas, taip pat, padeda įgyvendinti prevencines priemones. |
| Venkateswaran, (2014)         | Tai esminis viešųjų subjektų valdymo elementas, kada kontrolės pagalba, vietinė vyriausybė gali tikslingai bei efektyviai planuoti, sutelkti ir panaudoti finansinius išteklius.             |
| Katkus (1997)                 | Tai skaidrumo, efektyvumo, ekonomiškumo, teisėtumo, finansinių interesų apsaugos užtikrinimo svarbos elementas.  |
| Nkyah; Tanyeh ir Asante; 2013 | Tai politika ir procedūros, padedančios užtikrinti, kad būtų vykdomi valdymo nurodymai.  |



## Lentelės tęsinys

|                               |   |
|-------------------------------|---|
| Quall (2004) ir Jenfa, (2002) | Tai vidaus kontrolės sistemos dalis, kurią sudaro tokios procedūros kaip, autorizacijos, patvirtinimai, patikrinimai, suderinimai, veiklos rezultatų peržiūros, turto apsauga, organizacijos kontrolė, aritmetinė ir apskaitos, personalo ir priežiūros kontrolė. |
|-------------------------------|---|

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis Captio, 2017; Venkateswaran. 2014; Katkus. 1997; Quall, 2004; Jenfa,2002: Nkyah; Tanyeh ir Asante; 2013.

Remiantis atlikta mokslinės literatūros šaltinių analize, įsakymu „Dėl Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“ (2020), taip pat Rekomendacinėmis vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairėmis viešojo sektoriaus subjektams (2014), galima teigti, kad finansų kontrolę sudaro:

- **Išankstinė finansų kontrolė** – atliekama prieš vykdant finansinius sprendimus, kurie gali būti atliekami tik tuomet, kai juos patvirtina darbuotojas, atsakingas už finansų kontrolę.
- **Einamoji finansų kontrolė** – atliekama ūkinių operacijų metu.
- **Paskesnė finansų kontrolė** - atliekama po ūkinių operacijų atlikimo ir įforminimo.

Vadovaujantis Finansų ministro įsakymu „Dėl Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“ (2020), finansų kontrolės taisyklės reglamentuoja ne tik finansų kontrolės organizavimą viešajame juridiniame asmenyje, tačiau dar ir nusako darbuotojų atliekančių išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolė pareigas ir atsakomybes. Kaip teigia Njiru, Muriithi (2018), siekiant užtikrinti stiprią finansų kontrolę, labai svarbu, kad organizacija dokumentuotų, peržiūrėtų, testuotų ir prireikus stiprintų organizacijoje įdiegtą finansų kontrolę.

Apibendrinant galima teigti, kad vidaus kontrolės ir finansų kontrolės ryšys atsispindi pagrindiniame jų tikslė, kada tiek finansų kontrolė, tiek vidaus kontrolė yra įmonės vadovų, direktorių įdiegta politika ir procedūros, kurios, užtikrinant kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo bei stebėsenos elementus, padeda užtikrinti tvarkingą, veiksmingą ir pelningą įmonės veiklą, suteikiant pagrįstą, patikimą tikslų siekimo procesą, valdant galimas rizikas. Vidaus kontrolė - tai visuma priemonių, kuriomis siekiama valdyti ūkio subjekto veiklos visumos rizikas siekiant patikimo tikslų siekimo proceso, o finansų kontrolė - tai vidaus kontrolės sudedamoji dalis, vidaus kontrolės priemonė, kuria siekiama valdyti galimas rizikas, užtikrinant turto apsauga, užkertant kelią klaidoms ir sukčiavimui. Pabrėžtina tai, kad vidaus kontrolės sudedamoji dalis – finansų kontrolė yra susijusi su pajamomis, išlaidomis, turtu ir įsipareigojimais susijusiais su jų atitiktimi biudžetui, turima taikytina suma, programuojamomis išlaidomis, administracijos finansavimo programa, centrinės valdžios

biudžeto įstatymu ir kitų finansinių teisės aktų nuostatų bei ekonomiško ir efektyvaus išteklių panaudojimo požiūriu. Vidaus kontrolė - tai priemonių visuma, kuria siekiama valdyti ūkio subjekto veiklos visumos procesus, o finansų kontrolė - tai priemonės, kuriomis siekiama valdyti ūkio subjekto finansų valdymo procesus siekiant pagrįsti patikimą ūkio subjekto tikslų siekimo tikrinimo procesą.

## **1.2. Finansų kontrolės, kaip vidaus kontrolės sudedamosios dalies, sistemos elementų analizė**

Remiantis atlikta mokslinių šaltinių ir teisės aktų analize, ir, atsižvelgiant į tai, kad finansų kontrolė yra vidaus kontrolės sudedamoji dalis, finansų kontrolė viešojo sektoriaus subjektuose turi būti kuriama užtikrinant tų pačių elementų (kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės aplinkos, informavimo ir komunikavimo, stebėsenos), iš kurių sudaryta vidaus kontrolė, įgyvendinimą. Atliekant mokslinių straipsnių ir teisės aktų analizę, dėmesys atkreipiamas į tai, kad vidaus kontrolė ir vidaus kontrolės sistema moksliniuose šaltiniuose dažniausiai aiškinama remiantis 1992 m. COSO modeliu, tapusiu vienu populiariausiu ir pavyzdinių vidaus kontrolės sudarymo pagrindu tarptautiniu mastu. Kaip galima pastebėti, COSO modelyje, Tarptautiniuose aukščiausiųjų audito instancijų standarte „Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės“ ir įstatyme „Dėl Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“ (2020), tiek viešojo, tiek privataus sektoriaus vidaus kontrolę sudaro 5 elementai:

- Kontrolės aplinka
- Rizikos vertinimas
- Kontrolės veikla
- Informavimas ir komunikavimas
- Stebėseną

Kaip teigia Vėžytė (2020), vidaus kontrolės išskaidymas į elementus subjektų vadovams padeda įvertinti kiekvieno iš vidaus kontrolės elementų įtaką įstaigos veiklai, tobulintinas vidaus kontrolės sritis ir esamų vidaus kontrolės priemonių tobulinimo ar naujų priemonių sukūrimo poreikį. Finansų kontrolės išskaidymas į elementus viešojo sektoriaus subjektų vadovams padėtų įvertinti kiekvieno iš finansų kontrolės įtaką subjekto veiklai, tobulintinas finansų kontrolės sritis ir esamų finansų kontrolės priemonių tobulintinas kryptis ar naujų priemonių sukūrimą. Siekiant suvokti ir suprasti, kaip užtikrinti sėkmingą finansų kontrolės vykdymą, būtų tikslinga analizuoti finansų kontrolę ne kaip visumą, o kiekvieną elementą atskirai vidaus kontrolės elementų atžvilgiu.

- **Kontrolės aplinka**

Pasak Gnapienės ir Kanapickienės (2001), kontrolės aplinka - tai veiksmų, darančių įtaką įmonės veiklai, visuma. Rekomendacinėse vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairėse (2014) viešojo sektoriaus subjektams, kontrolės aplinka apibūdinama kaip „aplinka, kurioje vyksta visa ūkio subjekto veikla ir darbuotojai įgyvendina savo pareigas ir kurioje turi funkcionuoti subjekto vidaus kontrolės sistema“. Šiose gairėse pabrėžiama, kad visos vidaus kontrolės pagrindas yra kontrolės aplinka, kuri formuoja ne tik ūkio subjekto klimata, bet ir darbuotojų supratimą apie pačią kontrolę, kuri priklauso nuo valdymo ir vadovavimo funkcijų, vadovybės žinių, požiūrio, ir veiksmų susijusių su vidaus kontrole ir pačios vidaus kontrolės svarba ūkio subjektui. Kaip teigiama Valstybės kontrolės 2021 m. atnaujintose INTOSAI gerojo valdymo gairėse „TAAIO GOV 9110. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės“, kontrolės aplinka - tai vidaus kontrolės komponentų pagrindas, nustatantis organizacijos toną, užtikrinantis discipliną ir struktūrą, paveikiantis organizacijos darbuotojų kontrolės suvokimą. Atsižvelgiant į tai, kontrolės aplinka, taip pat yra ir finansų kontrolės pagrindas, nustatantis subjekto finansų valdymo taisykles, darbuotojų atsakomybes, jų funkcijas.

Remiantis „TAAIO GOV 9110. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės“ ir 2020 m. įsakymu Nr. 1K-195 „Dėl Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“, kontrolės aplinka yra apibūdinama profesinio elgesio principų ir taisyklių, kompetencijos, valdymo filosofijos, organizacinės struktūros, personalo valdymo politikos ir praktikos principais. Atsižvelgiant į tai, finansų kontrolėje kontrolės aplinka turi būti kuriama atsižvelgiant į šiuos principus:

- **Profesinio elgesio principai ir taisyklės.** Kiekvienas subjekto vadovas ir darbuotojai privalo laikytis profesinio elgesio principų ir taisyklių, pasižymėti asmeniniu, profesiniu sąžiningumu ir moralinėmis vertybėmis, vengti viešųjų ir privačių interesų konfliktų, nes tai lemia pasirinkimus, vertybinius sprendimus ir vadovų formuojamą teigiamą darbuotojų požiūrį į vidaus kontrolę. Siekiant tai užtikrinti, subjekte turi būti nustatytos profesinio elgesio taisyklės, darbuotojų pareiginės instrukcijos, personalo valdymo politika ir praktika.
- **Kompetencija.** Kompetencijos siekis subjekte apima tinkamą darbuotojų kvalifikacijos užtikrinimą, patirties ir įgūdžių pakankamumą užtikrinant ekonomišką, efektyvų ir rezultatyvų pareigų ir savo funkcijų atlikimą, bei atsakomybės už tinkamos vidaus kontrolės organizavimo, įgyvendinimo ir palaikymo supratimą taip, kad būtų ir įgyvendinta organizacijos misija ir pasiekti bendrieji vidaus kontrolės tikslai. Atsižvelgiant į tai, subjekte

turi būti nustatytos pareiginės instrukcijos, kuriose būtų numatyti pagrindiniai darbuotojų kompetencijos reikalavimai.

- **Valdymo filosofija ir vadovavimo stilius.** tai subjekto vadovo vidaus kontrolės palaikymas, nustatant politiką, procedūras, formuojant praktiką, kuri motyvuotų ir skatintų darbuotojus siekti geriausių veiklos rezultatų. Kaip teigiama Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse, tai tonas „iš viršaus“ – aukščiausiosios vadovybės požiūris atsispindintis visuose vadovybės veiklos aspektuose, kada vadovybės parama ir dalyvavimas skatina darbuotojų teigiamą požiūrį į organizacijos vidaus kontrolę. Kaip pastebėta, aukščiausios vadovybės teikiama svarba vidaus kontrolei, kurios sudedamoji dalis yra finansų kontrolė, atsispindi darbuotojų sąžiningume laikantis kontrolės priemonių, tačiau dėl daugelio veiksnių įtakos darbuotojų sąžiningumui, darbuotojams nuolat turi būt primenamos jų pareigos nurodytos aukščiausios vadovybės išleistose elgesio taisyklės.
  - **Organizacinė struktūra.** Subjektuose sukurta organizacinė struktūra, detalizuojama pareigybių sąrašė, darbuotojų pareigybių aprašymuose ir organizacijos padalinių nuostatose, nusako padalinių pavaldumą, atsakomybės ir pareigų paskirstymą, atskaitomybę ir ataskaitų teikimo ryšius įgyvendinant vidaus kontrolę ir subjekto veiklą.
  - **Personalo valdymo politika ir praktika.** Vienas iš svarbiausių vidaus kontrolės aspektų yra personalas, kurio patikimumas ir kompetencija užtikrintų kontrolės efektyvumą. Personalo valdymo politika ir praktika apima darbuotojų paiešką, samdymą, apmokymą, konsultavimą, veiklos vertinimą, skatinimą ir apmokėjimą už darbą bei atleidimą. Personalo valdymo politika subjekte turi būti formuojama tokia, kuri skatintų pritraukti, išlaikyti ir ugdyti kompetentingus darbuotojus.
- **Rizikos vertinimas ir valdymas**

Kaip teigiama Finansų rinkų valdymo nuorodų struktūroje „Risk management and internal control systems reference framework“ (2010), rizikos prisiėmimas yra būdingas bet kurios įmonės bruožas. Be rizikos įmonėje negali būti augimo ar vertės kūrimo, tačiau jei rizika nėra tinkamai valdoma ir kontroliuojama, ji gali turėti įtakos įmonės gebėjimui pasiekti savo tikslus. Pasak šio šaltinio, rizika tai yra galimybė įvykti įvykiui, kuris gali turėti įtakos subjekto personalui, turtui, aplinkai, tikslams ar reputacijai. Remiantis Valstybės kontrolės 2021 m. atnaujintose INTOSAI gerojo valdymo gairėmis „TAAIO GOV 9110. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės“, Rekomendacinėmis vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairėmis (2014), Kanapickiene (2009), Stasytyte ir Aleksiene (2015), rizikos vertinimas - tai reikšmingų rizikų, reikalingų tikslams pasiekti, nustatymas ir analizė apimanti visą subjekto veiklą, procesus ir turtą. Rizikos vertinimas yra pagrindas nustatant, kaip rizika turėtų būti

valdoma. Rizikos valdymas yra sisteminis procesas, kurio metu subjektas koordinuotų veiksmų pagalba, identifikuoja ir įvertina sąlygas ir įvykius, kurie gali turėti neigiamos įtakos subjekto veiklai; priima ir įgyvendina sprendimus dėl neigiamos įtakos sumažinimo iki priimtino lygio; vykdo rizikos veiksmų priežiūrą. Taip pat, pasak šių šaltinių, rizikos valdymas apima išteklių, elgsenos, procedūrų ir veiksmų rinkinį, kuris pritaikytas prie subjekto veiklos ypatybių leidžia vadovams išlaikyti subjektui priimtina riziką. Kaip pastebėta, rizikos vertinimo ir valdymo tikslas yra veiksmingiausiu ir efektyviausiu būdu padėti subjektui pasiekti užsibrėžtus tikslus sumažinant riziką iki priimtino lygio.

Remiantis INTOSAI gerojo valdymo gairėmis „TAAIO GOV 9110. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės“ ir Dorozik, Straž, Miciuła (2020), rizikos vertinimą apima rizikos nustatymas, rizikos įvertinimas, toleruojamos rizikos nustatymas, reagavimo planas. Pastebėtina tai, kad šie vidaus kontrolės rizikos vertinimo veiksniai turi būti užtikrinami ir įgyvendinant finansų kontrolę:

- **Rizikos nustatymas.** Atsižvelgiant į pagrindinius subjekto tikslus, rizikos veiksmų nustatymas lemia strateginį požiūrį į rizikos vertinimą. Su pagrindiniais subjekto tikslais susijusi rizika yra vertinama ir svarstoma suformuluojant rizikos veiksmus, už kurių valdymą yra paskiriama atsakomybė ir skiriami ištekliai. Rizikos nustatymas dažnai turi būti integruotas į subjekto veiklos planavimo procesą, vykdomas kaip nuolatinis ir pasikartojantis procesas, nes tiek vidaus, tiek išorės veiksniai gali kelti grėsmę subjekto veiklos rezultatams. Kaip teigiama šaltinyje, subjekte turi būti atliekama rizikos savianalizė ir rizikos peržiūros, kurios gali būti derinamos tarpusavyje ir viena kitos neeliminuoja.
- **Rizikos įvertinimas.** Padeda vadovybei suteikti informacijos apie rizikos sritis, kurios reikalauja veiksmų būtinumo ir prioritetiškumo, kada yra sudaroma sistema, kurioje rizikos yra skirstomos į tam tikras kategorijas (didelė, maža ar vidutinė rizika). Kaip teigiama Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse, atliekant tokį įvertinimą yra sudaroma rizikos veiksmų eilė, kuria remdamasi subjekto vadovybė priima sprendimus dėl rizikos veiksmų valdymo prioritetiškumo.
- **Toleruojamos rizikos nustatymas.** Toleruojama rizika - tai rizikos laipsnis, su kuriuo subjektas yra pasirengęs susidurti, prieš priimant sprendimą, kad reikia imtis rizikos valdymo veiksmų. Dėl šios priežasties prieš priimant sprendimus dėl reagavimo į tam tikrą galimą riziką, svarbu nustatyti kiek rizikos subjektas toleruoja. Siekiant nustatyti toleruojamos rizikos laipsnį subjektui yra svarbu įsivertinti įgimtą ir liekamą riziką.
- **Reagavimo planas.** Atlikus rizikos nustatymą, įvertinimą ir toleruojamos rizikos nustatymą yra parengiama subjekto rizikos charakteristika, kuri padeda subjektui svarstyti, kaip tinkamai

reaguoti į riziką. Remiantis Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėmis, reagavimo rizika yra skirstoma į perdavimą, toleravimą, nutraukimą ir daugelių atvejų taikomą rizikos mažinimą, kurios tikslas ne pašalinti riziką, o sumažinti jos laipsnį. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad rizikos įvertinimas atlieka pagrindinį vaidmenį, kokia kontrolės veikla bus įgyvendinta, tačiau svarbu pabrėžti, kad aktyviai nustatoma ir valdoma rizika leidžia subjektui būti pasirengusiam greitai reaguoti į pokyčius.

Analizuojant rizikos valdymo procesą, pastebėtina, kad rizikos valdymo metu yra identifikuojama, išmatuojama rizika, sukuriama rizikos valdymo kontrolės procedūros ir vykdomas tų procedūrų stebėjimas. Organizuojant rizikos valdymo procesą turi būti užtikrinama kad: rizikos veiklos valdymui yra tinkamai nustatytas išteklių poreikis; rizikos valdymo vertinimo procesas yra neatskiriama subjekto sprendimų priėmimų ir veiklos valdymo procesų dalis; rizikos valdymo procesas yra diegiamas atsižvelgiant į subjekto vykdomos veiklos pobūdį, mastą, rizikos veiksnius; kad rizikos valdymo procesas apima visas subjekto vykdomos veiklos sritis, kuriose yra nustatomi veiklai reikšmingi rizikos veiksniai. Svarbu pabrėžti tai, kad siekiant atlikti efektyvų rizikos valdymo procesą, subjektai privalo užtikrinti teisėtą turto valdymą ir finansinių ataskaitų kokybę (Vidaus kontrolės gairės, 2014). Remiantis įsakymu Nr. 1K-402 „Dėl vidaus audito įgyvendinimo,“ rizikos valdymas turi būti organizuojamas nustatant rizikingas sritis remiantis keturiomis pagrindinėmis viešojo juridinio asmens veiklos tikslų grupėmis:

- Strateginiuose planavimo dokumentuose numatyti tikslai, kurie yra susiję su viešojo juridinio asmens veiklos tikslų pasiekimu.
- Išteklių panaudojimo tikslai, kurie yra susiję su viešojo juridinio asmens ekonomišku, efektyviu ir racionalių turimų išteklių panaudojimu.
- Atsakomybės tikslai, kurie yra susiję su vidaus ir išorės ataskaitų patikimumo užtikrinimu.
- Atitikties tikslai, kurie susiję su veiklos atitikimu teisės aktų reikalavimams.

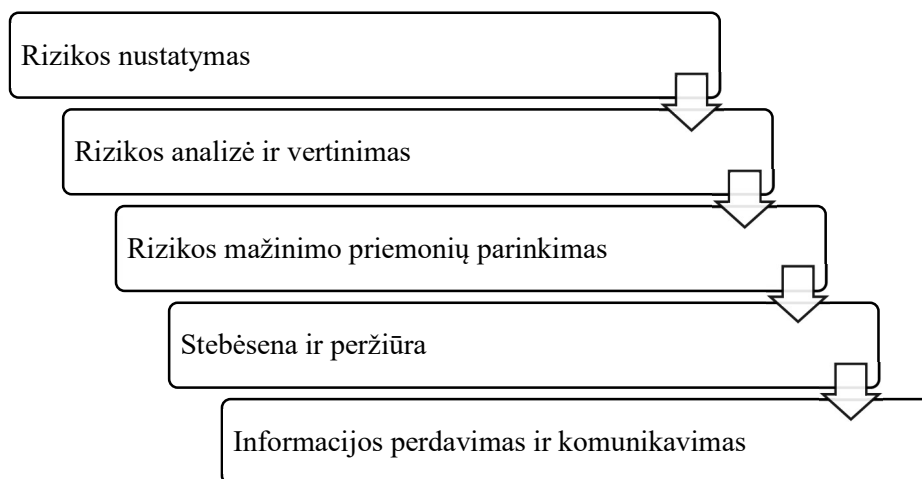
Kaip teigiama Vidaus kontrolės gairėse (2014), už tinkamą rizikos valdymą yra atsakingas asmuo, kuris yra atsakingas už subjekto vidaus kontrolę, atitinkamai – asmuo atsakingas už finansų kontrolę. Subjekto veiklos rizikos valdyme dalyvauja vadovybė, padalinių vadovai, rizikos valdymo komitetas, už rizikos valdymą atsakingo skyriaus rizikos valdymo specialistas arba paskirtas už rizikos valdymą atsakingas asmuo ir darbuotojai. Vadovybė yra atsakinga už rizikos valdymo politikos ir koncepcijos nustatymą ir pagal tiek, kiek leidžia kompetencija, dalyvauja rengiant rizikos valdymo strategiją ir strategijos įgyvendinimo planus ir yra atsakinga už planuose numatytų valdymo planų įgyvendinimą. Padalinių vadovai yra atsakingi už rizikos valdymo

procesus savo padaliniuose. Rizikos valdymo komitetas yra atsakingas už rizikos valdymo proceso peržiūrą, planų tvirtinimą, atsakomybės sudarymą, taisyklių ir nuostatų įgyvendinimą, nuolatinę peržiūrą ir informacijos sklaidimą subjekte apie rizikos valdymą. Subjekto už rizikos valdymą atsakingo skyriaus rizikos valdymo specialistas arba paskirtas už rizikos valdymą atsakingas asmuo yra atsakingas už reikšmingiausių rizikos sričių nustatymą, kuriant naujas ir tobulinant esamas rizikos valdymo taisykles, atsakingas už ataskaitų rengimą apie rizikos valdymą, organizuoja seminarus ir pasitarimus rizikos valdymo klausimais.

Rizikos vertinimas ir valdymas yra nuolatinis procesas, kurį galima skaidyti į tam tikrus etapus, kurios vykdant dalyvauja visi subjekto darbuotojai (Žr. 2 paveikslą).

## 2 Paveikslas

*Vidaus kontrolės rizikos vertinimo ir valdymo proceso etapai*



Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis INTOSAI viešojo sektoriaus ...2014.

Pirmasis rizikos valdymo etapas – tai rizikos nustatymas, kurio metu yra nustatomi rizikos veiksniai, galintys turėti įtakos subjekte vykstantiems procesams. Kadangi finansų kontrolė yra vidaus kontrolės sudedamoji dalis, finansų kontrolė subjekte turi būti kuriama įgyvendinant penkis vidaus kontrolės elementus, tarp kurių ir rizikos vertinimo ir valdymo užtikrinimas. Kaip teigia Kanapickienė (2009), Buškevičiūtė (2006) ir Giriūnas (2011), finansų kontrolė yra orientuota į subjekto finansų valdymo užtikrinimą, todėl įgyvendinant pirmąjį etapą, svarbu nustatyti rizikos veiksniai, susijusius su finansine apskaita, nes ji yra subjekto ūkinių operacijų, vertinimo, pagrindimo, registravimo sistema, finansinių ataskaitų rinkiniui, mokesčių deklaracijoms ir kitoms ataskaitoms reikalingai finansinei informacijai gauti, parengti ir informacijos vartotojų ekonominiams sprendimams priimti. Remiantis rekomendacijomis „Apskaitos vidaus kontrolės organizavimas“ (2022), atliekant rizikos veiksnio nustatymą yra svarbu atsižvelgti į apskaitos rizikos veiksniai galinčius įtakoti apskaitos duomenų iškraipymą, tokius kaip: sudėtingos ūkinės

operacijos, kurios gali būti neįprastos dėl savo pobūdžio, dydžio ir atliekamos nedažnai; galimos klaidos, dėl rankinio duomenų rinkimo, apdorojimo ir sudėtingų apskaičiavimo metodų ar nepakankamos darbuotojų kvalifikacijos; subjektyvios finansinės informacijos vertinimai, kuriems būdingas didelis neapibrėžtumas (apskaitiniai įvertinimai, kada yra keičiamas ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikas ar sprendimai apie atidėjinių dydį dėl priimtų įsipareigojimų, kurie bus vykdomi ateityje); apgaulės rizika, kuri gali susidaryti dėl sąlygų ar įvykių apgaulėi susidaryti; apskaitos informacinės sistemos nepakankamas duomenų apdorojimo efektyvumas atsižvelgiant į veiklos pobūdį, naudojami sudėtingi procesai ir įrankiai, galimybė atskiriems asmenims netinkamai naudoti automatizuotus procesus, neregistruojama informacija apie apskaitos įrašą padariusi asmenį ar datą, neapribota įrašų apskaitos registruose galimybė; dėl netiesiogiai su apskaita susijusių aplinkybių, tokių kaip darbuotojų apskaitos žinių, įgūdžių trūkumas, darbuotojų pasikeitimas, apskaitos informacinės sistemos pokyčiai ar sumažėjęs darbuotojų skaičius.

Antruoju, rizikos analizės metu, yra nustatoma, kurios rizikos yra pakankamai reikšmingos ir svarbios, kad subjekto vadovybė į jas atkreiptų dėmesį. Kaip teigiama „Apskaitos vidaus kontrolės organizavimas“ rekomendacijose, nustatius apskaitos rizikos veiksnius, turi būti įvertinama, kad dėl pirmajame etape minėtų rizikos veiksnių subjektas gali susidurti su neteisingų apskaitos dokumentų parengimo rizika, ūkinių operacijų registravimo ir apskaitos registrų rizika, prieigų prie apskaitos informacinių sistemos riziką, apskaitos registrų duomenų neatitikimo rizika faktiniams turto ir įsipareigojimų likučiams, bei apskaitos registrų ir apskaitos dokumentų praradimo, saugojimo ar sugadinimo rizika. Tačiau, kaip teigiama Vidaus kontrolės gairėse (2014), vertinant rizikų reikšmingumą, svarbu atsižvelgti į tikimybės (galimybės) - kad įvykis nutiks per tam tikrą laikotarpį, galimų padarinių poveikio - kaip stipriai paveiks įmonės gebėjimą pasiekti savo tikslų ir įdiegtų kontrolės priemonių efektyvumo faktorius, kuriais remiantis subjektas gali sudaryti rizikų žemėlapią ir nustatyti rizikos valdymo prioritetus, nustatant galimos rizikos tolerancijos lygį.

Trečiuoju, rizikos mažinimo ir priemonių parinkimo etapu, subjektas nustato rizikos valdymo priemones, nurodo už rizikos valdymą įgyvendinimą atsakingus darbuotojus, numato rizikos valdymo terminus ir patvirtina rizikos valdymo planą. Kaip teigiama Vidaus kontrolės gairėse (2014), prieš parenkant rizikos valdymo priemones pirmiausia subjektas turi nustatyti rizikos valdymo būdus, o parinkus būdus nusprendžiama kokios rizikos valdymo priemonės turėtų būti įgyvendinamos. Kaip teigiama minėtame šaltinyje, rizikos valdymo priemonės gali būti techninės, informacinės, organizacinės, finansinės ar teisiniai instrumentai.



Ketvirtuoju ir penktuoju, stebėsenos ir peržiūros bei informacijos perdavimo ir komunikavimo etapo metu, yra vykdoma plano įgyvendinimo priežiūra bei užtikrinamas rizikos valdymo ir vertinimo priemonių taikomas efektyvumas. Užtikrinamas subjekto rizikos valdymo informacijos perdavimas visiems darbuotojams bei užtikrinama efektyvi komunikacija apie naujai atsirandančias rizikas.

- **Kontrolės veikla**

Kontrolės veikla, tai vadovybės įdiegta politika, procedūros, taisyklės ir kiti teisės aktai, konkretūs veiksmai ir nuostatos, padedantys subjekto veiklos ir valdymui kontrolei užtikrinti, kad valdymo nurodymai, būtų vykdomi tinkamai ir laiku, siekiant pasiekti subjekto veiklos ir finansinės atskaitomybės tikslų, nustatant, išvengiant ir ištaisant klaidas bei informacijos iškreipimus galinčius atsirasti dėl ūkinių operacijų atlikimo (Agyapong, 2017; Rahman, Ghani, Hamzah, Aziz 2017). Kaip teigiama Vidaus kontrolės gairėse (2014), siekiant kontrolės veiklos efektyvumo, kontrolės veikla turi būti tinkama, funkcionuojanti nenutrūkstamai, racionali ir padedanti pasiekti kontrolės tikslus. Remiantis atlikta mokslinės literatūros analize, Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir audito įstatymu Nr. IX-1253 ir Dzingulevičiene, Kustiene (2010) bei Kanapickiene (2002), vieni svarbiausių kontrolės veiklos veiksmai yra:

- **Darbuotojų pareigų atskyrimas.** Pareigų atskyrimas - tai vienas pagrindinių kontrolės veiksmų, kuris leidžia išvengti sąmoningų ir nesąmoningų subjekto veiklos iškreipimų. Kaip teigiama analizuotose šaltiniuose, siekiant išvengti sukčiavimo ir klaidų, pagrindinės atsakomybės ir pareigų sritys turi būti paskirtos atlikti skirtingiems darbuotojams taip, kad darbuotojas padaręs klaidą vėliau negalėtų jos pataisyti pats ir kad vieni darbuotojai tikrintų kitų darbuotojų darbą. Pasak Kanapickienės (2002), siekiant sumažinti klaidų, turto grobstymo ir tikslingos informacijos iškreipymo tikimybę, veiklos procesas turėtų būti padalintas į turto apsaugos, operacijų leidimo, ūkinių operacijų atlikimo, apskaitos ir tikrinimo funkcines sritis, kada kiekvienoje jų dirba darbuotojai nepriklausantys nuo kitų sričių. Kadangi funkcijų atskyrimas priklauso nuo subjekto veiklos pobūdžio ir subjekto dydžio, dažnai maži subjektai neturi galimybės tinkamai atlikti tinkamą funkcijų atskyrimą, tokiu atveju didesnę kontrolės funkcijų dalį atlieka subjekto vadovas.
- **Įgaliojimų suteikimas.** Kiekvienam darbuotojui suteikti įgaliojimai, atsakomybės ir leidimai ūkinėms operacijoms atlikti, turi būti tinkamai pagrįsti apskaitos ar kitais dokumentais apie kuriuos privalo būti informuoti subjekto vadovai ir darbuotojai. Įgaliojimų ir leidimų suteikimo tvarkos laikymasis leidžia užtikrinti, kad darbuotojai atlieka savo funkcijas vadovaudamiesi subjekto vadovybės nurodymais ir teisės aktais.

- **Dokumentavimas.** Dokumentavimo procesas laikomas pagrindu, kurio darbuotojai remdamiesi atlieka įrašus buhalterinės apskaitos registruose. Dėl šios priežasties dokumentavimas privalo būti atliekamas tiksliai, garantuojant, kad visos ūkinės operacijos yra apskaitytos tinkamai ir, kad visas turtas yra tinkamai kontroliuojamas. Pagrindiniai reikalavimai dokumentavimo procedūrai yra nenutrūkstama numeracija, dokumentų sudarymas laiku, nurodomas atsakingas ūkinę operaciją atlikti asmuo, dokumentai turi būti paprasti, suprantami ir tinkamos struktūros.
- **Patikrinimai.** Patikrinimų procesas, subjektams leidžia nustatyti, ar vykdoma veikla, procedūros atitinka subjekto vadovo priimtus sprendimus, teisės aktų reikalavimus, ir, ar įgyvendinamos priemonės mažina neatitikimų, galimų klaidų, apgaulių ir kitų neteisėtų veiklų mastą.
- **Technologijų naudojimas.** Informacinių sistemų naudojimui turi būti skiriamas didelis dėmesys, kadangi tobulėjant technologijoms subjektai inicijuoja ūkinės operacijas, tvarkydami, registruodami, saugodami, pateikdami veiklos ataskaitose ir finansinėje atskaitomybėje ūkinių operacijų įvykius ir duomenis naudoja informacines sistemas. Kaip teigiama Vidaus kontrolės gairėse (2014), informacinė sistema vykdo informacijos apdorojimo procesus, veikiant informacinių ir ryšių technologijų pagrindu, kurią sudaro techninė ir programinė įranga, duomenys ir žmonės. Subjektams siekiant užtikrinti informacinių technologijų tinkamumą ir klaidų rizikos valdymą dėl naudojamų informacinių technologijų, subjekte turi būti diegiamos bendrosios kontrolės, kurių tikslas užtikrinti subjekto vykdomų buhalterinių ir kitų įrašų tikslumą, išsamumą ir patikimumą.

Kaip pastebėta, kontrolės veiksmai - tai subjekto vadovybės patvirtintos konkrečios procedūros ir nuostatos, parengtos remiantis vidaus kontrolės principais ir skirtos tiek vidaus kontrolės, tiek finansų kontrolės tikslams įgyvendinti. Kaip teigia Kanapickienė (2013), kontrolės veiksmai kiekvienu subjekto atveju yra nustatomi remiantis subjekto veiklos pobūdžiu ir tikslais.

- **Informavimas ir komunikavimas**

Kaip teigiama Valstybės kontrolės 2021 m. atnaujintose INTOSAI gerojo valdymo gairėse „TAAIO GOV 9110. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės“, informavimas ir komunikavimas - tai atitinkamos informacijos identifikavimas, užfiksavimas ir perdavimas tokia forma ir tokiu terminu, kad atsakingi darbuotojai galėtų atlikti tiek vidaus kontrolės, tiek finansų kontrolės pareigas. Vadovybės reikiamų sprendimų priėmimą sąlygoja informacijos patikimumas, aktualumas, tikslumas, prieinamumas ir pateikimas laiku. Kaip teigia Agyapong (2017), informacija ir komunikacija - tai sistemos ir procesai, kurie identifikuoja, fiksuoja informaciją tokia forma, kuri leidžia subjekto darbuotojams ir vadovams efektyviai atlikti savo pareigas ir

vaidmenis. Pasak autoriaus, efektyvus informavimas ir komunikavimas subjekte turi būti vykdomas tokia forma, kad informaciją apie vidaus ir išorės ūkinius įvykius ir operacijas būtų tiksliai, patikima, galima lengvai identifikuoti, užfiksuoti, būtų pasiekiami visais subjekto lygiais ir tretiesiems asmenims.

Analizuojant mokslinės literatūros šaltinius, pastebėta, kad daugelio autorių nuomone, komunikacijos elementas yra apibūdinamas kaip informacinė sistema, kurią sudaro kompiuterinė ir techninė įranga, procedūros, duomenys ir žmonės. (Singleton, 2008; Kanapickienė 2008; Giriūnas ir Lakis, 2012). Pasak Agyapong (2017), apskaitos informacinė sistema susideda iš metodų ir procesų, leidžiančių registruoti, apdoroti, apibendrinti ir pateikti informaciją apie subjektą savo vartotojams bei palaikyti atskaitomybę už susijusį turtą, įsipareigojimus ir nuosavą kapitalą. Kaip teigiama Valstybės kontrolės 2021 m. atnaujintose INTOSAI gerojo valdymo gairėse „TAAIO GOV 9110. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės“, daugelis subjektų informacines sistemas naudoja veiklos vykdymo ir buhalterinės apskaitos tikslais siekiant teikti ataskaitas, kuriose yra pateikiama veiklos nefinansinė ir finansinė informacija, susijusi informacija, kuri sudaro sąlygas kontroliuoti ir įgyvendinti veiklą. Kaip teigiama šiose gairėse, tai vidaus duomenų kokybinės ir kiekybinės formos, informacija apie išorės įvykius, veiklą ir sąlygas, kuri yra būtina ataskaitoms rengti ir sprendimams priimti.

Remiantis atlikta mokslinės literatūros analize, galima teigti, kad informavimą ir komunikavimą, kaip finansų kontrolės elementą, apibūdina šie principai:

- **Informacijos naudojimas** – kada subjektas gauna, naudoja ir rengia išsamią, aktualią, teisingą informaciją, atitinkančia jai nustatytus reikalavimus ir palaikančią vidaus kontrolės veikimą.
- **Vidaus komunikacija** – kada informacijos perdavimas subjekte yra nenutrūkstamas procesas, apimantis subjekto visą organizacinę struktūrą ir veiklos sritis. Įstaigos vadovas ir darbuotojai keičiasi informacija tarpusavyje, yra informuojami apie veiklos pokyčius, rezultatus, riziką ir finansų bei vidaus kontrolės veikimą.
- **Išorės komunikacija** – kada informacijos perdavimas išorės informacijos vartotojams (kitiems subjektams, visuomenei, piliečiams) ir iš jų informacijos gavimas yra vykdomas naudojant subjekte įdiegtas komunikacijos priemones.

Kaip teigiama Vidaus kontrolės gairėse (2014), siekiant nustatyti ar subjektas tinkamai vykdo informavimą ir komunikavimą, reikia įvertinti, ar taikomos komunikavimo priemonės tiek išorėje, tiek viduje yra tinkamos atsižvelgiant į subjekto veiklą ir kitas aplinkybes.

- **Stebėseną**

Vidaus kontrolės stebėseną - tai procesas, kurio metu įvertinama sistemos veikimo kokybė. Tai pasiekama vykdant nuolatinę stebėseną, atliekant atskirus vertinimus arba derinant abu. Kaip teigiama Valstybės kontrolės 2021 m. atnaujintose INTOSAI gerojo valdymo gairėse, kontrolės stebėseną siekiama užtikrinti, kad naudojamos kontrolės priemonės veikia kaip numatyta, ir, kad jos yra keičiamos atsižvelgiant į sąlygų pasikeitimą, tačiau pabrėžiama tai, kad kontrolės stebėseną turi būti aiškiai atskirta nuo subjekto veiklos peržiūros. Pasak Agyapong (2017), kontrolės stebėjimas yra vienas iš vidaus kontrolės komponentų, įvertinančių vidaus kontrolės atlikimo kokybę laikui bėgant. Kaip pabrėžia autorius, vidaus kontrolė privalo būti stebima, kad žinotume, ar ji veikia taip, kaip tikėtasi. Kanapickienė (2013), Koutoupis ir Pappa (2018), teigia, kad vidaus kontrolės stebėseną - tai subjektų vadovų vykdomas dinamiškas procesas, kurį yra būtina nuolat pritaikyti prie subjekto rizikos pokyčių ir veiksmų, o tam užtikrinti yra reikalinga vidaus kontrolės stebėseną, užtikrinanti, kad vidaus kontrolė neatsilieka nuo pasikeitusių subjekto veiklos tikslų, išteklių, aplinkos ir rizikos. Atsižvelgiant į tai, kad finansų kontrolė, turi būti kuriama iš tų pačių vidaus kontrolės elementų.

Kaip teigiama Valstybės kontrolės 2021 m. atnaujintose INTOSAI gerojo valdymo gairėse „TAAIO GOV 9110. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės“ ir rekomendacinėse vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairėse (2014), stebėseną subjekto vadovai atlieka vykdydami nuolatinę stebėseną, atskirus vertinimus arba juos derinant kartu. Kaip teigiama Vidaus kontrolės standartų gairėse, nuolatinė stebėseną yra integruota į įprastinę ir pasikartojančią subjekto veiklą, apima kiekvieną vidaus ir finansų kontrolės elementą, atliekama nuolat, realiu laiku, darbuotojams atliekant savo pareigas, laikoma efektyvesne už atskirus vertinimo veiksmus, nes dinamiškai reaguoja į kintančias subjekto veiklos sąlygas. Atskiri vertinimai yra atliekami išorės ir vidaus auditorių, tiesiogiai nukreipti į kontrolės procedūrų efektyvumą tam tikru metu, dažniausiai nustatčius tam tikrus faktus atskleistus nuolatinės stebėsenos metu.

Pažymėtina tai, kad atsižvelgiant į Vidaus kontrolės gairėse (2014) pateiktą informaciją, vidaus kontrolės ir finansų kontrolės stebėseną privalo apimti subjekto veiklą atitinkančias išsamias veiklos procesų, kryptis, procedūras, ir taisyklės skirtas užtikrinti, kad į nustatytus faktus, audito ar nuolatinė peržiūrų metu, būtų galima greitai ir tinkamai reaguoti. Taip pat turi būti atkreipiamas dėmesys į tai, kad informacija apie rastus trūkumus, nustatytus nuolatinės peržiūros ir (ar) atskirų vertinimų metu, privalo būti perduodama subjekto veikloje dalyvaujantiems asmenims, turintiems teisę priimti reikiamus sprendimus.

Atliekant finansų kontrolės elementų analizę, pastebėta, kad kontrolės aplinka yra visos finansų kontrolės pagrindas, užtikrinantis subjekto struktūrą, atmosferą bei darbuotojų discipliną, turinčią stiprią įtaką subjekto finansų kontrolei. Remiantis Kanapickiene (2008), kontrolės aplinka turi stiprų poveikį subjekto tikslų formulavimo, strategijos kūrimo bei kontrolės veiklos organizavimo procesams, kuriuos nustatčius yra įvertinama subjekto rizika su kuria subjektas susiduria įgyvendindamas savo tikslus. Taip pat pastebėta, kad rizikos valdymas yra vykdomas per kontrolės veiksmus, o tikslų pasiekimui svarbu, kad su rizika ir ne tik, susijusi informacija, turinti didelę reikšmę subjekto veiklos valdymui ir vykdymui, būtų prieinama visiems subjekto lygiams. Finansų kontrolės stebėseną padeda užtikrinti visų šių elementų efektyvų ir teisingą vykdymą, todėl galima teigti, kad siekiant užtikrinti stiprios finansų kontrolės vykdymą tiek viešojo sektoriaus, tiek privataus subjekto veikloje yra būtina užtikrinti kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, informavimo ir komunikavimo bei stebėsenos elementų tinkamą vykdymo užtikrinimą.

### **1.3. Centralizuotos apskaitos reikšmė viešojo sektoriaus subjektuose**

Vadovaujantis 2021 m. Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymu, finansinė apskaita - tai ūkinių operacijų registravimo, vertinimo ir pagrindimo sistema, kuri yra skirta gauti finansinę informaciją reikalingą finansinių ataskaitų rinkiniui, mokesčių deklaracijoms ar kitoms ataskaitoms parengti, bei informacijos vartotojų ekonominiams sprendimams priimti. Remiantis šio įstatymo penktojo skyriaus 15 ir 16 straipsnių nuostatomis, finansinė apskaita viešojo sektoriaus subjektuose gali būti tvarkoma centralizuotai arba decentralizuotai. Pasak Blaževičienės (2016), centralizuotas funkcijų vykdymas - tai visų valstybės ar savivaldybės funkcijų vykdymas, tiksliai hierarchizuoto valdžios organų tinklo arba su vienu pagrindiniu organu viršūnėje, arba su keliais pagrindiniais organais atskirų suskirstytų funkcijų kategorijų viršūnėse. Tačiau, anot autorės, svarbu yra tai, kad tas vienas (monistinėje organizacijoje) arba keli (formaliniame funkcijų suskirstyme) hierarchiniai tinklai būtų įjungti, kiekvienas į pagrindinį, atitinkamą (viršūnės) centro valdžios organą. Remiantis Romeriu (2008), tobula ir visiška centralizacija egzistuoja, kada pagrindiniai centro valdžios organai su hierarchiniais tinklais monopolizuoja visą viešąją galią. Remiantis Scholtens, (1992), Polak (2011), Kyvik, Stensaker, (2013), centralizacija - tai viena centrinė valdžia, kurioje vieningo darbo vykdymui į vieną vietą yra sutelkti kiti filialai, skyriai ar padaliniai, o centralizuotas procesų vykdymas suteikia galimybę pasiekti, funkcionalų, efektyvų darbų atlikimą ir perdavimą bei vieningą darbo vykdymo metodiką. Kaip teigia Li (2019), centralizuota apskaita, viešojo sektoriaus subjektuose, skatina buhalterių darbo efektyvumą ir padeda užkirsti kelią mokėjimų rizikai. Priešingai centralizuotam funkcijų vykdymui, pasak Astrausko (2007), decentralizacija - tai suteiktų įgaliojimų perdavimas subjektams pagal vietą, užimantiems žemesniąją poziciją hierarchinėje struktūroje. Taip pat, anot

Baltušnikienės (2009), decentralizuotas funkcijų vykdymas - tai atsakomybės, funkcijų ir išteklių perdavimas ne tik savivaldos teises turintiems viešojo valdymo subjektams, tačiau ir nevyriausybinėms organizacijoms, skirtingose viešojo valdymo pakopose funkcionuojantiems valstybės valdymo ir privataus sektoriaus subjektams.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad centralizacijos pradžia galima sieti su viešojo sektoriaus reforma, kuria buvo siekiama veiksmingesnio ir skaidresnio valstybės išteklių valdymo bei pašalinti tuo metu egzistavusius buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos trūkumus viešajame sektoriuje. Remiantis 2005 m. nutarimu Nr. 718 “Dėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo”, pagrindiniai tuo metu egzistavusios sistemos trūkumai buvo:

- skirtingai reglamentuojama savivaldybių, biudžetinių įstaigų, Europos Sąjungos struktūrinių ir piniginių fondų finansinės atskaitomybės ir buhalterinės apskaitos rengimo tvarka;
- dalies turto ir įsipareigojimų neatspindėjimas finansinėje atskaitomybėje (dėl jų neįtraukimo į buhalterinę apskaitą);
- turto tikroji vertė ne visada atitinka turto vertę, rodomą finansinėje atskaitomybėje ir buhalterinėje apskaitoje;
- skirtingų programinių įrankių naudojimas tarp skirtingų lygių suvestinių finansinei atskaitomybei rengti sąlygojo didesnę klaidų tikimybę bei padidėjusį rankų darbą, dėl ko suprastėja gaunamos informacijos kokybė.

Šie trūkumai sąlygojo sprendimų priėmimą remiantis netikslinga informacija bei vieno iš svarbiausių finansinės atskaitomybės tikslų - tikros ir teisingos finansinės informacijos teikimo- neįgyvendinimą. Siekiant pašalinti egzistuojančius buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės trūkumus, viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos reformos pagrindinis tikslas buvo sudaryti finansines, administracines ir teisines sąlygas įgalinančias apskaitos tvarkymą vykdyti kaupimo principu visame viešajame sektoriuje, kuris ne tik pagerintų valstybės išteklių valdymą ir naudojimą, tačiau taip pat sudarytų sąlygas efektyviau įgyvendinti finansų kontrolę visais valdymo lygiais. Užbaigus pirmojo reformos įgyvendinimo etapo veiksmus ir siekiant taikyti reformos įgyvendinimo priemonių rezultatus, remiantis 2011 m. nutarimu Nr. 335 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. birželio 29 d. nutarimo Nr. 718 „Dėl viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo“ pakeitimo“, buvo įsipareigota įgyvendinti penkias reformos kryptis. Viena iš nutarime įvardintų reformos įgyvendinimo krypčių -

centralizavimo principo sukūrimas ir įdiegimas, kada viešojo sektoriaus subjektų apskaitos tvarkymo ir ataskaitų rengimo funkcijos turi būti iš dalies arba visiškai centralizuojamos.

Išanalizavus teisės aktus, pastebėta, kad centralizavimo proceso užuomazgos viešajame sektoriuje prasidėjo 2017 m. išleidus Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo I-1113 papildymą Nr. XIII-932, kuriame buvo reglamentuota, kad dalis biudžetinių įstaigų bendrųjų funkcijų, tarp kurių buhalterinė apskaita, gali būti atliekamos centralizuotai. 2018 m. priimtas nutarimas Nr. 488 „Dėl Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ detalizavo centralizuotą viešojo sektoriaus subjektų finansinės apskaitos organizavimo tvarką bei nustatė, kad centralizuotas buhalterinės apskaitos vykdymas - tai procesas, kada finansinę apskaitą tvarko ne pats viešojo sektoriaus subjektas, o centralizuota apskaitos įstaiga – biudžetinė įstaiga. Remiantis 2022 m. „Dėl 2021 metų Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo schemas patvirtinimo“ įstatymo Nr. 1K-27 prieduose pateikta 2021 m. viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo schema, Lietuvoje egzistuoja 3748 viešojo sektoriaus subjektai. Pastebėtina tai, kad visi viešojo sektoriaus subjektai privalo rengti finansines ataskaitas, o jų ataskaitos galutiniame rezultate turi būti konsoliduojamos į nacionalinį finansinių ataskaitų rinkinį. Finansinių ataskaitų konsolidacijai vykdyti viešojo sektoriaus subjektai yra suskirstyti į tam tikras grupes, kada kiekvienas grupei pavaldus viešojo sektoriaus subjektas ruošia finansines ataskaitas, kurios pirmu lygiu yra konsoliduojamos grupės kontroliuojančio viešojo sektoriaus subjekto (Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ... 2007). Kaip nurodoma 2021 m. viešojo sektoriaus subjektų konsolidavimo schemeje, viešojo sektoriaus subjektai yra suskirstyti į hierarchinius konsolidavimo lygius, nuo žemiausio (V) iki aukščiausio (I), taip pat visi subjektai yra išskaidyti į grupes, ir kiekvienos grupės viešojo sektoriaus subjektus sieja tiesioginio ir netiesioginio poveikio bei pavaldumo ryšiai (Kamarauskienė, 2016). Atkreipiamas dėmesys, kad remiantis Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo 5 straipsniu ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatymo 30-1 (2021) straipsniu, Lietuvos Respublikos Vyriausybė, 2018 m. vasario 7 d. nutarimu Nr. 125, 2018 m. vasario 15 d. buvo įsteigta Lietuvos Respublikos Finansų ministerijai pavaldi biudžetinė įstaiga - Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras, kuris 2021 m. centralizuotai vykdė 144 Vyriausybei pavaldžių įstaigų personalo administravimo ir buhalterinės apskaitos tvarkymo funkcijas.

Apibendrinant galima teigti, kad finansinė apskaita viešojo sektoriaus subjektuose gali būti vykdoma tiek centralizuotai, tiek decentralizuotai. Centralizuotu finansinės apskaitos vykdymu galima laikyti procesą, kada viename centriniame subjekte yra sutelkti visi kiti skyriai, padaliniai ar filialai siekiant vykdyti vieningą apskaitos tvarkymo procesą. Finansinės apskaitos vykdymas

centralizuotai leidžia eliminuoti perteklinį apskaitos apdorojimą atskiruose viešojo subjekto apskaitos skyriuose, užtikrinti nuoseklų apskaitos vykdymą, centralizuotos apskaitos vykdymo ir stiprios finansų kontrolės pagalba išvengti klaidingų apskaitos įrašų ar dubliavimo. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad centralizuotas apskaitos vykdymas padeda gerinti ataskaitų teikimo efektyvumą ir tikslumą, užtikrinti stiprią finansų ir vidaus kontrolę, supaprastina apskaitos procesus išvengiant finansinių ataskaitų ruošimo kiekviename atskirame viešojo sektoriaus subjekte. Centralizuotas finansinės apskaitos vykdymas, kada visi apskaitos įrašai ir duomenys yra kaupiami ir registruojami vienoje sistemoje, palengvina finansinių ataskaitų konsolidavimo procesą.

#### **1.4. Viešojo sektoriaus subjektų finansų kontrolės modelis**

Mokslinių straipsnių, analizuojančių centralizuotą apskaitos vykdymą, centralizuotos apskaitos finansų kontrolės sistemos veikimą ar jos naudą centralizuotame viešojo sektoriaus subjektų apskaitos vykdyme, nėra daug, tačiau remiantis Chen, Jiang ir Xie (2012) išvalgomis, centralizuotas finansų valdymas, kurio dalis yra centralizuota apskaita, sukuria tobulą finansinių duomenų sistemą ir informacijos dalinimosi mechanizmą, leidžiantį strategiškai įgyvendinti centralizuotą subjekto finansinės veiklos stebėjimą užkertant kelią sprendimų rizikai ir gerinant subjekto valdymo efektyvumą. Remiantis Deng (2020) mokslinio straipsnio išvalgomis bei atlikta Lietuvos Respublikos teisės aktų analize, pastebima, kad siekiant užtikrinti efektyvų, veiksmingą, sąžiningą bei teisėtą centralizuotos apskaitos vykdymą, labai svarbu sukurti ir įgyvendinti patikimą ir veiksmingą finansų kontrolės sistemą tiek viešojo sektoriaus subjektuose, tiek centralizuotą apskaitą vykdančiame subjekte. Finansų kontrolės sistemos kūrimas turi būti grįstas stiprios vidaus kontrolės veikimo pagrindu, elementų, kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo bei stebėsenos, įgyvendinimu. (Deng, 2020; COSO, 2017).

Remiantis Ujkani ir Vokshi (2019) moksliniame straipsnyje pateiktomis išvalgomis, finansų kontrolė yra vidaus kontrolės sudedamoji dalis, kuria yra siekiama apsaugoti viešojo sektoriaus subjektų finansinius interesus bei skaidriai ir teisėtai įgyvendinti subjekto išsikeltus tikslus. Taip pat, tyrimo rezultatai parodė, kad finansų kontrolė viešojo sektoriaus subjektuose, visų pirma yra kuriama užtikrinant vidaus kontrolės elementų diegimą ir įgyvendinimą, kada vadovaujantis kiekviename iš elementų esančiais principais ir nuostatomis, kurios rengiant integruotos apskaitos ir biudžeto kontrolės įgyvendinimo teisės aktus, reglamentus ir procedūras leidžia orientuotis į viešojo sektoriaus subjektų lėšų ir išteklių kontrolės įgyvendinimą. Agyapong (2017) moksliniame straipsnyje atskleidė, kad viešojo sektoriaus subjekte taikoma finansų kontrolė padeda užtikrinti tinkamą darbuotojų užduočių atlikimą, siekiant užtikrinti, kad subjektas



pasiieks savo tikslą bei pabrėžė tai, kad netinkamai vykdomas kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo bei stebėsenos įgyvendinimas, sąlygoja silpną finansų kontrolę, kuri lemia neefektyvų ir neveiksmingą finansinių išteklių panaudojimą, apskaitos įrašų nepatikimumą, klaidas ar sukčiavimą. Pasak Yusheng Yao, Bah (2017), finansų kontrolė yra vidaus kontrolės sudedamoji dalis. Remiantis autorių įžvalgomis, pateiktomis moksliniame tyrime, vidaus kontrolės elementų įgyvendinimas turi didelę įtaką viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymui, o stebėsenos, kontrolės veiklos, kontrolės aplinkos bei rizikos vertinimo elementai įvardijami kaip pagrindiniai dominuojantys veiksniai lemiantys stiprios finansų kontrolės įgyvendinimą ir skaidrų išteklių valdymą be pažeidimų.

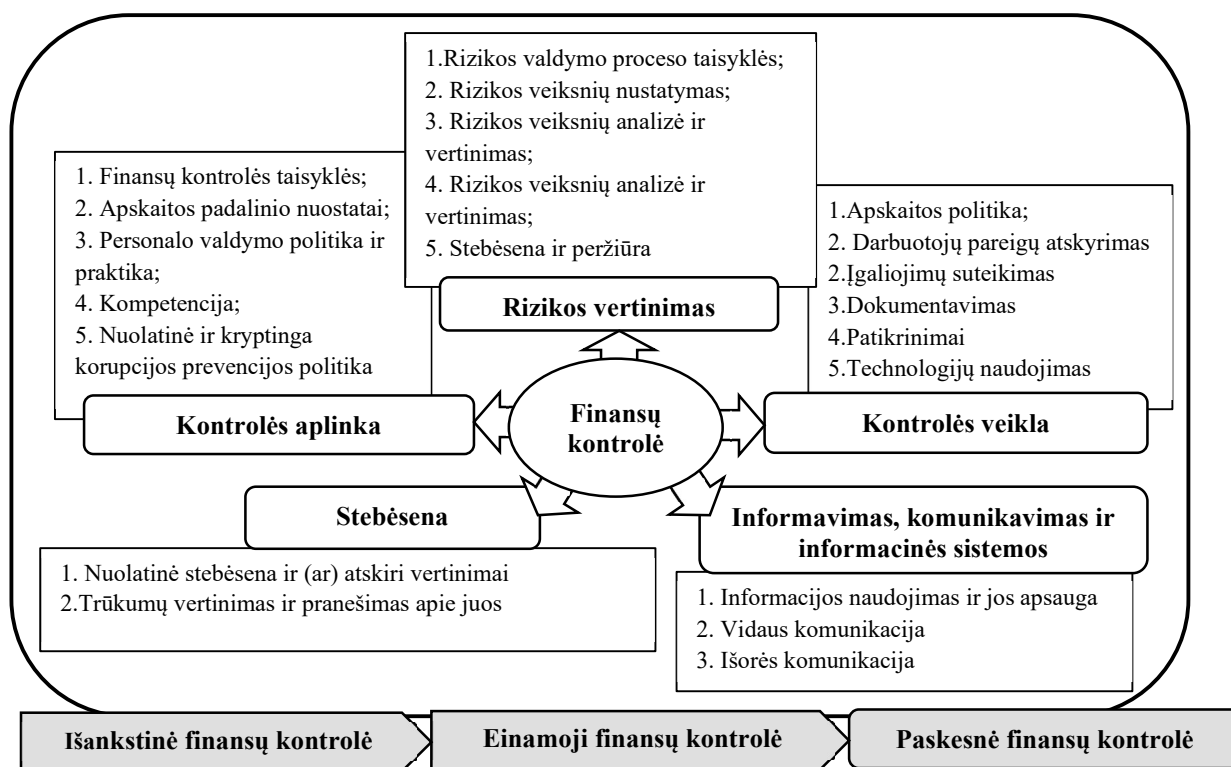
Mokslinės literatūros ir teisės aktų analizė leidžia teigti, kad finansų kontrolė yra vidaus kontrolės sudedamoji dalis, o vidaus kontrolė yra sudaryta iš penkių elementų. Remiantis vidaus kontrolės elementais, apskaitos vykdymo finansų kontrolė viešojo sektoriaus subjekte turi būti kuriama iš analogiškų elementų:

- **Kontrolės aplinkos**, kurią sudaro apskaitos politika, darbuotojų tvarkančių apskaitą kompetencija, kvalifikacija, atsakomybių ir teisių priskyrimas darbuotojams, vadovybės teigiamas požiūris į patikimą finansų valdymą.
- **Rizikos vertinimo**, kuris susijęs su apskaitos proceso organizavimu, ūkinių įvykių ir operacijų apskaita bei finansinių ataskaitų parengimu.
- **Kontrolės priemonių**, kuriomis turėtų būti reglamentuojamas apskaitos procesas, organizavimas, vykdymas ir ataskaitų sudarymas.
- **Informavimo, komunikavimo ir informacinių sistemų**, kuris susijęs su informacijos perdavimo užtikrinimu visiems informacijos vartotojams viduje ir išorėje bei informacijos apsauga jos publikavimo šaltiniuose.
- **Stebėsenos**, kuri susijusi su visos finansų kontrolės stebėseną, nuolatinių einamųjų ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų kontrolė, ataskaitų turinio kontrolė, trūkumų vertinimo ir informavimo apie juos.

Remiantis atlikta mokslinės literatūros bei teisės aktų analize, COSO (2017), TAAIO GOV 9110. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėmis (2021), Rekomendacinėmis vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairėmis (2014) bei Lietuvos Respublikos įstatymais Nr. IX-1253, Nr. 1K-195, finansų kontrolė viešojo sektoriaus subjektuose, privalo būti kuriama užtikrinant kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo, komunikavimo ir informacinių sistemų bei stebėsenos elementų įgyvendinimą atliekant išankstinę einamąją ir paskesnę finansų kontrolę (žr. 3 paveikslą).

### 3 Paveikslas

#### Finansų kontrolės modelis



Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis atlikta mokslinės literatūros analize, COSO 2017, Viešojo sektoriaus vidaus...2021; Rekomendacinės vidaus kontrolės...2014; Vidaus kontrolės ir audito ...2002; Dėl Vidaus kontrolės...2020.

Atsižvelgiant į sudarytą finansų kontrolės modelį (žr. 4 paveikslą), kiekvienam finansų kontrolės elementui įgyvendinti, viešojo sektoriaus subjektas privalo užtikrinti tam elementui reikalingų priemonių įgyvendinimą. Siekiant užtikrinti kontrolės aplinkos elemento įgyvendinimą, viešojo sektoriaus subjekte privalo būti nustatytos finansų kontrolės taisyklės, reglamentuoti apskaitos padalinio nuostatai, keliami darbuotojų kompetencijos reikalavimai nustatyti darbuotojų pareigybiname apraše, užtikrinama valdymo filosofiją ir valdymo stilius nustatant aiškia veiklos vykdymo politiką ir procedūras, kurios motyvuotu ir skatintų darbuotojus siekti geriausių rezultatų bei reglamentuotas korupcijos valdymo politika. Rizikos vertinimo elemento įgyvendinimui, svarbų vaidmenį atlieka viešojo sektoriaus subjekte įdiegtos rizikos valdymo proceso taisyklės, priemonės, kurios leidžia nustatyti riziką, atlikti rizikos analizę ir vertimą, parinkti priemones, kurios mažintų galimą riziką, atlikti stebėseną ir peržiūra bei naujai atsirandančios rizikos informacijos perdavimą visiems darbuotojams. Kontrolės veiklos įgyvendinimui, svarbu nustatyti apskaitos politiką, užtikrinti darbuotojų pareigų atskyrimą, įgaliojimų suteikimą, dokumentavimo procesą, nuolatinis patikrinimus bei efektyvų informacinių technologijų naudojimą, kuris leistų užtikrinti apskaitos įrašų bei kitos informacijos tikslumą, išsamumą ir patikimumą. Įgyvendinant

informavimo ir komunikavimo elementą viešojo sektoriaus subjekte, turi būti užtikrinamas informacijos naudojimas, informacijos apsauga jos publikavimo šaltiniuose bei vykdoma vidaus ir išorės komunikacija užtikrinanti informacijos sklaidą visais lygmenimis. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad stebėsenos elemento įgyvendinimas privalo būti vykdomas atliekant nuolatinę stebėseną, atskirus vertinimus arba nuolatinę stebėseną ir atskirus vertinimus derinant kartu. Remiantis atlikta šaltinių analize, stebėsenos elementas leidžia užtikrinti, kad subjekte įdiegta finansų kontrolė neatsilieka nuo pasikeitusios subjekto aplinkos, rizikos, išteklių ar veiklos tikslų.

Apibendrinant galima teigti, kad finansų kontrolė yra vidaus kontrolės atspindys, orientuotas į subjekto finansų valdymo procesus, kuria siekiama pagrįsti patikimą subjekto tikslų siekimo procesą, valdant galimas rizikas ir sukčiavimą. Finansų kontrolė viešojo sektoriaus subjekte privalo būti kuriama užtikrinant vidaus kontrolės elementų - rizikos aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo ir stebėsenos – įgyvendinimą. Kiekvienam elementui įgyvendinti viešojo sektoriaus subjektas turi sukurti, įdiegti priemones, kuriomis vadovaujantis viešojo sektoriaus subjektų darbuotojai, vadovai galėtų užtikrinti stiprios finansų kontrolės veikimą.

### **1.5. Finansų kontrolės reikšmė centralizuotame viešojo sektoriaus apskaitos vykdyme**

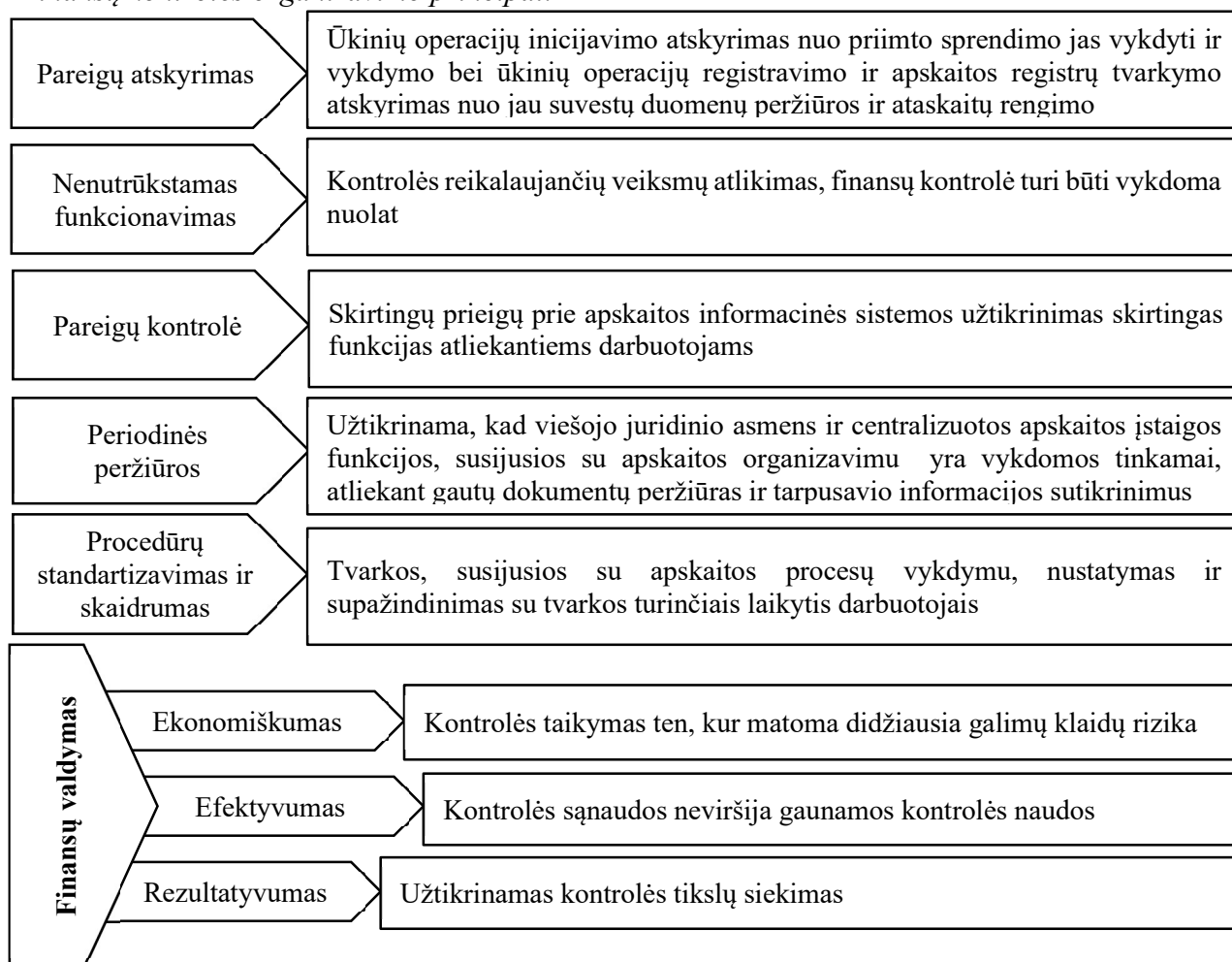
Remiantis išanalizuotais teisės aktais, finansų kontrolė turi būti sukurta viešojo sektoriaus subjektuose, kuriuose turi būti apskaitą tvarkantys darbuotojai ar padalinys. Tačiau pastebėta, kad yra neužsimenama apie tai, kad apskaitos tvarkymo funkcijos galėtų būti perduotos centralizuotam apskaitos tvarkytojui, kitam viešojo sektoriaus subjektui, biudžetinei įstaigai ar, remiantis 2021 m. viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo schema, nurodytam kiekvienos grupės kontroliuojančiojo subjekto administracijos apskaitos padaliniui, kuris turėtų tvarkyti ne tik savo, bet ir jam pavaldžių, kontroliuojamų viešojo sektoriaus subjektų apskaitą.

Siekiant nustatyti finansų kontrolės reikšmę viešojo sektoriaus subjektų centralizuotos apskaitos vykdymo kokybei, svarbu išanalizuoti ir suprasti, kaip yra kuriama, įgyvendinama, organizuojama ir vykdoma finansų kontrolė viešojo sektoriaus subjekte. Taip pat, kai turime centralizuotą apskaitos vykdymą ir kada analizuojame finansų kontrolės sistemą, svarbu suprasti kas vykdo išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę, kaip turėtų būti organizuojama apskaita, kaip turėtų būti vykdomos ūkinių operacijų apskaitos procedūros, kaip turėtų būti sudaromos ataskaitos ir kas jas turi sudaryti, patikrinti ir pasirašyti. Remiantis 2018 metų įstatymu „Dėl Centralizuoto viešojo, sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ Nr. 488, finansų kontrolės, kaip vidaus kontrolės sudedamosios dalies organizavimas, tiek pačio juridinio asmens subjekte, tiek centralizuotos apskaitos įstaigoje, turi

užtikrinti pareigų atskyrimo, nenutrūkstamo funkcionavimo, efektyvumo, tinkamumo, rezultatyvumo, pareigų kontrolės, periodinių peržiūrų, procedūrų standartizavimo ir skaidrumo principus (žr. 4 pav.). Atkreipiamas dėmesys į tai, kad remiantis 2020 metų įsakymu „Dėl Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“ Nr. 1K-195, siekiant vidaus kontrolės tikslų, ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo, viešojo sektoriaus subjekte yra kuriama ir užtikrinama veiksminga vidaus kontrolė, kurios dalis yra finansų kontrolė. Kaip reglamentuojama šiame įstatyme, kada viešojo juridinio asmens apskaita yra organizuojama pačio juridinio asmens, už finansų kontrolės sukūrimą, įdiegimą, veikimą yra atsakingas to viešojo juridinio asmens vadovas. Kada viešojo juridinio asmens apskaita yra organizuojama centralizuotai, pastebima dviguba ir deleguota atsakomybė, kai už finansų kontrolės sukūrimą, įdiegimą, veikimą tampa atsakingas ir to viešojo juridinio asmens vadovas, jo paskirti darbuotojai ir centralizuotos įstaigos vadovas.

#### 4 paveikslas

*Finansų kontrolės organizavimo principai.*



Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. Dėl Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“.

Remiantis viešojo sektoriaus subjekto vadovo patvirtintomis finansų kontrolės taisyklėmis, kurios reglamentuoja finansų kontrolės organizavimą ir darbuotojų, atliekančių finansų kontrolę, atsakomybes ir pareigas, finansų kontrolė yra skirstoma į išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę. Kaip reglamentuojama įstatyme Nr. 1K-195, už išankstinę finansų kontrolę yra atsakingas viešojo juridinio asmens vadovo paskirtas darbuotojas – vyriausiasis buhalteris, o už einamąją ir paskesnę finansų kontrolę yra atsakingi visi kiti paskirti darbuotojai. Tačiau, kaip pastebėta, vienas asmuo negali būti atsakingas už išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę, kadangi siekiant išvengti interesų konflikto ar to paties asmens atsakomybės už ūkinių operacijų, turto panaudojimo ar įsipareigojimų tretiesiems asmenims priėmimą, vykdymą ir apskaitą, pareigų atskyrimas, yra vienas iš pagrindinių finansų kontrolės organizavimo principų, padedantis išvengti klaidų ir apgaulės rizikos.

Išanalizavus apskaitos organizavimą, kada viešojo sektoriaus subjekto apskaita yra tvarkoma centralizuotai, remiantis įstatymu Nr. 488 „Dėl Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“, pastebėta, kad viešojo sektoriaus apskaitos organizavimas centralizuotai apima:

- Visų viešojo sektoriaus subjekto ūkinių operacijų, įvykių registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistemos sukūrimą ir įgyvendinimą.
- Apskaitos politikos parinkimą, pasirinktos apskaitos politikos projekto parengimą, suderinimą, patvirtinimą ir įgyvendinimą.
- Sąskaitų plano sudarymą, suderinimą, patvirtinimą.
- Viešojo sektoriaus subjekto centralizuotą apskaitos tvarkymą.
- Finansinių ataskaitų rinkinio parengimą.
- Konsoliduotų grupės finansinių ataskaitų parengimą.
- Ataskaitų parengimą, kurios rengiamos naudojantis apskaitos registrais.
- Finansų kontrolės vykdymą, centralizuoto apskaitos tvarkymo, finansinių ir konsoliduotųjų ataskaitų rengimo metu ir kitas funkcijas.

Atkreipiamas dėmesys, į tai, kad įstatyme Nr. 488 yra pateikiamos tiek viešojo sektoriaus subjekto, tiek centralizuotos apskaitos įstaigos vadovų ir paskirtų atsakingų asmenų funkcijos ir atsakomybės. Pastebėta, kad viešojo sektoriaus vadovas privalo: užtikrinti teisingos, tikslios ir išsamios informacijos, susijusios su apskaitos vykdymu ir organizavimu teikimą centralizuotos apskaitos įstaigai; užtikrinti centralizuotos apskaitos įstaigos parengtų finansinių ir konsoliduotųjų ataskaitų patekimą įstatymuose nustatyta tvarka, terminais ir paskelbimą laiku, jų saugojimą nustatyta tvarka; užtikrinti viešojo subjekto vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, sukūrimą

ir veikimą. Viešojo sektoriaus vadovo įgalioti atsakingi darbuotojai atlieka vadovo paskirtas funkcijas: teikia apskaitos, suteiktų ir gautų garantijų, ūkinių įvykių bei teismo procesų informaciją; rengia ir teikia asmenų turinčių teisę pasirašyti ir surašyti viešojo sektoriaus apskaitos dokumentus sąrašą ir kitas vadovo nurodytas užduotis.

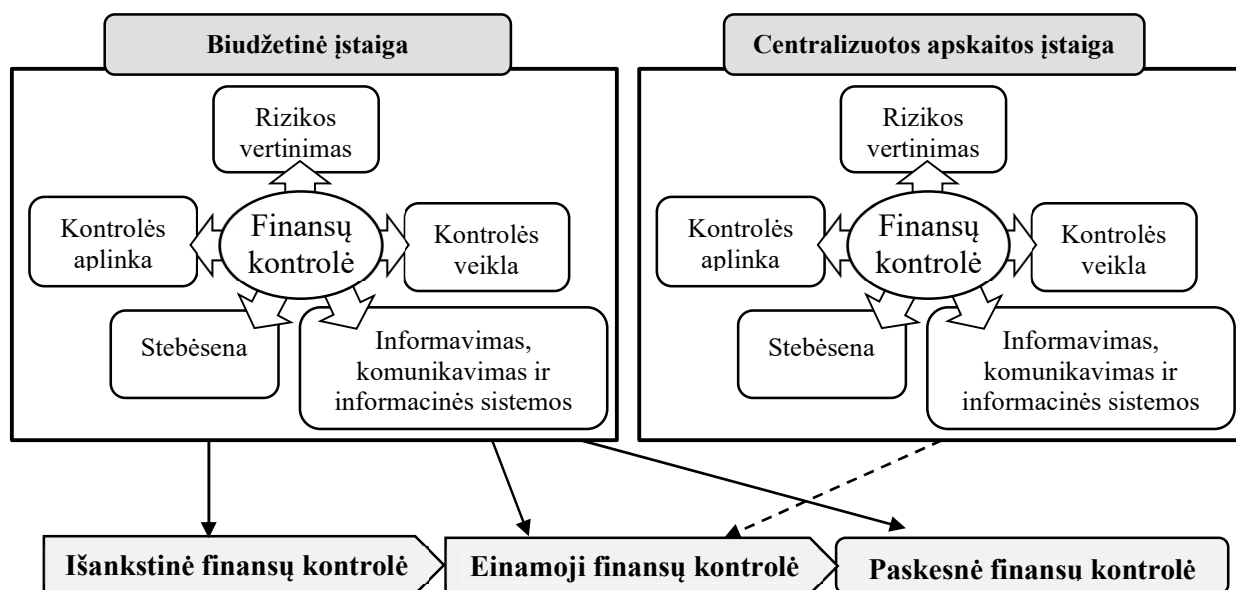
Apibūdinant centralizuotos apskaitos įstaigos atsakomybę, teises ir pareigas, galima teigti, kad centralizuotos apskaitos įstaigos vadovas yra atsakingas už viešojo sektoriaus subjekto apskaitos organizavimą pagal pasirašytą sutartį, finansinių ir konsoliduotųjų ataskaitų parengimą, finansinių ataskaitų pateikimą į VSAKIS ir tarpusavio derinimo operacijų atlikimą. Centralizuotos apskaitos įstaigos vadovas, remiantis įstatymu Nr. 488, yra atsakingas už privalomų deklaracijų savalaikį parengimą, jų tinkamumą, viešojo sektoriaus subjekto nurodytų mokėjimų atlikimą bei centralizuotos apskaitos įstaigos vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, sukūrimą ir veikimą. Analizuojant centralizuotos apskaitos įstaigos vadovo įgaliotų atsakingų asmenų atsakomybes, funkcijas ir teises, pastebėta, kad įgalioti asmenys turi užtikrinti apskaitos įrašų teisingumą, ūkinių įvykių ar operacijų atitikimą turininiu, teisingą privalomų apmokėjimų apskaičiavimą, savalaikį deklaravimą, tinkamą viešojo sektoriaus subjekto apskaitos tvarkymo kontrolę, laiku atliekamus mokėjimus, atsiskaitymų vykdymo kontrolę, bei kitas įstatyme reglamentuojamas funkcijas.

Remiantis Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu, viešojo sektoriaus subjektų ūkinių operacijų apskaitos procedūros, taip pat kaip ir finansinių ataskaitų sudarymas, turi būti vykdomos laikantis bendrųjų apskaitos, subjekto, veiklos tęstinumo, periodiškumo, pastovumo, piniginio mato, kaupimo, palyginimo, atsargumo, neutralumo, turinio viršenybės forma, principų. Aptariant finansinių ataskaitų sudarymą, pastebėta, kad finansinės ataskaitos viešojo sektoriaus subjektams, turi būti sudaromos užtikrinanti tikrą ir teisingą viešojo sektoriaus subjekto turto, įsipareigojimų, pajamų, sąnaudų, grynojo turto, finansavimo sumų ir pinigų srautų parodymą, laikantis bendrųjų apskaitos principų. Minėtame įstatyme nurodoma, kad finansinių ataskaitų rinkiniai yra skirstomi į aukštesnį ir žemesnį lygį, kada aukštesniojo lygio finansines ataskaitas rengia savivaldybė ir valstybė, o žemesniojo lygio ataskaitų rinkinius rengia kiekvienas viešojo sektoriaus subjektas, o pačios finansinės ataskaitos turi būti sudarytos vadovaujantis Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu bei viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais. Pabrėžtina tai, kad finansinės ataskaitos galutiniame rezultate privalo būti konsoliduojamos ir tam pasiekti, viešieji subjektai yra suskirstyti į tam tikras grupes, o grupei priklausančių viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidaciją atlieka grupę kontroliuojantis viešojo sektoriaus subjektas.

Kada apskaita yra organizuojama centralizuotai, remiantis įstatymu Nr. 488, už viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinius bei konsoliduotuosius ataskaitų rinkinius ruošia atsakinga centralizuota apskaitos įstaiga. Remiantis, šiame įstatyme nurodytais vidaus kontrolės, kurios sudedamoji dalis finansų kontrolė, organizavimo principais, tiek viešojo sektoriaus subjektas, tiek centralizuota apskaitos įstaiga, privalo atlikti periodines peržiūras, kurios metu atliekami tarpusavio informacijos sutikrinimai. Kaip minima įstatyme Nr. X – 1212, metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų patikrinimą atlieka Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos. Apskaitą vykdant centralizuotai, remiantis įstatymu X-1212, finansines ataskaitas ir konsoliduotąsias ataskaitas turi pasirašyti subjekto vadovas arba jo įgaliotas asmuo. Taip pat, finansines ir konsoliduotąsias ataskaitas turi pasirašyti viešojo sektoriaus subjekto vyriausiasis buhalteris, arba centralizuotos apskaitos įstaigos vadovo paskirtas įgaliotas asmuo arba centralizuotos apskaitos įstaigos vadovas.

## 5 paveikslas

*Išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės vykdymas apskaitą organizuojant centralizuotai*



Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 gegužės 23 d. nutarimu Nr. 488 „Dėl Centralizuoto viešo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“.

Pabrėžtina tai, kad, kai viešojo sektoriaus subjekto apskaita yra organizuojama centralizuotai, už finansų kontrolę yra atsakingi Viešojo sektoriaus subjekto vadovas bei jo paskirti darbuotojai ir centralizuotos apskaitos įstaigos vadovas bei jo paskirti darbuotojai (žr. 5 paveikslą). Atsižvelgiant į viešojo sektoriaus subjekto ir centralizuotos apskaitos įstaigos atliekamas funkcijas

nustatytas Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos apraše, patvirtintame LR Vyriausybės 2018-05-23 nutarimu Nr. 488 „Dėl Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ viešojo sektoriaus subjektas, Biudžetinė įstaiga, kurios apskaitą vykdo centralizuota apskaitos įstaiga atlieka išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę, o centralizuota apskaitos įstaiga vykdo einamąją finansų kontrolę.

Apibendrinant galima teigti, kad finansų kontrolės sistema, viešojo sektoriaus subjektams apskaitą tvarkant centralizuotai, atspindi dvigubą ir deleguotą atsakomybę tarp viešojo sektoriaus subjekto ir centralizuotos apskaitos įstaigos. Vienas iš pagrindinių dvigubos atsakomybės atspindžių yra subjektų vadovų funkcijos, kurias sudaro ne tik finansų kontrolės sukūrimas, diegimas ir veikimo užtikrinimas, tačiau ir apskaitos organizavimas, ūkinių operacijų bei įvykių vykdymas, užtikrinimas, finansinių ataskaitų sudarymas, pasirašymas ir daugelis kitų funkcijų, už kurias kiekvieno subjekto vadovai yra atsakingi tarpusavyje ir kiekvienas savo subjekte. Finansų kontrolės vykdymas ir principų laikymasis yra aiškiai reglamentuotas nurodant išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės funkcijas ir už jas atsakingus asmenis. Remiantis išanalizuotais teisės aktais, galima teigti, kad vykdant finansų kontrolę viešojo sektoriaus subjektuose, kurie apskaitą tvarko centralizuotai, privalo būti užtikrintas pareigų atskyrimas, nenutrūkstamas funkcionavimas, pareigų kontrolė, periodinės peržiūros, efektyvumas, rezultatyvumas, tinkamumas, procedūrų standartizavimas ir skaidrumas.



## **2. FINANSŲ KONTROLĖS MODELIO, ŠIAULIŲ MIESTO SAVIVALDYBĖS APSKAITOS CENTRO, VYKLANČIO CENTRALIZUOTĄ APSKAITĄ, ATVEJO, SUKŪRIMO METODOLOGIJA**

### **2.1. Empirinio tyrimo metodikos architektūra**

Metodologija tai - mokslo metodų teorija ir šių metodų visuma (Ruževičius, 2014). Metodologiją galima apibūdinti kaip mokslinio pažinimo metodų tyrimą, bendrų tyrimo metodų teoriją, kuri yra skirta principų su tyrimu susijusių teorinių prielaidų analizei atlikti. Pasak Kardelio (2007) ir Tidikio (2003), metodologija nagrinėja mokslinio pažinimo procesą, mąstymo būdą ir tyrimo technikas bei metodus, kuriais turi būti grindžiami atliekami moksliniai tyrimai. Pirmoje magistrinio darbo dalyje, remiantis atlikta mokslinės literatūros analize, buvo suformuotos atskiros finansų kontrolės modelio dalys ir detalai aprašytos 1.3. ir 1.4. skyriuose. Siekiant parengti centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelį ir įvertinti jo tinkamumą, svarbu išsiaiškinti, kokiomis priemonėmis viešojo sektoriaus subjektas praktiškai užtikrina finansų kontrolės elementų įgyvendinimą, ir, kokiomis procedūromis vykdo išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę. Tam pasiekti buvo sukonstruota tyrimo eiga, kuri apima centralizuotą apskaitą vykdančio viešojo sektoriaus subjekto dokumentų analizę, anketinę centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų apklausą ir ekspertinį vertinimą.

Kaip teigiama 2022 m. viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo schemoje, Lietuvoje yra 3748 viešojo sektoriaus subjektai, privalantys rengti finansines ataskaitas. Remiantis tuo, kad šiuo metu viešojo sektoriaus apskaitoje yra diegiamas centralizuotos apskaitos tvarkymo požiūris, visi viešojo sektoriaus subjektai yra skirstomi į grupes, Vyriausybės kontroliuojamus subjektus ir kitas 60 grupių – savivaldybių kontroliuojamus subjektus, kurie gali būti skirstomi į didelių, vidutinių ar mažų savivaldybių kontroliuojamus subjektus. Tyrimui atlikti buvo nuspręsta orientuotis į dideles savivaldybes, nes jos, remiantis Lietuvos Respublikos finansų ministerijos pateiktais 2021 m. pagrindiniais finansiniais rodikliais, pagal visose savivaldybėse užimamą turtą sudaro 66 proc. visose savivaldybėse apskaitomo turto. Iš šešių didelių savivaldybių tyrimui atlikti buvo pasirinkta vidutinė tipinė savivaldybė - Šiaulių miesto savivaldybė, kurios centralizuotą 89-inių biudžetinių įstaigų apskaitą, funkcinis modelius, pagal funkcines grupes (planavimo, darbo užmokesčio apskaitos, maisto produktų apskaitos, įnašų apskaitos, atsiskaitymus ir kontrolės ir turto apskaitos) vykdo Šiaulių Apskaitos centras, kuris nuo

2023 m. vykdo ir Šiaulių miesto savivaldybės administracijos ir jai pavaldžių biudžetinių įstaigų centralizuotą viešųjų pirkimų procedūrų vykdymą. Pabrėžtina tai, kad Šiaulių Apskaitos centras, vykdamas Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų centralizuotą apskaitą, siekdamas užtikrinti teisėtą, ekonomišką, veiksmingą ir rezultatyvų turto naudojimą ir užkirsti kelią galimai rizikai bei sukčiavimams yra įdiegęs ir vykdo finansų kontrolę, kurios pavyzdžių, galima identifikuoti finansų kontrolės vykdymo procesus ir elementų įgyvendinimą užtikrinančias priemones.

**Tyrimo problema:** Siekiant įgyvendinti centralizuotą grupei pavaldžių viešojo sektoriaus subjektų apskaitą ir sumažinti viešojo sektoriaus subjektų vykdomos decentralizuotos apskaitos vykdymo našta, tiek viešojo sektoriaus subjekte, tiek viešojo sektoriaus subjektų centralizuotą apskaitą vykdančioje įstaigoje privalo būti įdiegta stipri finansų kontrolės sistema. Tačiau, atliekant centralizuotos apskaitos finansų kontrolės sistemos analizę mokslinės literatūros šaltiniuose ir teisės aktuose pastebėta, kad nors Lietuvos Respublikos įstatymai reglamentuoja, kaip viešojo sektoriaus subjektas turėtų vykdyti centralizuotos apskaitos finansų kontrolę, tačiau nėra sukurtas konkretus viešojo sektoriaus subjektų centralizuotos apskaitos finansų kontrolės modelis, kuris atskleistų viešojo sektoriaus ir centralizuotos apskaitos įstaigos atsakomybes, vykdomų procesų ryšius ir finansų kontrolės užtikrinimo priemones kiekviename subjekte.

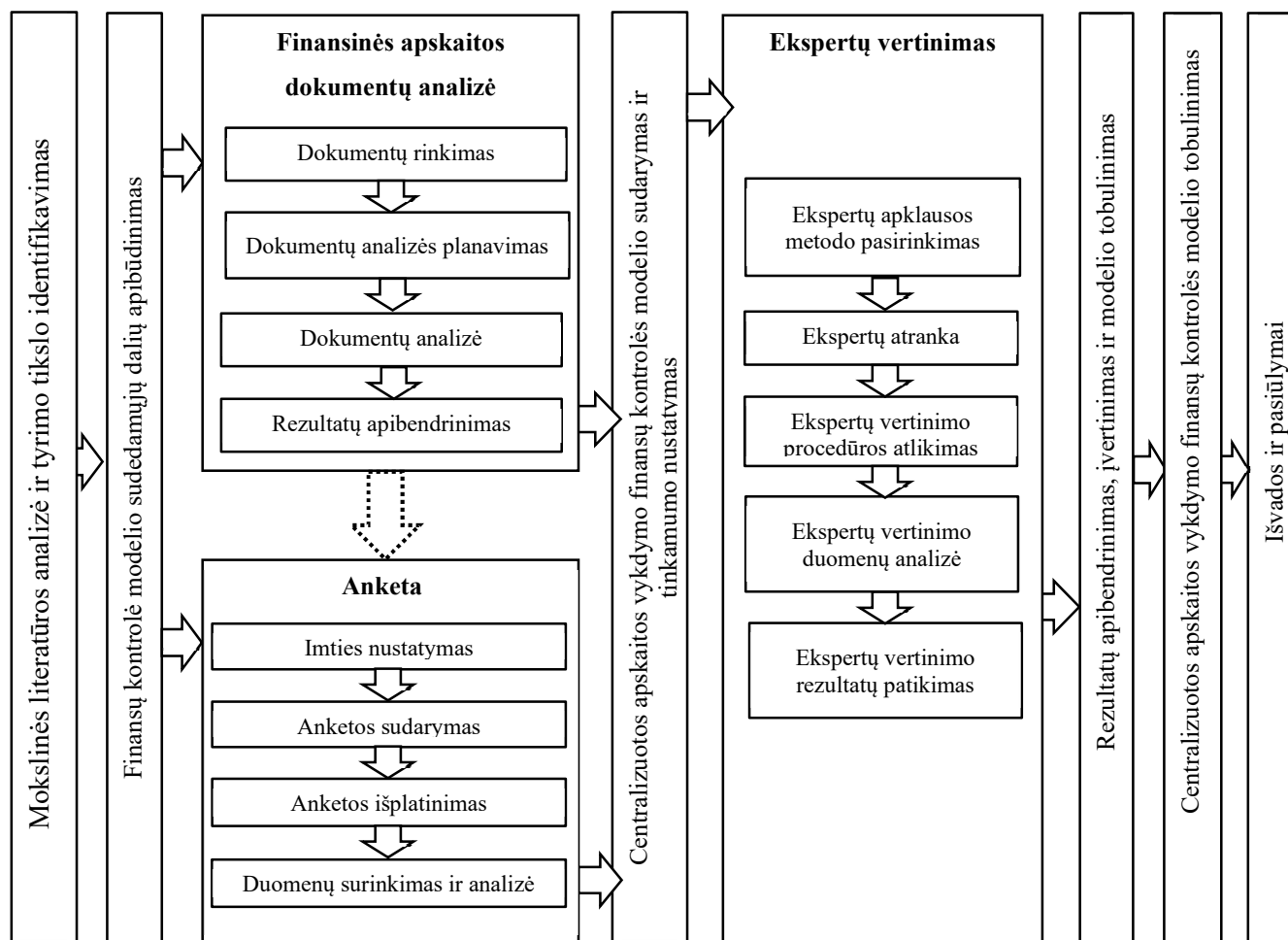
**Tyrimo tikslas** – identifikuoti Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų centralizuotą apskaitą vykdančiame Šiaulių apskaitos centre taikomas finansų kontrolės elementų įgyvendinimo priemones, nustatyti centro darbuotojų vykdomas finansų kontrolės procedūras ir sudaryti viešojo sektoriaus subjektų centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelį.

#### **Empirinio tyrimo uždaviniai:**

1. Identifikuoti, kokiomis priemonėmis ir procedūromis Šiaulių miesto savivaldybės Apskaitos centras užtikrina finansų kontrolės elementų įgyvendinimą ir vykdo išankstinę, einamąją bei paskesnę finansų kontrolę.
2. Remiantis nustatytais finansų kontrolės elementų užtikrinimo priemonėmis, pagrįsti pirmoje magistro darbo dalyje teorinės analizės pagalba sudarytą finansų kontrolės modelį.
3. Suformuoti centralizuotos apskaitos finansų kontrolės modelį.
4. Įvertinti suformuoto centralizuotos apskaitos modelio tinkamumą.
5. Apibendrinti gautus rezultatus.

## 6 paveikslas

### Empirinio tyrimo loginė schema



Šaltinis: sudaryta autoriaus

**Tyrimo logika:** empirinis tyrimas atliekamas vadovaujantis logine schema (žr. 6 paveikslą) Tyrimo tikslui pasiekti visų pirma buvo atlikta mokslinės literatūros analizė bei mokslinės problemos identifikavimas. Remiantis atlikta mokslinės literatūros analize, buvo suformuotas finansų kontrolės modelis, kuris buvo pagrįstas ir patobulintas remiantis atlikta Šiaulių apskaitos centro dokumentų analize bei vykdyto kiekybinio tyrimo – anketinės apklausos pagalba surinktais duomenimis, patvirtinančiais teorinėje dalyje atskleistas finansų kontrolės įgyvendinimo priemones. Sudarius centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelį buvo atliktas ekspertinis vertinimas, kuris leido įvertinti sudaryto modelio tinkamumą atsižvelgiant į ekspertų nuomonės suderinamumą, įvertinant modelio elementų svarbą. Sekančiu etapu buvo atliekamas ekspertų vertinimo anketinės apklausos rezultatų apibendrinimas ir įvertinimas. Remiantis ekspertų vertinimu, buvo atliktas centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelio tobulinimas bei pateikiamos išvados ir pasiūlymai.

### **Tyrimo duomenų rinkimo metodai:**

1. Įstaigos dokumentų analizė.
2. Anketinė Šiaulių apskaitos centro darbuotojų, vykdančių centralizuotą apskaitą, apklausa.
3. Ekspertų anketinis vertinimas.

## **2.2. Tyrimo metodai ir jų pagrindimas**

### **2.2.1. Dokumentų analizė**

Siekiant identifikuoti, kokiomis priemonėmis ir procedūromis centralizuotą apskaitą vykdančiame viešojo sektoriaus subjekte turi būti užtikrinamas finansų kontrolės elementų įgyvendinimas bei vykdoma išankstinė, einamoji ir paskesnė finansų kontrolė, buvo naudota santykinai nestruktūrizuota, kokybinė dokumentų analizė. Pasak Tidikio (2003) ir Bowen (2009), dokumentų analizės metodas yra sistemingas pirminių duomenų rinkimo metodas, kada pagrindiniais informacijos šaltiniais yra naudojami dokumentai. Kaip teigia Kardelis (2007), dokumentų turinio analizė leidžia gauti objektyvią informaciją analizuojama tema. Remiantis autorių įžvalgomis, dokumentų analizės metodas suteikia galimybę analizuoti dokumentus, kiek norima (lonktidutinė analizė), nes dokumentų analizės laikotarpis neturi įtakos gautų rezultatų patikimumui (Luobikienė, 2000; Pruskus, 2003). Remiantis Čiužu (2004), pagrindiniai dokumentų analizės tipai yra: struktūrizuota turinio analizė, kada gauta informacija yra analizuojama remiantis kiekybiniais indikatoriais ir santykinai nestruktūrizuota (kokybinė, tradicinė) turinio analizė. Santykinai nestruktūrizuota dokumentų analizė tai kokybinio tyrimo metodika leidžianti tyrėjui gauti įžvalgų, kurios yra susijusios su tiriamu reiškiniu ar problema, be iš anksto apibrėžtų kategorijų ar iš anksto nustatytos struktūros. Taip pat santykinai nestruktūrizuota dokumentų analizė gali būti apibrėžiama kaip tyrėjo sugebėjimas logiškai pagrįsti ir supaprastintai pateikti savo išvadas nagrinėjamų dokumentų turinio atžvilgiu (Čiužas 2004).

Atsižvelgiant į šio empirinio tyrimo metodo privalumus, tyrimo imtį sudarė Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų centralizuotą apskaitą vykdančio Šiaulių apskaitos centro vidaus ir finansų kontrolės įgyvendinimą, vykdymą ir tobulinimą reglamentuojantys, viešai prieinami ir neprieinami dokumentai. Kaip teigia Tidikis (2003), vienas pagrindinių dokumentų analizės trūkumų yra prieinamumo stoka, dėl šios priežasties dalis dokumentų buvo gauti pateikus užklausą dėl galimybės su jais susipažinti ir atlikti analizę. Tarp tokių dokumentų buvo: Šiaulių apskaitos centro 2022 m. direktoriaus įsakymas Nr. V-16 „Dėl Šiaulių apskaitos centro vidaus kontrolės tvarkos aprašo ir finansų kontrolės taisyklių patvirtinimo“; Šiaulių apskaitos centro 2022 m. direktoriaus įsakymas Nr. V- 47 „Dėl kontrolės audito tarnybos rekomendacijų įgyvendinimo“;

Šiaulių apskaitos centro priedas prie finansų kontrolės taisyklių „Centralizuotos buhalterinės apskaitos padalinio atliekamų operacijų ir jų kontrolės schema“, įsakymas V-27 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro dokumentų valdymo tvarkos aprašo patvirtinimo“, įsakymas „Dėl viešųjų pirkimų proceso vykdymo Šiaulių apskaitos centre tvarkos aprašo patvirtinimo“, įsakymas Nr. V-46 „Dėl Šiaulių apskaitos centro struktūros patvirtinimo“, įsakymas Nr. V-5 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro vidaus darbo tvarkos taisyklių patvirtinimo“ ir įsakymai, Nr. V-8, Nr. V-10, Nr. V-11, Nr. V-13, Nr. V-14, Nr. V-15, Nr. V-16, Nr. V-17, Nr. V-9, reglamentuojantys Apskaitos centro atsiskaitymų ir kontrolės grupės, įnašų apskaitos grupės, planavimo grupės, maisto produktų apskaitos grupės, darbo užmokesčio apskaitos grupės, turto apskaitos grupės buhalterijų ir grupės koordinatorių pareigybių aprašymus. Pažymėtina tai, kad dokumentų analizės metu buvo analizuojami ne tik biudžetinių įstaigų centralizuotą apskaitą vykdančio Šiaulių apskaitos centro viešai neprieinami dokumentai, tačiau ir Lietuvos Respublikos viešųjų sektoriaus subjektų apskaitą, vidaus ir finansų kontrolę reglamentuojantys teisės aktai, nurodyti Šiaulių apskaitos centro internetiniame puslapyje ([www.sak.lt](http://www.sak.lt)), tarp kurių: Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymas; Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 gegužės 23 d. nutarimas Nr. 488 „Dėl Centralizuoto viešo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“.

Dokumentų analizei atlikti buvo naudojamas klausimų sąrašas, kada analizuojant dokumentus buvo siekiama nustatyti: 1) kokiomis priemonėmis Šiaulių apskaitos centre yra užtikrinama kontrolės aplinkos, rizikos vertinimas, kontrolės veiklos, informavimo, komunikavimo ir informacinių sistemų bei stebėsenos įgyvendinimo užtikrinimas; 2) kokios procedūros yra atliekamos vykdant finansų kontrolę; 3) kaip yra vykdoma išankstinė, einamoji ir paskesnė finansų kontrolė Šiaulių Apskaitos centre.

Atlikta dokumentų analizė leido nustatyti Šiaulių apskaitos centro dokumentuose reglamentuotas, vadovo patvirtintas priemones, kurios leidžia užtikrinti centro finansų kontrolės elementų (kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo bei stebėsenos) įgyvendinimą, vykdymą ir tobulinimą. Dokumentų analizė leido nustatyti, kaip įstaigoje yra užtikrinama, organizuojama ir vykdoma finansų kontrolė bei nustatyti centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų atliekamas procedūras vykdant išankstinę einamąją ir paskesnę finansų kontrolę. Dokumentų analizė buvo atliekama 2023 m. kovo mėn. Visi analizuoti dokumentai buvo etiškai cituojami ir įtraukti į literatūros sąrašą.

## 2.2.2. Anketinė apklausa

Siekiant praktiškai pagrįsti pirmoje magistro dalyje sudarytą viešojo sektoriaus finansų kontrolės modelį, nustatyti, ar Šiaulių miesto savivaldybės Apskaitos centro vidaus dokumentuose reglamentuojamos procedūros ir priemonės finansų kontrolės elementų įgyvendinimui, vykdymui bei tobulinimui užtikrinti yra vykdomos praktiškai, bei remiantis apklausos rezultatais, sudaryti centralizuotos apskaitos finansų kontrolės modelį, naudotas apklausos būdas. Pasak Pruskaus (2012), anketinė apklausa yra vienas iš patogiausių kiekybinio tyrimo apklausos metodų, siekiant apklausti didesnę skaičių respondentų ir gautus duomenis paversti skaitine išraiška. Remiantis Dikčiaus (2011), Gaižauskaitės ir Mikienės (2014) nuomone, anketinė apklausa leidžia respondentams į klausimus atsakyti jų laisvo laiko metu sukonzentruojant dėmesį į atsakymų pateikimą ir apklausą atlikti anonimiškai, lengviau pateikiant konfidencialią informaciją, kurios nebūtų lengva gauti vykdant ne anonimišką apklausą.

**Tyrimo imtis.** Atsižvelgiant į anketinės apklausos tikslą, imčiai nustatyti buvo taikytas netikimybinis atrankos būdas - tikslinė atranka, siekiant apklausti tiriamuosius atstovaujančius tikslinę grupę, kurios dalyviai yra centralizuotą viešojo sektoriaus subjektų apskaitą vykdančios asmenys. Remiantis Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2022 m. liepos 12d. įsakyme Nr. V-46 pateikta centro struktūra bei apskaitos centro oficialiajame puslapyje pateikta darbuotojų informacija, centralizuotą biudžetinių įstaigų apskaitą, Apskaitos centre, vykdo 50 darbuotojų, tarp kurių 1 Vyriausioji buhalterė, 3 vyr. buhalterės pavaduotojos, 46 buhalterės iš kurių šešios yra apskaitą vykdančių grupių koordinatorės, kurie apskaitos vykdymui, yra suskirstyti į šešias grupes: planavimo grupė (su Ekonomistu), maisto produktų apskaitos grupė, įnašų apskaitos grupė, darbo užmokesčio apskaitos grupė, atsiskaitymų ir kontrolės grupė bei turto apskaitos grupė.

Siekiant didesnio patikimumo ir norint nustatyti kiek respondentų turi būti apklausta, kad remiantis apklausos rezultatais būtų galima spręsti apie visumą, anketinės apklausos, respondentų skaičiui nustatyti, buvo taikytas paprastosios atsitiktinės atrankos (angl. simple random sampling) būdas, remiantis Paniotto formule (Kardelis, 2002; Valackienė, 2004).

$$n = \frac{1}{\Delta^2 + \frac{1}{N}}$$

kurioje:

n – imties dydis

Δ - leidžiamas paklaidos dydis (5%), taikant 95% patikimo lygmenį;

N – populiacijos dydis (generalinis visumos dydis)

Pagal šią formulę apskaičiuota, kad jei Šiaulių apskaitos centre dirba 50 apskaitą vykdančių darbuotojų ir taikant 5 proc. leidžiamą paklaidos dydį bei 95 proc. patikimumo lygį, apklausoje turi dalyvauti 44 apskaitą vykdančius darbuotojai. Nustačius tyrimo imtį, anketinė apklausa buvo organizuota tokiu nuoseklumu:

1. Remiantis dokumentų analizės rezultatais sudaryta anketa.
2. Respondentams elektroniniu paštu pateikta nuoroda į virtualią anketą, sudarytą [www.manoapklausa.lt](http://www.manoapklausa.lt) platformoje.
3. Rezultatų analizė atlikta naudojant Excel skaičiuoklę, gautus duomenis vizualizuojant lentelėmis ir grafikais.

**Apklausos klausimai.** Vykdam anketinę apklausą buvo siekiama nustatyti, ar Šiaulių miesto savivaldybės Apskaitos centro vidaus dokumentuose reglamentuojamos procedūros ir priemonės finansų kontrolės elementų įgyvendinimui, vykdymui bei tobulinimui užtikrinti yra atliekamos praktiškai. Anketos klausimyno pagrindas buvo sudarytas respondentams pateikiant klausimus su iš anksto suformuluotais atsakymų variantais, o klausimų seka klausimyne buvo suformuota remiantis Gaižauskaitės ir Mikienės (2014) išvalgomis juos formuojant neatsitiktine seka, o pagal tyrimo tikslus ir klausimų uždavimo logiką, einant nuo bendro klausimo prie konkretesnio. Anketoje respondentams buvo pateikiama informacija dėl atliekamo tyrimo tikslo, respondentų atsakymų svarbos nagrinėjamos problemos atžvilgiu bei respondentų anonimiškumo užtikrinimo. Atkreipiamas dėmesis į tai, kad visi klausimai respondentams pateiktoje anketoje buvo sudaryti darbo autoriaus, remiantis Šiaulių Apskaitos centro vidaus dokumentų analizės rezultatais.

**Tyrimo anketos struktūra.** Centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų apklausos anketą sudarė 16 struktūrizuotų klausimų (žr. 2 priedą). Anketa buvo išskaidyta į 3 dalis:

- Pirmąją anketos dalį „Bendroji dalis“ sudarė vienas klausimas, kuriuo buvo siekiama nustatyti apklausoje dalyvaujančių respondentų darbo stažą Šiaulių Apskaitos centre.
- Antrąją anketos dalį „Priemonės taikomos Šiaulių Apskaitos centro finansų kontrolės elementų įgyvendinimui užtikrinti“ sudarė penki klausimai, kuriais buvo siekiama nustatyti ar priemonės finansų kontrolės elementų įgyvendinimui, reglamentuojamos Apskaitos centro vidaus dokumentuose, yra praktiškai įdiegtos ir vykdomos Šiaulių Apskaitos centre.

- Trečiąją anketos dalį „Šiaulių apskaitos centro finansų kontrolės vykdymo procedūros“ sudarė dešimt klausimų, kuriais buvo siekiama nustatyti ar finansų kontrolės procedūros reglamentuojamos Apskaitos centro vidaus dokumentuose yra vykdomos praktiškai.

Centralizuotą apskaitą Šiaulių Apskaitos centre vykdančių respondentų anketinė apklausa vykdyta 2023 m. kovo – balandžio mėnesiais. Nuoroda į apklausos anketą buvo išsiųsta 50 centralizuotą apskaitą Šiaulių Apskaitos centre vykdančioms darbuotojoms. Iš viso apklausą užpildė 44 respondentai. Atsižvelgiant į tai, kad respondentai tinkamai pateikė atsakymus į visus anketoje pateiktus klausimus, laikytina, kad apklausa užpildyta kokybiškai (Gaižauskaitė ir Mikienė, 2014). Įvertinus tai, kad apklausoje dalyvavo 88 proc. centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų, užpildytos 44 anketos, yra užtikrinamas 95 proc. rezultatų patikimumas (leidžiamas paklaidos dydis - 5 proc., patikimumo lygmuo - 95 proc., populiacijos dydis – 50 centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojai, respondentų imtis – 44 asmenys). Taip pat pažymėtina tai, kad vykdančios anketinę apklausą buvo laikomasi svarbiausių etikos principų

### 2.2.3. Ekspertinis vertinimas

Siekiant įvertinti autorės suformuoto, Šiaulių Apskaitos centro, centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelio tinkamumą, naudotas ekspertinis vertinimas, vykdančios ekspertų apklausą anketavimo būdu. Remiantis atlikta mokslinių literatūros šaltinių analize, pastebėta, kad ekspertinis vertinimas, tai ekspertų grupės nuomonė, kuriai gauti yra pritaikoma specialistų (ekspertų) patirtis, žinios ar intuicija bei vienas tinkamiausių metodų duomenų patikrinimui ar pagrindimui (Tidikis, 2003; Kardelis, 2002; Augustinaitis, Rudzkienė ir kt., 2009). Kaip teigia autoriai Serikovienė (2013), Augustinaitis, Rudzkienė ir kt.(2009) ekspertinio vertinimo metodas tai procesas, kuris leidžia suformuoti bendrą sprendimą suderinant atskirų ekspertų nuomones, dažniausiai taikomas siekiant ištirti kokią nors problemą, reiškinį ar procesą. Kaip teigia autorė Kamarauskienė (2016), nors ekspertinis vertinimas tai tiesiogiai neišmatuojamų reiškinių ar procesų kiekybinis įvertinimas, ekspertų vertinimo analizei atlikti yra pasitelkiami tiek kokybiniai tiek kiekybiniai metodai. Remiantis autorių Augustinaitis, Rudzkienė ir kt.(2009) išvalgomis, ekspertinis vertinimas yra atliekamas kada objektyvus matavimas yra netikslingas arba negalimas. Vis dėl to, kaip teigia minėti autoriai, tradiciniu požiūriu, individualaus vertinimo pagrįstumas yra nustatomas jį lyginant su koku nors etalonu „teisingu“ įvertinimu ar jo apytiksle reikšme. Pavyzdžiui, rekomenduojama lyginti su grupių vidurkiu, kuris šiuo atveju atliktų etalono funkciją.

Kaip teigia autoriai Augustinaitis, Rudzkienė ir kt. (2009), ekspertinio vertinimo patikimumui ir tikslumui užtikrinti į ekspertų grupę rekomenduojama įtraukti ne mažiau 5



ekspertus, tačiau mažiausias rekomenduotinas grupės dydis – 3 ekspertai. Pasak autoriaus Tadičio (2003), ekspertas yra asmuo, kuris dėl savo turimos patirties (profesinės ar gyvenimo) turi tinkamą kompetenciją, pakankamai išsamią ir patikimiausią informaciją apie tiriamą problemą.

Siekiant nustatyti autorės sudaryto centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelio tinkamumą ir ekspertiniam vertinimui atlikti, ekspertais buvo pasirinkti keturi Šiaulių apskaitos centro darbuotojai (žr. 3 lentelę.) remiantis jų užimamomis pareigomis, kompetencija, mąstymo lankstumu, patikimumu bei profesinio pripažinimo savybėmis (Kamarauskienė, 2016; Rudzkienė, 2015; Tidikis, 2003).

### 3 lentelė

#### *Ekspertinio vertinimo dalyviai*

| Ekspertas | Pareigybinis statusas                             | Patirtis organizuojant/<br>vykdant centralizuotą<br>apskaitos vykdymą | Patirtis organizuojant/<br>vykdant viešojo sektoriaus<br>subjektų finansų kontrolę |
|-----------|---|---|--|
| 1         | Apskaitos centro direktorius                      | Nuo 3 metų iki 4 metų   | Patirtis daugiau kaip 5 m.   |
| 2         | Vyriausioji buhalterė/ (is)                       | Nuo 3 metų iki 4 metų   | Patirtis daugiau kaip 5 m.   |
| 3         | Vyriausiojo buhalterio/ (ės)<br>pavadootojas/ (a) | Nuo 1 metų iki 3 metų   | Patirtis daugiau kaip 5 m.   |
| 4         | Vyriausiojo buhalterio/ (ės)<br>pavadootojas/ (a) | Nuo 1 metų iki 3 metų   | Patirtis iki 3 m.  |

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Ekspertais buvo pasirinkti aukščiausią pareigybinį statusą turintys Šiaulių apskaitos centro darbuotojai: Apskaitos centro direktorius, kuris nuo Apskaitos centro įsteigimo, yra atsakingas už veiksmingą apskaitos centro vidaus kontrolės, kurios sudedamoji dalis yra finansų kontrolės, sukūrimą, veikimą ir tobulinimą; vyriausioji buhalterė, ir trys vyr. buhalterės pavadootojos, kurios yra atsakingos už Apskaitos centro planavimo grupės, maisto produktų apskaitos grupės, įnašų apskaitos grupės, darbo užmokesčio apskaitos grupės, atsiskaitymų ir kontrolės grupės, turto apskaitos grupės atliekamas užduotis, vidaus kontrolės, išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės vykdymą.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad ekspertų požiūris ir nuomonės į ieškomus problemų sprendinius gali dažnai skirtis, tačiau remiantis atlikta mokslinių šaltinių analize, ekspertinis vertinimas yra paremtas prielaida, kad sprendimas gali būti gautas tik tada, kada egzistuoja nuomonių suderinamumas, o tam pasiekti būtina atlikti, tyrime dalyvavusių, ekspertų nuomonių suderinamumo įvertinimą ir pašalinti ekspertus, kurių nuomonė skiriasi nuo daugumos ekspertų. Kaip teigia Serikoviene (2013), Augustinaitis, Rudzkienė ir kt.(2009), Kamarauskienė (2016), nuomonių suderinamumas, kada tyrime dalyvauja daugiau nei du ( $n > 2$ ) ekspertai, turi būti

nustatomas konkordacijos koeficientu. Autorių teigimu, Kendall konkordacijos koeficientas yra vienas dažniausiai naudojamų kriterijų siekiant įvertinti ekspertų nuomonių suderinamumą. Kendall (1956) teigimu, konkordacijos koeficientas kinta [0; 1] ribose. Laikoma, kad ekspertai neturi vieningos nuomonės, kai konkordacijos koeficientas arti 0, o kai koeficientas arti 1 – ekspertų nuomonė vieninga. Kaip pabrėžia autorius, konkordacijos koeficientui viršijus reikšmę 0.6, galima laikyti, kad ekspertų nuomonė yra pakankamai vieninga ir vertinimas gali būti laikomas patikimu. Siekiant apskaičiuoti Kendall konkordacijos koeficientą, visų pirma, turi būti atliktas ekspertų vertinimo rangavimas, kada kiekvienam kriterijų suteikiamas įvertis – rangas atspindintis savo eilę hierarchinėje sistemoje. Svarbiausiam kriterijų suteikiamas didžiausias rangas – 1, sekančiam pagal hierarchiją, antrajam - 2, o paskutiniajam rangas –  $m$ . (Sėrikovienė, 2013; Silinavičius, 2001). Siekiant apskaičiuoti Kendall konkordacijos koeficientą ir nustatyti ekspertų nuomonių suderinamumą, remiantis autoriais Augustinaitis, Rudzkienė ir kt.(2009) ir Serikoviene (2013), ekspertų vertinimo reikšmės turi būti keičiamos rangais, suformuluojamos hipotezės bei tikrinamas ekspertų vertinimo suderinamumas. Remiantis minėtų autorių įžvalgomis, ekspertų vertinimo reikšmės buvo keičiamos rangais ir suformuluojamos  $H_0$  ir  $H_1$  hipotezės, kada:

**$H_0$ :** ekspertų vertinimai prieštaringi (konkordacijos koeficientas lygus nuliui)

**$H_1$ :** ekspertų vertinimai panašūs (konkordacijos koeficientas yra nelygus nuliui ( $W > 0,06$ ))

Atlikus rangavimą ir siekiant nustatyti ekspertų vertinimų suderinamumą ir pagrįsti vieną iš suformuluotų hipotezių, toliau buvo skaičiuojama kiekvieno rodiklio rangų suma, nes, kaip teigia autorė Sėrikovienė (2013), konkordacijos koeficiento esmė, visų ekspertų atžvilgiu, yra glaudžiai susijusi su kiekvieno rodiklio rangų suma ( $c_i$ ), kuri skaičiuojama pagal formulę (1).

$$c_i = \sum_{j=1}^m c_{ij} \quad (1)$$

Kada:

$m$  – ekspertizės objektų skaičius.

Toliau, pagal formulę (2), apskaičiuojamas bendrasis rangų vidurkis  $\bar{c}$  bei pagal formulę (3) bendro vidurkio  $\bar{c}$  kvadratų suma  $S$  (dispersijos analogas):

$$\bar{c} = \frac{\sum_{i=1}^m c_i}{m} = \frac{\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^t c_{ij}}{m} \quad (2)$$

$$S = \sum_{i=1}^m (c_i - \bar{c})^2 \quad (3)$$

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad didžiausia galima nuokrypio nuo rangų vidurkio kvadratų suma apskaičiuojama toliau, tik visiškai sutampant ekspertų nuomonei ir nesant sutampančių rangų (žr. 4 formulę).

$$S_{max} = \frac{n^2(m^3-m)}{12} \quad (4)$$

Kada:  $n$  – ekspertų skaičius;

Toliau, siekiant apskaičiuoti Konkordacijos koeficientą ( $W$ ), kada nėra sutampančių reikšmių,  $W$  gali būti apskaičiuojama pagal 5 formulę, o kada ekspertų vertinimuose yra sutampančių rangų,  $W$  apskaičiuojamas naudojant 6 formulę.

$$W = \frac{12S}{n^2(m^3-m)} \quad (5)$$

$$W = \frac{12S}{n^2(m^2-m) - n \sum_{j=1}^n T_j} \quad (6)$$

Kada:

$S$  – nuokrypio nuo rangų vidurkio suma;

$n$  – ekspertų skaičius;

$m$  – ekspertizės objektų skaičius;

$T$  – sutampančių rangų eilutėje skaičius.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Kendall konkordacijos suderinamumo koeficiento  $W$  reikšmei esant daugiau už 0,6 ekspertų vertinimo suderinamumas yra pakankamas bei statistiškai reikšmingas ir galimas naudoti tolimesniuose tyrimuose (Vyšniauskaitė ir Miečinskienė, 2020).

Ekspertinis vertinimas buvo organizuojamas tokiu nuoseklumu:

1. Atliktas ekspertų apklausos metodo parinkimas;
2. Atlikta ekspertų atranka;
3. Sudaryta anketinė ekspertų vertinimo apklausa;
4. Ekspertams, elektroniniu paštu, pateikta nuoroda į virtualią anketą sudaryta [www.manoapklausa.lt](http://www.manoapklausa.lt) platformoje;
5. Atlikta ekspertų vertinimo rezultatų analizė naudojant: Excel skaičiuoklę gautus duomenis vizualizuojant lentelėmis ir grafikais; SPSS statistinis paketą ekspertų vertinimo suderinamumui nustatyti.

Ekspertinės informacijos gavimui pasirinktas apklausos anketavimo būdu metodas (Cohen, Manion ir Morrison, 2017). Atrinktiems ekspertams buvo pateikta anketa (žr. 3 priedą), kurią sudarė 25 klausimai, iš kurių du pirmi klausimai buvo skirti pareigybiniam ekspertų statusui, darbo stažui nustatyti, bei nustatyti jų patirti organizuojant/ vykdanč decentralizuotą ir centralizuotą finansų kontrolę. Aštuoni tiriamosios dalies klausimai buvo išreikšti teiginiais 5 balų *likert* skalėje, kada ekspertų buvo prašoma nurodyti savo pritarimo lygį dėl teiginių, susijusių su finansų kontrolės priemonių, procedūrų ir finansų kontrolės nuoseklumo vykdymu, be kurių Šiaulių apskaitos centro finansų kontrolė būtų neveiksminga, bei nurodyti pritarimo lygį dėl siūlomo Šiaulių apskaitos centro centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelio tinkamumo. Baigiamąją anketinės apklausos dalį sudarė 12 klausimų, kuriais buvo siekiama nustatyti, kokios finansų kontrolės vykdymo procedūros yra atliekamos išankstinės einamosios ir paskesnės finansų kontrolės metu ir nustatyti ekspertų nuomonę dėl Apskaitos centre vykdomos finansų kontrolės tinkamumo, racionalumo bei rezultatyvumo. Ekspertų vertinimas atliktas 2023 m. kovo – balandžio mėnesiais. Nuoroda į apklausos anketą buvo išsiųsta kiekvienam ekspertui elektroniniu paštu. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad dalyvauti ekspertų vertinimo apklausoje sutiko 100 proc. pakviestų ekspertų (pakviesti 4 ekspertai). Pabrėžtina tai, kad pasirinkti ekspertai yra vadovaujančias pareigas Šiaulių apskaitos centre užimantys asmenys, kurie organizuoja, vykdo ir prižiūri Šiaulių apskaitos centre vykdomą centralizuotos apskaitos finansų kontrolę. Taip pat pažymėtina tai, kad vykdanč ekspertų vertinimo anketinę apklausą, buvo laikomasi svarbiausių etikos principų.

### **3. FINANSŲ KONTROLĖS MODELIO SUKŪRIMO, ŠIAULIŲ MIESTO SAVIVALDYBĖS APSKAITOS CENTRO VYKLANČIO CENTRALIZUOTĄ APSKAITĄ ATVEJO, TYRIMO REZULTATAI**

#### **3.1. Šiaulių miesto apskaitos centro dokumentų analizės tyrimo rezultatai**

Remiantis 2022 m. liepos 7 d. sprendimu Nr. T-290 „Dėl Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. liepos 1 d. sprendimo Nr. T-323 „Dėl biudžetinės įstaigos Šiaulių apskaitos centro steigimo ir nuostatų patvirtinimo“ pakeitimo“, Šiaulių miesto savivaldybės centralizuotą biudžetinių įstaigų apskaitą vykdančią Apskaitos centrą vykdo šias su savivaldybės įstaigomis susijusias funkcijas: kontroliuoja atsiskaitymus ir juo įtraukia į apskaitą; organizuoja biudžeto programų parengimą; vykdo ir organizuoja įsipareigojimų ir turto inventorizaciją; kontroliuoja ir rengia mokėjimų pavedimus ir teikia informaciją apie lėšas bankuose; apskaičiuoja ir perveda, nustatytu laiku, savivaldybės įstaigų darbuotojų, darbo užmokestį ir kitas išmokas; apskaičiuoja ir perveda gyventojų pajamų mokestį bei valstybinio socialinio draudimo įnašus; teikia ir rengia Valstybinei mokesčių inspekcijai - gyventojų pajamų mokesčio deklaracijas, valstybės institucijoms – metines, ketvirtines ir mėnesines ataskaitas; vykdo kitas teisės aktuose nurodytas funkcijas, kurios yra susijusios su savivaldybės įstaigos finansinės apskaitos tvarkymu. Atsižvelgiant į Apskaitos centro vykdomas funkcijas ir siekį užtikrinti šių apskaitos centro atliekamų funkcijų tinkamumą, skaidrų, efektyvų, ekonomišką, teisėtą finansinių išteklių panaudojimą sumažinant galimą ir nepageidaujamą riziką, svarbų vaidmenį Apskaitos centre atlieka vykdoma finansų kontrolė, kuri yra atliekama remiantis Apskaitos centro direktoriaus įsakyme Nr. V-16 „Dėl Šiaulių apskaitos centro vidaus kontrolės tvarkos aprašo ir finansų kontrolės taisyklių patvirtinimo“ pateiktomis finansų kontrolės taisyklėmis.

Remiantis atlikta Apskaitos centro įsakymo Nr. V-16 analize, finansų kontrolė - tai vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios tikslas yra „užtikrinti, kad apskaitos centro valdomas, naudojamas, saugomas bei disponuojamas turtas atitiktų teisėtumo bei patikimo finansų valdymo principus“. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad, remiantis minėtu Apskaitos centro direktoriaus įsakymu, finansų kontrolė įstaigoje turi būti vykdoma ir organizuojama taip, kad užtikrintų nuolatinį kontrolės procedūrų vykdymą, tinkamą atlikimą, užtikrinti jos nenutrūkstamą funkcionavimą, racionalų atlikimą, funkcijų atskyrimą, rezultatyvumą, prieigos kontrolę, periodines peržiūras bei procedūrų standartizavimą ir skaidrumą. Įsakymas Nr. V-16 reglamentuoja Šiaulių Apskaitos centro finansų kontrolės organizavimą ir finansų kontrolę atliekančių darbuotojų pareigas ir atsakomybes, kuriomis siekiama užtikrinti vidaus kontrolę orientuotą į skirtų asignavimų, turto ekonomišką, teisėtą, veiksmingą, racionalų ir rezultatyvų panaudojimą bei Apskaitos centro darbuotojų

gebėjimų dėl piniginių išteklių valdymo ir kontrolės sustiprinimą. Buvo nustatyta, kad Šiaulių apskaitos centre įdiegta finansų kontrole yra siekiama įgyvendinti šiuos tikslus: užtikrinti teisingą biudžeto sudarymą ir jo vykdymą; ekonomiškai, efektyviai, skaidriai, rezultatyviai ir pagal paskirtį apskaityti ir naudoti turtą; laiku gauti finansinę informaciją, sudaryti tikslią, patikimą finansinę atskaitomybę, programų vykdymą ir kitas ataskaitas; užtikrinti sutartinių įsipareigojimų tretiesiems asmenims atitikimą teisėtumo ir patikimo finansų valdymo principams; apsaugoti turtą nuo sukčiavimo, pasisavinimo, iššvaistymo, neteisėto naudojimo, valdymo ir disponavimo juo ar kitų neteisėtų veikų; užtikrinti teisės aktų ir sutartinių įsipareigojimų. Siekiant užtikrinti Apskaitos centro finansų kontrolės tikslų pasiekimą didelis dėmesys yra skiriamas priemonėms, kurios padeda užtikrinti finansų kontrolės elementų (kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės aplinkos, informavimo, komunikavimo ir informacinių sistemų, stebėsenos) įgyvendinimą. Atlikta Apskaitos centro vidaus dokumentų analizė leido identifikuoti šias priemones:

- **Kontrolės aplinka.** siekiant užtikrinti kontrolės aplinkos elemento įgyvendinimą Apskaitos centre yra reglamentuotos finansų kontrolės taisyklės, apskaitos padalinio nuostatai, darbuotojų pareigybių instrukcijos, nustatyta personalo valdymo politika, reglamentuotas darbo etikos kodeksas bei įdiegtos patikimos informacinės sistemos. Taip pat, Apskaitos centre yra užtikrinama tinkama darbuotojų kvalifikacija, vykdomas darbuotojų funkcijų atskyrimas, nuolatinė ir kryptinga korupcijos prevencijos politika, kuri padeda užtikrinti skaidrią ir veiksmingą darbuotojų veiklą, o įstaigos kontrolę užtikrina Apskaitos centro direktorius.
- **Rizikos vertinimas.** Apskaitos centre yra reglamentuojamas rizikos valdymo procesas, vykdomas apskaitos registrų tikrinimas ir inventorizacija, taip pat, vykdomas rizikos veiksnių, jos reikšmingumo nustatymas ir pasireiškimo tikimybė ir galimas poveikis veiklai. Taip pat, yra vykdomas toleruotinos rizikos nustatymas, rizikos veiksnių sąrašo sudarymas, jos valdymo priemonių nustatymas bei vykdoma nuolatinė ir periodiška rizikos plano peržiūra ir stebėseną.
- **Kontrolės veikla.** Kontrolės veiklos elementui įgyvendinti Apskaitos centre yra nustatyta apskaitos politika ir užtikrinamas politikų ir procedūrų taikymas, kada kontrolės veikla yra įgyvendinama taikant atitinkamas įstaigoje patvirtintas politikas ir procedūras. Taip pat, apskaitos centre yra užtikrinamas darbuotojų funkcijų atskyrimas, įgaliojimų suteikimas, atliekama operacijų dokumentacija, veiklos rezultatų peržiūra, vykdomas nuolatinis ūkinių operacijų patikrinimas.
- **Informavimas, komunikavimas ir informacinės sistemos.** Šio elemento įgyvendinimui užtikrinti, Apskaitos centre yra nustatyta dokumentų saugojimo tvarka ir terminai, yra

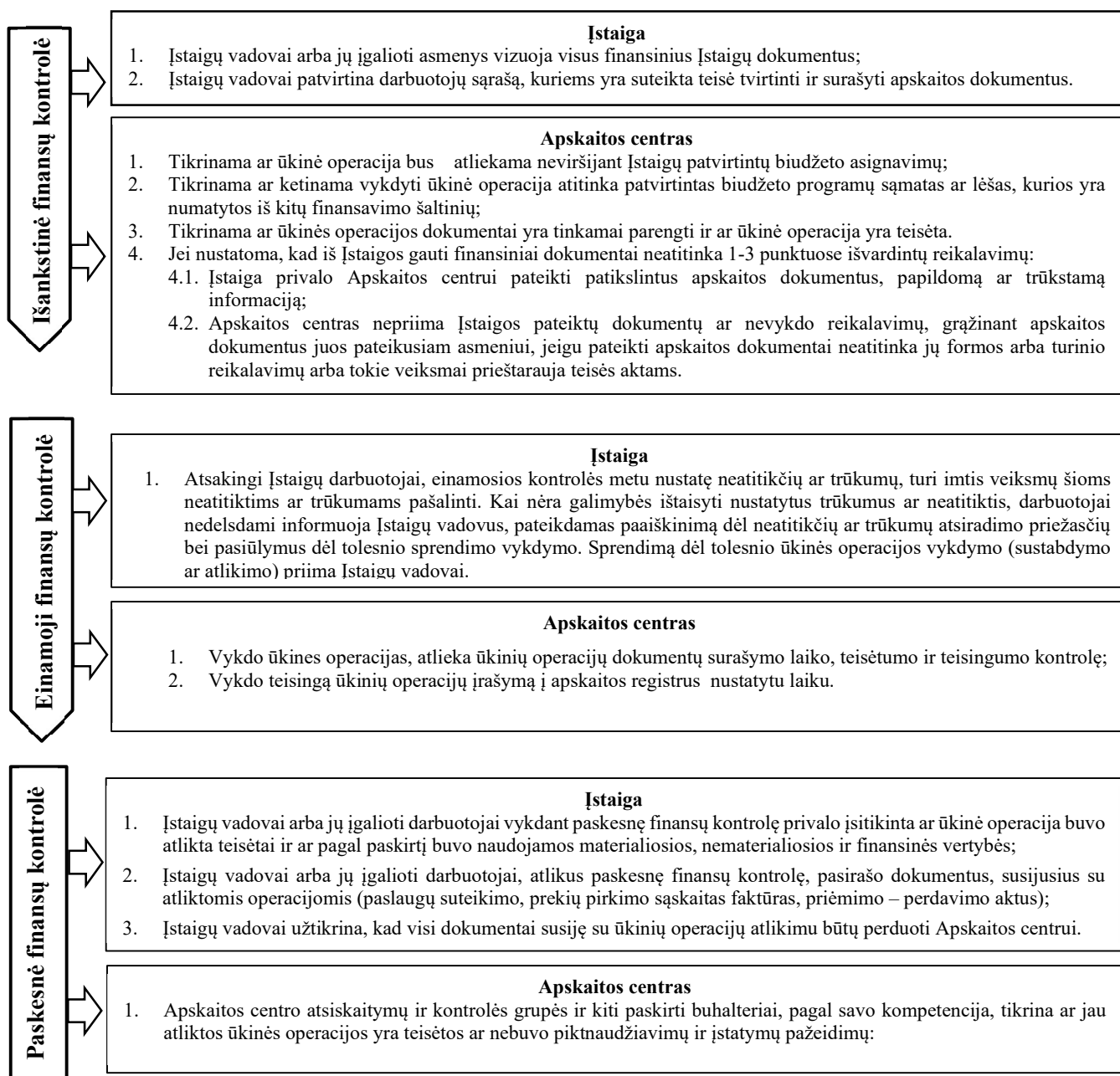
įdiegtos organizacinės, techninės ir programinės įrangos, kurios užtikrina informacijos apsaugą jos publikavimo šaltiniuose, bei vieša informacija yra skelbiama Apskaitos centro internetinėje svetainėje. Taip pat, informavimo ir komunikavimo elemento įgyvendinimui užtikrinti, Apskaitos centras vykdo vidinę ir išorinę komunikaciją, kada vidinė informacija yra vykdoma, gyvai, elektroniniu paštu, telefonu, naudojant komunikacijos kanalus, programas ir rengiami susirinkimus, o išorės komunikacija vykdoma perduodant informaciją išorės informacijos vartotojams ir užtikrinant informacijos gavimą iš jų naudojant Apskaitos centre įdiegtas komunikacijos priemones.

- **Stebėseną.** Stebėsenos elemento įgyvendinimui, centras yra paskyręs atsakingus asmenis už finansų kontrolės stebėjimą, vykdo nuolatinę stebėseną integruotą į kasdienes centro apskaitos vykdomas operacijas. Taip pat, centre yra vykdomi atskiri vertinimai atliekami išorės ir vidaus auditorių, o vertinimo rezultatai yra pateikiami Apskaitos centro direktoriui ar jį pavaduojančiam vyr. buhalteriu.

Finansų kontrolė Apskaitos centre turi būti vykdoma laikantis kontrolės nuoseklumo vykdant išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę. Remiantis informacija, pateikta 6 paveiksle „Šiaulių Apskaitos centro ūkinių operacijų finansų kontrolė“, išankstinė, einamoji ir paskesnė finansų kontrolė turi būti vykdoma tiek Apskaitos centre, tiek biudžetinėje Įstaigoje (Toliau – Įstaiga), kurios centralizuotą apskaitą vykdo Apskaitos centras. Remiantis 7 paveiksle pateikta informacija, už Apskaitos centre vykdomą išankstinę finansų kontrolę yra atsakingas Apskaitos centro vyriausiasis buhalteris ir jo pavaduotojai, Įstaigoje – jos vadovas ir (arba) vadovo įgalioti asmenys. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad visus finansinius Įstaigų dokumentus (sprendimus dėl turto įsigijimo, disponavimo, naudojimo, prisiimtų įsipareigojimų, ir kitų ūkines operacijas ar ūkinius įvykius pagrindžiančius dokumentus) vizuoja Įstaigų vadovai, arba Įstaigų vadovų paskirti asmenys. Taip pat, išankstinės finansų kontrolės metu, Įstaigų vadovai privalo pateikti darbuotojų sąrašą, kuriems yra suteikta teisė tvirtinti ir surašyti apskaitos dokumentus. Apskaitos centro darbuotojai atsakingi už išankstinės finansų kontrolės vykdymą turi priimti arba atmesti sprendimus, kurie yra susiję su įsipareigojimais tretiesiems asmenims ir turto panaudojimu. Prieš sprendimų tvirtinimą biudžetinių įstaigų vadovams, Apskaitos centro darbuotojai privalo nustatyti ar ūkinės operacijos yra teisėtos, ar susiję dokumentai su operacijų atlikimu yra tinkami ir ar ūkinėms operacijoms atlikti pakaks patvirtintų asignavimų. Taip pat, pastebėta tai, kad Apskaitos centre vykdoma išankstinė finansų kontrolė turi būti atskirta nuo sprendimų iniciavimo ir vykdymo.

## 7 paveikslas

Šiaulių apskaitos centro ūkinių operacijų finansų kontrolė.



Šaltinis sudarytas autoriaus, remiantis įsakymu Nr. V-16 „Dėl Šiaulių apskaitos centro vidaus kontrolės tvarkos aprašo ir finansų kontrolės taisyklių patvirtinimo“

Atsižvelgiant į įsakymą Nr. V-16, einamąją finansų kontrolę Apskaitos centre atlieka paskirtas buhalteris, kuriam yra pavestas ūkinių operacijų įrašymas į apskaitą, Įstaigoje – paskirti atsakingi darbuotojai. Vykdoma einamoji finansų kontrolė Apskaitos centre turi būti atliekama lėšų naudojimo metu. Jos pagalba siekiama užtikrinti tinkamai ir laiku vykdomus Įstaigų priimtus sprendimus dėl turto panaudojimo. Šios kontrolės metu vykdomi ūkinių operacijų atlikimo kokybės ir terminų patikrinimai (ar perkamos paslaugos ir prekės atitinka sutartyse nurodytas



sąlygas ir reikalavimus), dalyvaujama priimant prekes, darbus atrankos būdu ar teikiant paslaugas. Einamoji finansų kontrolė apima ūkinių operacijų surašymo laiko, teisingumo ir teisėtumo kontrolę bei teisingą ūkinių operacijų įrašymą į apskaitos registrus nustatytu laiku. Kaip teigiama finansų kontrolės taisyklės reglamentuojančiame įsakyme, paskesnė finansų kontrolė turi būti vykdoma siekiant nustatyti, kaip yra įvykdyti Įstaigų priimti sprendimai dėl įsipareigojimų tretiesiems asmenims ir turto panaudojimo. Paskesnės finansų kontrolės metu turi būti vykdomi patikrinimai, susiję su jau atliktais veiksmais, siekiant nustatyti ar pagal paskirtį ir teisėtai buvo panaudotos materialinės vertybės, lėšos, ar nebuvo piktnaudžiavimų ir įstatymų pažeidimų. Vykdamas finansų kontrolę Apskaitos centras privalo užtikrinti tinkamą atliekamų funkcijų atskyrimą, kada kiekvieno darbuoto užduotys turi būti aiškios, logiškos, o pareigos, teisės ir atsakomybės nurodytos darbuotojo pareigybės aprašyme. Be to, turi būti užtikrinama, kad tas pats darbuotojas, tuo pačiu metu nebūtų atsakingas už sprendimų dėl turto panaudojimo, ūkinių operacijų arba įsipareigojimų tretiesiems asmenims priėmimą, vykdymą, tvirtinimą ir apskaitą bei užtikrinama, kad darbuotojas vykdantis išankstinę finansų kontrolę nedalyvautų paskesnės finansų kontrolės vykdyme.

Remiantis atlikta Šiaulių Apskaitos centro finansų kontrolės procedūrų analize, atkreipiamas dėmesys į tai, kad, vadovaujantis įsakymu Nr. V-16 patvirtintomis Finansų kontrolės taisyklėmis, Apskaitos centro finansų kontrolės reikalavimai yra skirstomi pagal atskiras procedūras: ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų registravimas ir kontrolė; pinigų ir jų ekvivalentų priežiūra, apskaita ir kontrolė; turto priežiūra, apskaita ir kontrolė; registrų priežiūra, sudarymas ir kontrolė; informacinė sistema; ataskaitų teisingumas; klaidų prevencija; biudžeto vykdymo ir sudarymo teisingumas.

- **Ūkinių įvykių ir operacijų priežiūra, registravimas ir kontrolė.** Apskaitos centro darbuotojai privalo užtikrinti, kad visos atliktos ūkinės operacijos ir įvykiai per nustatytą laikotarpį, būtų patvirtinti atsakingų asmenų ir teisingai fiksuojami apskaitos dokumentuose, kad visi dokumentuose fiksuoti ūkiniai įvykiai ir operacijos būtų perkeltami į apskaitos registrus ir teisinga verte užregistruoti tinkamose buhalterinėse sąskaitose. Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į tą patį apskaitos registrą turi būti įtraukiami vieną kartą, o jų apskaitos dokumentai surašomi teisingai, laiku, užtikrinant dokumentuose esančių duomenų tikrumą bei ūkinių operacijų teisėtumą. Ūkinių operacijų ir įvykių dokumentai Apskaitos centrui privalo būti pateikiami nedelsiant arba ne vėliau nei per penkias darbo dienas nuo buhalterinės apskaitos dokumentų pasirašymo arba jų gavimo.
- **Pinigų ir jų ekvivalentų apskaita, priežiūra ir kontrolė.** Šias procedūras vykdantys darbuotojai turi užtikrinti, kad banko sąskaitų išlaidos, įplaukos ir likučiai atitiktų registrų

likučius, kad visos gautinos ir mokėtinos banko operacijos būtų užregistruotos ir patvirtintos apskaitoje, užtikrinant jų užregistravimą teisinga verte ir tinkamais buhalteriniais įrašais apskaitos registruose ir apskaitos dokumentuose.

- **Įsipareigojimų apskaita, priežiūra ir kontrolė.** Atsakingi darbuotojai privalo užtikrinti, kad visi įsipareigojimai, jų padidėjimas ar sumažėjimas būtų patvirtintas apskaitos dokumentais.
- **Turto apskaita, priežiūra ir kontrolė.** Šias procedūras vykdydantys darbuotojai privalo užtikrinti, kad visas turto judėjimas būtų patvirtinamas apskaitos dokumentais ir registruojamas apskaitoje bei užkertamas kelias turto praradimui. Taip pat, kaip teigiama įsakyme Nr. V-16, svarbu užtikrinti, kad nusidėvėjęs turtas naudojamas veiklai, būtų apskaitomas apskaitoje, kad turtas esantis apskaitoje turėtų inventoriaus numerius, kad turtui būtų nustatytas ilgalaikio tarnavimo laikas ir atliekama turto inventorizacija nustatytu laikotarpiu. Vykdydant turto apskaitą, priežiūrą ir kontrolę, už nenaudojamą ir perduotą naudoti turtą yra atsakingi darbuotojai, o turto naudoti išdavimo sistema privalo būti aiški ir patikima. Pabrėžiama tai, kad darbuotojai perimdami turtą naudoti, privalo prisiimti atsakomybę už tinkamą naudojimąsi juo.
- **Registrų sudarymas, priežiūra ir kontrolė.** Vykdydant registrų sudarymą priežiūrą ir kontrolę privaloma atlikti apskaitos įrašų susistemimą ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų suvestinėje (apskaitos registre), kurioje yra sumuojami, rūšiuojami ir apibendrinami apskaitos dokumentų duomenys, o apskaitai tvarkyti privaloma naudoti „Biudžetas VS“ apskaitos informacinės sistemos apskaitos registrus, kurie turi būti informatyvūs ir tenkinantys apskaitą reglamentuojančius teisės aktų reikalavimus. Sudarant apskaitos registrus informacinių technologijų pagalba, privalo būti sutikrinama visa buhalterinių dokumentų ir registrų įrašų informacija, o registrų duomenys privalo būti saugomi informacinių sistemų serveriuose.
- **Informacinės sistemos kontrolė.** Šios kontrolės tikslas yra apsaugoti duomenis, programinę ir kompiuterinę įrangą nuo neteisėto pakeitimo, sunaikinimo, sugadinimo ar naudojimo ir užtikrinti nenutrūkstamą saugų ir patikimą duomenų įvestį ir apdorojimą. Kaip teigiama įstatyme Nr. V-16, darbuotojai dirbantys su informacine sistema turi turėti tinkamą kvalifikaciją ir pagal jų atliekamas funkcijas suteiktas vartotojo teisės. Informacinė sistema turi būti sukurta taip, kad būtų užtikrinamas atliktų veiksmų atsekamumas, o informacinės sistemos gedimo atveju už sutrikimų šalinimą būtų paskirtas atsakingas kompiuterininkas ar informacinės sistemos tiekėjas. Be to, svarbu užtikrinti, kad informacinės sistemos užtikrintų tinkamą ir reikalingą pradinių duomenų įvedimą, apdorojimą, keitimąsi informacija ir duomenimis bei ataskaitų rengimą, o kiekvienas dokumentas įtrauktas į informacinę sistemą turi turėti savo numerį.

- **Ataskaitų teisingumas.** Ataskaitos Apskaitos centre turi būti rengiamos tikslios, išsamios ir numatytais terminais.
- **Klaidų prevencija.** Svarbu užtikrinti klaidų atvejų dėl neatidumo, išsiblašymo ar kitų priežasčių mažinimą, atlikti klaidų, neatitikimų ir pažeidimų atvejų analizę užtikrinant tikslų ir savalaikį duomenų taisymą bei Įstaigų informavimą apie neatitikimų, klaidų ar pažeidimų atvejus.
- **Biudžeto sudarymas ir vykdymas.** Atsakingi darbuotojai turi užtikrinti biudžeto vykdymą pagal patvirtintas programas, pastoviai vykdant efektyvų patvirtintų programų asignavimų valdymą, biudžeto projektą rengtų vadovaujantis Įstaigos strateginiu planu, o biudžeto projektui parengti teisinga informacija turi būti pateikiama remiantis biudžeto rengimo grafike numatytais terminais.

Apibendrinant galima teigti, kad remiantis atlikta vidaus dokumentų analize, Šiaulių Apskaitos centre yra įdiegtos priemonės ir procedūros, kurias vykdant subjektas užtikrina vidaus kontrolės elementų - kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo bei stebėsenos - įgyvendinimą. Remiantis Apskaitos centro dokumentuose reglamentuojamomis finansų kontrolės taisyklėmis, Apskaitos centre yra vykdomos finansų kontrolės procedūros, kuriomis centras užtikrina: ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimą, priežiūrą ir kontrolę; pinigų ir jų ekvivalentų apskaitą, priežiūrą ir kontrolę; įsipareigojimų apskaitą, priežiūrą ir kontrolę; turto apskaitą priežiūrą ir kontrolę; registrų sudarymą, jų priežiūrą ir kontrolę, informacinės sistemos užtikrinimą, ataskaitų teisingumą; klaidų prevenciją; biudžeto sudarymo ir vykdymo teisingumą. Tiek Šiaulių apskaitos centre, tiek biudžetinėje įstaigoje, kurios apskaitą tvarko Apskaitos centras, yra vykdoma išankstinė, einamoji ir paskesnė finansų kontrolė, kurių metu tiek Apskaitos centras, tiek biudžetinė įstaiga vykdo kiekvienai kontrolei atitinkamas procedūras.

### 3.2. Šiaulių miesto apskaitos centro darbuotojų anketinės apklausos tyrimo rezultatai

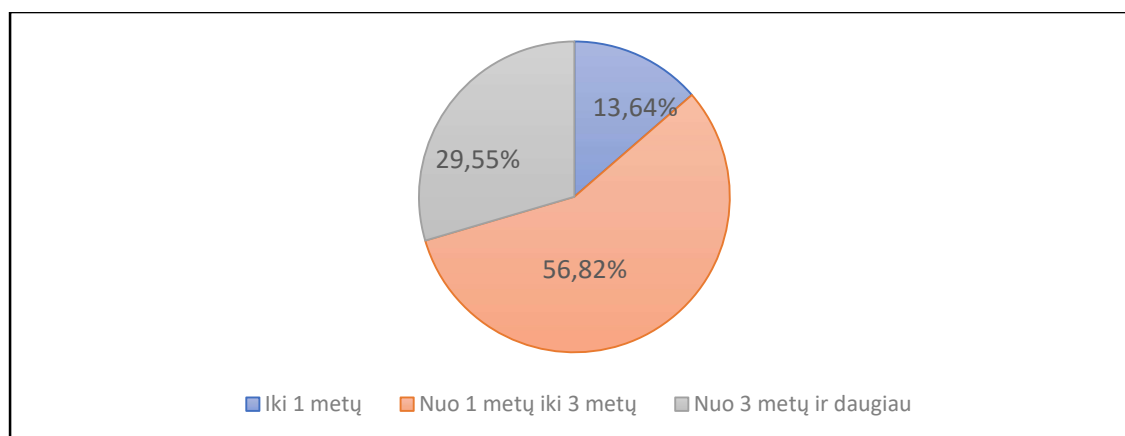
Remiantis Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu Nr. IX-1253, finansų kontrolės tikslas yra užtikrinti, kad savivaldybių ir valstybės turto naudojimas, valdymas, apsauga, disponavimas juo bei sutartiniai įsipareigojimai tretiesiems asmenims atitiktų teisėtumo bei patikimo finansų valymo principus. Siekiant tai užtikrinti, finansų kontrolė viešojo sektoriaus subjekte turi būti atliekama atsižvelgiant į viešojo sektoriaus subjekto vadovo patvirtintas finansų kontrolės taisyklės, viešojo sektoriaus subjekto veiklos ypatumus, apskaitos ir informacinę sistemą bei turto apsaugos būklę. Atsižvelgiant į Šiaulių apskaitos centro siekį – užtikrinti valdomo, naudojamo ir disponuojamo turto ekonomišką, efektyvų ir teisėtą panaudojimą išvengiant galimos

rizikos ir sukčiavimo, Šiaulių apskaitos centro vadovas, direktorius, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu IX -1253, Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašu, Patvirtintu Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ bei įsakymais Nr. 1K -170 „Dėl viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ ir Nr.1K – 195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“, yra sukūrus ir prižiūri finansų kontrolės veikimą Šiaulių apskaitos centre.

Siekiant nustatyti, ar Šiaulių apskaitos centro direktoriaus vidaus dokumentuose reglamentuojamos finansų kontrolės procedūros ir priemonės, kuriomis yra užtikrinamas finansų kontrolės elementų įgyvendinimas, yra vykdomos praktiškai, buvo atlikta centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų anketinė apklausa. Remiantis anketinės apklausos rezultatais, apklausoje dalyvavo 44 respondentai, vykdančys centralizuotą apskaitą Šiaulių apskaitos centre (Žr. 8 paveikslą).

## 8 paveikslas

*Centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų darbo stažas, Šiaulių Apskaitos centre*



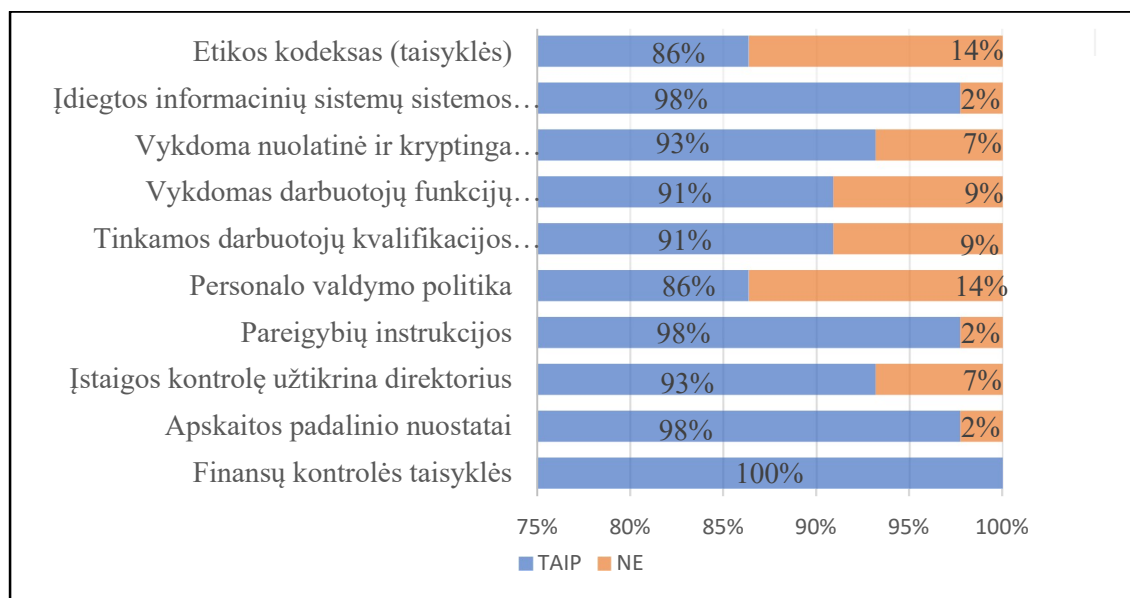
Šaltinis: sudaryta autoriaus rymantis tyrimo rezultatais.

Remiantis 8 paveiksle pateiktais duomenimis, iš 44 centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų, 56,82 proc. respondentų Apskaitos centre dirba nuo 1 metų iki 3 metų, 29,55 proc. respondentų Apskaitos centre dirba 3 metus ir ilgiau, o mažiausioji respondentų dalis (13,64 proc.) Apskaitos centre dirba iki 1 metų. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad 86,37 proc. apklausoje dalyvavusių respondentų, Apskaitos centre, dirba daugiau nei 1 metus, o tai leidžia teigti, kad darbuotojai nėra nauji ir yra susipažinę su Apskaitos centre vykdomomis finansų kontrolės procedūromis ir priemonėmis, kuriomis yra užtikrinamas finansų kontrolės įgyvendinimas Šiaulių Apskaitos centre.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad atliktos Šiaulių Apskaitos centro darbuotojų anketinės apklausos rezultatai leidžia patvirtinti, kad Apskaitos centro vidaus dokumentuose reglamentuojamos priemonės finansų kontrolės elementų, kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo bei stebėsenos, įgyvendinimo užtikrinimui yra įdiegtos Šiaulių apskaitos centre ir vykdomos praktiškai. Anketinėje apklausoje respondentams buvo pateikti penki klausimų blokai su iš anksto pateiktais atsakymų variantais, kada kiekvienas respondentas turėjo nurodyti, ar priemonės, reglamentuojamos Apskaitos centro vidaus dokumentuose yra įdiegtos ir vykdomos praktiškai. Pabrėžtina, kad kiekvienas klausimų blokas buvo orientuotas į skirtingo elemento įgyvendinimo priemones. Remiantis anketinės apklausos rezultatais, Šiaulių Apskaitos centre yra įdiegtos ir praktiškai vykdomos/ taikomos kontrolės aplinkos elemento užtikrinimo priemonės, reglamentuojamos Apskaitos centro vidaus dokumentuose. (Žr. 9 paveikslą)

## 9 paveikslas

*Šiaulių Apskaitos centre taikomos priemonės kontrolės aplinkos įgyvendinimo užtikrinimui*



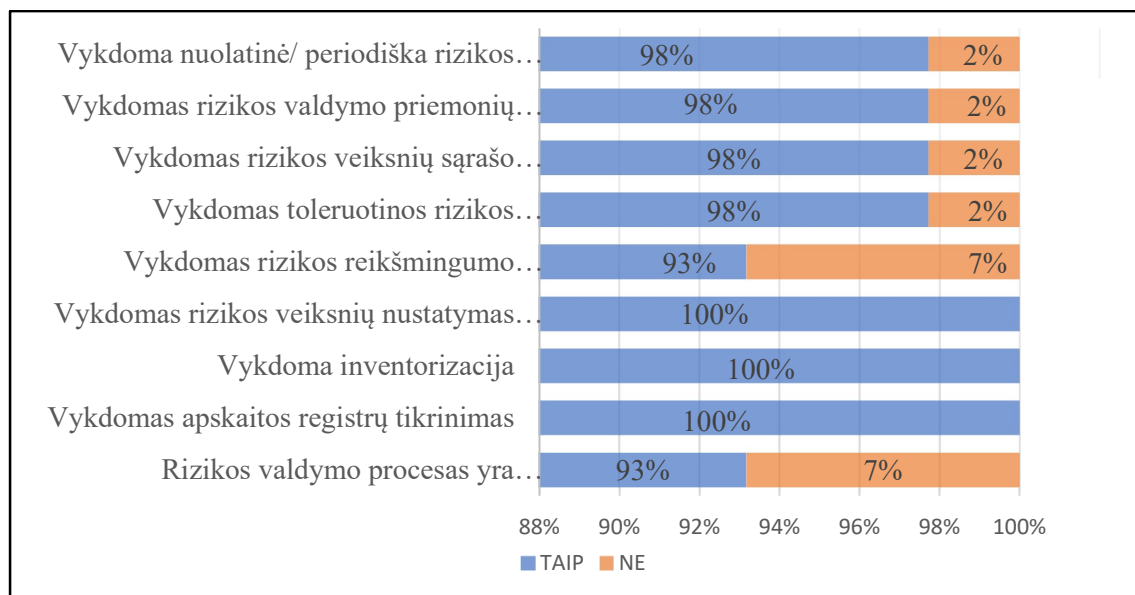
Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Remiantis tyrimo rezultatais, pateiktais 9 paveiksle, 100 proc. apklausoje dalyvavusių respondentų sutinka, kad kontrolės aplinkos elemento įgyvendinimo užtikrinimui Apskaitos centre yra taikomos finansų kontrolės taisyklės. 86 proc. ir daugiau apklausoje dalyvavusių respondentų sutinka, kad Apskaitos centre yra įdiegtos ir taikomos Apskaitos centro dokumentų analizės metu identifikuotos priemonės, kuriomis Apskaitos centre yra užtikrinamas kontrolės aplinkos elemento įgyvendinimas. Pastebėtina tai, kad nors didžioji dalis respondentų ir sutinka, kad finansų kontrolės elementų įgyvendinimo priemonės reglamentuojamos apskaitos centro vidaus dokumentuose yra taikomos praktiškai, tačiau 14 proc. respondentų mano, kad Apskaitos centre

yra netaikoma personalo valdymo politika, 9 proc. respondentų nesutinka, kad Apskaitos centre yra vykdomas darbuotojų funkcijų atskyrimas ir užtikrinama darbuotojų kvalifikacija, 7 proc. respondentų mano, kad Apskaitos centre nėra vykdoma kryptinga korupcijos prevencijos politika ir kad įstaigos finansų kontrolę užtikrina įstaigos direktorius, 2 proc. respondentų mano, kad Apskaitos centre nėra sukurtų apskaitos padalinių nuostatų, pareigybių instrukcijų, ir, kad Apskaitos centre nėra užtikrinamas informacinių sistemų veikla ir patikimumas. Atsižvelgiant į tai, kad didžioji dalis respondentų, daugiau nei 86 proc., sutinka, kad identifikuotos kontrolės aplinkos įgyvendinimo užtikrinimo priemonės yra taikomos Apskaitos centre, galima teigti, kad procedūros, reglamentuojamos Šiaulių Apskaitos centro vidaus dokumentuose, kontrolės aplinkos įgyvendinimui užtikrinti, yra taikomos ir vykdomos praktiškai.

## 10 paveikslas

*Šiaulių Apskaitos centre taikomos priemonės rizikos vertinimo įgyvendinimo užtikrinimui*



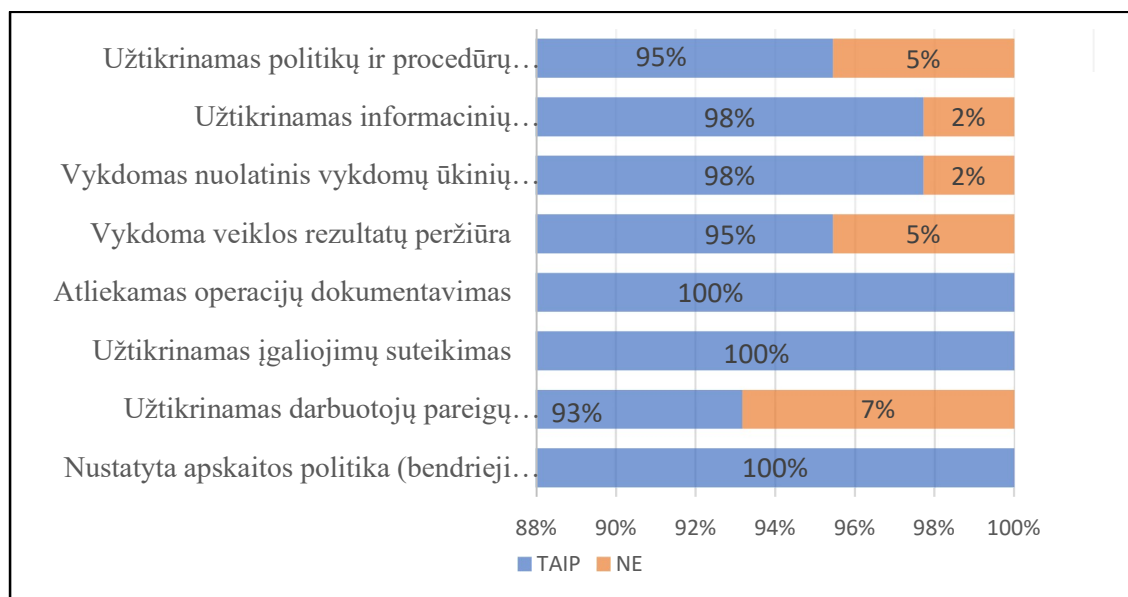
Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Atliekant tyrimą, buvo siekiama nustatyti, ar Šiaulių Apskaitos centro vidaus dokumentuose – finansų kontrolės taisyklėse, reglamentuojamos priemonės, rizikos vertinimo elemento įgyvendinimui užtikrinti, yra taikomos praktiškai. Remiantis 10 paveiksle pateiktais respondentų atsakymų duomenimis, respondentai visiškai sutinka (100 proc.), kad Apskaitos centre yra vykdomas rizikos veiksnių nustatymas, vykdoma inventorizacija bei vykdomas apskaitos registrų tikrinimas. Tačiau atkreipiamas dėmesys į tai, kad 7 proc. respondentų mano, kad tokios priemonės kaip rizikos reikšmingumo nustatymas ir rizikos valdymo proceso reglamentavimas nėra taikomas/ vykdomas Šiaulių Apskaitos centre. Atsižvelgiant į tai, kad daugiau nei 93 proc. apklausoje dalyvavusių respondentų sutinka, kad rizikos vertinimo

įgyvendinimo užtikrinimo priemonės yra taikomos Apskaitos centre, galima teigti, kad procedūros, reglamentuojamos Šiaulių Apskaitos centro vidaus dokumentuose, rizikos vertinimo įgyvendinimui užtikrinti, yra taikomos ir vykdomos praktiškai. Remiantis anketinės apklausos rezultatais, Šiaulių Apskaitos centre yra įdiegtos ir praktiškai vykdomos/ taikomos kontrolės veiklos elemento užtikrinimo priemonės (Žr. 11 paveikslą).

## 11 paveikslas

*Šiaulių Apskaitos centre taikomos priemonės kontrolės veiklos įgyvendinimo užtikrinimui*



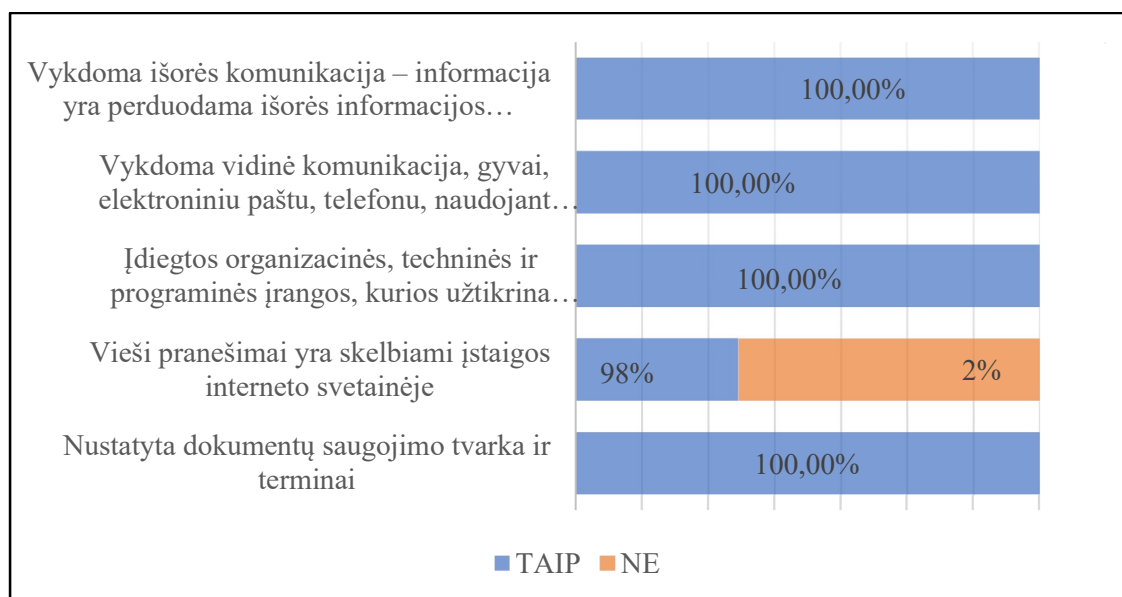
Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Remiantis 11 paveiksle pateiktais tyrimo rezultatais, 100 procentų apklausoje dalyvavusių respondentų sutinka, kad kontrolės aplinkos elemento įgyvendinimui užtikrinti Apskaitos centre yra atliekamas operacijų dokumentavimas, užtikrinamas įgaliojimų suteikimas bei yra nustatyta apskaitos politika. Taip pat, pastebėtina tai, kad nors ir didžioji dalis, net 93 proc., respondentų ir sutinka, kad dokumentų analizės metu identifikuotos kontrolės veiklos įgyvendinimo užtikrinimo priemonės yra taikomos Šiaulių Apskaitos centre, 7 proc. respondentų mano, kad Apskaitos centre nėra užtikrinamas darbuotojų pareigų atskyrimas, taip pat, 5 proc. apklausoje dalyvavusių respondentų mano, kad Apskaitos centre nėra užtikrinamas politikų ir procedūrų taikymas bei vykdoma veiklos rezultatų peržiūra, ir 2 proc. apklausoje dalyvavusių respondentų nesutinka, kad Apskaitos centre nėra užtikrinamas informacinių technologijų naudojimas ir tobulinama technologijų veikla. Atsižvelgiant į tai, kad remiantis tyrimo rezultatų duomenimis, daugiau nei 93 proc. apklausoje dalyvavusių respondentų sutinka, kad kontrolės aplinkos elemento įgyvendinimo užtikrinimo priemonės yra taikomos Apskaitos centre, galima teigti, kad procedūros, reglamentuojamos Šiaulių Apskaitos centro finansų kontrolės taisyklėse, kontrolės aplinkos įgyvendinimui užtikrinti, yra taikomos ir vykdomos praktiškai.

Remiantis, anketinės apklausos tyrimo rezultatais pateiktais 12 paveiksle, 100 proc. apklausoje dalyvavusių respondentų sutinka, kad Apskaitos centre, siekiant užtikrinti finansų kontrolės elemento – informavimo ir komunikavimo įgyvendinimą, yra vykdoma vidinė ir išorės komunikacija, yra įdiegtos organizacinės, techninės ir programinės įrangos, kurios padeda užtikrinti informacijos apsaugą jos publikavimo šaltiniuose bei sutinka, kad Apskaitos centre yra nustatyta dokumentų saugojimo tvarka ir terminai. Pastebėtina tai, kad nors ir 98 proc. apklausoje dalyvavusių respondentų sutinka, kad Apskaitos centro vieši pranešimai yra skelbiami Apskaitos centro interneto svetainėje, 2 proc. apklausoje dalyvavusių respondentų mano priešingai. Atsižvelgiant į tai, kad remiantis anketinės apklausos rezultatais daugiau nei 98 proc. respondentų sutinka, kad dokumentų analizės metu identifikuotos priemonės, informavimo ir komunikavimo elemento įgyvendinimui užtikrinti, yra vykdomos Apskaitos centre, galima teigti, kad procedūros, reglamentuojamos Šiaulių Apskaitos centro vidaus dokumentuose, informavimo ir komunikavimo elemento įgyvendinimui užtikrinti, yra taikomos ir vykdomos praktiškai.

## 12 paveikslas

*Šiaulių Apskaitos centre taikomos priemonės informavimo ir komunikavimo įgyvendinimo užtikrinimui*



Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

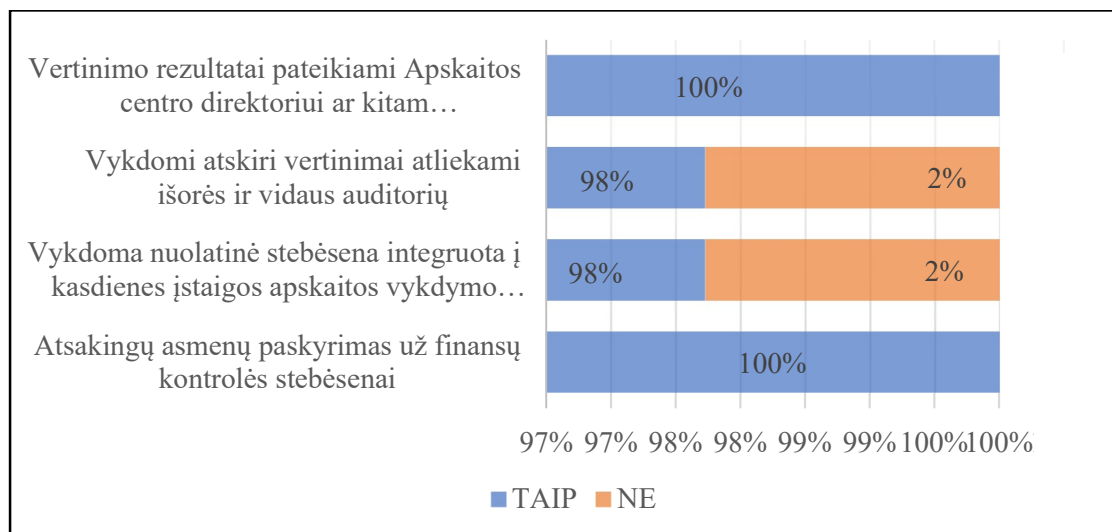
Atkreipiamas dėmesys į tai, kad atlikta Šiaulių Apskaitos centro dokumentų analizė, leido identifikuoti priemones, kuriomis Apskaitos centras užtikrina ne tik kontrolės veiklos, rizikos vertinimo, informavimo ir komunikavimo, bet ir stebėsenos elemento įgyvendinimą. Pažymėtina tai, kad siekiant nustatyti ar priemonės stebėsenos elemento įgyvendinimui užtikrinti yra ne tik reglamentuojamos Apskaitos centro vidaus dokumentuose, bet ir vykdomos/ taikomos praktiškai. Anketinėje Apskaitos centro centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų apklausoje



respondentams buvo pateiktas klausimas su iš karto pateiktais atsakymo variantais, kuriuo buvo siekiama nustatyti, ar priemonės reglamentuojamos Apskaitos centro finansų kontrolės taisyklėse yra taikomos Apskaitos centre (Žr. 13 paveikslą).

### 13 paveikslas

*Šiaulių Apskaitos centre taikomos priemonės stebėsenos įgyvendinimo užtikrinimui*



Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Remiantis anketinės apklausos tyrimo rezultatais, pateiktais 13 paveiksle, pastebėtina, kad 100 proc. apklausoje dalyvavusių respondentų sutinka, kad stebėsenos elemento įgyvendinimui užtikrinti Apskaitos centre vertinimų rezultatai yra pateikiami Apskaitos centro direktoriui ar jį pavaduojančiam asmeniui, bei, kad Apskaitos centre yra vykdomas atsakingų asmenų paskyrimas už finansų kontrolės stebėseną. Nors 98 proc. apklausoje dalyvavusių respondentų sutinka, kad Apskaitos centre yra vykdoma nuolatinė stebėseną, integruota į kasdienes Apskaitos centro vykdymo operacijas, ir, kad Apskaitos centre yra vykdomi atskiri vertinimai atliekami išorės ir vidaus auditorių, 2 proc. respondentų nesutinka, kad Apskaitos centre yra taikomos šios procedūros. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad net 98 proc. apklausoje dalyvavusių respondentų sutinka, kad Apskaitos centre yra vykdomos, identifikuotos stebėsenos elemento įgyvendinimo užtikrinimo procedūros, galima teigti, kad priemonės, reglamentuojamos Šiaulių Apskaitos centro vidaus dokumentuose, stebėsenos elemento įgyvendinimui užtikrinti, yra taikomos ir vykdomos praktiškai.

Pabrėžtina tai, kad anketinės apklausos pagalba buvo siekiama ne tik nustatyti, ar Apskaitos centro vidaus dokumentuose reglamentuojamos finansų kontrolės elementų įgyvendinimo priemonės, Šiaulių Apskaitos centre yra vykdomos/taikomos praktiškai, bet, taip pat, nustatyti ar Apskaitos centro vidaus dokumentuose reglamentuojamos finansų kontrolės

vykdymo procedūros yra atliekamos praktiškai. Remiantis 5 priede pateiktu 21 paveikslu, kuriame yra pateikiami susisteminti tyrimo rezultatai, dėl Šiaulių Apskaitos centre taikomų finansų kontrolės procedūrų. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad nors daugiau nei 90,91 proc. apklausoje dalyvavusių respondentų sutinka, kad Šiaulių Apskaitos centro vidaus dokumentuose reglamentuojamos finansų kontrolės vykdymo procedūros yra praktiškai vykdomos Apskaitos centre, dalis apklausoje dalyvavusių respondentų mano priešingai. Pastebėtina, tai kad 9 proc. respondentų nesutinka, kad Apskaitos centre ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių apskaitos dokumentai yra surašomi teisingai ir laiku bei, kad yra tikrinamas apskaitos dokumentuose esantis duomenų tinkamumas ir ūkinių operacijų teisėtumas. Taip pat, 7 proc. respondentų nesutinka, kad Apskaitos centre yra užtikrinamas klaidų darymo mažinimas dėl išsiblašymo ar kitų priežasčių bei, kad ataskaitoms parengti visa informacija yra gaunama laiku. 5 proc. respondentų, taip pat nesutinka, kad: Apskaitos centre yra užtikrinama, kad Biudžetinės įstaigos, kurių apskaitą vykdo Šiaulių Apskaitos centras, būtų operatyviai informuojamos apie klaidų, neatitikimų ar pažeidimų atvejus; kad Apskaitos centre yra analizuojami klaidų, neatitikimų ir pažeidimų atvejai, užtikrinant savalaikį ir tikslų duomenų taisymą; kad Apskaitos centre ataskaitos yra rengiamos nustatytais terminais, yra tikslios ir išsamios; kad dokumentuose užfiksuotos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai yra perkeliama į apskaitos registrus ir užregistruojami teisinga verte tinkamose buhalterinėse sąskaitose. Atsižvelgiant į tai, kad daugiau nei 90,91 proc. anketinėje apklausoje dalyvavusių respondentų sutinka, kad identifikuotos finansų kontrolės vykdymo procedūros yra vykdomos Apskaitos centre, galima teigti, kad finansų kontrolės vykdymo procedūros reglamentuojamos Šiaulių Apskaitos centro vidaus dokumentuose, yra taikomos ir vykdomos praktiškai.

Apibendrinant galima teigti, kad Šiaulių Apskaitos centro vidaus dokumentuose reglamentuojamos procedūros ir priemonės, finansų kontrolės elementų įgyvendinimui užtikrinti ir finansų kontrolei vykdyti yra vykdomos praktiškai. Remiantis tyrimo rezultatais, galima teigti, kad finansų kontrolės procedūros Apskaitos centre yra skirstomos į: ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų registravimą, priežiūrą ir kontrolę; pinigų ir jų ekvivalentų apskaitą, priežiūrą ir kontrolę; įsipareigojimų apskaitą ir kontrolę; turto apskaitą, priežiūrą ir kontrolę; registrų sudarymą, priežiūrą ir kontrolę; informacinių sistemų užtikrinimą; ataskaitų teisingumo užtikrinimą; klaidų prevenciją; biudžeto sudarymą ir vykdymą.

### **3.3. Centralizuotos apskaitos vykdymo Finansų kontrolės modelio sudarymas**

Atlikta Šiaulių Apskaitos centro vidaus dokumentų, reglamentuojančių centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolę, analizė ir centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų anketinė apklausa leido identifikuoti, kokiomis priemonėmis Šiaulių apskaitos centre yra

užtikrinamas finansų kontrolės elementų (kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo, stebėsenos) įgyvendinimas ir nustatyti Apskaitos centro darbuotojų vykdomas finansų kontrolės procedūras. Remiantis atliktos centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų anketinės apklausos rezultatais, Apskaitos centro vidaus dokumentuose (direktoriaus įsakymuose) reglamentuojamos finansų kontrolės įgyvendinimo priemonės ir vykdymo procedūros yra vykdomos praktiškai, o priemonės, kuriomis yra užtikrinamas finansų kontrolės įgyvendinimas ir Apskaitos centre vykdomos finansų kontrolės procedūros, remiantis Šiaulių Apskaitos centro finansų kontrolės taisyklėmis, leidžia užtikrinti Apskaitos centro vykdomą vidaus kontrolę, orientuotą į skirtų asignavimų, turto ekonomišką, teisėtą, racionalų, rezultatyvų ir veiksmingą naudojimą bei sustiprinti Apskaitos centro, apskaitą vykdančių darbuotojų, gebėjimus dėl piniginių išteklių kontrolės ir valdymo (Įsakymas Nr. V-16 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro vidaus kontrolės tvarkos aprašo ir finansų kontrolės taisyklių patvirtinimo“).

Atlikta Šiaulių Apskaitos centro vidaus dokumentų analizės ir Apskaitos centro, centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų, anketinės apklausos rezultatai leidžia pagrįsti pirmoje magistro darbo dalyje teorinės mokslinės literatūros ir teisės aktų analizės pagalba sudarytą finansų kontrolės modelį ir sudaryti centralizuotą apskaitą vykdančio, Šiaulių Apskaitos centro, centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelį (Žr. 4 priedą).

Remiantis Apskaitos centro vidaus dokumentų analizės rezultatais ir juos patvirtinančiais Apskaitos centro darbuotojų anketinės apklausos rezultatais, Šiaulių Apskaitos centro, centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolė yra organizuojama ir vykdoma taip, kad būtų užtikrinamas kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo bei stebėsenos elementų įgyvendinimas. Atlikta Šiaulių apskaitos centro dokumentų ir anketinės apklausos rezultatų analizė leido ne tik pagrįsti pirmoje magistro darbo dalyje mokslinės literatūros ir teisės aktų analizės pagalba identifikuotas finansų kontrolės elementų įgyvendinimo priemones, tačiau taip pat leido identifikuoti ir kitas priemones, kuriomis Šiaulių Apskaitos centras vydo finansų kontrolės elementų įgyvendinimą (Žr. 20 paveikslą). Siekiant užtikrinti kiekvieno finansų kontrolės elemento įgyvendinimą Apskaitos centre yra įdiegtos atitinkamos procedūros:

- **Kontrolės aplinka.** Apskaitos centre siekiant užtikrinti kontrolės aplinkos elemento įgyvendinimą, yra nustatytos ir reglamentuotos finansų kontrolės taisyklės, apskaitos padalinio nuostatai, pareigybių instrukcijos, profesinio elgesio principai ir taisyklės, reglamentuota ir vykdoma nuolatinė ir kryptinga korupcijos prevencijos politika, vykdomas darbuotojų kompetencijos užtikrinimas ir jų vykdomų funkcijų atskyrimas. Apskaitos centre

yra nustatyta ir reglamentuota Apskaitos centro organizacinė struktūra, personalo valdymo politika ir praktika ir užtikrinamas informacinių sistemų patikimumas ir veikla.

- **Rizikos vertinimas.** Siekiant užtikrinti rizikos vertinimo elemento įgyvendinimą Apskaitos centre yra nustatytos rizikos valdymo proceso taisyklės, vykdomas apskaitos registru tikrinimas, rizikos veiksnių nustatymas, jų analizė ir vertinimas, sudaromas rizikos veiksnių sąrašas, parenkamos rizikos mažinimo priemonės, atliekama inventorizacija. Taip pat, rizikos vertinimo elemento įgyvendinimui užtikrinti Apskaitos centre yra vykdoma rizikos stebėseną ir peržiūra bei vykdomas su rizikos veiksniais susijusios informacijos perdavimas ir komunikavimas.
- **Kontrolės veikla.** Šiaulių Apskaitos centre, siekiant užtikrinti kontrolės veiklos įgyvendinimą, yra reglamentuota ir nustatyta apskaitos politika, vykdomas dokumentavimas, veiklos rezultatų peržiūrėjimas, nustatytų politikų ir procedūrų taikymo/vykdyto užtikrinimas. Apskaitos centre yra užtikrinamas/vykdomas darbuotojų pareigų atskyrimas, įgaliojimų suteikimas, vykdomi nuolatiniai patikrinimai ir užtikrinamas patikimas technologijų naudojimas.
- **Informavimas ir komunikavimas.** Šio elemento įgyvendinimo užtikrinimui, Apskaitos centre yra nustatyta dokumentų saugojimo tvarka ir terminai, vykdoma vidaus ir išorės komunikaciją ir publikuojami vieši pranešimai įstaigos interneto svetainėje. Informavimo ir komunikavimo užtikrinimui Apskaitos centre yra reglamentuojamas ir užtikrinamas informacijos naudojimas bei užtikrinama naudojamos ir publikuojamos informacijos apsauga įdiegiant organizacines, technines ir programines sistemas.
- **Stebėseną.** Siekiant užtikrinti stebėsenos įgyvendinimą, Apskaitos centre yra paskirti atsakingi asmenys už finansų kontrolės stebėseną, atskirai ir kartu vykdoma nuolatinė stebėseną ir atskiri vertinimai bei atliekamas finansų kontrolės trūkumų vertinimas ir užtikrinamas pranešimas apie rastus finansų kontrolės trūkumus.

Remiantis pirmoje magistro darbo dalyje atlikta mokslinės literatūros bei teisės aktų analize bei šią analizę pagrindžiančiais Šiaulių Apskaitos centro vidaus dokumentų ir Apskaitos centro darbuotojų anketinės apklausos rezultatais, galima teigti, kad finansų kontrolė Šiaulių Apskaitos centre, tiek biudžetinėse įstaigose, kurių apskaitą vykdo Apskaitos centras, yra sudaryta iš kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo bei stebėsenos, o šių elementų įgyvendinimui užtikrinti tiek Apskaitos centras, tiek biudžetinėse įstaigose, kurių apskaitą vykdo Apskaitos centras, yra įdiegti atitinkamas procedūras.

Nustačius elementus, iš kurių yra sudaryta Šiaulių apskaitos centro finansų kontrolė ir priemonės, kuriomis Apskaitos centras užtikrina šių elementų įgyvendinimą, finansų kontrolė

Apskaitos centre privalo būti vykdoma laikantis nuoseklumo. Visų pirma, vykdant finansų kontrolę, yra atliekama išankstinė finansų kontrolė, kurios metu Apskaitos centro darbuotojai, atsakingi už išankstinės finansų kontrolės vykdymą, priima arba atmets sprendimus susijusius su įsipareigojimais tretiesiems asmenims ir turto panaudojimu prieš juos tvirtinant biudžetinių įstaigų, kurių apskaitą vykdo Apskaitos centras, vadovams bei nustato ar ūkinės operacijos yra teisėtos, ar dokumentai susiję su ūkinių operacijų atlikimu yra tinkamai parengti ir ar ūkinėms operacijoms atlikti pakaks patvirtintų asignavimų. Atlikus išankstinę finansų kontrolę yra vykdoma einamoji finansų kontrolė, kurios metu Apskaitos centro ir Biudžetinės įstaigos darbuotojai, atsakingi už šios kontrolės vykdymą, atlikdami atitinkamas procedūras užtikrina, kad Biudžetinių įstaigų priimti sprendimai dėl turto panaudojimo būtų atliekami tinkamai ir laiku. Atlikus einamąją finansų kontrolę yra vykdoma paskesnė finansų kontrolė, kurios metu tiek Apskaitos centro, tiek biudžetinių įstaigų darbuotojai atsakingi už šios kontrolės vykdymą, atliekant atitinkamas procedūras nustato, kaip yra įvykdyti biudžetinių įstaigų priimti sprendimai dėl įsipareigojimų tretiesiems asmenims ir turto panaudojimo. Šios finansų kontrolės metu, vykdant atitinkamas procedūras, yra atliekamas tikrinimas susijęs su jau atliktais veiksmais, siekiant nustatyti, ar pagal paskirtį ir teisėtai buvo panaudotos materialinės vertybės ir lėšos bei nustatyti ar einamosios finansų kontrolės metu nebuvo vykdyti įstatymų pažeidimai ar piktnaudžiaujama. Atlikta Šiaulių Apskaitos centro dokumentų analizė ir anketinė centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų apklausa leidžia tobulinti 1.5 dalyje pateiktą 5 paveikslą nurodant, kad išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę, vykdant atitinkamas procedūras, atlieka tiek Apskaitos centras, tiek biudžetinė įstaiga,

Remiantis atliktų tyrimų, Šiaulių Apskaitos centro vidaus dokumentų analizės ir Apskaitos centro darbuotojų apklausos rezultatais, Šiaulių Apskaitos centre atliekant centralizuotą apskaitą yra vykdoma išankstinė, einamoji ir paskesnė finansų kontrolė, kurių metu yra atliekamos atitinkamos finansų kontrolės procedūros, tarp kurių: ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų registravimas, priežiūra ir kontrolė; pinigų ir jų ekvivalentų apskaita, priežiūra ir kontrolė; įsipareigojimų apskaita ir kontrolė; turto apskaita, priežiūra ir kontrolė; registru sudarymas, priežiūra ir kontrolė; informacinės sistemos užtikrinimas; klaidų prevencija; biudžeto sudarymas ir vykdymas. Pabrėžtina tai, kad vykdomos finansų kontrolės procedūros ir įdiegtos priemonės, padedančios užtikrinti finansų kontrolės elementų įgyvendinimą, Šiaulių Apskaitos centre sudaro stiprią centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės sistemą, kurios pagalba yra pasiekiami pagrindiniai Šiaulių Apskaitos centro finansų kontrolės tikslai: ekonomiškai, efektyviai, rezultatyviai, skaidriai ir pagal paskirtį naudojamas ir apskaitomas turtas; užtikrinamas teisingas biudžeto vykdymas ir jo sudarymas; sudaroma patikima, tiksli finansinė atskaitomybė ir kitos

ataskaitos bei laiku gaunama finansinė informacija; turtas yra apsaugomas nuo iššvaistymo, sukčiavimo, netesėto naudojimo ar kitų neteisėtų veiksmų; laikomasi sutartinių įsipareigojimų ir teisės aktų.

Apibendrinant galima teigti, kad siūlomas finansų kontrolės sistemos modelis apima pagrindinius ir svarbiausius finansų kontrolės elementus: kontrolės aplinką, rizikos vertinimą, kontrolės veiklą, informavimą ir komunikavimą bei stebėseną, kurių įgyvendinimui užtikrinti Šiaulių Apskaitos centre yra įdiegtos priemonės, o siekiant užtikrinti stiprią Apskaitos centro finansų kontrolės sistemą, finansų kontrolė Apskaitos centre yra vykdoma nuosekliai, vykdant išankstinę einamąją ir paskesnę finansų kontrolę, kurių metu yra atliekamos atitinkamos finansų kontrolės procedūros. Taip pat atkreipiamas dėmesys į tai, kad tiek Šiaulių Apskaitos centras, tiek biudžetinės įstaigos yra atsakingi už tam tikrų finansų kontrolės procedūrų vykdymą išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės metu.

#### **3.4. Sukurto centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelio ekspertinio vertinimo rezultatai**

Remiantis 2020 metų įstatymu „Dėl Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“ Nr. 1K-195, siekiant vidaus kontrolės tikslų, ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo, viešojo sektoriaus subjekte viešojo sektoriaus subjekte, turi būti sukurta ir užtikrinta veiksminga finansų kontrolė, kuri yra sudedamoji vidaus kontrolės dalis. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad tiek viešojo sektoriaus subjekto, tiek viešojo sektoriaus subjektų centralizuotą apskaitą vykdančioje įstaigoje, apskaita turi būti organizuojama pačio viešojo sektoriaus subjekto, o už veiksmingos finansų kontrolės sukūrimą yra atsakingas to viešojo sektoriaus subjekto vadovas. Siekiant identifikuoti, kokiomis priemonėmis ir procedūromis centralizuotą apskaitą vykdančias viešojo sektoriaus, subjektas turi užtikrinti finansų kontrolės įgyvendinimą ir veikimą, bei sudaryti centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelį, buvo pasirinkta išanalizuoti, kokiomis priemonėmis ir procedūromis finansų kontrolė yra įgyvendinama ir vykdoma Šiaulių miesto savivaldybės centralizuotą apskaitą vykdančiame Apskaitos centre. Visų pirma, tam pasiekti buvo atlikta Šiaulių Apskaitos centro, finansų kontrolę reglamentuojančių, vidaus dokumentų analizė, kurios metu buvo identifikuotos priemonės, kuriomis Apskaitos centras užtikrina finansų kontrolės elementų įgyvendinimą, bei procedūras, kuriomis yra vykdoma finansų kontrolė. Siekiant nustatyti, ar Apskaitos centro vidaus dokumentuose reglamentuojamos finansų kontrolės vykdymo priemonės ir procedūros yra vykdomos praktiškai, buvo atlikta centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų anketinė apklausa, kuri patvirtino, kad Apskaitos centro vidaus dokumentuose reglamentuojamos finansų kontrolės priemonės ir procedūros yra vykdomos praktiškai atliekant centralizuotą biudžetinių įstaigų apskaitą. Nustačius finansų

kontrolės vykdymo ir įgyvendinimo užtikrinimo priemonės ir procedūras, buvo sudarytas centralizuotos apskaitos finansų kontrolės modelis, o siekiant nustatyti ar siūlomo centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelio tinkamumą, buvo atlikta Šiaulių Apskaitos centre dirbančių ekspertų anketinė apklausa.

Remiantis Šiaulių Apskaitos centro vidaus dokumentų ir centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų anketinės apklausos rezultatais, kurie patvirtina pirmoje magistro dalyje, identifikuotus finansų kontrolės elementus, finansų kontrolė Šiaulių apskaitos centre yra vykdoma, užtikrinant kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo elementų įgyvendinimą. Atliekant ekspertinį vertinimą, ekspertai turėjo pateikti pastebėjimus dėl finansų kontrolę sudarančių elementų ir jų įgyvendinimui užtikrinti Apskaitos centre taikomų priemonių bei procedūrų finansų kontrolei vykdyti. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad atliekant ekspertinį vertinimą yra būtina nustatyti ekspertų nuomonių suderinamumą, kuris laikytinas centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelyje identifikuotų elementų tinkamumo patvirtinimu. Visų pirma, atliekant ekspertų nuomonių suderinamumą buvo suformuluota nulinė ir alternatyvioji hipotezės, kurioms atmesti ar priimti buvo apskaičiuotas Kendall konkordacijos koeficientas, kurio reikšmė, kintanti  $[0; 1]$  ribose, atspindi ar ekspertų nuomonė yra vieninga. Konkordacijos koeficientui ( $W$ ) esant arti 0, laikoma, kad ekspertai neturi vieningos nuomonės, o kada koeficientas yra viršija reikšmę 0,6 laikoma, kad ekspertų nuomonė yra pakankamai vieninga ir ekspertų vertinimas gali būti laikomas patikimu.

#### 4 lentelė

##### *Ekspertų vertinimo patikimumo statistika*

| Rodiklis                         | Finansų kontrolės elementų vertinimas | Finansų kontrolės nuoseklumo vertinimas |
|----------------------------------|---------------------------------------|---|
| m (ekspertizės objektų skaičius) | 5                                     | 3                                       |
| n (ekspertų skaičius)            | 4                                     | 4                                       |
| W konkordacijos rodiklis         | 0.675                                 | 0.750                                   |
| Nuomonių suderinamumas           | suderintos                            | suderintos                              |

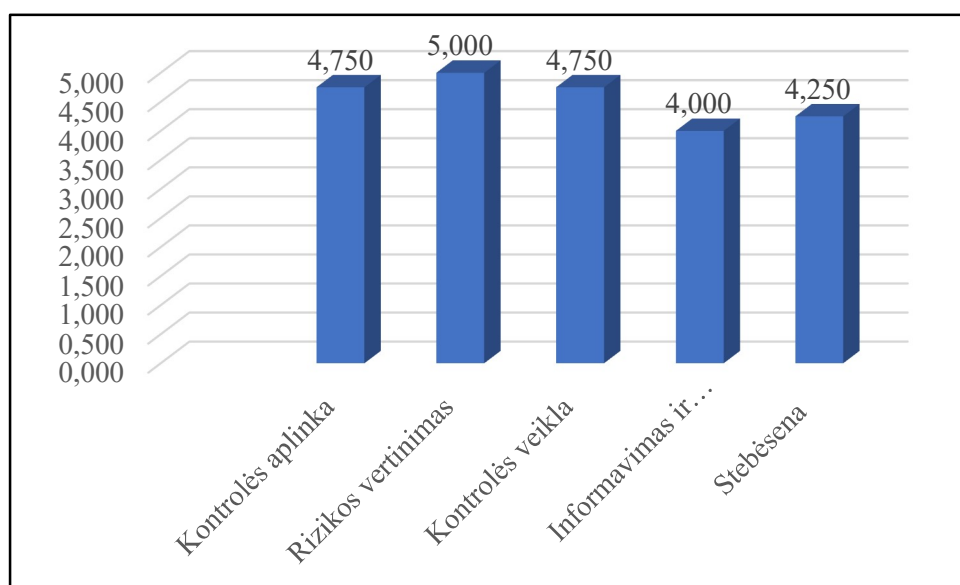
Šaltinis: sudaryta autoriaus

Remiantis 4 lentelėje pateiktais konkordacijos rodikliais ( $W > 0,6$ ), kurių skaičiavimai pateikti 8 priede, galima teigti, kad ekspertų vertinimai yra suderinami ir galima atmesti  $H_0$  hipotezę, kad ekspertų vertinimai nesutampa. Pabrėžtina tai, kad remiantis apskaičiuotais konkordacijos koeficientais, galima teigti, kad ekspertų vertinimo suderinamumas yra pakankamas bei statistiškai reikšmingas.

Ekspertų nuomone (nuo 1 – visiškai nepritariu iki 5 -visiškai pritariu) Šiaulių Apskaitos centro finansų kontrolės sistema būtų neveiksminga, jei nebūtų užtikrinamas kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo bei stebėsenos elementų įgyvendinimas (Žr. 14 paveikslą)

#### 14 paveikslas

*Pritarimo lygis dėl Šiaulių Apskaitos centro finansų kontrolės sistemos elementų, be kurių finansų kontrolės sistema būtų neveiksminga.*



Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Remiantis 14 paveiksle pateiktais duomenimis, ekspertai išreiškia pritarimą ( pritarimo lygis 4,000; 4,750; 5,000) dėl finansų kontrolės elementų svarbos veiksmingam Šiaulių Apskaitos centro finansų kontrolės vykdymui, tačiau atkreipiamas dėmesys į tai, kad ekspertai vienbalsiai, visiškai pritarė dėl rizikos vertinimo elemento užtikrinimo svarbos (pritarimo lygis 5,000)

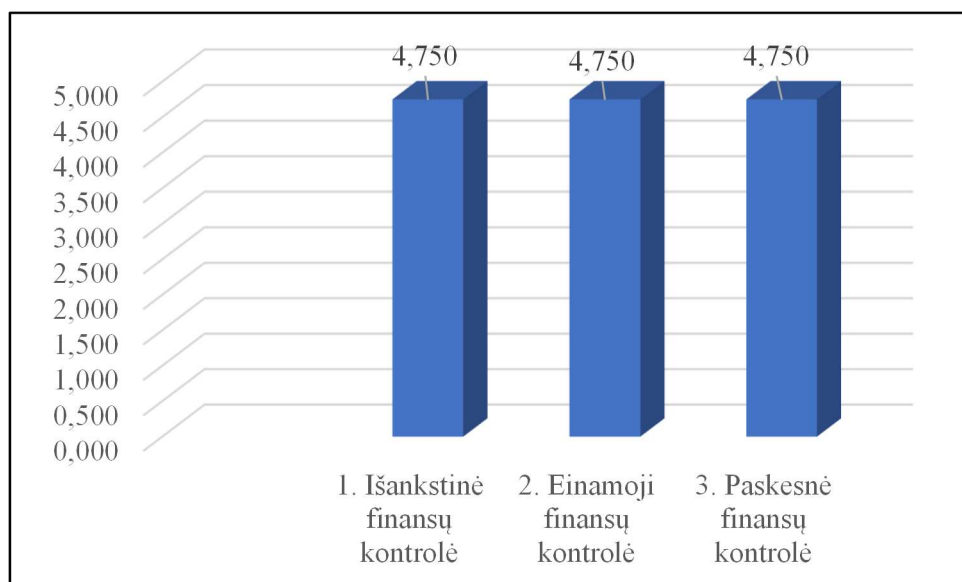
Pabrėžtina tai, kad siekiant užtikrinti finansų kontrolės elementų įgyvendinimą, viešojo sektoriaus subjekte turi būti įdiegtos ir taikomos atitinkamos kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo bei stebėsenos įgyvendinimo priemonės („TAAIO GOV 9110“. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės; Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės, 2014). Atkreipiamas dėmesys į tai, kad remiantis 5 priede pateikta 21 lentele, ekspertinis vertinimas leido nustatyti, kad ekspertų nuomone, kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo bei stebėsenos elementai yra neveiksmingi be atitinkamų priemonių įgyvendinimo ir taikymo Šiaulių Apskaitos centre (pritarimo lygis 3,750; 4,250; 4,500;4,750). Atsižvelgiant į



ekspertinio vertinimo rezultatus, ekspertų pritarimo lygiui esant 4,750, visos, kontrolės veiklos ir rizikos vertinimo elementų užtikrinimui taikomos priemonės Apskaitos centre, leidžia užtikrinti veiksmingą kontrolės aplinkos ir rizikos vertinimo elementų įgyvendinimą. Žemiausias, 3,750 balo pritarimo lygis, buvo skiriamas informavimo ir komunikavimo elemento įgyvendinimo priemonei - Viešų pranešimų publikavimas įstaigos interneto svetainėje, kada du iš keturių ekspertų nežinojo ar informavimo ir komunikavimo elementas yra neveiksmingas be šios priemonės įgyvendinimo ir taikymo.

## 15 paveikslas

*Pritarimo lygis dėl Šiaulių Apskaitos centre vykdomos finansų kontrolės eiliškumo, be kurio finansų kontrolės sistema būtų neveiksminga*



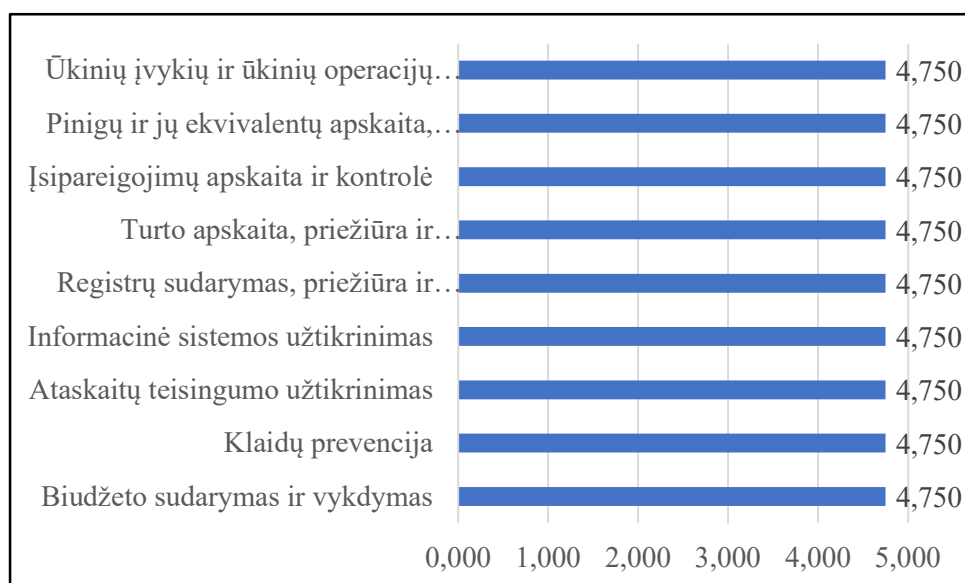
Šaltinis: Sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Kaip reglamentuojama įsakyme Nr. 1K-195 „Dėl Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“ bei teigiama Rekomendacinėse vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairėse (2014), viešojo sektoriaus subjekto finansų kontrolė ne tik turi būti kuriama užtikrinant penkių finansų kontrolės elementų įgyvendinimą, bet ir vykdoma užtikrinant kontrolės nuoseklumo vykdymą, atliekant išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę. Atliktas ekspertinis vertinimas leido nustatyti, kad Šiaulių Apskaitos centre vykdoma išankstinė, einamoji ir paskesnė finansų kontrolė leidžia užtikrinti veiksmingą centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolę (Žr. 15 paveikslą) Remiantis ekspertų pritarimu (4,750 balo), Šiaulių Apskaitos centre vykdoma finansų kontrolė nebūtų veiksminga, jei nebūtų laikomasi finansų kontrolės vykdymo nuoseklumo. Atkreipiamas dėmesys, kad trys iš keturių apklausoje dalyvavusių ekspertų, vienbalsiai, visiškai pritarė teiginiams dėl nuoseklaus

finansų kontrolės vykdymo svarbos veiksmingai centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolei užtikrini. Remiantis Šiaulių Apskaitos centro vidaus dokumentų analizės, direktoriaus įsakymu Nr. V-16, ir anketinės Šiaulių Apskaitos centro centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų apklausos rezultatais, pastebėta, kad Apskaitos centre nuosekli finansų kontrolė yra vykdoma pagal atskiras procedūras (Žr. 16 paveikslą).

## 16 paveikslas

*Šiaulių Apskaitos centro finansų kontrolės vykdymo procedūros, be kurių finansų kontrolė apskaitos centre būtų neveiksminga*

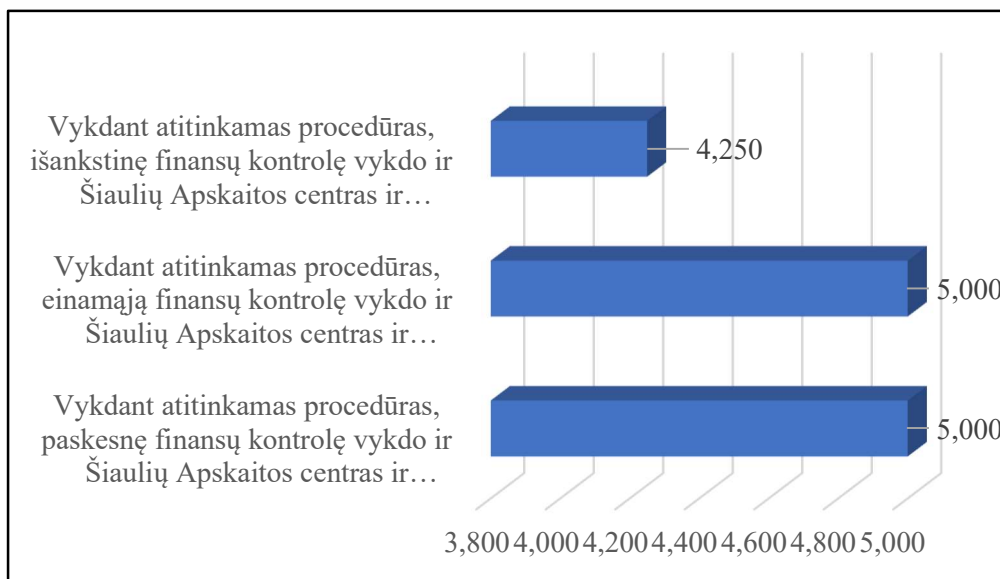


Šaltinis: Sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Kaip matoma 16 paveiksle, Šiaulių Apskaitos centre nuosekli finansų kontrolė yra vykdoma procedūras skirstant į: ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų registravimas, priežiūra ir kontrolė; pinigų ir jų ekvivalentų apskaita, priežiūra ir kontrolė; įsipareigojimų apskaita ir kontrolė; turto apskaita, priežiūra ir kontrolė; registrų sudarymas, priežiūra ir kontrolė; informacinės sistemos užtikrinimas; ataskaitų teisingumo užtikrinimas; klaidų prevencija; biudžeto sudarymas ir vykdymas. Remiantis 15 paveiksle pateiktais tyrimo rezultatais, ekspertai pritaria (pritarimo lygis 4,750), kad šios finansų kontrolės vykdymo procedūros leidžia užtikrinti veiksmingą centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolę. Pabrėžtina tai, kad už finansų kontrolės vykdymą atliekamas išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės procedūras yra atsakingas tiek centralizuotą apskaitą vykdančias Šiaulių Apskaitos centras, tiek biudžetinės įstaigos, kurių apskaitą vykdo Šiaulių Apskaitos centras (Žr. 17 paveikslą)

## 17 paveikslas

*Pritarimo lygis dėl išankstinės einamosios ir paskesnės finansų kontrolės procedūrų vykdymo*



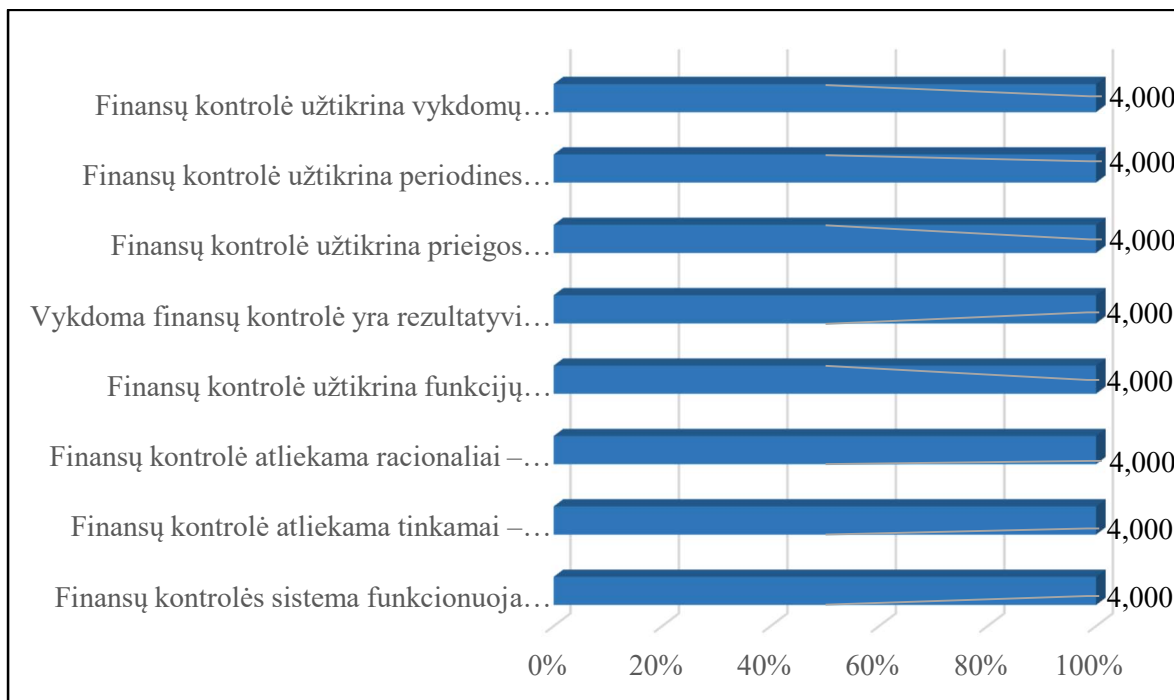
Šaltinis: Sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Kaip matoma 17 paveiksle, ekspertai vieningai pritaria (pritarimo lygis 5,000), kad tiek Šiaulių Apskaitos centras, tiek biudžetinės įstaigos, kurių apskaitą vydo Apskaitos centras, yra atsakingi už atitinkamų procedūrų atlikimą vykdamas einamąją ir paskesnę finansų kontrolę. Ekspertai nežymiai mažesniu pritarimo lygiu 4,250 balo, pritaria, kad atitinkamas procedūras, atliekant išankstinę finansų kontrolę, vykdo tiek centralizuotą apskaitą vykdamas Šiaulių Apskaitos centras, tiek biudžetinės įstaigos, kurių apskaitą vykdo Šiaulių Apskaitos centras.

Ekspertų, taip pat, buvo prašoma įvertinti Šiaulių Apskaitos centre vykdomą finansų kontrolę. Remiantis 18 paveiksle pateiktais tyrimo duomenimis, ekspertai vieningai pritarė (pritarimo lygis 4,000), kad Apskaitos centre vykdoma finansų kontrolė yra rezultatyvi, racionali, funkcionuoja nenutrūkstamai, užtikrina funkcijų atskyrimą, prieigos kontrolę, periodines peržiūras bei vykdomų procedūrų standartizavimą bei užtikrinimą.

## 18 paveikslas

*Pritarimo lygis dėl Šiaulių apskaitos centre vykdomos finansų kontrolės*

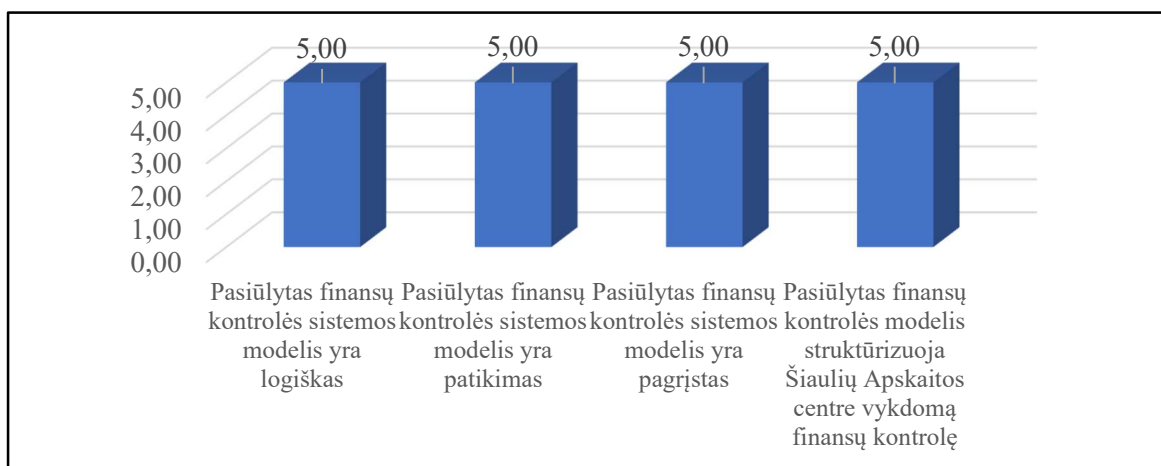


Šaltinis: Sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

Ekspertiniu vertinimu buvo siekiama ne tik nustatyti ekspertų pritarimo lygį dėl Šiaulių Apskaitos centro finansų kontrolės elementų įgyvendinimui taikomų priemonių ir procedūrų. Šiuo vertinimu, taip pat, buvo siekiama įvertinti ir parengto centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelio tinkamumą.

## 19 paveikslas

*Pritarimo lygis dėl siūlomo centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelio tinkamumo*



Šaltinis: Sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

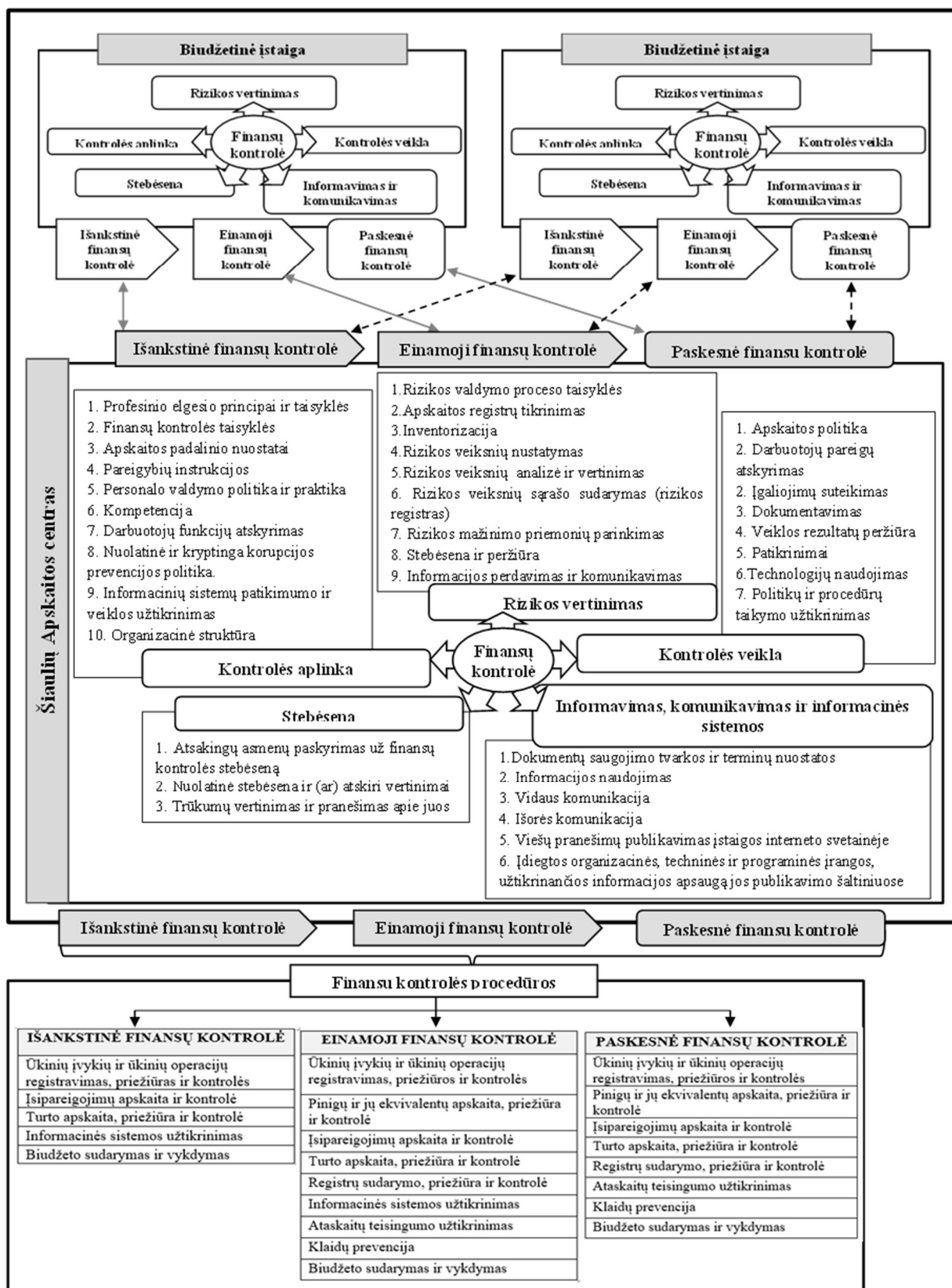
Siekiant įvertinti parengto centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelio tinkamumą, ekspertams buvo pateiktas 4 priede pateiktas ir pasiūlytas įvertinti, nurodant pritarimo lygį, (žr. 19 paveikslą) centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelis, sudarytas remiantis Apskaitos centro vidaus dokumentų ir anketinės, centralizuotą apskaitą vykdančių darbuotojų, apklausos rezultatais. Kaip parodė ekspertų vertinimo apklausos rezultatai pateikti 18 paveiksle, ekspertai 100 proc. pritarė (pritarimo lygis 5,000), kad siūlomas sudarytas Šiaulių Apskaitos centro centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelis struktūrizuoja Šiaulių Apskaitos centre vykdomą finansų kontrolę, yra logiškas, patikimas bei pagrįstas.

Nustačius ekspertų pritarimo lygį dėl finansų kontrolės elementų, jų įgyvendinimo priemonių bei finansų kontrolės vykdymo procedūrų ir finansų kontrolės vykdymo nuoseklumo Šiaulių apskaitos centre, be kurių Apskaitos centro finansų kontrolė būtų neveiksminga, ekspertų vertinimo apklausoje, ekspertų, buvo prašoma nurodyti, kurios ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų registravimo, priežiūros ir kontrolės; pinigų ir jų ekvivalentų apskaitos, priežiūros ir kontrolės; įsipareigojimų apskaitos ir kontrolės; turto apskaitos, priežiūros ir kontrolės; registrų sudarymo, priežiūros ir kontrolės; informacinės sistemos užtikrinimo; ataskaitų teisingumo užtikrinimo; klaidų prevencijos; biudžeto sudarymo ir vykdymo procedūros yra atliekamos išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės metu. Remiantis apklausos rezultatais ir 6 priede, (Žr. 5, 6, 7 lenteles) pateikta susisteminta Šiaulių Apskaitos centro išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės procedūrų vykdymo informacija, galima matyti, kad pinigų ir jų ekvivalentų apskaitos, priežiūros ir kontrolės, registrų sudarymo, priežiūros ir kontrolės, ataskaitų teisingumo užtikrinimo ir klaidų prevencijos metu vykdomos procedūros yra atliekamos ir einamosios ir paskesnės finansų kontrolės metu, tačiau nėra vykdomos išankstinės finansų kontrolės metu. Taip pat, atkreipiamas dėmesys į tai, kad informacinių sistemų užtikrinimui vykdomos procedūros yra atliekamos tik išankstinės ir einamosios finansų kontrolės metu.

Atsižvelgiant į ekspertų pateiktą nuomonę dėl finansų kontrolės procedūrų, kurios yra vykdomos išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės metu, siūlomą ir ekspertų vertinimui pateiktą modelį (Žr. 4 priede) galima tobulinti detalizuojant finansų kontrolės procedūras ir identifikuojant, kurios procedūros yra atliekamos išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės metu (Žr. 20 paveikslą).

## 20 paveikslas

Patobulintas Šiaulių Apskaitos centro centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelis



Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Kaip galima matyti 20 paveiksle (platesnė vizualizacija pateikta 7 priede), pateikta Šiaulių Apskaitos centro išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės vykdymo procedūrų schema leidžia aiškiai identifikuoti, kad pinigų ir jų ekvivalentų apskaita, priežiūra ir kontrolė, registru sudarymas, priežiūra ir kontrolė, ataskaitų teisingumo užtikrinimas ir klaidų prevencija yra atliekamos ir einamosios ir paskesnės finansų kontrolės metu bet nėra atliekamos išankstinės finansų kontrolės metu. Taip pat, pabrėžtina tai, kad procedūros vykdomos informacinių sistemų užtikrinimui yra atliekamos tik išankstinės ir einamosios finansų kontrolės metu.

Apibendrinant ekspertinio vertinimo rezultatus galima teigti, kad Šiaulių Apskaitos centre įdiegtos ir vykdomos finansų kontrolės elementai (kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės veikla, informavimas ir komunikavimas, stebėseną), jų įgyvendinimo užtikrinimui taikomos priemonės ir nuoseklios finansų kontrolės vykdymo procedūros užtikrina veiksmingą Šiaulių Apskaitos centro, centralizuotos apskaitos vykdymo, finansų kontrolę. Atsižvelgiant į tai, kad, apklausoje dalyvavusių ekspertų nuomonę, siūlomas centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelis struktūrizuoja Šiaulių Apskaitos centre vykdomą finansų kontrolę, yra tinkamas, logiškas, patikimas bei pagrįstas ir į tai, kad ekspertų nuomone, vykdoma Šiaulių Apskaitos centro finansų kontrolė yra nenutrūkstama, tinkama, racionali ir rezultatyvi, galima teigti, kad toks, siūlomas centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelis gali būti taikomas ir kitiems centralizuotą apskaitą vykdančioms viešojo sektoriaus subjektams.

## IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Vidaus kontrolė, tai subjekto vadovų, direktorių įdegtos procedūros ir priemonės kuriomis siekiama valdyti subjekto veiklos vykdymo procesus, nustatant ir išvengiant galimas rizikas, sukčiavimą ar nesėkmes. Finansų kontrolė tai - neatskiriama vidaus kontrolės sistemos dalis, vidaus kontrolės priemonė, kuria siekiama valdyti galimas rizikas susijusias su subjekto ekonomišku ir efektyvių finansinių išteklių panaudojimu. Finansų kontrolę ir vidaus kontrolę galima apibūdinti kaip subjekto vadovybės įdiegtą politiką, procedūras, metodus ir mechanizmus, kurie padeda užtikrinti pagrįstą, patikimą subjekto tikslų siekimo procesą, valdant galimas rizikas. Tačiau pabrėžtina tai, kad finansų kontrolė yra subjekto vadovų įdiegtos priemonės ir procedūros nukreiptos į subjekto finansų valdymo procesus siekiant pagrįsti patikimą ūkio subjekto tikslų siekimo tikrinimo procesą. Tuo tarpu, vidaus kontrolė yra orientuota į subjekto veiklos vykdymo visumos procesus, kuria siekiama užtikrinti subjekto veiklos veiksmingumą, ekonomiškumą, patikimumą, atitiktį teisės aktų reikalavimams, galimos rizikos valdymą užtikrinant patikimą subjekto tikslų siekimo procesą.

2. Finansų kontrolę sudaro penki elementai: kontrolės aplinka; rizikos vertinimas; kontrolės veikla; informavimas, komunikavimo ir informacinės sistemos; stebėseną. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad finansų kontrolė yra vidaus kontrolės sudedamoji dalis todėl finansų kontrolė turi būti sudaryta iš tų pačių elementų iš kurių yra sudaryta vidaus kontrolė, tačiau pabrėžtina tai, kad informavimo ir komunikavimo elementais yra apibrėžiamas plačiau – informavimas, komunikavimas ir informacinė sistemos. Šis aspektas tampa itin svarbus, nes transformuojant apskaitos organizavimo ir tvarkymo procesus yra linkstama į maksimalų automatizavimą, robotizavimą bei skaitmenizavimą, o tai iššaukia papildomas rizikas (duomenų praradimo, nesankcionuoto iškraipymo, duomenų neišsaugojimo ir kt.), kurios turi būti valdomos kontrolės priemonėmis. Finansų kontrolės viešojo sektoriaus subjekte efektyviam veikimui užtikrinti yra būtini tokie procesai: ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų registravimas, priežiūra ir kontrolė; pinigų ir jų ekvivalentų apskaita, priežiūra ir kontrolė; įsipareigojimų apskaita ir kontrolė; turto apskaita, priežiūra ir kontrolė; registų sudarymas, priežiūra ir kontrolė; informacinės sistemos užtikrinimas; ataskaitų teisingumo užtikrinimas; klaidų prevencija; biudžeto sudarymas ir vykdymas. Pabrėžtina tai, kad finansų kontrolės vykdymas atliekant minėtus procesus turi būti nuoseklus, vykdant išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę.

3. Siekiant užtikrinti atskirų finansų kontrolės elementų (kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos; informavimo, komunikavimo ir informacinių sistemų, stebėsenos) veikimą viešojo sektoriaus subjektuose, kurių apskaita tvarkoma centralizuotai, turi būti įdiegtos



ir taikomos atitinkamos priemonės: Kontrolės aplinka – nustatytos ir taikomos finansų kontrolės taisyklės, apskaitos padalinio nuostatai, pareigybių instrukcijos, personalo valdymo politika, nuolatinė ir kryptinga korupcijos prevencijos politika; Rizikos vertinimas – nustatytos ir taikomos rizikos valdymo proceso taisyklės, atliekamas apskaitos registrų tikrinimas, rizikos veiksnių nustatymas jų analizė ir vertinimas; rizikos mažinimo priemonių parinkimas, atliekama stebėseną ir peržiūra; Kontrolės veikla – nustatyta ir taikoma apskaitos politika; darbuotojų pareigų atskyrimas; įgaliojimų suteikimas; užtikrinamas informacinių technologijų naudojimas; užtikrinamas nustatytų politikų ir procedūrų užtikrinimas; Informavimas, komunikavimas ir informacinės sistemos – užtikrinama vidaus ir išorės komunikacija, nustatyti dokumentų saugojimo tvarkos ir terminų nuostatai, įdiegtos organizacinės, techninės ir programinės įrangos užtikrinančios informacijos apsaugą jos publikavimo šaltiniuose; Stebėseną – užtikrinamas atsakingų asmenų paskyrimas už finansų kontrolės stebėseną, užtikrinamas finansų kontrolės trūkumų vertinimas ir pranešimas apie juos, užtikrinama nuolatinė stebėseną ir (arba) atskiri vertinimai. Svarbu akcentuoti tai, kad tam tikros priemonės iš karto užtikrina kelių elementų veikimą. Pavyzdžiui: stebėseną ir peržiūra leidžia užtikrinti ne tik stebėsenos elemento veikimą, tačiau, taip pat, suteikia galimybę efektyviai įgyvendinti rizikos vertinimo bei informavimo, komunikavimo ir informacinių sistemų elementų veikimą. Ši priemonė padeda nuolat stebėti finansinių veiksmų vykdymą, identifikuoti galimas rizikas, imtis veiksmų galimos rizikos mažinimui ar prevencijai, užtikrinti sklandų informacijos srautą tarp informacijos vartotojų, užtikrinti tinkamą informacinių sistemų priežiūrą, galimų klaidų ar pažeidimų aptikimą. Technologijų naudojimas leidžia užtikrinti ne tik kontrolės veiklos, bet, taip pat, rizikos vertinimo bei informavimo, komunikavimo ir informacinių sistemų elementų veikimą. Ši priemonė leidžia įvertinti galimas rizikas, potencialius sukčiavimus, užtikrinti sklandų informacijos srautą, patikimą informacijos apdorojimą bei duomenų perdavimą.

4. Siūlomas viešojo sektoriaus subjektų centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelis struktūrizuoja centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolę, nurodo pagrindinius finansų kontrolės elementus (kontrolės aplinką, rizikos vertinimą, kontrolės veiklą, informavimą, komunikavimą ir informacines sistemas, stebėseną) ir priemones, kurios turi būti taikomos kiekvieno elemento įgyvendinimui užtikrinti. Taip pat, siūlomas modelis nurodo procedūras, kurios turi būti vykdomos atliekant išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę tarp centralizuotą apskaitą vykdančios įstaigos ir viešojo sektoriaus subjekto, kurio apskaitą vykdo centralizuota apskaitos įstaiga. Siūlomo modelio pagrindas buvo suformuotas remiantis mokslinės literatūros ir teisės aktų analize bei koreguotas ir papildytas atsižvelgiant į empirinio tyrimo rezultatus. Galutinis centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelis buvo pristatytas

centralizuotą Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų apskaitą vykdančio Apskaitos centro administracijai, įvertintas teigiamai bei šiuo metu integruojamas į savivaldybės vidaus kontrolės politikos aprašą. Atsižvelgiant į tai, centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelis galėtų būti taikomas ir kituose centralizuotą apskaitą vykdančiuose viešojo sektoriaus subjektuose. Taip pat, pabrėžtina tai, kad ši tema galėtų tapti tolimesnė kitų mokslininkų tyrėjų mokslinių tyrimų tema.

## LITERATŪROS ŠALTINIAI

- Abdul Rahman, N. H., Ghani, E. K., Hamzah, N., & Aziz, K. A. (2017). An empirical analysis of control activities in managing risk for sustainable Malaysian manufacturing SMEs. *Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)*, 12(2), 1-21. Žiūrėta 20.12.2022. Prieiga internetu: <https://core.ac.uk/download/pdf/322375339.pdf>
- Agyapong, K. E. (2017). Internal Control Activities as a Tool for Financial Management in the Public Sector: A Case Study of Ghana Post Company Limited. Žiūrėta: 20.12.2022. Prieiga internetu: <https://digitalcommons.unl.edu/jade/31/>
- American Institute of Accountants. (1949). *Certified public Accountant, 1949*. Žiūrėta 2022-02-15. Prieiga internetu: [https://egrove.olemiss.edu/aicpa\\_news/83](https://egrove.olemiss.edu/aicpa_news/83)
- Astrauskas, A. (2007). *Decentralizacija vietos savivaldybėje: esmė, turinys ir formos. Viešojo politika ir administravimas Nr. 20*. Žiūrėta 2022-03-31. Prieiga internetu: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/12755/2285-4879-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Augustinaitis A., Rudzkienė V., Petrauskas R. A., Dągytė I., Martinaitytė E., Leichteris E., Malinauskienė E., Višnevskā V., Žilionienė I. (2009). Lietuvos e. valdžios gairės: atėities įžvalgų tyrimas. Kolektyvinė monografija. Vilnius: MRU. 352 p. Aktyvi nuoroda: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16745/9789955192510.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Augusto, F. (2017). *Internal Control on the Private Sector, Auditing Subject – Scientific Article*. Žiūrėta 2022-02-08. Prieiga internetu: [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/18660/1/2017\\_Augusto\\_Internal%20Control.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/18660/1/2017_Augusto_Internal%20Control.pdf)
- Aukščiausiasioji audito institucija. (2021) *Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės*. Žiūrėta 2022-03-02. Prieiga internetu: [https://www.valstybeskontrolė.lt/TVS/Content/INTOSAI\\_standartai/INTOSAI\\_GOV\\_9100\\_LT.pdf](https://www.valstybeskontrolė.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/INTOSAI_GOV_9100_LT.pdf)
- Baltušnikienė, J. (2009). *Viešojo valdymo sistemos decentralizacija: turinys, pranašumai ir trūkumai*. Žiūrėta 2022-03-31. Prieiga internetu: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/12495/1251-2382-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- Bazmi, N. A., Rehman, M., Rehman<sup>3</sup>, C. A., & Bazmi, N. A. (2016). *Issues And Challenges Faced By Internal Auditors Of Private Sector Organizations*.
- Blaževičienė, J. (2016). *Biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos duomenų mainų efektyvumo vertinimas*. Žiūrėta 2022-03-02. Prieiga internetu: <https://vb.mruni.eu/object/elaba:15879693/15879693.pdf>
- Block, S. Geoffrey, A. (2008). *Foundations of Financial Management, 12th Edition*.
- Burnett, M. (2022). *Understanding the public sector financial management cycle*. Žiūrėta 2022-03-12. Aktyvi nuoroda: <https://www.eipa.eu/blog/understanding-the-public-sector-financial-management-cycle/>
- Bužinskas, G. Šadžius, L. (2002). *Lietuvos komercinių bankų teisinės bazės formavimo ir raidos analizė (1990-1996 m.)*. Žiūrėta 2022-03-21. Prieiga internetu: <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2002~1367185669978/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
- Captio. (2017), *Financial control: definition, objectives and implementation*. Žiūrėta 2022-03-12. Prieiga internetu: <https://www.captio.com/blog/financial-control-definition-objectives-and-implementation>
- Chen, J., Jiang, X., & Xie, Z. (2012). Strengthening Financial Centralized Management, Improving Enterprise Group Management Benefit. In *Advances in Electronic Commerce, Web Application and Communication* (pp. 85-89). Springer, Berlin, Heidelberg. Žiūrėta: 20.12.2022. Prieiga internetu: [https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-642-28655-1\\_13](https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-642-28655-1_13)
- Cohen, L., Manion, L., & Morrison, K. (2017). *Research methods in education*. routledge.
- Daujotaitė, D. (2002). *Finansų kontrolės sistemos reforma viešajame sektoriuje*. Žiūrėta 2022-03-20. Prieiga internetu: <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2002~1367159000356/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
- Deng, T. (2020). Reflections on the Construction of the Internal Financial Control System of Group Company Subsidiaries under the Financial Centralized Management System. *Journal of Financial Risk Management*, 9(03), 268. Žiūrėta: 20.12.2022. [https://www.scirp.org/html/6-2410436\\_103157.htm](https://www.scirp.org/html/6-2410436_103157.htm)
- Dikčius V. 2011. Anketos sudarymo principai. Vilniaus Universitetas. Ekonomikos fakultetas. Marketingo katedra. Žiūrėta: 07.12.2022. Prieiga internetu: [https://www.evaf.vu.lt/dokumentai/katedros/Rinkodaros\\_katedra/Medziaga\\_studentams/Anketos\\_sudarymo\\_principai.pdf](https://www.evaf.vu.lt/dokumentai/katedros/Rinkodaros_katedra/Medziaga_studentams/Anketos_sudarymo_principai.pdf)

- Dorozik, L., Strąk, T., & Miciuła, I. (2020). Risk Assessment Methodology in Public Financial Institutions. In J. Rocha, S. Oliveira, & C. Capinha (Eds.), Risk Management and Assessment. IntechOpen. Žiūrėta 17.12.2022. Prieiga internetu: <https://doi.org/10.5772/intechopen.91152>
- Dzingulevičienė, A. ir Kustienė, A. (2010). Vidaus kontrolės sistemos kūrimas ir įgyvendinimas smulkiose ir vidutinėse Lietuvos įmonėse. Universiteto mokslo publikacijos, 86 (39),13-19.
- European Investment Bank. (2022). *Financial control*. Žiūrėta 2022-03.12. Prieiga internetu: <https://www.eib.org/en/about/governance-and-structure/control-evaluation/financial-control.htm>
- Financial Reporting Council. (2003) *The combined code on corporate governance (Jungtinės Karalystės Kombinuotas bendrovės valdymo kodeksas)*. Žiūrėta 2022-02-08. Prieiga internetu: [https://ecgi.global/sites/default/files//codes/documents/combined\\_code\\_final.pdf](https://ecgi.global/sites/default/files//codes/documents/combined_code_final.pdf)
- Flick, U. (2014). *An Introduction to Qualitative Research*, 5th ed. Los Angeles (Calif.): Sage Publications
- Gaižauskaitė, I. ir Mikėnė, S. (2014). *Socialinių tyrimų metodai: apklausa*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas. Žiūrėta: 07.12.2022. Prieiga internetu: <https://repository.mruni.eu/handle/007/16910?locale-attribute=lt>
- Gaižauskaitė, I., Valavičienė, N. (2016). *Socialinių tyrimų metodai: kokybinis interviu. Vadovėlis*. Vilnius: Registrų centras. Žiūrėta: 07.12.2022. Prieiga internetu: [https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16209/12\\_Socialini%20%20tyrim%20%20metodai-Kokybinisinterviu.pdf?sequence=1](https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16209/12_Socialini%20%20tyrim%20%20metodai-Kokybinisinterviu.pdf?sequence=1)
- Giriūnas, L., & Mackevičius, J. (2014). Vidaus kontrolės sistemos elementų raiška: grafinis vaizdavimas. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 15, 62-72. Žiūrėta 17.12.2022. Prieiga internetu: <tps://www.zurnalai.vu.lt/BATP/article/download/13101/11918/>
- Yao, P. L., Yusheng, K., & Bah, F. B. M. (2017). A critical examination of internal control systems in the public sector, a tool for alleviating financial irregularities: evidence from Ghana. *Research journal of finance and accounting*, 8(22), 94-110. Žiūrėta: 20.12.2022. Prieiga internetu: <https://core.ac.uk/download/pdf/234632174.pdf>

- Yin, R. K. (2015). *Qualitative research from start to finish*. Guilford publications. Žiūrėta: 20.12.2022. Prieiga internetu: [https://www.google.com/books?hl=lt&lr=&id=DvpPCgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Qualitative+Research+from+Start+to+Finish.+New+York%3B+London:+the+Guilford+Press.+2011.&ots=HV9jqXcqZR&sig=23r74qD\\_DmLemstadbd7ymdb7Jo](https://www.google.com/books?hl=lt&lr=&id=DvpPCgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Qualitative+Research+from+Start+to+Finish.+New+York%3B+London:+the+Guilford+Press.+2011.&ots=HV9jqXcqZR&sig=23r74qD_DmLemstadbd7ymdb7Jo)
- Internal Control Activities as a Tool for Financial Management in the Public Sector: A Case Study of Ghana Post Company Limited. (2017). *Journal for the Advancement of Developing Economies*. Žiūrėta 17.12.2022. Prieiga internetu: <https://doi.org/10.32873/UNL.DC.JADE6.1.3>
- Jenfa, B.I. (2002), *Internal Control and Fraud Prevention: The Accountants Prospective, the Accountancy News*.
- Kamarauskienė, I. (2016). *Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo modelis*. Žiūrėta 2022-04-03. Prieiga internetu: <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:19764702/datastreams/MAIN/content>
- Kanapickienė R. (2013). *Vidaus kontrolės priemonės viešojo sektoriaus subjektų apskaitos politikoje*. *Buhalterinės Apskaitos Teorija Ir Praktika*. Žiūrėta 2022-03-12. Prieiga internetu: <https://doi.org/10.15388/batp.2013.13438>
- Kanapickienė R. (2013). Vidaus kontrolės priemonės viešojo sektoriaus subjektų apskaitos politikoje. *Buhalterinės Apskaitos Teorija Ir Praktika*, (14), 17-29. Žiūrėta 04.03.2023. Prieiga internetu: <https://doi.org/10.15388/batp.2013.13438>
- Kanapickienė R. (2014). Kontrolės priemonės viešojo sektoriaus subjektų nematerialiojo turto apskaitoje. *Buhalterinės Apskaitos Teorija Ir Praktika*, (16), 19-27. Žiūrėta 06.03.2023. Prieiga internetu: <https://doi.org/10.15388/batp.2014.No16.2>
- Kanapickienė, R. (2001). Vadovybės vaidmuo formuojant įmonės vidaus kontrolės sistemą. *Ekonomika: mokslo darbai*, 54, 55-71. Žiūrėta 17.12.2022. Prieiga internetu: <https://epublications.vu.lt/object/elaba:2965347/>
- Kanapickienė, R. (2008). *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika*. Kaunas: LBAŠTA.
- Kanapickienė, R. (2013). Vidaus kontrolės priemonės viešojo sektoriaus subjektų apskaitos politikoje. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, (14), 17-29. Žiūrėta 22.12.2022. Prieiga internetu: <https://epublications.vu.lt/object/elaba:4897999/>

- Kansas State University. (2022). *Internal Control Guidance*. Žiūrėta 2022-02-08. Prieiga internetu: <https://www.k-state.edu/internalaudit/resources/2017/internal-control-guidelines.pdf>
- Kardelis K. (2002). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. 2-asis pataisytas ir papildytas leidimas*. Kaunas. Žiūrėta: 20.12.2022. Prieiga internetu: <https://verslas09.files.wordpress.com/2010/01/mtp.pdf>
- Katkus, A. (2001). *Lietuvos Respublikos viešųjų finansų kontrolės sistemos teisinės problemos*. Žiūrėta 04-02-2022. Prieiga internetu: <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2001~1367860991493/J.04~2001~1367860991493.pdf>
- Kyvik, S., Stensaker, B. (2013). *Tertiary Education and Management. Factors Affecting the Decision to Merge: The case of strategic mergers in Norwegian higher education*. Vol. 19 No. 4 p. 323 – 337.
- Koutoupis, A. G., & Pappa, E. (2018). Corporate governance and internal controls: a case study from Greece. *Journal of governance & regulation*, (7, Iss. 2), 91-99. Žiūrėta 22.12.2022. Prieiga internetu: [https://www.academia.edu/download/77010358/jgr\\_v7\\_i2\\_p8.pdf](https://www.academia.edu/download/77010358/jgr_v7_i2_p8.pdf)
- Lakis, V., & Giriūnas, L. (2012). The concept of internal control system: Theoretical aspect. *Ekonomika*, 91(2), 142-152. Žiūrėta 20.12.2022. Prieiga internetu: <https://epublications.vu.lt/object/elaba:4594571/>
- Lietuvos banko 2008 m. rugsėjo 25 d. nutarimas Nr. 149 „Dėl Vidaus kontrolės ir rizikos vertinimo (valdymo) organizavimo nuostatų“// Valstybės žinios, 2008-11-06, Nr. 127-4888
- Lietuvos buhalterių ir audito asociacija. *LBAA ISTORIJA*. Žiūrėta 2022-03-20. Prieiga internetu: <https://www.lbaa.lt/apie-mus/lbaa-istorija/>
- Lietuvos Respublikos 2021 m. lapkričio 3 d. buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 pakeitimo įstatymas Nr: XIV-680 „Lietuvos respublikos finansinės apskaitos įstatymas“// TAR, 2021-12-03, Nr. 25145
- Lietuvos Respublikos biudžetinės sandaros 1990 liepos 30 d. įstatymas Nr. I-430// Valstybės žinios, 1990-08-31, Nr. 24-596
- Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų 1995 m. gruodžio 5 d. įstatymas Nr. I-1113// Valstybės žinios, 1995-12-22, Nr. 104-2322
- Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos 2001 m. lapkričio 6 d. įstatymas Nr. IX-574 // Valstybės žinios, 2001-11-28, Nr. 99-3515

- Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų 1992 m. birželio 18 d. įstatymas Nr. I-2654// Valstybės žinios, 1992-07-20, Nr. 20-588
- Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų 1992 m. birželio 18 d. įstatymas Nr. I-2654// Valstybės žinios, 1992-07-20, Nr. 20-588
- Lietuvos Respublikos finansų ministerija. (2021). *Konsolidavimo schema*. Žiūrėta 2022-04-01. Prieiga internetu: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/e8bdfd3082a611ecbd43a994b3e2e1cb>
- Lietuvos Respublikos finansų ministerija. (2021). *2020 metų vidaus kontrolės įgyvendinimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse apžvalga*. Žiūrėta 2022-02-12. Prieiga internetu: [https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT\\_ver/Veiklos\\_sritys/Vidaus\\_audit\\_as\\_ir\\_finans%C5%B3\\_kontrol%C4%97/2020%20met%C5%B3%20vidaus%20kontrol%C4%97s%20%C4%AFgyvendinimo%20vie%C5%A1uosiuose%20juridiniuose%20asmenyse%20ap%C5%BEvalga\(1\).pdf](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/Veiklos_sritys/Vidaus_audit_as_ir_finans%C5%B3_kontrol%C4%97/2020%20met%C5%B3%20vidaus%20kontrol%C4%97s%20%C4%AFgyvendinimo%20vie%C5%A1uosiuose%20juridiniuose%20asmenyse%20ap%C5%BEvalga(1).pdf)
- Lietuvos respublikos finansų ministerija. Pagrindiniai finansiniai rodikliai. Patikslintos prognozuojamos 2021 metų pajamos. Žiūrėta: 20.12.2022. Prieiga internetu: <https://finmin.lrv.lt/lt/aktualus-valstybes-finansu-duomenys/veiklos-sritys/biudzetas/biudzeto-vykdymas/savivaldybiu-biudzetai/pagrindiniai-finansiniai-rodikliai>
- Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2008 m. gruodžio 9 d. įsakymas Nr. 1K-433 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 15-ojo standarto patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2008-12-13, Nr. 143-5726
- Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. sausio 7 d. įsakymas Nr. 1K-004 „Dėl finansų kontrolės būklės ataskaitos formos patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2004-01-15, Nr. 8-205
- Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007 m. spalio 11 d. įstatymas Nr. 1K-293 „Dėl finansų ministro 2002 m. gegužės 21 d. įsakymo Nr. 139 *„Dėl Finansų kontrolės vadovo patvirtinimo“ pakeitimo*“// Valstybės žinios, 2007-10-23, Nr. 109-4463 Lietuvos Respublikos valstybės išdo 1994 m. gruodžio 20 d. įstatymas Nr. I-712// Valstybės žinios, 1994-12-28, Nr. 100-2001
- Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės 2007 m. birželio 26 d. įstatymas Nr. X-1212// Valstybės žinios, 2007-07-12, Nr. 77-3046
- Lietuvos Respublikos vietos savivaldos 1994 m. liepos 7 d. įstatymas Nr. I-533// Valstybės žinios, 1994-07-20, Nr. 55-1049



Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. gruodžio 15 d. nutarimas Nr. 1409 „Dėl komisijos vidaus kontrolės sistemos diegimo programai ir projektams teisės aktų, kurių reikia jai įgyvendinti, parengti sudarymo“// (nepublikuotas)

Lietuvos respublikos vyriausybės 1998 m. vasario 13 d. nutarimas Nr. 179 „Dėl Valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės sistemos diegimo programos (priemonių) patvirtinimo“// Valstybės žinios, 1998-02-19, Nr. 17-421

Lietuvos respublikos vyriausybės 2000 m. gruodžio 22 d. nutarimas Nr. 1487 „Dėl Lietuvos Respublikos derybinių pozicijų derybose dėl narystės Europos Sąjungoje patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2000-12-29, Nr. 111-3593

Lietuvos respublikos vyriausybės 2000 m. spalio 18 d. nutarimas Nr. 1247 „Dėl Valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2000-10-25, Nr. 89-2764

Lietuvos respublikos vyriausybės 2000 m. vasario 7 d. nutarimas Nr. 127 „Dėl valstybės institucijų, įstaigų ir įmonių vidaus audito“// Valstybės žinios, 2000-02-11, Nr. 13-323

Lietuvos respublikos vyriausybės 2002 m. gegužės 21 d. įsakymas Nr. 139 „Dėl Finansų kontrolės organizavimo vadovo patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2002-06-20, Nr. 61-2484

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gruodžio 10 d. įstatymas Nr. IX-1253 „Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas“// Valstybės žinios, 2002-12-24, Nr. 123-5540

Lietuvos respublikos vyriausybės 2003 m. gegužės 8 d. įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl Minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2003-05-14, Nr. 47-2083

Lietuvos Respublikos vyriausybės 2005 m. birželio 29 d. nutarimas Nr. 718 „Dėl Viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo“// Valstybės žinios, 2005-06-30, Nr. 81-2966

Lietuvos Respublikos vyriausybės 2011 m. kovo 23 d. nutarimas Nr. 335 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. birželio 29 d. nutarimo Nr. 718 „Dėl Viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformos koncepcijos ir koordinavimo ir priežiūros komisijos sudarymo“ pakeitimo“// Valstybės žinios, 2011-03-26, Nr. 36-1720

Lietuvos respublikos vyriausybės 2017 m. gruodžio 19 d. įstatymas Nr. XIII-932 „Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo Nr. I-1113 papildymo 9-1 straipsniu įstatymas“// TAR, 2017-12-29, Nr. 21607

- Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimas Nr. 488 „Dėl Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“// TAR, 2018-05-24, Nr. 8291
- Lietuvos respublikos vyriausybės 2018 m. vasario 7 d. nutarimas Nr. 125 “Dėl biudžetinės įstaigos Nacionalinio bendrųjų funkcijų centro įsteigimo ir jo nuostatų patvirtinimo”// TAR, 2018-02-09, Nr. 2124
- Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020 m. birželio 29d. įstatymas Nr. 1K-195 „Dėl Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“ // TAR, 2020-06-30, Nr. 14531
- Littig, B., Pöchhacker, F. (2014). Socio-translational collaboration in qualitative inquiry: the case of expert interviews. *Qualitative Inquiry*, 20(9), 1085-1095.
- Luobikienė, I. (2000). *Sociologija: bendrieji pagrindai ir tyrimų metodika*. Kaunas: Technologija
- Mackevičius, A. (1992). *Žodynėlis Sąskaitininkams*. Vilnius. Vilniaus Universitetas
- Mačiulytė, G., & Mileris, R. (2020). VIDAUS KONTROLĖ IR JOS SISTEMOS ELEMENTAI. TECHNOLOGIJŲ IR VERSLO AKTUALIJOS–2020, 17. Žiūrėta 04.03.2023. Prieiga internetu: <https://tva.ktu.edu/wp-content/uploads/sites/312/2021/06/TVA-2020.pdf#page=18>
- Matusevičius, D. (2004). *Development of the internal financial control in lithuania's public sector*. Žiūrėta 2022-02-08. Prieiga internetu: <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:1733264/datastreams/MAIN/content>
- Mbeba, R. D. (2007). *MFI Internal Audit and Controls Trainer's Manual*.
- Miranda de Araújo R.H., Azevedo Santos Souto S.D. (2017). Evaluation of internal controls in the public sector: the case of the General Comptroller's Office of the State of Pernambuco. Žiūrėta 01.04.2023. Prieiga internetu: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1432/1644>
- Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras. (2021). *Nacionalinio bendrųjų funkcijų centro veiklos ataskaita*. Žiūrėta 2022-03-31. Prieiga internetu: [https://nbfc.lrv.lt/uploads/nbfc/documents/files/veiklos%20ataskaita%20v03\\_31%20final.pdf](https://nbfc.lrv.lt/uploads/nbfc/documents/files/veiklos%20ataskaita%20v03_31%20final.pdf)
- Nkyah, J. Tanyeh, J. Asante J. (2013). *The relationship between financial control systems and public sector efficiency in Ghana*. Žiūrėta 2022-03-20. Prieiga internetu: <https://garph.co.uk/IJARMSS/July2013/19.pdf>

Polak, P. (2011). *Global challenges in corporate finance and treasury management: Centralisation and internationalisation. Journal of corporate treasury management : the official publication of the Finance and Treasury Association*, 4(3). p. 242 – 250.

Pruskus, V. (2012). Tarpkultūronė komunikacija ir vadyba. VGTU leidykla: Technika

PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT AND CONTROL LAW No. 5018, (2013). PROCEDURES AND PRINCIPLES ON INTERNAL CONTROL AND EX-ANTE FINANCIAL CONTROL. Žiūrėta 2022-02-10. Prieiga internetu: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/2/2019/09/5380proceduresanprinciplespdf.pdf>

Quall, J. C. (2004). *Implementing section 404: a practical approach to the Sarbanes-Oxley Act*. The CPA Journal, 74(8), 52.

Ramonas, K. (2001). *Komerciniai bankai ir jų priežiūros raida Lietuvoje*. Žiūrėta 2022-03-21. Prieiga internetu: [https://www.lb.lt/uploads/publications/docs/34189\\_10e4c6adb2754098ef4dc881b21aab40.pdf](https://www.lb.lt/uploads/publications/docs/34189_10e4c6adb2754098ef4dc881b21aab40.pdf)

*Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams.* (2014). Žiūrėta 2022-03-20. Prieiga internetu: [https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/VIDAUS\\_KONTROLE\\_GAIRES\\_2014-06-16%20\(10\).pdf](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/VIDAUS_KONTROLE_GAIRES_2014-06-16%20(10).pdf)

Risk management and internal control systems reference framework. 2010. Žiūrėta 17.12.2022. Prieiga internetu: [https://www.amf-france.org/sites/default/files/contenu\\_simple/rapports\\_groupes\\_travail/Risk%20management%20and%20internal%20control%20system%20-%20Reference%20framework.pdf](https://www.amf-france.org/sites/default/files/contenu_simple/rapports_groupes_travail/Risk%20management%20and%20internal%20control%20system%20-%20Reference%20framework.pdf)

rizikos valdymą // Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija. Žiūrėta 17.12.2022. Prieiga internetu: [https://www.valstybeskontrolė.lt/TVS/Content/INTOSAI\\_standartai/INTOSAI\\_GOV\\_9130\\_LT.pdf](https://www.valstybeskontrolė.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/INTOSAI_GOV_9130_LT.pdf)

Roopa S, Rani MS. Questionnaire Designing for a Survey. J Ind Orthod Soc 2012;46(4):273-277. Žiūrėta 22.12.2022. Prieiga internetu [file:///C:/Users/Roberta/Downloads/Questionnaire\\_Designing\\_for\\_a\\_Survey.pdf](file:///C:/Users/Roberta/Downloads/Questionnaire_Designing_for_a_Survey.pdf)

Rudzkienė, V. (2005). Socialinė statistika. Aukštųjų mokyklų bendrasis vadovėlis. Vilnius: MRU Leidybos centras. Prieiga per internetą: <

<https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/15456/RUDZKIENE.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>

- Rupšienė, L., 2007. 1 skyrius BENDRI DUOMENŲ RINKIMO METODOLOGIJOS KLAUSIMAI. Žiūrėta: 20.12.2022. Prieiga internetu: [https://www.researchgate.net/publication/323497804\\_Kokybiniu\\_tyrimu\\_duomenu\\_rinkimo\\_metodologija](https://www.researchgate.net/publication/323497804_Kokybiniu_tyrimu_duomenu_rinkimo_metodologija)
- Rutkienė, A., Tandzegolskienė, I. (2014). Studentų savarankiškumo skatinimas studijuojant universitete. Mokslo studija, ISBN9789955129974. Žiūrėta: 07.12.2022. Prieiga internetu: <https://hdl.handle.net/20.500.12259/156>
- Ruževičius, J. (2014). Kokybės auditas: koncepcija ir metodologijos tobulinimas. Nuoroda. [https://www.researchgate.net/publication/330518751\\_Kokybes\\_auditas\\_koncepcija\\_ir\\_metodologijos\\_tobulinimas](https://www.researchgate.net/publication/330518751_Kokybes_auditas_koncepcija_ir_metodologijos_tobulinimas)
- Scholtens, L. J. R. (1992). *Centralisation in International Financial Intermediation: Theory, Practice, and Evidence for the European Community*. No. 182 p. 255 – 304.
- Sėrikovienė S. (2013). Mokomųjų objektų daugkartinio panaudojamumo kokybės vertinimo metodų taikymo tyrimas. Daktaro disertacija. Vilnius: VU leidykla. Aktyvi nuoroda: [https://www.mii.lt/files/doc/lt/doktorantura/apgintos\\_disertacijos/mii\\_dis\\_2013\\_serikoviene.pdf](https://www.mii.lt/files/doc/lt/doktorantura/apgintos_disertacijos/mii_dis_2013_serikoviene.pdf)
- Singleton, T. (2008). Internal controls: Strategies for smaller companies. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 19(4), 37-40. Žiūrėta 20.12.2022. Prieiga internetu: [https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/jcaf.20400?casa\\_token=pJ\\_JBTjH3ScAAAA:-i1wzfzTCZe8qZJkenWl0YAnpVzq2gjaSNvFotQpyd6CoAzL-DwhRn0ky8qEiPuQ0XcRUN6YCcQ270A](https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/jcaf.20400?casa_token=pJ_JBTjH3ScAAAA:-i1wzfzTCZe8qZJkenWl0YAnpVzq2gjaSNvFotQpyd6CoAzL-DwhRn0ky8qEiPuQ0XcRUN6YCcQ270A)
- Stasitytė, V, Aleksienė, L. (2015). Įmonės veiklos rizikos vertinimas ir valdymas mažose ir vidutinėse įmonėse. *Verslas: teorija ir praktika*, 16(2), 140-148. Žiūrėta 17.12.2022. Prieiga internetu: <https://journals.vilniustech.lt/index.php/BTP/article/download/8278/7142>
- Šadžius, L. (2001). *Lietuvos bankų sistemos sukrėtimo 1994-1996 m. priežasčių tyrimai*. Žiūrėta 2022-03-21. Prieiga internetu: [https://www.researchgate.net/publication/342098200\\_Lietuvos\\_banku\\_sistemos\\_sukretimio\\_1994-1996\\_m\\_priezasciu\\_tyrimai](https://www.researchgate.net/publication/342098200_Lietuvos_banku_sistemos_sukretimio_1994-1996_m_priezasciu_tyrimai)

Šaparnis G. (2000). Kokybinių ir kiekybinių metodų derinimas, diagnozuojant mokyklos vadybą nestandartizuotu atviro tipo klausimynu. Daktaro disertacija. Šiaulių universitetas, Šiauliai.

Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2022 m. gruodžio 29 d. įsakymas Nr. V-71 „Dėl viešųjų pirkimų proceso vykdymo Šiaulių Apskaitos centre tvarkos aprašo patvirtinimo“.

Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2022 m. liepos 12 d. įsakymas Nr. V-46 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro struktūros patvirtinimo“

Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2022 m. liepos 13 d. įsakymas Nr. V-47 „Dėl kontrolės ir audito tarnybos rekomendacijų įgyvendinimo“.

Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2022 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. V-8 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro atsiskaitymų ir kontrolės grupės buhalterio pareigybės aprašymo patvirtinimo“.

Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2022 m. sausio 3 d. įsakymas Nr. V-5 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro vidaus darbo tvarkos taisyklių patvirtinimo“.

Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2022 m. vasario 1 d. įsakymas Nr. V-16 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro vidaus kontrolės tvarkos aprašo ir finansų kontrolės taisyklių patvirtinimo“.

Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2023 m. kovo 28 d. įsakymas Nr. V-27 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro dokumentų valdymo tvarkos aprašo tvirtinimo“.

Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2023 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. V-10 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro įnašų apskaitos grupės buhalterio pareigybės aprašymo patvirtinimo“.

Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2023 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. V-11 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro planavimo apskaitos grupės buhalterio pareigybės aprašymo patvirtinimo“.

Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2023 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. V-13 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro maisto produktų apskaitos grupės buhalterio (grupės koordinatorius) pareigybės aprašymo patvirtinimo“.

Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2023 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. V-16 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro turto apskaitos grupės buhalterio (grupės koordinatorius) pareigybės aprašymo patvirtinimo“.

Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2023 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. V-15 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro atsiskaitymų ir kontrolės grupės buhalterio (grupės koordinatorius) pareigybės aprašymo patvirtinimo“.

Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2023 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. V-14 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro darbo užmokesčio apskaitos grupės buhalterio (grupės koordinatorius) pareigybės aprašymo patvirtinimo“.

Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2023 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. V-17 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro įnašų apskaitos grupės buhalterio (grupės koordinatorius) pareigybės aprašymo patvirtinimo“.

Šiaulių Apskaitos centro direktoriaus 2023 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. V-9 „Dėl Šiaulių Apskaitos centro turto apskaitos grupės buhalterio pareigybės aprašymo patvirtinimo“.

Šiaulių miesto savivaldybės administracija. (2021). Šiaulių miesto savivaldybės administracijos finansų kontrolės taisyklės. Žiūrėta 2022-06-01. Prieiga internetu: <https://www.siauliai.lt/aktai/GetFile.aspx?DocId=b541ab08-256c-4d1b-9838-8a3109e44ae1>

Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. liepos 1 d. sprendimas Nr. T-323 „Dėl biudžetinės įstaigos Šiaulių apskaitos centro steigimo ir nuostatų patvirtinimo“// TAR, 2021-07-01, Nr. 15082

Tapia Cachay I.M., Couto G., Pimentel P., Castanho A. (2022). Internal Control and Its Application in Public Management. Žiūrėta 09.04.2023. Prieiga internetu: <https://www.researchgate.net/publication/357284729> Internal Control and Its Application in Public Management a Literature Review

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *The 2013 COSO Framework & SOX Compliance*. Žiūrėta 2022-02-12. Prieiga internetu: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/COSO-McNally-Transition.pdf>

Tidikis, R. (2003). Socialinių mokslų tyrimų metodologija. Žiūrėta: 20.12.2022. Prieiga internetu: [https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/15459/Tidikis\\_tyrimu\\_metodologija.pdf](https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/15459/Tidikis_tyrimu_metodologija.pdf)

Ujkani, S., & Vokshi, N. B. (2019). An overview on the development of internal control in public sector entities: evidence from Kosovo. Žiūrėta: 07.12.2022. Prieiga internetu: <https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/53229>

Valackienė A. (2004). Sociologinis tyrimas. Kaunas: Technologija.

Valvonis, V. (2001). *Vidaus kontrolės organizavimas bankuose (nutarimas Nr. 140 "Dėl banko vidaus kontrolės organizavimo tvarkos")*. Žiūrėta 2022-03-12. Prieiga internetu: [https://www.lb.lt/lt/media/force\\_download/?url=%2Fuploads%2Fdocuments%2Fdocs%2Fpublications%2Fvalvonis.pdf](https://www.lb.lt/lt/media/force_download/?url=%2Fuploads%2Fdocuments%2Fdocs%2Fpublications%2Fvalvonis.pdf)

Venkateswaran, R.K. (2014). *Municipal Financial Management*. Žiūrėta 2022-02-12. Prieiga internetu: <https://hvtc.edu.vn/Portals/0/files/636096293841808618MunicipalFinancialManagement.pdf>

Vėžytė, R. (2020). Mažų ir vidutinių įmonių vidaus kontrolės vertinimas (Doctoral dissertation, Mykolo Romerio universitetas). Žiūrėta 17.12.2022. Prieiga internetu: <https://vb.mruni.eu/object/elaba:64454180/>

Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės – išsamesnė informacija apie organizacijos  
Walters, D. Dunn, J. (2001) *Student's Manual of Auditing, 6th Edition*.

Whittington, O. R., & Delaney, P. R. (2008). *Wiley CPA Exam Review 2009: Regulation*. John Wiley & Sons.

Žydžiūnaitė, V., Sabaliauskas, S. (2017). Kokybiniai tyrimai. *Principai ir metodai*. Vadovėlis. Vilnius: Vaga

## **SUMMARY**

### **FINANCIAL CONTROL MODEL OF PUBLIC SECTOR ENTITIES CENTRALIZED ACCOUNTING MANAGEMENT: CASE ANALYSIS OF ŠIAULIAI CITY MUNICIPALITY ACCOUNTING CENTER**

**Roberta Liaudinskaitė**

**Master thesis**

**Accounting and financial management master study program**

Vilnius University, Faculty of Economics and Business Administration

Supervisor – prof. I. Kamarauskienė

Vilnius, 2023

## **SUMMARY**

129 pages, 7 charts, 23 pictures, 131 references.

The main purpose of this master thesis is to identify the key elements and procedures of public sector centralized accounting financial control system which ensure financial control implementation, improvement and execution in public sector centralized accounting. Additionally, it aims to create a financial control model for centralized accounting execution.

The master thesis consists of three main parts: the analysis of scientific literature and legal acts; research methodology; research results, conclusions, and recommendations.

The analysis of scientific literature and Lithuania legal acts analysis reviews the relationship and significance of internal and financial control in private and public sector entities as well the requirements of procedures and tools to implement and execute strong financial system in public sector entities accounting.

After analyzing the scientific literature and Lithuanian legal acts related to financial control implementation, the author conducted an analysis of internal documents of the Šiauliai centralized accounting center, including financial control regulations, a questionnaire for Šiauliai accounting center employees, and expert evaluations. The analysis of Šiauliai Accounting center internal



documents identified the regulation of tools and procedures for financial control execution in Šiauliai Accounting center. The results of the employee questionnaire confirmed that the tools and procedures regulated in Šiauliai Accounting center are not only documented but also implemented by employees. Based on the analysis of internal documents and employee questionnaires, the author developed a visual financial control model for centralized accounting, which was evaluated using the expert evaluation research method. The expert evaluation research confirmed that the suggested centralized accounting financial model structures the financial control performed in Šiauliai Accounting center and that the suggested model is logical, reliable, and reasonable. The research results were statistically processed using the SPSS and Excel programs. Kendall's W concordance coefficient was used to determine the compatibility of expert opinions provided on Likert scales. In all cases, it was higher than 0.6, indicating alignment among all expert opinions.

The conducted research revealed that financial control is a part of internal control, which helps public sector entities ensure the effective and efficient management of financial resources and mitigate potential risks and fraud. The research also identified the tools and procedures that contribute to the implementation, improvement, and execution of a strong financial system and financial control in public sector centralized accounting.

The conclusion and recommendations summarize the main concept of scientific literature and legal acts analysis as well as the results of the performed research. The author believes that the results of the study could be useful for strong public sector entities centralized accounting financial control implementation and execution.

## 1 priedas. Finansų kontrolės raida Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus subjektuose

Po 1994 – 1996 m. vykusios didžiosios komercinių bankų griūties, Lietuva susidūrė su pirma finansine krize po nepriklausomybės atkūrimo. Lietuvai atkūrus nepriklausomybę, nuo 1990 m. iki 1992 m. sparčiai kūrėsi komerciniai bankai. Spartus komercinių bankų kūrimasis, kaip teigia autorius Ramonas (2001), vyko dėl silpnai reglamentuotų įstatymų, kitų įstatymų priešpriešos, bei tuo metu propaguojamo liberalizmo, kurie nesuteikė Lietuvos bankui galimybės riboti licencijų išdavimo kiekvienam ūkio subjektui norinčiam steigti banką. Pasak autorių Bužinsko ir Šadžio (2002), 1993 m. liepos mėnesį, Lietuvoje buvo įsteigti 28 komerciniai bankai. Sparčiai augant banko suteikiamoms paskoloms, bei turtui bankai neišvengė „kokybės“ prastėjimo bei rizikos didėjimo. Anot autoriaus Ramono (2001), 1990 – 1995 m. viena iš pagrindinių vis didėjančių rizikų, buvo tiek paskolų gavėjų tiek pačių bankų kredito rizika, kada bankai negalėjo tinkamai nustatyti įmonių finansinės būklės ir pinigų srautų, dėl netinkamos paskolų gavėjų apskaitos registravimo, audito nebuvimo bei galimos „dvigubos“ buhalterijos. Remiantis autoriaus Šadžiaus straipsniu „Lietuvos bankų sistemos sukrėtimo 1994-1996 m. priežasčių tyrimai“ (2001), 1994 – 1996 m. vykusią komercinių bankų griūtį sąlygojo netinkamas bankų valdymas, netinkami ir nekompetentingi vadovybės sprendimai, kompetentingų darbuotojų trūkumas. Taip pat, vienas iš svarbių veiksnių sąlygojusių bankų bankrotus, buvo neteisinga paskolų išdavimo politika, bei asmeninių interesų įsipynimas, bankų savininkų ir valdžios pelno siekis.

Siekiant sukurti veiksmingą vidaus kontrolės sistemą, kuri veiktų, kaip savikontrolės mechanizmas pačiame komerciniame banke, bei nutrauktų netinkamos finansinės ir nefinansinės veiklos vykdymą, 1996 m. gegužės 30 dieną Lietuvos bankas išleido nutarimą Nr. 140 „Dėl banko vidaus kontrolės organizavimo tvarkos“, kuriuo buvo siekiama įpareigoti komercinius bankus sukurti ir įdiegti patikimas vidaus kontrolės ir audito sistemas, bei užtikrinti jų veikimą. Šis nutarimas turėjo daug pakeitimų, tačiau paskutinis jų, galiojantis yra 2008 m. nutarimas Nr. 149 „Dėl vidaus kontrolės ir rizikos vertinimo (valdymo) organizavimo nuostatų“, kuris nurodė „pagrindinius principus, kuriais turi vadovautis bankas, siekdamas užtikrinti, kad banko vidaus kontrolės sistema ir rizikos vertinimas (valdymas) būtų tinkamai organizuotas, veiksmingas ir užtikrintų saugią ir stabilią banko veiklą“. Pastebėta, kad Lietuvoje finansinės kontrolės, kaip vidaus kontrolės sudedamosios dalies, užuomazgos prasidėjo Lietuvos bankui siekiant sukontroliuoti netinkamą komercinių bankų finansinę veiklą sąlygojusią pirmąją finansinę krizę po nepriklausomybės atkūrimo.

Nuo 1990 m., Lietuvai atkūrus nepriklausomybę, finansinės kontrolės, kaip vidaus kontrolės sistemos dalies kūrimo poreikis atsispindi ne tik po analizuotos komercinių bankų griūties, tačiau, taip pat, remiantis Lietuvos buhalteriu ir auditorių asociacija, nuo 1998 m. prasidėjusių aktyvių diskusijų dėl viešojo sektoriaus apskaitos reformos, kada atsirado iniciatyva sukurti vidaus kontrolės sistemą, kurios sudedamoji dalis – finansų kontrolė.

Kaip pastebėta, jau 1997 metais buvo pradėtas vidaus kontrolės sistemos diegimas, kada buvo priimtas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl komisijos vidaus kontrolės sistemos diegimo programai ir projektams teisės aktų, kurių reikia jai įgyvendinti, parengti sudarymo“, kurio pagrindu sudaryta komisija turėjo parengti vidaus kontrolės sistemos kūrimo, diegimo programą ir jai realizuoti reikalingus teisės aktų projektus. 1998 m. vasario 13 d. patvirtintas nutarimas Nr. 179 „Dėl valstybinio sektoriaus, vidaus kontrolės sistemos diegimo programos (priemonių) patvirtinimo“, nurodė valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės diegimo programas, priemones, bei institucijas atsakingas už jų vykdymą. 2000 m. spalio 18 d. nutarimas Nr. 179 paskelbtas netekusiu galios, ir plėtojant vidaus kontrolės kūrimo programą buvo priimtas nutarimas Nr. 1247 „Dėl valstybinio sektoriaus vidaus kontrolės ir vidaus audito sistemos sukūrimo programos patvirtinimo“, papildytas naujomis priemonėmis, nurodytais terminų laikotarpiais, bei atsakingomis institucijomis.

Išanalizavus literatūros šaltinius ir teisės aktus, pastebėta, kad ryškiausių postūmų finansų kontrolės kūrimo srityje turėjo Lietuvos rengimasis stoti į Europos Sąjungą, kada 2002 m. vyriausybės nutarimu buvo patvirtintas derybinių pozicijų sąrašas ir 28 derybinė pozicija. Siekiant įgyvendinti Europos sąjungos finansų kontrolės principus, remiantis vyriausybės 2000 m. gruodžio 22 d. priimtu nutarimu Nr. 1487, 28 derybine pozicija, vienas pagrindinių derybų įsipareigojimų buvo, užtikrinti finansų kontrolės teisinės bazės funkcionavimą, kuri leistų efektyviai įgyvendinti valdymo, vidaus, išorės, išankstinę ir vėlesnę kontrolę. Taip pat, Lietuva įsipareigojo užtikrinti reikiamas valdymo kontrolės sistemas ir procedūras, vidaus audito sistemos veikimą, nepriklausomą auditą, patvirtinti audito veiklą reglamentuojančius dokumentus, bei užtikrinti, kad būtų vadovaujama tarptautiniais vidaus audito standartais. 28 derybinė pozicija, taip pat, įpareigojo sukurti veiksmingą sistemą, kuri užkirstų kelią pažeidimams, bei suteiktų galimybę išieškoti nuostolius sąlygotus aplaidumo ar pažeidimų.

Siekiant įgyvendinti 28 derybų pozicijos įsipareigojimus, buvo pradėta kurti teisinė vidaus audito bazė ir remiantis 2000 m. vasario 7 d. priimto Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimo Nr. 127 „Dėl valstybės įmonių ir įstaigų vidaus audito“, reglamentuojančio vidaus audito uždavinius, funkcijas, tikslus, teises, atsakomybes ir, taip pat, nusakančio vidaus audito tarnybų

darbo organizavimo tvarką, pagrindu, buvo diegiama biudžetinių įstaigų bendra vidaus audito vykdymo metodika, bei reguliariai organizuojami mokymai, kuriuose buvo keliami atsakingų darbuotojų kvalifikacija (Daujotaitė, 2002 ). Lietuvos Respublikai ruošiantis stojimui į Europos sąjungą ir vykdant 28 derybų pozicijos įsipareigojimus, bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės parengtą Sevilijos planą, 2002 m. gegužės 21 d. išleistas įstatymas Nr. 139 „Dėl finansų kontrolės vadovo patvirtinimo“, nustatė „finansų kontrolės – vidaus kontrolės, orientuotos į paskirtų asignavimų ir turto teisėtą, ekonomišką, efektyvų, bei rezultatyvų naudojimą institucijoje“. Šiuo įsakymu buvo siekiama supažindinti su kontrolės atlikimo procesu, padėti atsakingiems vadovams pasiekti nustatytus uždavinius, tobulinti bendrąją kontrolės aplinką ir stiprinti atsakingų vadovų finansinių išteklių kontrolės ir valdymo gebėjimus. Taip pat, šiame įstatyme buvo pateiktas klausimynas, kurio tikslas buvo padėti vadovams palyginti kuriamas ir veikiančias išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės sistemas su įstatyme reglamentuotais kontrolės reikalavimais ir įvertinimu, siekiant užtikrinti veiksmingą ir tinkamą kontrolės funkcionavimą.

Vykdant tinkamų kontrolės sistemų įdiegimo užtikrinimą, 2002 m. gruodžio 10 d. buvo priimtas „Vidaus kontrolės ir vidaus audito įsakymas“ Nr. IX-1253 , kuris reglamentavo viešojo juridinio subjekto vidaus kontrolės ir vidaus audito tikslus ir veikimą. Šis įstatymas nurodė, kad viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistema, turi būti kuriama atsižvelgiant į vykdomos veiklos ypatumus, laikantis vidaus kontrolės principų (tinkamumo, efektyvumo, rezultatyvumo, optimalumo, dinamiškumo, nenutrūkstamo funkcionavimo), apimant vidaus kontrolės elementus (kontrolės aplinką, rizikos vertinimą, kontrolės veiklą, informavimą ir komunikaciją, stebėseną) ir integruojant vidaus kontrolę į viešojo juridinio asmens veiklą bei procesus (planavimą, atlikimą, stebėseną). Taip pat, šis įstatymas nurodė, kad vidaus kontrolės įgyvendinimas viešajame juridiniame asmenyje apima vidaus kontrolės dalyvių atsakomybių ir pareigų nustatymą, bei nuolatinį vidaus kontrolės tobulinimo procesą, atsižvelgiant į pasikeitusias viešojo juridinio asmens veiklos sąlygas.

Įgyvendinant 28 derybų pozicijos įsipareigojimus ir siekiant didinti viešųjų finansų kontrolės efektyvumą nuo 2003 m. buvo priimti du įsakymai reglamentuojantys finansų kontrolės reikalavimų ir finansų būklės ataskaitų patvirtinimą. 2003 m. gegužės 8 d. priimtas Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas “Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo“ Nr. 1K-123 nustatė viešojo juridinio asmens, valdančio ir disponuojančio valstybės ir savivaldybės turtu, finansų kontrolės reikalavimus, bei reglamentavo viešojo juridinio asmens valstybės tarnautojų arba darbuotojų atliekančių finansų kontrolę atsakomybes ir pareigas. Įstatyme reglamentuota finansų kontrolė viešajame juridiniame asmenyje, įpareigojo užtikrinti, kad valstybės ir savivaldybių turtas būtų valdomas efektyviai, ekonomiškai, skaidriai, rezultatyviai

ir pagal paskirtį. Taip pat, užtikrinti, kad būtų gaunama tiksli, patikima ir savalaikė finansinė informacija, susitarimų ir įsipareigojimų laikymasis, turto apsauga ir, užtikrinti teisingą viešojo juridinio asmens biudžeto sudarymą ir valdymą. Antrasis įstatymas išleistas 2004 m. sausio 7d. „Dėl finansų kontrolės būklės ataskaitos formos patvirtinimo“ Nr. 1K-004, pateikė standartizuotą finansų kontrolės būklės ataskaitą, kuria buvo siekiama padėti viešųjų juridinių asmenų vadovams institucijose ir įstaigose susipažinti, bei įvertinti finansų kontrolės būklę.

Atlikus teisės aktų analizę dėl 28 derybų pozicijos įsipareigojimų vykdymo, pastebėta, kad dar iki derybų buvo išleista nemažai įstatymų, kurie reglamentavo viešosios finansų kontrolės principų įgyvendinimą. Išanalizavus reikšmingiausias jų, remiantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. gruodžio 22 d. nutarimu Nr. 1487, galima išskirti:

- 1990 m. liepos 30 d. priimtą Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymą, kuris nustatė valstybės ir savivaldybių biudžetų turinį, jų pajamų sudarymo ir asignavimų naudojimo teisinius pagrindus, biudžetų valdymo (rengimo, tvirtinimo, vykdymo, vertinimo ir kontrolės) pagrindines nuostatas bei asignavimų valdytojų teises, pareigas ir atsakomybę.
- 1992 m. birželio 18 d. priimtą Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymą, kuris nurodė pagrindines finansinės atskaitomybės ir apskaitos nuostatas.
- 1994 m. liepos 7 d. priimtą Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymą, kuris reglamentavo „bendrą savivaldos institucijų sudarymo ir veiklos tvarką, taip pat savivaldybės tarybos, valdybos, mero ir kontrolieriaus kompetenciją“.
- 1994 m. gruodžio 20 d. priimtą Lietuvos Respublikos valstybės išdo įstatymą, kuris reglamentavo „valstybės išdo turinį, valstybės išdo sąskaitos atidarymo, įmokų į valstybės išdo sąskaitą ir išmokų iš jos atlikimo tvarką“.
- 1995 m. gruodžio 5d. priimtą Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymą, kuris nurodė biudžetinių įstaigų asignavimų valdytojų pareigas ir atsakomybes.

Kaip pastebėta, dar iki derybų išleisti Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatymai suteikė stiprų pagrindą 28 derybų pozicijos įsipareigojimų vykdymui bei neprieštaravo Europos sąjungos finansų kontrolės acquis.

2004 m. gegužės 1 d. Lietuvos Respublikai tapus Europos Sąjungos nare ir pasirengusi įgyvendinti finansų kontrolės acquis reikalavimus, remiantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės išleistais teisės aktais, vidaus kontrolės diegimas ir tobulinimas buvo šiek tiek apstojęs. Kaip

pastebėta, Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare, buvo pradėtas finansų kontrolės tobulinimo procesas, kada 2007 m. spalio 11 d. išleistas įstatymas Nr. 1K-293 „Dėl finansų ministro 2002 m. gegužės 21 d. įsakymo Nr. 139 „dėl finansų kontrolės vadovo patvirtinimo“ pakeitimo“, atsižvelgiant į vidaus kontrolės diegimo proceso rezultatus, pakeitė iki tol galiojusį įstatymą Nr. 139. Taip pat, 2020 birželio 29 d. išleistas įstatymas „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“ Nr. 1K-195 detalizavo viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės politikos turinį, vidaus kontrolės tikslus, principus, elementus, dalyvius, vidaus kontrolės analizę ir vertinimą. Taip pat, šis teisės aktas reglamentavo vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje informacijos teikimo tvarką bei paskelbė netekusios galios įsakymus „Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo“ Nr. 1K-123 ir „Dėl Finansų kontrolės būklės ataskaitos formos patvirtinimo“ 1K-004.

Išanalizavus teisės aktus, mokslinius straipsnius, pastebėta, kad vidaus kontrolė, kurios sudedamoji dalis – finansų kontrolė, yra labiausiai reglamentuojama finansų srityje, o didžioji dalis finansinės informacijos yra sudaryta iš institucijų vykdomos apskaitos. Remiantis autore Kanapickiene (2013), apskaitos politika yra svarbi finansinės informacijos formavimosi proceso dalis, kada remiantis apskaitos politikoje reglamentuojamais apskaitos metodais, principais ir taisyklėmis, yra vykdoma institucijos apskaita ir sudaromos finansinės ataskaitos. Po Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo, vienas pirmųjų, reglamentavęs apskaitos politiką ir sudaręs tvirtą pagrindą 28 derybų pozicijos įsipareigojimų vykdymui yra 1992 m. birželio 18 dieną išleistas „Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas“ Nr. I-2654, kurį 2001 m. lapkričio 1 d. pakeitė, naujos redakcijos, iki 2022 m. balandžio 30 d. galiojantis „Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas“ Nr. IX-574. Vykdam, šiuo metu uždarytos, 28 derybų pozicijos įsipareigojimus ir siekiant užtikrinti finansų kontrolės teisinės bazės funkcionavimą, kuri leistų institucijoms teikti patikimą finansinę informaciją, grįstą apskaitos politikos taisyklėmis, buvo priimta nemažai įstatymų nusakančių finansų kontrolės, kaip vidaus kontrolės dalies, diegimo ir tobulinimo įstatymų, su kuriais buvo tobulinamas ir apskaitos politiką reglamentuojantis „Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas“ Nr. IX-574. Siekiant, finansinės informacijos tikslumo ir ūkio subjektams apskaitą tvarkant, vis labiau skaitmenizuotais procesais, atsirado poreikis iš esmės peržvelgti ir atnaujinti „Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymą“ (Šeršino, 2022). Naujos redakcijos, Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymas, nuo 2022 m. gegužės 1 d. pakeitė iki tol galiojusį Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymą. Išanalizavus naujosios redakcijos įstatymą, pastebėta, kad Finansinės apskaitos įstatyme nebelieka privalomos apskaitos politikos sąvokos, kuri buvo suprantama kaip privaloma priemonė ir vietoj jos buvo pasiūlyta vidaus kontrolės sąvoką. Kaip

pastebėta, iki naujo Finansinės apskaitos įstatymo įsigaliojimo, vidaus kontrolė, nuo 2001 metų, įstatymuose buvo taikoma tik viešojo sektoriaus subjektams.

Apibendrinant, galima aiškiai išskirti keturis finansų kontrolės sistemos kūrimo raidos etapus. Pirmąjį finansų kontrolės sistemos, kaip vidaus kontrolės sistemos dalies, raidos etapą trukusi nuo 1996 m. iki 2000 m. galima išskirti vadovaujantis Lietuvos banko valdybos skatinimu kurti bankų vidaus kontrolės organizavimo tvarką. Šis įvykis buvo vienas pradinių veiksmų skatinusių finansų kontrolės sukūrimą ir diegimą banko sektoriuje, kada 1996 m. Lietuvos bankas išleidęs nutarimą „Dėl banko vidaus kontrolės organizavimo tvarkos“, siekė sukurti finansų kontrolės, kaip vidaus kontrolės sudedamosios dalies, sistemą, kurios pagalba būtų užtikrinta saugi ir stabili banko veikla. Antrasis etapas trukęs nuo 2000 m. iki 2002 (2003) m. sietinas su spurtu sukurti ir įdiegti vidaus audito sistemą ir vidaus kontrolės sistemą, kurios sudedamoji dalis finansų kontrolė, viešajame sektoriuje. Taip pat, vienas svarbiausių ir pagrindinių finansų kontrolės sistemos sukūrimo, įdiegimo ir veikimo spurtas šiame raidos etape, kurį galime laikyti trečiuoju - praktiniu kūrimo etapu, yra sietinas su stojimu į Europos Sąjungą ir siekiu įgyvendinti uždarytą 28 derybine poziciją. Trečiasis etapas trukęs nuo 2003 m. iki 2020 m, atsispindi kaip praktinio įgyvendinimo laikotarpis, kuriame buvo kuriamas finansų kontrolės teisinės bazės funkcionavimas, leisiantis viešojo sektoriaus subjektuose efektyviai įgyvendinti ir užtikrinti reikiamas kontrolės valdymo sistemas ir procedūras. Ketvirtąjį etapą galime laikyti modernizavimo laikotarpiu, prasidėjusį nuo 2020 m. iki dabar, kuriame finansų kontrolė, kaip vidaus kontrolės sudedamoji dalis, tampa ne tik viešojo sektoriaus, bet ir pelno siekiančių subjektų valdymo dalimi. Taip pat, svarbu yra tai, kad šiam, modernizavimo etapui didelę įtaką turi apskaitos centralizavimo įgyvendinimas.

**2 priedas. Šiaulių apskaitos centro, centralizuotą apskaitą vykdančių, darbuotojų anketinė apklausa**

Gerbiamas respondente,

Tyrimą atlieka Vilniaus Universiteto Apskaitos ir finansų valdymo magistrantė Roberta Liaudinskaitė. Tyrimo tikslas – identifikuoti Apskaitos centre vykdomas finansų kontrolės procedūras ir nustatyti kokiomis priemonėmis Apskaitos centre yra užtikrinamas finansų kontrolės elementų: rizikos aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo bei stebėsenos įgyvendinimas.

Tyrimo rezultatai gali tapti svarbūs viešojo sektoriaus centralizuotos apskaitos finansų kontrolės svarbai pagrįsti bei finansų kontrolės sistemos modelio tobulinimui.

Tyrimo metu gauta informacija magistro darbe bus pateikiama apibendrintai ir naudojama tik moksliniais tikslais. Tyrimui atlikti laikomasi svarbiausių etikos principų, respondentams garantuojamas konfidencialumas, neviešinama Jūsų kaip respondento tapatybė.

Dėkoju už Jūsų atsakymus.

**ANKETA**

*Anketą sudaro 15 klausimų, kuriais siekiama nustatyti kokios finansų kontrolės įgyvendinimo priemonės yra taikomos, centralizuotos apskaitos įstaigoje, siekiant užtikrinti finansų kontrolės elementų: kontrolės aplinkos, rizikos vertinimo, kontrolės veiklos, informavimo ir komunikavimo bei stebėsenos įgyvendinimui. Taip pat, anketinė apklausa yra siekiama nustatyti Apskaitos centre vykdomas finansų kontrolės procedūras.*

*Prašome atsakyti į kiekvieną klausimą, pasirenkant Jums tinkantį atsakymo variantą ir jį pažymint X.*

**I. BENDROJI DALIS**

**1. Jūsų darbo stažas Šiaulių Apskaitos centre:**

- Iki 1 metų
- Nuo 1 metų iki 3 metų
- Nuo 3 metų ir daugiau



## II. PRIEMONĖS TAIKOMOS ŠIAULIŲ APSKAITOS CENTRO FINANSŲ KONTROLĖS ELEMENTŲ ĮGYVENDINIMUI UŽTIKRTINTI

**2. Ar sutinkate, kad kontrolės aplinkos elemento įgyvendinimui užtikrinti Jūsų įstaigoje yra taikomos šios priemonės?**

| Priemonė  | Taip | Ne |
|---|------|----|
| Finansų kontrolės taisyklės   |      |    |
| Apskaitos padalinio nuostatai   |      |    |
| Įstaigos kontrolę užtikrina direktorius   |      |    |
| Pareigybių instrukcijos   |      |    |
| Personalo valdymo politika  |      |    |
| Tinkamos darbuotojų kvalifikacijos užtikrinimas   |      |    |
| Vykdomas darbuotojų funkcijų atskyrimas   |      |    |
| Vykdoma nuolatinė ir kryptinga korupcijos prevencijos politika, užtikrinanti skaidrią ir veiksmingą darbuotojų veiklą |      |    |
| Įdiegtos informacinės sistemos yra patikimos, užtikrinama šių sistemų veikla.   |      |    |
| Etikos kodeksas (taisyklės)   |      |    |

**Kokias kitas priemones esate sukūrę?** \_\_\_\_\_

**3. Ar sutinkate, kad rizikos vertinimo elemento įgyvendinimui užtikrinti Jūsų įstaigoje yra taikomos šios priemonės?**

| Priemonė  | Taip | Ne |
|---|------|----|
| Rizikos valdymo procesas yra reglamentuojamas dokumentuose                              |      |    |
| Vykdomas apskaitos registrų tikrinimas  |      |    |
| Vykdoma inventurizacija   |      |    |
| Vykdomas rizikos veiksnių nustatymas (įskaitant korupcijos riziką)                      |      |    |
| Vykdomas rizikos reikšmingumo nustatymas, jų pasireiškimo tikimybė bei poveikis veiklai |      |    |
| Vykdomas toleruotinos rizikos nustatymas  |      |    |
| Vykdomas rizikos veiksnių sąrašo sudarymas (rizikos registras)                          |      |    |
| Vykdomas rizikos valdymo priemonių nustatymas   |      |    |
| Vykdoma nuolatinė/ periodiška rizikos valdymo plano peržiūra ir stebėseną               |      |    |
|   |      |    |

**Kokias kitas priemones esate sukūrę?** \_\_\_\_\_

**4. Ar sutinkate, kad kontrolės veiklos elemento įgyvendinimui užtikrinti Jūsų įstaigoje yra taikomos šios priemonės?**

| Priemonė   | Taip | Ne |
|--|------|----|
| Nustatyta apskaitos politika (bendrieji apskaitos principai, taisyklės ir ataskaitos metodai, skirti apskaitai tvarkyti)                           |      |    |
| Užtikrinamas darbuotojų pareigų atskyrimas   |      |    |
| Užtikrinamas įgaliojimų suteikimas   |      |    |
| Atliekamas operacijų dokumentavimas  |      |    |
| Vykdoma veiklos rezultatų peržiūra   |      |    |
| Vykdomas nuolatinis vykdomų ūkinių operacijų patikrinimas  |      |    |
| Užtikrinamas informacinių technologijų naudojimas, parenkama ir tobulinama technologijų veikla   |      |    |
| Užtikrinamas politikų ir procedūrų taikymas, kada kontrolės veikla įgyvendinama taikant atitinkamas įstaigoje patvirtintas politikas ir procedūras |      |    |

**Kokias kitas priemones esate sukūrę?** \_\_\_\_\_

**5. Ar sutinkate, kad informavimo ir komunikavimo elemento įgyvendinimui užtikrinti Jūsų įstaigoje yra taikomos šios priemonės?**

| Priemonė   | Taip | Ne |
|--|------|----|
| Nustatyta dokumentų saugojimo tvarka ir terminai   |      |    |
| Vieši pranešimai yra skelbiami įstaigos interneto svetainėje   |      |    |
| Įdiegtos organizacinės, techninės ir programinės įrangos, kurios užtikrina informacijos apsaugą jos publikavimo šaltiniuose.   |      |    |
| Vykdoma vidinė komunikacija, gyvai, elektroniniu paštu, telefonu, naudojant komunikacijos kanalus, programas, rengiami susirinkimai.   |      |    |
| Vykdoma išorės komunikacija – informacija yra perduodama išorės informacijos vartotojams ir užtikrinamas informacijos gavimas iš jų naudojant įstaigoje įdiegtas komunikacijos priemones |      |    |

**Kokias kitas priemones esate sukūrę?** \_\_\_\_\_

**6. Ar sutinkate, kad stebėsenos elemento įgyvendinimui užtikrinti turi Jūsų įstaigoje yra taikomos šios priemonės?**

| Priemonė  | Taip | Ne |
|---|------|----|
| Atsakingų asmenų paskyrimas už finansų kontrolės stebėseną                                      |      |    |
| Vykdoma nuolatinė stebėseną integruota į kasdienes įstaigos apskaitos vykdymo operacijas        |      |    |
| Vykdomi atskiri vertinimai atliekami išorės ir vidaus auditorių                                 |      |    |
| Vertinimo rezultatai pateikiami Apskaitos centro direktoriui ar kitam vadovaujančiam personalui |      |    |

**Kokias kitas priemones esate sukūrę?** \_\_\_\_\_

### III. ŠIAULIŲ APSKAITOS CENTRO FINANSŲ KONTROLĖS VYKDYMO PROCEDŪROS

7. Ar sutinkate, kad Jūsų įstaigoje yra vykdomos atsakymo lauke pateiktos finansų kontrolės?

| Procedūros                   | Taip | Ne |
|------------------------------|------|----|
| Išankstinė finansų kontrolė  |      |    |
| Einamoji finansų kontrolė    |      |    |
| Paskesnioji finansų kontrolė |      |    |

8. Ar sutinkate, kad ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo, priežiūros ir kontrolės vykdymui užtikrinti, Jūsų įstaigoje yra taikomos šios procedūros?

| Procedūros   | Taip | Ne |
|--|------|----|
| Atliktos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai per nustatytą laikotarpį yra teisingai fiksuojami apskaitos dokumentuose.  |      |    |
| Visos atliekamos ūkinės operacijos yra patvirtinamos atsakingų asmenų  |      |    |
| Dokumentuose užfiksuotos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai yra perkeliama į apskaitos registrus ir užregistruojami teisinga verte tinkamose buhalterinėse sąskaitose                                  |      |    |
| Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į tą patį apskaitos registrą yra įtraukiami tik vieną kartą   |      |    |
| Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių apskaitos dokumentai yra surašomi teisingai ir laiku. Yra tikrinamas apskaitos dokumentuose esantis duomenų tinkamumas ir ūkinių operacijų teisėtumas                  |      |    |
| Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių apskaitos dokumentai Apskaitos centrui yra pateikiami ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo buhalterinės apskaitos dokumentų pasirašymo (patvirtinimo) arba jų gavimo. |      |    |
| Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys yra pateikiami finansinėje atskaitomybėje   |      |    |

Kokias kitas procedūras vykdate? \_\_\_\_\_

**9. Ar sutinkate, kad pinigų ir jų ekvivalentų apskaitos, priežiūros ir kontrolės vykdymui užtikrinti, Jūsų įstaigoje yra taikomos šios procedūros?**

| Procedūros   | Taip | Ne |
|--|------|----|
| Vykdomas banko sąskaitų įplaukų, išlaidų bei likučių atitikimo tikrinimas su apskaitos registru likučiais  |      |    |
| Visos banko sąskaitų operacijos yra patvirtinamos ir užregistruojamos apskaitoje   |      |    |
| Užtikrinama, kad į buhalterinę apskaitą yra įtraukiamos visos gautinos ir mokėtinos sumos  |      |    |
| Užtikrinama, kad visos banko sąskaitų operacijos apskaitos registruose ir apskaitos dokumentuose yra užregistruojamos teisinga verte, tinkamais buhalteriniais įrašais |      |    |

**Kokias kitas procedūras vykdate?** \_\_\_\_\_

**10. Ar sutinkate, kad įsipareigojimų apskaitos ir kontrolės vykdymui užtikrinti, Jūsų įstaigoje yra taikomos šios procedūros?**

| Procedūros  | Taip | Ne |
|---|------|----|
| Visi įsipareigojimai yra patvirtinami apskaitos dokumentais                       |      |    |
| Įsipareigojimų padidėjimas ir sumažėjimas yra patvirtinamas apskaitos dokumentais |      |    |
| Įsipareigojimai yra inventorizuojami nustatyta tvarka ir terminais                |      |    |

**Kokias kitas procedūras vykdate?** \_\_\_\_\_

**11. Ar sutinkate, kad turto apskaitos, priežiūros ir kontrolės vykdymui užtikrinti, Jūsų įstaigoje yra taikomos šios procedūros?**

| Procedūros  | Taip | Ne |
|---|------|----|
| Visas turto judėjimas yra patvirtinamas apskaitos dokumentais   |      |    |
| Nusidėvėjęs turtas, naudojamas veikai, yra apskaitomas apskaitoje   |      |    |
| Visas turtas apskaitoje turi inventoriaus numerius  |      |    |
| Už nenaudojamą ir perduotą naudoti turtą yra paskiriami atsakingi darbuotojai   |      |    |
| Yra aiški ir patikima turto išdavimo naudoti sistema  |      |    |
| Perimdami naudotą turtą darbuotojai prisiima atsakomybę už jo naudojimą ir sugeba juo tinkamai naudotis   |      |    |
| Kitos materialinės vertybės yra apskaitomos pagal atskaitingus asmenis, vertybių pavadinimus, rūšis, vertę ir kieki:<br>1. Nustatomas ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikas<br>2. Turtas yra inventorizuojamas nustatyta tvarka ir terminais<br>3. Užtikrinama, kad būtų užkirstas kelias turto praradimui |      |    |

**Kokias kitas procedūras vykdate?** \_\_\_\_\_

**12. Ar sutinkate, kad registrų sudarymo, priežiūros ir kontrolės vykdymui užtikrinti, Jūsų įstaigoje yra taikomos šios procedūros?**

| Procedūros  | Taip | Ne |
|---|------|----|
| Apskaitos įrašai yra susisteminti atitinkamame apskaitos registre (modulyje)  |      |    |
| Apskaitai tvarkyti yra naudojami apskaitos informacinės sistemos „Biudžetas VS“ apskaitos registrai (moduliai)                                |      |    |
| Apskaitos registrai (moduliai) yra informatyvūs ir tenkiną apskaitą reglamentuojančius teisės aktus   |      |    |
| Sudarant apskaitos registrus informacinių sistemų pagalba yra sutikrinama visų registrų įrašų ir buhalterinių apskaitos dokumentų informacija |      |    |
| Apskaitos registrų duomenys yra saugomi informacinių sistemų registruose  |      |    |

**Kokias kitas procedūras vykdate?** \_\_\_\_\_

**13. Ar sutinkate, kad informacinei sistemai užtikrinti, Jūsų įstaigoje yra taikomos šios procedūros?**

| Procedūros  | Taip | Ne |
|---|------|----|
| Kiekvienas į informacinę sistemą įtrauktas dokumentas turi dokumento numerį   |      |    |
| Darbuotojai, dirbantys su informacine sistema, turi tinkamą kvalifikaciją   |      |    |
| Vartotojų teisės dirbti su informacine sistema yra suteikiamos pagal darbuotojų atliekamas funkcijas  |      |    |
| Informacinės sistemos ir įrangos gedimo atveju už sutrikimų pašalinimą yra atsakingas kompiuterininkas ir/ar informacinės sistemos tiekėjas   |      |    |
| Informacinės sistemos užtikrina reikalingą ir tinkamą pradinių duomenų įvedimą, apdorojimą, ataskaitų rengimą, keitimąsi informacija ir duomenimis  |      |    |
| Užtikrinama, kad informacinėse sistemose yra įdiegtos ir veikia vidaus kontrolės procedūros, būtinos apskaitos tvarkymui bei būtų sukurti ribojimai, siekiant išvengti nelogiškų duomenų įvesties (pvz., tryliktas meniu) |      |    |
| Į informacinę sistemą yra laiku įvedami visi teisingi ir patikrinti duomenys  |      |    |
| Yra užtikrinamas atliktų veiksmų atsekamumas (kas, kada ir kokius veiksmus atliko apskaitos informacinėse sistemose)  |      |    |

**Kokias kitas procedūras vykdate?** \_\_\_\_\_

**14. Ar sutinkate, kad ataskaitų teisingumui užtikrinti, Jūsų įstaigoje yra taikomos šios procedūros?**

| Procedūros   | Taip | Ne |
|--|------|----|
| Ataskaitoms parengti visa informacija yra gaunama laiku                  |      |    |
| Ataskaitos yra rengiamos nustatytais terminais, yra tikslios ir išsamios |      |    |

**Kokias kitas procedūras vykdate?** \_\_\_\_\_

**15. Ar sutinkate, kad klaidų prevencijai užtikrinti, Jūsų įstaigoje yra taikomos šios procedūros?**

| <b>Procedūros</b>  | <b>Taip</b> | <b>Ne</b> |
|--|-------------|-----------|
| Užtikrinamas klaidų darymo mažinimas, kada klaidos daromos dėl išsiblašymo, neatidumo ar kt. priežasčių    |             |           |
| Yra analizuojami klaidų, neatitikimų ir pažeidimų atvejai, užtikrinant savalaikį ir tikslų duomenų taisymą |             |           |
| Užtikrinama, kad Įstaigos būtų operatyviai informuojamos apie klaidų, neatitikimų ar pažeidimų atvejus     |             |           |

**Kokias kitas procedūras vykdate?** \_\_\_\_\_

**16. Ar sutinkate, kad biudžeto sudarymui ir vykdymo teisingumui užtikrinti, Jūsų įstaigoje yra taikomos šios procedūros?**

| <b>Procedūros</b>  | <b>Taip</b> | <b>Ne</b> |
|--|-------------|-----------|
| Biudžeto projektui parengti teisinga informacija yra pateikiama biudžeto rengimo grafike nustatytais terminais                                       |             |           |
| Biudžeto projektas yra rengiamas vadovaujantis Įstaigos strateginiu planu, atsižvelgiant į numatytus prioritetus ir kitus biudžeto rengimo principus |             |           |
| Biudžetas yra vykdomas pagal patvirtintas programas, pastoviai užtikrinant efektyvų patvirtintų programų asignavimų valdymą                          |             |           |

**Kokias kitas procedūras vykdate?** \_\_\_\_\_

**3 Priedas. Ekspertinio vertinimo anketinė apklausa**

Gerbiamas respondente,

Tyrimą atlieka Vilniaus Universiteto Apskaitos ir finansų valdymo magistrantė Roberta Liaudinskaitė.

Tyrimo tikslas - įvertinti suformuoto Šiaulių Apskaitos centro centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelio tinkamumą. Tyrimo rezultatai gali tapti svarbūs viešojo sektoriaus centralizuotos apskaitos finansų kontrolės svarbai pagrįsti bei finansų kontrolės sistemos modelio tobulinimui.

Tyrimo metu gauta informacija magistro darbe bus pateikiama apibendrintai ir naudojama tik moksliniais tikslais. Tyrimui atlikti laikomasi svarbiausių etikos principų, respondentams garantuojamas konfidencialumas, neviešinama Jūsų kaip respondento tapatybė.

Dėkoju už Jūsų atsakymus.

**ANKETA**

*Prašome atsakyti į kiekvieną klausimą, pasirenkant Jums tinkantį tinkamą atsakymo variantą (-us) ar skaičių. Pritarimo lygį išreikškite 5-balėje skalėje, kai 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.*

**I. BENDROJI DALIS****8. Jūsų patirtis organizuojant/ vykdant centralizuotą apskaitos vykdymą:**

- Iki 1 metų
- Nuo 1 metų iki 2 metų
- Nuo 3 metų iki 4 metų
- Nuo 5 metų ir daugiau

**9. Jūsų pareigybinis statusas yra:**

- Direktorius/ (ė)
- Vyriausioji buhalterė/ (is)
- Vyriausiojo buhalterio/ (ės) pavaduotojas/ (a)

**10. Jūsų praktinė patirtis organizuojant/ vykdant finansų kontrolę:**

- Patirtis iki 3 metų
- Patirtis daugiau kaip 3 m. iki 5 m.
- Patirtis daugiau kaip 5 m.

## II. CENTRALIZUOTOS APSKAITOS FINANSŲ KONTROLĖS MODELIO ELEMENTAI

4. Išreikškite pritarimo lygį žemiau pateiktiems teiginiams dėl centralizuotos apskaitos finansų kontrolės sistemos elementų, be kurių finansų kontrolės sistema būtų neveiksminga. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kada 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 –visiškai pritariu teiginiui.

| Teiginys: Finansų kontrolės sistema yra neveiksminga be toliau išvardintų elementų įgyvendinimo užtikrinimo | 1                   | 2          | 3       | 4        | 5                 |
|---|---------------------|------------|---------|----------|-------------------|
|   | Visiškai nepritariu | Nepritariu | Nežinau | Pritariu | Visiškai pritariu |
| Kontrolės aplinka   |                     |            |         |          |                   |
| Rizikos vertinimas  |                     |            |         |          |                   |
| Kontrolės veikla  |                     |            |         |          |                   |
| Informavimas ir komunikavimas   |                     |            |         |          |                   |
| Stebėseną   |                     |            |         |          |                   |

5. Išreikškite pritarimo lygį žemiau pateiktiems teiginiams dėl kontrolės aplinkos elemento įgyvendinimo priemonių, be kurių kontrolės aplinkos elementas būtų neveiksmingas. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kada 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 –visiškai pritariu teiginiui.

| Teiginys: Kontrolės aplinkos elementas yra neveiksmingas be toliau išvardintų priemonių įgyvendinimo centralizuotos apskaitos įstaigoje. | 1                   | 2          | 3       | 4        | 5                 |
|--|---------------------|------------|---------|----------|-------------------|
|  | Visiškai nepritariu | Nepritariu | Nežinau | Pritariu | Visiškai pritariu |
| Profesinio elgesio principai ir taisyklės  |                     |            |         |          |                   |
| Finansų kontrolės taisyklės  |                     |            |         |          |                   |
| Apskaitos padalinio nuostatai  |                     |            |         |          |                   |
| Pareigybių instrukcijos  |                     |            |         |          |                   |
| Personalo valdymo politika ir praktika   |                     |            |         |          |                   |
| Kompetencija   |                     |            |         |          |                   |
| Darbuotojų funkcijų atskyrimas   |                     |            |         |          |                   |
| Nuolatinė ir kryptinga korupcijos prevencijos politika.  |                     |            |         |          |                   |
| Informacinių sistemų patikimumo ir veiklos užtikrinimas  |                     |            |         |          |                   |
| Organizacinė struktūra   |                     |            |         |          |                   |
| Personalo valdymo politika ir praktika   |                     |            |         |          |                   |

**Kitos priemonės, būtinos kontrolės aplinkos elemento įgyvendinimui:**

---



6. Išreikškite pritrimo lygį žemiau pateiktiems teiginiams dėl rizikos vertinimo elemento įgyvendinimo priemonių, be kurių rizikos vertinimo elementas būtų neveiksmingas. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kada 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui. Teiginys: Rizikos vertinimo elementas yra neveiksmingas be toliau išvardintų priemonių įgyvendinimo centralizuotos apskaitos įstaigoje.

| Teiginys: Rizikos vertinimo elementas yra neveiksmingas be toliau išvardintų priemonių įgyvendinimo centralizuotos apskaitos įstaigoje. | 1                   | 2          | 3       | 4        | 5                 |
|---|---------------------|------------|---------|----------|-------------------|
|   | Visiškai nepritariu | Nepritariu | Nežinau | Pritariu | Visiškai pritariu |
| Rizikos valdymo proceso taisyklės   |                     |            |         |          |                   |
| Apskaitos registrų tikrinimas   |                     |            |         |          |                   |
| Inventorizacija   |                     |            |         |          |                   |
| Rizikos veiksnų nustatymas  |                     |            |         |          |                   |
| Rizikos veiksnų analizė ir vertinimas   |                     |            |         |          |                   |
| Rizikos veiksnų sąrašo sudarymas (rizikos registras)  |                     |            |         |          |                   |
| Rizikos mažinimo priemonių parinkimas   |                     |            |         |          |                   |
| Stebėseną ir peržiūra   |                     |            |         |          |                   |
| Informacijos perdavimas ir komunikavimas  |                     |            |         |          |                   |

Kitos priemonės, būtinos rizikos vertinimo elemento įgyvendinimui:

---

7. Išreikškite pritrimo lygį žemiau pateiktiems teiginiams dėl kontrolės aplinkos elemento įgyvendinimo priemonių, be kurių kontrolės aplinkos elementas būtų neveiksmingas. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kada 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.

| Teiginys: Kontrolės aplinkos elementas yra neveiksmingas be toliau išvardintų priemonių įgyvendinimo centralizuotos apskaitos įstaigoje. | 1                   | 2          | 3       | 4        | 5                 |
|--|---------------------|------------|---------|----------|-------------------|
|  | Visiškai nepritariu | Nepritariu | Nežinau | Pritariu | Visiškai pritariu |
| Apskaitos politika   |                     |            |         |          |                   |
| Darbuotojų pareigų atskyrimas  |                     |            |         |          |                   |
| Igaliojimų suteikimas  |                     |            |         |          |                   |
| Dokumentavimas   |                     |            |         |          |                   |
| Veiklos rezultatų peržiūra   |                     |            |         |          |                   |
| Patikrinimai   |                     |            |         |          |                   |
| Technologijų naudojimas  |                     |            |         |          |                   |
| Politikų ir procedūrų taikymo užtikrinimas   |                     |            |         |          |                   |

Kitos priemonės, būtinos kontrolės aplinkos elemento įgyvendinimui:

---

8. Išreikškite pritarimo lygį žemiau pateiktiems teiginiams dėl informavimo ir komunikavimo elemento įgyvendinimo priemonių, be kurių informavimo ir komunikavimo elementas būtų neveiksmingas. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kada 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 –visiškai pritariu teiginiui.

| Teiginys: Informavimo ir komunikavimo elementas yra neveiksmingas be toliau išvardintų priemonių įgyvendinimo centralizuotos apskaitos įstaigoje. | 1                   | 2          | 3       | 4        | 5                 |
|---|---------------------|------------|---------|----------|-------------------|
|   | Visiškai nepritariu | Nepritariu | Nežinau | Pritariu | Visiškai pritariu |
| Dokumentų saugojimo tvarkos ir terminų nuostatos  |                     |            |         |          |                   |
| Informacijos naudojimas   |                     |            |         |          |                   |
| Vidaus komunikacija   |                     |            |         |          |                   |
| Išorės komunikacija   |                     |            |         |          |                   |
| Viešų pranešimų publikavimas įstaigos interneto svetainėje  |                     |            |         |          |                   |
| Įdiegtos organizacinės, techninės ir programinės įrangos, užtikrinančios informacijos apsaugą jos publikavimo šaltiniuose                         |                     |            |         |          |                   |

**Kitos priemonės, būtinos informavimo ir komunikavimo elemento įgyvendinimui:**

---

9. Išreikškite pritarimo lygį žemiau pateiktiems teiginiams dėl stebėsenos elemento įgyvendinimo priemonių, be kurių stebėsenos elementas būtų neveiksmingas. Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kada 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 –visiškai pritariu teiginiui.

| Teiginys: Stebėsenos elementas yra neveiksmingas be toliau išvardintų priemonių įgyvendinimo centralizuotos apskaitos įstaigoje. | 1                   | 2          | 3       | 4        | 5                 |
|--|---------------------|------------|---------|----------|-------------------|
|  | Visiškai nepritariu | Nepritariu | Nežinau | Pritariu | Visiškai pritariu |
| Atsakingų asmenų paskyrimas už finansų kontrolės stebėseną   |                     |            |         |          |                   |
| Nuolatinė stebėseną ir (ar) atskiri vertinimai   |                     |            |         |          |                   |
| Trūkumų vertinimas ir pranešimas apie juos   |                     |            |         |          |                   |

**Kitos priemonės, būtinos stebėsenos elemento įgyvendinimui:**

---

- 10. Išreikškite pritarimo lygį žemiau pateiktiems teiginiams dėl finansų kontrolės vykdymo eiliškumo, be kurių finansų kontrolės sistema būtų neveiksminga.** Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kada 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 –visiškai pritariu teiginiui.

| Teiginys: Finansų kontrolės sistema yra neveiksminga be toliau išvardinto finansų kontrolės vykdymo nuoseklumo | 1                   | 2          | 3       | 4        | 5                 |
|--|---------------------|------------|---------|----------|-------------------|
|  | Visiškai nepritariu | Nepritariu | Nežinau | Pritariu | Visiškai pritariu |
| 1. Išankstinė finansų kontrolė   |                     |            |         |          |                   |
| 2. Einamoji finansų kontrolė   |                     |            |         |          |                   |
| 3. Paskesnė finansų kontrolė   |                     |            |         |          |                   |

**Kita nuomonė:**

---

- 11. Išreikškite pritarimo lygį žemiau pateiktiems teiginiams dėl finansų kontrolės procedūrų vykdymo, be kurių finansų kontrolės sistema būtų neveiksminga.** Pritarimo lygį išreikškite penkiabalėje skalėje, kada 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 –visiškai pritariu teiginiui.

| Teiginys: Finansų kontrolės sistema yra neveiksminga be toliau išvardintų finansų kontrolės procedūrų | 1                   | 2          | 3       | 4        | 5                 |
|---|---------------------|------------|---------|----------|-------------------|
|   | Visiškai nepritariu | Nepritariu | Nežinau | Pritariu | Visiškai pritariu |
| Ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų registravimas, priežiūra ir kontrolė                                |                     |            |         |          |                   |
| Pinigų ir jų ekvivalentų apskaita, priežiūra ir kontrolė  |                     |            |         |          |                   |
| Įsipareigojimų apskaita ir kontrolė   |                     |            |         |          |                   |
| Turto apskaita, priežiūra ir kontrolė   |                     |            |         |          |                   |
| Registru sudarymas, priežiūra ir kontrolė   |                     |            |         |          |                   |
| Informacinė sistemos užtikrinimas   |                     |            |         |          |                   |
| Ataskaitų teisingumo užtikrinimas   |                     |            |         |          |                   |
| Klaidų prevencija   |                     |            |         |          |                   |
| Biudžeto sudarymas ir vykdymas  |                     |            |         |          |                   |

**Kita nuomonė:**

---

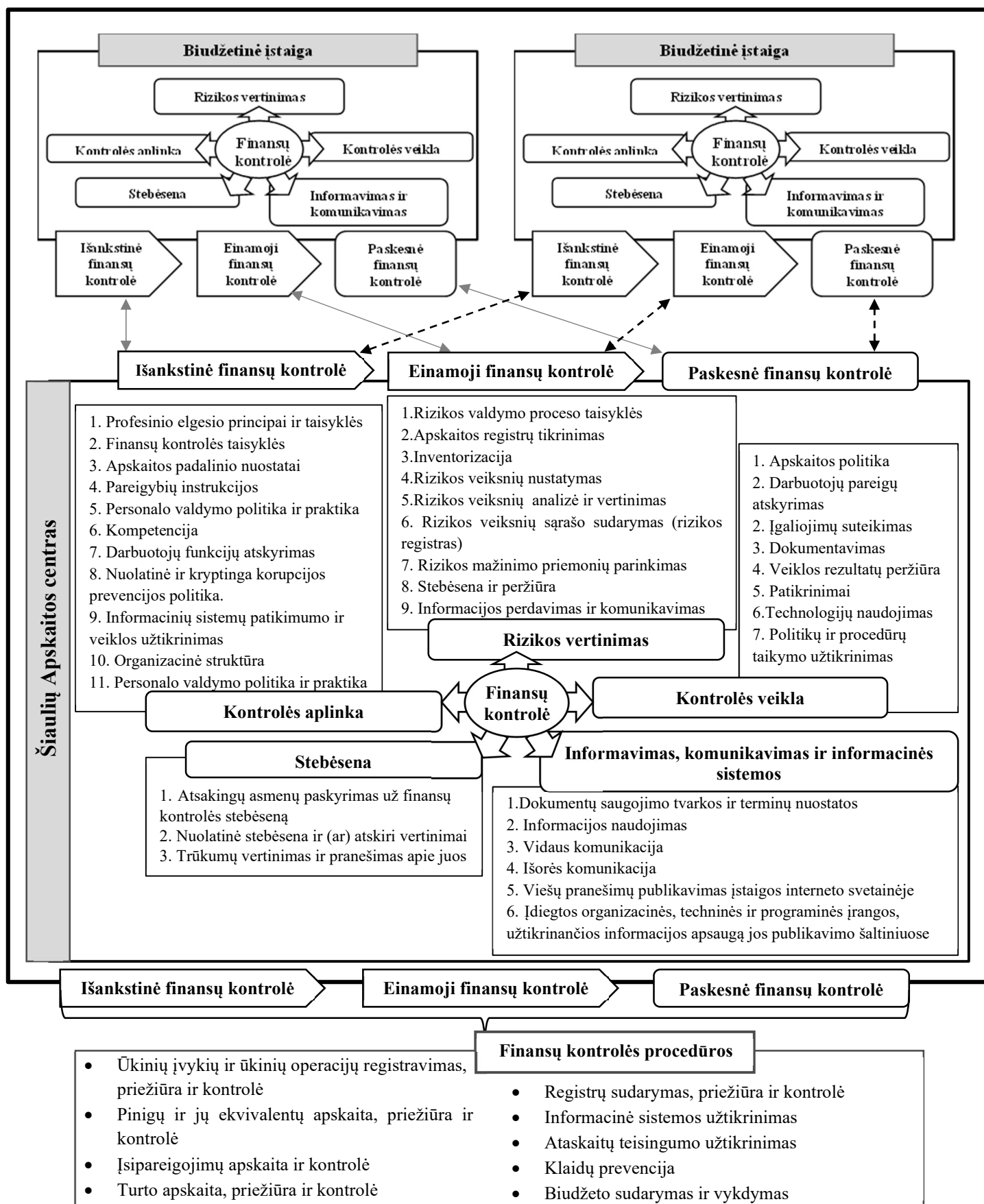
**12. Išreikškite pritarimo lygį žemiau pateiktiems teiginiams dėl išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės vykdymo.** Pritarimo lygi išreikškite penkiabalėje skalėje, kada 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 –visiškai pritariu teiginiui.

| Teiginys   | 1                   | 2          | 3       | 4        | 5                 |
|--|---------------------|------------|---------|----------|-------------------|
|  | Visiškai nepritariu | Nepritariu | Nežinau | Pritariu | Visiškai pritariu |
| Vykdant atitinkamas procedūras, išankstinę finansų kontrolę vykdo ir Šiaulių Apskaitos centras ir biudžetinės įstaigos, kurių apskaitą vykdo Apskaitos centras |                     |            |         |          |                   |
| Vykdant atitinkamas procedūras, einamąją finansų kontrolę vykdo ir Šiaulių Apskaitos centras ir biudžetinės įstaigos, kurių apskaitą vykdo Apskaitos centras   |                     |            |         |          |                   |
| Vykdant atitinkamas procedūras, paskesnę finansų kontrolę vykdo ir Šiaulių Apskaitos centras ir biudžetinės įstaigos, kurių apskaitą vykdo Apskaitos centras   |                     |            |         |          |                   |

**Kita nuomonė:**

---

13. Teikiama vizualizuota finansų kontrolės modelio idėja (žiūrėti pateiktą paveikslą)



**Išreikškite pritarimo lygį jo tinkamumui, kai 1 – visiškai nepritariu teiginiui, 5 – visiškai pritariu teiginiui.**

| Teiginys  | 1                   | 2          | 3       | 4        | 5                 |
|---|---------------------|------------|---------|----------|-------------------|
|   | Visiškai nepritariu | Nepritariu | Nežinau | Pritariu | Visiškai pritariu |
| Pasiūlytas finansų kontrolės sistemos modelis yra logiškas  |                     |            |         |          |                   |
| Pasiūlytas finansų kontrolės sistemos modelis yra patikimas   |                     |            |         |          |                   |
| Pasiūlytas finansų kontrolės sistemos modelis yra pagrįstas   |                     |            |         |          |                   |
| Pasiūlytas finansų kontrolės modelis struktūrizuoja Šiaulių Apskaitos centre vykdomą finansų kontrolę |                     |            |         |          |                   |

**Kita nuomonė:** \_\_\_\_\_

### III. BAIGIAMOJI DALIS

#### 14. Kaip vertinate Šiaulių Apskaitos centre organizuojama ir vykdomą finansų kontrolės sistemą.

| Teiginys:   | Pritariu (+) /<br>Nepritariu (-) |
|---|----------------------------------|
| Finansų kontrolės sistema funkcionuoja nenutrūkstamai – finansų kontrolės procedūros yra vykdomos nuolat, kada yra atliekami kontrolės reikalaujantys veiksmai  |                                  |
| Finansų kontrolė atliekama tinkamai – kontrolės procedūros yra vykdomos ten, kur galima didžiausia klaidų rizika  |                                  |
| Finansų kontrolė atliekama racionaliai – kontrolės atlikimo sąnaudos neviršija teikiamos naudos   |                                  |
| Finansų kontrolė užtikrina funkcijų atskyrimą – ūkinių operacijų inicijavimas yra atsietas nuo sprendimo jas vykdyti priėmimo ir nuo jų vykdymo   |                                  |
| Vykdoma finansų kontrolė yra rezultatyvi – yra pasiekiami vidaus kontrolės tikslai  |                                  |
| Finansų kontrolė užtikrina prieigos kontrolę – yra kontroliuojama prieiga prie informacinių sistemų naudojant slaptažodžius, užtikrinama, kad skirtingas funkcijas atliekantys asmenys turi skirtingas prieigos galimybes prie informacinių sistemų |                                  |
| Finansų kontrolė užtikrina periodines peržiūras – vykdomi tarpusavio informacijos sutikrinimai, siekiant nustatyti ar Apskaitos centro funkcijos, susijusios su apskaitos organizavimu yra atliekamos tinkamai                                      |                                  |
| Finansų kontrolė užtikrina vykdomų procedūrų standartizavimą ir užtikrinimą – yra nustatytos su apskaitos organizavimu susijusių procesų vykdymo tvarkos  |                                  |

**Kita nuomonė:** \_\_\_\_\_

**15. Jūsų nuomone, kurios ūkinių įvykių registravimo, priežiūros ir kontrolės procedūros, pateiktos žemiau, labiausiai atitinka išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę?**

| <b>Procedūros:</b>   | <b>Išankstinė finansų kontrolė</b> | <b>Einamoji finansų kontrolė</b> | <b>Paskesnė finansų kontrolė</b> |
|--|------------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| <b>Ūkinių įvykių registravimas, priežiūra ir kontrolė:</b>   |                                    |                                  |                                  |
| Atliktos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai per nustatytą laikotarpį yra teisingai fiksuojami apskaitos dokumentuose   |                                    |                                  |                                  |
| Visos atliekamos ūkinės operacijos yra patvirtinamos atsakingų asmenų  |                                    |                                  |                                  |
| Dokumentuose užfiksuotos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai yra perkeliama į apskaitos registrus ir užregistruojami teisinga verte tinkamose buhalterinėse sąskaitose                                  |                                    |                                  |                                  |
| Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į tą patį apskaitos registrą yra įtraukiami tik vieną kartą   |                                    |                                  |                                  |
| Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių apskaitos dokumentai yra surašomi teisingai ir laiku. Yra tikrinamas apskaitos dokumentuose esantis duomenų tinkamumas ir ūkinių operacijų teisėtumas                  |                                    |                                  |                                  |
| Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių apskaitos dokumentai Apskaitos centrui yra pateikiami ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo buhalterinės apskaitos dokumentų pasirašymo (patvirtinimo) arba jų gavimo. |                                    |                                  |                                  |
| Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys yra pateikiami finansinėje atskaitomybėje   |                                    |                                  |                                  |

**16. Jūsų nuomone, kurios pinigų ir jų ekvivalentų apskaitos, priežiūros ir kontrolės procedūros, pateiktos žemiau, labiausiai atitinka išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę?**

| <b>Procedūros:</b>   | <b>Išankstinė finansų kontrolė</b> | <b>Einamoji finansų kontrolė</b> | <b>Paskesnė finansų kontrolė</b> |
|--|------------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| <b>Pinigų ir jų ekvivalentų apskaita, priežiūra ir kontrolė</b>  |                                    |                                  |                                  |
| Vykdomas banko sąskaitų įplaukų, išlaidų bei likučių atitikimo tikrinimas su apskaitos registru likučiais  |                                    |                                  |                                  |
| Visos banko sąskaitų operacijos yra patvirtinamos ir užregistruojamos apskaitoje   |                                    |                                  |                                  |
| Užtikrinama, kad į buhalterinę apskaitą yra įtraukiamos visos gautinos ir mokėtinos sumos  |                                    |                                  |                                  |
| Užtikrinama, kad visos banko sąskaitų operacijos apskaitos registruose ir apskaitos dokumentuose yra užregistruojamos teisinga verte, tinkamais buhalteriniais įrašais |                                    |                                  |                                  |

**17. Jūsų nuomone, kurios įsipareigojimų apskaitos kontrolės procedūros, pateiktos žemiau, labiausiai atitinka išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę?**

| <b>Procedūros:</b>  | Išankstinė finansų kontrolė | Einamoji finansų kontrolė | Paskesnė finansų kontrolė |
|---|-----------------------------|---------------------------|---------------------------|
| <b>Įsipareigojimų apskaita ir kontrolė</b>  |                             |                           |                           |
| Visi įsipareigojimai yra patvirtinami apskaitos dokumentais                       |                             |                           |                           |
| Įsipareigojimų padidėjimas ir sumažėjimas yra patvirtinamas apskaitos dokumentais |                             |                           |                           |
| Įsipareigojimai yra inventorizuojami nustatyta tvarka ir terminais                |                             |                           |                           |

**18. Jūsų nuomone, kurios turto apskaitos, priežiūros ir kontrolės procedūros, pateiktos žemiau, labiausiai atitinka išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę?**

| <b>Procedūros:</b>   | Išankstinė finansų kontrolė | Einamoji finansų kontrolė | Paskesnė finansų kontrolė |
|--|-----------------------------|---------------------------|---------------------------|
| <b>Turo apskaita, priežiūra ir kontrolė</b>  |                             |                           |                           |
| Visas turto judėjimas yra patvirtinamas apskaitos dokumentais  |                             |                           |                           |
| Nusidėvėjęs turtas, naudojamas veiklai, yra apskaitomas apskaitoje   |                             |                           |                           |
| Visas turtas apskaitoje turi inventoriaus numerius   |                             |                           |                           |
| Už nenaudojamą ir perduotą naudoti turtą yra paskiriami atsakingi darbuotojai  |                             |                           |                           |
| Yra aiški ir patikima turto išdavimo naudoti sistema   |                             |                           |                           |
| Perimdami naudotą turtą darbuotojai prisiima atsakomybę už jo naudojimą ir sugeba juo tinkamai naudotis              |                             |                           |                           |
| Kitos materialinės vertybės yra apskaitomos pagal atskaitingus asmenis, vertybių pavadinimus, rūšis, vertę ir kieki: |                             |                           |                           |
| 1. Nustatomas ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikas   |                             |                           |                           |
| 2. Turtas yra inventorizuojamas nustatyta tvarka ir terminais  |                             |                           |                           |
| 3. Užtikrinama, kad būtų užkirstas kelias turto praradimui   |                             |                           |                           |



**19. Jūsų nuomone, kurios registų sudarymo, priežiūros ir kontrolės procedūros, pateiktos žemiau, labiausiai atitinka išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę?**

| <b>Procedūros:</b>   | Išankstinė finansų kontrolė | Einamoji finansų kontrolė | Paskesnė finansų kontrolė |
|--|-----------------------------|---------------------------|---------------------------|
| <b>Registų sudarymo, priežiūra ir kontrolė</b>   |                             |                           |                           |
| Apskaitos įrašai yra susisteminti atitinkamame apskaitos registre (modulyje)   |                             |                           |                           |
| Apskaitai tvarkyti yra naudojami apskaitos informacinės sistemos „Biudžetas VS“ apskaitos registrai (moduliai)                               |                             |                           |                           |
| Apskaitos registrai (moduliai) yra informatyvūs ir tenkiną apskaitą reglamentuojančius teisės aktus  |                             |                           |                           |
| Sudarant apskaitos registrus informacinių sistemų pagalba yra sutikrinama visų registų įrašų ir buhalterinių apskaitos dokumentų informacija |                             |                           |                           |
| Apskaitos registų duomenys yra saugomi informacinių sistemų registruose  |                             |                           |                           |

**20. Jūsų nuomone, kurios informacinių sistemų procedūros, pateiktos žemiau, labiausiai atitinka išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę?**

| <b>Procedūros:</b>   | Išankstinė finansų kontrolė | Einamoji finansų kontrolė | Paskesnė finansų kontrolė |
|--|-----------------------------|---------------------------|---------------------------|
| <b>Informacinė sistema</b>   |                             |                           |                           |
| Kiekvienas į informacinę sistemą įtrauktas dokumentas turi dokumento numerį                          |                             |                           |                           |
| Užtikrinama, kad darbuotojai, dirbantys su informacine sistema, turi tinkamą kvalifikaciją           |                             |                           |                           |
| Vartotojų teisės dirbti su informacine sistema yra suteikiamos pagal darbuotojų atliekamas funkcijas |                             |                           |                           |

**21. ūsų nuomone, kurios procedūros ataskaitų teisingumui užtikrint, pateiktos žemiau, labiausiai atitinka išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę?**

| <b>Procedūros:</b>   | Išankstinė finansų kontrolė | Einamoji finansų kontrolė | Paskesnė finansų kontrolė |
|--|-----------------------------|---------------------------|---------------------------|
| <b>Ataskaitų teisingumas</b>   |                             |                           |                           |
| Ataskaitoms parengti visa informacija yra gaunama laiku                  |                             |                           |                           |
| Ataskaitos yra rengiamos nustatytais terminais, yra tikslios ir išsamios |                             |                           |                           |

**22. Jūsų nuomone, kurios klaidų prevencijos procedūros , pateiktos žemiau, labiausiai atitinka išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę?**

| <b>Procedūros:</b>   | <b>Išankstinė finansų kontrolė</b> | <b>Einamoji finansų kontrolė</b> | <b>Paskesnė finansų kontrolė</b> |
|--|------------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| <b>Klaidų prevencija</b>   |                                    |                                  |                                  |
| Užtikrinamas klaidų darymo mažinimas, kada klaidos daromos dėl išsiblaškymo, neatidumo ar kt. priežasčių   |                                    |                                  |                                  |
| Yra analizuojami klaidų, neatitikimų ir pažeidimų atvejai, užtikrinant savalaikį ir tikslų duomenų taisymą |                                    |                                  |                                  |
| Užtikrinama, kad Įstaigos būtų operatyviai informuojamos apie klaidų, neatitikimų ar pažeidimų atvejus     |                                    |                                  |                                  |

**23. Jūsų nuomone, kurios biudžeto sudarymo procedūros , pateiktos žemiau, labiausiai atitinka išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę?**

| <b>Procedūros:</b>   | <b>Išankstinė finansų kontrolė</b> | <b>Einamoji finansų kontrolė</b> | <b>Paskesnė finansų kontrolė</b> |
|--|------------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| <b>Biudžeto sudarymas</b>  |                                    |                                  |                                  |
| Biudžeto projektui parengti teisinga informacija yra pateikiama biudžeto rengimo grafike nustatytais terminais                                       |                                    |                                  |                                  |
| Biudžeto projektas yra rengiamas vadovaujantis Įstaigos strateginiu planu, atsižvelgiant į numatytus prioritetus ir kitus biudžeto rengimo principus |                                    |                                  |                                  |
| Biudžetas yra vykdomas pagal patvirtintas programas, pastoviai užtikrinant efektyvų patvirtintų programų asignavimų valdymą                          |                                    |                                  |                                  |

**24. Gal turite kokių nors kitų pastebėjimų dėl pateikto finansų kontrolės modelio tobulinimo?**

---



---



---



---

**25. Kas, Jūsų nuomone, išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės vykdymą padarytų efektyvesnį, aiškesnį?**

---



---



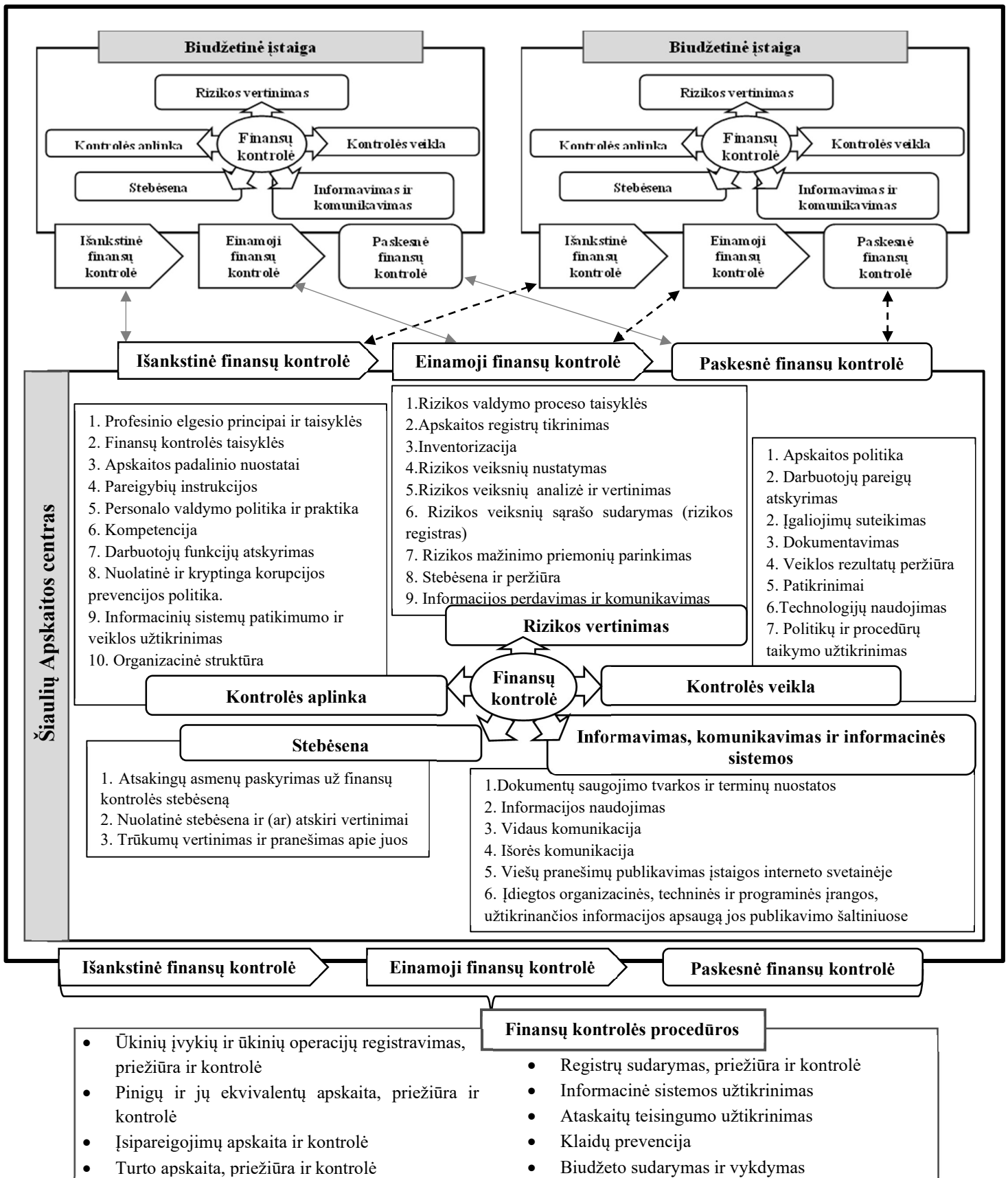
---



---

**Dėkoju už Jūsų atsakymus.**

4 priedas. Šiaulių Apskaitos centro centralizuotos apskaitos finansų kontrolės modelis

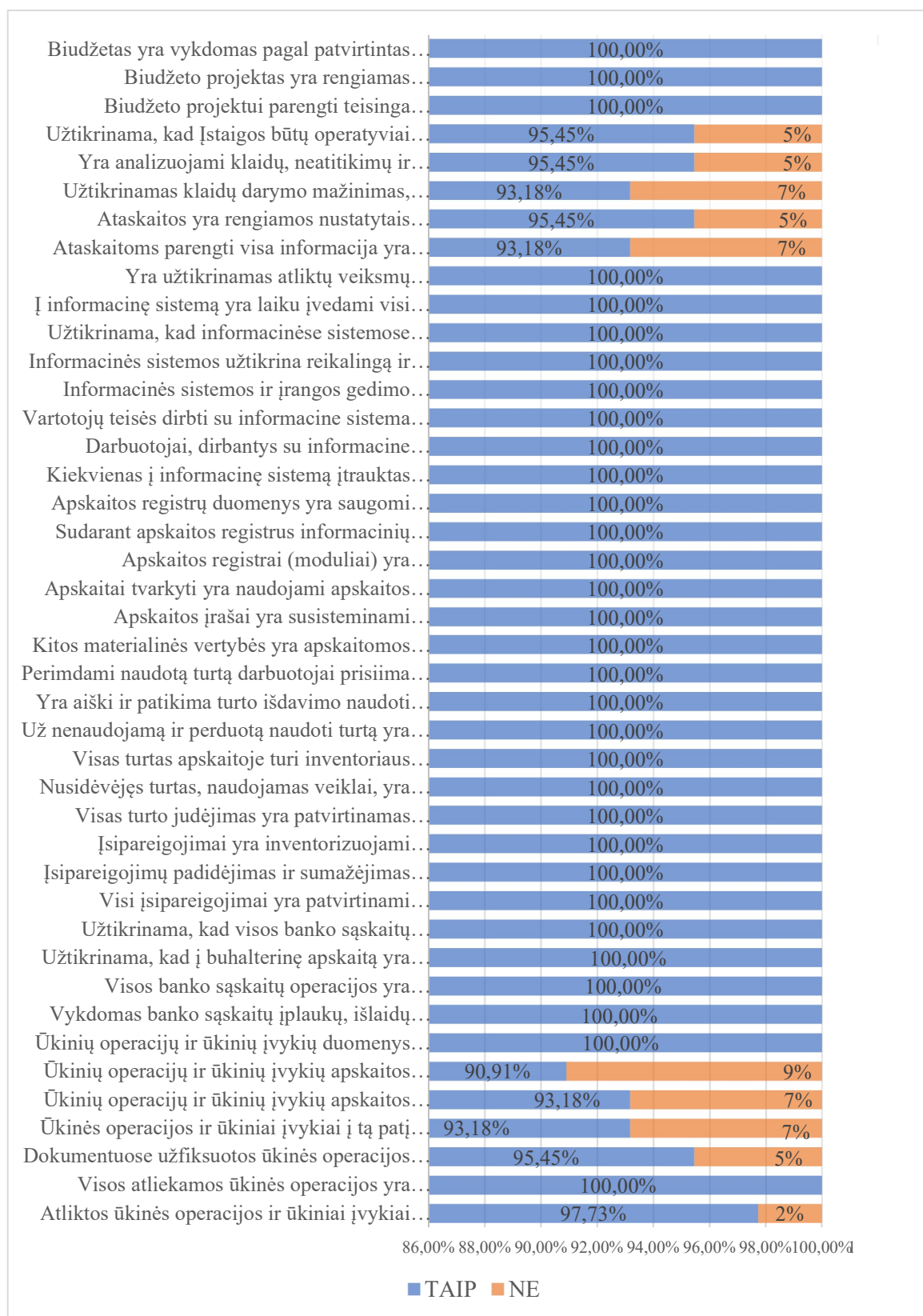


Šaltinis: Sudaryta autoriaus

## 5 priedas. Anketinės apklausos tyrimo rezultatai

### 21 paveikslas

*Šiaulių Apskaitos centre vykdomos finansų kontrolės procedūros.*



Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

## 6 priedas. Išankstinės, einamosios ir paskesnės finansų kontrolės vykdymo procedūros

### 5 lentelė

#### *Išankstinės finansų kontrolės vykdymo procedūros*

| <b>IŠANKSTINĖ FINANSŲ KONTROLĖ</b>   |
|--|
| <b>Ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų registravimas, priežiūra ir kontrolė</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Visos atliekamos ūkinės operacijos yra patvirtinamos atsakingų asmenų;</li> <li>• Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių apskaitos dokumentai Apskaitos centrai yra pateikiami ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo buhalterinės apskaitos dokumentų pasirašymo (patvirtinimo) arba jų gavimo.</li> </ul> |
| <b>Įsipareigojimų apskaita ir kontrolė</b>   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Visi įsipareigojimai yra patvirtinami apskaitos dokumentais</li> </ul>  |
| <b>Turto apskaita, priežiūra ir kontrolė</b>   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nustatomas ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikas</li> <li>• Užtikrinama, kad būtų užkirstas kelias turto praradimui</li> </ul>   |
| <b>Informacinės sistemos užtikrinimas</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Užtikrinama, kad darbuotojai, dirbantys su informacine sistema, turi tinkamą kvalifikaciją</li> <li>• Vartotojų teisės dirbti su informacine sistema yra suteikiamos pagal darbuotojų atliekamas funkcijas</li> </ul>   |
| <b>Biudžeto sudarymas ir vykdymas</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Biudžeto projektui parengti teisinga informacija yra pateikiama biudžeto rengimo grafike nustatytais terminais</li> </ul>   |

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

### 6 lentelė

#### *Einamosios finansų kontrolės vykdymo procedūros*

| <b>EINAMOJI FINANSŲ KONTROLĖ</b>   |
|--|
| <b>Ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų registravimas, priežiūra ir kontrolė</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Atliktos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai per nustatytą laikotarpį yra teisingai fiksuojami apskaitos dokumentuose;</li> <li>• Dokumentuose užfiksuotos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai yra perkeliama į apskaitos registrus ir užregistruojami teisinga verte tinkamose buhalterinėse sąskaitose;</li> <li>• Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į tą patį apskaitos registrą yra įtraukiami tik vieną kartą;</li> <li>• Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių apskaitos dokumentai yra surašomi teisingai ir laiku. Yra tikrinamas apskaitos dokumentuose esantis duomenų tinkamumas ir ūkinių operacijų teisėtumas;</li> <li>• Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys yra pateikiami finansinėje atskaitomybėje</li> </ul> |
| <b>Pinigų ir jų ekvivalentų apskaita, priežiūra ir kontrolė</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vykdomas banko sąskaitų įplaukų, išlaidų bei likučių atitikimo tikrinimas su apskaitos registrų likučiais;</li> <li>• Visos banko sąskaitų operacijos yra patvirtinamos ir užregistruojamos apskaitoje;</li> <li>• Užtikrinama, kad į buhalterinę apskaitą yra įtraukiamos visos gautinos ir mokėtinos sumos;</li> </ul>  |

Lentelės tęsinys.

|   |
|---|
| <b>Įsipareigojimų apskaita ir kontrolė</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Visi įsipareigojimai yra patvirtinami apskaitos dokumentais</li><li>• Įsipareigojimų padidėjimas ir sumažėjimas yra patvirtinamas apskaitos dokumentais</li><li>• Įsipareigojimai yra inventorizuojami nustatyta tvarka ir terminais</li></ul>  |
| <b>Turto apskaita, priežiūra ir kontrolė</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Visas turto judėjimas yra patvirtinamas apskaitos dokumentais;</li><li>• Nusidėvėjęs turtas, naudojamas veiklai, yra apskaitomas apskaitoje;</li><li>• Visas turtas apskaitoje turi inventoriaus numerius;</li><li>• Už nenaudojamą ir perduotą naudoti turtą yra paskiriami atsakingi darbuotojai;</li><li>• Perimdami naudotą turtą darbuotojai prisiima atsakomybę už jo naudojimą ir sugeba juo tinkamai naudotis;</li><li>• Turtas yra inventorizuojamas nustatyta tvarka ir terminais;</li><li>• Užtikrinama, kad būtų užkirstas kelias turto praradimui.</li></ul> |
| <b>Registrų sudarymo, priežiūra ir kontrolė</b>   |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Apskaitai tvarkyti yra naudojami apskaitos informacinės sistemos „Biudžetas VS“ apskaitos registrai (moduliai)</li><li>• Apskaitos įrašai yra susisteminti atitinkamame apskaitos registre (modulyje)</li><li>• Sudarant apskaitos registrus informacinių sistemų pagalba yra sutikrinama visų registrų įrašų ir buhalterinių apskaitos dokumentų informacija;</li><li>• Apskaitos registrų duomenys yra saugomi informacinių sistemų registruose</li></ul>   |
| <b>Informacinės sistemos užtikrinimas</b>   |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Kiekvienas į informacinę sistemą įtrauktas dokumentas turi dokumento numerį</li></ul>   |
| <b>Ataskaitų teisingumo užtikrinimas</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Ataskaitoms parengti visa informacija yra gaunama laiku;</li><li>• Užtikrinamas ataskaitų rengiamos nustatytais terminais, yra tikslios ir išsamios.</li></ul>  |
| <b>Klaidų prevencija</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Užtikrinamas klaidų darymo mažinimas, kada klaidos daromos dėl išsiblašymo, neatidumo ar kt. priežasčių;</li><li>• Yra analizuojami klaidų, neatitikimų ir pažeidimų atvejai, užtikrinant savalaikį ir tikslų duomenų taisymą;</li><li>• Užtikrinama, kad Įstaigos būtų operatyviai informuojamos apie klaidų, neatitikimų ar pažeidimų atvejus.</li></ul>  |
| <b>Biudžeto sudarymas ir vykdymas</b>   |
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Biudžeto projektas yra rengiamas vadovaujantis Įstaigos strateginiu planu, atsižvelgiant į numatytus prioritetus ir kitus biudžeto rengimo principus;</li><li>• Biudžetas yra vykdomas pagal patvirtintas programas, pastoviai užtikrinant efektyvų patvirtintų programų asignavimų valdymą</li></ul>   |

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

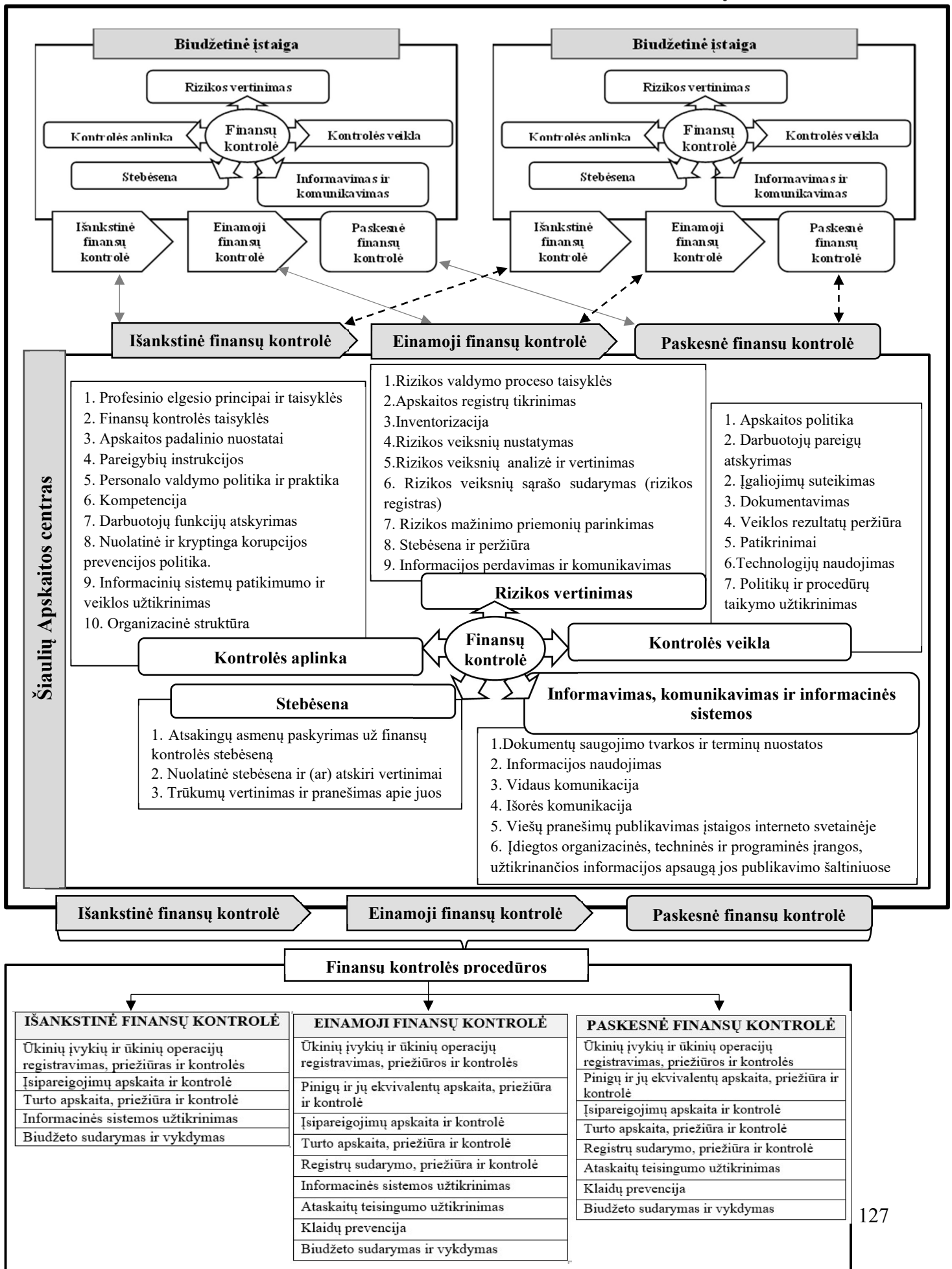
## 7 lentelė

Einamosios finansų kontrolės vykdymo procedūros

| <b>PASKESNĖ FINANSŲ KONTROLĖ</b>   |
|--|
| <b>Ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų registravimas, priežiūra ir kontrolė</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys yra pateikiami finansinėje atskaitomybėje</li> </ul>   |
| <b>Pinigų ir jų ekvivalentų apskaita, priežiūra ir kontrolė</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vykdomas banko sąskaitų įplaukų, išlaidų bei likučių atitikimo tikrinimas su apskaitos registru likučiais;</li> <li>• Užtikrinama, kad visos banko sąskaitų operacijos apskaitos registruose ir apskaitos dokumentuose yra užregistruojamos teisinga verte, tinkamais buhalteriniais įrašais</li> </ul>   |
| <b>Įsipareigojimų apskaita ir kontrolė</b>   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Visi įsipareigojimai yra patvirtinami apskaitos dokumentais;</li> <li>• Įsipareigojimai yra inventorizuojami nustatyta tvarka ir terminais;</li> </ul>  |
| <b>Turto apskaita, priežiūra ir kontrolė</b>   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Turtas yra inventorizuojamas nustatyta tvarka ir terminais</li> </ul>   |
| <b>Registru sudarymo, priežiūra ir kontrolė</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sudarant apskaitos registrus informacinių sistemų pagalba yra sutikrinama visų registru įrašų ir buhalterinių apskaitos dokumentų informacija</li> </ul>  |
| <b>Ataskaitų teisingumo užtikrinimas</b>   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Užtikrinamas ataskaitų rengiamos nustatytais terminais, yra tikslios ir išsamios</li> </ul>   |
| <b>Klaidų prevencija</b>   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Užtikrinamas klaidų darymo mažinimas, kada klaidos daromos dėl išsiblašymo, neatidumo ar kt. priežasčių;</li> <li>• Yra analizuojami klaidų, neatitikimų ir pažeidimų atvejai, užtikrinant savalaikį ir tikslų duomenų taisymą;</li> <li>• Užtikrinama, kad Įstaigos būtų operatyviai informuojamos apie klaidų, neatitikimų ar pažeidimų atvejus.</li> </ul> |
| <b>Biudžeto sudarymas ir vykdymas</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Biudžetas yra vykdomas pagal patvirtintas programas, pastoviai užtikrinant efektyvų patvirtintų programų asignavimų valdymą</li> </ul>  |

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

7 priedas. Patobulintas Šiaulių Apskaitos centro centralizuotos apskaitos vykdymo finansų kontrolės modelis





## 8 priedas. Ekspertų vertinimų suderinamumo apskaičiavimas

### 22 paveikslas

*Ekspertų nuomonių suderinamumo vertinimas Kendall's konkordacijos koeficientu, dėl finansų kontrolės elementų įgyvendinimo priemonių, be kurių Šiaulių Apskaitos centre vykdoma centralizuotos apskaitos finansų kontrolė būtų neveiksminga*

| Hypothesis Test Summary |   |  |                     |                             |
|-------------------------|---|--|---------------------|-----------------------------|
|                         | Null Hypothesis   | Test   | Sig. <sup>a,b</sup> | Decision                    |
| 1                       | The distributions of Kontrolės aplinka, Rizikos vertinimas, Kontrolės veikla, Informavimas ir komunikavimas and Stebesena are the same. | Related-Samples Kendall's Coefficient of Concordance | .029                | Reject the null hypothesis. |

a. The significance level is .050.  
b. Asymptotic significance is displayed.

#### Related-Samples Kendall's Coefficient of Concordance Summary

|                               |        |
|-------------------------------|--------|
| Total N                       | 4      |
| Kendall's W                   | .675   |
| Test Statistic                | 10.800 |
| Degree Of Freedom             | 4      |
| Asymptotic Sig.(2-sided test) | .029   |

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais

### 23 paveikslas

*Ekspertų nuomonių suderinamumo vertinimas Kendall's konkordacijos koeficientu, dėl finansų kontrolės vykdymo nuoseklumo, be kurio Šiaulių Apskaitos centre vykdoma centralizuotos apskaitos finansų kontrolė būtų neveiksminga*

| Hypothesis Test Summary |   |  |                     |                             |
|-------------------------|---|--|---------------------|-----------------------------|
|                         | Null Hypothesis   | Test   | Sig. <sup>a,b</sup> | Decision                    |
| 1                       | The distributions of Vykdamas atitinkamas proceduras, isankstine finansu kontrole vykdo ir Siauliu Apskaitos centras ir biudzetines istaigos, kuriu apskaita vykdo Apskaitos centras, Vykdamas atitinkamas proceduras, einamaja finansu kontrole vykdo ir Siauliu Apskaitos centras ir biudzetines istaigos, kuriu apskaita vykdo Apskaitos centras and Vykdamas atitinkamas proceduras, paskesne finansu kontrole vykdo ir Siauliu Apskaitos centras ir biudzetines istaigos, kuriu apskaita vykdo Apskaitos centras are the same. | Related-Samples Kendall's Coefficient of Concordance | .050                | Reject the null hypothesis. |

a. The significance level is .050.  
b. Asymptotic significance is displayed.

#### Related-Samples Kendall's Coefficient of Concordance Summary

|                               |       |
|-------------------------------|-------|
| Total N                       | 4     |
| Kendall's W                   | .750  |
| Test Statistic                | 6.000 |
| Degree Of Freedom             | 2     |
| Asymptotic Sig.(2-sided test) | .050  |

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis tyrimo rezultatais