



**VILNIAUS UNIVERSITETO
ŠIAULIŲ AKADEMIJA**

VIEŠOJO VALDYMO MAGISTRANTŪROS STUDIJŲ PROGRAMA

AURELIJUS JUŠKA

VVM-20 grupė

Magistro darbas

**BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ BUHALTERINĖS APSKAITOS
CENTRALIZAVIMAS SAVIVALDYBĖJE**

Darbo vadovas: prof. dr. (HP) Teodoras Tamošiūnas

Šiauliai, 2022

**Studijuojančiojo, teikiančio baigiamąjį darbą,
GARANTIJA**

WARRANTY of Final Thesis

Vardas, pavardė <i>Name, Surname</i>	Aurelijus Juška
Padalinys <i>Faculty</i>	Šiaulių akademija <i>Šiauliai Academy</i>
Studijų programa <i>Study Programme</i>	Viešasis valdymas <i>Public governance</i>
Darbo pavadinimas <i>Thesis topic</i>	Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimas savivaldybėje <i>Centralization of the accounting of budgetary institutions in the municipality</i>
Darbo tipas <i>Thesis type</i>	Baigiamasis darbas <i>Final Thesis</i>

Garantuojau, kad mano baigiamasis darbas yra parengtas sąžiningai ir savarankiškai, kitų asmenų indėlio į parengtą darbą nėra. Jokių neteisėtų mokėjimų už šį darbą niekam nesu mokėjęs.

I guarantee that my thesis is prepared in good faith and independently, there is no contribution to this work from other individuals. I have not made any illegal payments related to this work.

Šiame darbe tiesiogiai ar netiesiogiai panaudotos kitų šaltinių citatos yra pažymėtos literatūros nuorodose.

Quotes from other sources directly or indirectly used in this thesis, are indicated in literature references.

Aš, Aurelijus Juška, pateikdamas (-a) šį darbą, patvirtinu (pažymėti)

I, Aurelijus Juška, by submitting this paper confirm (check)

X

**Embargo laikotarpis
*Embargo Period***

Prašau nustatyti šiam baigiamajam darbui toliau nurodytos trukmės embargo laikotarpį:
I am requesting an embargo of this thesis for the period indicated below:

_____ mėnesių / *months*
(embargo laikotarpis negali viršyti 60 mėn. / *an embargo period shall not exceed 60 months*).

X Embargo laikotarpis nereikalingas / *no embargo requested*.

Embargo laikotarpio nustatymo priežastis / *Reason for embargo period:*

Juška, A. (2022). *Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimas savivaldybėje*. Magistro darbas. Vilniaus universiteto Šiaulių akademija, Regionų plėtros institutas, Šiauliai.

SANTRAUKA

102 puslapis (124 puslapių su priedais), 16 paveikslų, 17 lentelių

Viešųjų finansų ir žmogiškųjų išteklių valdymas yra sudedamoji valstybės savo piliečiams ir savivaldybių, savo vietos gyventojams teikiamų viešųjų gėrybių dalis. Žvelgiant į efektyvų viešųjų finansų ir žmogiškųjų valdymą globaliai, yra matoma vienareikšmiška Europos Sąjungos pozicija siekti racionalaus, tikslingo lėšų paskirstymo ir skaidraus panaudojimo bei administravimo. Lietuvos Respublikai, kaip Europos Sąjungos narei šios globalios nuostatos taip pat daro įtaką procesams susijusiems su finansų ir žmogiškųjų išteklių valdymu valstybės bei žinoma lokaliu, savivaldybės mastu. Tiek valstybės, tiek ir savivaldybių lėšos turi būti naudojamos taip, kad mažiausiomis sąnaudomis būtų pasiekiami maksimalūs numatyti rezultatai. Atsižvelgiant į nuolatinę poreikį efektyvinti viešųjų finansų ir žmogiškųjų išteklių valdymą savivaldybės lygmeniu, šio magistro darbo tikslas – teorinių šaltinių ir dokumentų turinio bei informantų apklausos rezultatų analizės pagrindu suformuoti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje tobulinimo strategines kryptis. Ši veiklos efektyvumo ir sprendimų įgyvendinimo kuo mažesnėmis sąnaudomis tendencija paremta ir Lietuvos pažangos strategija „Lietuva 2030“.

Buhalterinė apskaita yra administracinio pobūdžio funkcija su kurios vykdymu, remiantis Lietuvos Respublikos teisės aktų reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą ir atskaitomybę, susiduria kiekvienas tiek privataus, tiek ir viešojo sektoriaus subjektas. Buhalterinės apskaitos tvarkymas, remiantis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (2019) nuostatomis, apima ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistemą, kuri yra skirta informacijai, reikalingai ekonominiams sprendimams priimti ir finansinių ataskaitų rinkiniui ir kitoms ataskaitoms sudaryti. Šiame magistro darbe yra nagrinėjamas centralizuotas buhalterinės apskaitos funkcijų vykdymas savivaldybės aspektu bei galimos tobulinimo sritys.

Siekiant įgyvendinti šio magistro darbo uždavinius, buvo naudojama mokslinės literatūros ir straipsnių analizė, teisės aktų bei dokumentų turinio analizė. Išnagrinėjus mokslinius straipsnius, publikacijas ir dokumentus, atskleidžiami biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje aspektai. Tyrimui pasirinktas kokybinis tyrimo metodas, kuris pritaikytas: 1) teorinių mokslo šaltinių analizei; 2) teisės aktų ir dokumentų analizei; 3) informantų iš dalies struktūruoto interviu metodui.

Šiame magistro darbe įžvelgiami indėliai į teorines mokslo koncepcijas, tokias kaip viešojo valdymo funkcijų optimizavimas, tobulinimas ir administracinės naštos mažinimas. Tęsiant toliau, yra apžvelgtos ir susistemintos teorinės ir praktinės buhalterinės apskaitos centralizavimo priemonės, bei įvertinta biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje situacija ir numatytos plėtros galimybės personalo administravimo, viešųjų pirkimų, dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo srityje. Tobulinant buhalterinės apskaitos centralizavimą, remiantis informantų interviu rezultatais, būtų tikslinga pasitelkti duomenų skaitmenizavimą, bendrą dokumentų valdymo sistemą bei kitus šiame darbe įvardintus būdus.

Reikšminiai žodžiai: buhalterinė apskaita, centralizacija, biudžetinė įstaiga, savivaldybė.

Juška, A. (2022). *Centralization of the accounting of budgetary institutions in the municipality*. Master's theses. Vilnius University, Šiauliai Academy, Institute of Regional Development, Šiauliai.

SUMMARY

102 pages (124 pages with accessories), 16 pictures, 17 tables

The management of public finances and human resources is an integral part of the public goods provided by the state to its citizens and municipalities, to its local population. Looking at the efficient management of public finances and human beings globally, the European Union is clearly committed to the rational, efficient allocation and transparent use and administration of funds. For the Republic of Lithuania, as a member of the European Union, these global provisions also influence the processes related to the management of financial and human resources at the state and, of course, local, municipal level. Both state and municipal funds must be used in such a way that the maximum expected results are achieved at the lowest cost. Taking into account the constant need to improve the management of public finances and human resources at the municipal level, the aim of this master's thesis is to form strategic directions for improving the centralization of accounting of budgetary institutions in the municipality. This trend of operational efficiency and implementation of solutions at the lowest possible cost is also based on the Lithuanian Progress Strategy “Lithuania 2030”.

Accounting is a function of an administrative nature, the performance of which, according to the legal acts of the Republic of Lithuania regulating the management and accountability of accounting, is faced by every entity in both the private and public sectors. Accounting in accordance with the provisions of the Law on Accounting of the Republic of Lithuania (2019) includes a system for recording, grouping and summarizing economic transactions and monetary events, which is intended for making information necessary for making economic decisions and compiling financial statements and other reports. In this master's thesis, the centralized performance of accounting functions from the aspect of the municipality and possible areas for improvement are examined.

In order to implement the tasks of this master's thesis, the analysis of scientific literature and articles, the analysis of the content of legal acts and documents were used. After analyzing scientific articles, publications and documents, the aspects of centralization of accounting of budgetary institutions in the municipality are revealed. A qualitative research method was chosen for the research, which is applied to: 1) analysis of theoretical scientific sources; 2) analysis of legal acts and documents; 3) the method of partially structured interviews of informants.

This master's thesis sees contributions to theoretical concepts of science, such as the optimization, improvement and reduction of administrative burdens in public administration functions. Continuing further, the theoretical and practical measures of centralization of accounting are reviewed and systematized, the situation of centralization of accounting of budgetary institutions in the municipality is assessed and development opportunities in the field of personnel administration, public procurement, legal evaluation and management of documents are envisaged. In order to improve the centralization of accounting, based on the results of interviews with informants, it would be expedient to use data digitization, a common document management system and other methods identified in this work.

Keywords: accounting, centralization, budgetary institution, municipality.

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Viešojo sektoriaus pajamos ir išlaidos	22
2 lentelė. Centralizacijos ir decentralizacijos teigiami ir neigiami aspektai	37
3 lentelė. PEST analizės modelis	46
4 lentelė. Tyrimo problemų laukas	49
5 lentelė. Informantų sąrašas.....	51
6 lentelė. Pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys biudžetinę apskaitą	54
7 lentelė. Viešojo sektoriaus apskaitos standartai	67
8 lentelė. Sąlyginis pastovusis A ir B lygio pareigybių rodiklis.....	71
9 lentelė. Sąlyginis kintamasis pareigybių rodiklis.....	71
10 lentelė. Pastoviosios dalies (Km1) lėšų suma (eurais per metus) įstaigai.....	72
11 lentelė. Kintamosios dalies (Km2) lėšų suma (eurais per metus) įstaigai	72
12 lentelė. Centralizuoto modelio efektyvumo bruožai	83
13 lentelė. Pokyčių valdymas	85
14 lentelė. Finansų kontrolė ir skaidrumas	87
15 lentelė. Iššūkis kaip galimybė	88
16 lentelė. Centralizuotai tvarkomos buhalterinės apskaitos tobulinimo gairės.....	89
17 lentelė. Iš dalies struktūruoto interviu klausimynas.....	106

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Valdžios sektoriaus pajamos ir išlaidos, mln. EUR	23
2 pav. Valdžios sektoriaus skola, procentais nuo šalies BVP.....	24
3 pav. Valdžios sektoriaus ir subsektorių balansai, procentais nuo šalies BVP	24
4 pav. Ross apskaita, kaip vartotojams skirta informacinė sistema.....	25
5 pav. 2021 metų Europos Sąjungos biudžetas (milijardais eurų).....	29
6 pav. 2021 metų Europos Sąjungos biudžeto paskirstymas procentais.....	30
7 pav. Nacionalinio bendrųjų funkcijų centro struktūra	38
8 pav. NBFC darbuotojų pasiskirstymas pagal vykdomas funkcijas.....	38
10 pav. Magistro darbo loginė schema	48
11 pav. Vienam buhalterinės apskaitos specialistui tenkantis aptarnaujamų įstaigų skaičius	59
12 pav. CBAP valdymo struktūra	76
15 pav. Bendras CBAP vertinimas 2020 m.	82
16 pav. Bendras CBAP vertinimas 2021 m.	82

PAGRINDINIAI TERMINAI

Administracinė našta (*angl. administrative burden*) – tai laiko sąnaudos ir finansinės išlaidos, kurias patiria ar gali patirti asmenys vykdydami teisės aktuose nustatytus ar teisės aktų projektuose siūlomus nustatyti informacinius įpareigojimus (LR administracinės naštos mažinimo įstatymas, 2012).

Administracinė našta ūkio subjektams (*angl. administrative burden for economic operators*) – išlaidos, kurias patiria ar gali patirti ūkio subjektai, vykdydami teisės aktuose ar teisės aktų projektuose nustatytus informacinius įpareigojimus (LR Vyriausybės 2012 m. sausio 11 d. nutarimas Nr. 4 „Dėl administracinės naštos ūkio subjektams nustatymo metodikos patvirtinimo“).

Apskaitos dokumentas (*angl. accounting document*) – popierinis arba elektroninis dokumentas, kuriuo patvirtinama ūkinė operacija arba ūkinis įvykis ir kuriame yra rekvizitai tos ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumui nustatyti (LR buhalterinės apskaitos įstatymas, 2019).

Apskaitos politika (*angl. accounting policy*) – apskaitos principai, apskaitos metodai ir taisyklės, skirti ūkio subjekto apskaitai tvarkyti ir finansinėms ataskaitoms sudaryti (LR buhalterinės apskaitos įstatymas, 2019).

Asignavimai (*angl. appropriations*) – valstybės biudžete arba savivaldybės biudžete patvirtinta lėšų išlaidoms ir ilgalaikiam materialiajam ir nematerialiajam turtui įsigyti suma, kurią asignavimų valdytojas turi teisę biudžetinais metais gauti iš valstybės biudžete arba savivaldybės biudžete sukauptų lėšų, pateikęs paraišką valstybės išdą valdančiai institucijai arba savivaldybės administracijai, patvirtintoms programoms finansuoti (LR biudžeto sandaros įstatymas, 2021).

Asignavimų valdytojai (*angl. appropriation managers*) – valstybės biudžeto asignavimų valdytojai yra įstaigų, nurodytų Seimo patvirtintame valstybės biudžete, vadovai (ministerijose – ministrai ar jų įgalioti asmenys, teismuose – teismų pirmininkai ar jų įgalioti teismų kancleriai). Savivaldybių biudžetų asignavimų valdytojai yra savivaldybių biudžetinių įstaigų ar savivaldybės administracijos ir (ar) jos padalinių, nurodytų savivaldybės tarybos patvirtintame savivaldybės biudžete, vadovai (savivaldybės administracijoje – administracijos direktorius ar jo įgalioti asmenys, savivaldybės administracijos padaliniuose – padalinių vadovai ar jų įgalioti asmenys) (LR biudžeto sandaros įstatymas, 2021).

Biudžetinė įstaiga (*angl. budgetary institution*) – ribotos civilinės atsakomybės viešasis juridinis asmuo, įgyvendinantis valstybės ar savivaldybės funkcijas ir išlaikomas iš valstybės ar savivaldybės biudžetų asignavimų, taip pat iš Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetų ir kitų valstybės pinigų fondų lėšų (LR biudžetinių įstaigų įstatymas, 2010).

Buhalterinė apskaita (*angl. accounting*) – ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta informacijai, reikalingai priimant ekonominius sprendimus, gauti ir (arba) finansinių ataskaitų rinkiniui sudaryti. (LR buhalterinės apskaitos įstatymas, 2019).

Centralizacija (*angl. centralization*) – vadinama kokios nors funkcijos (pirkimo, pardavimo, veiklos kontrolės, sprendimų priėmimo ir pan.) ar lėšų (kapitalo) sutelkimas vienoje vietoje ar įmonėje, taip pat, ko nors kaupimas, koncentravimas vienoje vietoje, vadovavimo ar valdymo sutelkimas viename centre (Lietuvių kalbos žodynas, 2020).

Centralizuotos apskaitos įstaiga (*angl. centralized accounting office*) – viešojo sektoriaus subjektas, kuriam pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymą pavesta centralizuotai tvarkyti viešojo sektoriaus subjektų apskaitą (LR Vyriausybės nutarimas, 2018).

Ekonominė biudžeto pajamų ir asignavimų klasifikacija (*angl. economic classification of budget revenue and appropriations*) – biudžeto pajamų ir asignavimų suskirstymas pagal bendrus ekonominius lėšų kaupimo ir skirstymo požymius (LR biudžeto sandaros įstatymas, 2021).

Programos sąmata (*angl. program estimate*) – dokumentas, kuriame pagal ekonominę ir funkcinę klasifikacijas nurodomos asignavimų sumos programai vykdyti (LR biudžeto sandaros įstatymas, 2021).

Savivaldybė (*angl. municipality*) – valstybės teritorijos administracinis vienetas, turintis juridinio asmens statusą bei Lietuvos Respublikos Konstitucijos laiduotą savivaldos teisę, įgyvendinamą per savivaldybės tarybą (LR vietos savivaldos įstatymas, 2021).

Savivaldybės biudžetas (*angl. municipal budget*) – savivaldybės tarybos tvirtinamas savivaldybės biudžeto pajamų ir asignavimų planas biudžetiniams metams (LR biudžeto sandaros įstatymas, 2021).

Strateginis valdymas (*angl. strategic management*) – visuma procesų, skirtų ilgalaikiai ir darniai valstybės pažangai užtikrinti, apimančių aplinkos analizę, sprendimų dėl planavimo dokumentų rengimo priėmimą, planavimo dokumentų rengimą, tvirtinimą, įgyvendinimą, stebėseną, vertinimą, atsiskaitymą už pasiektus rezultatus (LR strateginio valdymo įstatymas, 2020).

Strateginio valdymo metodika (*angl. strategic management methodology*) – šioje metodikoje detalizuojama planavimo dokumentų rengimo, tvirtinimo, įgyvendinimo, stebėsenos, vertinimo ir atsiskaitymo už pasiektus rezultatus procesų organizavimo tvarka, nustatomi planavimo dokumentų struktūros ir turinio reikalavimai, reglamentuojamos strateginio valdymo sistemos dalyvių, dalyvaujančių planavimo dokumentų rengimo, įgyvendinimo ir atskaitomybės procesų valdymo veikloje, funkcijos (LR Vyriausybės nutarimas, 2021).

Tarptautiniai apskaitos standartai (*angl. international accounting standards*) – kaip jie apibrėžti 2002 m. liepos 19 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (EB) Nr. 1606/2002 dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo (LR buhalterinės apskaitos įstatymas, 2019).

Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai (*angl. international public sector accounting standards*) – Tarptautinės buhalterijų federacijos Viešojo sektoriaus apskaitos standartų valdybos patvirtintos viešojo sektoriaus subjektų ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo apskaitoje ir finansinių ataskaitų sudarymo taisyklės (LR buhalterinės apskaitos įstatymas, 2019).

Valstybės biudžetas (*angl. state budget*) – Lietuvos Respublikos Seimo tvirtinamas valstybės biudžeto pajamų ir asignavimų planas biudžetiniams metams (LR biudžeto sandaros įstatymas, 2021).

Viešasis administravimas (*ang. public administration*) – tai teisės aktais reglamentuota viešojo administravimo subjektų veikla, skirta teisės aktams įgyvendinti. Veikla apima administracinį reglamentavimą, administracinių sprendimų priėmimą, teisės aktų ir administracinių sprendimų įgyvendinimo priežiūrą, administracinių paslaugų teikimą, viešųjų paslaugų teikimo administravimą (LR viešojo administravimo įstatymas, 2021).

Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (VSAFAS) (*angl. public sector accounting and financial reporting standards*) – finansinių ataskaitų sudarymo, ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių pripažinimo, įvertinimo, registravimo apskaitoje, rodymo finansinėse ataskaitose ir informacijos atskleidimo tvarka (LR buhalterinės apskaitos įstatymas, 2019).

Viešojo sektoriaus efektyvumas (*angl. public sector efficiency*) – racionalus išteklių panaudojimas, teigiamas organizacijos filosofijos ir organizacinės kultūros įtvirtinimas, kuris gali vertinamas siejamas su žmogiškųjų išteklių, technologiniais ir finansiniais rodikliais (Puškorius, Raipa, 2002).

TURINYS

SANTRAUKA.....	3
SUMMARY.....	4
LENTELIŲ SĄRAŠAS.....	5
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS.....	5
PAGRINDINIAI TERMINAI.....	6
ĮVADAS.....	10
1. BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ BUHALTERINĖS APSKAITOS CENTRALIZAVIMO SAVIVALDYBĖJE TEORINIAI IR DOKUMENTINIAI PAGRINDAI.....	15
1.1. Viešojo valdymo tobulinimo aktualijos.....	15
1.1.1. Biudžetinių įstaigų atskaitomybė.....	16
1.1.2. Administracinė našta ir jos mažinimo galimybės.....	18
1.2. Viešojo sektoriaus finansai ir jų valdymas.....	20
1.2.1. Valdžios sektoriaus išlaidos.....	22
1.2.2. Buhalterinės apskaitos teorija.....	24
1.2.3. Europos Sąjungos viešojo sektoriaus finansų valdymo sistema.....	26
1.2.3.1. Europos Sąjungos biudžetas.....	28
1.2.3.2. Europos Audito Rūmai.....	30
1.2.3.3. Europos Komisija ir Europos Komisijos Generalinis sekretoriatas.....	31
1.2.3.4. Viešojo administravimo ir finansų valdymo patirtis Vokietijos Federacinėje Respublikoje.....	33
1.2.4. Finansinių funkcijų vykdymo centralizuotai ir decentralizuotai aspektai viešajame sektoriuje.....	34
1.2.4.1. Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras.....	37
1.2.4.2. Situacija Lietuvos Respublikos savivaldybėse buhalterinės apskaitos centralizavimo aspektu.....	39
1.2.5. Vidaus kontrolės politika ir finansų kontrolė.....	40
2. TYRIMO METODOLOGIJA.....	45
2.1. Metodologiniai tyrimo pagrindai.....	45
2.2. PEST ir SSGG analizės metodai.....	45
2.3. Tyrimo koncepcija.....	47
2.3.1. Tyrimo strategija.....	47
2.3.2. Tyrimo problemų laukas.....	49
2.3.3. Interviu pristatymas, imtis, struktūra.....	49
2.3.4. Tyrimo etika.....	52
3. TYRIMO REZULTATŲ ANALIZĖ.....	53
3.1. Centralizuotai ir decentralizuotai tvarkomos biudžetinių įstaigų apskaitos situacijos analizė Šiaulių miesto savivaldybėje.....	53
3.1.1. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos teisiniai aspektai.....	54

3.1.2. Centralizuotai ir decentralizuotai tvarkomos biudžetinių įstaigų apskaitos situacijos analizė vietos savivaldos aspektu	56
3.1.3. Centralizuotai tvarkomos biudžetinių įstaigų apskaitos teisiniai aspektai vietos savivaldoje	60
3.1.4. Pokyčio modeliavimas pagal Hayes	68
3.2. Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro Centralizuotos buhalterinės apskaitos padalinio analizė.....	73
3.2.1. Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro Centralizuotos buhalterinės apskaitos padalinio struktūros ir asignavimų analizė	75
3.2.2. PEST analizė	77
3.2.3. SSGG analizė	80
3.2.4. CBAP veiklos vertinimas.....	82
3.3. Informantų interviu rezultatai.....	83
3.4. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje tobulinimo strateginės kryptys.....	91
IŠVADOS	94
REKOMENDACIJOS	96
MOKSLINĖ LITERATŪRA.....	98
DOKUMENTAI IR KITI ŠALTINIAI.....	99
PRIEDAI.....	103

IVADAS

Temos aktualumas. Viešasis sektorius – tai instrumentas, kuris yra finansuojamas valstybės piliečių (mokesčių mokėtojų) lėšomis, skirtas viešajam interesui realizuoti, kuriant viešąsias gėrybes teikti naudą visai visuomenei ir užtikrinti konkrečioje valstybėje gyvenančių žmonių gerovę (Viešojo sektoriaus ataskaita 2016-2019 m.). Kadangi viešasis sektorius dauguma atvejų yra išlaikomas iš surenkamų mokesčių, kuriuos sumoka LR mokesčių mokėtojai – šalies gyventojai, todėl šios viešosios lėšos turi būti naudojamos kuo efektyviau, kad patiriant mažiausias sąnaudas, būtų pasiektas maksimalus rezultatas (nauda). Veiklos efektyvumo ir sprendimų įgyvendinimo kuo mažesnėmis sąnaudomis tendencija paremta ir Lietuvos pažangos strategija „Lietuva 2030“.

Siekiant sumažinti administracinę naštą, viešųjų finansų sąnaudas bei optimaliai naudoti viešojo sektoriaus žmogiškuosius išteklius yra pasitelkiama centralizacija. Kaip nurodo Vainienė (2006), centralizacija (*angl. centralization*) vadinama kokios nors funkcijos (pirkimo, pardavimo, veiklos kontrolės, sprendimų priėmimo ir pan.) ar lėšų (kapitalo) sutelkimas vienoje vietoje ar įmonėje. Stebimas ir centrinės valdžios dėmesys viešojo sektoriaus administravimo išlaidų mažinimui. Nuo 2018 m. birželio 1 dienos įsigaliojo LR buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 pakeitimo įstatymas, kuriuo buvo numatyti įstaigų buhalterijos centralizavimo praktiniai aspektai, atsakomybė ir įgyvendinimas.

Kalbant apie buhalterinės apskaitos centralizaciją, sėkmingai ją įgyvendinus ir taikant vienodus standartus, galima pasiekti masto ekonomijos efektą: kuomet sumažėja centralizuojamai sričiai išlaikyti reikalingos lėšos, veikla tampa skaidresnė, lengviau ir efektyviau kontroliuojama ir valdoma, taip pat taikant vienodus standartus, sumažėja galimų klaidų tikimybė, bei tokiu būdu galima sumažinti biudžetinėms įstaigoms tenkančią administracinę naštą.

Verta paminėti, jog Tarptautinė buhalterijų federacija, Viešojo sektoriaus komitetas kuria viešojo sektoriaus ūkio subjektams rekomenduojamus apskaitos standartus, kurie vadinami Tarptautiniais viešojo sektoriaus apskaitos standartais (TVSAS). Viešojo sektoriaus komitetas nurodo, jog didelė nauda būtų, jei finansinė informacija taptų nuosekli ir palyginama tarp jurisdikcijų, o TVSAS galėtų atlikti pagrindinį vaidmenį siekiant šio tikslo. Valstybių vyriausybėms priėmus TVSAS, viso pasaulio viešojo sektoriaus ūkio subjektų teikiama finansinė informacija būtų kokybiškesnė ir labiau palyginama. Žiūrint lokaliai, savivaldybės lygmeniu, kokybiški, lengvai prieinami ir tinkamai susisteminti buhalterinės apskaitos duomenys yra ypatingai svarbūs, priimant ekonominius sprendimus.

Iki 2003 m. Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų finansai buvo administruojami centralizuotai. Visgi dėl tam tikrų politinių priežasčių, buvo grįžta prie decentralizuoto finansų valdymo modelio. Tam įtakos galėjo turėti nepakankamas informacinių technologijų lygis, neveiksminga savivaldybės administracijos informacijos keitimosi sistema, sudėtinga komunikacija tarp subjektų bei dokumentų ir duomenų keitimasis tarp savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų.

Svarbu paminėti, kad nuo 2010 m. sausio 1 d. viešojo sektoriaus subjektai turi tvarkyti buhalterinę apskaitą ir sudaryti ataskaitas pagal apskaitos viešojo sektoriaus apskaitos standartus ir bendrąjį sąskaitų planą, vykdam ataskaitą kaupimo principu. Kaupimo principu tvarkoma apskaitos forma yra informatyvesnė, todėl leidžia paprasčiau ir greičiau priimti strateginius su finansiniais ištekliais susijusius sprendimus. Kadangi visi viešojo sektoriaus subjektai buhalterinę apskaitą tvarko naudodami tuos pačius viešojo sektoriaus apskaitos standartus, buhalterinės apskaitos duomenis turi

prievolę suvesti į vieningą sistemą. Viešojo sektoriaus subjektų grupių, savivaldybių, valstybės ir nacionaliniam konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniui parengti, naudojama viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinė sistema (VSAKIS).

Pagal LR finansų ministerijos pateiktus duomenis, viešojo sektoriaus subjektai vykdo vidaus auditą, atlieka finansų kontrolę, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų – ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo bei skaidrumo – laikymosi. Taip pat, viešojo sektoriaus subjektams yra vykdomas nepriklausomas finansinių ataskaitų auditas. Audito metu patikrinamos įstaigų finansinės ataskaitos arba konsoliduotos finansinės ataskaitos bei pateikiama išvada, kurioje nurodoma, ar finansinės ataskaitos arba konsoliduotosios finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais tikrai ir teisingai parodo viešojo sektoriaus subjekto finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus. Nors visi viešojo sektoriaus subjektai apskaitą vykdo vadovaudamiesi viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais (VSAFAS), vykdoma priežiūra ir kontrolė, klaidų išvengti nepavyksta, todėl svarbu patobulinti finansų valdymą ir pritaikyti efektyvesnę finansų valdymo metodą.

Temos iširtumas. Buhalterinė apskaita yra administracinio pobūdžio funkcija, todėl žiūrint iš viešojo sektoriaus efektyvumo pusės, ši funkcija turi būti vykdoma kiek įmanoma mažesnėmis sąnaudomis, tačiau užtikrinant teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą ir atskaitomybę, įgyvendinimą. Remiantis Lietuvių kalbos žodynu (2020) centralizacija yra vadinama kokios nors funkcijos ar lėšų sutelkimas, kaupimas, koncentravimas vienoje vietoje, vadovavimo ar valdymo sutelkimas viename centre. Centralizacija dažnu atveju yra neatsiejama nuo optimizacijos, kuria gali būti siekiama viešųjų finansų ir žmogiškųjų išteklių panaudojimo efektyvumo.

Buhalterinės apskaitos teoriją ir praktiką nagrinėjo Mackevičius, Subačienė ir Tamulevičienė (2018), kurie didelį dėmesį skyrė ir buhalterinės apskaitos optimalumo/racionalumo principams. Centralizacijos ir decentralizacijos ypatumus savo darbuose nagrinėjo Stoškus, Beržinskienė (2005). Bružauskas (2001), kurie plačiai ištyrė ne tik buhalterinės apskaitos pagrindus, teoriją ir praktiką, bet ir buhalterinės apskaitos efektyvumo principus. Centralizaciją ir decentralizaciją plačiai nagrinėjo tokie mokslininkai kaip Crook, Manor bei kiti.

Blaževičienė (2016) savo magistro darbe „Biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos duomenų mainų efektyvumo vertinimas“ nagrinėjo Klaipėdos miesto buhalterinės apskaitos centralizavimo atvejį. Tuo tarpu Lapeikienė (2019) savo magistro darbe „Strateginis ikimokyklinio ugdymo įstaigų finansų valdymas“ (2019) nagrinėjo Šiaulių miesto savivaldybės buhalterinės apskaitos situaciją ikimokyklinio ugdymo įstaigų aspektu ir parengė ikimokyklinių ugdymo įstaigų tobulinimo strategiją bei suformulavo finansų strategines kryptis centralizavimo pokyčiui įgyvendinti.

Kalbant apie viešąjį sektorių, jo efektyvumą ir centralizaciją, svarbu paminėti Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizaciją (EBPO). Ši tarptautinė organizacija nagrinėja globalius klausimus, susijusius su makroekonomika, aplinkosauga, švietimu, technologijomis ir inovacijomis. Įvairios tarptautinės ekonominės organizacijos ir finansinės institucijos vertina šios organizacijos ruošiamas, moksliniais tyrimais bei analizėmis pagrįstas studijas. EBPO (2019) išleistame dokumente, išsamiai nagrinėjamas valstybių viešojo sektoriaus efektyvumas, žmogiškųjų išteklių panaudojimas, viešojo sektoriaus institucijų veikla ir pan. Kaip teigiama dokumente, vyriausybės ir kitos viešojo sektoriaus organizacijos, nuolat patiria spaudimą didinti efektyvumą, kadangi tai yra iš surinktų mokesčių susidarantys viešieji finansai. Mihaiu, Opreana ir Cristescu (2010) tyrinėjo viešojo sektoriaus efektyvumą. Jų teigimu, efektyvumą galima pasiekti maksimaliai padidinus veikimo

rezultatus, palyginti su tiems rezultatams pasiekti panaudotais ištekliais. Autoriai teigia, kad svarbiausia yra gaunama visuomenės nauda – rūpestis žmogaus gyvybei ir gyvenimo kokybei.

Šiaulių miesto savivaldybės taryba, ieškodama būdų efektyviai valdyti savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų finansinius ir žmogiškuosius išteklius, siekdama rasti būdą gauti kokybiškus buhalterinės apskaitos duomenis ir informaciją bei 2018 m. atlikusi Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose įstaigose situacijos analizę, 2019 m. liepos 4 d. priėmė sprendimą Nr. T-307 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos“, kuriuo iš esmės buvo nuspręsta vykdyti savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą centralizuotai.

Remiantis Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose įstaigose koncepcija (2018), Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkymo centralizavimo poreikį nulėmė poreikis ne tik gerinti Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkymo kokybę, bet ir mažinti biudžetinėms įstaigoms tenkančią administracinę naštą, tokiu būdu gerinti įstaigų teikiamų tiesioginių funkcijų kokybę. Minėtoje koncepcijoje buvo įvardintas poreikis naudoti vieną bendrą su Šiaulių miesto savivaldybės administracija integruota finansų valdymo ir apskaitos informacinę sistemą (FVAIS). Atsižvelgiant į tai, kad Šiaulių miesto savivaldybės administracija, kaip savininko teises įgyvendinanti institucija, finansų valdymui ir buhalterinei apskaitai naudoja FVAIS „Biudžetas VS“, pavaldžių įstaigų buhalterinė apskaita taip pat turėtų būti tvarkoma naudojant FVAIS „Biudžetas VS“. Ne mažiau svarbu buvo optimizuoti finansų ir buhalterinės apskaitos organizavimą mažinant buhalterinę apskaitą vykdančių buhalterinės apskaitos darbuotojų skaičių. Kaip teigiama koncepcijoje, optimizavus buhalterinės apskaitos darbuotojų etatų skaičių, būtų galima efektyviau valdyti tiek valstybės, tiek ir savivaldybės bei kitus asignavimus, skirtus buhalterinės apskaitos funkcijai Šiaulių miesto savivaldybėje vykdyti. Tokiu būdu būtų efektyviau valdomi žmogiškieji ištekliai ir pasiektas teigiamas ekonominis efektas.

Tyrimo problema. Atsižvelgiant į tai, kad kiekvienas viešojo sektoriaus subjektas, vykdydamas jam pavestas funkcijas, susiduria su jam tenkančia tam tikra administracine našta, yra nuolat ieškoma sprendimų susijusių su šios naštos mažinimu. Šiam tikslui pasiekti gali būti pasitelkiama vienos iš administracinio pobūdžio funkcijos – buhalterinės apskaitos tvarkymo optimizavimas, pasitelkiant centralizaciją. Siekiant užtikrinti tinkamo LR teisės aktų reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą įgyvendinimo, viešojo sektoriaus subjektai, tame tarpe ir jų savininko teises įgyvendinančios institucijos, nuolat investuoja lėšas buhalterinės apskaitos kokybei gerinti. Deja, ne visais atvejais tai duoda lauktų rezultatų. LR valstybės kontrolė, savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos ir kitos audito funkciją įgyvendinančios institucijos, atlikdamos auditus nuolat nustato pažeidimų, susijusių su buhalterinės apskaitos tvarkymu bei nustato asignavimų panaudojimo, nesilaikant teisės aktų reikalavimų, atvejų. Kaip pavyzdį būtų galima paminėti Šiaulių miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos pateiktą Šiaulių miesto savivaldybės 2019 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio finansinio (teisėtumo) audito 2020 m. liepos 15 d. Nr. KV-6 ataskaitą, kurioje nustatyta, kad 2019 m. Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžios biudžetinės įstaigos, nesilaikant teisės aktų reikalavimų, neteisėtai panaudojo beveik 222 tūkst. Eur. Remiantis Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose įstaigose koncepcijos (2018) duomenimis, audituojant Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžias biudžetines įstaigas yra nuolat nustatomi pažeidimai, neužtikrinamas LR buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų įgyvendinimas, taikomi nevienodi buhalterinės apskaitos standartai ir

įverčiai, nesilaikoma teisės aktų nustatytų terminų, finansinės atskaitomybės formų reikalavimų, bei naudojamos skirtingos finansų valdymo ir apskaitos sistemos arba buhalterinė apskaita tvarkoma nenaudojant jokios finansų valdymo ir apskaitos sistemos ir tokiu būdu ženkliai išauga klaidų dėl žmogiškojo faktoriaus rizika.

Probleminiai klausimai:

1. Kaip mokslas apibūdina viešojo sektoriaus finansų valdymą ir jo centralizavimą?
2. Kokios teorinės ir faktinės prielaidos įgalina buhalterinės apskaitos centralizavimą vietos savivaldoje?
3. Kokios yra galimos biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje tobulinimo kryptys?

Tyrimo objektas: buhalterinės apskaitos centralizavimas.

Tyrimo tikslas: teorinių šaltinių ir dokumentų turinio bei informantų apklausos rezultatų analizės pagrindu suformuoti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje tobulinimo strategines kryptis.

Tyrimo uždaviniai:

1. Išanalizuoti buhalterinės apskaitos koncepcijas ir jų raišką buhalterinės apskaitos centralizavimo procesuose.
2. Atskleisti buhalterinės apskaitos centralizavimo veiksmų vietą vietos savivaldos sistemoje.
3. Dokumentų turinio analizės metodu atlikti išorinių ir vidinių buhalterinės apskaitos centralizavimo veiksmų analizę.
4. Informantų iš dalies struktūruoto interviu metodu įvertinti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje situaciją ir pagrįsti šio centralizavimo tobulinimo galimybes.

Ginamasis teiginys: siekiant sumažinti įstaigoms tenkančią administracinę naštą, sudarant sąlygas daugiau dėmesio ir išteklių skirti įstaigų tiesioginėms funkcijoms vykdyti, efektyviau panaudoti viešuosius finansus ir žmogiškuosius išteklius, bei pagerinti įstaigų vykdomų papildomų administracinių funkcijų rezultatus, galimos šios biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje tobulinimo strateginės kryptys, išplečiant šiuo metu centralizuotai vykdomas buhalterinės apskaitos funkcijas ir papildomai centralizuotai vykdyti: 1) personalo valdymą ir administravimą; 2) viešųjų pirkimų organizavimą ir vykdymą; 3) dokumentų teisinį vertinimą ir valdymą.

Tyrimo metodai. Magistro darbe naudojama mokslinės literatūros ir straipsnių analizė, teisės aktų, dokumentų turinio analizė. Išnagrinėjus mokslinius straipsnius, publikacijas, dokumentus, atskleidžiami biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje aspektai. Tyrimui pasirinktas kokybinis tyrimo metodas, kuris pritaikytas: 1) teorinių mokslo šaltinių analizei; 2) teisės aktų ir dokumentų analizei; 3) informantų iš dalies struktūruoto interviu metodu.

Tyrimo teorinis reikšmingumas. Magistro darbe galima išžvelgti šiuos indėlius į teorines mokslo koncepcijas: 1) apibendrintos viešojo sektoriaus finansų valdymo ir jo centralizavimo teorijos; 2) apžvelgtos ir susistemintos teorinės ir praktinės buhalterinės apskaitos centralizavimo priemonės; 3) įvertinta biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje situacija ir numatytos šio centralizavimo tobulinimo kryptys.

Tyrimo praktinis reikšmingumas. Stebimas buhalterinės apskaitos centralizavimo LR tendencijos tiek LR Vyriausybės pavaldžių viešojo sektoriaus subjektų, tiek ir savivaldybių lygmeniu. LR Vyriausybei pavaldžių viešojo sektoriaus subjektų centralizuotai buhalterinei apskaitai ir personalo administravimui vykdyti LR Vyriausybės 2018 m. vasario 7 d. nutarimu Nr. 125 įsteigta biudžetinė įstaiga Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras. Savivaldybės, įvertinusios LR buhalterinės

apskaitos įstatymo (2019) 6 straipsnio nuostatų pakeitimus, kuriose nustatyta, kad viešojo sektoriaus subjektai buhalterinę apskaitą turi tvarkyti naudodami bendras viešojo sektoriaus finansų valdymo informacines sistemas, taip pat žengia centralizacijos keliu. LR biudžetinių įstaigų įstatymas (2021) sudaro prielaidas centralizuotai vykdyti ne tik buhalterinę apskaitą, bet ir įvairias kitas su įstaigų veikla susijusias bendrąsias funkcijas, todėl yra galimos šios biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo tobulinimo kryptys: 1) optimizuotas finansų valdymo procesas; 2) sukurta efektyvi finansų valdymo sistema vietos savivaldoje; 3) optimizuotas žmogiškųjų išteklių valdymas. Atsižvelgiant į tai, kad savivaldybės, siekdamos tinkamo LR teisės aktų reglamentuojančių buhalterinės apskaitos ir kitų bendrųjų funkcijų įgyvendinimo, renkasi centralizacijos kelią. Šiuo atveju ne tik įgyvendinamos teisės aktų nuostatos, susijusios su buhalterinės apskaitos tvarkymu, bet ir siekiama mažinti įstaigoms tenkančią administracinę naštą ir tokiu būdu sudaromos tinkamos sąlygos biudžetinėms įstaigoms koncentruotis į pagrindines jų vykdomas funkcijas.

Tyrimo rezultatų naujumas. Blaževičienė (2016) magistro darbe „Biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos duomenų mainų efektyvumo vertinimas“ tyrinėjo Klaipėdos miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos situaciją. Centralizacijos temą Šiaulių miesto savivaldybėje, 2019 m. nagrinėjo Lapeikienė magistro darbe „Strateginis ikimokyklinio ugdymo įstaigų finansų valdymas“. Šiame magistro darbe autorė nagrinėjo Šiaulių miesto savivaldybės buhalterinės apskaitos situaciją ikimokyklinio ugdymo įstaigų aspektu ir parengė ikimokyklinio ugdymo įstaigų tobulinimo strategiją bei suformulavo finansų strategines kryptis centralizavimo pokyčiui įgyvendinti. Buhalterinės apskaitos centralizavimas buvo nagrinėtas siaurame ikimokyklinio ugdymo segmente, kuris sudaro apie 30 proc. visų Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų. Tuo tarpu šiame magistro darbe yra vertinama ir nagrinėjama visų Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių įstaigų situacija buhalterinės apskaitos centralizavimo aspektu, nagrinėjant ne tik ikimokyklinio ugdymo įstaigų, bet ir kitų švietimo, sporto, kultūros ir socialinių paslaugų įstaigų segmentus, dėl ko galima pamatyti platesnį vaizdą buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje aspektu.

Tyrimo rezultatų sklaida. Tyrimo teoriniai ir empiriniai rezultatai pristatyti 2021 m. rugsėjo 24 d. Vilniaus universiteto Šiaulių akademijos ir Lietuvos mokslininkų sąjungos organizuotoje 14-ojoje tarptautinėje mokslinėje konferencijoje „Valstybės vaidmens raida XXI amžiuje: tautinis ir tarptautinis kontekstas“. Pranešimo tema: „Šiaulių miesto biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos situacija ir perspektyvos“ (pažymėjimas 1 priede).

Centralizacijos procesai yra pastebimi daugelyje LR savivaldybių. Centralizuotai buhalterinės apskaitos funkcijos yra vykdomos Vilniaus miesto, Kauno miesto, Klaipėdos miesto, Alytaus miesto, Telšių rajono, Šiaulių rajono ir kitose Lietuvos Respublikos savivaldybėse. Ypatingai aktualus buhalterinės apskaitos centralizavimo klausimas tapo po to, kai buvo priimtos LR buhalterinės apskaitos įstatymo (2019) 6 straipsnio nuostatomis, kad viešojo sektoriaus subjektai buhalterinę apskaitą turi tvarkyti naudodami bendras viešojo sektoriaus finansų valdymo informacines sistemas. Atsižvelgiant į Panevėžio miesto savivaldybės ir Klaipėdos rajono savivaldybių vadovų ir atstovų prašymus, šioms savivaldybėms buvo pateikta šio magistro darbo medžiaga, kadangi šios savivaldybės aktyviai ruošiasi buhalterinės apskaitos centralizacijai.

1. BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ BUHALTERINĖS APSKAITOS CENTRALIZAVIMO SAVIVALDYBĖJE TEORINIAI IR DOKUMENTINIAI PAGRINDAI

1.1. Viešojo valdymo tobulinimo aktualijos

Viešojo administravimo literatūroje nuo 1972 m. „viešojo valdymo“ terminas imtas vartoti kaip „viešojo administravimo“ sinonimas. Nuo 1988 m. viešojo valdymo koncepcijas ir modelius skleidė ir populiarino „Blackwell“ leidyklos pradėtas leisti mokslinis žurnalas „Governance“. Maždaug iki 2000 m. viešojo valdymo kaip valdysenos sampratas daugiau plėtojo Europos šalių mokslininkai, todėl viešojo valdymo literatūra buvo vadinama europietiška. Nyderlanduose Roterdame Erazmo universitete apie 1990 m. susidarė „viešojo valdymo tyrimų klubas“, kuriam priklausė tokie žinomi mokslininkai, kaip Jan Kooiman, Walter Kickert ir kt. Tačiau, maždaug nuo 1996 m., amerikiečių autorių indėlis į viešojo valdymo tyrimus vis labiau didėjo. Europos Sąjungos studijose viešojo valdymo koncepcija dabar formuluojama kaip naujausia ES tyrimų paradigma, visavertė tarpvyriausybės ir kitų panašių sampratų alternatyva (Pivoras, Visockytė, 2011).

Viešasis administravimas – teisės aktais reglamentuota viešojo administravimo subjektų veikla, skirta teisės aktams įgyvendinti: administracinis reglamentavimas, administracinių sprendimų priėmimas, teisės aktų ir administracinių sprendimų įgyvendinimo priežiūra, administracinių paslaugų teikimas, viešųjų paslaugų teikimo administravimas (LR viešojo administravimo įstatymas, 2020). Remiantis Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (2020) nuostatomis – viešasis valdymas (viešasis administravimas) – valstybės ir savivaldybių institucijų vykdomoji veikla, kuri yra skirta teisės aktams įgyvendinti, viešosioms paslaugoms teikti ir jas administruoti.

Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (2020) nuostatose yra nustatyta, kad viešojo administravimo subjektų sistemą sudaro valstybinio, regioninio ir savivaldybių administravimo subjektai. Valstybinio administravimo subjektai yra kolegialios ar vienasmenės valstybės institucijos, biudžetinės įstaigos, išlaikomos iš valstybės biudžeto asignavimų ir kitų valstybės pinigų fondų lėšų. Lietuvos bankas, Lietuvos kariuomenė, įstatymų nustatyta specialų statusą turintys fiziniai asmenys, asociacijos, valstybės įmonės, viešosios įstaigos, kurių savininkė arba dalininkė yra valstybė, kurie Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (2020) nustatyta tvarka yra įgalioti atlikti viešąjį administravimą. Regioninio administravimo subjektai – regionų plėtros tarybos, o valstybinio administravimo subjektai yra:

1. centriniai – valstybinio administravimo subjektai, kurių veiklos teritorija yra visa valstybės teritorija;
2. teritoriniai – valstybinio administravimo subjektai, kurių veiklos teritorija yra nustatyta valstybės teritorijos dalis.

Savivaldybių administravimo subjektai yra kolegialios ar vienasmenės savivaldybių institucijos, biudžetinės įstaigos, išlaikomos iš savivaldybės biudžeto asignavimų, valstybės politikai, savivaldybės įmonės, viešosios įstaigos, kurių savininkė ar dalininkė yra savivaldybė, įgalioti atlikti viešąjį administravimą.

Viešasis administravimas, remiantis Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymu (2020) yra skirstomas į sritis, tokias kaip:

1. administracinis reglamentavimas;
2. administracinių sprendimų priėmimas;

3. administracinių paslaugų teikimas;
4. teisės aktų ir administracinių sprendimų įgyvendinimo ir laikymosi priežiūra;
5. viešųjų paslaugų teikimo administravimas.

Visi viešojo administravimo subjektai teikia asmenims įstatymų nustatytą viešojo administravimo subjekto turimą informaciją, konsultuoja asmenis viešojo administravimo subjekto kompetencijos klausimais vykdo administracinę procedūrą, atlieka viešojo administravimo subjekto vidaus administravimą tais atvejais, kai viešojo administravimo subjektas yra viešasis juridinis asmuo.

Pagal Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (2020) nuostatas, šias funkcijas pavedama atlikti darbuotojams arba valstybės tarnautojams. Viešojo administravimo subjektų darbuotojams, kuriems yra pavesta atlikti Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatyme nustatytas funkcijas, arba asmenims, pretenduojantiems tokias pareigas eiti, taikomi Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatyme nustatyti neprikiaštingos reputacijos ir įstaigos vadovo nustatyti kvalifikaciniai reikalavimai, kurie užtikrintų tinkamą jiems pavestų funkcijų įgyvendinimą. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad viešojo administravimo subjekto vidaus administravimas, kai viešojo administravimo subjektas yra viešasis juridinis asmuo, gali būti atliekamos centralizuotai, vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatymu.

Kaip nurodo Raipa (2009), naujos teorinės nuostatos istoriniuose XX–XXI a. sandūros etapuose reikalauja tobulinti vadinamąją „gerąją“ viešojo valdymo praktiką, taip pat reformuojant viešojo valdymo struktūrinę dalis – viešąją politiką ir viešąjį administravimą. Bučinskas, Giedraitytė ir Raipa (2019) teigia, jog „šiandieninė globali, dažnai neprognozuojama aplinka skatina radikalius viešojo valdymo sistemų kūrimo ir funkcionavimo pokyčius. Laipsniškų evoliucinio pobūdžio pokyčių charakteristikos, esant chaotiškiems globaliems procesams, negali užtikrinti reikšmingos viešojo sektoriaus institucijų veiklos. Ypač reikšmingi pokyčiai tenka įvairių rūšių socialinių procesų valdymo sistemoms, kurios susiduria su visuotinai išplitusiomis nestabilumo besikeičiančios socialinės visuomenės stratifikacijos, įtampos tarp valdymo demokratizavimo ir centralizavimo tendencijų šiuolaikinio valdymo etape padariniais.“ Kaip matome, daugelis autorių sutinka su teiginiu, jog viešasis valdymas turi būti nuolatos tobulinamas, atsižvelgiant į besikeičiančio gyvenimo aspektus.

Apibendrinant galima teigti, kad viešojo valdymo tobulinimas yra nenutrūkstamas procesas šiuolaikiniame pasaulyje ir tam gali būti pasitelkiama ir centralizacija. Kalbant apie šio darbo temą galima teigti, jog centralizuotai vykdant Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių įstaigų apskaitą, yra įgyvendinama nuostata, kad viešojo juridinio asmens vidaus administravimas gali būti vykdomas centralizuotai.

1.1.1. Biudžetinių įstaigų atskaitomybė

Biudžetinė įstaiga – ribotos civilinės atsakomybės viešasis juridinis asmuo, kuris įgyvendina valstybės ar savivaldybės funkcijas ir yra išlaikomas iš valstybės ar savivaldybės biudžetų asignavimų, taip pat iš Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetų ir kitų valstybės pinigų fondų lėšų (Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymas, 2021). Biudžetinė įstaiga – tai viešasis juridinis asmuo, o viešieji juridiniai asmenys yra valstybės ar savivaldybės, jų institucijų arba kitų asmenų, nesiekiančių naudoti sau, įsteigti juridiniai asmenys,

kurių tikslas yra tenkinti viešuosius interesus: tai gali būti valstybės ir savivaldybės įmonės, valstybės ir savivaldybės įstaigos, viešosios įstaigos, religinės bendruomenės ir pan. (Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, 2021). Biudžetinė įstaiga vykdydama savo veiklą vadovaujasi Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos civiliniu kodeksu, Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymu (2021), kitais teisės aktais ir savo nuostatais, kurie yra tvirtinami ar keičiami teisės aktų nustatyta tvarka ir terminais, o kalbant apie Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžias biudžetines įstaigas, tai atlieka savininko teises įgyvendinant institucija – Šiaulių miesto savivaldybės taryba.

Biudžetinės įstaigos turi teisės aktų nustatytas teises ir pareigas. Lietuvos Respublikos teisės aktais nustato, kad biudžetinė įstaiga gali turėti ir įgyti tik tokias civilines teises ir pareigas, kurios neprieštarauja tos biudžetinės įstaigos nuostatomis ir jos veiklos tikslams, taip pat biudžetinė įstaiga įgyja civilines teises, priima civilines pareigas ir jas įgyvendina per biudžetinės įstaigos vadovą. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad biudžetinė įstaiga teisės aktų nustatytais atvejais gali įgyti civilines teises ir pareigas per biudžetinės įstaigos savininką ar savininko teises ir pareigas įgyvendinančią instituciją. Jos taip pat yra atskaitingos savininko teises įgyvendinančiai institucijai bei Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatytoms kitoms valstybės ir savivaldybės atsakingoms institucijoms. Vienas iš pagrindinių Lietuvos Respublikos teisės aktų reglamentuojančių biudžetinių įstaigų atskaitomybę yra Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas (2020), kuris nustato viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinių, biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių ir metinių veiklos ataskaitų parengimo reikalavimus ir atsakomybę už jų parengimą, pateikimą ir paskelbimą.

Viešasis sektorius – tai tos institucijos, kurios išlaikomos iš valstybės ir savivaldybių biudžetų ir atlieka tam tikras valstybės ir savivaldybės funkcijas. Taigi, biudžetinė įstaiga yra viešojo sektoriaus subjektas (Blaževičienė, 2016). Viešojo sektoriaus paskirtis yra teikti viešąsias paslaugas (viešąsias gerybes) piliečiams. Kadangi viešasis sektorius dauguma atvejų yra išlaikomas iš surenkamų mokesčių, kuriuos sumoka mokesčių mokėtojai – šalies gyventojai, todėl šios viešosios lėšos turi būti naudojamos kuo efektyviau, kad patiriant mažiausias sąnaudas, būtų pasiektas maksimalus rezultatas (nauda). Institucijų veiklos modernizavimo tyrinėjimai patvirtina modernizavimo permanentiškumo užtikrinimo svarbą. Ypač reikšmingomis organizacijų veikloje laikytinos pastangos modernizuoti filosofiją, nustatyti strategines veiklos kryptis. Svarbiausios modernizavimo strategijų sąlygos yra organizacinė kultūra, visų rūšių išteklių valdymas, personalo lavinimas, modernizavimo procedūrų diegimas (Puškorius, Raipa, 2002). Visi šie aspektai susiveda į svarbų viešojo sektoriaus subjektą – biudžetinę įstaigą.

Pagal anksčiau minėtą Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymą (2021), iš savivaldybės biudžeto lėšų išlaikomos biudžetinės įstaigos savininkė yra savivaldybė. Nėgana to, savivaldybės taryba yra apibrėžiama kaip biudžetinės įstaigos savininko teises ir pareigas turinti institucija, kuri apsprendžia biudžetinės įstaigos nuostatus, priima ir atleidžia biudžetinės įstaigos vadovą, priima sprendimus, susijusius su biudžetinės įstaigos buveine, reorganizavimo ir/ar likvidavimo klausimus, padalinio steigimo ir / ar veiklos nutraukimą, sprendžia ir kitus įstatymuose ir biudžetinės įstaigos nuostatuose jos kompetencijai priskirtus klausimus.

Tas pats įstatymas numato, jog dalis biudžetinių įstaigų bendrųjų funkcijų, kaip pavyzdžiui, buhalterinė apskaita, dokumentų valdymas, personalo administravimas ir kt., gali būti atliekamos centralizuotai. Kaip nurodoma Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatyme (2021), sprendimą dėl biudžetinės įstaigos bendrųjų funkcijų centralizavimo priima pati savivaldybės taryba arba biudžetinės įstaigos vadovas.

Šiaulių miesto savivaldybės taryba 2019 m. liepos 4 d. priėmė sprendimą Nr. T-307 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos“, kuriame numatė, jog Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų, kurių savininko teises ir pareigas įgyvendina Šiaulių miesto savivaldybės taryba, buhalterinės apskaitos funkcijos bus vykdomos centralizuotai. Šiame savivaldybės tarybos sprendime numatyta, kad nuo 2020 m. sausio 1 d. – 37 įstaigų pagal sąrašą, o nuo 2021 m. sausio 1 d. visų likusių Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų (iš viso 90 įstaigų), buhalterinė apskaita bus tvarkoma centralizuotai. Įgyvendinus abu šiame tarybos sprendime numatytus etapus, Šiaulių miesto savivaldybės taryba, 2021 m. liepos 1 d. priėmė sprendimą Nr. T-323 „Dėl biudžetinės įstaigos Šiaulių apskaitos centro steigimo ir nuostatų patvirtinimo“ ir nusprendė, jog nuo 2021 m. rugsėjo 1 d. įsteigiama nauja biudžetinė įstaiga Šiaulių apskaitos centras ir apibrėžė šio centro steigimo tikslą – tvarkyti Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą centralizuotai. Tęsiant toliau, Šiaulių miesto savivaldybės taryba 2021 m. spalio 14 d. sprendimu Nr. T-403 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos organizavimo funkcijos, centralizuotai atliekamos Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centre, pavedimo vykdyti biudžetinei įstaigai Šiaulių apskaitos centrui“ kuriuo iš esmės pavedė biudžetinei įstaigai Šiaulių apskaitos centrui nuo 2022 m. vasario 1 d. centralizuotai tvarkyti Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą.

Apibendrinant galima teigti, jog biudžetinių įstaigų samprata ir atskaitomybė yra apibrėžiama įstatymu. Šiame įstatyme numatomas savininkas, jo teisės bei pareigos, išskiriami finansavimo šaltiniai ir kt., o kartu numatoma ir galimybė bendrąsias funkcijas atlikti centralizuotai. To pavyzdys yra Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. liepos 4 d. sprendimas, kuriame numatyta savivaldybės biudžetinių įstaigų, kurių savininko teises ir pareigas įgyvendina Šiaulių miesto savivaldybės taryba, buhalterinę apskaitą tvarkyti centralizuotai, o 2021 m. liepos 1 d. sprendimu Šiaulių miesto savivaldybė nusprendė steigti naują biudžetinę įstaigą, kurios tikslas būtų tvarkyti Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą centralizuotai.

1.1.2. Administracinė našta ir jos mažinimo galimybės

Kaip teigia Heinrich (2015), jau 1887 m. Wilson atkreipė visuomenės dėmesį į administracinę našta. Nielsen (2017) nurodė, kad administracinė našta – tai išlaidos įmonėms, piliečiams ir pačiai administracijai, susijusios su vyriausybės nustatytų taisyklių ir procedūrų laikymusi. Administracinės naštos sąnaudos gali būti tiesioginės – laikas ir pinigai, išleisti dokumentacijai ir kitiems formaliems reikalavimams vykdyti, arba netiesioginės, pvz., mažinti ūkio sektorių produktyvumą, mažinti reguliavimo tikrumą arba atskirti visuomenės segmentus „reguliaciniais dirgikliais“. Kaip teigia Nielsen (2017), Europos Sąjungoje tiesioginės administracinės naštos sąnaudos 2007 m. svyravo nuo 1,5 % BVP, Jungtinėje Karalystėje iki 6,8 % BVP, o Vengrijoje sudarė daugiau nei 600 milijardų eurų per metus. Autorius pastebi, kad administracinė našta didėja dėl naujų viešojo valdymo formų, kurios mažiau priklauso nuo tiesioginių sprendimų ir veiksmų, kurių imasi šalių vyriausybės. Autorius mano, kad administracinė našta toliau didės, nes reikės daugiau duomenų, kad būtų galima informuoti ir stebėti sudėtingų politinių sprendimų poveikį, užtikrinti politikos nuoseklumą ir pritaikyti politikos atsakymus į konkrečias vietas ir sektorių aplinkybes, atsižvelgiant į tvaraus vystymosi strategiją.

Petkevičienė (2017) savo darbe cituoja Andruškevičių (2006), kuris kalbant apie administracinę našta pasisako, kad „teisės aktuose yra įtvirtintos visuotinai pripažintos privalomo pobūdžio teisės normos, kurios užtikrina teisinį reguliavimą be kurio negalėtų funkcionuoti nei viena šiuolaikiška visuomenė. Kiekvieną individą (tiek gyventoją, tiek verslo subjektą) teisės aktuose

nustatytos normos įpareigoja laikytis tam tikrų reikalavimų. Šie reikalavimai skatina tam tikru būdu veikti arba susilaikyti nuo veikimo. Vienas iš tokių įpareigojančių veiksnių – asmenų informacijos teikimas valstybės valdžios ir valdymo institucijoms. Tačiau kartais tokio pobūdžio reikalavimai pasirodo neefektyvūs ir nereikalingi, nes jų atlikimas reikalauja didelių laiko ir materialinių išlaidų, kurios stabdo ekonominį efektyvumą ir trukdo verslo plėtrai. Šios, pagal tam tikrus metodus apskaičiuotos, išlaidos gali būti laikomos administracine našta“. Petkevičienė (2017) taip pat teigia, kad administracinė našta turi įtakos biudžetinių įstaigų darbuotojų darbo rezultatams, todėl galima manyti, kad jis tampa mažiau efektyvus. Autorės teigimu, kaip viena pagrindinių administracinės naštos mažinimo priemonių gali būti geresnis reglamentavimas, kuris suprantamas kaip sistemingai taikomos priemonės, kuriomis siekiama gerinti administracinio reglamentavimo kokybę.

Lietuvos viešajame sektoriuje laikomasi šių administracinės naštos mažinimo principų: siekiama mažinti nustatytų informacinių įpareigojimų vykdymo, duomenų informacijos teikimo periodiškumą; vietoj reikalavimo duomenis ir informaciją teikti raštu, sudaryti galimybę juos teikti elektroniniu būdu (internetu); įgyvendinant viešojo administravimo tarpinstitucinio bendradarbiavimo ir vieno langelio principą, vertinti visų informacinių įpareigojimų, taip pat leidimų, licencijų, sertifikatų, pažymėjimų, kvalifikacinių ir kitų reikalavimų tikslingumą, pagrįstumą ir proporcingumą, paprastinti dokumentų išdavimo procedūras (Petkevičienė, 2017).

Kaip teigia Nielsen, Carvalho, Veiga, Barbosa (2017), administracinės naštos mažinimas yra vienas iš pagrindinių šiuolaikinių viešojo administravimo subjektų ir įmonių siekiamas tikslas. Autoriai teigia, kad privalomų taisyklių laikymasis gali turėti tiesioginės įtakos šalies ekonominei veiklai, augimui ir vystymuisi, o administracinė našta subjektus apima tiek viešajame, tiek ir privačiajame sektoriuje.

Europos bendrijų komisija dokumente „Dėl administracinių išlaidų įvertinimo ir administracinės naštos Europos Sąjungoje mažinimo“ (2006), akcentavo Europos Komisijos siūlymą dėl strategijos, kurios pagrindinis tikslas buvo įvertinti administracines išlaidas ir sumažinti administracinę naštą Europos Sąjungoje. Taip yra siekiama patvirtinti Europos Komisijos įsipareigojimą siekti geresnio reglamentavimo įgyvendinant augimo ir darbo vietų kūrimo strategiją.

Remiantis Lietuvos Respublikos administracinės naštos mažinimo įstatymu (2012), kuris buvo priimtas įvertinus tai, kad administracinė našta Lietuvos Respublikoje yra nepagrįstai ir neproporcingai didelė bei daro ženkliai neigiamą įtaką gyventojams, ekonomikai ir verslo aplinkai. Lietuvos Respublikos Seimas, priimdamas šį įstatymą įvardino būtinybę imtis administracinės naštos mažinimo priemonių, siekiant sutaupyti gyventojų, privataus sektoriaus subjektų ir valstybės finansinius ir kitus išteklius. Ne mažiau svarbus tikslas buvo įgyvendinti valstybės prievolę sudaryti geriausias įmanomas sąlygas savo piliečiams ir verslui, bei siekis maksimaliai padidinti Lietuvos Respublikos gyventojų pasitikėjimą valstybe ir jos atsakingomis institucijomis. Lietuvos Respublikos administracinės naštos mažinimo įstatymu siekiama užtikrinti darnų administracinės naštos mažinimo procesą, kuris būtų orientuotas į Lietuvos Respublikos piliečių, verslo subjektų ir valstybės interesus, kuo mažesniais sąnaudomis pasiekti teisės aktuose numatytų tikslų. Šio įstatymo tiksluose matomos sąsajos su efektyvumu. Pasak Blaževičienės (2016), viešojo sektoriaus paskirtis yra teikti viešąsias paslaugas (viešąsias gerybes) piliečiams. Kadangi viešasis sektorius dauguma atvejų yra išlaikomas iš surenkamų mokesčių, kuriuos sumoka mokesčių mokėtojai, todėl šios viešosios lėšos turi būti naudojamos kuo efektyviau, kad patiriant mažiausias sąnaudas, būtų pasiektas maksimalus rezultatas (nauda). Ši, rezultatų siekimo mažiausiomis sąnaudomis, politika formuojama globaliai Europos Sąjungos mastu, apie tai daugiau informacijos yra pateikta šiame darbe analizuojant Europos

Sąjungą ir jos institucijas. Reikia nepamiršti, kad veiklos efektyvumo ir sprendimų įgyvendinimo kuo mažesnėmis sąnaudomis tendencija paremta ir Lietuvos pažangos strategija „Lietuva 2030“. Šiaulių miesto savivaldybės taryba 2019 m. priimdama sprendimą dėl jai pavaldžių biudžetinių įstaigų centralizavimo, taip pat siekė įgyvendinti administracinės naštos mažinimą biudžetinėms įstaigoms, kad šios galėtų labiau koncentruotis į tiesiogines savo vykdomas funkcijas.

Siekiant tinkamo Lietuvos Respublikos administracinės naštos mažinimo įstatymo įgyvendinimo, buvo patvirtinta administracinės naštos ūkio subjektams nustatymo metodika, kurios tikslas yra reguliuoti administracinės naštos ūkio subjektams ir numatomo administracinės naštos pokyčio nustatymą. Administracinės naštos ūkio subjektams nustatymo metodika yra patvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. sausio 11 d. nutarimu Nr. 4 „Dėl administracinės naštos ūkio subjektams nustatymo metodikos patvirtinimo“.

Kalbant apie Lietuvos Respublikos administracinės naštos mažinimo įstatymą (2012), jis nustato administracinės naštos mažinimo priemones ir jų taikymą. Kaip administracinės naštos mažinimo priemonės yra numatytos esamo reguliavimo naikinimas, sumažinimas, konsolidavimas arba pagerinimas, bei procesų supaprastinimas, vykdant teisės aktuose nustatytus informacinius įpareigojimus. Kadangi buhalterinė apskaita yra administracinio pobūdžio funkcija, Šiaulių miesto savivaldybės atveju, vykdant ją centralizuotai yra prisidedama prie biudžetinių įstaigų administracinės naštos mažinimo, kadangi efektyviai panaudojant informacines sistemas, taikant skaitmenizavimą bei finansų valdymo ir apskaitos informacinių sistemų integraciją yra pasiekiamas buhalterinių duomenų konsolidavimas, procesai yra standartizuoti ir supaprastinti, o atsižvelgiant į tai, kad yra naudojama bendra, su Šiaulių miesto savivaldybės administracija integruota finansų valdymo ir apskaitos informacinė sistema, duomenys yra lengviau ir greičiau prieinami. Valstybės kontrolė valstybinio audito ataskaitoje (2020) „Ūkio subjektų veiklos priežiūrą atliekančių institucijų konsolidavimas“ 2020 m. gegužės 12 d. Nr. VAE-4 nurodo, kad biudžeto lėšų panaudojimo efektyvumui turi būti skiriamas didesnis dėmesys.

Apibendrinant galima teigti, kad administracinė našta yra reikšminga kiekvienos valstybės viešojo ir privataus sektoriaus subjektams. Dėl perteklinių, neefektyviai vykdomų administracinių funkcijų, nukenčia ne tik subjektuose dirbančių darbuotojų darbo kokybė, bet ir nauda, kuri galėtų būti gaunama sumažinus administracinę naštą bei sutelkus dėmesį ir išteklius į pagrindines funkcijas, būtų ženkliai didesnė. Būtent šia teorija yra grindžiamas buhalterinės apskaitos ir kitų bendrųjų administracinio pobūdžio funkcijų centralizavimas, kuomet siekiama efektyvesnio viešųjų finansų ir žmogiškųjų išteklių panaudojimo bei kitų teigiamų apsektų, tokių kaip lėšų ekonomija, geresnė administracinių funkcijų kokybė ir pan.

1.2. Viešojo sektoriaus finansai ir jų valdymas

Kaip teigia Dubauskas (2011), grynas visuomeninis viešasis produktas būtų toks, kuris yra vartojamas visų bendruomenės narių, jeigu jis nėra sukurtas konkrečiam visuomenės nariui, o vartotojai juo gali naudotis be konkurencijos ir be išskirtinių teisių. Šio produkto pasiūla rinkoje yra naudinga visiems bendruomenės nariams. Šio produkto nauda yra naudojama kolektyviai. Idealiu atveju gryno visuomeninio produkto efektyvi išėiga būtų pasiekta, jei kiekvienas asmuo įneštų savo dalį, kuri būtų lygi ribinei naudai, gautai iš visuomeninio produkto vieneto.

Formuojantis valstybėms ir jų valdymui, ilgainiui atsirado poreikis rinkti mokesčius įvairioms valstybės išlaidoms dengti. Šalių mokesčių sistemos ir tam tikri mokesčiai formavosi įvairiomis

ekonominėms, socialinėms ir politinėms sąlygomis, todėl būtina apžvelgti istorinę mokesčių raidą, nes istorinė patirtis visais požiūriais yra aktuali ir šiomis dienomis. Valstybių gyventojų, piliečių, apmokestinimas jau naudotas metų metais. Mokesčiai nuo duoklių pradėjo atsiskirti viduramžiais suteikus stambiams žemės valdytojams atleidimus nuo prievolių, šiuo atveju žemvaldžiai rinkdavo duokles iš savo pavaldinių, o įvairių formų mokesčiai buvo mokami į valstybės išdą. Gana ilgą laikotarpį tai buvo daroma natūra, kuri vėliau, plėtojantis piniginiams santykiams, įgijo piniginę formą.

Visuotinėje lietuvių enciklopedijoje pateikiamas toks finansų apibūdinimas: „finansai (*pranc. finance – piniginės lėšos*), ekonominių santykių, susijusių su piniginių lėšų įvairių fondų sudarymu, naudojimu, paskirstymu ir perskirstymu, visuma.“

Skirstant bendrąjį vidaus produktą (BVP) ir nacionalines pajamas sudaromi ir naudojami centralizuoti (bendri, valstybiniai) ir decentralizuoti (valstybės įmonių, akcinių bendrovių, įvairių bendrijų, individualių ir kt. įmonių, įstaigų, organizacijų ir t.t.) piniginių lėšų fondai. Šalies finansus sudaro valstybės finansai (valstybės biudžetas, vietos savivaldos institucijų biudžetai, įvairūs specialieji fondai ir kita), ekonominių subjektų (įmonių) finansai (įmonės finansai) ir privačių asmenų (namų ūkiai) finansai, jiems visiems yra būdinga piniginė forma. Šalies finansų sistema plačiąja prasme dar apima bankų ir kitų kredito institucijų, draudimo, finansų rinkų sektorius. Be konkrečios šalies finansų, yra ir tarptautiniai finansai įvairioms tarptautinėms sąjungoms ir organizacijoms, tokioms kaip Europos Sąjunga, Tarptautinis valiutos fondas, Europos centrinis bankas ir pan. priklausantys valstybių sudaryti piniginių lėšų fondai.

Daugelyje šalių finansai tvarkomi metiniu principu, kai kuriose šalyse veikia daugiamečių biudžetų sistema. Administruoti finansus šalies įstatymais pavedama atitinkamoms institucijoms – parlamentui, valstybės vadovui, vyriausybei, finansų ministerijai ar kitai finansus tvarkančiai institucijai.

Kaip teigia Dalton (2003), viešieji finansai yra susiję su valstybės pajamomis ir išlaidomis, o šias pajamas ir išlaidas daugiausia sudaro pinigai. Pasak autoriaus valstybės finansus galima skirstyti į valstybės pajamas, valstybės išlaidas, valstybės skolas ir turtą, bei valstybės finansų administravimą.

Finansai, kaip teigia Levišauskaitė, Rūškys (2003), paprastai asocijuojasi su tais visuomenės gyvenime vykstančiais procesais, kuriuos lydi piniginės lėšos. Tačiau piniginių lėšų judėjimas pats savaime neatskleidžia finansų ir finansinių santykių esmės. Finansai – tai ne pačios piniginės lėšos, o visuomeniniai santykiai, atsirandantys piniginių fondų formavimo, paskirstymo ir naudojimo procesuose, kurie būtini tam, kad būtų užtikrintas gamybos didėjimas, patenkinti socialiniai poreikiai, dėl ko yra paskirstomas ar perskirstomas bendras nacionalinis produktas (Tamoševič, 2016). Valstybės finansinių išteklių formavimo pagrindinius principus charakterizuoja vieningumas, realumas, balansas ir viešumas. Pagrindinis viešųjų finansų valdymo tikslas – viešųjų finansų naudojimas, įvertinant patikimo finansų valdymo principus, t. y. kad lėšos būtų naudojamos vadovaujantis efektyvumo, ekonomiškumo, racionalumo ir skaidrumo principais.

Apibendrinant galima teigti, kad apibūdindami finansus, mokslinės literatūros autoriai akcentuoja valstybinių piniginių išteklių kaupimą ir panaudojimą, vykdam ekonomines, socialines ir kultūrines šalies funkcijas, dėl ko yra tikslinga viešuosius finansus apibrėžti, kaip piniginių išteklių sudarymo ir panaudojimo proceso priemonę, kuria planingai formuojamas ir naudojamas finansinių išteklių fondas. Paskirstomųjų funkcijų pagrindu ūkio subjektai yra aprūpinami būtinais jų veiklos

vykdymui finansiniais ištekliais, o šių išteklių judėjimas yra tam tikras visuomeninės kontrolės įrankis.

Lietuvos Respublikoje valstybės finansus administruoja Lietuvos Respublikos Finansų ministerija. Finansų institucijų priežiūrą vykdo Lietuvos bankas, Lietuvos Respublikos Finansų ministerija, Lietuvos Respublikos Valstybinė mokesčių inspekcija ir Revizijų departamentas prie Finansų ministerijos, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba, savivaldybių ekonomikos ir finansų (arba tik finansų) skyriai, įvairių ministerijų ir departamentų finansų padaliniai ir t.t., o viešieji finansai yra valdomi Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka.

1.2.1. Valdžios sektoriaus išlaidos

Prisimenant tai, kad viešojo sektoriaus efektyvumas yra racionalus išteklių panaudojimas, teigiamas organizacijos filosofijos ir organizacinės kultūros įtvirtinimas, kuris gali būti siejamas su žmogiškųjų išteklių, technologiniais ir finansiniais rodikliais (Puškorius, Raipa, 2002), bei siekiant pamatyti administracinės naštos, tenkančios viešajam sektoriui kaštus, yra naudinga paanalizuoti valdžios sektoriaus finansus. Pagal žemiau pateiktą 1 lentelę ir 1 paveikslą, matoma, kad valdžios išlaidos nuo 2016 m. iki 2020 m. tendencingai didėjo. Ypatingai svarbu atkreipti dėmesį į 2020 m., kur yra matoma ženklus disbalansas tarp valdžios sektoriaus pajamų ir išlaidų, t. y. išlaidos ženkliai didesnės nei tuometės pajamos.

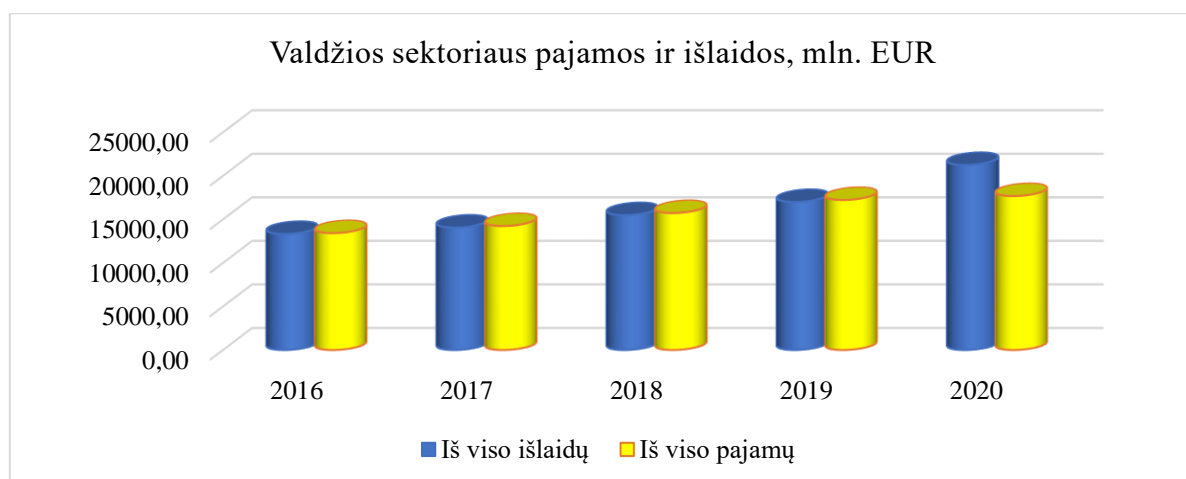
1 lentelė

Viešojo sektoriaus pajamos ir išlaidos

	Valdžios sektoriaus pajamos ir išlaidos mln. EUR				
	2016	2017	2018	2019	2020
Produkcija	6 814,806	7 092,476	7 595,190	8 360,894	9 101,611
Rinkos produkcija, produkcija savo galutiniam vartojimui ir kita ne rinkos produkcija	846,652	878,87	899,195	998,981	918,816
Tarpinis vartojimas	1 864,818	1 947,858	1 992,129	2 137,547	2 215,904
Bendroji pridėtinė vertė	4 949,988	5 144,618	5 603,060	6 223,347	6 885,707
Pagrindinio kapitalo suvartojimas	1 132,127	1 118,905	1 178,784	1 260,753	1 284,170
Grynoji pridėtinė vertė	3 817,860	4 025,713	4 424,276	4 962,594	5 601,537
Kompensacija dirbantiems	3 813,636	4 023,682	4 424,065	4 961,699	5 601,077
Kiti gamybos mokesčiai, mokami	3,025	2,023	0,911	0,508	0,422
Grynasis likutinis perteklius	1,2	0,008	-0,7	0,386	0,038
Gamybos ir importo mokesčiai, gaunami	4 534,052	4 894,788	5 222,919	5 616,188	5 728,703
Nuosavybės pajamos, gaunamos	195,679	153,355	229,595	193,943	188,177
Subsidijos, mokamos	162,034	143,942	186,065	192,812	1 248,463
Nuosavybės pajamos, mokamos	515,849	466,141	397,236	422,508	337,64
Einamieji pajamų, turto ir kiti mokesčiai, gaunami	2 194,098	2 290,399	2 573,351	4 326,334	4 335,639
Grynosios socialinės įmokos, gaunamos	4 844,097	5 301,184	5 923,640	4 902,418	5 297,587
Kiti einamieji pervedimai, gaunami	485,11	467,412	535,439	728,256	872,634
Einamieji pajamų, turto ir kiti mokesčiai, mokami	2,307	2,691	2,3	1,568	1,589
Socialinės išmokos, išskyrus socialinius pervedimus natūra, ir socialiniai pervedimai natūra (įsigyta rinkos produkcija), mokami	4 902,868	5 304,555	6 112,747	6 790,125	8 294,959
Kiti einamieji pervedimai, mokami	642,097	587,979	720,382	791,677	1 024,642
Galutinio vartojimo išlaidos	6 610,848	6 890,483	7 451,216	8 260,522	9 166,766

Individualaus vartojimo išlaidos	3 783,672	3 994,085	4 359,698	4 839,323	5 476,779
Kolektyvinio vartojimo išlaidos	2 827,176	2 896,398	3 091,518	3 421,199	3 689,987
Kapitalo pervedimai, gaunami	313,555	237,922	332,799	450,681	323,002
Kapitalo pervedimai, mokami	185,42	170,52	171,15	141,639	374,866
Bendrojo kapitalo formavimas ir nesukurto nefinansinio turto įsigijimai atėmus pardavimus / perleidimus	1 223,360	1 398,138	1 465,453	1 545,318	2 134,226
Bendrojo kapitalo formavimas	1 222,882	1 402,082	1 469,197	1 557,885	2 152,272
Bendrojo pagrindinio kapitalo formavimas	1 182,875	1 365,067	1 453,144	1 506,023	2 008,465
Atsargų pokyčiai ir vertybių įsigijimas atėmus pardavimus / perleidimus	40,007	37,015	16,054	51,862	143,807
Nesukurto nefinansinio turto įsigijimai atėmus pardavimus / perleidimus	0,478	-3,944	-3,744	-12,567	-18,047
Grynasis skolinimas (+) / grynasis skolinimasis (-)	97,83	176,4	244,5	231,4	-
Iš viso išlaidų	13315,41	14047,53	15472,44	16985,40	21233,79
Iš viso pajamų	13413,24	14223,93	15716,94	17216,80	17664,56

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal Oficialios statistikos portalo duomenis



1 pav. Valdžios sektoriaus pajamos ir išlaidos, mln. EUR

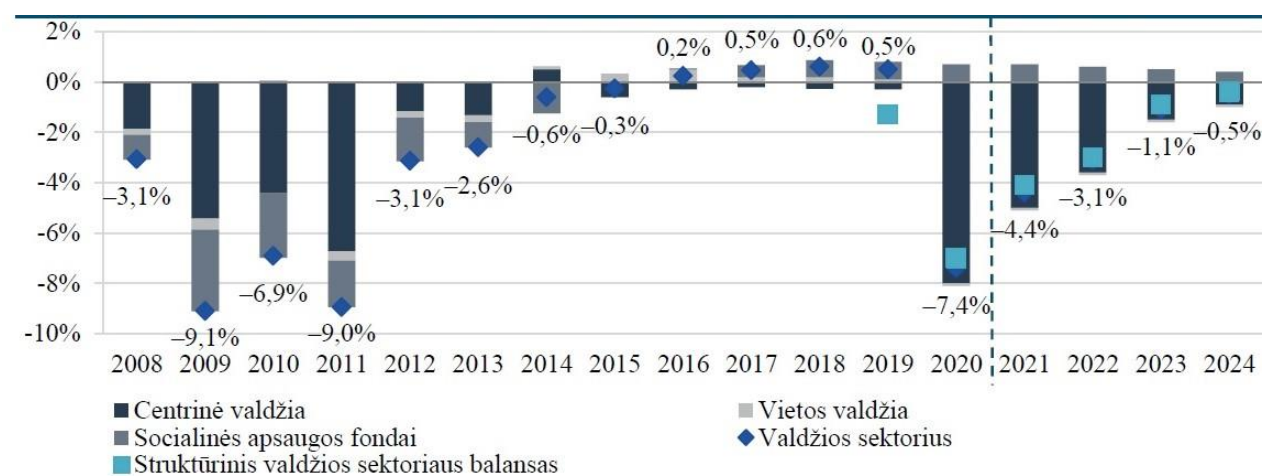
Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal Oficialios statistikos portalo duomenis

Kalbant apie 2022 metų numatomą Lietuvos Respublikos biudžeto projektą, parengtą ir pristatytą Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2021 m. spalio 15 d., matoma, kad valdžios sektoriaus skola, lyginant su 2021 m. keisis nežymiai (2 pav.). Kaip teigiama Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2021 m. spalio 15 d. pateiktame 2022 m. biudžeto projekte, įvertinus Lietuvos Respublikos valdžios sektoriui priskiriamų subsektorių projektuojamas pajamas ir išlaidas, yra numatoma, kad 2022 metais valdžios sektoriaus deficitas sudarys 3,1 procento BVP (3 pav.).



2 pav. Valdžios sektoriaus skola, procentais nuo šalies BVP.

Šaltinis: Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022 m. patobulintas biudžeto projektas



3 pav. Valdžios sektoriaus ir subsektorių balansai, procentais nuo šalies BVP

Šaltinis: Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022 m. patobulintas biudžeto projektas

Apibendrinant galima teigti, jog išanalizavę valdžios sektoriaus pajamų ir išlaidų dinamiką, turime gręžtis į valstybės ir savivaldybės lėšų efektyvumą, racionalų ir ekonomišką panaudojimą. Kadangi tiek Europos Sąjunga, tiek ir Lietuvos Respublikos Vyriausybė skiria didelį dėmesį minimaliomis sąnaudomis pasiekti maksimalių tikslų, bei atsižvelgiant į administracinės naštos mažinimo tikslą, yra tikslinga spręsti dėl centralizuoto administracinių funkcijų vykdymo, taip ne tik taupant viešuosius finansus, bet ir gerinant teikiamų paslaugų kokybę bei mažinant administracinę naštą viešojo sektoriaus subjektams.

1.2.2. Buhalterinės apskaitos teorija

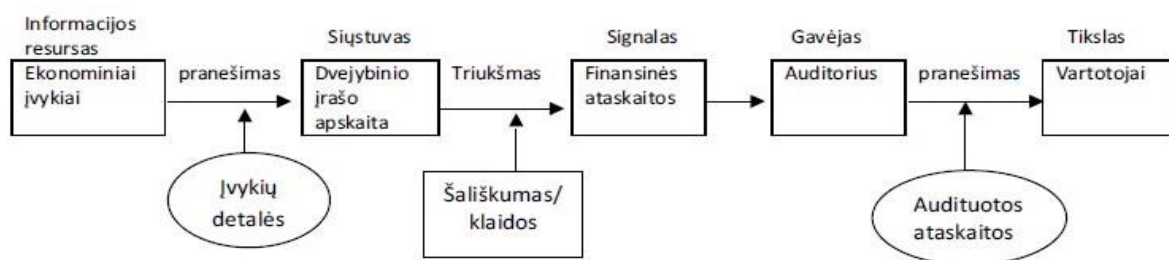
Kaip nurodo Mackevičius, Subačienė, Tamulevičienė, (2018), „buhalterinės apskaitos teorija yra tam tikrų teiginių, liečiančių ūkinių operacijų apskaitą, sistema ir jų abstraktus mokslinis aiškinimas“. Kalbant apie buhalterinės apskaitos teoriją, jos pradininkas yra Luca Pacioli. Šis buhalterinės apskaitos teorijos ir dvejetainio įrašo pradininkas buhalterinės apskaitos teorijos principus aprašė 1494 m. išleistame veikale „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita“. Kaip teigia Smith (2018), Luca Pacioli buvo pirmasis išleidęs knygą apie dvigubą apskaitos principą, kuris yra fundamentalus kalbant apie buhalterinės apskaitos tvarkymą. Autorius teigia, kad Luca Paciolis apibūdino apskaitos metodą, kurį Venecijos pirkliai naudojo renesanso laikotarpiu. Luca Paciolio aprašyta buhalterinės apskaitos teorija ir sistema apėmė didžiąją šiandien

naudojamo apskaitos ciklo dalį. Kaip teigia Smith (2018), visi pasaulio buhalterinės apskaitos specialistai dirbantys tiek viešajame sektoriuje, tiek ir privačiame sektoriuje, visi investuotojai, skolinančios institucijos, verslo įmonės ir visi kiti buhalterinės apskaitos vartotojai už finansinę informaciją yra skolingi Lucai Pacioli už jo nepaprastai svarbų indėlį buhalterinės apskaitos srityje, kuris iš esmės pakeitė apskaitos pasaulį, o tai savo ruožtu pakeitė tai, kaip verslų vadovai galėjo sekti vidines operacijas ir tokiu būdu pasiekti didesnę efektyvumą bei pelningumą. Tęsiant autoriaus mintis, dvigubo įrašo apskaitos pagrindai iš esmės nepakito daugiau nei 500 metų. Šie dvigubo įrašo principų pagrindai buvo būtini verslo pažangai, įskaitant kapitalo rinkos sistemos ir modernios ekonomikos plėtrą. Šie pagrindai palengvino nuolat kylantį žmonių gyvenimo lygį visame pasaulyje. Viešojo ir privataus sektoriaus buhalterinės apskaitos specialistai, investuotojai, įvairios finansų institucijos, verslo subjektai ir visi kiti finansinės ir buhalterinės apskaitos informacijos vartotojai šiai dienai vis dar naudoja dvigubo įrašo buhalterinės apskaitos principą ir žiūrint į buhalterinės apskaitos istorinę raidą, vargu ar artimiausiu metu ši sistema bus pakeista.

Kalbant apie buhalterinės apskaitos teoriją, „apskaitos teorija – tai logiška visuma principų, kurie pateikia apibendrintą sistemą, pagal kurią gali būti įvertinta apskaitos praktika ir numato prielaidas naujoms apskaitos metodikoms ir procedūroms sukurti bei praktikai plėtoti“ (Mackevičius, Subačienė, Tamulevičienė, 2018). Autoriai pateikdami šį apibrėžimą remiasi K. Rudžionienės monografija „Finansinės apskaitos teorijos“ (2012), kurioje autorė tyrė buhalterinės apskaitos teorijas bei jas aprašė. Mackevičiaus, Subačienės, Tamulevičienės (2018) teigimu, buhalterinės apskaitos teorinius aspektus detaliausiai išnagrinėjo V. Bružauskas, vadovėlyje „Buhalterinės apskaitos pagrindai“ (2001). Autoriai savo išvadose teigia, kad yra reikalinga skirti daugiau dėmesio buhalterinės apskaitos teorijų tyrimams. Šių tyrimų dėka būtų galima suformuoti harmoningą buhalterinės apskaitos teoriją.

Pačią buhalterinę apskaitą tiksliausiai apibrėžia Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (2019), kuriame nustatyta, kad buhalterinė apskaita yra ūkinių operacijų ir įvykių, kurie yra išreikšti pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta informacijai, kuri reikalinga priimant ekonominius sprendimus, gauti ir finansinėms ataskaitoms sudaryti.

Guptor, Rudžionienė (2018) teigia, kad šiandieninėje nuolat besikeičiančioje įmonių veikloje, kurioje yra susiduriama su vis didesniais informacijos kiekiais ir srautais, finansinių bei buhalterinės apskaitos ataskaitų sudarymo kokybė yra viena iš pagrindinių užduočių, kalbant iš finansinės apskaitos pusės. Viešojo bei privataus sektoriaus finansinių duomenų ir ataskaitų vartotojams siekiant priimti tinkamus sprendimus, finansinėse ataskaitose pateikiama informacija yra gyvybiškai svarbi. Gupta, Rudžionienė (2018), savo darbe perteikė Ross apskaitos, kaip vartotojams skirtos informacinės sistemos, vaizdą (4 pav.).



4 pav. Ross apskaita, kaip vartotojams skirta informacinė sistema
Šaltinis: Gupta ir Rudžionienė, 2018

Autorės teigia, kad iš tinkamai susistemintos ir apdorotos finansinės informacijos apie subjektą sumažėja finansinės informacijos vartotojams svarbus neapibrėžtumo lygis. Anot autorių, didelę reikšmę finansinių ataskaitų kokybei turi ją rengiantys specialistai, kurie turi dėti visas pastangas, kad jų apskaitoje fiksuojamos ūkinės operacijos susijusios su subjektų ūkine veikla būtų tikslios ir nešališkos. Gupor, Rudžionienė (2018) teigia, kad „mokslinėje literatūroje nėra bendro „apskaitos informacijos kokybės“ apibrėžimo, tačiau finansinių ataskaitų kokybės koncepciją galima nagrinėti jų norminio reguliavimo kontekste. Šiuo atveju pagrindinių apskaitos principų laikymasis, sudarant finansines ataskaitas, turi užtikrinti ataskaitų kokybę. Lietuvoje atlikto tyrimo rezultatai atskleidė, kad bendras finansinių ataskaitų kokybės vidurkis yra 50–59 proc.“

Apibendrinant galima teigti, jog buhalterinės apskaitos teorijų pradininkas yra Luca Pacioli, kuris buhalterinės apskaitos teorijos ir dvejetainio įrašo principus aprašė dar 1494 m. Buhalterinės apskaitos teorija – tai logiška visuma principų, kurie pateikia apibendrintą sistemą, pagal kurią gali būti įvertinta apskaitos praktika ir kuri numato prielaidas naujoms apskaitos metodikoms ir procedūroms sukurti bei praktikai plėtoti“ (Mackevičius, Subačienė, Tamulevičienė, 2018). Pačią buhalterinę apskaitą tiksliausiai apibrėžia Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (2019).

1.2.3. Europos Sąjungos viešojo sektoriaus finansų valdymo sistema

Didėjant Europos Sąjungos šalių ekonominei integracijai, buvo sukurta Ekonominė ir pinigų sąjunga (EPS). Šios sąjungos veiklą reglamentuoja Europos Sąjungos sutarties (1992) 3 straipsnis, taip pat Sutartis dėl ES veikimo (2012), bei su šiomis sutartimis susiję protokolai ir kiti Europos Sąjungos teisės aktai, reglamentuojantys Europos centrinių bankų sistemos ir Europos Centrinio Banko veiklą, bei įvairios tarpvyriausybines sutartis.

Ekonominė ir pinigų sąjunga yra išplečiama ES bendroji rinka, kurioje vykdomas bendras prekių reglamentavimas ir laisvas prekių, kapitalo, darbuotojų ir paslaugų judėjimas. Euro zonoje yra naudojama bendra valiuta euras. Bendrą pinigų politiką nustato Eurosistema, kurią sudaro Europos Centrinio Banko vykdomoji valdyba ir euro zonos centrinių bankų valdytojai. Šią sistemą papildo fiskalinės taisyklės ir įvairaus lygio ekonominės politikos koordinavimas. Europos pinigų sąjunga neturi centrinio ekonomikos valdymo organo, o atsakomybe už šios pinigų sąjungos veiklą dalijasi valstybės narės ir įvairios Europos Sąjungos institucijos (Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo, 2012).

Europos pinigų sąjungos institucijos pagrinde yra atsakingos už Europos pinigų politiką, euro išleidimo taisyklės ir Europos Sąjungos kainų stabilumą. Europos pinigų sąjungos institucijas sudaro Europos Centrinis Bankas (ECB), Europos centrinių bankų sistema (ECBS), Ekonomikos ir finansų komitetas, Euro grupė bei Ekonomikos ir finansų reikalų taryba (ECOFIN) (Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo, 2012).

Europos Sąjungos sutartyje (1992) ir su ja susijusiose protokoluose yra numatyta, kad Europos centrinių bankų sistemą sudaro Europos Centrinis bankas ir visų Europos Sąjungos valstybių narių nacionaliniai centriniai bankai, o pagrindinis Europos centrinių bankų sistemos tikslas yra palaikyti kainų stabilumą. Siekdama palaikyti kainų stabilumą, Europos Centrinio banko valdančioji taryba savo sprendimus grindžia dviejų ramsčių pinigų politikos strategija ir įgyvendina juos naudodama standartines ir nestandartines pinigų politikos priemones. Svarbiausios iš šių pinigų politikos priemonių yra Europos Centrinio Banko atvirosios rinkos operacijos, nuolatinės galimybės ir

minimalių privalomųjų atsargų laikymas. Reaguodamas į finansų krizes, Europos Centrinis Bankas pakeitė savo komunikacijos strategiją. Šioje strategijoje numatyta pradėti teikti išankstines nuorodas dėl ateities Europos Centrinio Banko palūkanų normų politikos raidos pagal kainų stabilumo prognozes ir esant reikalui imtis nestandartinių pinigų politikos priemonių, kurios apima turto ir vyriausybės obligacijų pirkimą antrinėje rinkoje siekiant užtikrinti kainų stabilumą ir pinigų politikos perdavimo mechanizmo veiksmingumą (Lisabonos sutarties protokolas dėl Europos centrinių bankų sistemos ir Europos Centrinio Banko statuto, 2016).

Europos Sąjungos sutartyje (1992) ir Sutartyje dėl Europos Sąjungos veikimo (2012) yra numatyta, kad ekonomikos valdymas, tai institucijų ir procedūrų sistema, kuri yra nustatyta tam, kad būtų galima pasiekti Europos Sąjungos tikslus ekonomikos srityje. Tai apima ekonominės politikos koordinavimą siekiant skatinti ekonominę ir socialinę pažangą Europos Sąjungos ir jos piliečių labui. 2008 m. prasidėjusi finansų krizė parodė, kad Europos Sąjungai būtina sukurti ekonomikos valdymo modelį, kuris būtų veiksmingesnis negu iki šios krizės taikytas ekonominis ir fiskalinis modelis. Reaguojant į šią 2008 m. finansų krizę buvo sukurta Bankų sąjunga, kurią sudaro du elementai: bendras priežiūros mechanizmas ir bendras pertvarkymo mechanizmas. Bendrojo priežiūros mechanizmo paskirtis yra tiesiogiai Europos lygmeniu prižiūrėti didžiausius ir svarbiausius euro zonos bankus, o bendrasis pertvarkymo mechanizmas orientuojasi į tinkamą žlungančių bankų pertvarkymą užtikrinant mažiausias sąnaudas, tenkančias mokesčių mokėtojams ir realiajai ekonomikai jų žlugimo atveju. Verta būtų paminėti ir tai, kad yra numatytas trečias elementas – Europos indėlių draudimo sistema, šio elemento patvirtinimas yra numatytas, kaip 2021 m. teisėkūros prioritetą (Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo, 2012).

Europos Sąjungos finansų sektoriui taikoma griežta reguliavimo ir priežiūros sistema, skirta finansiniam stabilumui skatinti ir finansinių paslaugų vartotojams apsaugoti. Europos Sąjungos teisės aktuose nustatytos taisyklės ir standartai, kurių finansų įstaigos turi laikytis. Finansų sektoriaus priežiūros procesas yra parengtas taip, kad būtų galima užtikrinti, kad finansų įstaigos jas taikytų tinkamai. Pasaulinė finansų krizė, kuri įvyko 2008 m. atskleidė problemas susijusias su finansų sektoriumi. Atsirado poreikis sustiprinti Europos Sąjungos finansinio sektoriaus reguliavimo ir priežiūros struktūrą. Siekiant įgyvendinti šį tikslą, Europos Sąjunga įvykdė keletą reformų ir persvarstė Europos Sąjungos finansų sektoriaus reguliavimo ir priežiūros būdus. Atsižvelgus į ekspertų grupės Europos priežiūros tvarkos klausimu ataskaitoje pateiktas rekomendacijas, 2010 m. buvo sukurta Europos finansų priežiūros institucijų sistema (EFPI). 2011 m. sausio 1 d. ši organizacija pradėjo savo veiklą. Šią organizaciją sudaro Europos sisteminės rizikos valdyba (ESRV), Europos priežiūros institucijos (EPI), Europos bankininkystės institucija (EBI), Europos vertybinių popierių ir rinkų institucija (ESMA) ir Europos draudimo ir profesinių pensijų institucija (EIOPA), Jungtinis EPI komitetas ir nacionalinės priežiūros institucijos. Pagrindinis Europos finansų priežiūros institucijų sistemos tikslas yra užtikrinti, kad Europos Sąjungos finansų sektoriui taikomos taisyklės būtų tinkamai įgyvendinamos visose Europos Sąjungos valstybėse, siekiant išlaikyti finansinį stabilumą, skatinti pasitikėjimą ir užtikrinti vartotojų apsaugą (Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo, 2012). Pabaigai, verta būtų paminėti, kad itin didelę svarbą Europos Sąjungos viešųjų finansų valdymui turi tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai.

Apibendrinant galima teigti, kad Europos Sąjunga, kaip ir kiti viešojo sektoriaus subjektai, vykdo viešųjų finansų valdymą bei formuoja ir įgyvendina pinigų politiką. Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos Respublika yra Europos Sąjungos narė, viešųjų finansų valdymo principai ir pinigų politikos

įgyvendinimo principai yra tarpusavyje glaudžiai susiję. Šis ryšys ypatingai gerai matomas sąveikoje tarp Europos Centrinio Banko ir Lietuvos Banko.

1.2.3.1. Europos Sąjungos biudžetas

Europos Sąjungos biudžetą sudaro bendros Europos Sąjungos institucijų ir valstybių lėšos, iš kurių finansuojama Europos Sąjungos veikla (Darginavičius, 2007). Europos Sąjungos biudžetas yra vienintelė centralizuota Europos socialinio fondo priemonė bendros fiskalinės politikos įgyvendinimui Europos Sąjungos lygiu. Į Europos Sąjungos biudžetą, kaip į sistemą galima žiūrėti kaip į įvairių taisyklių ir sutarčių rinkinį, per kurį valstybės narės suderina ir koordinuoja kitus fiskalinės politikos segmentus. Europos Sąjunga yra konfederacija, kitaip tariant, sudėtingas politinis ir ekonominis darinys (Šimovič, 2005).

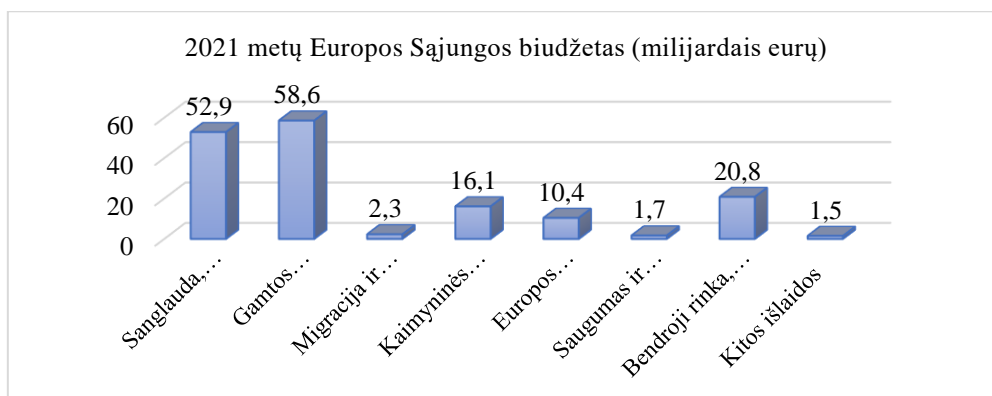
Europos Sąjunga laikosi tam tikrų, su Europos Sąjungos biudžeto sudarymu ir vykdymu susijusių taisyklių. Pirmoji iš jų yra vieningumas, kuris reiškia, kad visos pajamos ir išlaidos turi būti įtrauktos į vieną biudžetą, ne mažiau svarbi yra periodo taisyklė. Europos Sąjungos šalyse, kaip ir daugelyje kitų pasaulio valstybių, yra laikomasi metų principo. Paprastai finansiniai metai prasideda sausio 1 d. ir baigiasi einamųjų metų gruodžio 31 d., pastebėtina, kad tai yra nustatyta Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo nuostatose. Formuojant Europos Sąjungos biudžetą, visos įplaukos ir išlaidos yra numatomos ir paskirstomos finansiniams metams. Sudarant Europos Sąjungos biudžetą, kaip ir bet kurį kitą biudžetą, yra svarbu laikytis finansinės drausmės, ta prasme, kad biudžetas turi būti subalansuotas, bei turi būti išlaikoma pusiausvyra tarp biudžeto įplaukų ir išlaidų. Tęsiant apie Europos sąjungos biudžetą, jis turi būti universalus, bet tuo pačiu ir konkretus. Universalumas šiuo atveju suprantamas kaip galėjimas Europos Sąjungos biudžetą naudoti įvairiems tikslams, o konkretumas reiškia tai, kad paskirsčius biudžetą konkrečioms tikslams, kiekvienas išlaidų straipsnis turi būti paskirtas ir naudojamas tik tam konkrečiam tikslui (Hix, 1999).

Europos Sąjungos biudžetas yra skirtas ne tik surinkti įmokas ir paskirstyti jas atitinkamoms išlaidoms, bet vykdant Europos Sąjungos biudžetą yra siekiama investuoti ir kurti kiek įmanoma didesnę pridėtinę vertę. Remiantis Sutarties dėl Europos sąjungos veikimo (2012) 312 straipsnio nuostatomis, yra formuojama daugiamečių finansinė programa. Šia programa yra užtikrinama, kad Europos Sąjungos išlaidos būtų planingai plėtojamos neviršijant jos nuosavų išteklių. Sutartyje dėl Europos Sąjungos veikimo (2012) Europos sąjungos finansinė programa nustatoma mažiausiai penkių metų laikotarpiui, taip pat yra nustatytos procedūros susijusios su šia programa, bei numatytos Europos Tarybos, Europos Parlamento ir kitų dalyvaujančių subjektų funkcijos.

Kalbant apie Europos Sąjungos metinį biudžetą, kaip daugiamečių finansinės programos dalį, reikia panagrinėti Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (2012) 313 – 316 straipsnių nuostatas. Juose yra nustatoma jau anksčiau minėta finansinių metų pradžia ir pabaiga, bei nustatoma, kad kiekviena institucija iki einamųjų metų liepos 1 d. sudaro savo išlaidų ateinantiems metams sąmatą. Savo ruožtu, Europos Komisija konsoliduoja šias sąmatas parengdama biudžeto projektą. Atkreiptinas dėmesys, kad šios nuostatos netaikomos Europos Centriniam Bankui (ECB). Minėtasis Europos Komisijos konsoliduotas ir parengtas biudžeto projektas sudaromas iš pajamų sąmatos ir išlaidų sąmatos. Europos Komisija teikia pasiūlymą dėl biudžeto projekto Europos Parlamentui ir Europos Tarybai ne vėliau kaip iki tų metų, po kurių tas biudžetas bus vykdomas, rugsėjo 1 d. Savo ruožtu, Europos Komisija gali pakeisti biudžeto projektą, vadovaujantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (2012) nuostatomis, o Europos Taryba, pagal savo kompetenciją priima savo

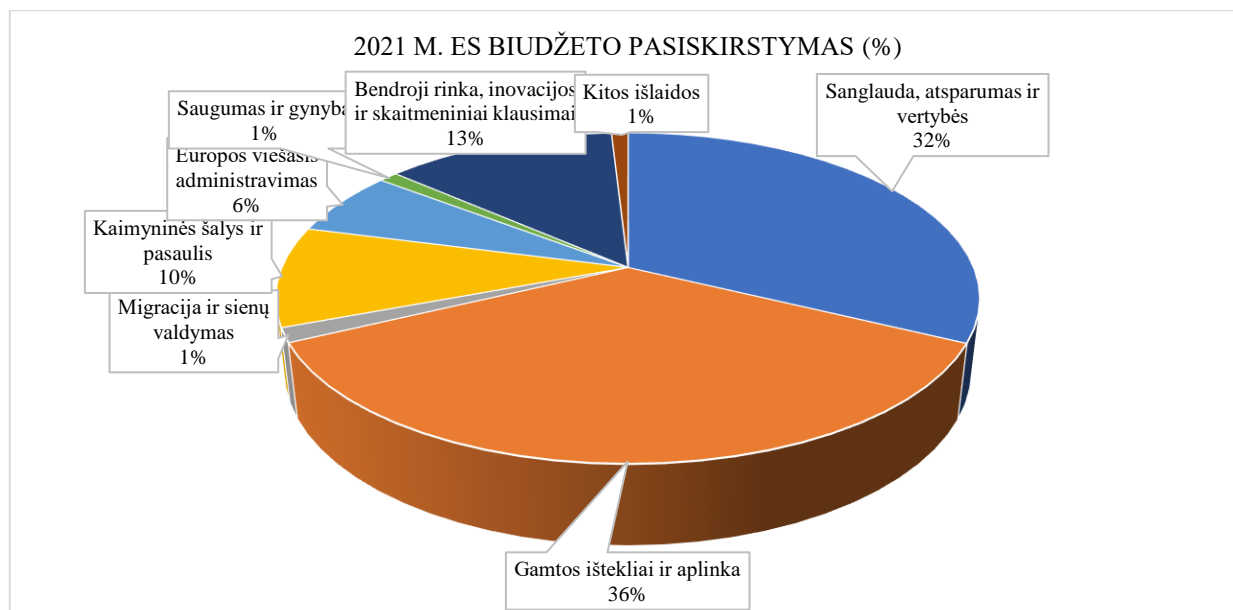
poziciją dėl biudžeto projekto ir šią poziciją perduoda Europos Parlamentui Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (2012) numatyta tvarka ir terminais. Svarbu paminėti, kad Europos Taryba, pateikdama Europos Parlamentui savo poziciją dėl biudžeto projekto, turi išsamiai informuoti Europos Parlamentą apie motyvus, paskatinusius priimti minėtą poziciją. Procedūros ir terminai, kurie yra susiję su Europos sąjungos biudžeto patvirtinimu detaliau yra nustatyti Sutartyje dėl Europos Sąjungos veikimo (2012). Analizuojant Europos Sąjungos biudžeto patvirtinimo procedūras, galima rasti panašumų su Lietuvos Respublikos biudžeto sudarymo ir tvirtinimo procedūromis. Kaip vieną iš pavyzdžių būtų galima paminėti nuostatą dėl vienos dvyliktosios praėjusių metų asignavimų naudojimo, kol yra patvirtinamas einamųjų metų biudžetas. Lietuvos Respublikos biudžeto sandoros įstatymo (2021) nuostatose yra nustatyta, kad tuo metu, kol biudžetas dar nėra patvirtintas, asignavimai metų pradžioje iki biudžeto patvirtinimo kiekvieną mėnesį negali viršyti 1/12 praėjusių metų biudžeto asignavimų. Tai reiškia, kad kiekvieno asignavimų valdytojo asignavimai kiekvieną mėnesį negali viršyti 1/12 praėjusių metų atitinkamo biudžeto šiam asignavimų valdytojui skirtų lėšų, o 1/12 praėjusių metų asignavimų skiriamos tik tęstinei veiklai bei įstatymuose nustatytoms funkcijoms ir įsipareigojimams vykdyti. Tiesa, yra numatytos tam tikros išimties programų asignavimų dalims, kurias sudaro Europos Sąjungos finansinės paramos ir bendrojo finansavimo bei kitos gaunamos finansinės paramos lėšos.

Kalbant apie Europos Sąjungos metinį biudžetą, jame yra numatomos pajamos ir išlaidos vienam periodui – atitinkamiems finansiniams metams. Paskirstant Europos Sąjungos biudžetą pagal išlaidas, yra užtikrinama, kad būtų įgyvendinamos Europos Sąjungos politikos kryptys bei laikomasi numatytų prioritetų ir teisinių įsipareigojimų. Atsižvelgiant į tai, kad Europos Sąjungos biudžetas turi tęstinumą, yra sudaroma daugiamečių finansinė programa, kur turi būti laikomasi numatytų išlaidų ribų ir užtikrinama, kad biudžetas būtų subalansuotas (Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo, 2012). Tęsiant vienerių metų Europos Sąjungos biudžeto analizę, matoma, kad daugiausiai išlaidų 2021 m. yra numatyta gamtos ištekliams ir aplinkai, bei sanglaudai, atsparumui ir vertybėms (5 pav.). Pagal biudžeto išlaidų pasiskirstymą, galima daryti išvadą, kad būtent šios sritys 2021 m. yra prioritetinės. Atkreiptinas dėmesys, kad Europos Sąjungos 2021 m. biudžete, išlaidos skirtos Europos viešojo sektoriaus išlaikymui sudaro tik 6 % (6 pav.) viso Europos Sąjungos biudžeto. Remiantis šiuo rodikliu, daroma prielaida, kad viešasis sektorius turi veikti kuo efektyviau, kadangi administravimas šiuo atveju yra sąnaudos, o siekiant maksimalaus ekonominio efekto, visada yra siekiama, kad rezultatai būtų pasiekiami kuo mažesnėmis sąnaudomis. Šiam efektui pasiekti, gali būti pasitelkiama centralizacija.



5 pav. 2021 metų Europos Sąjungos biudžetas (milijardais eurų)

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal Europos Vadovų tarybos ES metinį biudžetą



6 pav. 2021 metų Europos Sąjungos biudžeto paskirstymas procentais
Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal Europos Vadovų tarybos ES metinį biudžetą

Kaip teigiama Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos išplatintame straipsnyje „Europos Parlamentas pritarė 2021–2027 m. ES daugiametei finansinei programai ir Ekonomikos gaivinimo fondui“ (2020), Europos Parlamentas 2020 m. gruodžio 16 d. plenarinėje sesijoje pritarė 1 074.3 mlrd. eurų apimties naujam Europos Sąjungos daugiametei finansinei programai. Patvirtinus daugiametę finansinę programą 2021–2027 m. sudarytos galimybės užtikrinti strategines investicijas į Europos Sąjungos politinius tikslus ir finansuoti atitinkamas priemones.

Apibendrinant galima teigti, jog Europos Sąjungos biudžetas – bendros Europos Sąjungos institucijų ir valstybių narių lėšos, iš kurių yra finansuojama Europos Sąjungos veikla bei paskirstomos lėšos strateginių tikslų įgyvendinimui. Europos Sąjungos 2021 m. biudžete išlaidos, skirtos Europos viešojo sektoriaus išlaikymui, sudaro tik 6 % viso Europos Sąjungos biudžeto, todėl remiantis šiuo rodikliu, daroma prielaida, kad viešasis sektorius turi veikti kuo efektyviau, kadangi administravimas šiuo atveju yra sąnaudos, o siekiant maksimalaus ekonominio efekto, visada yra siekiama, kad rezultatai būtų pasiekiami kuo mažesnėmis sąnaudomis. Yra matomas efektyvumo siekis, kuris daro įtaką Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus finansų efektyvumui tiek valstybės, tiek ir savivaldybės lygmeniu.

1.2.3.2. Europos Audito Rūmai

Europos sąjungoje yra įsteigti ir veikia Europos Audito Rūmai (*angl. European Court of Auditors*), kurių pagrindinė funkcija – audituoti Europos Sąjungos finansus. Vykdydami savo veiklą rūmai siekia: viešosios atskaitomybės Europos Sąjungoje gerinimo; glaudaus bendradarbiavimo su kitomis aukščiausiosiomis audito institucijomis; viešųjų finansų auditui skirtų standartų nustatymo bei tikslų ir išsamių ataskaitų Europos Sąjungos politikos formuotojams ir piliečiams pateikimo (Europos Sąjungos Rūmai, 2021).

2021 m. buvo patvirtinta ir išleista Europos Audito rūmų 2021–2025 m. strategija, kuri yra rengiama penkeriems metams. Ši strategija grindžiama esamais ir pasiektais laimėjimais, taip pat ji

apibrėžia iki 2025 m. siektinus Europos Audito Rūmų, kaip Europos Sąjungos nepriklausomo išorės auditoriaus, darbo gaires. 2021–2025 m. Europos Auditorių Rūmų strategijoje numatyta, kokiais būdais bus siekiama įgyvendinti tris užsibrėžtus strateginius tikslus:

1. gerinti atskaitomybę, skaidrumą ir audito procedūras visų rūšių Europos Sąjungos vykdomose funkcijose;
2. auditus skirti toms sritims ir temoms, kuriose galima sukurti didžiausią pridėtinę vertę;
3. suteikti tvirtą audito patikinimą esant sudėtingomis ir nuolat besikeičiančiomis sąlygomis.

Remiantis Europos Audito Rūmų 2021–2025 m. strategija (2021), ši institucija puoselėja tam tikras vertybes, tokias kaip nepriklausomumas, sąžiningumas, objektyvumas, skaidrumas ir profesionalumas. Institucijos misija – vykdam nepriklausomą, profesionalų ir paveikų audito darbą įvertinti Europos Sąjungos veiksmų ekonomiškumą, veiksmingumą, efektyvumą, teisėtumą ir tvarkingumą, siekiant, kad būtų pagerintas Europos Sąjungos institucijų atskaitingumas, vykdomos veiklos skaidrumas ir tinkamas finansų valdymas, tokiu būdu stiprinant Europos Sąjungos piliečių pasitikėjimą bei efektyviai reaguojant į Europos Sąjungoje kylančius iššūkius. Kaip savo institucijos viziją, Europos Audito Rūmai įvardina siekį pirmauti viešojo audito srityje ir prisidėti kuriant atsparesnę ir tvaresnę Europos Sąjungą, puoselėjančią vertybes, kuriomis yra grindžiama jos veikla. Europos Audito Rūmai vykdo auditus vadovaudamiesi tarptautiniais audito standartais ir etikos kodeksu. Šie standartai ir etikos kodeksas padeda užtikrinti darbo kokybę, vykdomos veiklos profesionalumą bei jos efektyvumą. Atkreiptinas dėmesys, kad Europos Audito Rūmai ir patys prisideda prie šių standartų plėtojimo per savo tarptautinį bendradarbiavimą (Europos Audito Rūmų 2021-2025 m. strategija, 2021).

Pažymėtina, kad kalbant apie efektyvumą/optimizaciją ir siejant šiuos veiksmus buhalterinės apskaitos centralizavimo aspektu, matomos akivaizdžios sąsajos – Europos Audito Rūmai savo 2021–2025 m. strategijoje numato, kad siekdami užsibrėžtų tikslų įgyvendinimo, sieks funkcijų vykdymui naudojamų išteklių efektyvaus panaudojimo, todėl 2021–2025 m. laikotarpiu ir toliau kiek įmanoma naudosis audituojamų subjektų ir bei kitų auditorių atliktu darbu, kad ištekliai, kurie yra Europos Audito Rūmų panaudojami savo funkcijoms atlikti, būtų naudojami kiek įmanoma efektyviau ir būtų sumažinta Europos Sąjungos finansavimo gavėjams tenkanti administracinė našta (Europos Audito Rūmų 2021-2025 m. strategija, 2021).

Apibendrinant galima teigti, kad Europos Audito Rūmai atlieka kontroliuojančiojo subjekto Europos Sąjungos institucijų ir jų vykdomos veiklos atžvilgiu, bei vykdo tarptautinį ir tarpinstitucinį bendradarbiavimą, siekiant tarptautinių apskaitos ir audito standartų įgyvendinimo ir tobulinimo. Pabrėžtina, kad kalbant funkcijų centralizavimo ir optimizavimo aspektu, Europos Audito Rūmai pasisako už veiklos efektyvinimo siekius.

1.2.3.3. Europos Komisija ir Europos Komisijos Generalinis sekretoriatas

Europos Komisija rengia ir įgyvendina Europos Sąjungos politiką. Vykdydama savo veiklą Europos Komisija teikia Europos Parlamentui ir Europos Sąjungos Tarybai teisės aktų pasiūlymus bei padeda Europos Sąjungos šalims įgyvendinti Europos Sąjungos teisės aktus ir kartu su Teisingumo Teismu užtikrina, kad šių Europos Sąjungos teisės aktų būtų laikomasi. Ne mažesnę vaidmenį Europos Komisija atlieka administruojant Europos Sąjungos biudžetą ir skirstant lėšas. Europos Komisija dirbdama kartu su Europos Sąjungos diplomatine tarnyba, ir Europos išorės

veiksmų tarnyba atstovauja Europos Sąjungos interesus už Europos Sąjungos ribų (Europos Komisija, 2021).

Tuo tarpu, Europos Sąjungos Generalinis sekretoriato paskirtis yra užtikrinti, kad visas Europos Komisijos darbas būtų darnus formuojant naujas politikos kryptis bei užtikrinti sklandų jų kelią per kitas Europos Sąjungos institucijas. Europos Komisijos Generalinis sekretoriatas turi tam tikras atsakomybės sritis: vadovauja visos Europos Komisijos darbui bei jį koordinuoja, tokiu būdu siekdamas užtikrinti, kad visos Europos Komisijos keliamos iniciatyvos derėtų su Europos Komisijos Pirmininko politiniais prioritetais, taip pat valdo Europos Komisijos sprendimų priėmimo procesą ir rūpinasi Europos Komisijos ir kitų institucijų tarpusavio ryšiais. Tęsiant toliau, šis sekretoriatas vadovauja politikos rengimui įgyvendinant tam tikras kompleksines politikos iniciatyvas ir dalyvauja sprendžiant įvairius Europos Komisijos vidaus politikos klausimus. Svarbu paminėti svarbų aspektą, susijusį su efektyvumu. Europos Komisijos Generalinis sekretoriatas siekia, kad Europos Komisijoje veiktų veiksminga, skaidri ir rezultatyviai dirbanti administracija (Europos Sąjungos Generalinis sekretoriatas, 2021).

Remiantis šiuo metu galiojančiu Europos Komisijos Generalinio sekretoriato 2020–2024 m. strateginiu planu, kurio dalis yra FISMA (finansinis stabilumas, finansinės paslaugos ir kapitalo rinkų sąjunga), matoma, kad daug dėmesio Europos Komisijos Generalinis sekretoriatas skiria administravimo modernizavimui. Kaip teigiama Europos Komisijos Generalinio sekretoriato 2020–2024 m. strateginiame plane (2020), jame aprašyti tikslai bus pasiekti naudojant šiuolaikiškus ir tvarius darbo metodus, kuriais yra ir bus siekiama patikimo biudžeto valdymo bei visų atliekamų operacijų teisėtumo ir tvarkingumo, bei kovos su sukčiavimu. Strateginiame plane taip pat yra numatyta, kad tik veiksmingos informacinių technologijų priemonės ir darbo procesai palengvins bendradarbiavimą bei dalijimąsi žiniomis ir informacija. Svarbu pastebėti, kad Europos Komisija ir Europos Komisijos Generalinis sekretoriatas, būdamos šiuolaikiškos viešojo administravimo institucijos, įgyvendina vidaus kontrolės sistemą, įkvėptą aukščiausių tarptautinių standartų. Kaip teigiama 2020–2024 m. strateginiame veiklos plane (2020), Europos Komisijos kontrolės sistema apima visus teisės aktų nustatytus vidaus kontrolės principus, įskaitant finansų kontrolę, rizikos valdymą, žmogiškųjų išteklių valdymą, komunikaciją ir informacijos apsaugą. Siekiant analogiškų tikslų, Šiaulių miesto savivaldybės taryba priėmė sprendimą dėl buhalterinės apskaitos centralizavimo, taip siekdama efektyviau valdyti finansinius ir žmogiškuosius išteklius bei ne ką mažesnę dėmesį skirti finansų kontrolės stiprinimui, operacijų skaidrumui bei duomenų prieinamumui užtikrinti.

Europos Komisijos Generalinis sekretoriatas, siekdamas užtikrinti savo veiklos teisėtumą ir kokybę, tęs veiklą įgyvendinant ir pritaikant *ex ante* kontrolę. Europos Komisijos Generalinis sekretoriatas vykdys ir einamuosius patikrinimus bei *ex post* patikras pagal dokumentus bei remiantis atliktais rizikos vertinimais. Europos Komisijos Generalinis sekretoriatas stengsis užtikrinti savo veiklos ekonomiškumą užtikrinant, kad būtų įvertinti biudžeto poreikiai ir biudžetas būtų efektyviai paskirstomas įvairioms veikloms, o jo vykdymas būtų savalaikis bei atitinkantis teisės aktų nustatytus terminus ir reikalavimus (Europos Sąjungos Generalinis sekretoriatas, 2021).

Apibendrinant galima teigti, kad Europos Sąjungos politiką rengia ir įgyvendina Europos Komisija. Tuo tarpu Europos Sąjungos Generalinis sekretoriatas užtikrina, kad visas Europos Komisijos darbas būtų darnus, o politikos kryptys būtų formuojamos ir įgyvendinamos sklandžiai. Europos Komisijos Generalinis sekretoriatas siekia, kad Europos Komisijoje veiktų veiksminga,

skaidri ir rezultatyviai dirbanti administracija, todėl šios nuostatos turi tiesioginį ryšį su veiksminga, skaidria ir rezultatyviai veikiančia Lietuvos Respublikos Vyriausybe, bei žinoma vietos savivalda.

1.2.3.4. Viešojo administravimo ir finansų valdymo patirtis Vokietijos Federacinėje Respublikoje

Kaip teigia Buettner, Behnisch ir Stegarescu (2002), viešojo sektoriaus centralizacija gali būti svarbus veiksnys, prisidedantis prie ekonomikos augimo varomosios jėgos. Kaip nurodo autoriai, jų tikslas buvo išanalizuoti hipotezę, ar viešojo sektoriaus centralizacija gali prisidėti prie šalies ekonominio augimo. Ši hipotezė buvo išdėstyta ir išnagrinėta teoriniame modelyje, pabrėžiant žemesnio lygio viešojo sektoriaus valdžios institucijų indėlį administruojant viešąsias paslaugas. Autoriai nagrinėdami hipotezę apie skatinantį centralizacijos vaidmenį produktyvumui ir produktyvumo augimui, rinko ir lygino įvairius Vokietijos duomenis ir rodiklius nuo jos, kaip federacinės šalies, įkūrimo XIX amžiuje iki šių laikų. Buettner, Behnisch ir Stegarescu (2002) savo išvadose pastebi, kad viešojo sektoriaus raida, ypač federalinės vyriausybės išlaidų dalies, kaip tiekiamų federalinių prekių dalies rodiklio, apžvalga, iš tikrųjų indikuoja reikšmingą centralizacijos procesą nuo Vokietijos įkūrimo iki aštuntojo dešimtmečio. Būtent šiuo metu yra stebimas reikšmingas produktyvumo augimo didėjimas. Nėgana to, autoriai pastebi, kad našumo augimas ir centralizacija neapsiriboja vien Vokietijos istorijos ankstyvaisiais laikotarpiais, bet nors ir ribotai, bet tęsiasi ilgą laikotarpį iki pat aštuntojo dešimtmečio vidurio. Apibendrinami, autoriai teigia, kad nors ir surinkti duomenys iki galo neatskleidžia priežastinio ryšio tarp viešojo sektoriaus centralizacijos ir ekonomikos augimo rodiklių, galima teigti, kad viešojo sektoriaus ir produktyvumo raidos modelis atitinka skatinamąjį centralizacijos poveikį ekonomikos augimui.

Analizuojant Europos Sąjungos finansų sistemą būtų naudinga apžvelgti vienos iš pagrindinių ir bene didžiausią ekonomiką turinčią Vokietijos Federacinę Respubliką viešojo ir finansų valdymo aspektais. Kaip teigia Heiling (2011), viešasis administravimas Vokietijoje yra suskirstytas į tris valdymo lygius: federalinę vyriausybę, valstijų vyriausybes ir vietos savivaldas, todėl turi tam tikrų panašumų su Lietuvos Respublikoje veikiančia savivalda. Tęsiant, Heiling (2015) pastebi, kad per tam tikrą laikotarpį valstijos ir federaliniu lygmeniu buvo įgyvendintos kai kurios reformos, tokios kaip biudžeto principų įstatymo reforma 2009 metais bei projektas „Biudžeto sudarymo ir apskaitos sistemos modernizavimas“.

Kalbant apie buhalterinę apskaitą, ji Vokietijos federaliniu lygmeniu yra reglamentuojama įstatymais ir kitais buhalterinę apskaitą ir finansinę atskaitomybę reglamentuojančiais teisės aktais. Kaip keletą pagrindinių, būtų galima paminėti Vokietijos Federacinės Respublikos biudžeto principų įstatymą (2017) (*vok. Haushaltsgrundsatzgesetz*), Vokietijos Federacinės Respublikos federalinį biudžeto kodeksą (2021) (*vok. Bundeshaushaltsordnung*) ir žinoma Vokietijos Federacinės Respublikos pagrindinį įstatymą (2019), kuris savo ruožtu yra Lietuvos Respublikos Konstitucijos atitikmuo. Pažymėtina, kad Vokietijos Federacinės Respublikos biudžeto sudarymo įstatymai apibrėžia daugybę biudžeto sudarymo principų, pavyzdžiui, biudžeto išsamumą, subalansavimą, išlaidų asignavimų ir išsipareigojimų asignavimų biudžetą ir pan. Šie biudžeto sudarymo principai ir taisyklės taikomi biudžeto sudarymui valstijos ir federaliniu lygiu.

Kaip teigia Heiling (2015), dėl skirtingos vyriausybės apskaitos raidos Vokietijoje tendencijos, apie 2007–2008 m. prasidėjo diskusijos dėl viešojo sektoriaus apskaitos suderinamumo ir 2009 m. liepos mėn. Vokietijos parlamentas (*vok. Bundestag*) ir Federalinė taryba (*vok. Bundesrat*)

patvirtino biudžeto principų įstatymo modernizavimo įstatymą. Pagrindinė šio įstatymo dalis įsigaliojo 2010 m. sausio 1 d. Šiuo įstatymu buvo siekiama užtikrinti vyriausybės apskaitos derinimą federaliniu ir valstijų lygmenimis. Kaip nurodo Heiling (2015), vienas iš esminių įstatymo elementų – kaupiamosios apskaitos pripažinimas tinkama valstybių ir federacijos biudžeto sudarymo ir apskaitos sistema. Svarbu paminėti, kad Lietuvos Respublikoje 2010 m. sausio 1 d. taip pat įvyko buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės reforma ir nuo 2010 m. sausio 1 d. buhalterinė apskaita buvo pradėta tvarkyti remiantis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais (VSAFAS).

Vertinant Vokietijos Federacinės Respublikos viešųjų finansų valdymą, svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad Vokietijos Federacinėje Respublikoje 2006 metais yra įsteigta ir iki šiol veikia Federaliniai grynųjų pinigų valdymo ir apskaitos kompetencijos centrai (Vokietijos Federacinės Respublikos Finansų ministerija, 2008). Šie Federacijų lygmeniu ir Finansų ministerijai atskaitingi centrai yra atsakingi už apskaitos funkciją federaliniu lygmeniu, sąskaitų pateikimą Federalinės finansų ministerijos vardu bei biudžeto ataskaitos parengimą ir federacijos balansą. Kalbant apie biudžeto ataskaitą (vok. *Haushaltsrechnung*) tai yra tam tikras Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus įstaigų rengiamas biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio atitikmuo, kuriame pateikiama informacija apie biudžeto vykdymą ataskaitiniu finansiniu laikotarpiu..

Kaip teigia Wegrich ir Hammersmid (2018), Vokietijos Federacinės Respublikos viešojo sektoriaus buhalterinę apskaitą ir finansinę atskaitomybę tikrina ir vertina auditoriai. Šiam tikslui Vokietijos Federacinėje Respublikoje veikia Vokietijos federaliniai audito rūmai. Ši institucija yra aukščiausia audito institucija Vokietijoje. Vokietijos federaliniai audito rūmai atlieka auditus daugiausia dėmesio skirdami viešųjų finansų valdymo teisėtumui ir apskaitos kokybei, tačiau svarbu paminėti, kad ši institucija taip pat atlieka tam tikrą vaidmenį atliekant viešojo sektoriaus administravimo efektyvumo vertinimą.

Apibendrinant galima teigti, kad viešojo sektoriaus centralizacija gali būti svarbus veiksnys, prisidedantis prie ekonomikos augimo varomosios jėgos. Vertinant Europos Sąjungos finansų sistemą yra naudinga apžvelgti vienos iš pagrindinių ir didžiausių ekonomiką turinčių Vokietijos Federacinės Respublikos viešojo ir finansų valdymo sistemą. Kaip teigia Heiling (2011), viešasis administravimas Vokietijoje yra suskirstytas į tris valdymo lygius: federalinę vyriausybę, valstijų vyriausybes ir vietos savivaldas. Šioje vietoje matome panašumą su Lietuvos Respublikoje veikiančia savivalda.

1.2.4. Finansinių funkcijų vykdymo centralizuotai ir decentralizuotai aspektai viešajame sektoriuje

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (2019) nuostatomis, buhalterinė apskaita yra ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta informacijai, reikalingai priimant ekonominius sprendimus, gauti ir/arba finansinių ataskaitų rinkiniui sudaryti. Pagal šio įstatymo nuostatas, buhalterinė apskaita gali būti tvarkoma decentralizuotai arba centralizuotai.

Pagal Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo (2021) nuostatas, Lietuvos Respublikos Vyriausybė turi teisę priimti sprendimą dėl Vyriausybės kanceliarijos, ministerijų, Vyriausybės įstaigų, Vyriausybės atstovų įstaigos, atitinkamo ministro valdymo sritims priskirtų įstaigų prie ministerijos, kitų biudžetinių įstaigų, kurių savininko teises ir pareigas įgyvendina

Vyriausybė arba jos įgaliota institucija, bendrųjų funkcijų centralizuoto atlikimo ir konkrečių biudžetinių įstaigų, kurių bendrosios funkcijos bus atliekamos centralizuotai. Sprendimą dėl biudžetinės įstaigos, kuri centralizuotai atliktų funkcijas, priima Vyriausybė.

Savivaldos aspektu, savivaldybės taryba turi teisę priimti sprendimą dėl biudžetinių įstaigų, kurių savininkė yra savivaldybė, bendrųjų funkcijų centralizuoto atlikimo ir konkrečių biudžetinių įstaigų, kurių bendrosios funkcijos bus atliekamos centralizuotai. Sprendimą dėl biudžetinės įstaigos, kuri centralizuotai atliktų funkcijas, priima konkrečios savivaldybės taryba. Centralizuoto biudžetinių įstaigų bendrųjų funkcijų atlikimo tvarką tiek Vyriausybės, tiek savivaldybių lygmeniu nustato Vyriausybė (Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas, 2019).

Remiantis centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašu, patvirtintu Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimu Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“, centralizuotas viešojo sektoriaus subjektų apskaitos organizavimas apima visų įstaigos, kurios apskaita tvarkoma centralizuotai, ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistemos, skirtos informacijai, reikalingai priimant ekonominius sprendimus, gauti ir/arba viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkiniui ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniui sudaryti, sukūrimą ir įgyvendinimą. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose, yra numatyta, kad subjektas turi turėti savo apskaitos politiką, kuria vadovaujantis yra tvarkoma šio subjekto buhalterinė apskaita. Subjekto, kurio apskaita tvarkoma centralizuotai, apskaitos valdymą, apskaitos politikos parinkimą, apskaitos politikos projekto parengimą, jo suderinimą, apskaitos politikos patvirtinimą ir įgyvendinimą, sąskaitų plano projekto sudarymą, suderinimą ir tvirtinimą, reglamentuoja centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimu Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“. Šis tvarkos aprašas taip pat nustato kaip ir kokiais terminais yra rengiami ir pateikiami atsakingiems asmenims ar institucijoms subjektų finansinių ataskaitų ir biudžeto vykdymo rinkiniai, grupės konsoliduotieji finansinių ataskaitų ir biudžeto vykdymo rinkiniai bei kitos ataskaitos susijusios su įstaigos veikla, kurių rengimas ir teikimas atsakingiems asmenims ar institucijoms yra numatytas Lietuvos Respublikos teisės aktuose.

Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos apraše, patvirtintame Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimu Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“, yra apibrėžta ir daugiau funkcijų susijusių su centralizuotu buhalterinės apskaitos tvarkymu, tokių kaip vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, vykdymas, turto, įsipareigojimų ir finansavimo sumų, inventorizacijos organizavimas ir atlikimas bei kitos su centralizuotu buhalterinės apskaitos tvarkymu susijusios funkcijos.

Dėl apskaitos organizavimo tarp užsakovo – viešojo sektoriaus subjekto, dėl kurio apskaitos tvarkymo centralizuotai priimtas sprendimas, ir centralizuotos apskaitos įstaigos, pasirašoma Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ patvirtinta tipinės formos buhalterinės apskaitos organizavimo sutartis, kurioje yra nustatoma užsakovo (subjekto, kurio apskaita bus tvarkoma centralizuotai) ir centralizuotos apskaitos įstaigos pareigos ir atsakomybė tvarkant apskaitą. Šioje tipinėje sutartyje tarp šalių yra nustatoma tvarka ir terminai dėl apskaitos

informacijos – apskaitos dokumentų ir kitos informacijos reikalingos buhalterinei apskaitai tvarkyti ir ataskaitoms rengti, įskaitant sudarytų sutarčių informaciją, ir kitą informaciją, susijusią su apskaitos dokumentais.

Centralizuotos apskaitos įstaiga užsakovo apskaitą organizuoja atsižvelgdama į tam tikrus užsakovo ūkinę veiklą nusakančius veiksnius. Yra įvertinami veiklos ypatumai, vykdomų funkcijų apimtis, įgyvendinamų programų sudėtingumas ir įvairovė, darbuotojų ir struktūrinių padalinių skaičius ir kita reikšminga informacija. Apskaitos politikoje yra nustatomi apskaitos metodai ir taisyklės, tai pat yra nurodomi kriterijai, pagal kuriuos finansinių ataskaitų elementai – turtas, įsipareigojimai, finansavimo sumos, grynasis turtas, pajamos ir sąnaudos pripažįstami apskaitoje. Svarbią reikšmę apskaitos politikai turi požymiai, pagal kuriuos finansinių ataskaitų elementai skirstomi į konkrečias grupes, prieš tai atsižvelgiant į viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų (VSAFAS) reikalavimus ir užsakovo veiklos specifiką. Apskaitos politikoje yra nustatomi kiekvieno finansinių ataskaitų elemento įvertinimo būdai pirminio pripažinimo ir paskesnio vertinimo metu pagal konkrečias finansinių ataskaitų elementų grupes, apskaitoje taikytinas reikšmingumo kriterijus, turto nuvertėjimo požymių nustatymo ir turto nuvertėjimo apskaičiavimo tvarka pagal atskiras turto grupes, turto amortizuotos savikainos, dabartinės vertės arba tikrosios vertės nustatymo prielaidos (kai to reikalauja VSAFAS), turto likvidacinės vertės nustatymo principai ir ūkinių operacijų registravimo nebalansinėse sąskaitose tvarka (LR Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašas, 2018).

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad centralizuota apskaitos įstaiga nustato užsakovo apskaitos registrų formą, turinį ir skaičių. Centralizuotos apskaitos įstaiga užsakovų apskaitos politikas tarpusavyje turi suderinti tiek, kad skirtingų užsakovų tos pačios ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai apskaitoje būtų užregistruoti vienodai. Pasikeitus vienam ar keliems veiksniams, centralizuotos apskaitos įstaiga inicijuoja užsakovo apskaitos politikos keitimą. Pabrėžtina, kad sąskaitų plane turi būti nustatyta tokia sąskaitų ir jų detalizavimo požymių struktūra, kad būtų gaunama finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniams parengti reikalinga informacija, tenkinami iš Europos Sąjungos ir kitos finansinės paramos lėšų įgyvendinamų projektų apskaitos reikalavimai (LR Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašas, 2018).

Centralizuotas funkcijų vykdymas – tai funkcijų vykdymas, kuriame visa valstybės ar savivaldybės funkcija yra vykdoma tiksliai hierarchizuoto valdžios organų tinklo arba su vienu pagrindiniu organu viršūnėje, arba su keliais pagrindiniais organais atskirų suskirstytų funkcijų kategorijų viršūnėse. Centralizacijos sąvokai svarbu yra tai, kad tas vienas (monistinėje organizacijoje) arba keli (formaliniame funkcijų suskirstyme) hierarchiniai tinklai būtų įjungti kiekvienas į kurį atitinkamą pagrindinį (viršūnės) centro valdžios organą (Blaževičienė, 2016). Jeigu šitas arba šitie pagrindiniai valstybės centro valdžios organai, su jų vadovaujama atitinkamais hierarchiniais tinklais monopolizuoja visą viešąją galią, tai mes turime tobulą arba visišką centralizaciją (Romeris, 2008).

Decentralizacija yra tada, kai valstybės funkcijos tam tikros sritys yra valstybės valdžios (centro) pavedamos vykdyti ir tvarkyti tam tikriems socialiniams junginiams, kurie šią funkciją vykdo per savo organus. Tai gali būti arba tokie socialiniai junginiai, kurie jau prieš tai egzistavo, arba naujai, kaip tik šiam reikalui, yra sudaromi. Pavedant jiems šią funkciją jiems drauge suteikiama tam tikra viešojo galia šiai funkcijai vykdyti (Romeris, 2008).

Stoškus, Beržinskienė (2005) nagrinėdami centralizacijos ir decentralizacijos trūkumus bei privalumus, išskyrė teigiamus ir neigiamus aspektus (2 lentelė).

2 lentelė

Centralizacijos ir decentralizacijos teigiami ir neigiami aspektai

Centralizacijos teigiami aspektai	Centralizacijos neigiami aspektai
Geresnė kontrolė ir specializuotų funkcijų vykdymo koordinavimas	Organizacijos valdymo struktūra dažnu atveju nelanksti
Sprendimus priima prityrę vadovai, mažėja netinkamų sprendimų priėmimo tikimybė	Valdymo sprendimai priimami neoperatyviai
Efektyviau panaudojamas centrinis organizacijos valdymo aparatas	Slopinama žemesnių valdymo lygmenų iniciatyva
Galima užtikrinti tolygesnį visų organizacijos padalinių vystymąsi	Mažėja pavaldinių motyvacija, personalas neskatinamas tobulėti
Neleidžiama padaliniais vystyti kitų sąskaita	

Decentralizacijos teigiami aspektai	Decentralizacijos neigiami aspektai
Didėja žemesnio lygio vadovų motyvacija	Mažėja kontrolė organizacijos mastu, savarankiškus padalinius tampa sunkiau kontroliuoti
Savarankiškai priimant sprendimus, galima greičiau įgyti tam reikalingus įgūdžius	Gali padidėti valdymo kaštai, bei papildomo personalo poreikis
Sprendimus priimant veiklos vietoje jie yra efektyvesni	

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal Stoškų ir Beržinskienę (2005)

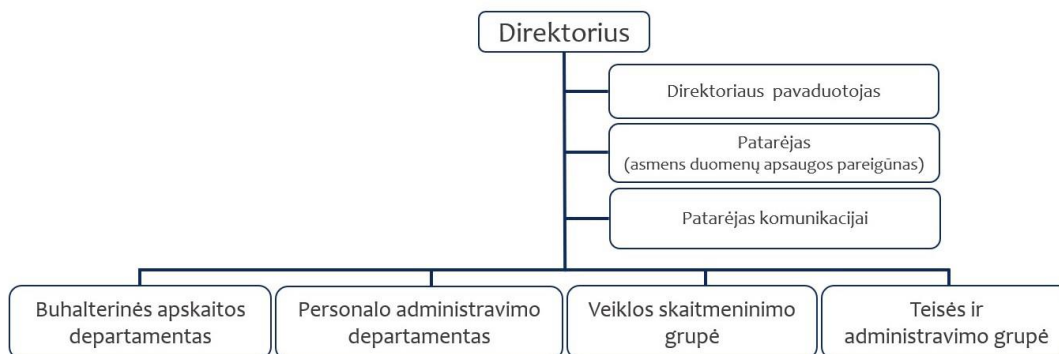
Apibendrinant galima teigti, kad Lietuvos Respublikoje tam tikros valstybės ir savivaldybių vykdomos funkcijos gali ir yra vykdomos tiek centralizuotai, tiek ir decentralizuotai, o sprendimus dėl konkretaus būdo parinkimo priima atitinkamai Vyriausybė arba savivaldybių tarybos.

1.2.4.1. Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras

Lietuvos Respublikos Vyriausybė, besivadovaudama Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo 5 straipsniu ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatymo (2021) 30¹ straipsniu, 2018 m. vasario 7 d. nutarimu Nr. 125, nuo 2018 m. vasario 15 d. įsteigė biudžetinę įstaigą Nacionalinį bendrųjų funkcijų centrą (NBFC). Remiantis tuo pačiu nutarimu buvo patvirtinti šios įstaigos nuostatai, veikos sritys, tikslai ir uždaviniai, struktūra (7 pav.) bei numatytas pavaldumas Lietuvos Respublikos finansų ministerijai. Tam prielaidas sudarė Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatymas I-464 (2021), o tiksliau, šio įstatymo 30¹ straipsnis, kurio nuostatose yra nustatyta, kad Lietuvos Respublikos Vyriausybė gali steigti biudžetines įstaigas, kurios centralizuotai atlieka tam tikrą dalį viešojo sektoriaus subjektų bendrųjų funkcijų, tokių kaip buhalterinė apskaita, dokumentų valdymas, personalo administravimas ir kitos pagalbinio pobūdžio funkcijos, kurios padeda viešojo sektoriaus įstaigai įgyvendinti teisės aktuose nustatytus uždavinius.

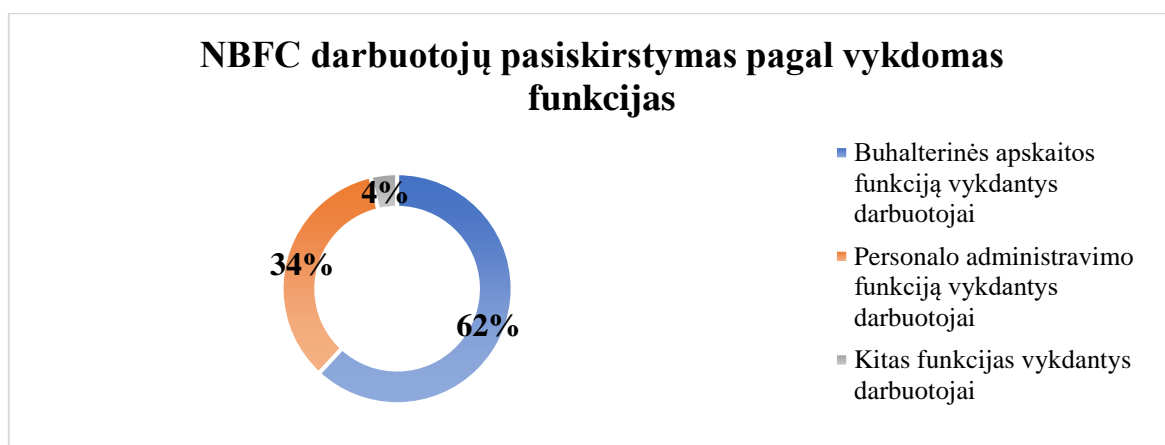
Galima teigti, jog yra matoma stipri šio įstatymo nuostatų koreliacija su Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo (2021) 9¹ straipsnio nuostatomis, kuriose yra nustatyta, kad dalis biudžetinių įstaigų bendrųjų funkcijų tokių kaip buhalterinė apskaita, dokumentų valdymas, personalo administravimas, viešųjų pirkimų procedūros ir kitos pagalbinio pobūdžio funkcijos, kurios padeda įgyvendinti biudžetinei įstaigai teisės aktuose nustatytus uždavinius, gali būti atliekamos centralizuotai. Reikia paminėti, jog pagrindinis skirtumas tarp šių dviejų įstatymų analogiškų

nuostatų yra tas, kad sprendimus dėl funkcijų vykdymo centralizuotai, priima atitinkamai Lietuvos Respublikos Vyriausybė, kalbant apie jai pavaldžias įstaigas ir savivaldybės lygmeniu – savininko teises įgyvendinanti institucija (savivaldybė). Papildomai, Lietuvos Respublikos Vyriausybė, 2018 m. vasario 7 d. priėmė nutarimą Nr. 126 „Dėl buhalterinės apskaitos tvarkymo ir personalo administravimo funkcijų atlikimo centralizuotai“, kuriuo iš esmės pavedė Nacionaliniam bendrųjų funkcijų centrui tvarkyti personalo ir buhalterinę apskaitą pagal konkrečias įstaigas.



7 pav. Nacionalinio bendrųjų funkcijų centro struktūra
Šaltinis: Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras (2021)

Remiantis Nacionalinio bendrųjų funkcijų centro 2020 m. veiklos ataskaita (2020) ir 2020 metų gruodžio 31 d. duomenimis, šiame centre dirbo iš viso 404 darbuotojai. Iš kurių didžioji dalis (250) vykdė buhalterinės apskaitos funkcijas. Kita reikšminga darbuotojų dalis (139) vykdė personalo administravimo funkcijas, o likę darbuotojai (15) – kitas, ne buhalterinės apskaitos ar personalo administravimo funkcijas (8 pav.).



8 pav. NBFC darbuotojų pasiskirstymas pagal vykdomas funkcijas
Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal NBFC 2020 m. veiklos ataskaitos duomenis (2020)

Apibendrinant galima teigti, jog Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras yra Lietuvos Respublikos finansų ministerijai pavaldi biudžetinė įstaiga, kuri Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka ir apimtimi centralizuotai atlieka Lietuvos Respublikos Vyriausybės kanceliarijos, ministerijų, Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstaigų, Lietuvos Respublikos Vyriausybės atstovų

tarnybų, atitinkamo Lietuvos Respublikos ministro valdymo sritims priskirtų biudžetinių įstaigų prie tam tikros Lietuvos Respublikos ministerijos, kitų biudžetinių įstaigų, kurių savininko teises ar pareigas įgyvendina Vyriausybė arba jos įgaliota institucija, buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo funkcijas.

1.2.4.2. Situacija Lietuvos Respublikos savivaldybėse buhalterinės apskaitos centralizavimo aspektu

Kalbant apie centralizaciją, būtina vertinti ne tik formuojamą Europos Sąjungos politiką, kuri išnagrinėta ankstesniuose šio darbo skyriuose, kad viešasis sektorius turi veikti kuo efektyviau, kadangi viešasis administravimas yra sąnaudos, o siekiant maksimalaus ekonominio efekto, yra siekiama, kad rezultatai būtų pasiekiami kuo mažesnėmis sąnaudomis, bet ir esamą situaciją Lietuvos Respublikoje.

Centralizacijos procesai yra pastebimi daugelyje Lietuvos Respublikos savivaldybių. Centralizuotai buhalterinės apskaitos funkcijos yra vykdomos Vilniaus miesto, Kauno miesto, Klaipėdos miesto, Alytaus miesto, Telšių rajono, Šiaulių rajono ir kitose Lietuvos Respublikos savivaldybėse. Atkreiptinas dėmesys, kad nuo 2020 m. sausio 1 d. taip pat ir Šiaulių miesto savivaldybėje.

Vilniaus miesto savivaldybėje, buhalterinę apskaitą centralizuotai vykdo savivaldybės biudžetinė įstaiga „Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita“ (Vilniaus miesto savivaldybė, 2021) kuri buvo įsteigta 2004 m. ir jau 17 metų centralizuotai vykdo Vilniaus miesto savivaldybei pavaldžių įstaigų buhalterinę apskaitą. Tęsiant toliau, Kauno miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą centralizuotai tvarko biudžetinė įstaiga „Kauno biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita“, kuri įkurta 2016 m. sausio 6 d. (Kauno miesto biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita, 2021). Kalbant apie Alytaus miesto savivaldybę, centralizuotą pavaldžių biudžetinių įstaigų apskaitą tvarko 2017 m. liepos 1 d. įsteigta biudžetinė įstaiga Alytaus miesto paslaugų centras (Alytaus miesto paslaugų centras, 2021). Artimiausia Šiaulių miesto savivaldybei – Šiaulių rajono savivaldybė, taip pat pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą vykdo centralizuotai. Šiam tikslui 2003 m. liepos 1 d. buvo įsteigtas ir veiklą pradėjo Šiaulių rajono savivaldybės švietimo paslaugų centras (Šiaulių rajono savivaldybės švietimo paslaugų centras, 2021).

Yra matomas tam tikras šių savivaldybių panašumas, kadangi Vilniaus miesto, Kauno miesto, Alytaus miesto ir Šiaulių rajono savivaldybėse buhalterinę apskaitą vykdo atskiri juridiniai asmenys, kai tuo tarpu Telšių rajono, Klaipėdos miesto (Klaipėdos miesto savivaldybė, 2021) bei Šiaulių miesto (Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centras, 2021) savivaldybėse šios funkcijos yra pavestos savivaldybių administracijų skyriams, arba yra įsteigti jau esamų juridinių asmenų padaliniai. Kalbant konkrečiai apie Šiaulių miesto savivaldybės atvejį, vadovaujantis Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. liepos 1 d. sprendimu Nr. T-323 „Dėl biudžetinės įstaigos Šiaulių apskaitos centro steigimo ir nuostatų patvirtinimo“, Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. spalio 14 d. sprendimu Nr. T-403 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos organizavimo funkcijos, centralizuotai atliekamos Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centre, pavedimo vykdyti biudžetinei įstaigai Šiaulių apskaitos centrui“, biudžetinei įstaigai Šiaulių apskaitos centrui yra pavesta centralizuotai tvarkyti biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą nuo 2022 m. vasario 1 d.

Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad centralizacijos politikos vykdymas Lietuvos Respublikoje atsispindi ir Lietuvos Respublikos teisės aktuose. Kaip pavyzdį būtų galima paminėti Lietuvos

Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (2019) 6 straipsnio nuostatomis, kad viešojo sektoriaus subjektai buhalterinę apskaitą turi tvarkyti naudodami bendras viešojo sektoriaus finansų valdymo informacines sistemas. Įgyvendinant šio teisės akto nuostatas, Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2021 m. lapkričio 19 d. įsakymu Nr. A-1867 „Dėl viešojo sektoriaus subjektų apskaitos tvarkymo“ yra nustatyta, kad visi Šiaulių miesto savivaldybės kontroliuojami viešojo sektoriaus subjektai pereina prie bendros finansų valdymo ir apskaitos informacinės sistemos (FVAIS) nuo 2024 metų sausio 1 d., taip pat, šiuo įsakymu nustatoma, kad buhalterinė apskaita turi būti tvarkoma naudojantis būtent FVAIS „Biudžetas VS“. Svarbu yra tai, kad šiuo metu Šiaulių miesto savivaldybės Švietimo centro Centralizuotos buhalterinės apskaitos padalinys, Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų apskaitą jau tvarko naudodamas FVAIS „Biudžetas VS“, dėl ko, nebebus papildomų iššūkių susijusių su duomenų perkėlimu į naują sistemą, apmokymais ir pan.

Apibendrinant galima teigti, kad centralizavimo politika yra pradedama formuoti dar Europos Sąjungos lygmeniu ir yra matomas tęstinumas Lietuvos Respublikoje ir savivaldybėse. Valstybei pavaldžių viešojo sektoriaus subjektų apskaitą centralizuotai tvarko Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras, kurio veikla detalčiau yra pateikta šio darbo 1.2.2.1. skyriuje „Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras“. Žiūrint į centralizaciją savivaldybių aspektu, yra matoma, kad didžiosios Lietuvos Respublikos savivaldybės jau vykdo buhalterinę apskaitą centralizuotai ir tikėtina, kad ir kitos savivaldybės, siekiant įgyvendinti Lietuvos Respublikos teisės aktų reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, įgyvendinimą, taip pat tęs centralizaciją.

1.2.5. Vidaus kontrolės politika ir finansų kontrolė

Finansų kontrolė turi labai didelę reikšmę, tiek siekiant skaidriai valdyti viešuosius ir privačius finansus, tiek stiprinti šalies ekonomiką ir didinti visuomenės gerovę: padeda užtikrinti, kad finansai būtų tvarkomi pagal galiojančius įstatymus ir atitinkamus standartus, kad jie būtų apsaugoti, teisingai apskaitomi ir ekonomiškai, efektyviai bei rezultatyviai naudojami pagal tikslinę paskirtį. Toks užtikrinimas pasiekiamas tik egzistuojant harmoningai finansų išorės ir vidaus kontrolės sistemai, kurios problemos, integralumo aspektai ir tiriami. Šioje sistemoje labai svarbus yra audito vaidmuo. Finansai suprantami kaip ekonominiai piniginiai santykiai, kurie atsiranda valstybei, įmonei, organizacijai arba asmeniui įgyjant, kaupiant, naudojant ir kontroliuojant piniginius išteklius, o žodžiu „kontrolė“ apibūdinamas kaip ko nors tikrinimas, priežiūra (Daujotaitė, Giriūnas, Giriūnienė, Miškinis, Vinauskienė, Adomavičiūtė, 2015).

Tarptautiniuose audito standartuose (toliau – TAS) kontrolė yra apibrėžta, kaip visi veiksmai, kurių imasi vadovai, valdyba ir kitos šalys, siekdamos valdyti riziką ir padidinti tikimybę, kad nustatyti tikslai ir uždaviniai būtų pasiekti. TAS yra apibrėžiami tikslai, reikalavimai, taikymas ir pateikiama kita aiškinamoji medžiaga, skirta padėti auditoriui gauti pakankamą užtikrinimą. TAS reikalaujama, kad auditorius vadovautųsi profesiniu sprendimu ir laikytųsi profesinio skepticizmo planuodamas ir atlikdamas auditą, ir, be kitų dalykų nustatytų ir įvertintų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos riziką remdamasis savo supratimu apie įmonę ir jos aplinką, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, gautų pakankamų tinkamų audito įrodymų, ar yra reikšmingų iškraipymų, planuodamas ir įgyvendindamas tinkamą atsaką į įvertintą riziką bei susidarytų nuomonę apie finansines ataskaitas remdamasis išvadomis, padarytomis pagal surinktus audito įrodymus.

Savo veikloje kiekvienas viešojo sektoriaus subjektas sprendžia strateginio planavimo, planų įgyvendinimo bei su tuo susijusius finansų valdymo klausimus, prognozuoja bei numato kryptis ir būdus, kaip efektyviausiai panaudoti turimus finansinius, materialinius ir darbo išteklius planuojamiems rezultatams pasiekti (Matusevičius, 2004). Tam, yra būtinas vidaus kontrolės, kurios dalis yra finansų kontrolė mechanizmas užtikrinantis viešųjų finansų valdymą.

Kiekviename Lietuvos Respublikos viešajame juridiniame asmenyje turi veikti tinkama vidaus kontrolė. Tam tikslui pasiekti yra parengiama ir viešajame juridiniame asmenyje įgyvendinama vidaus kontrolės politika, kuri rengiama vadovaujantis Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir audito įstatymu 2002 m. gruodžio 10 d. Nr. IX-1253 (su vėlesniais pakeitimais), Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimu Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ (su vėlesniais pakeitimais), Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005 m. gegužės 25 d. įsakymu Nr. 1K-170 „Dėl viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“, Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymu Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“ ir kitais teisės aktais reglamentuojančiais vidaus kontrolės įgyvendinimą viešajame juridiniame asmenyje.

Remiantis Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005 m. gegužės 25 d. įsakymu Nr. 1K-170 „Dėl viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ ir centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašu, patvirtintu Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimu Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ centralizuotos apskaitos įstaigos ir įstaigų, kurių apskaita yra tvarkoma centralizuotai (užsakovų), vidaus kontrolė turi būti organizuota taip, kad būtų užtikrinamas pareigų atskyrimo principas, kai ūkinių operacijų inicijavimas atsiejamas nuo sprendimo jas vykdyti priėmimo ir nuo jų vykdymo, o ūkinių operacijų registravimas ir apskaitos registrų tvarkymas atskirtas nuo suvestinių duomenų peržiūrų ir ataskaitų rengimo. Vidaus kontrolės procedūros turi būti vykdomos nuolat, kai atliekami kontrolės reikalaujantys veiksmai ir taip užtikrinamas nenutrūkstamo funkcionavimo principas. Tęsiant, vidaus kontrolė turi būti efektyvi, jos sąnaudos neturi viršyti dėl atliekamos kontrolės gaunamos naudos. Vidaus kontrolė taip pat turi būti taikoma tinkamai – ten, kur galima didžiausia klaidų rizika. Tai ypač aktualu su piniginių lėšų pervedimu ar darbo užmokesčio apskaičiavimu susijusiose buhalterinės apskaitos srityse, kadangi įvykus klaidai, pasekmės gali būti skaudžios. Vidaus kontrolė turi būti rezultatyvi, turi būti pasiekti vidaus kontrolės tikslai – užtikrinamas efektyvus, racionalus ir teisės aktų nuostatas atitinkantis išteklių naudojimas. Siekiant šių tikslų turi būti kontroliuojama prieiga prie apskaitos informacinių sistemų naudojant slaptažodžius, o skirtingas funkcijas atliekantys asmenys turi turėti skirtingas prieigos prie apskaitos informacinės sistemos galimybes.

Vykdamt vidaus kontrolę, visi dokumentai, apskaitos registrai, ataskaitos, tarpusavio informacija ir kiti dokumentai, turi būti peržiūrimi periodiškai. Atliekant periodinius informacijos tikrinimus, galima nustatyti ar funkcijos susijusios su buhalterine apskaita yra vykdomos tinkamai.

Siekiant, kad atliekamos funkcijos būtų atliekamos skaidriai, svarbus yra procedūrų standartizavimas. Šiuo atveju, turi būti nustatytos tiek centralizuotos apskaitos įstaigos, tiek įstaigų, kurių buhalterinė apskaita yra tvarkoma centralizuotai, su apskaitos organizavimu susijusių procesų vykdymo tvarkos, bei su šiomis tvarkomis turi būti supažindinti šių tvarkų turintys laikytis

darbuotojai (Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymas Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje).

Vidaus kontrolės politika – tai viešojo sektoriaus subjekto veiklos sričių vidaus kontrolės tvarkos aprašų, taisyklių ir kitų dokumentų, skirtų vidaus kontrolei viešajame juridiniame asmenyje sukurti ir įgyvendinti, visuma, padedanti tinkamai įgyvendinti vidaus kontrolę. Vidaus kontrolė – tai rizikos valdymo priemonė, suprantama kaip viešojo sektoriaus subjekto valdymo sistemos dalis, visomis koordinuotomis priemonėmis ir būdais skirta įvairių su viešojo sektoriaus subjekto veikla susijusių rizikos veiksnių valdymui ir skirta strateginio planavimo dokumentuose numatytų tikslų įgyvendinimui (Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymas Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“).

Kontrolės aplinką apibūdina profesinio elgesio principai ir taisyklės – viešojo sektoriaus subjekto direktorius ir darbuotojai turi laikytis profesinio elgesio principų ir taisyklių, vengti viešųjų ir privačių interesų konflikto, įstaigoje turi būti formuojamas teigiamas darbuotojų požiūris į vidaus kontrolę ir jos įgyvendinimą. Ne mažesnę įtaką daro įstaigos darbuotojų kompetencija – viešojo sektoriaus subjekto vadovai turi siekti, kad darbuotojai turėtų tinkamą kvalifikaciją, pakankamai patirties ir reikiamų įgūdžių savo funkcijoms vykdyti, pareigoms atlikti ir atsakomybei už vidaus kontrolę suprasti. Kiekviename viešojo sektoriaus subjekte labai svarbi yra valdymo filosofija ir vadovavimo stilius – viešojo sektoriaus subjekto vadovas palaiko vidaus kontrolę, nustato politiką, procedūras ir formuoja praktiką, skatinančią ir motyvuojančią darbuotojus siekti geriausių galimų veiklos rezultatų, bei prižiūri, kaip įgyvendinama vidaus kontrolė jo vadovaujame viešojo sektoriaus subjekte. Kalbant apie organizacinę struktūrą, viešojo sektoriaus subjekto vadovo yra patvirtinama tokia organizacinė struktūra, kurioje nustatomas pavaldumas ir atskaitingumas bei pareigos vykdant įstaigos veiklą ir įgyvendinant vidaus kontrolę. Kiekvieno viešojo sektoriaus subjekto organizacinė struktūra detalizuojama pareigybių sąrašė, struktūrinių padalinių nuostatuose ir darbuotojų pareigybių aprašymuose, Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka. Nuo vidaus kontrolės taip pat yra neatsiejama darbuotojų valdymo politika ir praktika – viešojo sektoriaus vadovo formuojama tokia politika turi būti tokia, kuri skatintų pritraukti, ugdyti ir išlaikyti kompetentingus darbuotojus įstaigoje, siekti strateginių įstaigos tikslų (Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymas Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“).

Rizikos vertinimas, kurį apibūdina tokie principai, kaip rizikos veiksnių nustatymas, kuriuo yra identifikuojami galimi rizikos (korupcijos rizikos) veiksniai, turintys įtakos viešojo sektoriaus subjekto veiklos tikslų siekimui. Viešojo sektoriaus subjekte turėtų būti nustatomi ir įvertinami pokyčiai, galintys reikšmingai paveikti vidaus kontrolę. Viešojo sektoriaus subjekto strateginio planavimo dokumentuose aiškiai išskirti veiklos tikslai padeda tinkamai nustatyti ir įvertinti su jais susijusius rizikos veiksniais taip pat rizikai nustatyti turėtų būti sudaromas rizikos veiksnių sąrašas. Atliekant rizikos veiksnių analizę yra vertinamas nustatytų rizikos veiksnių reikšmingumas ir jų pasireiškimo tikimybė bei poveikis veiklai. Atliekant rizikos veiksnių analizę rizikos veiksniai sugrupuojami pagal jų svarbą tam tikros įstaigos veiklai (Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymas Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“).

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymo Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“ nuostatomis, svarbu yra nustatyti toleruojamą rizikos lygį, šiuo atveju nustatoma toleruojama rizika, kurios valdyti nėra

poreikio, tai gali būti toleruojama nereikšminga rizika, kurios pasireiškimo tikimybė maža, tikėtina žala nereikšminga, o priemonių rizikai mažinti sąnaudos yra neproporcingai didelės. Šiuo atveju svarbu laikytis efektyvumo principo, kai dėl vidaus kontrolės vykdymo gaunama nauda neviršija jai vykdyti reikalingų sąnaudų. Viešojo sektoriaus subjekte turi būti priimami sprendimai dėl reagavimo į reikšmingą riziką, kurios pasireiškimo tikimybė didelė. Vienas iš galimų reagavimo į riziką būdų yra rizikos mažinimas. Siekiant mažinti riziką yra atliekami veiksmai, kuriais siekiama sumažinti rizikos pasireiškimo tikimybę ir poveikį veiklai iki toleruojamos rizikos. Rizika gali būti mažinama nustatant papildomas kontrolės priemones ir tokiu būdu tobulinant veiklos sričių procesus. Kitas galimas reagavimo į riziką būdas yra rizikos perdavimas trečiosioms šalims, kaip pavyzdžiui apdraudžiant tam tikru draudimu. Kalbant centralizuotos buhalterinės apskaitos vykdymo apsektu, buhalterių profesinės veiklos draudimas galėtų būti tinkama priemonė, siekiant apsaugoti tiek buhalterinės apskaitos specialistą, tiek ir procese dalyvaujančias šalis – centralizuotos apskaitos įstaigą, įstaigas kurių buhalterinė apskaita tvarkoma centralizuotai ir pan. nuo galimos žalos padarius klaidą susijusią su ūkinių ir piniginių operacijų vykdymu. Neatsiejamas nuo ūkinių operacijų yra rizikos toleravimo principas, kuomet prisiimama tam tikra rizika, kai rizikos pasireiškimo tikimybė ir poveikis veiklai neviršija nustatytos toleruojamos rizikos reikšmingumo laipsnio. Šiuo atveju galima būtų paminėti Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro ir įstaigų, kurių buhalterinė apskaita yra tvarkoma centralizuotai Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro, buhalterinės apskaitos vadovo, patvirtinto Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro direktoriaus 2021 m. gegužės 31 d. įsakymu Nr. V-46, 134 p. nuostatas. Šio punkto nuostatose yra nustatyta reikšmingumo riba. Minėto apskaitos vadovo 134 p. nustatyta, kad ataskaitiniu laikotarpiu gali būti pastebėtos apskaitos klaidos, padarytos praėjusių ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose. Apskaitos klaida laikoma esmine, jei jos vertinė išraiška individualiai arba kartu su kitų to ataskaitinio laikotarpio klaidų vertinėmis išraiškomis yra didesnė nei 0,25 procento per praėjusius finansinius metus gautų finansavimo sumų vertės. Žinoma geriausia būtų, kad apskaitos klaidos nebūtų daromos ir čia reikėtų atkreipti dėmesį į rizikos vengimo principą, tai konkrečios vykdomos ar planuojamos vykdyti veiklos nutraukimas, kai rizikos valdymo priemonėmis neįmanoma sumažinti veiklos rizikos iki toleruojamos rizikos (Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymas Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“).

Kalbant apie vidaus kontrolės stebėseną, ją galima būtų susiskirstyti taip į nuolatinę stebėseną ir tam tikrus periodinius vertinimus. Šiuo atveju nuolatinė stebėseną – integruota į kasdienę viešojo juridinio asmens veiklą ir atliekama šios įstaigos darbuotojams vykdant reguliarią valdymo ir priežiūros veiklą bei kitus veiksmus pagal pavestas funkcijas, kurias darbuotojai vykdo pagal savo pareigybės aprašymus, na o periodinių vertinimų apimtį ir dažnumą lemia viešojo sektoriaus subjekto strateginiame plane numatytų tikslų įgyvendinimo rizikos vertinimas ir nuolatinės stebėsenos rezultatai. Laikantis vidaus kontrolės stebėsenos principų ir vykdant vidaus kontrolę, svarbu nuolat vertinti pastebimus trūkumus ir apie juos pranešti atsakingiems asmenims ar institucijoms (Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymas Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“).

Siekiant vidaus kontrolės tikslų, viešajame juridiniame asmenyje kuriama ir užtikrinama veiksminga vidaus kontrolė, kurios dalis yra finansų kontrolė. Finansų kontrolė kiekviename viešajame juridiniame asmenyje yra vykdoma vadovaujantis to viešojo juridinio asmens vadovo patvirtintomis finansų kontrolės taisyklėmis, reglamentuojančiomis finansų kontrolės organizavimą ir finansų kontrolę atliekančių darbuotojų pareigas ir atsakomybę (Lietuvos Respublikos Finansų

ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymas Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“).

Finansų kontrolė viešajame juridiniame asmenyje turi būti vykdoma laikantis tam tikro nuoseklumo. Visų pirma yra vykdoma išankstinė finansų kontrolė, kurios paskirtis – priimant arba atmetant sprendimus, susijusius su turto panaudojimu, prieš juos tvirtinant viešojo juridinio asmens vadovui, nustatyti, ar ūkinė operacija yra teisėta, ar dokumentai, susiję su ūkinės operacijos atlikimu, yra tinkamai parengti ir ar jai atlikti pakaks patvirtintų asignavimų. Jeigu šios kontrolės rezultatas yra teigiamas, galima pradėti vykdyti ūkinę operaciją. Ūkinės operacijos vykdymo metu, vidaus kontrolės apsektu vyksta einamoji finansų kontrolė, kurios paskirtis yra užtikrinti, kad tinkamai ir laiku būtų vykdomi viešojo juridinio asmens vadovo priimti sprendimai dėl turto panaudojimo. Po ūkinės operacijos atlikimo yra atliekama paskesnė finansų kontrolė, kurios paskirtis yra nustatyti, kaip yra įvykdyti viešojo juridinio asmens vadovo priimti sprendimai dėl turto panaudojimo (Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymas Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“).

Apibendrinant galima teigti, kad finansų kontrolė yra viešųjų piniginių santykių vykdymo patikrinimas ir vertinimas, kurios būtinumas yra pagrįstas teisėtu, efektyviu ir ekonomišku valstybės lėšų ir turto valdymu, naudojimu ir disponavimu laikantis vidaus kontrolės politikos ir finansų kontrolės taisyklėse nustatytų kontrolės metodų. Atkreiptinas dėmesys, kad vadovaujantis aukščiau minėtais teisės aktais, vidaus kontrolė turi būti vykdoma tiek centralizuotos apskaitos įstaigos, tiek ir įstaigų, kurių buhalterinė apskaita yra tvarkoma centralizuotai.

2. TYRIMO METODOLOGIJA

2.1. Metodologiniai tyrimo pagrindai

Kaip nurodo Maslauskaitė (2008), metodologija yra mokslinio pažinimo metodų tyrimas, t.y. bendrų tyrimo metodų teorija, kuri yra skirta principinių su tyrimu susijusių teorinių prielaidų analizei ir nuošalyje palieka diskusijas dėl konkrečių tyrimo metodų. Gintalas (2011) teigia, jog metodologija yra mokslas apie veiklos organizavimą, tai mokslas „teoriškai pagrindžiantis ir aprašantis metodus, taikomus tam tikroje mokslo sferoje. Tokie aprašymai, kurie apsiriboja tik taikymu praktikoje, arba kitaip sakant, veiksmų, padedančių pasiekti norimą rezultatą, seka, vadinami metodika. Tiek metodologija, tiek metodika susideda iš metodų.“ (Gintalas, 2011, p. 993).

Tuo tarpu Kardelis (2002) teigia, jog metodologiją, plačiąją prasme, galima apibrėžti kaip bendriausius pažinimo principus, o konkrečioje kryptyje metodologiją galima apibūdinti ir kaip žinių sistemą apie mokslinio pažinimo procesą, metodus ir konkrečių tyrimų metodiką. Autorius taip pat nurodo, jog metodologiją galima suprasti ir kaip teoriją, kuri nagrinėja mokslinio pažinimo procesą, vadinamoji bendroji metodologija, ir jo principus (bendramokslinė metodologija) bei mokslinio tyrimo metodus ir techniką (mokslo krypties metodologija). Kardelis (2002) išskiria:

1. aprašomąją metodologiją (deskriptyvinė), kuri aprašo, kaip funkcionuoja mokslinio pažinimo procesas, ir atskleidžianti jo struktūrą;
2. normatyvinę metodologiją (preskriptyvinė), kuri formuoja paties mokslinio pažinimo proceso reikalavimus ir atsako į klausimą – koks turi būti mokslinis pažinimas.

Tas pats autorius išskiria ir tyrimo principų grupes, kuriomis vadovaujamos rengiant magistro darbą. Tai etiniai, teisiniai, filosofiniai ir procedūriniai tyrimo principai.

Apibendrinant galima teigti, jog metodologija yra mokslas apie pažinimo metodus ir mokslinių tyrimų atlikimą. Ypač svarbu rengiant mokslinį tyrimą vadovautis tyrimo principais.

2.2. PEST ir SSGG analizės metodai

Siekiant geriau suprasti ir rasti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje tobulinimo strategines kryptis, svarbu atlikti vidinių ir išorinių veiksnių analizę ir pamėginti išsiaiškinti šias tobulintinas kryptis. Kokybiniai analizei atlikti pasirinkti PEST ir SSGG analizės metodai.

Kaip nurodo Arimavičiūtė (2007), išorinei aplinkai vertinti naudojama PEST analizė, kuri apima keturis makroaplinkos aspektus: 1) politinį; 2) ekonominį; 3) socialinį; 4) technologinį. Šis analizės metodas taikomas visuose strateginio planavimo modeliuose ir praktiškai yra naudojamas išorinei aplinkai įvertinti tiek verslo, tiek viešosiose institucijose. Kazlauskienė (2009) antrina, jog PEST vertinimo modelis yra plačiausiai naudojama makroaplinkos strateginės analizės technika, nes daugiausiai yra orientuota į išorinės aplinkos analizę, supratimo ir įvertinimo pateikimą. Šis strateginio valdymo instrumentas pritaikomas didelėje organizacijoje, nes jo pritaikymui svarbu surinkti daug statistinių duomenų, ką sunku būtų padaryti mažai organizacijai. PEST analizės modelio paaiškinimas pateiktas 3 lentelėje.

Kuomet yra atliekama išorinės aplinkos PEST analizė, politiniai ir ekonominiai veiksniai yra vertinami valstybės ir/arba tarptautiniu lygmeniu, o tuo tarpu socialiniai ir technologiniai veiksniai vertinami smulkesnio regiono ir/arba veiklos srities lygmeniu.

PEST analizės modelis

Makroaplinkos aspektas	Pagrindinės gairės
P (politiniai – teisiniai veiksniai)	Atitinkami veiksniai gali padėti arba trukdyti organizacijai įgyvendinti Vyriausybės prioritetinius strateginius tikslus (prioritetus), vykdyti vyriausybės programos įgyvendinimo priemones, gali daryti įtaką organizacijai ir taip keisti ar pertvarkyti strateginį veiklos planą. Politiniams veiksniams gali būti priskiriamos šios aplinkybės: valstybės aukščiausio lygio valdymo poveikis organizacijai, politinės sistemos sandaros pokyčiai ir finansinė krizė. Tuo tarpu teisiniais veiksniais vadinama teisinė sistema, kuri reglamentuoja valstybėje veikiančių subjektų veiklą. Tai bendrieji įstatymai, ribojantys ir reguliuojantys organizacijos veiklą, mokesčių sistema, skatinanti arba trukdanti plėtoti tam tikrą organizacijos veiklą.
E (ekonominiai veiksniai)	Parodo šalies ūkio raidą, lemia globalizaciją ir intensyvią tarptautinę konkurenciją, galios poslinkį, t.y. valstybės įtakos silpnėjimą ir ekonominių organizacijų galios didėjimą. Analizuojant ekonominius veiksnius nagrinėjamos šalies ekonominių rodiklių tendencijos, jų prognozės: analizuojami ekonominio augimo procesai, infliacijos lygis, biudžeto deficitas, BVP, užimtumo duomenys, pajamų pasiskirstymo šalyje ypatumai, investicijų aplinka ir kiti rodikliai bei jų galima įtaka organizacijos veiklai.
S (socialiniai veiksniai)	Tai demografiniai, vertybių, gyvenimo ir kiti pokyčiai, būdingi tam tikram visuomeninės raidos etapui, o taip pat ir ekologiniai ir kultūriniai veiksniai. Galima išskirti veiksnius, kurie tiesiogiai daro įtaką organizacijoms, tai: demografija, skurdas, išsilavinimas, gyvenimo stilius, požiūris į darbo ir poilsio režimą.
T (technologiniai veiksniai)	Itin svarbūs siekiant įvertinti naujų technologijų, informacijos srautų poveikį organizacijos reguliuojamai sričiai, valdymo organizavimui ir organizacijų tarpusavio ryšiams. Gali būti nagrinėjami keturių veiksnų grupių rodikliai: naujovių ir žinių sklaida šalyje ir organizacijos veiklos srityje; valstybės technologijų politika; naujausios komunikacinės technologijos bei galimybės ir būtinybė jas panaudoti organizacijos veikloje.

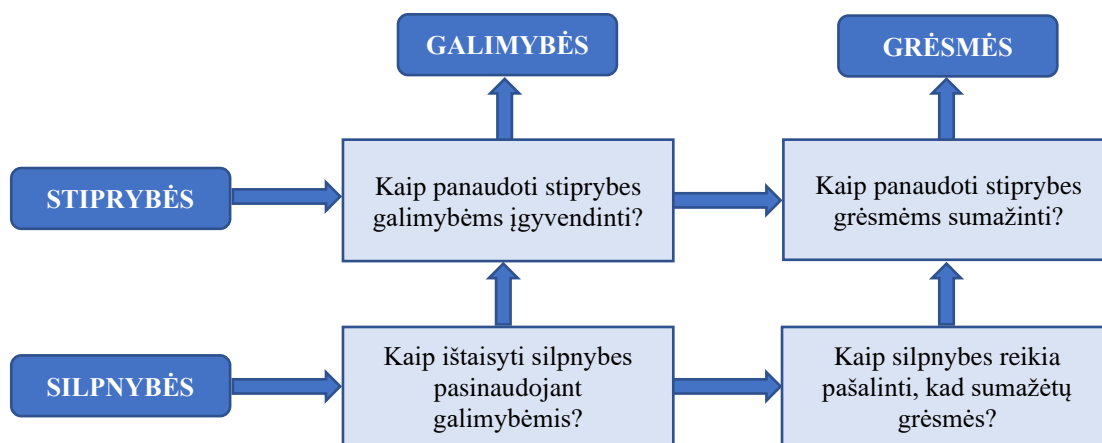
Šaltinis: sudaryta darbo autorius pagal Melniką ir Smaliukienę (2007)

SSGG (*angl. SWOT*) analizės metodas – tai organizacijų vadyboje išskiriamas strateginio planavimo metodas. Kaip nurodo Melnikas ir Smaliukienė (2007), SSGG analizė yra pagrįsta stipriųjų ir silpnųjų pusių bei galimybių ir grėsmių įvertinimu. Šios analizės pavadinimas sudarytas iš žodžių: stiprybė (*angl. Strengths*), silpnybė (*angl. Weaknesses*), galimybė (*angl. Opportunities*), grėsmė (*angl. Threats*).

Stiprybės ir silpnybės apima pagrindinius organizacijos strategijos kūrimo veiksnius, kurie gali išryškėti kaip išteklių analizės rezultatas. Tuo tarpu galimybės ir grėsmės yra pagrindiniai strategijos kūrimo veiksniai, kurie gali atsiskleisti kaip organizacijos išorinės aplinkos analizės rezultatas. SSGG analizės rezultatas gali būti pateikiamas kaip veiksnų sąrašas pagal anksčiau minėtas keturias dalis.

Pagal strateginio valdymo metodiką, kurios nauja redakcija patvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2021 m. balandžio 28 d. nutarimu Nr. 292, bei Kundrotienę ir Rekertą (2002), SSGG analizėje nagrinėjami strateginiai ryšiai (9 pav.).

Apibendrinant galima teigti, jog kokybinės analizės metodai – PEST ir SSGG – apima tokius išorinius veiksnius kaip politiniai, ekonominiai, socialiniai, technologiniai bei vidinius veiksnius, tokius kaip stiprybės, silpnybės, galimybės, grėsmės. Šie analizės metodai gali būti panaudojami numatant tobulintinas organizacijos sritis.



9 pav. SSG analizės strateginiai ryšiai

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal Strateginio valdymo metodiką ir Kundrotienę ir Rekertą (2002)

2.3. Tyrimo koncepcija

2.3.1. Tyrimo strategija

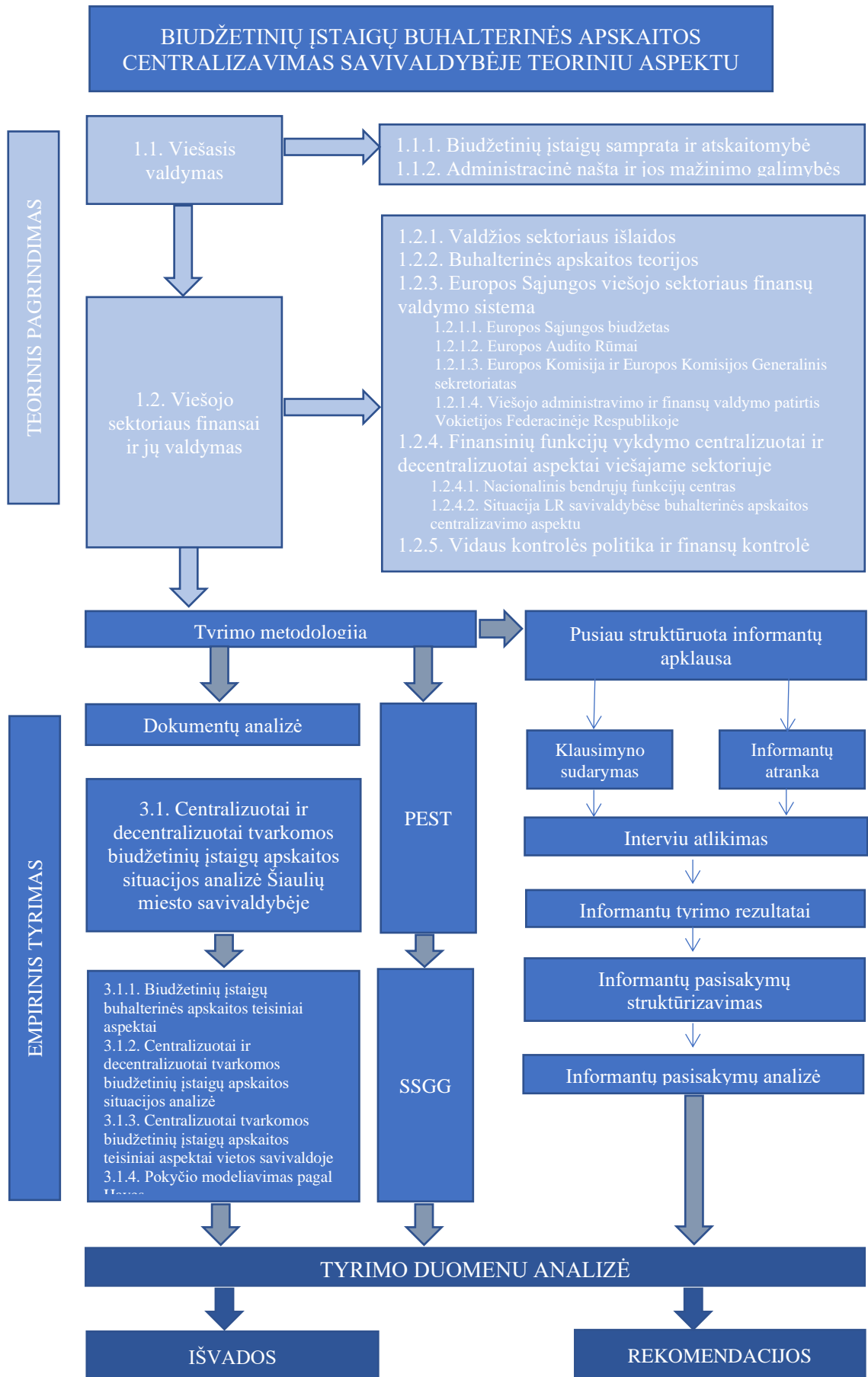
Kaip nurodo Novelskaitė (2012), terminą strategija galima apibūdinti kaip bendrąjį kovos arba kitokios veiklos planą, tokio plano kūrimą ir vykdymą. Tuo tarpu kalbant apie tyrimo strategiją, ją galima apibūdinti labai paprastai – tai tyrimo logika, kuri dažniausiai vartojama kokybinio tyrimo kontekste.

Magistro darbas rengiamas išskiriant tris jo dalis: teorinę, metodologinę ir tiriamąją. Rašto darbas pradedamas įvadu, o baigiamas išvadomis ir rekomendacijomis.

Siekiant atsakyti į magistro darbe iškeltus klausimus bei išnagrinėti tiriamą problemą, buvo pasirinkta kokybinio tyrimo metodologinė prieiga. Kaip nurodo Labanauskas (2019), kokybinio tyrimo atlikimas yra pakankamai lankstus mokslinis duomenų rinkimo, analizės ir interpretavimo, bendradarbiavimo su tiriamaisiais procesas. Kokybinis tyrimas leidžia apibrėžti problemą, suformuluoti pradines hipotezes, išskirti lemiamus faktorius (Bilevičienė, Jonušauskas, 2011).

Magistro darbe naudojama mokslinės literatūros ir straipsnių analizė, teisės aktų ir dokumentų turinio analizė. Išnagrinėjus mokslinius straipsnius, publikacijas ir dokumentus, atskleidžiami biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje aspektai. Tyrimui pasirinktas kokybinis tyrimo metodas, kuris pritaikytas: 1) teorinių mokslo šaltinių analizei; 2) teisės aktų ir dokumentų analizei; 3) informantų iš dalies struktūruoto interviu metodui. Vizuali darbo loginė schema pateikta 10 paveiksle.

Be jau minėtos mokslinės literatūros ir straipsnių analizės, teisės aktų ir dokumentų turinio analizės, magistro darbe, atliekant empirinį tyrimą ir atsižvelgiant į tyrimo tikslus, uždavinius ir objektą buvo pasirinkti iš dalies struktūruotas informantų interviu bei dokumentų analizės metodai. Iš dalies struktūruotas interviu buvo pasirinktas siekiant įvertinti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje situaciją ir pagrįsti šio centralizavimo tobulinimo galimybes. Dokumentų analizės metodas buvo naudojamas papildyti informacijos rinkimo būdus, siekiant sustiprinti ir papildyti kitais metodais gautus tyrimo duomenis. Šiame darbe dokumentų rinkinį sudaro teisės aktai, kurie reglamentuoja savivaldybės ir jai priklausančių įstaigų veiklos funkcijas, strateginiai ir kiti savivaldybės dokumentai, Europos Sąjungos ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės įsakymai ir kt.



10 pav. Magistro darbo loginė schema
Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Atsižvelgiant į tyrimo metu gautus rezultatus, buvo atliekama tyrimo duomenų analizė, kurio vėliau leido padaryti išvadas bei pateikti rekomendacijas.

2.3.2. Tyrimo problemų laukas

4 lentelė

Tyrimo problemų laukas

Problematis klausimas	Problemų laukas. Detalūs klausimai.	Tyrimo metodai ir instrumentai
1. Kokios teorinės ir faktinės prielaidos įgalina buhalterinės apskaitos centralizavimą vietos savivaldoje?	1.1. Kokie teoriniai šaltiniai ir teisinis reguliavimas įgalina buhalterinės apskaitos centralizavimą? 1.2. Kokie ekonominiai veiksniai lemia sprendimą įgyvendinti buhalterinės apskaitos centralizavimą? 1.3. Kokios yra atsakingų institucijų, kurių išvados ir rekomendacijos nulemia galimą sprendimą buhalterinės apskaitos centralizavimui? 1.4. Kokie teisės aktai įgalina vietos savivaldos institucijas priimti sprendimus susijusius su buhalterinės apskaitos centralizavimu?	Mokslinės literatūros ir dokumentų analizė
2. Kokios yra galimos biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje tobulinimo kryptys?	1.1. Koks ir kodėl buhalterinės apskaitos tvarkymo modelis yra efektyviausias/optimaliausias tvarkant biudžetinių įstaigų apskaitą centralizuotai? 1.2. Koks dokumentų perdavimo ir paskirstymo būdas yra efektyviausias bei užtikrinantis duomenų apsaugą? 1.3. Koks atsiranda papildomų administracinio pobūdžio funkcijų įstaigose vykdymas po centralizacijos?	Dokumentų turinio ir interviu rezultatų analizė

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

2.3.3. Interviu pristatymas, imtis, struktūra

Kaip nurodo Gaižauskaitė ir Valavičienė (2016), bendriausia prasme interviu yra apibūdinamas kaip bendravimo tarp tyrėjo, duomenų rinkėjo, ir tyrimo dalyvio, duomenų teikėjo, forma, o pokalbis vyksta užduodant klausimus ir į juos atsakant. Interviu metodas yra vienas iš efektyviausių kokybinių tyrimų metodų, kuriuo siekiama suvokti informantų patirtį, sužinoti jų nuomos tiriamu klausimu.

Šiam tyrimui pasirinktas iš dalies struktūruotas interviu, kuris sudaro galimybes atlikti interviu laisvesne forma, atsižvelgiant į informantų atsakymus, taip formuluojant kitą klausimą, siekiant atskleisti informanto nuomonę, jo žinias ir kt.

Informantų interviu buvo atliktas vadovaujantis sudarytu klausimynu (3 priedas). Pirmiausia buvo siekiama išsiaiškinti, kokia informantų nuomonė, kada viešieji finansai yra efektyviau naudojami, ar buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai ir kada yra efektyviau panaudojami žmogiškieji ištekliai tvarkant buhalterinę apskaitą – centralizuotai ar decentralizuotai. Kaip nurodama literatūroje, sėkmingai įgyvendinus buhalterinės apskaitos centralizaciją ir taikant vienodus standartus, galima pasiekti masto ekonomijos efektą – kai sumažėja centralizuojamai sričiai išlaikyti reikalingos lėšos, veikla tampa skaidresnė, lengviau ir efektyviau kontroliuojama ir valdoma, taip pat taikant vienodus standartus, sumažėja klaidų tikimybė. Taip pat svarbu paminėti, jog viešasis sektorius dauguma atvejų yra išlaikomas iš surenkamų mokesčių, kuriuos sumoka Lietuvos Respublikos mokesčių mokėtojai – šalies gyventojai, todėl šios viešosios lėšos turi būti naudojamos kuo efektyviau, kad patiriant mažiausias sąnaudas, būtų pasiektas maksimalus rezultatas (nauda). Kartu siekiant sumažinti viešųjų finansų sąnaudas bei optimaliai naudoti viešojo sektoriaus žmogiškuosius išteklius gali būti pasitelkiama centralizacija.

Kaip jau buvo minėta anksčiau, sėkmingai įgyvendinus centralizaciją galima pasiekti masto ekonomijos efektą, tačiau Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcijoje (2018) taip pat minima, jog per visą centralizacijos laikotarpį pasiektas ekonominis efektas bus nevienodas ir pirmaisiais centralizavimo metais jis gali būti neigiamas, nes Šiaulių miesto savivaldybė patirs tam tikrų sąnaudų susijusių su įstaigose dirbusių buhalterinės apskaitos darbuotojų atleidimu (bus mokamos išėtinės išmokos ir kompensacijos) bei naujo darinio, kuris vykdys centralizuotos buhalterinės apskaitos funkciją, įsteigimu. Todėl informantų buvo klausiama, kokius galėtumėte įvardinti teigiamus ir neigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai.

Daujotaitė, Giriūnas, Giriūnienė, Miškinis, Vinauskienė, Adomavičiūtė (2015) nurodo, jog finansų kontrolė turi labai didelę reikšmę tiek siekiant skaidriai valdyti viešuosius ir privačius finansus, tiek stiprinti šalies ekonomiką ir didinti visuomenės gerovę, nes padeda užtikrinti, kad finansai būtų tvarkomi pagal galiojančius įstatymus ir atitinkamus standartus, kad jie būtų apsaugoti, teisingai apskaitomi ir ekonomiškai, efektyviai bei rezultatyviai naudojami pagal tikslinę paskirtį. Tokios idėjos aptinkamos ir Šiaulių miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos 2020 m. liepos 15 d. išvada Nr. KV-6. Tad informantų buvo klausiama – kaip manote, ar finansų kontrolė efektyviau ir skaidriau yra vykdoma buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai?

Atlikus PEST ir SSGG analizes, susipažinus su Šiaulių miesto savivaldybės tarybos Kontrolės komiteto 2021-11-10 protokolu, informantų buvo klausiama su kokiais papildomais iššūkiais yra susiduriama pradėjus buhalterinę apskaitą tvarkyti centralizuotai ir kokius galėtumėte įvardinti privalumus ir trūkumus, kai centralizuotos buhalterinės apskaitos funkcijas vykdo juridinio asmens padalinys, o ne atskira centralizuotos buhalterinės apskaitos įstaiga.

Siekiant įgyvendinti išsikeltą tikslą, t. y. suformuoti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje tobulinimo strategines kryptis bei vieną iš uždavinių – informantų iš dalies struktūruoto interviu metodu įvertinti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje situaciją ir pagrįsti šio centralizavimo tobulinimo galimybes, informantų buvo klausiama, kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes šiais aspektais: personalo valdymo ir apskaitos, viešųjų pirkimų vykdymo, dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo.

Tyrimui atlikti buvo pasirinkti 7 informantai (5 lentelė), kurie atstovauja 4 sritis, susijusias su centralizuotos buhalterinės apskaitos vykdomomis funkcijomis, tai: 1) savivaldybės administracija; 2) kontrolė ir auditas; 3) centralizuotos buhalterinės apskaitos paslaugų gavėjai (įstaigos); 4) centralizuotos buhalterinės apskaitos padalinio atstovai. Visi informantai turi aukštąjį išsilavinimą, o didesnioji dalis informantų turi ne žemesnį nei magistro arba jam prilyginamą kvalifikacinį laipsnį. Visi informantai geranoriškai sutiko dalyvauti atliekamame tyrime.

Atliekant kokybinio tyrimo analizę, informantai buvo užkoduojami kodais (A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7), kurie neatitiko 3 lentelėje pateiktos eilės tvarkos, taip siekiant išlaikyti informantų teiginių konfidencialumą.

Iš dalies struktūruoti interviu buvo atliekami 2021 m. lapkričio – gruodžio mėnesį. Interviu buvo vykdomi iš anksto suderintu laiku naudojantis „Zoom“ programa, atsižvelgiant į šalyje susidariusią nepalankią epidemiologinę situaciją. Didžioji dalis interviu vyko informantų pietų pertraukos metu arba jau po darbo valandų. Visi interviu dalyvavę informantai iš anksto buvo

supažindinami su tyrimo tikslais ir uždaviniais, o el. paštu buvo nusiunčiamos iš dalies struktūruoto interviu klausimų gairės. Interviu trukmė vyravo nuo 14 min. iki 42 min.

5 lentelė

Informantų sąrašas

Informanto darbo vieta	Pareigos	Darbo patirtis viešajame sektoriuje	Išsilavinimas
Šiaulių miesto savivaldybės administracija	Vienas iš vadovų	35	Aukštasis
Šiaulių miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnyba	Atstovas	10	Aukštasis
Šiaulių miesto savivaldybės Centralizuotas vidaus audito skyrius	Atstovas	10	Aukštasis
Šiaulių miesto savivaldybės Švietimo centro Centralizuotos buhalterinės apskaitos padalinys	Vienas iš vadovų	40	Aukštasis
Šiaulių X progimnazija	Direktorius	20	Aukštasis
Šiaulių Y lopšelis - darželis	Direktorius	22	Aukštasis
Socialinių paslaugų įstaigos	Direktorius	27	Aukštasis

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Siekiant kuo tiksliau surašyti interviu metu surinktus duomenis bei vadovaujantis kokybiniais tyrimams keliamais reikalavimais, interviu buvo įrašomas „Zoom“ programos pagalba (vaizdo ir garso įrašas), prieš tai atsiklausiant kiekvieno informanto sutikimo.

Po kiekvieno atlikto interviu buvo atliekama interviu transkripcija, kurios metu buvo sąmoningai atsisakoma perteklinės, ne su tyrimu susijusios informacijos. Visi tyrime dalyvavę informantai išreiškė norą susipažinti su interviu transkripcija, kuri buvo išsiunčiama jiems el. paštu. Interviu protokolai pateikiami 4-10 prieduose.

Vienas iš kokybinių tyrimų metodų yra turinio arba kontentinė (*content analysis*) analizė. Kontentinė arba turinio analizė – tai metodas, kurio metu yra analizuojami tekstinę, vizualinę ar garsinę formą turintys duomenys. Kaip nurodo Bitinas (2013) klasikinės turinio arba kontentinės analizės vienetas yra mažiausias teksto komponentas. Teksto struktūros lygmeniu tokie vienetai gali būti žodžiai, sakiniai, teksto ištraukos ir pan.; analizės lygmeniu – asmuo, institucija, žiniasklaidos publikacija, teksto turinio kokybinis įvertis ir kt.

Kliukevičiūtė ir Malinauskas (2012) pažymi, kad turinio analizė yra validus metodas, leidžiantis padaryti specifines išvadas remiantis analizuojamu tekstu, t. y. kokybinė turinio analizė apima keturis etapus:

1. daugkartinį teksto skaitymą/klausimą,
2. manifestinių kategorijų išskyrimą remiantis „raktiniais“ žodžiais,
3. kategorijų turinio skaidymą į subkategorijas,
4. kategorijų ir subkategorijų interpretavimą bei pagrindimą.

Remiantis turinio analize, interviu metu gauta transkribuota medžiaga buvo skaitoma ir išskiriamos kategorijos, kurios vėliau suskaidytos į subkategorijas. Detaliau tai aprašoma 3.3. skyrelyje Informantų interviu rezultatai.

2.3.4. Tyrimo etika

Kalbant apie tyrimo etiką, magistro darbe vadovaujamosi šiais Rupšienės (2007) išskirtais tyrimo etikos principais:

1. *pagarbos asmens privatumui principas*. Kaip nurodo Rupšienė (2007), privatumo poreikis yra susijęs su individualia tyrimo dalyvio nuostata, kiek kiti apie jį turi arba neturi žinoti, ir su tuo, kiek asmuo fiziškai, emociškai arba intelektualiai atsiveria. Todėl tyrėjas turi jautriai vertinti savo įgaliojimus ir vengti bet kokio spaudimo, nediskriminuoti tyrimo dalyvių dėl jų pažiūrų, rasės, tautybės, lyties ar religijos;
2. *konfidencialumo ir anonimiškumo principas*. Konfidencialumas užtikrina, kad informacija apie tyrimo dalyvius ir nagrinėjamą medžiagą bus prieinama tik tyrėjui. Taip pat mokslinio tyrimo konfidencialumas susijęs su anonimiškumu. Anonimiškumas atspindi, kiek informacijos apie tyrimo dalyvius lieka neaiškios, arba nežinomos. Kuo mažiau žinoma apie informacijos šaltinį, t. y. apie tyrimo dalyvį, tuo sunkiau jį identifikuoti, tai reiškia – tuo didesnis anonimiškumas jam užtikrinamas (Rupšienė, 2007);
3. *geranoriškumo ir nusiteikimo nekenkti tiriamam asmeniui principas*. Geranoriškumo ir nusiteikimo nekenkti asmeniui principas grindžiamas tyrėjo pagarba asmens privatumui. Todėl siekiama užtikrinti konfidencialumą ir apsaugoti asmenį nuo galimos fizinės, psichinės, socialinės žalos (Rupšienė, 2007);
4. *teisingumo principas*. Anot Rupšienės (2007), teisingumo principas paremtas lygių teisių, arba lygių galimybių, nuostata. Tyrėjas turi užtikrinti, kad tiriamieji įsitrauktų į tyrimą savo noru ir nebūtų varžomi ar išnaudojami.

Prieš atliekant interviu, tyrimo dalyviai buvo supažindami su tyrimo tikslais, uždaviniais. Tyrimo dalyviai buvo kviečiami geranoriškai dalyvauti tyrime, o atliekant interviu jie galėjo bet kada jį nutraukti, atsisakyti tęsti. Tyrimo autorius garantavo ne tik informantų, bet ir gautos informacijos saugojimo ir naudojimo konfidencialumą.

Apibendrinant galima teigti, jog analizuojant duomenis ir rengiant baigiamąjį darbą, privalu ne tik apsaugoti interviu dalyvių tapatybes nuo viešinimo, bet ir korektiškai pateikti tyrimo rezultatus. Kaip nurodo Gaižauskaitė, Valavičienė (2016), tai reiškia, kad apdorodamas ir analizuodamas interviu duomenis tyrėjas privalo juos nuasmeninti: t.y. pakeisti tyrimo dalyvių vardus arba priskirti jiems kodus; pateikiant interviu citatas išimti informaciją, kuri leistų identifikuoti konkretų asmenį. Autorės nurodo, jog būtina ne tik pakeisti konkrečius pavadinimus ar vardus, tačiau net ir kontekstą, jeigu remiantis juo yra galimybė atkurti įvykius ir taip identifikuoti patį asmenį.

3. TYRIMO REZULTATŲ ANALIZĖ

3.1. Centralizuotai ir decentralizuotai tvarkomos biudžetinių įstaigų apskaitos situacijos analizė Šiaulių miesto savivaldybėje

Beveik visų Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų, kurių savininko teises įgyvendinanti institucija yra Šiaulių miesto savivaldybė, buhalterinė apskaita ne vieną dešimtmetį buvo tvarkoma decentralizuotai. Remiantis Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcijos (2018) duomenimis, kiekviena Šiaulių miesto savivaldybei pavaldi biudžetinė įstaiga savo buhalterinę apskaitą organizuodavo ir vykdavo savarankiškai, o už įstaigos asignavimų valdymą, buhalterinės apskaitos tvarkymą ir finansinę atskaitomybę, remiantis Lietuvos Respublikos teisės aktų reikalavimais, buvo atsakingas įstaigos vadovas ir įstaigos vyr. buhalteris. Atkreiptinas dėmesys, kad Šiaulių miesto savivaldybės administracijos atsakingi asmenys, priimdami ir tikrindami įvairias Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių įstaigų ataskaitas, biudžeto vykdymo bei finansinių ataskaitų rinkinius ir jų aiškinamuosius raštus, ne retai nustatydavo reikšmingų klaidų ir neatitikimų, kurių galimai būtų galima išvengti standartizavus ir centralizuotai valdant buhalterinės apskaitos tvarkymo procesą. Minėtoje koncepcijoje teigiama, kad kai kuriais atvejais biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkiniai ir kita buhalterinės apskaitos informacija, atsakingiems asmenims ar institucijoms buvo teikiamos pavėluotai, ne retai neatitikdavo nustatytų Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatytų formų ir kitų finansinei atskaitomybei keliamų reikalavimų, o šiose ataskaitose pateikiami duomenys dažnu atveju neatitikdavo ir viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų keliamų reikalavimų. Šiaulių miesto savivaldybės tarybai svarstant galimybę buhalterinę apskaitą pavaldžiose biudžetinėse įstaigose organizuoti centralizuotai, buvo atlikta centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžiose biudžetinėse įstaigose analizė bei Šiaulių miesto savivaldybės tarybai buvo pristatyta anksčiau minėta optimizavimo koncepcija. Ieškoti galimų sprendimų susijusių su biudžetinių įstaigų finansų valdymu ir buhalterinės apskaitos centralizavimu nulėmė poreikis tobulinti Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkymo kokybę, kuri remiantis Šiaulių miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos bei Šiaulių miesto savivaldybės administracijos Centralizuoto vidaus audito skyriaus išvadomis ne visais atvejais atitikdavo Lietuvos Respublikos teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinę apskaitą nuostatas. Tęsiant toliau, koncepcijoje buvo įvardintas nepakankamas Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų turimos programinės įrangos buhalterinės apskaitos tvarkymui lygis, kadangi kaip teigiama centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcijoje, (2018), įstaigos naudodavo įvairias skirtingas buhalterinės apskaitos programas, arba nenaudodavo jų visai ir buhalterinę apskaitą tvarkydavo rankiniu būdu. Ne mažiau svarbus buvo minimas poreikis optimizuoti ir gerinti Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų veiklą eliminuojant pašalines jų vykdomas administracinio pobūdžio funkcijas, tokias kaip buhalterinė apskaita. Tokiu būdu, būtų siekiama, kad įstaigos galėtų orientuotis į pagrindines savo vykdomas funkcijas ir teikiamas paslaugas. Pabaigai, bene svarbiausias buvo poreikis efektyviau valdyti viešuosius finansus ir žmogiškuosius išteklius bei pasiekti maksimalų ekonominį efektą, sumažinant ir tokiu būdu optimizuojant buhalterinės apskaitos specialistų etatų skaičių (Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcija, 2018).

3.1.1. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos teisiniai aspektai

Buhalterinė apskaita – tai ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją, reikalingą ekonominiams sprendimams priimti, finansinei atskaitomybei sudaryti (Vainienė, 2006).

Biudžetinės įstaigos (viešojo sektoriaus subjektai) taip pat kaip ir kiti juridiniai asmenys, turi prievolę tvarkyti buhalterinę apskaitą vadovaujantis Lietuvos Respublikos teisės aktų, reglamentuojančių finansų valdymą ir buhalterinę apskaitą, reikalavimais. Yra ne vienas teisės aktas reglamentuojantis biudžetinių įstaigų apskaitos organizavimą. Vieni iš pagrindinių teisės aktų, kuriais biudžetinės įstaigos privalo vadovautis tvarkydami buhalterinę apskaitą tiek decentralizuotai, tiek ir centralizuotai pateikiami 6 lentelėje.

6 lentelė

Pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys biudžetinę apskaitą

Teisės aktas	Paskirtis
Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas	Reglamentuoja asmenų turtinius santykius ir su šiais santykiais susijusius asmeninius neturtinius santykius, taip pat šeimos santykius. Įstatymų nustatytais atvejais Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas taip pat reglamentuoja ir kitokius asmeninius bet neturtinius santykius.
Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymas	Reglamentuoja biudžetinių įstaigų steigimą, pertvarkymą, pabaigą, veiklą ir valdymą, jei kiti specialieji biudžetinių įstaigų veiklą reglamentuojantys įstatymai nenustato kitaip.
Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas	Taikomas viešojo sektoriaus subjektams ir nustato viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinio, biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio ir metinės veiklos ataskaitos parengimo reikalavimus ir atsakomybę už jų parengimą, pateikimą ir paskelbimą.
Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas	Reglamentuoja ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų, išteklių ir mokesčių fondų, Lietuvos Respublikos investicijų įstatyme nurodytų fondų arba finansinių priemonių, kai fondų fondas nesteigiamas, pensijų fondų, investicinių fondų, ūkininkų ūkių, gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla (nuolatinių Lietuvos gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla, ir nenuolatinių Lietuvos gyventojų, veikiančių per nuolatinę bazę Lietuvos Respublikoje), užsienio juridinių asmenų filialų ir atstovybių, esančių Lietuvos Respublikoje, turto, nuosavo kapitalo, finansavimo sumų, įsipareigojimų buhalterinę apskaitą, jos organizavimą ir tvarkymą.
Lietuvos Respublikos Finansų ministro patvirtinti viešojo sektoriaus apskaitos standartai	Įgyvendinant Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą buvo parengti 28 viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (VSAFAS). VSAFAS skaičius gali keistis, priklausomai nuo tarptautinių, Europos Sąjungos ir Lietuvos Respublikos teisės aktų pasikeitimų. VSAFAS nuostatos tikslinamos pastebėjus trūkumus pateiktose finansinėse ataskaitose, taip pat atsižvelgiant į viešojo sektoriaus subjektų teikiamus klausimus, kad visi viešojo sektoriaus subjektai vienodai suprastų ir vienodai taikytų VSAFAS, bei galėtų viešojo sektoriaus apskaitos bei ataskaitų konsolidavimo informacinėje sistemoje susiderinti tarpusavio operacijas, kas suteiktų galimybę pagerinti viešojo sektoriaus subjektų tiek finansinių ataskaitų rinkinių, tiek konsoliduotųjų finansinių ataskaitų kokybę. Iš esmės VSAFAS paskirtis yra detalizuoti buhalterinės apskaitos nuostatas, ūkinių operacijų korespondencijas kurios yra taikomos ilgalaikiam ir trumpalaikiam turtui, finansavimo sumoms, įsipareigojimams, grynajam turtui bei kitiems segmentams apskaityti ir atvaizduoti finansinėse ataskaitose.
Lietuvos Respublikos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. Nr. 488 nutarimas „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“.	Reglamentuoja centralizuotą buhalterinės apskaitos organizavimą, kai viešojo sektoriaus subjekto buhalterinę apskaitą organizuoja ne pats viešojo sektoriaus subjektas ar subjektai, o centralizuotos apskaitos įstaiga – kaip ir nutarimas apibrėžia, kad tai biudžetinė įstaiga, kuriai yra perduotas viešojo sektoriaus subjekto ar subjektų apskaitos tvarkymas. Šiame nutarime yra apibrėžiamos centralizuotos buhalterinės apskaitos procese dalyvaujančių šalių ir atsakingų asmenų funkcijos, teisės ir pareigos. Taip pat, šiuo teisės aktu yra nustatomi terminai, patvirtinama tipinė buhalterinės apskaitos organizavimo sutarties sudaromos tarp šalių forma ir turinys, bei apskaitai tvarkyti reikalingų dokumentų sąrašas.

Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo Nr. VIII-729 pakeitimo įstatymas	Nustato valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo tvarką ir sąlygas, valstybės ir savivaldybių institucijų įgaliojimus šioje srityje tiek, kiek to nereglamentuoja kiti šio turto valdymo ir (ar) naudojimo, ir (ar) disponavimo juo įstatymai. Šiuo nutarimu vadovaujasi viešojo sektoriaus subjektai valdydami valstybės ar savivaldybės turta, bei priimdami atitinkamus sprendimus susijusius su šio turto disponavimu, perdavimu, nurašymu, pardavimu ir pan.
Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas	Pagrindinė paskirtis – nustatyti valstybės biudžeto ir savivaldybės biudžeto turinį, šių biudžetų pajamų sudarymo ir asignavimų naudojimo teisinius pagrindus, taip pat skaidraus biudžetų rengimo, tvirtinimo, vykdymo, vertinimo ir kontrolės pagrindines nuostatas, procedūras, poveikį visam valdžios sektoriui, asignavimų valdytojų pareigas, teises ir atsakomybę. Įstatymo nuostatos turi ypatingą svarbą viešojo sektoriaus subjektų vadovams, kurie yra asignavimų valdytojai ir turi su asignavimų valdymu susijusias teises ir pareigas. Šis įstatymas yra ne mažiau aktualus ir Lietuvos Respublikos savivaldybių administracijoms, kadangi juo remiantis yra vykdomas strateginis planavimas ir finansų valdymas.
Lietuvos Respublikos Finansų ministro patvirtinta pajamų ir išlaidų klasifikacija	Ši klasifikacija yra tvirtinama remiantis Lietuvos Respublikos biudžeto sandoros įstatymo nuostatomis. Klasifikacijos paskirtis yra apibrėžti, kokiems tikslams gali būti naudojami valstybės ar savivaldybės asignavimai. Šiame klasifikatoriuje yra detalai nustatoma, kokiam ekonominės klasifikacijos išlaidų straipsniui turi būti priskiriamos konkrečios išlaidos, kaip pvz. pajamos, išlaidos, dotacijos, išlaidos darbo užmokesčiui, socialiniam draudimui, ryšiams, kvalifikacijos kėlimui, ilgalaikiam turtui, kitoms prekėms ir paslaugoms. Asignavimų valdytojai, naudodami valstybės ar savivaldybės asignavimus, vadovaujasi Lietuvos Respublikos biudžeto sandoros įstatymo nuostatomis, Lietuvos Respublikos Finansų ministro patvirtinta pajamų ir išlaidų klasifikacija, savivaldybės tarybos priimamais sprendimais susijusiais su asignavimų naudojimu ir kitais Lietuvos Respublikos teisės aktais reglamentuojančiais asignavimų valdymą.
Vyriausybės, Savivaldybių tarybų, administracijų priimami teisės aktai, bei kiti teisės aktai reglamentuojantys buhalterinės apskaitos tvarkymą.	Šiaulių miesto savivaldybės atveju, Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių įstaigų vadovai, kaip asignavimų valdytojai papildomai vadovaujasi Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2020 m. birželio 4 d. sprendimu Nr. T-218 „Dėl Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2006 m. Kovo 30 d. Sprendimo Nr. T-67 „Dėl Šiaulių miesto savivaldybės biudžeto asignavimų administravimo, biudžeto vykdymo ir atskaitomybės tvarkos aprašo patvirtinimo“ pakeitimo, kuris nustato asignavimų valdymą, persikirstymą, paraiškų pinigams teikimą, atskaitomybę ir jos teikimo terminus bei kitas procedūras, kurių privalo laikytis Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių įstaigų vadovai, kaip asignavimų valdytojai.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal galiojančius teisės aktus

Be aukščiau paminėtų teisės aktų, biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita negalėtų būti teisiškai tvarkingai atliekama. Šie teisės aktai yra nuolat peržiūrimi, leidžiami jų pakeitimai, kuriuos kiekviena įstaiga ir jos vadovas, kaip asignavimų valdytojas sistemingai sekti ir jais vadovautis.

Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaitą, vadovaujantis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo nuostatomis gali tvarkyti įstaigos vyr. buhalteris (arba buhalteris) arba apskaita gali būti tvarkoma centralizuotai. Įstaigos buhalteris privalo laikytis ne tik buhalterinę apskaitą ir atskaitomybę reglamentuojančiais Lietuvos Respublikos teisės aktais, bet ir buhalterių profesionalų etikos kodekso kuris yra patvirtintas Lietuvos auditorių rūmų (2005) nuostatomis. Lietuvos auditorių rūmų buhalterių profesionalų etikos kodeksas, yra parengtas remiantis Tarptautinės buhalterių federacijos Tarptautinių etikos normų buhalteriams valdybos parengtais ir patvirtintais profesinės etikos principais. Tarptautinė buhalterių federacija yra pasaulinė buhalterių profesinė organizacija. Šios organizacijos tikslas yra tarnauti visuomenės interesams. Organizacija vykdydama savo veiklą prisideda prie buhalterio profesijos stiprinimo, bei prie stiprios tarptautinės ekonomikos vystymosi. Pagal 2021 m. Lietuvos auditorių rūmų skelbiamus duomenis (www.lar.lt) jos narėmis buvo 175 profesinės buhalterių organizacijos iš 130 šalių. Šiose 175 organizacijose dirba švietimo, valstybės tarnybos, pramonės bei prekybos sektorių buhalteriai. Tarptautinė buhalterių federacija nustato tarptautinius etikos, audito ir užtikrinimo užduočių, buhalterių profesionalų mokymosi ir viešojo sektoriaus apskaitos standartus bei leidžia rekomendacijas dėl jų įgyvendinimo. Pabrėžtina, kad

Tarptautinė buhalterių federacija taip pat ir skatina aukštos kvalifikacijos buhalterius profesionalus už jų pasiekimus. Buhalterių profesionalų etikos kodekse yra įtvirtinami ir apibrėžiami sąžiningumo, objektyvumo, konfidencialumo, profesinės kompetencijos ir profesionalaus elgesio normos ir principai, kuriais savo darbe turi vadovautis buhalteris profesionalas. Buhalteriu profesionalu save gali laikyti asmuo, kuris yra Lietuvos arba kitos Europos Sąjungos valstybės narės auditorius ir (arba) buhalterius vienijančios profesinės organizacijos (priklausančios Tarptautinei buhalterių federacijai), narys (Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas, 2019).

Už teisiškai reglamentuotos apskaitos tvarkymą atsako ne tik įstaigos buhalteris, bet ir ūkio subjekto vadovas (direktorius) kaip asignavimų valdytojas, kuris pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (2019) nuostatas turi parinkti apskaitos politiką, įgyvendinti ją atsižvelgdamas į konkrečias sąlygas, veiklos pobūdį ir vadovautis tarptautiniais apskaitos standartais, viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais bei kitais teisės aktais, reglamentuojančiais apskaitą ir finansinę atskaitomybę.

Apibendrinant galima teigti, kad buhalterinės apskaitos įstatymas savo paskirtimi yra pagrindinis teisės aktas, kuris nustato buhalterinės apskaitos tvarkymą Lietuvoje. Šiame įstatyme yra apibrėžiamos su buhalterine apskaita susijusios sąvokos, terminai, atsakomybės, apskaitos politikai ir sąskaitų planui keliami reikalavimai, kitos teisės ir pareigos. Apibendrinant galima teigti, jog vertinant biudžetinių įstaigų apskaitos tvarkymą decentralizuotai ir centralizuotai teisiniu aspektu, esminių skirtumų nėra, kadangi tiek tvarkant apskaitą decentralizuotai, tiek centralizuotai, būtina laikytis teisės aktų reikalavimų, išskyrus atvejį, kai apskaita yra tvarkoma centralizuotai. Šiuo atveju atsiranda papildomas teisinis reguliavimas, kurį nustato Lietuvos Vyriausybė ir kuriuo reikia vadovautis tvarkant apskaitą centralizuotai (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. Nr. 488 nutarimas „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“).

3.1.2. Centralizuotai ir decentralizuotai tvarkomos biudžetinių įstaigų apskaitos situacijos analizė vietos savivaldos aspektu

Kaip teigia Mikulskienė (2013), viešojo sektoriaus paskirtis yra teikti viešąsias paslaugas (viešąsias gerybes) piliečiams. Kadangi viešasis sektorius dauguma atvejų yra išlaikomas iš surenkamų mokesčių, kuriuos sumoka mokesčių mokėtojai – šalies gyventojai, todėl šios viešosios lėšos turi būti naudojamos kuo efektyviau, kad patiriant mažiausias sąnaudas, būtų pasiektas maksimalus rezultatas (nauda).

Vienas iš atvejų, kada galima tikėtis sumažinti administracinę naštą, viešųjų finansų sąnaudas bei optimaliai naudoti viešojo sektoriaus žmogiškuosius išteklius yra centralizacija. Centralizacija – tai ko nors kaupimas, koncentravimas vienoje vietoje; vadovavimo ar valdymo sutelkimas viename centre (Lietuvių kalbos žodynas, 2020).

Kalbant apie buhalterinės apskaitos centralizaciją, tikėtina, kad sėkmingai ją įgyvendinus ir standartizavus funkcijas, galima pasiekti masto ekonomijos efektą – kai sumažėja centralizuojamai sričiai išlaikyti reikalingos lėšos, o dėl vieningos apskaitos sistemos ir duomenų prieinamumo ir palyginamumo veikla tampa skaidresnė, lengviau ir efektyviau kontroliuojama ir valdoma, taip pat taikant vienodus buhalterinės apskaitos standartus bei automatizuojant kai kurias atliekamas operacijas, sumažėja klaidų tikimybė.

Iki 2020 m. sausio 1 d. beveik visų Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita buvo tvarkoma decentralizuotai, išskyrus kelių, pavienių įstaigų, kurių buhalterinė apskaita jau buvo tvarkoma centralizuotai Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro.

Šiaulių miesto savivaldybė, siekdama, kad būtų užtikrintas Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (2019), Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo (2020), viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų (VSAFAS) ir kitų teisės aktų reglamentuojančių buhalterinę apskaitą laikymasis, nuolat investuodavo Šiaulių miesto savivaldybės biudžeto lėšas siekiant pagerinti esamą buhalterinės apskaitos situaciją, deja, ne visose biudžetinėse įstaigose pavyko pasiekti teigiamų rezultatų buhalterinės apskaitos tvarkymo srityje. Kaip nurodoma 2018 m. Šiaulių miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos atliktų auditų ir patikrinimų ataskaitose ir išvadose, ne retai pasitaikydavo atvejų, kai biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkiniai bei kitos ataskaitos atsakingoms institucijoms, tame tarpe ir Šiaulių miesto savivaldybės administracijai, būdavo pateikiamos pavėluotai, neatitikdavo Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatytų reikalavimų ir patvirtintų formų, o buhalterinės apskaitos duomenys neatitikdavo VSAFAS nuostatų. (Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcija, 2018).

Dalis įstaigų, tvarkydamos buhalterinę apskaitą, nenaudodavo naujai įdiegtų ir apskaitos tvarkymui pagal VSAFAS pritaikytų finansų valdymo ir apskaitos sistemų, o kai kuriais atvejais apskaitą tvarkydavo naudodamos buhalterinės apskaitos tvarkymui pagal VSAFAS nepritaikytų programų arba naudodavo „Microsoft Office“ paketo „Excel“ programą. Taip pat, buvo nustatyta, kad dalis kitų įstaigų dubliuodavo atliekamas buhalterines apskaitos funkcijas, buhalterinę apskaitą tvarkydamos keliose skirtingose finansų valdymo ir apskaitos programose. Buvo padaryta prielaida, kad Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita galėtų būti tvarkoma vienodai, savalaikiai, sistemingiau, efektyviau ir tiksliau, jeigu būtų užtikrintas vienodų standartų taikymas (centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcija (2018).

Kaip nurodoma centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcijoje (2018), pirmiausia buvo iškelta idėja, jog reikia taupiai ir efektyviai naudoti viešuosius išteklius (tiek finansinius, tiek ir žmogiškuosius). Taip pat priimtas sprendimas, jog buhalterinei apskaitai turi būti taikomi vienodi standartai, o tai kartu mažina ir klaidų tikimybę, bei iškelta idėja, jog centralizavus biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą, jų apskaita taps skaidresnė, o informacija taps labiau prieinama atsakingiems asmenims ir institucijoms.

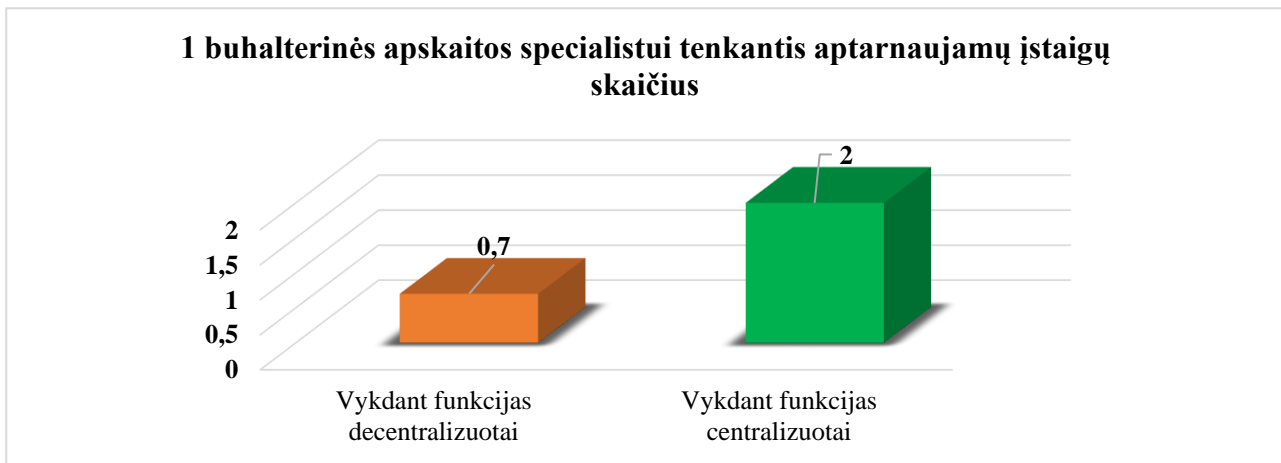
Siekiant išsiaiškinti esamą situaciją Šiaulių miesto biudžetinėse įstaigose, buvo būtina surinkti duomenis iš Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų, kurie leistų palyginti centralizuotai ir decentralizuotai tvarkomų buhalterijų apskaitos efektyvumą. Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centras, pasamdė šiai paslaugai atlikti kitą privataus sektoriaus subjektą, kuris reikiamų duomenų surinkimui pasirinko apklausos metodą ir Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinėms įstaigoms pateikė anketas internetu. Duomenų pagal anketose nurodytą informaciją rinkimas vyko 2018 m. balandžio 17 – 2018 m. gegužės 11 dienomis. Buvo planuota apklausti ir duomenis surinkti iš visų Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų, kurių buhalterinė apskaita buvo tvarkoma decentralizuotai (Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto

savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcija (2018)).

Surinkus visą reikalingą informaciją ir atliekant gautų atsakymų analizę, paaiškėjo, kad į anketos klausimus atsakymus, kuriuos būtų galima vertinti, pateikė 87 įstaigos. Iš šių 87 informaciją pateikusių įstaigų buvo vertinami 5 kultūros įstaigų, 3 socialinės paramos įstaigų, 8 sporto įstaigų ir 71 švietimo įstaigos (29 ikimokyklinių įstaigų, 2 pradinių mokyklų, 1 pagrindinės mokyklos, 13 progimnazijų, 11 gimnazijų, 5 specialiųjų mokyklų, 8 neformaliojo vaikų švietimo mokyklų ir 2 savivaldybės švietimo pagalbos įstaigų) duomenys (Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcija, 2018). Vertinant gautus iš Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžių biudžetinių įstaigų surinktus duomenis, buvo siekiama atlikti Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų personalo, buhalterinės apskaitos tvarkymo procese naudojamų programinės įrangos bei kitų informacinių technologijų resursų ir buhalterinės apskaitos tvarkymo procesų analizę.

Atliekant analizę buvo vertinami 2015–2017 m. įstaigų rodikliai ir duomenys. Buvo vertinami Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų administracijos darbuotojų skaičius ir etatai pagal vykdomas funkcijas, mokinių ir paslaugų gavėjų skaičiaus kitimo tendencijos, buhalterinę apskaitą tvarkančių darbuotojų skaičius, etatai, pasiskirstymas pagal pareigybes ir santykis, tenkantis vienai Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinei įstaigai. Papildomai buvo vertinamas Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų darbuotojų, tvarkančių buhalterinę apskaitą amžius, gaunamas darbo užmokestis, patiriamos kvalifikacijos kėlimo sąnaudos, darbo stažas, išsilavinimas ir kiti rodikliai. Buvo analizuojamos ir papildomos, biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą tvarkančių darbuotojų atliekamos funkcijos ir kiti reikšmingi su buhalterinės apskaitos tvarkymu susiję duomenys (Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcija, 2018).

Atlikus aukščiau išvardintų duomenų analizę buvo nustatyta, kad vienoje Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinėje įstaigoje, kurioje buhalterinė apskaita buvo tvarkoma decentralizuotai, vidutiniškai buhalterinės apskaitos funkcijas vykdė 1,44 specialisto etato, o vienas Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžios įstaigos decentralizuotos buhalterinės apskaitos specialisto etatas aptarnauja tik 0,7 biudžetinės įstaigos. Lyginant su centralizuotai tvarkomų biudžetinių įstaigų, kur vienas buhalterinės apskaitos specialistas aptarnauja 2 įstaigas (skirtumas apie 2,9 karto). Iš atliktos analizės buvo galima daryti prielaidą, kad visos Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžios biudžetinės įstaigos galėtų dirbti turėdamos tik vieną buhalterijos darbuotoją, kuris turėtų galimybę dirbti pilnu etatu arba šiek tiek didesniu nei 1,0 etatu (Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcija, 2018).



11 pav. Vienam buhalterinės apskaitos specialistui tenkantis aptarnaujamų įstaigų skaičius
Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepciją, 2018

Pagal centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcijoje pateiktus duomenis (2018), Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžiuose biudžetinėse įstaigose, ypač atsakingoje vyriausiojo buhalterio pozicijoje, pagal gautus iš Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų duomenis, dirbo vyresnio amžiaus darbuotojai, kurių vidutinis amžius – 49 metai, o beveik 7 proc. darbuotojų, remiantis koncepcijos duomenimis – jau sulaukę pensinio amžiaus. Manytina, kad tam įtakos turėjo tiek socialiniai, tiek ekonominiai veiksniai, tokie kaip nepatrauklūs lyginant su situacija darbo rinkoje atlyginimai, mažos gaunamos pensijos, noras realizuoti save profesinėje srityje ir t.t. Atkreiptinas dėmesys, kad tvarkant buhalterinę apskaitą centralizuotai, šie pensinio amžiaus sulaukę darbuotojai galėtų būti labai gerais mentoriais jauniems buhalterinės apskaitos specialistams kurie dar tik pradeda savo karjerą. Apibendrinat gautus duomenis apie darbuotojų stažus, nustatyta, kad Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžiose biudžetinėse įstaigose dirbantys buhalterinės apskaitos specialistai turi gana didelį darbo stažą (vidutiniškai buhalterinės apskaitos srityje – 17 metų, iš jų toje pačioje įstaigoje – 11 metų). Tai darbuotojams suteikia papildomos patirties, atliekamų buhalterinės apskaitos funkcijų išmanymo, įsigilinimo gebėjimų, tačiau žvelgiant iš kitos pusės darytina prielaida, kad 20 ir daugiau metų vienoje darbovietėje išdirbę darbuotojai gali būti nelankstūs, nepasiruošę pokyčiams, naujovėms ir pan. Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžiose biudžetinėse įstaigose, ypač tose, kur dirba tik po vieną buhalterinės apskaitos specialistą, susiduriama su darbuotojų atostogų išnaudojimo galimybių problema. Dėl reikiamų specifinių kompetencijų stokos tokio specialisto dažnu atveju nėra kam pavaduoti, todėl buhalterinės apskaitos specialistai atostogauja arba itin trumpai, arba tiesiog neišnaudoja visų jiems priklausančių kasmetinių atostogų, kurios kiekvienais metais kaupiasi. Iš viso biudžetinių įstaigų, kurių buhalterinė apskaita tvarkoma decentralizuotai, darbuotojai pagal 2018 m. kovo 31 d. duomenis, visi bendrai buvo sukaukę 3520 nepanaudotų atostogų dienų (Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcija, 2018).

Išanalizavus duomenis, kuriuos pateikė Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžios biudžetinės įstaigos, kurių buhalterinė apskaita buvo tvarkoma decentralizuotai, nustatyta, kad buhalterijos darbuotojų vidutinis darbo užmokestis su visais darbdavio ir darbuotojo mokesčiais, tenkantis vienam

buhalterinės apskaitos darbuotojų etatui, buvo ženkliai didesnis nei tų įstaigų, kurių buhalterinė apskaita buvo tvarkoma centralizuotai. Vienoje Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžioje biudžetinėje įstaigoje, kurioje buhalterinė apskaita tvarkoma decentralizuotai, dirba vidutiniškai 1,44 buhalterinės apskaitos specialisto etato. Vidutinis biudžetinių įstaigų buhalterijos darbuotojų darbo užmokestis buvo didesnis nei šalies minimali mėnesinė alga, tačiau mažesnis nei šalies vidurkis. Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų vadovai, jų vadovaujamų įstaigų buhalterinės apskaitos specialistų kvalifikacijos kėlimui skirdavo pakankamai nedaug lėšų, o šių darbuotojų sveikatos tikrinimui lėšas skirdavo tik dalis Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų (Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcija, 2018).

Iš analizės matoma, kad tvarkant savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų apskaitą centralizuotai, efektyvumas yra kur kas didesnis – ūkinių operacijų atliekama daugiau, tai pat didesnis ir tenkančių įstaigų vienam buhalterinės apskaitos darbuotojo etatui skaičius, iš ko darytina prielaida, kad atliekamų darbų mastas ir efektyvumas yra didesnis. Svarbu paminėti, kad tvarkant biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą centralizuotai, vyr. buhalterio pareigybė lieka tik viena, o visi kiti buhalterinės apskaitos darbuotojai tampa buhalterinės apskaitos specialistais (buhalteriais), kurių funkcijoms atlikti keliami kvalifikacijos reikalavimai yra mažesni, todėl atitinkamai mažesnis yra ir šiems darbuotojams taikomas darbo užmokestis. Šiuo atveju darytina prielaida, kad taip būtų sutaupomos ir racionaliau bei ekonomiškiau naudojami viešieji finansai. Reikėtų paminėti ir tai, kad tvarkant biudžetinių įstaigų apskaitą centralizuotai, atsiranda pakankamai kompetenciją turinčių ir pavaduoti vieni kitus atostogų metu galinčių specialistų ir taip yra išsprendžiamas nuolat besikaupiančių nepanaudotų atostogų dienų skaičius (Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcija, 2018).

Apibendrinant galima teigti, jog atlikus išsamią vietos savivaldos analizę centralizuotai ir decentralizuotai tvarkomos buhalterinės apskaitos biudžetinėse įstaigose, vadovaujantis teisės aktais, kuriais biudžetinės įstaigos privalo vadovautis tvarkydami buhalterinę apskaitą tiek decentralizuotai, tiek ir centralizuotai, buvo pradėtas Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkymo centralizavimas, kuris leistų užtikrinti vieningą apskaitos politiką ir sąskaitų planą, vykdomų funkcijų standartizavimą, leistų efektyviau panaudoti finansinius ir žmogiškuosius išteklius, užtikrintų teisės aktų reglamentuojančių buhalterinę apskaitą laikymąsi.

3.1.3. Centralizuotai tvarkomos biudžetinių įstaigų apskaitos teisiniai aspektai vietos savivaldoje

Šiuo metu Lietuvos Respublikoje, įstaigų, kurių savininkė yra valstybė, buhalterinė apskaita ir personalo apskaita yra centralizuojama ir šias paslaugas teikia Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras. Dėl biudžetinių įstaigų, kurių savininkė yra savivaldybė, teisė priimti sprendimą dėl buhalterinės apskaitos centralizavimo yra paliekama konkrečios savivaldybės tarybai.

Šiaulių miesto savivaldybės taryba, įvertinusi centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepciją (2018) priėmė sprendimą vykdyti Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą centralizuotai.

Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. liepos 4 d. sprendimu Nr. T-307 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos“, Šiaulių miesto savivaldybės taryba, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos vietos savivaldos 16 straipsnio 4 dalimi, Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 10 straipsnio 4 dalimi ir atsižvelgdama į centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepciją, nusprendė Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų, kurių savininko teises ar pareigas įgyvendina Šiaulių miesto savivaldybės taryba, buhalterinės apskaitos funkcijas vykdyti centralizuotai (nuo 2020 m. sausio 1 d. – 37 įstaigų), o nuo 2021 m. sausio 1 d. – visų likusių Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų (papildomai – 53 įstaigų, o iš viso – 90). Tuo pačiu sprendimu, Šiaulių miesto savivaldybės taryba pavedė Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro direktoriui vykdyti sprendime nurodytų biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimą, bei įpareigoti Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktorių iki 2019 m. lapkričio 15 d. parengti sprendime nurodytų biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo priemonių planą.

Papildomai buvo priimtas Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. lapkričio 7 d. sprendimas Nr. T-420 „Dėl Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. liepos 4 d. sprendimo Nr. T-307 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos“ pakeitimo, kuriuo Šiaulių miesto savivaldybės taryba besivadovaudama Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 18 straipsnio 1 dalimi nusprendė pakeisti Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. liepos 4 d. sprendimą Nr. T-307 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos“. Šiuo sprendimu buvo paskirti asignavimai, kurie buvo reikalingi pasiruošti buhalterinės apskaitos centralizuotam tvarkymui. Šie asignavimai buvo skirti patalpoms ir darbo vietoms įrengti, aprūpinti reikalinga programine ir kompiuterine bei kita veiklai reikalinga įranga ir paslaugomis.

Įgyvendinus pirmąjį centralizacijos etapą, kurio metu buvo pradėta centralizuotai vykdyti pirmųjų 37 Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita, Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2020 m. spalio 1 d. sprendimu Nr. T-380 „Dėl Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. liepos 4 d. sprendimo Nr. T-307 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos“ pakeitimo, Šiaulių miesto savivaldybės taryba, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 18 straipsnio 1 dalimi, nusprendė pakeisti Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų, kurių buhalterinė apskaita nuo 2021 m. sausio 1 d. vykdoma centralizuotai, sąrašą, nurodytą Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. liepos 4 d. sprendimo Nr. T-307 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos“ ir išdėstyti jį nauja redakcija. Šis sprendimas buvo reikalingas dėl kai kurių įstaigų pavadinimų pasikeitimo ir įvykusių reorganizacijų.

Ruošiantis antrajam centralizacijos etapui, kuriuo buvo numatyta perimti likusių 53 Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių įstaigų buhalterinės apskaitos vykdymą, Šiaulių miesto savivaldybės taryba 2020 m. spalio 1 d. sprendimu Nr. T-379 „Dėl Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2015 m. gruodžio 28 d. sprendimo Nr. T-363 „Dėl didžiausio leistino Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų pareigybių skaičiaus nustatymo“ pakeitimo, besivadovaudama Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 18 straipsnio 1 dalimi, nusprendė pakeisti Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2015 m. gruodžio 28 d. sprendimą Nr. T-363 „Dėl didžiausio leistino Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų pareigybių skaičiaus nustatymo“ priedo 72 punktą. Šiuo sprendimu, Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centrui buvo paskirti papildomi etatai, kurie buvo reikalingi antrojo buhalterinės apskaitos centralizacijos etapo įgyvendinimui nuo 2021 m. sausio 1 d. Taip pat, šiuo sprendimu Šiaulių miesto savivaldybės taryba, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos vietos

savivaldos įstatymo 16 straipsnio 4 dalimi, Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymo 8 straipsnio 5 dalimi, Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo 4 straipsnio 3 dalies 7 punktu, bei įgyvendindama Šiaulių miesto kontrolės ir audito tarnybos 2015 m. liepos 15 d. Šiaulių miesto savivaldybės 2014 metų konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių bei savivaldybės / valstybės lėšų ir turto valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisėtumo ir jų naudojimo įstatymų nustatytiems tikslams per 2014 metus audito 5.8 rekomendaciją, nusprendė nustatyti didžiausią leistiną Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių įstaigų pareigybių (etatų) skaičių, pagal kiekvieną biudžetinę įstaigą ir vykdomos veiklos segmentus – švietimo, kultūros, sporto, socialinių paslaugų ir kitų įstaigų. Papildomai šiuo sprendimu Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktorius įpareigotas kiekvienais metais iki spalio 10 d. patvirtinti sporto ugdymo centrų didžiausią leistiną savaitinių ugdymo valandų skaičių, atsižvelgiant į iki spalio 1 dienos minėtų įstaigų programas pasirinkusių asmenų skaičių ir savivaldybės biudžeto lėšas ugdymui, apskaičiuotas pagal ugdymo lėšų, skiriamų iš savivaldybės biudžeto neformaliajam švietimui, apskaičiavimo ir naudojimo tvarkos aprašą.

Nagrinėjant buhalterinės apskaitos organizavimo ir tvarkymo teisinį reguliavimą, pirminis dokumentas, reglamentuojantis viešojo sektoriaus subjektų, tame tarpe pavaldžių savivaldybėms, buhalterinės apskaitos tvarkymą centralizuotai, yra Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (2019). Šis įstatymas reglamentuoja ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų, išteklių ir mokesčių fondų, Lietuvos Respublikos investicijų įstatyme nurodytų fondų arba finansinių priemonių, kai fondų fondas nesteigiamas, pensijų fondų, investicinių fondų, ūkininkų ūkių, gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla (tame tarpe – nuolatinį Lietuvos gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla ir nenuolatinį Lietuvos gyventojų, veikiančių per nuolatinę bazę Lietuvoje), užsienio juridinių asmenų filialų ir atstovybių, esančių Lietuvoje, turto, nuosavo kapitalo, finansavimo sumų, įsipareigojimų buhalterinę apskaitą, jos organizavimą ir tvarkymą. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymą apima bendrosios nuostatos, apskaitos organizavimo nuostatos (tame tarpe ir centralizuoto apskaitos tvarkymo), apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų, klaidų taisymo nuostatos, apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų saugojimo tvarka, atsakomybė už apskaitos organizavimą, apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų išsaugojimą ir jų duomenų teikimą ir baigiamosios nuostatos.

Remiantis šio įstatymo nuostatomis viešojo sektoriaus subjekto, kurio apskaita tvarkoma centralizuotai, sąskaitų planą sudaro biudžetinė įstaiga, kuri viešojo sektoriaus subjektų apskaitą tvarko centralizuotai, ir tvirtina biudžetinės įstaigos, kuri viešojo sektoriaus subjektų apskaitą tvarko centralizuotai, vadovas arba jo įgaliotas asmuo. Viešojo sektoriaus subjekto apskaitos politiką parenka, suderinęs su viešojo sektoriaus subjektu, tvirtina ir įgyvendina biudžetinės įstaigos, kuri viešojo sektoriaus subjektų apskaitą tvarko centralizuotai, vadovas arba jo įgaliotas asmuo. Centralizuotai apskaitą tvarkančios biudžetinės įstaigos atsakomybė nustatoma rašytinėje sutartyje, kurią sudaro viešojo sektoriaus subjektas, kurio apskaita tvarkoma centralizuotai, ir centralizuotai apskaitą tvarkanti biudžetinė įstaiga. Kai viešojo sektoriaus subjekto apskaita tvarkoma centralizuotai, apskaitos dokumentų pasirašymo tvarka nustatoma rašytinėje sutartyje, kurią sudaro viešojo sektoriaus subjektas, kurio apskaita tvarkoma centralizuotai, ir centralizuotai apskaitą tvarkanti biudžetinė įstaiga. Kai viešojo sektoriaus subjekto apskaita tvarkoma centralizuotai, apskaitos registrų formą, turinį ir skaičių nustato biudžetinė įstaiga, kuri viešojo sektoriaus subjektų apskaitą tvarko centralizuotai. Kai viešojo sektoriaus subjekto apskaita tvarkoma centralizuotai, viešojo sektoriaus subjekto vadovo ir centralizuotai apskaitą tvarkančios biudžetinės įstaigos vadovo

pareigos, nurodytos Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (2019) 19 straipsnio nuostatose, apibrėžiamos rašytinėje sutartyje, kurią sudaro viešojo sektoriaus subjektas, kurio apskaita tvarkoma centralizuotai, ir centralizuotai apskaitą tvarkanti biudžetinė įstaiga. Tuo atveju, kai viešojo sektoriaus subjekto apskaita tvarkoma centralizuotai, Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (2019) nuostatose numatyta, kad atsakomybė tenka biudžetinės įstaigos, kuri viešojo sektoriaus subjektų apskaitą tvarko centralizuotai, vadovui.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (2019) nuostatomis, centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų apskaitos organizavimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Sprendimą dėl viešojo sektoriaus subjektų, kurių apskaita tvarkoma centralizuotai, ir dėl biudžetinės įstaigos (-ų), kuri (-ios) centralizuotai tvarko viešojo sektoriaus subjektų apskaitą, gali priimti Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Šiuo atveju Lietuvos Respublikos Vyriausybė gali spręsti dėl Vyriausybės kanceliarijos, ministerijų, Vyriausybės įstaigų, Vyriausybės atstovų įstaigos, atitinkamo ministro valdymo sritims priskirtų įstaigų prie ministerijos ir šių subjektų kontroliuojamų viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos tvarkymo. Tuo tarpu savivaldybės tarybos turi teisę spręsti dėl savivaldybių kontroliuojamų viešojo sektoriaus subjektų, šiuo atveju Šiaulių miesto savivaldybės taryba, turėjo teisę spręsti dėl Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkymo centralizuotai. Tęsiant, Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme yra numatyta ir kitų viešojo sektoriaus subjektų, kurie nėra pavaldūs Lietuvos Respublikos Vyriausybei ar atitinkamai savivaldybei, buhalterinės apskaitos organizavimo ir tvarkymo ypatybės. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas numato, kad dėl šių (kitų) viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo ir tvarkymo, sprendimą priima atitinkamo viešojo sektoriaus subjekto vadovas.

Kai viešojo sektoriaus subjektų apskaita tvarkoma centralizuotai, viešojo sektoriaus subjekto vadovo ir centralizuotai apskaitą tvarkančios biudžetinės įstaigos vadovo funkcijos, pareigos ir atsakomybė nustatomos rašytinėje buhalterinės apskaitos organizavimo sutartyje, atsižvelgiant į centralizuotai atliekamų funkcijų apimtį ir kitas ypatybes.

Pirminis teisės aktas, kuriuo vadovaujantis yra pradedama centralizacijos procedūra savivaldybėje yra atitinkamos savivaldybės tarybos sprendimas tvarkyti tai savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą centralizuotai. Priėmus savivaldybės tarybos sprendimą, reformai pradėti ir įgyvendinti reikalingi kiti teisės aktai, tokie kaip savivaldybės administracijos direktoriaus įsakymai, bei esant poreikiui patvirtinti centralizacijos įgyvendinimo priemonių planai ir pan. Šiose minimuose teisės aktuose turi būti detalios išdėstyta, kokie veiksmai ir kokiais terminais turi būti atlikti, kas yra atsakingas už jų įgyvendinimą ir koks numatomas lėšų, reikalingų sprendimams įgyvendinti poreikis.

Šiaulių miesto savivaldybės taryba priėmė reikalingus pagrindinius sprendimus dėl savivaldybei pavaldžių įstaigų tvarkymo centralizuotai. Pirmasis iš jų buvo jau anksčiau minėtas Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. liepos 4 d. sprendimas Nr. T-307 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos“, kuriuo ir buvo inicijuotas sprendimas centralizuotai vykdyti Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių įstaigų apskaitą.

Žiūrint toliau, buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje aspektu ir esant poreikiui įsteigus centralizuotą apskaitos įstaigą, kuri centralizuotai vykdytų savivaldybei pavaldžių įstaigų apskaitą, vienas iš pagrindinių dokumentų, reglamentuojančių centralizuotos apskaitos įstaigos ir įstaigų, kurių buhalterinė apskaita yra tvarkoma centralizuotai yra Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. Nr. 488 nutarimas „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės

apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ (su vėlesniais pakeitimais). Šis nutarimas yra parengtas vadovaudamasi Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 10 straipsnio 1 ir 3 dalimis ir šiuo nutarimu yra patvirtinamas centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašas. Šis centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašas reglamentuoja centralizuotą buhalterinės apskaitos organizavimą, kai viešojo sektoriaus subjekto buhalterinę apskaitą organizuoja ne pats viešojo sektoriaus subjektas, bet centralizuotos apskaitos įstaiga – biudžetinė įstaiga, kuriai atitinkamo subjekto sprendimu yra perduotas viešojo sektoriaus subjekto apskaitos tvarkymas. Nutarimas apima ne tik buhalterinės apskaitos tvarkymo aspektus, bet ir inventorizacijos atlikimą, kasos darbo organizavimą ir pan. Dėl šios priežasties, šiame nutarime vartojamos sąvokos yra suprantamos taip, kaip jas apibrėžia Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas (2020), Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2021), Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymas (2021), Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (2019), Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2020), Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas (2021), Lietuvos Respublikos dokumentų ir archyvų įstatymas (2021), inventorizacijos taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999 m. birželio 3 d. nutarimu Nr. 719 „Dėl Inventorizacijos taisyklių patvirtinimo“ ir kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. vasario 17 d. nutarimu Nr. 179 „Dėl Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių patvirtinimo“.

Centralizuotas viešojo sektoriaus subjektų apskaitos organizavimas, remiantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimo Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ nuostatomis, apima visų viešojo sektoriaus subjekto, kurio apskaita tvarkoma centralizuotai, ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistemos, skirtos informacijai, reikalingai priimant ekonominius sprendimus, gauti ir (arba) viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkiniui ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniui sudaryti, sukūrimą ir įgyvendinimą, taip pat viešojo sektoriaus subjekto, kurio apskaita tvarkoma centralizuotai, apskaitos politikos parinkimą, apskaitos politikos projekto parengimą, jo suderinimą, apskaitos politikos patvirtinimą ir įgyvendinimą. Atsižvelgiant į tai, kad buhalterinių sąskaitų planas yra neatsiejamas nuo apskaitos politikos, centralizuotas viešojo sektoriaus subjektų apskaitos organizavimas apima ir viešojo sektoriaus subjekto, kurio apskaita tvarkoma centralizuotai, sąskaitų plano projekto sudarymą, suderinimą ir sąskaitų plano patvirtinimą. Šiaulių miesto savivaldybės centralizacijos atveju nuostata buvo įgyvendinta patvirtinus Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro ir įstaigų, kurių buhalterinė apskaita yra tvarkoma centralizuotai Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro, buhalterinės apskaitos vadovą, kuris buvo patvirtintas Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro direktoriaus 2021 m. gegužės 31 d. įsakymu Nr. V-46.

Papildomai centralizuotas viešojo sektoriaus subjektų apskaitos organizavimas apima viešojo sektoriaus subjekto apskaitos tvarkymą, įskaitant valdymo apskaitos tvarkymą, centralizuotai, finansinių ataskaitų rinkinio ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio parengimą, grupės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių parengimą, buhalterinės apskaitos organizavimo sutartyje nurodytų kitų ataskaitų, kurios rengiamos naudojantis apskaitos registrais, parengimą, vidaus kontrolės (įskaitant ir finansų kontrolę) vykdymą, turto, išipareigojimų ir finansavimo sumų, inventorizacijos organizavimą ir atlikimą bei kitas su buhalterinės apskaitos centralizuotu vykdymu susijusias funkcijas.

Dėl apskaitos organizavimo tarp užsakovo ir centralizuotos apskaitos įstaigos yra sudaroma Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarime Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ nurodyta tipinės formos buhalterinės apskaitos organizavimo sutartis, kurioje yra nustatoma užsakovo ir centralizuotos apskaitos įstaigos pareigos ir atsakomybė tvarkant apskaitą, užsakovo apskaitos informacijos, apskaitos dokumentų ir kitos informacijos teikimo terminai bei kitos sąlygos, kurios turi įtaką centralizuotam buhalterinės apskaitos organizavimui ir vykdymui (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimas Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“).

Savo ruožtu centralizuotos apskaitos įstaiga užsakovo apskaitą organizuoja ir vykdo atsižvelgdama į užsakovą apibūdinančius veiksnius ir vykdomos veiklos ypatumus. Buhalterinė apskaita yra organizuojama ir vykdoma atsižvelgiant į veiklos ypatumus, atliekamų funkcijų apimtis, įgyvendinamų programų sudėtingumą ir įvairovę, darbuotojų ir struktūrinių padalinių skaičių, o papildomai yra vertinamas priklausymas viešojo sektoriaus subjektų grupei finansinėms ataskaitoms konsoliduoti (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimas Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“).

Kalbant apie apskaitos politiką, centralizuotai apskaitos įstaigai rengiant projektą ir siekiant jos patvirtinimo, yra nustatomi tam tikri apskaitos metodai ir taisyklės, kuriose nurodomi kriterijai, pagal kuriuos finansinių ataskaitų elementai, tokie kaip turtas, įsipareigojimai, finansavimo sumos, grynasis turtas, pajamos ir sąnaudos yra pripažįstami apskaitoje. Papildomai yra nustatomi požymiai, pagal kuriuos finansinių ataskaitų elementai skirstomi į konkrečias grupes atsižvelgiant į viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų reikalavimus ir užsakovo veiklos specifiką. Ne mažiau svarbūs yra kiekvieno finansinių ataskaitų elemento įvertinimo būdai pirminio pripažinimo ir paskesnio vertinimo metu pagal konkrečias finansinių ataskaitų elementų grupes, apskaitoje taikyti reikšmingumo kriterijai, turto nuvertėjimo požymių nustatymas ir turto nuvertėjimo apskaičiavimo tvarka pagal atskiras turto grupes, turto amortizuotos savikainos, dabartinės vertės arba tikrosios vertės nustatymo ypatumai, kai tai yra numatyta pagal VSAFAS, turto likvidacinės vertės nustatymo principai ir ūkinių operacijų registravimo nebalansinėse sąskaitose tvarka. Centralizuotos apskaitos įstaiga užsakovų apskaitos politikas tarpusavyje turi suderinti tiek, kad skirtingų užsakovų tos pačios ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai apskaitoje būtų užregistruoti vienodai. Centralizuota apskaitos įstaiga nustato ne tik apskaitos politiką, bet ir užsakovo apskaitos registrų formą, turinį ir jų skaičių (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimas Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“).

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarime Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“, yra papildomų nuostatų susijusių su vidaus kontrolės vykdymu viešajame juridiniame asmenyje. Šiame nutarime yra numatyta, kad centralizuotos apskaitos įstaigos ir užsakovo vidaus kontrolė turi būti organizuota taip, kad būtų laikomasi tam tikrų principų kuriuos nustato pats nutarimas ir žinoma kiti Lietuvos Respublikos teisės aktai reglamentuojantys vidaus kontrolės politiką ir finansų kontrolės taisykles. Taigi, tiek centralizuotos apskaitos įstaiga, tiek užsakovai, vykdydami vidaus kontrolę turi laikytis pareigų atskyrimo principo, kuris reiškia, kad ūkinių operacijų inicijavimas turi būti atsietas nuo sprendimo jas vykdyti priėmimo ir nuo jų vykdymo, o ūkinių operacijų registravimas ir apskaitos registrų tvarkymas savo ruožtu turi būti atsietas nuo suvestinių duomenų peržiūrų ir ataskaitų

rengimo. Ne mažiau svarbu, kad vidaus kontrolė būtų vykdoma nuolat ir tokiu būdu būtų užtikrinamas vidaus kontrolės nenutrūkstamumo principas. Kalbant apie vidaus kontrolės efektyvumą, svarbu įvertinti patiriamas sąnaudas dėl vidaus kontrolės vykdymo viešajame juridiniame asmenyje, bei užtikrinti, kad vidaus kontrolės sąnaudos neviršytų dėl atliekamos kontrolės gaunamos naudos. Tęsiant, svarbu užtikrinti vidaus kontrolės tinkamumą, taikant vidaus kontrolę ten, kur yra numanoma didžiausia klaidų rizika ir siekti, kad būtų įgyvendintas vidaus kontrolės rezultatyvumo principas ir būtų pasiekti numatyti vidaus kontrolės tikslai. Vidaus kontrolės tikslams pasiekti turi būti užtikrinama prieiga prie duomenų ir informacinių sistemų kontrolė. Įgyvendinant šį principą, turi būti kontroliuojama prieiga prie apskaitos informacinių sistemų, naudojant slaptažodžius, o skirtingas funkcijas atliekantys asmenys turi turėti skirtingas prieigas prie buhalterinės apskaitos ar kitų informacinių sistemų galimybes.

Vidaus kontrolės tikslams pasiekti turi būti pasitelkiami periodinių peržiūrų, procedūrų standartizavimo ir skaidrumo principai. Juos taikant, atliekamos įvairių gautų dokumentų, buhalterinės apskaitos registru, finansinių ir kitų ataskaitų peržiūros, informacijos sutikrinimai, kurie yra skirti tam, kad nustatyti, ar centralizuotos apskaitos įstaigos ar užsakovo funkcijos, susijusios su buhalterinės apskaitos organizavimu yra atliekamos tinkamai. Nemažiau svarbu, kad tarp centralizuotos apskaitos įstaigos ir užsakovų būtų nustatytos su buhalterinės apskaitos organizavimu susijusių procesų vykdymo tvarkos, bei su šiomis tvarkomis turi būti supažindinti šių tvarkų privalantys laikytis darbuotojai. (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimas Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“).

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarime Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ taip pat yra detalios aptartos centralizuotos įstaigos, bei įstaigų kurių buhalterinė apskaita yra tvarkomai centralizuotai apskaitos informacijos pateikimas ir dalinimasis duomenimis ir kita informacija, asmens duomenų apsaugos įgyvendinimo nuostatos, šalių ir atsakingų asmenų atsakomybė, teisės, pareigos ir terminai. Šiuo vyriausybės nutarimu yra patvirtintoje tipinėje sutarties formoje, kurią pasirašo centralizuotos apskaitos įstaiga ir užsakovai yra aptariamas sutarties dalykas, šalių pareigos, atsakomybė, taikytina teisė ir ginčų sprendimas, sutarties galiojimo, keitimo ir nutraukimo nuostatos bei kitos buhalterinės apskaitos organizavimui taikytinos nuostatos. Pasirašant buhalterinės apskaitos organizavimo sutartį yra paskiriami šios sutarties vykdymo priežiūrą atliekantys asmenys, bei pridedamas apskaitos dokumentų ir kitos informacijos, reikalingos buhalterinei apskaitai tvarkyti ir ataskaitoms rengti, pavyzdinis sąrašas (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimas Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“).

Sudarius buhalterinės apskaitos organizavimo sutartį tarp centralizuotos apskaitos įstaigos ir užsakovų, apskaita yra tvarkoma centralizuotai vadovaujantis ir kitais Lietuvos Respublikos įstatymais, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimais, savivaldybių tarybų ir administracijų sprendimais ir kitais Lietuvos Respublikos teisės aktais. Vieni iš svarbiausių apskaitos tvarkymą viešajame sektoriuje reglamentuojančių teisės aktų yra viešojo sektoriaus apskaitos ir atskaitomybės standartais (VSAFAS) (7 lentelė). Įgyvendinant Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą buvo parengti 28 viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (VSAFAS). VSAFAS nuostatos tikslinamos pastebėjus trūkumus pateiktose finansinėse ataskaitose, taip pat atsižvelgiant į viešojo sektoriaus subjektų teikiamus klausimus, kad visi viešojo sektoriaus subjektai vienodai

suprastų ir taikytų VSAFAS, bei turėtų galimybę viešojo sektoriaus apskaitos bei ataskaitų konsolidavimo informacinėje sistemoje (VSAKIS) susiderinti tarpusavio operacijas, dėl ko pagerėtų viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų rinkinių ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų kokybė.

7 lentelė

Viešojo sektoriaus apskaitos standartai

Standarto pavadinimas
1 VSAFAS – „Informacijos pateikimas finansinių ataskaitų rinkinyje“
2 VSAFAS – „Finansinės būklės ataskaita“
3 VSAFAS – „Veiklos rezultatų ataskaita“
4 VSAFAS – „Grynojo turto pokyčių ataskaita“
5 VSAFAS – „Pinigų srautų ataskaita“
6 VSAFAS – „Finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas“
7 VSAFAS – „Apskaitos politikos, apskaitinių įverčių keitimas ir klaidų taisymas“
8 VSAFAS – „Atsargos“
10 VSAFAS – „Kitos pajamos“
11 VSAFAS – „Sąnaudos“
12 VSAFAS – „Ilgalaikis materialusis turtas“
13 VSAFAS – „Nematerialusis turtas“
14 VSAFAS – „Jungimai ir investicijos į asocijuotuosius subjektus“
15 VSAFAS – „Konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinys ir investicijos į kontroliuojamus subjektus“
16 VSAFAS – „Biologinis turtas ir mineraliniai ištekliai“
17 VSAFAS – „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“
18 VSAFAS – „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai, neapibrėžtasis turtas ir poataskaitiniai įvykiai“
19 VSAFAS – „Nuoma, finansinė nuoma (lizingas) ir kitos turto perdavimo sutartys“
20 VSAFAS – „Finansavimo sumos“
21 VSAFAS – „Sandoriai užsienio valiuta“
22 VSAFAS – „Turto nuvertėjimas“
23 VSAFAS – „Tarpinių finansinių ataskaitų rinkinys“
24 VSAFAS – „Su darbo santykiais susijusios išmokos“
25 VSAFAS – „Segmentai“
27 VSAFAS – „Koncesijos ir valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartys“
28 VSAFAS – „Euro įvedimas“

Šaltinis: Lietuvos Respublikos finansų ministerija

Vadovaujantis VSAFAS nuostatomis yra rengiama apskaitos politika, kaip tai numato Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas ir Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas. Tvarkant apskaitą ir sudarant finansines ataskaitas, yra vadovaujama VSAFAS. Ūkinės operacijos ir įvykiai registruojami apskaitoje ir finansinių ataskaitų rinkiniai yra rengiami taikant kaupimo, subjekto, veiklos tęstinumo, periodiškumo, pastovumo, piniginio mato, palyginimo, atsargumo, neutralumo ir turinio viršenybės prieš formą principų. Tuo tarpu sudarant biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinius, vadovaujama pinigų, subjekto, periodiškumo, pastovumo ir piniginio mato principų.

Visos ūkinės operacijos ir įvykiai registruojami sąskaitų plano sąskaitose taikant apskaitos politiką, parengtą pagal VSAFAS reikalavimus (nurodytus principus, metodus ir taisykles) atskiroms ūkinėms operacijoms ir įvykiams, finansinių ataskaitų elementams arba straipsniams ir apskaitos procedūroms.

Apskaitos politika keičiama dėl VSAFAS pasikeitimo arba jei kiti teisės aktai to reikalauja arba siekiant tinkamiau parodyti įstaigos, kurios buhalterinė apskaita yra tvarkoma centralizuotai, finansinę būklę, veiklos rezultatus ar pinigų srautus. Poveikis, kurį daro apskaitos politikos keitimas

einamojo ataskaitinio laikotarpio informacijai ir darytų ankstesnių ataskaitinių laikotarpių informacijai, registruojamas apskaitoje tą ataskaitinį laikotarpį, kurį apskaitos politika pakeičiama ir parodomas einamojo ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatų ataskaitos eilutėje „Apskaitos politikos keitimo bei esminių klaidų taisymo įtaka“. Šioje eilutėje yra parodoma apskaitos politikos keitimo poveikio dalis, susijusi su ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais. Lyginamoji ankstesnio ataskaitinio laikotarpio informacija finansinėse ataskaitose pateikiama tokia, kokia buvo, t. y. nėra koreguojama (Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas, Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, VSAFAS).

3.1.4. Pokyčio modeliavimas pagal Hayes

Pagal Hayes (2014) pokyčių valdymo modelį, matomi pokyčių valdymo etapai:

1. Pokyčio pripažinimas. Įvertinus tai, kad švietimo centro pagrindinė funkcija yra neformalusis suaugusiųjų švietimas ir pedagogų kvalifikacijos tobulinimas, tačiau šiuo metu apie 70 proc. švietimo centro etatų, finansinių ir kitų išteklių tenka CBAP buhalterinės apskaitos funkcijai vykdyti, būtų tikslinga šią funkciją atskirti.

2. Diagnozavimas. CBAP veikia ne kaip biudžetinė įstaiga o kaip jos padalinys, todėl yra reikalingi papildomi administraciniai ištekliai, ilgiau užtrunka sprendimų derinimas / priėmimas / vykdymas ir pan., taip pat išorės vartotojams valdymo struktūra dažnai atrodo sudėtinga / paini, dėl ko kyla tam tikrų nesusipratimų dėl užklausų ar dokumentų teikimo / gavimo ir susijusių veiksmų atlikimo. CBAP veikia gana autonomiškai – CBAP vadovas turi pakankamai įgaliojimų ir tam tikrų sprendimų laisvę, kurią numato Aprašas ir kiti teisės aktai. CBAP veiklą vykdo atskirai nuomojamos patalpose, yra apsirūpinęs veiklai reikalingomis priemonėmis (baldai, biuro ir kompiuterinė įranga ir t.t.), todėl naujo subjekto steigimui yra visa reikalinga infrastruktūra ir papildomos lėšos tam nėra reikalingos.

3. Pasirengimas. Bendradarbiaujant švietimo centro direktorei bei CBAP vadovui, 2021 m. balandžio 30 d. Švietimo centro raštu Nr. S-223 buvo kreiptasi į Šiaulių miesto savivaldybės Merą, Šiaulių miesto savivaldybės Administracijos direktorių ir Šiaulių miesto savivaldybės Švietimo skyriaus vedėją dėl Švietimo centro vykdomų funkcijų. Šiuo raštu yra siūloma svarstyti CBAP funkcijų atskyrimą nuo Švietimo centro, steigiant atskirą biudžetinę įstaigą. Šiuo metu klausimas yra svarstomas Šiaulių miesto savivaldybės tarybos komitetuose, koalicijos lygmenyje, o sprendimas galimai bus teikiamas Šiaulių miesto savivaldybės tarybai 2021 m. liepos mėn. Tikėtina, kad po šio sprendimo priėmimo bus imtasi sudaryti priemonių planą funkcijų atskyrimo procesui įgyvendinti.

4. Įgyvendinimas. Šiaulių miesto savivaldybės tarybai priėmus teigiamą sprendimą dėl buhalterinės apskaitos funkcijų vykdymo atskyrimo nuo Švietimo centro, bus parengtas priemonių planas, kuriame bus numatomi konkretūs veiksmai ir jų įgyvendinimo terminai.

5. Įtvirtinimas. Pokyčio įtvirtinimo etapas numatomas 2022 metais.

6. Pokyčio rezultatų vertinimas. Pokyčio rezultato vertinimas bus galimas tik 2023 metais, Šiaulių miesto savivaldybės tarybai ir Šiaulių miesto savivaldybės administracijai įvertinus:

6.1. būsimos biudžetinės įstaigos metinę veiklos ataskaitą;

6.2. Šiaulių miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos išvadas ir rekomendacijas;

6.3. Šiaulių miesto savivaldybės administracijos centralizuoto vidaus audito skyriaus išvadas ir rekomendacijas;

6.4. kitą informaciją, susijusią su buhalterinės apskaitos organizavimu ir rezultatais Šiaulių mieste.

Šiaulių miesto savivaldybės taryba, 2021 m. liepos 1 d. sprendimu Nr. T-323 „Dėl biudžetinės įstaigos Šiaulių apskaitos centro steigimo ir nuostatų patvirtinimo“, besivadovaudama Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 6 straipsnio 4 punktu, 16 straipsnio 2 dalies 21 punktu, Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo 5 straipsnio 3 dalimi ir 6 straipsniu, Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 10 straipsnio 4 dalimi, viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005 m. gegužės 25 d. įsakymu Nr. 1K-170 „Dėl Viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“, 1 punktu, Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimu Nr. 488 „Dėl Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“, 1 punktu, nusprendė nuo 2021 m. rugsėjo 1 d. įsteigti biudžetinę įstaigą Šiaulių apskaitos centrą. Šiuo tarybos sprendimu, Šiaulių miesto savivaldybės taryba nustatė, kad Šiaulių apskaitos centro steigimo tikslas yra tvarkyti Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą centralizuotai. Numatyta, kad Šiaulių apskaitos centro savininkas yra Šiaulių miesto savivaldybė, o savininko teises ir pareigas įgyvendinanti institucija, tai Šiaulių miesto savivaldybės taryba. Taip pat, šiuo sprendimu yra nustatomos pagrindinės steigimo sąlygos, tokios kaip buveinės adresas, didžiausias leistinas pareigybių skaičius ir svarbiausia – patvirtinami Šiaulių apskaitos centro nuostatai. Siekiant laiku ir tinkamai įgyvendinti šį Šiaulių miesto savivaldybės tarybos sprendimą, juo yra pavedama Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktoriui pasirašyti Šiaulių apskaitos centro nuostatus, teisės aktų nustatyta tvarka įregistruoti juos Juridinių asmenų registre ir atlikti kitus reikalingus veiksmus, susijusius su įstaigos įregistravimu.

Tame pačiame Šiaulių miesto savivaldybės tarybos sprendime numatomas Šiaulių apskaitos centro steigimas bei patvirtinami šios naujos biudžetinės įstaigos nuostatai, kurie reglamentuoja Šiaulių apskaitos centro veiklos sritis, tikslus ir funkcijas, savininko teises ir pareigas įgyvendinančią institucijos kompetenciją, įstaigos teises, pareigas, valdymą ir finansinę veiklą, darbo santykius, finansinės veiklos kontrolę, nuostatų keitimo tvarką, reorganizavimą, pertvarkymą ir likvidavimą. Taip pat nuostatuose nurodoma, kad šios įstaigos veikla yra grindžiama Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymu, Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymu, Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymu, Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu, kitais Lietuvos Respublikos įstatymais, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimais, kitais teisės aktais ir žinoma šios biudžetinės įstaigos nuostatais.

Šiaulių apskaitos centrui, remiantis Šiaulių miesto savivaldybės tarybos patvirtintais nuostatais yra keliami atitinkami veiklos tikslai. Šiai biudžetinei įstaigai pavedama užtikrinti Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų finansinių-ūkinių operacijų teisėtumą, organizuoti šioms įstaigoms centralizuotą buhalterinės apskaitos paslaugų teikimą, biudžeto projektų parengimą, įgyvendinti politiką biudžeto, finansų valdymo ir apskaitos, ekonominės analizės, investicijų ir mokesčių klausimais bei vykdyti asignavimų valdytojų turto, įsipareigojimų, finansavimo sumų, pajamų ir sąnaudų apskaitą, rengti finansinių ataskaitų rinkinius, biudžeto vykdymo ir kitas ataskaitas. Taip pat,

Šiaulių apskaitos centras privalo užtikrinti teisės aktų, reglamentuojančių biudžeto sudarymą ir vykdymą, apskaitos tvarkymą ir ataskaitų teikimą, įgyvendinimą bei priimti tam tikrus sprendimus, tai pat atlikti veiksmus, kurie užtikrintų išankstinę, einamąją ir paskesniąją kontrolę, kaip tai numato Lietuvos Respublikos teisės aktai (Šiaulių miesto savivaldybės tarybos sprendimas, 2021).

Siekdamas įgyvendinti numatytus tikslus, Šiaulių apskaitos centras organizuos biudžeto programų projektų parengimą, įtrauks į apskaitą ir kontroliuos atsiskaitymus, organizuos ir vykdys turto ir įsipareigojimų inventorizaciją, rengs biudžeto vykdymo, finansinių ataskaitų rinkinį ir kitas ataskaitas, nustatyta tvarka teikia atsakingoms institucijoms, rengs ir kontroliuos mokėjimo pavedimus, numatytu laiku apskaičiuos ir perves įstaigų darbuotojų darbo užmokestį ir kitas išmokas, išskaičiuos sumas iš darbuotojų darbo užmokesčio ir kitų išmokų pagal vykdomuosius raštus ar kitus dokumentus bei apskaičiuos ir perves gyventojų pajamų mokesčių į biudžetą, o valstybinio socialinio draudimo įnašus atitinkamai perves valstybinio socialinio draudimo fondo valdybai. Tęsiant, Šiaulių apskaitos centras, vykdydamas savo funkcijas rengs ir teiks valstybinei mokesčių inspekcijai gyventojų pajamų mokesčio deklaracijas ir kitas mėnesines, ketvirtines ir metines ataskaitas atsakingoms institucijoms ir vykdys kitas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatytas funkcijas, o šios įstaigos darbuotojai, vykdys savo pareigybių aprašymuose ir kituose vidaus dokumentuose nustatytas funkcijas bei teisės aktų nustatyta tvarka atliks finansų kontrolę (Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. liepos 1 d. sprendimas Nr. T-323 „Dėl biudžetinės įstaigos Šiaulių apskaitos centro steigimo ir nuostatų patvirtinimo“).

Atsižvelgiant į tai, kad Šiaulių apskaitos centras savo veiklą pradės 2022 m., šiai biudžetinei įstaigai bus reikalingi savivaldybės biudžeto asignavimai. Vadovaujantis Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2021-09-02 įsakymu Nr. A-1446 „Dėl maksimalių asignavimų, planuojamų skirti iš savivaldybės biudžeto biudžetinėms įstaigoms, apskaičiavimo 2022 metais tvarkos aprašo patvirtinimo“ yra patvirtintas maksimalių asignavimų, planuojamų skirti iš savivaldybės biudžeto Šiaulių miesto biudžetinėms įstaigoms, apskaičiavimo 2022 metais tvarkos aprašas. Šiuo įsakymu buvo nustatytos Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžioms įstaigoms 2022 metais skiriamų asignavimų apskaičiavimo ir paskirstymo taisyklės, rodikliai ir formulės.

Maksimalių asignavimų, planuojamų skirti iš Šiaulių miesto savivaldybės biudžeto, pavaldžioms biudžetinėms įstaigoms, apskaičiavimo tvarkos aprašas ir jame naudojamos formulės bei rodikliai yra parengti laikantis Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 50 str. 3 d. reikalavimų, vadovaujantis Lietuvos Respublikos Valstybės ir savivaldybių įstaigų darbuotojų darbo apmokėjimo ir komisijų narių atlygio už darbą įstatymu, Lietuvos Respublikos vyriausybės 2001 m. gegužės 14 d. nutarimu Nr. 543 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo“, bei Šiaulių miesto savivaldybės strateginiu veiklos planu. Asignavimai iš savivaldybės biudžeto, pavaldžioms įstaigoms apskaičiuojamos atsižvelgiant į nustatytą sąlyginį personalo pareigybių rodiklį, sąlyginį vidutinį personalo pareigybės pareiginės algos koeficientą ir sąlyginį prekių ir paslaugų įsigijimo išlaidų koeficientą. Šie savivaldybės biudžeto asignavimai gali būti naudojami įstaigų personalo darbo užmokesčiui, socialinio draudimo įmokoms, prekių ir paslaugų naudojimo, materialiojo ir nematerialiojo turto įsigijimo išlaidoms.

Vadovaujantis Aprašo nuostatomis, formulėmis ir rodikliais, apskaičiuojant asignavimus savivaldybei pavaldžioms biudžetinėms įstaigoms yra vertinamas Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių įstaigų darbuotojų darbo apmokėjimo ir komisijų narių atlygio už darbą įstatymo 9 straipsnio 1 ir 3 prieduose nurodytų A ir B lygio pareigybių sąlyginis vidutinis pareiginės algos

koeficientas, šio įstatymo 4 priede nurodytų C lygio pareigybių sąlyginis vidutinis pareiginės algos koeficientas, 4 priedo C lygio ir Minimalios mėnesinės algos (MMA) pareigybių sąlyginis vidutinis pareiginės algos koeficientas, MMA pareigybių sąlyginis vidutinis pareiginės algos koeficientas, kintamasis pareigybių sąlyginis vidutinis pareiginės algos koeficientas.

Papildomai yra apskaičiuojamas socialinio draudimo įmokų dydis, apskaičiuojamas teisės aktų nustatyta tvarka (2021 m. nustatytas darbdavio socialinio draudimo įmokų dydis = 1,45 proc.). Tęsiant, apraše yra nustatoma sąlyginė pareiginės algos kintamoji dalis, kuri yra lygi 5 proc., įvertinamas ir pareiginės algos bazinis dydis, kuris vadovaujantis Lietuvos Respublikos Valstybės ir savivaldybių įstaigų darbuotojų darbo apmokėjimo ir komisijų narių atlygio už darbą įstatymo ir kitų Lietuvos Respublikos teisės aktų nuostatomis šiuo metu yra 177 Eur. Svarbu paminėti, kad šių koeficientų suma, apskaičiuota vadovaujantis apraše patvirtinta formule yra didinama prekių ir paslaugų įsigijimo išlaidų koeficientu, kuris lygus 15 proc. Remiantis aprašo nuostatomis, savivaldybei pavaldžioms įstaigoms yra skiriamos ir papildomos lėšos konkrečioms funkcijoms vykdyti ar tikslams pasiekti, o asignavimai šildymo, elektros energijos, vandentiekio ir kanalizacijos išlaidoms skiriami atsižvelgiant į įstaigos trejų metų faktinių išlaidų vidurkį, taikant koeficientą 0,9. Detalus, maksimalių asignavimų apskaičiavimas, pateiktas 1 priede.

Pagal aukščiau pateiktą informaciją Šiaulių apskaitos centrui yra numatomi maksimalūs asignavimai 2022 metams. Žemiau pateikiami rodikliai ir skaičiavimo pavyzdys (8 ir 9 lentelės).

8 lentelė

Sąlyginis pastovusis A ir B lygio pareigybių rodiklis

Sąlyginis pastovusis A ir B lygio pareigybių rodiklis E1							Sąlyginis pastovusis C lygio pareigybių rodiklis E2		Sąlyginis pastovusis MMA pareigybių rodiklis E4			IŠ VISO	
Direktorius	Direktoriaus pavaduotojas	Raštinės vedėjas, administratorius, sekretorius	Vyriausiasis buhalteris, jo pavaduotojai	Specialistas (teisininkas, ekonomistas)	Specialistas	IŠ VISO	Vairuotojas	IŠ VISO	Kiemsargis	Darbininkas	Valytojas	IŠ VISO	
1	0	1	4	2	1	9,00		0,00		0,5	1	1,50	10,50

Šaltinis: Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2021-09-02 d. įsakymas Nr. A-1446

9 lentelė

Sąlyginis kintamasis pareigybių rodiklis

Sąlyginis kintamasis pareigybių rodiklis E5										
Pavadoautojas	Skyniaus vadovas	Metodiminkas	Visuomenei naudingos veiklos organizatorius*	Maisto technologas	"Beržynėlio" administratorius	Mokinio elektroninių pažymėjimų administratorius	Užimtumo grupės specialistas	Neurologas	Buhalteris, dokumentų valdymo	IŠ VISO
0	0	0	0	0	0	0	0	0	53	53,00

Šaltinis: Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2021-09-02 d. įsakymas Nr. A-1446

Maksimalių asignavimų apskaičiavimo pavyzdys pagal Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2021-09-02 įsakymo Nr. A-1446 „Dėl maksimalių asignavimų, planuojamų skirti iš savivaldybės biudžeto biudžetinėms įstaigoms, apskaičiavimo 2022 metais tvarkos aprašo patvirtinimo“ 5.5.p. nuostatas (10 ir 11 lentelės).

10 lentelė

Pastoviosios dalies (Km1) lėšų suma (eurais per metus) įstaigai

Iš viso etatų	Pastoviosios dalies (Km1) lėšų suma (eurais per metus) įstaigai, specialioji dalis																	
	E iš viso sąlyginių etatų	A ir B lygio pareigybės					C lygio pareigybės			MMA pareigybės			Iš viso DU	SD	DU ir SD	Pkd	KT	Iš viso pastoviosios dalies lėšų suma
		R1	E1	PABD	11 mėn.	DU	R2	E2	DU	R4	E4	DU						
63,5	10,5	7,6	9,0	177	11	133,2	5,4	0	0	3,63	1,5	10,6	143,8	2,1	145,9	7,3	0,3	153,4

Šaltinis: Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2021-09-02 d. įsakymas Nr. A-1446

11 lentelė

Kintamosios dalies (Km2) lėšų suma (eurais per metus) įstaigai

Kintamosios dalies (Km2) lėšų suma (eurais per metus) įstaigai										IŠ VISO Aplinkos (ūkio) lėšos (tūkst., Eur)
Skirtingo lygio kintamosios pareigybės					SD (1,45 proc.)	Darbo užmokestis ir Sodra	Pkd (kintamoji dalis 5 proc.)	KT (15 proc. PABD 1 pareigybei)	Iš viso kintamosios dalies lėšų suma	
R5	E5	PABD	11 mėn.	Darbo užmokestis						
7	53	177	11	722,3	10,5	732,8	36,6	1,4	770,9	924,3

Šaltinis: Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2021-09-02 d. įsakymas Nr. A-1446

Svarbu paminėti, kad vadovaujantis Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2021-09-02 įsakymo Nr. A-1446 „Dėl maksimalių asignavimų, planuojamų skirti iš savivaldybės biudžeto biudžetinėms įstaigoms, apskaičiavimo 2022 metais tvarkos aprašo patvirtinimo“ 7.p. nuostatomis, gali būti skiriamas papildomas finansavimas, pagal individualų, bet pagrįstą įstaigų poreikį. Kaip pavyzdį būtų galima paminėti tai, kad Šiaulių apskaitos centrui, dėl vykdomos veiklos specifikos, bus reikalingas papildomas lėšų poreikis finansų valdymo ir informacinės sistemos „Biudžetas VS“ aptarnavimo, palaikymo ir plėtros išlaidoms, taip pat ši įstaiga turės daugiau sąnaudų administracinio pobūdžio ir kanceliarinių prekių įsigijimui dėl savo veiklos pobūdžio. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad šis maksimalių asignavimų apskaičiavimo tvarkos aprašas parengtas laikantis Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo reikalavimų, taip pat, vadovaujantis Lietuvos Respublikos Valstybės ir savivaldybių įstaigų darbuotojų darbo apmokėjimo įstatymu, Lietuvos Respublikos vyriausybės 2001 m. gegužės 14 d. nutarimu Nr. 543 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo“, bei Šiaulių miesto savivaldybės 2021 – 2023 m. strateginiu veiklos planu.

Šiaulių miesto savivaldybės taryba 2021 m. spalio 14 d. sprendimu Nr. T-403 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos organizavimo funkcijos, centralizuotai atliekamos Šiaulių miesto

savivaldybės švietimo centre, pavedimo vykdyti biudžetinei įstaigai Šiaulių apskaitos centrui“ nusprendė pavesti biudžetinei įstaigai Šiaulių apskaitos centrui nuo 2022 m. vasario 1 d. centralizuotai tvarkyti biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą, kurią iki šiol centralizuotai tvarkė Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centras. Šiuo sprendimu Šiaulių miesto savivaldybės taryba papildomai įpareigoja atsakingus asmenis atlikti paruošiamuosius funkcijos perdavimo veiksmus. Šiuo savivaldybės tarybos sprendimu Šiaulių miesto savivaldybės meras yra įpareigotas ne vėliau kaip iki 2022 m. sausio 1 d. paskirti Šiaulių apskaitos centro laikinąjį vadovą ir ne vėliau kaip per 30 kalendorinių dienų paskelbti konkursą į vadovo pareigas, tuo tarpu Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro vadovą ir Šiaulių apskaitos centro laikinąjį vadovą įpareigoja ne vėliau kaip iki 2022 m. sausio 31 d. sudaryti teisių ir pareigų, susijusių su šio savivaldybės tarybos sprendimo įgyvendinimu perleidimo sutartį, bei atlikti visus su šiuo teisių ir pareigų perleidimu susijusius veiksmus, pasirašyti visus dokumentus, reikalingus centralizuotai organizuoti Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą. Papildomai abiejų įstaigų vadovai turi užtikrinti, kad būtų atlikti darbuotojų darbo sąlygų ir darbo organizavimo pakeitimai susiję su šio savivaldybės tarybos sprendimo įgyvendinimu.

3.2. Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro Centralizuotos buhalterinės apskaitos padalinio analizė

Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro (toliau – švietimo centras) teisinė forma – biudžetinė įstaiga, kurios savininkas – Šiaulių miesto savivaldybė, o savininko teises ir pareigas įgyvendinanti institucija yra Šiaulių miesto savivaldybės taryba. Švietimo centro, kaip biudžetinės įstaigos pagrindinis tipas – neformaliojo suaugusiųjų švietimo mokykla, o kitas švietimo centro tipas yra mokytojų švietimo centras. Taigi, ši biudžetinė įstaiga yra neformaliojo suaugusiųjų švietimo grupės kvalifikacijos tobulinimo mokykla (Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro nuostatai, patvirtinti Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. gruodžio 12 d. sprendimu Nr. T-464).

Vykdamas Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2020 m. spalio 1 d. sprendimą Nr. T-380 „Dėl Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. liepos 4 d. sprendimo Nr. T-307 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos“ pakeitimo“ įgyvendintas II centralizacijos etapas ir nuo 2021 m. sausio 1 d. visų 90 savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų apskaita yra tvarkoma centralizuotai. Centralizuotai yra tvarkoma Šiaulių miesto savivaldybės visuomenės sveikatos biuro, bei visų kultūros, socialinių paslaugų, švietimo ir sporto įstaigų apskaita. Kaip ir yra numatyta minėtame Šiaulių miesto savivaldybės tarybos sprendime, centralizuotai vykdyti Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų apskaitą yra pavesta švietimo centrui, o tiksliau, šios įstaigos Centralizuotos buhalterinės apskaitos padaliniai (CBAP).

2019 m. gruodžio 17 d. Švietimo centro direktoriaus įsakymu Nr. V-75 buvo patvirtinti CBAP nuostatai kuriuos patvirtinus CBAP pradėjo savo veiklą, taip pat šie nuostatai reglamentuoja CBAP uždavinius ir funkcijas, teises ir veiklos organizavimą.

Pagrindiniai CBAP veiklos uždaviniai yra centralizuotai tvarkyti Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą bei užtikrinti, kad vykdamas turto, įsipareigojimų, ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių buhalterinę apskaitą, jos organizavimą ir tvarkymą, informacija būtų tinkama, objektyvi ir palyginama, pateikiama laiku, išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams. CBAP įgyvendindamas pavestus uždavinius tikrina ir vertina pirminius dokumentus, reikalingus biudžetinių įstaigų buhalterinei apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei rengti,

sudaro ir nustatyti laiku biudžetinėms įstaigoms pateikia parengtas jų tarpines ir metines finansinės atskaitomybes bei kitas ataskaitas, kurių teikimo tvarką ir terminus nustato Lietuvos Respublikos įstatymai ir kiti teisės aktai.

CBAP teikia biudžetinių įstaigų finansinių ataskaitų rinkinių informaciją Viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo sistemai (VSAKIS), atlieka biudžetinių įstaigų tarpusavio operacijų derinimo ir kitas įstaigos finansinių ataskaitų konsolidavimo proceso procedūras, rengia biudžetinių įstaigų paraiškas pinigams ir teikia jas atsakingoms institucijoms, saugo (laikina) apskaitos dokumentus, o pasibaigus atskaitiniams metams, teisės aktų nustatyta tvarka ir terminais perduoda saugoti biudžetinėms įstaigoms, rengia biudžetinių įstaigų biudžetų projektus, išlaidų sąmatas ir jų pakeitimus, kontroliuoja biudžetinių įstaigų sąmatų vykdymą, apskaičiuoja ir perveda darbo užmokesį, įmokas ir mokesčius, išskaitas iš darbo užmokesčio, teikia informaciją biudžetinių įstaigų darbuotojams apie priskaičiuotą ir išmokėtą darbo užmokesį pagal Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimus, parengia mokėjimus atsiskaitymams su tiekėjais ir atskaitingais asmenimis, apskaičiuoja ir registruoja įmokas, registruoja inventorizacijos rezultatus bei užtikrina teisingą buhalterinių dokumentų įforminimą ir atlieka kitas įstatymuose, kituose norminiuose teisės aktuose bei sutartyse su biudžetinėmis įstaigomis nustatytas funkcijas, susijusias su buhalterine apskaita.

Siekiant maksimalaus masto ekonomijos ir optimalaus funkcijų vykdymo, CBAP buhalterinė apskaita yra tvarkoma funkcinio modeliu. CBAP veikia 6 funkcinės grupės – atsiskaitymų ir kontrolės grupė, turto apskaitos grupė, įnašų apskaitos grupė, darbo užmokesčio apskaitos grupė, maisto produktų apskaitos grupė ir planavimo grupė. Didžiausios pagal etatų skaičių Atsiskaitymų ir kontrolės grupės specialistai vertina gautų dokumentų išlaidų pagrįstumą, perkelia gautų mokėjimo dokumentų duomenis į buhalterinės apskaitos sistemą, perduoda mokėjimo prašymus (paraiškas) kitoms grupėms, rengia metines biudžetinių įstaigų veiklos ir finansines ataskaitas, atlieka atsiskaitymus su prekių ir paslaugų tiekėjais bei atlieka kitas šiai grupei pavestas funkcijas. Turto apskaitos grupė apskaito ir tvarko biudžetinių įstaigų turto buhalterinę apskaitą bei rengia turto nusidėvėjimo bei kitas su turto apskaita susijusias ataskaitas, tuo tarpu Įnašų apskaitos grupė atlieka įnašų apskaitą pagal įstaigas ir paslaugų gavėjus, vykdo įnašų priskaičiavimą, kontroliuoja ir stebi įnašų būklę, teikia ataskaitas apie įnašų procesus ir būklę. Antros pagal dydį Darbo užmokesčio apskaitos grupės specialistai apskaičiuoja biudžetinėse įstaigose dirbančių darbuotojų darbo užmokesį ir susijusius mokesčius, rengia ir sudaro socialinio draudimo deklaracijas ir ataskaitas, rengia fizinių asmenų pajamų mokesčio metines deklaracijas, rengia ir teikia biudžetinių įstaigų darbuotojų darbo užmokesčio ataskaitas bei kitas įvairaus pobūdžio ataskaitas susijusias su darbo užmokesčio apskaita. Įstaigos, kurios teikia maitinimo paslaugas ir jiems yra būtina maisto produktų apskaita, Maisto produktų apskaitos grupės specialistai tvarko maisto produktų pajamų ir išlaidų apskaitą, rengia ir teikia maisto produktų pirkimų ataskaitas, na o Planavimo grupė atlieka biudžetinių įstaigų išlaidų kontrolę pagal sudarytas išlaidų sąmatas, rengia biudžetinių įstaigų biudžetų projektus, sudaro specialiuju, biudžeto ir kitų finansavimo šaltinių lėšų sąmatas, teikia pasiūlymus dėl asignavimo planų keitimų, todėl būtent nuo šios grupės vykdomų funkcijų ir sąmatų patvirtinimo momento prasideda buhalterinė apskaita visose kitose CBAP funkcinėse grupėse.

2021 m. rugsėjo 13 d. vyko pasitarimas tarp CBAP atstovų ir Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų, kurių buhalterinė apskaita tvarkoma centralizuota, vadovų. Pasitarimo metu buvo aptarta tarpusavio bendradarbiavimo ir CBAP teikiamų buhalterinės apskaitos paslaugų kokybė, probleminės sritys, galimi probleminių sričių sprendimo būdai. Buvo aptarti finansų

kontrolės principai, susiję su įstaigų vadovų, kaip asignavimų valdytojų nurodymų vykdymu ir galimus šių nurodymų atsisakymo vykdyti principus, kurie yra nustatyti Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymu Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“. Svarbu paminėti, kad įstaigų vadovų teigimu, CBAP užtikrina tinkamą buhalterinės apskaitos funkcijų vykdymą, tačiau įvertinus papildomas administracinio pobūdžio įstaigų vadovams, kaip asignavimų valdytojams tenkančias funkcijas, būtų tikslinga spręsti dėl galimybės įstaigoms turėti tam tikru krūviu specialistų personalo apskaitai, ES projektų ir kt. projektų administravimui, viešųjų pirkimų ir darbo teisės konsultavimui, dokumentų paruošimui ir pateikimui CBAP, tarpininkavimui su CBAP grupėmis ir pan. Protokole pažymėtina tai, kad siekiant maksimalaus masto efekto, buhalterinė apskaita CBAP yra tvarkoma pagal funkcinį modelį atliekant funkcijas grupėmis, todėl įstaigos vadovui, priklausomai nuo įstaigos vykdomos veiklos pobūdžio, gali prireikti bendradarbiauti su visų 6 funkcinų grupių buhalteriais, dėl ko įstaigų vadovų teigimu, didėja jų papildomo darbo laiko sąnaudos.

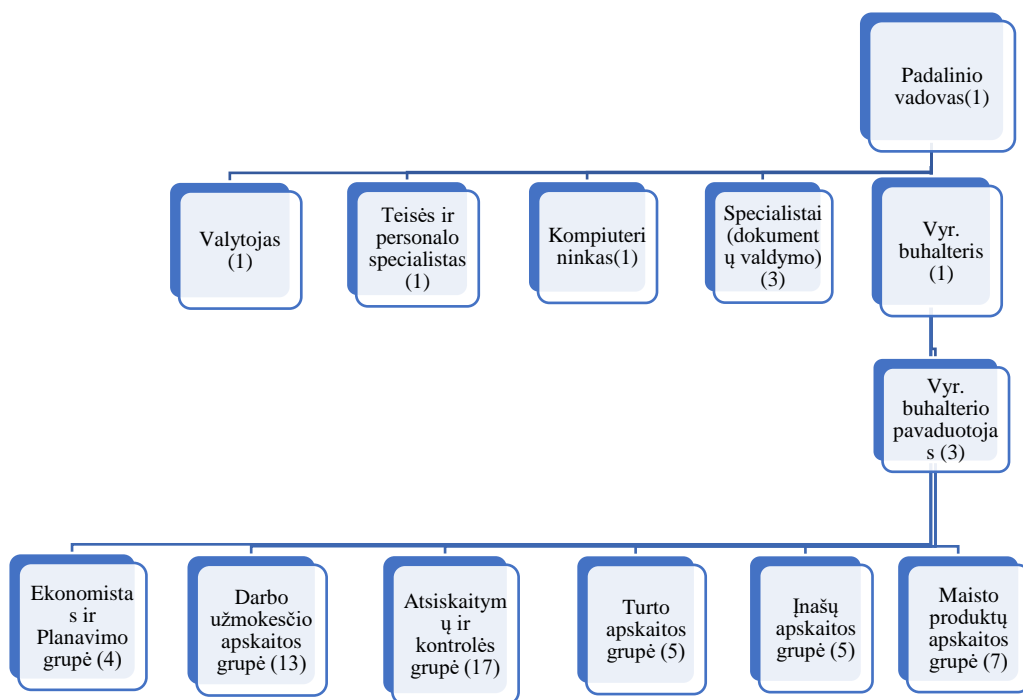
Analogiški argumentai buvo išsakyti ir 2021 m. lapkričio 11 d. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos Kontrolės komiteto posėdžio metu, kurio metu šio komiteto pirmininkas teigė, kad nebuvo išreikšta priekaištų teikiamoms buhalterinės apskaitos funkcijoms, tačiau iš Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų vadovų pusės buvo girdima, kad jų darbo krūvis yra padidėjęs dėl įvairių papildomų administracinio pobūdžio, bet su buhalterine apskaita nesusijusių funkcijų vykdymo. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos Kontrolės komiteto posėdžio metu, reaguodamas į biudžetinių įstaigų vadovų teiginius, Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktorius bei šio komiteto pirmininkas iškėlė mintį, kad CBAP galėtų veikti tam tikras konsultacines centras, kuriame dirbantys vadybininkai galėtų užtikrinti tinkamą komunikaciją ir informacijos keitimąsi tarp CBAP ir biudžetinių įstaigų vadovų, bei užtikrinti papildomų administracinių funkcijų, kurios susijusios su buhalterine apskaita vykdymu.

2021 m. lapkričio 17 d. vykusio pakartotinio pasitarimo tarp CBAP atstovų ir įstaigų vadovų, įstaigų vadovai patvirtino, kad CBAP užtikrina tinkamą buhalterinės apskaitos funkcijų vykdymą, tačiau atsižvelgus į papildomas administracinio pobūdžio funkcijas tenkančias įstaigų vadovams, reikšmingą savo laiko dalį įstaigų vadovai turi skirti informacijos dalinimuisi ir konsultacijoms su visomis CBAP funkcinėmis grupėmis, todėl būtų tikslinga spręsti klausimą dėl galimo administratorių/veiklos vadybininkų etatų įsteigimo CBAP. Savo ruožtu CBAP vadovas mano, kad taip būtų galima centralizuotai vykdyti ne tik buhalterinės apskaitos bet ir kitas papildomas administracinio pobūdžio biudžetinių įstaigų vykdomas funkcijas, kurių vykdymas šiuo metu likęs įstaigoms. Tęsiant toliau, CBAP vadovas teigia, kad prielaidos šių papildomų funkcijų vykdymui centralizuotai yra, nes Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo 1995 m. gruodžio 5 d. Nr. I-1113 (su vėlesniais pakeitimais) 91 straipsnio nuostatose yra nustatyta, kad dalis biudžetinių įstaigų bendrųjų funkcijų tokių kaip buhalterinė apskaita, dokumentų valdymas, personalo administravimas, viešųjų pirkimų procedūros ir kitos pagalbinio pobūdžio funkcijos, kurios padeda įgyvendinti biudžetinei įstaigai teisės aktuose numatytus uždavinius, gali būti vykdomos centralizuotai.

3.2.1. Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro Centralizuotos buhalterinės apskaitos padalinio struktūros ir asignavimų analizė

Vadovaujantis Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2020 m. lapkričio 5 d. sprendimu Nr. T-429, Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centrui patvirtinti 92 etatai. Iš jų, CBAP sudaro 62 etatai (padalinio vadovas (1), vyr. buhalteris (1), vyr. buhalterio pavaduotojas (3), kompiuterininkas (1),

dokumentų valdymo specialistas (3), teisininkas (1), ekonomistas (1), buhalteris (50), valytojas (1) (12 pav.).

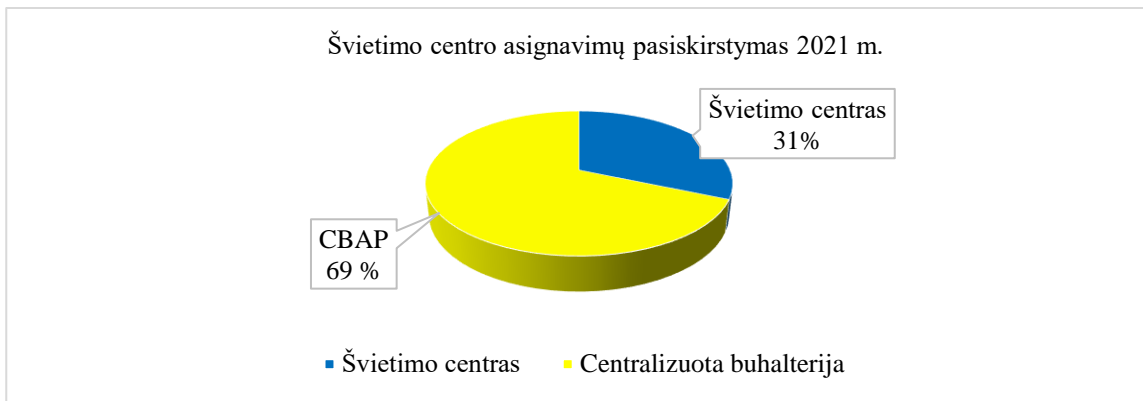


12 pav. CBAP valdymo struktūra
Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal Švietimo centro nuostatus

Centralizuotos buhalterinės apskaitos padalinys turi aiškią struktūrą bei paskirstytą hierarchiją. Padalinio vadovas planuoja, organizuoja ir kontroliuoja visą padalinio veiklą. Jam, per padalinio vyr. buhalterį, yra pavaldūs jo pavaduotojai ir visi padalinio buhalteriai bei tiesiogiai pavaldūs kiti padalinio darbuotojai. Vyr. buhalteriuo tiesiogiai yra pavaldūs funkcinė grupių buhalteriai. Visi padalinio darbuotojai funkcijas vykdo pagal atitinkamus pareigybių aprašymus, kuriuose yra nustatytos funkcijos, atsakomybė ir kitos nuostatos. Padalinyje buhalterinės funkcijos yra vykdomos šešiose funkcinėse grupėse, t.y. planavimo, darbo užmokesčio apskaitos, atsiskaitymų ir kontrolės, maisto produktų apskaitos, turto apskaitos bei įnašų apskaitos.

CBAP veiklai papildomai yra skiriami ir savivaldybės biudžeto lėšų asignavimai, vadovaujantis Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. vasario 4 d. sprendimu Nr. T-2 „Dėl Šiaulių miesto savivaldybės 2021 metų biudžeto patvirtinimo“, švietimo centrai išlaidoms buvo skirta 1617100,00 Eur savivaldybės biudžeto lėšų, iš kurių 1055900,00 Eur sudarė išlaidos skirtos CBAP veiklai vykdyti (13 pav.).

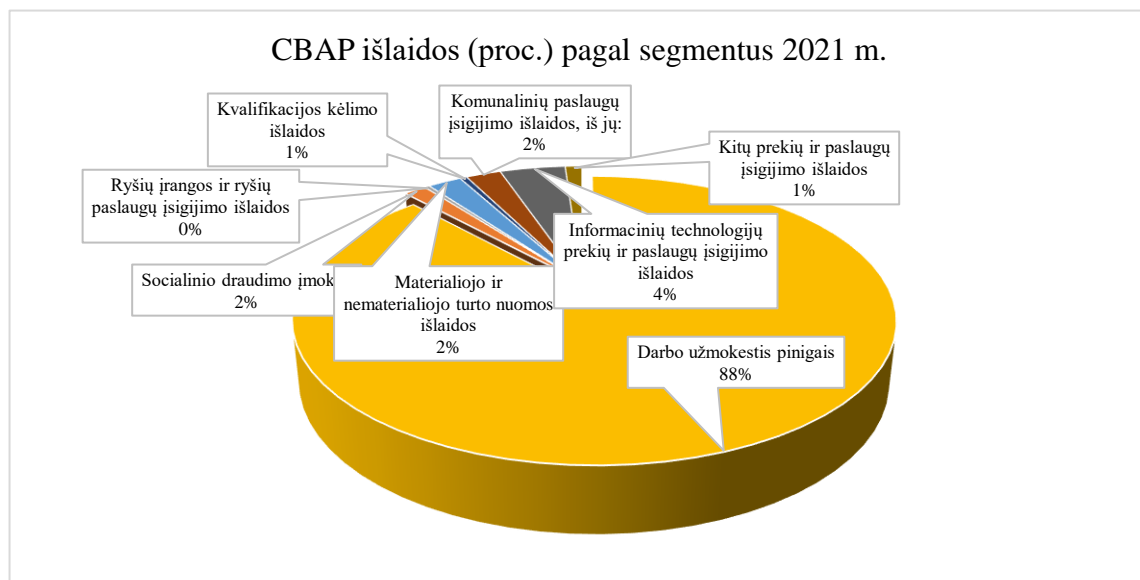
Kaip matoma 13 paveiksle, skiriant asignavimus 2021 m. Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centrai, didžioji dalis šių asignavimų teko centralizuotos buhalterinės apskaitos funkcijai vykdyti. Iš 1677,1 tūkst. Eur skirtų asignavimų, 1115,9 tūkst. Eur skirti Centralizuotos buhalterinės apskaitos padaliniui, centralizuotos buhalterinės apskaitos funkcijoms vykdyti. Verta paminėti, kad 2021 m. iš 92 švietimo centrai patvirtintų etatų, 62 sudaro Centralizuotos buhalterinės apskaitos padaliniui skirti etatai.



13 pav. Švietimo centro asignavimų pasiskirstymas 2021 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. vasario 4 d. sprendimą Nr. T-2

14 paveiksle pateikiamos Centralizuotos buhalterinės apskaitos padalinio išlaidos procentais pagal segmentus 2021 metais. Didžiąją dalį Centralizuotos buhalterinės apskaitos padalinii skirtų asignavimų sudaro darbo užmokesčiui skirti asignavimai (88 proc.). Šie asignavimai yra skirti darbuotojų darbo užmokesčiui, kurį sudaro pastovioji pareiginės algos dalis bei 5 proc. kintamoji pareiginės algos dalis. Likusių asignavimų dalį sudaro išlaidos socialiniam draudimui, ryšiams, patalpų nuomai, kvalifikacijos kėlimui, komunalinėms paslaugoms, informacinėms paslaugoms bei kitoms prekėms ir paslaugoms skirti asignavimai. Visi šie asignavimai yra naudojami interneto ir telefono ryšiams, nuomojamoms patalpoms Šiauliuose adresu Vilniaus g. 88, darbuotojų kvalifikacijai – seminarams ir įvairiems kursams, šildymo, elektros, vandens ir nuotekų sąnaudoms padengti, finansų valdymo ir informacinės sistemos priežiūrai ir palaikymui, kanceliarinėms ir kitoms veiklai būtinoms prekėms ir paslaugoms.



14 pav. CBAP išlaidos (proc.) pagal segmentus 2021 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. vasario 4 d. sprendimą

3.2.2. PEST analizė

Politiniai veiksniai. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos teisiniai aspektai ir centralizuotai tvarkomos biudžetinių įstaigų apskaitos teisiniai aspektai vietos savivaldoje yra

išnagrinėti šio darbo 1.3. skyriuje. Šio darbo 1.2. skyriuje yra nagrinėjamas Europos Sąjungos biudžetas, jo pajamų ir išlaidų sandara. Pagal šio darbo 1.2. skyriuje pateiktą informaciją, matoma, kad Europos Sąjunga kad Europos Sąjungos 2021 m. biudžete, išlaidos skirtos Europos viešojo sektoriaus išlaikymui sudaro tik 6 % (2 pav. 2021 metų Europos Sąjungos biudžeto paskirstymas procentais; šaltinis Europos Vadovų taryba) viso Europos Sąjungos biudžeto. Remiantis šiuo rodikliu, galima daryti prielaidą, kad viešasis sektorius turi veikti kuo efektyviau, kadangi administravimas šiuo atveju yra sąnaudos, o siekiant maksimalaus ekonominio efekto, visada yra siekiama, kad rezultatai būtų pasiekiami kuo mažesniais sąnaudomis. Svarbu paminėti, kad Europos Komisijos Generalinis sekretoriatas savo 2020 – 2024 m. strateginiame plane siekia, kad Europos Komisijoje veiktų veiksminga, skaidri ir rezultatyviai dirbanti administracija. Šiam tikslui pasiekti, gali būti pasitelkiama centralizacija. Lietuvos Respublikoje, įstaigų, kurių savininkė yra valstybė, buhalterinė apskaita ir personalo apskaita yra centralizuojama ir šias paslaugas teikia Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras. Dėl biudžetinių įstaigų, kurių savininkė yra savivaldybė, teisė priimti sprendimą dėl buhalterinės apskaitos centralizavimo yra paliekama konkrečios savivaldybės tarybai. Kalbant apie politinius veiksmus susijusius su buhalterinės apskaitos centralizavimu Šiaulių miesto savivaldybėje, reikėtų paminėti, kad Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių įstaigų finansai buvo administruojami decentralizuotai, tačiau Šiaulių miesto savivaldybės taryba laikas nuo laiko keldavo klausimus susijusius su decentralizuotai vykdomos buhalterinės apskaitos efektyvumu, skaidrumu ir kokybe. Siekiant išsiaiškinti situaciją, 2018 m. buvo atlikta Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose įstaigose situacijos analizė bei pateikta Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcija. Įvertinus gautus rezultatus ir remiantis pateikta koncepcija Šiaulių miesto savivaldybės taryba 2019 m. liepos 4 d. priėmė sprendimą Nr. T-307 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos“, kuriuo buvo nuspręsta visų Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą tvarkyti centralizuotai dviem etapais (I – asis nuo 2020 m. sausio 1 d., II – asis nuo 2021 m. sausio 1 d.), bei įpareigoti Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktorių parengti įgyvendinimo priemonių planą.

Ekonominiai veiksniai. Remiantis Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcijos duomenimis, centralizavus buhalterinę apskaitą Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžiose įstaigose, per metus būtų galima pasiekti 9-11 tūkst. Eur ekonominį efektą (vienai įstaigai), bei sumažinti buhalterinės apskaitos darbuotojų skaičių. Koncepcijoje apskaičiuojant ekonominį efektą jis buvo lyginamas su buvusių 89 Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių švietimo, kultūros, socialinės apsaugos ir sporto įstaigų buhalterinės apskaitos vykdymo sąnaudomis. Koncepcijoje įvardintas ekonominio efekto pagrindas buvo sumažėjęs tiesiogiai su Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių įstaigų buhalterinės apskaitos funkcijomis susijusio dirbančio buhalterinės apskaitos personalo skaičius bei sumažėjusios Šiaulių miesto savivaldybės išlaidos buhalterinės apskaitos funkcijai vykdyti. Koncepcijoje pateikta informacija, kad per visą centralizacijos laikotarpį pasiektas ekonominis efektas bus nevienodas ir tikėtina, kad pirmaisiais centralizavimo metais jis bus neigiamas, kadangi Šiaulių miesto savivaldybė patirs tam tikrų sąnaudų susijusių su įstaigose dirbusių buhalterinės apskaitos darbuotojų atleidimu (išeitinės išmokos ir kompensacijos) bei naujo darinio – Centralizuotos buhalterinės apskaitos padalinio įkūrimo išlaidomis, tačiau, kaip teigiama koncepcijoje, ilgainiui bendrasis metinis ekonominis efektas augs ir metais po centralizacijos įgyvendinimo (tikėtina nuo 2022 m.) pasieks 869,3 tūkst. EUR/ metus.

Socialiniai veiksniai. Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose įstaigose situacijos analizės (2018) rezultatai parodė, kad vidutinis buhalterinės apskaitos darbuotojų amžius Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžiose biudžetinėse įstaigose siekia 49 metus. 2018 metais pensinis amžius Lietuvoje siekė 63 metus, todėl matoma, kad šiems buhalterinės apskaitos darbuotojams vidutiniškai iki pensijos liko apie 15 metų, dėl ko darytina prielaida, kad buhalterinės apskaitos darbuotojų skaičius mažės dėl šio socialinio veiksnio ir reikia imtis atitinkamų priemonių, siekiant pasiruošti šiam mažėjimui bei siekiant pritraukti naujų ir jaunų specialistų į šį sektorių. Atliekant analizę taip pat pastebėta, kad vyresni darbuotojai dirba vyriausių buhalterių pozicijose, kurių darbas yra ženkliai atsakingesnis negu buhalterio ar apskaitininko. Žinant tai, kad po centralizacijos lieka tik viena vyriausiojo buhalterio pareigybė, o kitos pareigybės tampa buhalterio, kuriai keliami profesiniai ir išsilavinimo reikalavimai bei kompetencijos yra žemesni, ši problema tampa ne tokia aktuali kaip, kad dirbant decentralizuotai. Svarbu atkreipti dėmesį į dar vieną apsektą susijusį su buhalterinės apskaitos darbuotojų kasmetinėmis atostogomis. Dirbant decentralizuotai ir įstaigoje esant vienam vyriausiajam buhalteriu, yra pastebima, kad jo atostogų metu įstaigoje nėra kito darbuotojų turinčio atitinkamas kompetencijas ir galinčio jį pavaduoti, todėl yra matoma, kad buhalterinės apskaitos darbuotojų nepanaudotų atostogų dienų skaičius yra reikšmingas bei augantis. Tuo tarpu vykdant buhalterinę apskaitą centralizuotai, darbuotojų pakeičiamumas taptų lengvesnis, kadangi ne vienas, o keli darbuotojai centralizuotoje buhalterinės apskaitos įstaigoje atliktų tik siauras ir konkrečias jiems pavestas, kurios būtų vienodos, todėl vienam susisirgus, atostogaujant ar išėjęs iš darbo, ganėtinai paprastai jo funkcijas galėtų atlikti kiti tame pačiame skyriuje dirbantys buhalterinės apskaitos darbuotojai.

Technologiniai veiksniai. Remiantis Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų pateiktais duomenimis, kurie buvo išnagrinėti Šiaulių miesto savivaldybės administracijos ir tarybos, bei pateikti Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcijoje (2018) yra nustatyta, kad vienas iš veiksnių nulemiančių centralizavimo poreikį yra įstaigų naudojamos skirtingos su Šiaulių miesto savivaldybe neintegruotos finansų valdymo ir apskaitos sistemos. Atliekant situacijos analizę buvo nustatyta, kad šių apskaitos sistemų lygis yra menkas, bei kai kuriais atvejais jos neatitinka Lietuvos Respublikoje galiojančių viešojo sektoriaus apskaitos standartų (VSAFAS) nuostatų. Taip pat, buvo nustatyta atveju, kai buhalterinė apskaita buvo tvarkoma nenaudojant jokios buhalterinės apskaitos sistemos. Įvertinus šiuos veiksnius yra matoma, kad yra didelė apskaitos klaidų tikimybė dėl žmogiškojo faktoriaus, bei įstaigų duomenys gali būti nekorektiški bei neatitikti Lietuvos Respublikos įstatymų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą nuostatų. Šiuo metu, įgyvendinus buhalterinės apskaitos centralizaciją, visų Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių įstaigų buhalterinė apskaita yra tvarkoma naudojant finansų valdymo ir apskaitos informacinę sistemą „Biudžetas VS“. Ši sistema yra integruota su Šiaulių miesto savivaldybe, dėl ko duomenys yra lengviau prieinami, palyginami ir patikrinami. Dėl šių priežasčių pagerėjo ne tik buhalterinės apskaitos kokybė bet ir skaidrumas.

Apibendrinant PEST analizės duomenis yra matoma, kad pasitelkiant centralizaciją, galima išspręsti ne tik efektyvaus viešųjų finansinių išteklių panaudojimo klausimą, bet ir buhalterinės apskaitos darbuotojų trūkumo, kaitos, jų kasmetinių atostogų bei pačios buhalterinės apskaitos kokybės ir patikimumo bei duomenų skaidrumo, prieinamumo ir palyginamumo klausimus.

3.2.3. SSGG analizė

Silpnybės:

1. Ilgai trunkantis sprendimų derinimas/priėmimas/vykdytas. Atsižvelgiant į tai, kad CBAP veikia ne kaip atskiras juridinis asmuo, bet kaip kito juridinio asmens padalinys, yra susiduriama su ilgai trunkančiu administracinio pobūdžio funkcijų vykdymu. Švietimo centro, kaip biudžetinės įstaigos pagrindinė paskirtis – neformaliojo suaugusiųjų švietimo grupės kvalifikacijos tobulinimas, o pati įstaiga vadovaujantis Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro nuostatais, patvirtintais Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. gruodžio 12 d. sprendimu Nr. T-464 yra neformaliojo suaugusiųjų švietimo mokykla, kurios didžioji dalis etatų ir asignavimų šiuo metu tenka centralizuotos buhalterinės apskaitos funkcijoms vykdyti, todėl didžioji dalis gaunamų ir siunčiamų raštų / dokumentų ir įvairių administracinio pobūdžio dalykų yra susiję būtent su buhalterine apskaita, tačiau jų derinimas ir vykdymas yra privalomas tarp CBAP ir Švietimo centro administracijos bei vadovų. Taip yra todėl, kad remiantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimu Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ yra nustatyta, kad už įstaigų, kurių buhalterinė apskaita tvarkoma centralizuotai, atsakomybė tenka centralizuotos apskaitos įstaigos vadovui, šiuo atveju – Švietimo centro direktoriui.

2. Nepakankamai efektyvi komunikacija su išorės vartotojais – pvz., sprendimai dėl buhalterinės apskaitos organizavimo ir funkcijų vykdymo turi būti derinami su švietimo centru, kurio pagrindinė funkcija – švietimas ir tik po to vyksta komunikacija su įstaigomis, kurių apskaita tvarkoma centralizuotai, su Šiaulių miesto savivaldybės administracija, su auditoriais ir kitomis Šiaulių miesto savivaldybės ir valstybės atsakingomis institucijomis.

Stiprybės:

1. CBAP veikia labai autonomiškai, veiklą vykdo pagal savo nuostatus, patvirtintus 2019 m. gruodžio 17 d. Švietimo centro direktoriaus įsakymu Nr. V-75 ir kitus teisės aktų nustatytus įgaliojimus bei tam tikrų sprendimų laisvę, veiklą vykdo atskirai nuomojamose patalpose Vilniaus g. 88, Šiauliai ir turi visą reikiamą infrastruktūrą (biuro įranga, baldai, kompiuterinė įranga, ryšių infrastruktūra ir kt.), iš Šiaulių miesto savivaldybės biudžeto, Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. vasario 4 d. sprendimu (su vėlesniais pakeitimais) gauna atskirą finansavimą.

2. Būdamą jauna organizacija, veikdama pagal savo nuostatus, patvirtintus 2019 m. gruodžio 17 d. Švietimo centro direktoriaus įsakymu Nr. V-75 ir pradėjusi veiklą 2020 m. sausio 1d., pritraukusi kompetentingus ir veržlius specialistus, nebijo pokyčių ir naujovių, greitai prisitaiko prie pasikeitusių sąlygų ir / ar teisės aktų.

Grėsmės:

1. Finansavimo trūkumas dėl įvairių ekonominių / politinių priežasčių turės neigiamą įtaką CBAP darbuotojų darbo užmokesčiui, dėl ko bus sunku konkuruoti darbo rinkoje ir išlaikyti esamus, bei pritraukti naujus specialistus, mažės išlaidos kvalifikacijos kėlimui, kompiuterinės įrangos ir programų diegimui, jų tobulinimui. Šiuo metu CBAP tenka nuolat konkuruoti su verslo įmonėmis, kurių mokamas darbo užmokestis buhalteriams yra ženkliai didesnis. CBAP tenka konkuruoti ne tik su Šiaulių mieste veikiančiomis verslo įmonėmis, bet ir su artimiausiu konkurentu – Šiaulių rajono savivaldybės švietimo paslaugų centru (toliau – Rajono švietimo paslaugų centras), kuris yra įsikūręs Šiaulių rajone (Kuršėnuose). Pažymėtina, kad Kuršėnuose veikiančiame Rajono švietimo paslaugų centro mokami atlyginimai yra apie 10 % didesni, nors a) verslo įmonių su kuriomis reikėtų

konkuruoti Kuršėnuose yra mažiau, b) Šiaulių rajone mokamas vidutinis darbo užmokestis ir pragyvenimo lygis, remiantis Lietuvos Respublikos Statistikos departamento duomenimis (2021) yra žemesni, c) dėl mažesnių Šiaulių rajono aptarnaujamų biudžetinių įstaigų ir jų turimo mažesnio finansavimo, darbo apimtis Rajono švietimo paslaugų centro buhalteriams yra mažesnė. Nuolatinė CBAP buhalterių kaita turės neigiamą įtaką darbo rezultatams, taip pat, kels aptarnaujamų įstaigų ir interesantų nepasitenkinimą.

2. Dėl veiklos su švietimo centru nesuderinamumo ir ilgai trunkančių administracinio pobūdžio procesų gali sumažėti darbuotojų motyvacija.

3. Dėl galimo buhalterinės apskaitos darbuotojų trūkumo regione gali iškilti grėsmė apsirūpinti reikiamais specialistais, CBAP atlikti nustatytas funkcijas laiku.

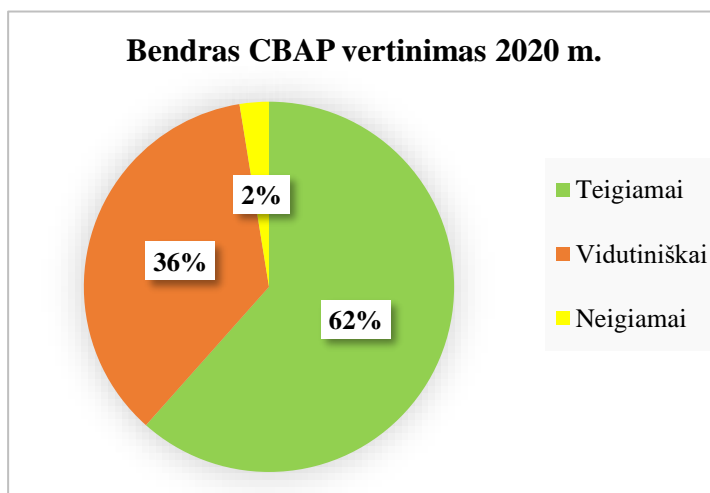
4. Atsakingų valdžios institucijų nepriimami ar pavėluotai priimami sprendimai turintys įtakos CBAP veiklai, keldami grėsmę priimtų sprendimų ar kitų funkcijų įvykdymui.

Galimybės:

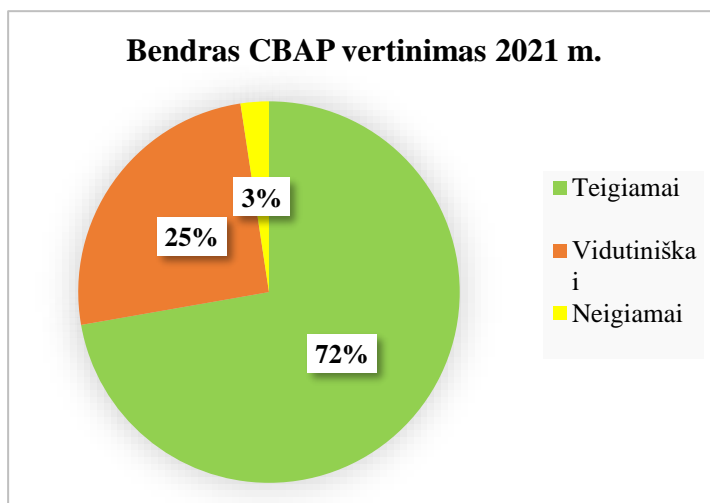
1. Šiaulių miesto savivaldybės tarybai priėmus sprendimą CBAP tapti atskira biudžetine įstaiga, greičiau ir efektyviau būtų priimami ir vykdomi sprendimai, atsirastų tiesioginė komunikacija su išorės vartotojais ir interesantais, aiški valdymo schema ir funkcijų bei atsakomybių pasiskirstymas, dėl ko nebūtų interesų konflikto galimybės bei savo nuožiūra priimami ekonominiai ir strateginiai sprendimai. Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcijoje (2018 m.) numatyta, kad centralizuojant savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą, turėtų būti steigiama naujas juridinis asmuo – savarankiškai veikianti centralizuotos apskaitos įstaiga, su direktoriaus pareigas eisiančiu vadovu, kuris organizuos šios įstaigos darbą ir savo ruožtu užtikrins, kad įstaigos veikloje būtų laikomasi Lietuvos Respublikos įstatymų reikalavimų. Šios įstaigos vadovas vykdydamas savo pareigas tvirtins įstaigos veiklos planavimo dokumentus, struktūrą ir pareigybių sąrašą (neviršydamas Šiaulių miesto savivaldybės tarybos nustatyto maksimalaus skaičiaus), vidaus darbo tvarkos taisyklės, darbuotojų pareigybių aprašymus. Tęsiant, centralizuotos apskaitos įstaigos vadovas, vadovaujantis Lietuvos Respublikos teisės aktais, nustatys darbuotojų darbo užmokesčio dydžius, priims juos į darbą ir atleis, skatins, esant reikalui skirs drausmines nuobaudas, rūpinsis centralizuotos apskaitos įstaigoje dirbsiančių specialistų profesinės ir dalykinės kompetencijos kėlimu, sudarys nuolatinės ir laikinas komisijas susidariusioms problemoms spręsti, supažindins darbuotojus su metinėmis veiklos ataskaitomis, planais ir pan., garantuos teikiamų biudžeto vykdymo, finansinių ataskaitų rinkinių ir statistinių duomenų teisingumą, organizuos centralizuotos apskaitos įstaigos veiklai užtikrinti reikalingus viešuosius pirkimus, užtikrins racionalų ir taupų asignavimų bei turto naudojimą, veiksmingą vidaus kontrolės sukūrimą ir įgyvendinimą. Įgyvendindamas teisės aktų nuostatas susijusias su finansine drausme, užtikrins, kad šios įstaigos finansiniai išsipareigojimai neviršytų jos finansinių galimybių. Vykdydamas įstaigos veiklą leis įsakymus bei kontroliuos kaip jie yra vykdomi, teiks veiklos programas ir jų įgyvendinimo ataskaitas kontroliuojančiam subjektui, vykdys kitas teisės aktais nustatytas funkcijas ir kontroliuojančio subjekto pavedimus. Optimizavimo koncepcijoje teigiama, kad įvertinus visas minėtoje koncepcijoje išanalizuotas alternatyvas, valdymo požiūriu reikėtų steigti atskirą centralizuotos apskaitos įstaigą, nes švietimo centras teikia ne tik centralizuotos buhalterinės apskaitos, įvairias kitas paslaugas, bet ir švietimo, kuris remiantis švietimo centro nuostatais ir yra pagrindinė jo veikla funkcijas, dėl ko būtų sudėtinga suderinti tarpusavio procesus (Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcijoje, 2018 m.).

3.2.4. CBAP veiklos vertinimas

Šiaulių miesto savivaldybės Švietimo centro Centralizuotos buhalterinės apskaitos padalinio (CBAP) vadovas, siekdamas išsiaiškinti įstaigų pasitenkinimo CBAP vykdomomis buhalterinės apskaitos organizavimo funkcijomis lygį, 2021 m. balandžio 20 – 30 dienomis vykdė įstaigų, kurių buhalterinė apskaita yra tvarkoma centralizuotai, vadovų apklausą. Analogiška apklausa buvo atlikta ir 2020 m. Apklausos metu buvo kviečiama įvertinti kiekvieną CBAP funkcinę grupę bei pateikti pastabas ir pasiūlymus dėl teikiamų paslaugų kokybės. Bendras CBAP vertinimas 2020 m. ir 2021 m. pateikiamas 15 ir 16 paveiksluose.



15 pav. Bendras CBAP vertinimas 2020 m.
Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus



16 pav. Bendras CBAP vertinimas 2021 m.
Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Apibendrinti įstaigų, kurių buhalterinė apskaita yra tvarkoma centralizuotai, vadovų apklausos rezultatai parodė, kad CBAP vykdomos funkcijos yra vertinamos palankiai. Įvertinant iššūkius, su kuriais buvo ir yra susiduriama, bei lyginant 2020 m. ir 2021 m. laikotarpių rodiklius, matoma, kad 2021 m. įstaigos CBAP vertinimo rodiklių tendencija yra teigiama ir 2021 m. įstaigos, kurių buhalterinė apskaita tvarkoma centralizuotai, vertina CBAP vykdomas funkcijas palankiau (pokytis 10 proc.).

3.3. Informantų interviu rezultatai

Informantų iš dalies struktūruoto interviu metodu buvo siekiama įvertinti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje situaciją ir pagrįsti šio centralizavimo tobulinimo galimybes. Iš viso buvo apklausti 7 informantai.

Apklausiant informantus, pirmiausiai buvo prašoma išskirti, kada viešieji finansai ir žmogiškieji ištekliai yra naudojami efektyviau – buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai. Išskirta kategorija – *centralizuoto modelio efektyvumo bruožai*. Subkategorijos ir informantų teiginiai pateikiami 12 lentelėje.

12 lentelė

Centralizuoto modelio efektyvumo bruožai

Subkategorija	Informantų teiginiai
Specialistų kompetencija ir įsitraukimas	(A1) Taip pat atsiranda ir buhalterio profesionalumas, nes jis gilinasi į labai aiškia ir siauresnę sritį. (A2) Jei atsakant kodėl, manau, kad dirba profesionalios komandos, jau vien dėl to kokybė gerėja. (A3) Kadangi tada gali specialistas ir labiau įsigilinti ir panašiai. (A4) Kalbant apie finansų panaudojimą, svarbus yra tiek įstaigos vadovo, tiek ir centralizuotos buhalterijos atsakingų asmenų įsitraukimas ir kontrolė. (A5) Taip pat, manau, kad centralizuotai tvarkant buhalterinę apskaitą bei paskirstant apskaitos tvarkymą tam tikroms funkcijoms yra lengviau valdyti šiuos žmogiškuosius išteklius, bei užtikrinti atitinkamą funkciją vykdančio specialisto kompetenciją, kadangi darbuotojai funkcijas atlieka siauresnėje apskaitos srityje. (A5) Mūsų patirtis atliekant vidaus audito procedūras rodo, kad iki centralizacijos įstaigose dirbę buhalteriai, dėl plataus savo atliekamų funkcijų pobūdžio, ne visada spėdavo išanalizuoti naujausius teisės aktus ir jų pakeitimus, dėl ko ne visada užtikrindavo jų laikymąsi. (A6) Galbūt efektyviau yra centralizuotai, kai yra paskirstymas pagal funkcijas, kadangi darbuotojams nebereikia sugaišti tiek daug laiko galvojant ir sprendžiant kaip viena ar kita operacija turėtų būti vykdoma ir registruojama apskaitoje. (A7) Vienas dalykas, kad jau būtų vykdoma labiau kvalifikuota atranka ir būtų galima didesnę dėmesį skirti darbuotojų kvalifikacijai ir reikiamoms kompetencijoms.
Kontrolė ir antikoruacija	(A1) Efektyviau yra tada kai centralizuota, kadangi yra išvengiama asmeniškumų įstaigos, o finansai naudojami pagal būtinybę tai įstaigai skirtų asignavimų. (A4) Esame kaip vadovai kontroliuojami ir manau, kad efektyvumas tvarkant apskaitą centralizuotai yra didesnis. (A4) Svarbus yra tiek įstaigos vadovo, tiek ir centralizuotos buhalterijos atsakingų asmenų įsitraukimas ir kontrolė. (A5) Taip pat, manau, kad vykdant buhalterinę apskaitą centralizuotai yra vykdoma ir efektyvesnė viešųjų finansų kontrolė. (A6) Manau, kad centralizuotai, nes tai veikia kaip savotiška papildoma kontrolės priemonė. (A7) Tęsiant ir žiūrint iš antikoruacijos pusės, manau, kad centralizacija veikia ir kaip tam tikras antikoruacinis įrankis, kadangi suinteresuotiems asmenims jau tikrai yra sunkiau daryti kažkokią tai įtaką ar galbūt tam tikrą spaudimą.
Darbuotojų skaičius	(A1) Iš buhalterinės pusės efektyviau aišku centralizuotai, nes tą patį darbą galima padaryti ir su mažesniais etatų skaičiais. (A3) Žmogiškieji ištekliai naudojami efektyviau centralizuotai, nes kai vienoje vietoje yra 50 buhalterių, tai faktas, kad efektyvumas bus didesnis. (A4) Taip žinoma, įvertinant tą buhalterių skaičių, kuris buvo iki centralizuotos ir po jos, tas skaičius yra ženkliai sumažėjęs, o darbai yra padaryti. (A5) Akivaizdu, kad centralizuotai tvarkant buhalterinę apskaitą sumažėja reikalingų etatų skaičius biudžetinėse įstaigose, kadangi sumažėja viešųjų finansų poreikis vykdyti buhalterinės apskaitos funkciją, dėl ko efektyviau panaudojami viešieji finansai.
Vadovų darbas ir laikas	(A2) Tiesiog dėl vadovo laiko stokos. Atima labai daug papildomo vadovo funkcijų laiko. (A2) Administravimas atima didesnę laiko dalį, nei kad būtų galima skirti vadybai. (A7) Taip pat manau, kad dėl centralizacijos įstaigų vadovai ne tik turi persiorientuoti prie kitokio darbo pobūdžio, bet ir jaučiasi prarandantys savo turėtą tam tikrą „svorį“ ir įtaką finansų valdyme.
Darbuotojų kaita ir pakeičiamumas	(A3) Ir, kuo centralizuota buhalterija yra privalumas, kada tavo buhalterė susirgs, arba išeis iš darbo, tai bus ne vadovo galvos skausmas, nes bus rastas sprendimas, kas perims konkrečios įstaigos buhalterinį darbą.

	(A5) Kyla darbuotojų pakeičiamumo klausimas ir pačių darbuotojų kompetencijos ir kvalifikacijos kėlimo klausimas dirbant siauresnėje apskaitos srityje, kadangi šiuo atveju jie tampa siauros srities specialistais.
Finansų panaudojimas ir valdymas	(A1) Finansai naudojami pagal būtinybę tai įstaigai skirtų asignavimų. (A4) Sudėtingas klausimas, tačiau galiu teigti, kad didelis dėmesys yra skiriamas ekonominės klasifikacijos straipsnių taikymui naudojant asignavimus. (A5) Kadangi sumažėja viešųjų finansų poreikis vykdyti buhalterinės apskaitos funkciją, dėl ko efektyviau panaudojami viešieji finansai. (A6) Tikimės, kad šiuo metu buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai yra sudarytos sąmatos ir kitoms lėšoms, kadangi manome, jog būdavo atvejų, kai iki centralizacijos ne visais atvejais tai būdavo daroma. (A7) Kaip pavyzdį galėčiau įvardinti tai, kad dabar lengviau planuojant sekančių metų biudžetą matyti įstaigų finansų tendencijas ir dinamiką, todėl mes galime priimti atitinkamus sprendimus ne tik dėl pačių finansų valdymo, bet ir dėl to pačio ūkiškumo, taip pat lengviau yra identifikuoti su planavimu susijusias problemas ir žinoma jas spręsti. (A7) Vienareikšmiškai efektyviau viešieji finansai yra valdomi tada, kai tai daroma centralizuotai.
Darbo našumas ir technologijos	(A5) Taip pat, manau, kad tuo atveju, kai apskaitos funkcijas centralizuotai vykdo padalinys, ženkliai išauga administracinio pobūdžio funkcijų ir sprendimų vykdymo, probleminių klausimų sprendimo ir reikalingų konsultacijų suteikimo laiko sąnaudos. (A6) Tęsiant toliau, manau, kad yra užtikrinamas ir efektyvesnis informacinių sistemų panaudojimas apskaitai tvarkyti, dėl ko pati apskaitos kokybė yra geresnė. (A6) Mūsų praktika yra parodžiusiu, kad iki centralizacijos įstaigos naudojo skirtingas buhalterinės apskaitos sistemas, taip pat būdavo ženkli dalis rankinio darbo, kaip pavyzdį būtų galima įvardinti rankinį Didžiųjų knygų sudarymą naudojant MS Excel ir pan.
Atliekamų funkcijų išgryninimas ir sistemiškumas	(A4) Tik reikia nepamiršti, kad tie buhalteriai, kurie dirbo įstaigose, atlikdavo įvairių papildomų darbų. (A5) Tokiu būdu centralizuotos buhalterijos specialistams reikia mažiau laiko skirti teisės aktų analizei ir kitų su apskaitos tvarkymu susijusių teisės aktų vertinimui, todėl didesnę dalį laiko jie gali skirti tiesioginėms apskaitos funkcijoms. (A5) Manau, kad tuo atveju, kai buhalterinę apskaitą tvarko atskira buhalterinės apskaitos įstaiga, yra tinkamai įgyvendinamos Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimu Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ nuostatos, kuriame yra nustatyta, kad apskaitą vykdo centralizuotos apskaitos įstaiga. (A7) Manau, kad centralizacija duoda teigiamą efektą ir teisės aktų analizei, operatyviam vertinimui ir jų taikymui, kas liečia tiek personalo valdymą, tiek ir finansų valdymą, na o išdalinus tas funkcijas kiekvienai įstaigai atskirai, tai jau yra sudėtingiau, nes nėra to sistemiškumo. (A7) Aš įžvelgiu, kad tikrai yra tikslinga atskirti centralizuotą buhalteriją į atskirą įstaigą, tokiu būdu sumažės administracinė našta, bus greitesnė ir paprastesnė komunikacija, dėl ko pagreitės ir sprendimų priėmimo bei jų vykdymo laikas, o kadangi įstaiga bus jau tiesiogiai pavaldi savivaldybės administracijai, tai tikrai bus lengviau keistis informacija, bus aiškesnis pavaldumas, funkcijos ir atsakomybės bei su veikla susijusi atskaitomybė, todėl šioje vietoje tikrai matau teigiamų aspektų.
Komunikacija ir informacijos perdavimas	(A1) Pačią apskaitą vedant nėra kaip iš esmės ir skirtumo, bet kalbant apie ataskaitų, dokumentų pateikimą, persiuntimą ir valdymą, tai yra ilgas kelias kaip padaliniui, nes kartais nebeaišku nei kur, nei kam, nei koku būdu reikia nusiųsti, siuntimo kelias tada stringa ir niekas nebeaišku. (A4) Privalumas turėtų būti veikiant kaip atskirai įstaigai, nes manau, kad yra tam tikras administracinis ratas jūsų įstaigos viduje dėl siunčiamų raštų derinimo ir panašiai, todėl manau, kad efektyvesnė veikla būtų kaip atskiros įstaigos. (A7) Nepamirškime, kad finansai užima tikrai svarbią vietą ne tik mūsų asmeniniuose gyvenimuose bet ir žiūrint iš miesto valdymo perspektyvos, todėl ta tiesioginė ir greita komunikacija bei sprendimų priėmimas, jų bei kitų užduočių vykdymas yra gyvybiškai svarbus.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Kaip matome iš 12 lentelės, informantai didelę reikšmę skyrė specialistų profesionalumui, kompetencijoms, kvalifikacijai – (A2) *Jei atsakant kodėl, manau, kad dirba profesionalios komandos, jau vien dėl to kokybė gerėja; (A7) Vienas dalykas, kad jau būtų vykdoma labiau kvalifikuota atranka ir būtų galima didesnę dėmesį skirti darbuotojų kvalifikacijai ir reikiamoms kompetencijoms.* Taip pat buvo minimas ir efektyvus žmogiškųjų išteklių valdymas – (A5) *Taip pat, manau, kad*

centralizuotai tvarkant buhalterinę apskaitą bei paskirstant apskaitos tvarkymą tam tikroms funkcijoms yra lengviau valdyti šiuos žmogiškuosius išteklius, bei užtikrinti atitinkamą funkciją vykdančio specialisto kompetenciją, kadangi darbuotojai funkcijas atlieka siauresnėje apskaitos srityje. kaip vienus didžiausių efektyvumo bruožų informantai įvardijo finansų panaudojimą ir valdymą ((A7) *Kaip pavyzdį galėčiau įvardinti tai, kad dabar lengviau planuojant sekančių metų biudžetą matyti įstaigų finansų tendencijas ir dinamiką, todėl mes galime priimti atitinkamus sprendimus ne tik dėl pačių finansų valdymo, bet ir dėl to pačio ūkiškumo, taip pat lengviau yra identifikuoti su planavimu susijusias problemas ir žinoma jas spręsti*) ir atliekamų funkcijų išgryninimą ir sistemiškumą ((A5) *Manau, kad tuo atveju, kai buhalterinę apskaitą tvarko atskira buhalterinės apskaitos įstaiga, yra tinkamai įgyvendinamos Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimu Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ nuostatos, kuriame yra nustatyta, kad apskaitą vykdo centralizuotos apskaitos įstaiga*).

Iš dokumentų analizės ir informantų pasisakymų matoma, kad tvarkant biudžetinių įstaigų apskaitą centralizuotai, efektyvumas yra didesnis – ūkinių operacijų atliekama daugiau, tai pat didesnis ir tenkančių įstaigų vienam buhalterinės apskaitos darbuotojo etatui skaičius, iš ko darytina prielaida, kad atliekamų darbų mastas ir efektyvumas yra didesnis. Svarbu paminėti, kad tvarkant biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą centralizuotai, vyr. buhalterio pareigybė lieka tik viena, o visi kiti buhalterinės apskaitos darbuotojai tampa buhalterinės apskaitos specialistais (buhalteriais), kurių funkcijoms atlikti keliami kvalifikacijos reikalavimai yra mažesni, todėl atitinkamai mažesnis yra ir šiems darbuotojams taikomas darbo užmokestis. Reikėtų paminėti ir tai, kad tvarkant biudžetinių įstaigų apskaitą centralizuotai, atsiranda pakankamai kompetenciją turinčių ir pavaduoti vieni kitus atostogų metu galinčių specialistų ir taip yra išsprendžiamas nuolat besikaupiančių nepanaudotų atostogų dienų skaičius.

Verta paminėti, jog buvo išreiškiamas ir siūlymas, kuris galimai leistų pasiekti dar didesnę efektyvumą buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ir tuo pačiu gerinant komunikaciją tarp įstaigų – (A2) *„Jei atsirastų dar papildomi kuratoriai įstaigoms, tai būtų išvis labai gerai“*.

Tyrimo metu buvo siekiama išsiaiškinti, kokius buhalterinės apskaitos tvarkymo centralizuotai teigiamus ir neigiamus pokyčius galima išskirti. Buvo išskirta kategorija – *pokyčių valdymas*. Subkategorijos ir informantų teiginiai pateikiami 13 lentelėje.

13 lentelė

Pokyčių valdymas

Subkategorija	Informantų teiginiai
	Teigiami pokyčiai
Vieninga apskaitos politika ir jos laikymasis	(A1) Pirmiausia yra vieninga apskaita visose įstaigose: vieningai išleidžiama, vieningai planuojama, viskas yra vieninga, ir apskaitos politika ir visos įstaigos turi tvarkytis pagal vieną apskaitą, o ne pagal tai ką pačios įstaigos sugalvoja: viena įstaiga vienam pasirašė, kita kitaip sugalvojo. (A5) Kaip vieną iš pagrindinių aspektų galėčiau įvardinti tai, kad tvarkant buhalterinę apskaitą centralizuotai ir naudojant vieningą apskaitos sistemą, standartus bei operacijų vykdymą, mums, kaip vidaus auditoriams atsirado galimybė žymiai efektyviau sisteminti informaciją. (A6) Kadangi mes matėme kaip buvo tvarkoma buhalterinė apskaita įstaigose iki centralizacijos, manau, kad dabar tvarkant apskaitą centralizuotai daugeliu atveju yra užtikrinama vieninga apskaita, vieningų apskaitos principų laikymasis, vieningų įverčių ir operacijų registravimo taikymas ir pan.
Terminai	(A1) Tikslas vis tiek išlieka, kad laiku reikia susitvarkyti apskaitą.

	(A7) O kalbant apie šią dieną, tai na galėčiau kaip jau ir minėjau įvardinti tą pliusą kai gaunama informacija iš vieno šaltinio ir tas informacijas gavimas ir valdymas yra operatyvesnis ir mes taip galime greičiau reaguoti į situacijas ar priimti sprendimus kas liečia planavimo dalykus.
Kokybės užtikrinimas	(A2) Dabar kažkaip taip manau, kad už mus tai padaryta ir tai manau, yra kokybiškai padaryta. (A4) Mes vadovai žinoma esame asignavimų valdytojai ir taip pat vykdome kontrolę, bet dirbant centralizuotai yra šiek tiek ramiau, nes žinome kad dirba ne vienas o keli savo srities profesionalai, yra tam tikri mechanizmai centralizuotoje buhalterijoje ir tarkime ten dirbanti vyr. Buhalterė nepraleis buhalterio netinkamo veiksmo ir pan. (A6) Dar galėčiau paminėti, kad galbūt yra didesnė kontrolė lėšų panaudojimo pagal sąmatos straipsnius ir tokiu būdu yra sumažinami nukrypimai nuo sąmatų straipsnių.
Atsakomybės padalijimas	(A3) Tai realiai – eliminavimas mano klaidų yra didelis pliusas, nes jeigu aš darau klaidą, buhalterė gali mane sustabdyti, nes atsakomybę prisiima buhalterija, nesvarbu, kad vadovas yra asignavimų valdytojas, esmė tame, kad yra dar kažkokia kontrolė, o ne kad vadovas sako daryk taip ir viskas, nes šiuo atveju ji yra atskaitinga buhalterinės apskaitos padaliniui. (A4) Mažesnė atsakomybė mums kaip vadovams, nes kontrolė yra didesnė iš centralizuotos buhalterijos pusės.
Funkcijų išgryninimas	(A5) Galėčiau paminėti, kad vykdant centralizaciją ir po jos įvykdymo pastebime, kad įstaigų vadovai ne visada teisingai supranta kas yra buhalterinės apskaitos funkcija ir kokia yra jos reikšmė įstaigos veikloje.
Operacinių sistemų naudojimas	(A5) Taip pat, atliekant vidaus auditus kildavo abejonių dėl biudžetinių įstaigų pateiktų duomenų patikimumo, nes dalis įstaigų buhalterinę apskaitą vesdavo naudodamos ne buhalterinės apskaitos programą, bet MS Excel. (A6) Kaip ir minėjau 86ear86 tai, kaip teigiamus aspektus galėčiau paminėti efektyvesnę informacinių technologijų, buhalterinės apskaitos sistemų panaudojimą, dėl ko sumažėja žmogiškųjų klaidų tikimybė.
Planavimas	(A2) Visas planavimas, visas biudžetas, nes anksčiau buvo labai daug įtampos, kaip susiplanuoti, kaip susidėlioti kitus metus, ketvirčius.
Neigiami pokyčiai	
Darbo atlikimas	(A3) Dirba viena specialistė ant penkių įstaigų ir jos interesuotumas yra minimalus kiekvienai įstaigai, nes ji nėra tos įstaigos dalis, nėra įsijautusi į tą bendruomenę, ar į tą situaciją. (A7) Na o dalindamas savo situacijos matymu, išvelgiu vieną iš galimų rizikų, kad tvarkant apskaitą centralizuotai ir tarkime netinkamai pritaikius teisės aktą ar skaičiavimą, ta klaida bus sisteminė ir kartosis visose aptarnaujamose įstaigose, tai toks būtų mano nuogąstavimas, o siekiant to išvengti mano nuomone labai svarbi yra ten dirbančių specialistų kompetencija.
Laikas	(A4) Kai šalia būdavo įstaigos vyr. buhalteris, darbas vykdavo čia ir dabar, o dirbant centralizuotai jau reikia sugaišti laiko derinant sprendimus ir operacijas susijusias su lėšų panaudojimu.
Darbo krūvis tenkantis vadovui	(A4) Taip pat padidėjo mano kaip vadovo darbo krūvis, kadangi tenka atlikti tam tikrus administracinius darbus, kuriuos anksčiau papildomai atlikdavo buhalteris kuris dirbo įstaigoje.
Neigiamas požiūris	(A7) Tiesa, pastebiu tam tikrą emociją dėl centralizacijos iš įstaigų vadovų, kadangi kaip ir minėjau pradžioje, kiekviena reforma ar naujovė kuri keičia eilę metų nusistovėjusią tvarką, dažnai pradžioje yra pasitinkama su pasipriešinimu ir neigiamu nusistatymu, kadangi turime išeiti iš jau įprastos komforto zonos į naują tvarką.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Kaip vieną didžiausių teigiamų pokyčių informantai matytų vienos apskaitos politikos laikymąsi – (A6) *Kadangi mes matėme, kaip buvo tvarkoma buhalterinė apskaita įstaigose iki centralizacijos, manau, kad dabar tvarkant apskaitą centralizuotai daugeliu atveju yra užtikrinama vieninga apskaita, vieningų apskaitos principų laikymasis, vieningų įverčių ir operacijų registravimo taikymas ir pan.* Taip pat jie įvardija, jog buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai, pastebimas ir atliekamų paslaugų kokybės užtikrinimas – (A4) *Mes vadovai žinoma esame asignavimų valdytojai ir taip pat vykdome kontrolę, bet dirbant centralizuotai yra šiek tiek ramiau, nes žinome kad dirba ne vienas o keli savo srities profesionalai, yra tam tikri mechanizmai centralizuotoje buhalterijoje ir tarkime ten dirbanti vyr. buhalterė nepraleis buhalterio netinkamo veiksmo ir pan.*

Kaip nurodoma centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcijoje (2018), pirmiausia ir buvo iškelta idėja, jog reikia taupiai ir efektyviai naudoti viešuosius išteklius

(tiek finansinius, tiek ir žmogiškuosius). Todėl buvo priimtas sprendimas, jog buhalterinei apskaitai turi būti taikomi vienodi standartai, o tai kartu mažina ir klaidų tikimybę, bei iškelta idėja, jog centralizavus biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą, jų apskaita taps skaidresnė, o informacija taps labiau prieinama atsakingiems asmenims ir institucijoms.

Apklausiant informantus, buvo prašoma įvardinti, kokią įtaką finansų kontrolei ir skaidrumui turi buhalterinės apskaitos centralizavimas. Išskirta kategorija – *finansų kontrolė ir skaidrumas*. Subkategorijos ir informantų teiginiai pateikiami 14 lentelėje.

14 lentelė

Finansų kontrolė ir skaidrumas

Subkategorija	Informantų teiginiai
Kontrolė kaip įrankis	(A1) Skaidriau kai centralizuotai, nes daugiau akių pereina, jei jau teisingai pradėta ir toliau einama geru keliu, kaip pavyzdžiui pirkimai, planavimo skyrius pradeda, eina toliau į kitą skyrių ir tuomet vienas skyrius jau kontroliuoja kitą skyrių. (A2) Tai be abejo gal saugiau jaučiasi ir vadovas, kada yra centralizuota, kada daugiau praeina kontrolės, tie kontroliniai parašai. (A3) Kadangi centralizuotai tvarkant apskaitą, buhalterė yra pavaldi nebe man, bet centralizuotos buhalterijos įstaigai, sumažėja tam tikro spaudimo ir galimo poveikio tikimybė ir tai kažkiek prisideda prie didesnio skaidrumo. (A4) Manau, kad kontrolė efektyvesnė yra tvarkant apskaitą centralizuotai. (A5) Vykdam apskaitą centralizuotai galima žymiai efektyviau užtikrinti kontrolės procesus, numatant tam tikrus jos vykdymo etapus ir už jos vykdymą atsakingus asmenis. (A6) Kaip jau ir minėjau, manau, kad centralizuotai tai yra vykdoma efektyviau, nes veikia kaip papildoma kontrolės priemonė. (A7) Teigiama finansų kontrolė veikia ir tai, kad apskaita yra tvarkoma atskiromis funkcinėmis grupėmis ir ten tam tikruose etapuose yra sudėlioti reikalingi finansų kontrolės mechanizmai ir pavadinkime taip saugikliai.
Klaidų mažinimas	(A2) Dar kalbant apie straipsnius, finansavimo šaltinius, vis tik mes asignavimų valdytojai ir tikrai dažnai pasitaiko, kad vis tik žiūrime, žiūrime tas kasines išlaidas, na gal ir kompetencijų stoka tam tikra yra, vadovai, vis tik nesam buhalterinę apskaitą išmanantys profesionalai, mes esam pedagogai, vadybininkai, bet aš dažnai susiduriu, kad užrašant finansavimo šaltinį, tuoj pat gauni signalą, kad žiūrėkite, jūs dar ten turite lėšas, kad galite taip, kam leidžiate šitas lėšas. (A5) Tešiant, manau, kad finansų kontrolė yra efektyvesnė ir dėl to, kad yra daugiau specialistų dirbančių šiame procese, kai tuo tarpu iki centralizacijos šias funkcijas paprastai atlikdavo tik įstaigos vadovas ir įstaigos vyr. buhalteris.
Atsakomybė	(A5) Žinoma reikia nepamiršti, kad įstaigos vadovas tiek iki buhalterinės apskaitos centralizavimo buvo, tiek po jos išliko asignavimų valdytojas, todėl turi tam tikrų pareigų susijusių su vidaus kontrole, kurias privalo vykdyti tiek apskaitą tvarkant decentralizuotai, tiek ir centralizuotai.
Asignavimų valdymas	(A5) Taip pat pastebėtina, kad biudžetinė staiga centralizavus buhalterinę apskaitą nėra atskiriama nuo finansų ir tiesioginio jų valdymo. Kiekvienos įstaigos vadovas, iš centralizuotos apskaitos padalinio buhalterių gavęs kokybišką ir savalaikę informaciją išlieka savarankiškas sprendimams priimti. (A6) Žinoma didelę reikšmę čia turi ir asignavimų valdytojo vaidmuo ir požiūris į centralizuotą buhalteriją.
Skaidrumas	(A7) Tai vienareikšmiškai finansai yra valdomi skaidriau, kadangi yra tinkamas funkcijų ir atsakomybių paskirstymas tarp įstaigos ir centralizuotos buhalterijos ir tikrai yra sumažinama ta neigiama įtaka, kuri galbūt galėtų būti daroma įstaigai turint savo buhalterį įstaigoje.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Iš 14 lentelėje pateiktų informantų pasisakymų matome, jog didžioji dalis informantų kalbėdami apie finansų kontrolę ir skaidrumą, mini, jog centralizuotai tvarkant buhalterinę apskaitą kontrolė tampa įrankiu ((A6) *Kaip jau ir minėjau, manau, kad centralizuotai tai yra vykdoma efektyviau, nes veikia kaip papildoma kontrolės priemonė*), siekiant mažinti klaidų tikimybę ((A5) *Tešiant, manau, kad finansų kontrolė yra efektyvesnė ir dėl to, kad yra daugiau specialistų dirbančių šiame procese, kai tuo tarpu iki centralizacijos šias funkcijas paprastai atlikdavo tik įstaigos vadovas*

ir įstaigos vyr. buhalteris.), užtikrinant skaidrų finansų panaudojimą ((A7) Tai vienareikšmiškai finansai yra valdomi skaidriau, kadangi yra tinkamas funkcijų ir atsakomybių paskirstymas tarp įstaigos ir centralizuotos buhalterijos ir tikrai yra sumažinama ta neigiama įtaka, kuri galbūt galėtų būti daroma įstaigai turint savo buhalterį įstaigoje).

Kaip jau buvo minima 1.2.3. skyrelyje, finansų kontrolė turi labai didelę reikšmę tiek siekiant skaidriai valdyti viešuosius ir privačius finansus, tiek stiprinti šalies ekonomiką ir didinti visuomenės gerovę. Nėgano to, toks užtikrinimas pasiekiamas tik egzistuojant harmoningai finansų išorės ir vidaus kontrolės sistemos. Tą įvardija ir informantai kalbėdami apie finansų kontrolės ir skaidrumo užtikrinimą.

Kaip nurodoma jau anksčiau minėtoje koncepcijoje, centralizuojant biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą, neišvengiama tam tikrų iššūkių. Interviu metu informantų buvo prašoma išskirti iššūkius, su kuriais buvo susiduriame pradėjus buhalterinę apskaitą tvarkyti centralizuotai. Buvo išskirta kategorija – *iššūkis kaip galimybė*. Subkategorijos ir informantų teiginiai pateikiami 15 lentelėje.

15 lentelė

Iššūkis kaip galimybė

Subkategorija	Informantų teiginiai
Darbų apimtys	(A1) Terminų sekimas ir ataskaitų atidavimas, nes vienu metu reikia pateikti viską, nes yra didelė masė įstaigų. (A2) Vėl gi kartosiuosi su darbo apimtimi, tiesiog mano kaip vadovo darbotvarkė keitėsi ir tikrai tam tikras dienas ir tam tikras valandas skiriu vien buhalteriniams dalykams. (A3) Įvertinus šias ir kitas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatytas funkcijas asignavimų valdytojui, įstaigų vadovai, reikšmingą savo laiko dalį turi skirti įvairioms administracinio pobūdžio funkcijoms atlikti. (A4) Pagrindinis iššūkis yra įstaigai likę įvairūs administracinio pobūdžio darbai.
Planavimas	(A2) Toliau labai norėčiau paminėti dėl strateginių dalykų, rengiant strateginius planus anksčiau, nes mes centralizuoti tik pirmi metai ir pirmą kartą strateginį planą rengiam ir reikės buhalterijos prašyti pagalbos, kad mūsų strategiją sudėliotų pagal finansus.
Efektyvus lėšų panaudojimas	(A2) Ir iššūkis projektinės lėšos, investiciniai projektai, mums neteko šiais metais tvarkyti, tai vėl toksai nerimas, ar turėsime tiek pagalbos, kiek turėdavome decentralizuotai dirbdami.
Specialistų profesionalumas	(A1) Gerų specialistų iššūkis irgi, nes jų mums reikia labai gerų. (A4) Darbo kokybei didelę reikšmę turi centralizuotoje buhalterijoje dirbantys specialistai ir jų turima kompetencija, būtent nuo to daug kas priklauso.
Funkcijų išgryninimas ir persiorientavimas	(A2) Štai tarififikacijos tvarkymas, va irgi būsiu atvira, kad tarififikaciją didesnę dalį tvarkydavo buhalteris, kai dirbom decentralizuotai, o dabar teko mums išmokti, bet vėl gi išmokom, padarėm, tik gaila, kad patys atrandam klaidų, praeina mėnesis du ir žiūri tarififikacijoje atrandi klaidų. (A2) Atostogų tvarkymas iššūkis taip pat, kad patys turime suskaičiuoti, kada ir kiek žmogus išeina, kiek jisai turi likučių, suskaičiuoti, išreikšti pinigine išraiška. (A3) Iki centralizacijos, įstaigų buhalterinės apskaitos darbuotojai papildomai atlikdavo įvairias administracinio pobūdžio funkcijas, susijusias su personalo apskaita ir valdymu, ES bei kitų projektų administravimo ir koordinavimo, viešųjų pirkimų bei įvairias kitas administracinio pobūdžio funkcijas. Įvykus buhalterinės apskaitos centralizacijai, dalis administracinio pobūdžio bei su asignavimų valdymu susijusių funkcijų liko įstaigoms. (A6) Mums pirmą kartą atliekant audito procedūras centralizuotoje buhalterijoje reikėjo persiorientuoti ir tų pirmų kartų bei pagalvojimų dėl audito procedūrų atlikimo tikrai buvo daug, bet manau, kad žiūrint į ateitį viskas vyks sklandžiau, kadangi jau žinosime kokių apskaitos registru, kitos apskaitos informacijos ar dokumentų prašyti, tam kad tinkamai pamatytime mums reikalingą informaciją ir duomenis. (A7) Matomai yra labai žmogiška ir natūralu iš pradžių atmesti kokias tai reformas ir pokyčius, bet manau, kad praėjus tam tikram apsipratimo ir persiorientavimo periodui, sakysime, kad vis dėl to tai yra gera idėja ir vertinsime ją teigiamai.
Komunikacija	(A4) Taip pat konsultacijos turint buhalterį įstaigoje buvo gaunamos čia ir dabar, o apskaitą tvarkant centralizuotai, jau ne taip operatyviai. Veiklos pradžioje trūko komunikacijos ir atsakymų į klausimus.

	(A5) Taip pat svarbu paminėti, kad pagerėjo pati komunikacija, kadangi kreipiantis į vieną subjektą – centralizuotą buhalteriją, galima gauti visų audituojamų įstaigų duomenis ir informaciją, kuri reikalinga vidaus auditui atlikti.
Informacijos pateikimas	(A5) Atliekant vidaus auditą įstaigose kurių buhalterinė apskaita tvarkoma centralizuotai, yra paprastesnis ir trumpesnis administracinis kelias, t.y. mažiau siunčiamų raštų įstaigoms dėl duomenų ir informacijos pateikimo, aiškesnė ir standartizuota gaunama informacija bei kiti privalumai.
Neigiamos nuostatos	(A7) Manyčiau, kad tas papildomas iššūkis mums, kaip savivaldybės administracijai buvo mano jau anksčiau minėtas pasipriešinimas naujai reformai bei įvairios išankstinės neigiamos nuostatos, tačiau kaip jau ir minėjau tai yra tik laiko klausimas, kada tai liks praeityje.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Iš 15 lentelėje pateiktų informantų teiginių matome, jog vienas didžiausių iššūkių, su kuriuo tenka susidurti buhalterinę apskaitą įgyvendinant centralizuotai yra funkcijų išgryninimas ir persiorientavimas ((A2) *Atostogų tvarkymas iššūkis taip pat, kad patys turime suskaičiuoti, kada ir kiek žmogus išeina, kiek jisai turi likučių, suskaičiuoti, išreikšti pinigine išraiška; (A3) Iki centralizacijos, įstaigų buhalterinės apskaitos darbuotojai papildomai atlikdavo įvairias administracinio pobūdžio funkcijas, susijusias su personalo apskaita ir valdymu, ES bei kitų projektų administravimo ir koordinavimo, viešųjų pirkimų bei įvairias kitas administracinio pobūdžio funkcijas. Įvykus buhalterinės apskaitos centralizacijai, dalis administracinio pobūdžio bei su asignavimų valdymu susijusių funkcijų liko įstaigoms*). Taip pat atsiranda ir tam tikri komunikaciniai ((A4) *Taip pat konsultacijos turint buhalterį įstaigoje buvo gaunamos čia ir dabar, o apskaitą tvarkant centralizuotai, jau ne taip operatyviai. Veiklos pradžioje trūko komunikacijos ir atsakymų į klausimus*), informacijos pateikimo ((A5) *Atliekant vidaus auditą įstaigose kurių buhalterinė apskaita tvarkoma centralizuotai, yra paprastesnis ir trumpesnis administracinis kelias, t.y. mažiau siunčiamų raštų įstaigoms dėl duomenų ir informacijos pateikimo, aiškesnė ir standartizuota gaunama informacija bei kiti privalumai*) iššūkiai.

Tačiau kalbant apie įvardintus iššūkius, informantai juos sieja su tobulinimo gairėmis ((A7) *Manyčiau, kad tas papildomas iššūkis mums, kaip savivaldybės administracijai buvo mano jau anksčiau minėtas pasipriešinimas naujai reformai bei įvairios išankstinės neigiamos nuostatos, tačiau kaip jau ir minėjau tai yra tik laiko klausimas, kada tai liks praeityje*).

Informantų buvo prašoma išskirti, kokias jie mato tobulinimo gaires, kai biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita yra tvarkoma centralizuotai. Išskirta kategorija – *centralizuotai tvarkomos buhalterinės apskaitos tobulinimo gairės*. Subkategorijos ir informantų teiginiai pateikiami 16 lentelėje.

16 lentelė

Centralizuotai tvarkomos buhalterinės apskaitos tobulinimo gairės

Subkategorija	Informantų teiginiai
Skaitmenizavimas	(A1) Reikia programos: dokumentų valdymo, siuntimo, kad galėtume valdyti vidinę komunikaciją, dokumentų siuntimą suvaldyti viduje.
Personalo valdymas	(A1) Personalo valdymas ir tvarkymas gali būti tvarkomas, bet ne asmens kokios bylos. (A5) Manau, kad būtų tikslinga centralizuotai tvarkyti biudžetinių įstaigų personalo apskaitą, kadangi tai padėtų užtikrinti didesnę vidaus kontrolę, bei sumažinti rizikas susijusias su žmogiškosiomis klaidomis, kurios neretai susijusios su teisinių žinių trūkumu.
Vieninga politika ir teisės standartų laikymasis	(A1) Vieninga politika tai aišku gal ir būtų naudinga, kai viskas vienoda visose įstaigose: etatų išdėstymas, koeficientai ir pan. ir ne kad įstaigos vadovas sumąstė neaišku ką. (A4) Būtų gerai turėti kažkokius įsakymų standartus, šablonus kurie atitiktų teisės aktus ir mažiau kiltų nesusipratimų su centralizuota buhalterija. (A5) Nustatomi atvejai, kai pritrūksta teisinių žinių rengiant įstaigų vadovų leidžiamus įsakymus, priimant sprendimus dėl darbuotojų atleidimo iš darbo, atsiskaitymo su jais ir kt.

	(A5) Vykdam tarkime personalo apskaitą centralizuotai galėtų būtų naudojami standartizuoti įstaigos direktoriaus įsakymai bei įvairios tvarkos, o tai reiškia būtų vykdoma kontrolė užtikrinant įstaigų vadovų leidžiamų įsakymų ir kitų dokumentų atitiktį teisės aktams, kadangi centralizuotos apskaitos įstaiga, turėdama savo sritį gerai išmanančių specialistų, galėtų įvertinti parengtų dokumentų atitiktį teisės aktų normoms.
Konsultacijos	(A1) Tai gal geriau kaip konsultacinis centras, nes vadovai gali tartis ir priimti sprendimą galutinį. (A2) Jei kalbame apie teisinio vertinimo funkcijų išplėtimą, tada būtų įstaigoms lengviau ir efektyviau būtų viskas suplanuota. (A4) Trūksta teisinio vertinimo darbo teisės klausimais. Būtų idealu, kad teisininkas įvertintų įstaigos įsakymų atitiktį teisės aktams.
Funkcijų praplėtimas	(A2) Aš ir norėjau paminėti, kad funkcijų praplėtimas, sutaupyti mūsų laiką, nes jei mes kalbam, kad mes daug laiko atiduodame buhalterinės apskaitos tvarkymui, tai funkcijai, tai tikrai funkcijų praplėtimas mums labai gelbėtų ir padėtų. (A3) Būtų tikslinga spręsti klausimą dėl galimo administratorių/veiklos vadybininkų etatų įsteigimo CBAP, tam, kad būtų galima vykdyti ne tik buhalterinės apskaitos, bet ir kitas administracinio pobūdžio funkcijas susijusias su personalo apskaita, viešaisiais pirkimais, dokumentų valdymu ir pan. (A6) Manau, kad būtų galima kalbėti apie kažkokių vienetų įsakymų šablonų taikymą, o kalbant bendrai, manau, kad prie centralizuotos buhalterijos būtų galima prijunti ir kitų bendrųjų funkcijų, tokių kaip pvz. avarių šalinimo ir pan.
Viešųjų pirkimų įgyvendinimas	(A2) Tikrai matytume ir norėtume labai, nes viešuosius pirkimus dabar patys vykdomė, ir jei būtų mums skirtas atsakingas specialistas, mes to labai norėtume ir džiaugtumėmės, nes mes to jau ir tikėjome išeidami į centralizuotą buhalteriją ir turėjome tokią viltį ir vis dar ją turime. (A4) Manau, kad būtų galima gauti naudos įstaigų atžvilgiu jeigu pirkimai ir su tuos susijusios operacijos vyktų centralizuotai, galbūt būtų galima įsigyti prekes ar paslaugas pigiau, bei žinoma tam tikra dalim sumažėtų darbo krūvis tiems specialistams kurie šiuo metu įstaigose vykdo šias procedūras. (A5) Kalbant apie viešuosius pirkimus, mes dažnai iš įstaigų vadovų girdime, kad jie įstaigose neturi tokios kompetencijos specialistų, kurie galėtų užtikrinti teisės aktų laikymąsi organizuojant ir vykdam viešuosius pirkimus, todėl siekiant užtikrinti tinkamą vidaus kontrolės funkcionavimą įstaigose ir šią sritį reglamentuojančių teisės aktų laikymąsi, matyčiau prasmę šią funkciją vykdyti centralizuotai. (A6) Galbūt tai galėtų būtų kažkoks atskiras viešųjų pirkimų padalinys veikiantis kartu su centralizuota buhalterija. (A7) Jeigu kalbant apie viešuosius pirkimus, tai tam tikri procesai susiję su jų centralizavimu jau vyksta ir savivaldybė planuoja tuos pokyčius, kurie leistų šias procedūras organizuoti ir vykdyti centralizuotai.
Darbuotojų kvalifikacijos kėlimas	(A6) Kalbant apie centralizuotos buhalterijos personalo valdymą reikėtų papildomą dėmesį skirti įnašų apskaitai bei grupių vyresniųjų buhalterių kvalifikacijai ir kompetencijoms tobulinti, kadangi atliekant audito procedūras pirmąjį kartą to šiek tiek pasigedome.
Kontrolė	(A6) Beje, viešųjų pirkimų vykdymas centralizuotai galėtų būti ir kaip papildoma kontrolės priemonė.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Informantai, kalbėdami apie centralizuotai tvarkomos buhalterinės apskaitos tobulinimo galimybes, įvardija tokias galimas tobulinimo gaires kaip personalo valdymą ((A5) *Manau, kad būtų tikslinga centralizuotai tvarkyti biudžetinių įstaigų personalo apskaitą, kadangi tai padėtų užtikrinti didesnę vidaus kontrolę, bei sumažinti rizikas susijusias su žmogiškosiomis klaidomis, kurios neretai susijusios su teisinių žinių trūkumu*), vieningos politikos ir teisės standartų laikymąsi ((A1) *Vieninga politika tai aišku gal ir būtų naudinga, kai viskas vienoda visose įstaigose: etatų išdėstymas, koeficientai ir pan. ir ne kad įstaigos vadovas sumąstė neaišku ką*), funkcijų praplėtimą ((A2) *Aš ir norėjau paminėti, kad funkcijų praplėtimas, sutaupyti mūsų laiką, nes jei mes kalbam, kad mes daug laiko atiduodame buhalterinės apskaitos tvarkymui, tai funkcijai, tai tikrai funkcijų praplėtimas mums labai gelbėtų ir padėtų*), viešųjų pirkimų įgyvendinimą ((A4) *Manau, kad būtų galima gauti naudos įstaigų atžvilgiu jeigu pirkimai ir su tuos susijusios operacijos vyktų centralizuotai, galbūt būtų galima įsigyti prekes ar paslaugas pigiau, bei žinoma tam tikra dalim sumažėtų darbo krūvis tiems specialistams kurie šiuo metu įstaigose vykdo šias procedūras*).

Panašios tobulinimo gairės numatomos ir po 2021 m. lapkričio 17 d. vykusio pakartotinio pasitarimo tarp CBAP atstovų ir įstaigų vadovų. Šio pasitarimo metu buvo pateiktos prielaidos papildomų funkcijų vykdymui centralizuotai pagal Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo 1995 m. gruodžio 5 d. Nr. I-1113 (su vėlesniais pakeitimais) 91 straipsnio nuostatas, kur nustatyta, kad dalis biudžetinių įstaigų bendrųjų funkcijų tokių kaip buhalterinė apskaita, dokumentų valdymas, personalo administravimas, viešųjų pirkimų procedūros ir kitos pagalbinio pobūdžio funkcijos, kurios padeda įgyvendinti biudžetinei įstaigai teisės aktuose numatytus uždavinius, gali būti vykdomos centralizuotai.

3.4. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo savivaldybėje tobulinimo strateginės kryptys

Atlikus mokslinės literatūros, teisės aktų ir kitų dokumentų analizę susijusią su administracinės naštos mažinimu bei įvertinimus iš dalies struktūruoto interviu rezultatus, yra matomos tobulinimo kryptys personalo valdymo ir administravimo, viešųjų pirkimų organizavimo ir vykdymo bei dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo srityse. Atsižvelgiant į tai, kad viešojo sektoriaus efektyvumas yra racionalus išteklių panaudojimas, teigiamas organizacijos filosofijos ir organizacinės kultūros įtvirtinimas, kuris gali vertinamas siejamas su žmogiškųjų išteklių, technologiniais ir finansiniais rodikliais (Puškorius, Raipa, 2002), bei prisimenant Vainienės (2006) teiginį, kad centralizacija (angl. *centralization*) vadinama kokios nors funkcijos (pirkimo, pardavimo, veiklos kontrolės, sprendimų priėmimo ir pan.) ar lėšų (kapitalo) sutelkimas vienoje vietoje ar įmonėje, taip pat į tai, kad kaip teigia Heinrich (2015), Wilson dar 1887 m. kėlė klausimą ir kreipė visuomenės dėmesį į administracinę naštą bei jos mažinimą, išplėtus buhalterinės apskaitos centralizavimą personalo valdymo ir administravimo, viešųjų pirkimų organizavimo ir vykdymo bei dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo srityse, būtų galima sumažinti šiuo metu savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų administracinę naštą. Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymas (2021), Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (2019) ir kiti Lietuvos Respublikos teisės aktai sudaro visas reikiamas prielaidas centralizuotai vykdyti ne tik buhalterinę apskaitą, bet ir įvairias kitas bendrąsias (tame tarpe ir administracinio pobūdžio) funkcijas. Taigi, daugiau bendrųjų funkcijų, tokių kaip personalo administravimas, viešųjų pirkimų organizavimas ir vykdymas, dokumentų teisinis vertinimas ir valdymas, būtų galima vykdyti centralizuotai, tokiu būdu ne tik mažinant administracinę naštą, bet ir sudarant geresnes sąlygas įstaigoms ir jų vadovams didesnę savo laiko dalį skirti ir orientuoti į tiesiogines jų vadovaujamų įstaigų vykdomas funkcijas.

Nielsen, Carvalho, Veiga, Barbosa (2017) teigia, kad administracinės naštos mažinimas yra vienas iš pagrindinių šiuolaikinių viešojo administravimo subjektų ir įmonių siekiamas tikslas, o žvelgiant iš Europos Sąjungos pusės, Europos bendrijų komisija, dokumente „Dėl administracinių išlaidų įvertinimo ir administracinės naštos Europos Sąjungoje mažinimo“ (2006), akcentavo Europos Komisijos siūlymą dėl strategijos, kurios pagrindinis tikslas buvo įvertinti administracines išlaidas ir sumažinti administracinę naštą Europos Sąjungoje. Lietuvoje, siekiant tinkamo Lietuvos Respublikos administracinės naštos mažinimo įstatymo (2012) įgyvendinimo, buvo patvirtinta administracinės naštos ūkio subjektams nustatymo metodika, kurios tikslas yra reguliuoti administracinės naštos ūkio subjektams ir numatomo administracinės naštos pokyčio nustatymą, taip pat yra būtina nepamiršti, kad veiklos efektyvumo ir sprendimų įgyvendinimo kuo mažesnėmis sąnaudomis tendencija paremta ir Lietuvos pažangos strategija „Lietuva 2030“. Lietuvos Respublikos administracinės naštos mažinimo įstatymu (2012) siekiama užtikrinti darnų administracinės naštos mažinimo procesą, kuri būtų orientuotas į Lietuvos Respublikos piliečių, verslo subjektų ir valstybės interesus, kuo mažesnėmis sąnaudomis pasiekti teisės aktuose numatytų tikslų. Taigi, atlikus

mokslinės literatūros, teisės aktų ir kitų dokumentų analizę susijusią su administracinės naštos mažinimu yra matoma tikėtina nauda centralizuotai vykdant ne tik buhalterinės apskaitos bet ir kitas administracinio pobūdžio funkcijas.

Atlikto iš dalies struktūruoto informantų interviu rezultatai patvirtina galimybes ir poreikį centralizuotai vykdyti daugiau nei tik buhalterinės apskaitos funkciją. Informantai interviu metu teigė, kad siekiant buhalterinės apskaitos centralizavimo tobulinimo, būtų naudinga pasitelkti duomenų skaitmenizavimą, bei įdiegti bendrą dokumentų valdymo ir keitimosi aktualia informacija platformą. Informantai taip pat teigia, kad centralizuotos buhalterinės apskaitos funkcijų praplėtimas centralizuojant personalo valdymą ir administravimą, sutaupytų įstaigų šiai sričiai skiriamą laiką ir išteklius, o organizuojant ir vykdant viešuosius pirkimus centralizuotai būtų galima gauti naudos įstaigų atžvilgiu. Informantai ne kartą akcentavo tai, kad trūksta teisinio vertinimo darbo teisės klausimais, bei vieningo dokumentų valdymo. Svarbu paminėti tai, kad kaip teigė vienas iš informantų, kalbant apie viešuosius pirkimus, tam tikri procesai susiję su jų centralizavimu jau vyksta ir Šiaulių miesto savivaldybė planuoja pokyčius, kurie leistų šias procedūras organizuoti ir vykdyti centralizuotai. Kaip matoma, viešųjų pirkimų centralizavimo procesas jau yra pradėtas, todėl tikėtina, kad ir personalo valdymas ir administravimas bei dokumentų teisinis vertinimas bei valdymas bus vykdomi centralizuotai, o dėl tolimesnių tobulinimo krypčių, politinį sprendimą turi priimti konkrečios savivaldybės taryba. Užuožagos šiam procesui jau yra matomos, kadangi Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. lapkričio 10 d. vykusio Kontrolės komiteto posėdžio metu, reaguodamas į biudžetinių įstaigų vadovų teiginius, Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktorius bei šio komiteto pirmininkas išskėlė idėją, kad išplėtus šiuo metu vykdomą buhalterinės apskaitos funkciją, šią funkciją vykdančiame subjekte galėtų veikti tam tikras konsultacinis centras, kuriame dirbantys vadybininkai galėtų užtikrinti tinkamą komunikaciją ir informacijos keitimąsi tarp biudžetinių įstaigų, bei užtikrinti papildomų administracinių funkcijų, kurios susijusios su buhalterine apskaita vykdymu, todėl yra tikimybė, kad ateityje bus priimti atitinkami politiniai sprendimai dėl centralizuotos buhalterinės apskaitos funkcijų išplėtimo.

Išplečiant šiuo metu centralizuotai vykdomas buhalterinės apskaitos funkcijas ir siekiant papildomai centralizuotai vykdyti personalo valdymo ir administravimo, viešųjų pirkimų organizavimo ir vykdymo bei dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo funkcijas, būtų galima išplėsti šiuo metu Šiaulių apskaitos centrui pavestas funkcijas. Tai būtų galima atlikti Šiaulių miesto savivaldybės tarybai priėmus atitinkamus sprendimus bei papildant Šiaulių apskaitos centro nuostatus, juose numatant papildomas vykdytinas funkcijas. Šiam tikslui pasiekti, Šiaulių apskaitos centrui būtų reikalingi papildomi žmogiškieji, finansiniai ir kiti reikalingi ištekliai ir priemonės. Būtų galima steigti papildomus šios įstaigos skyrius, kurie specializuotųsi tam tikroje srityje. Kaip pavyzdį būtų galima numatyti, kad šios įstaigos buhalterinės apskaitos skyrius ir toliau vykdytų centralizuotos buhalterinės apskaitos funkcijas, tuo tarpu personalo skyrius vykdytų su savivaldybei pavaldžių biudžetinių įstaigų personalo valdymu ir administravimu susijusias funkcijas. Kaip pavyzdį būtų galima paminėti šią paslaugą vyriausybės pavaldžioms įstaigoms jau teikiančią Nacionalinį bendrųjų funkcijų centrą. Šios įstaigos vykdomos funkcijos detaliau yra išnagrinėtos šio darbo 1.2.4.1. skyriuje „Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras“. Šiuo atveju savivaldybei pavaldžių įstaigų vadovams nebereikėtų patiems rengti dokumentų (įsakymų) susijusių su personalo valdymu, kadangi šie ir kiti su personalo valdymu ir administravimu susiję darbai būtų atliekami centralizuotai, o įstaigų vadovui beliktų juos patvirtinti. Tęsiant, dokumentų vertinimo ir valdymo skyrius atliktų su dokumentų rengimu, teisiniu vertinimu ir jų valdymu susijusias funkcijas, na o viešųjų pirkimų skyrius organizuotų ir vykdytų savivaldybei pavaldžių įstaigų viešuosius pirkimus. Kalbant apie pastarąją funkciją, informantų iš dalies struktūruoto interviu metu, vienas iš Šiaulių miesto savivaldybės vadovų įvardino tai, kad viešųjų pirkimų organizavimo ir vykdymo centralizuotai klausimas jau yra

sprendžiamas ir tikėtina, kad per 2022 metus bus priimti reikalingi sprendimai siekiant šią funkciją vykdyti centralizuotai. Informantų iš dalies struktūruoto interviu rezultatai patvirtina poreikį centralizuotai vykdyti ne tik viešųjų pirkimų organizavimo ir vykdymo, bet ir su personalo valdymu ir administravimu bei dokumentų vertinimu ir valdymu susijusias funkcijas. Detalesnė informacija yra pateikiama šio darbo 3.3 skyriuje „Informantų apklausos rezultatai“.

Apibendrinant galima teigti, kad remiantis mokslinės literatūros analize, administracinės naštos mažinimo teorija bei su šiuo tikslu susijusiais Europos Sąjungos, Lietuvos Respublikos ir savivaldybių lygmens teisės aktais ir dokumentais, informantų iš dalies struktūruoto interviu rezultatais, Šiaulių miesto savivaldybės kontrolės komitete pateikta informacija ir kitais šiame darbe išnagrinėtais šaltiniais yra matomas akivaizdus poreikis išplėsti šiuo metu centralizuotai vykdomas buhalterinės apskaitos funkcijas. Papildomai centralizuotai vykdant personalo valdymo ir administravimo, viešųjų pirkimų organizavimo ir vykdymo bei dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo funkcijas, būtų galima sumažinti įstaigoms tenkančią administracinę naštą, tokiu būdu sudarant galimybes koncentruotis į šių įstaigų vykdomas tiesiogines funkcijas. Tęsiant, pasitelkiant centralizuotą administracinių funkcijų vykdymo modelį ir tokiu būdu užtikrinant didesnę kontrolę, bei reikiamą kompetenciją turinčių specialistų koncentraciją viename subjekte, tikėtina kad būtų sumažinta žmogiškųjų klaidų tikimybė, o administracinė informacija dėl standartizavimo ir skaitmenizavimo tiek vidaus, tiek išorės vartotojams taptų lengviau prieinama, palyginama ir sisteminama.

IŠVADOS

1. Viešųjų finansų ir žmogiškųjų išteklių valdymas yra neatsiejama kiekvienos valstybės savo piliečiams teikiamų viešųjų gėrybių dalis. Ypatingas dėmesys šiuo atveju yra skiriamas valstybės ir savivaldybės finansų ir žmogiškųjų išteklių valdymui, kadangi tiek valstybės, tiek ir savivaldybių lėšos turi būti naudojamos taip, kad mažiausiomis sąnaudomis būtų pasiekiami maksimalūs numatyti rezultatai. Kadangi viešosios gėrybės piliečiams yra teikiamos iš surenkamų mokesčių, nuolat yra ieškoma būdų, kaip turimus ribotus išteklius būtų galima panaudoti, kad mes visi, kaip piliečiai, gautume kuo didesnę naudą.

2. Kaip teigia Buettner, Behnisch ir Stegarescu (2002), viešojo sektoriaus centralizacija gali būti svarbus veiksnys prisidedantis prie ekonomikos augimo varomosios jėgos. Žiūrint į efektyvų viešųjų finansų ir žmogiškųjų valdymą globaliai, yra matoma aiški Europos Sąjungos politinė ir jos institucijų pozicija siekti tikslingo, optimalaus lėšų paskirstymo ir skaidraus jų panaudojimo, siekiant užsibrėžtų strateginių tikslų. Kadangi Lietuvos Respublika yra Europos Sąjungos narė, šios globalios nuostatos daro įtaką ir mūsų šalies nuostatoms dėl finansų ir žmogiškųjų išteklių naudojimo valstybės bei žinoma savivaldybės mastu. Veiklos efektyvumo ir sprendimų įgyvendinimo kuo mažesnėmis sąnaudomis tendencija paremta ir Lietuvos pažangos strategija „Lietuva 2030“.

3. Savivaldybės taip pat prisideda prie efektyvumo įgyvendinimo. Yra matoma, kad dalis savivaldybių, tarp kurių Vilniaus miesto, Kauno miesto, Klaipėdos miesto, Šiaulių miesto ir Rajono bei kitų savivaldybių, buhalterinė apskaita jau yra tvarkoma centralizuotai. Tikėtina, kad siekdamas įgyvendinti Lietuvos Respublikos teisės aktų reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, reikalavimus, vis daugiau savivaldybių pereis prie buhalterinės apskaitos tvarkymo centralizuotai. Šiuo atveju, savivaldybės įgyvendina globalias Europos Sąjungos nuostatas susijusias su viešaisiais finansais lokaliai, t. y. konkrečioje savivaldybėje. Savivaldybių politikai, kurie formuoja vietos politiką, yra atitinkamų savivaldybių tarybų nariai. Būtent šie žmonės ieško įvairių būdų, kaip užtikrinti efektyvią savivaldybės gyventojų iš viešųjų finansų gaunamą naudą. Šiam tikslui gali būti pasitelkiama centralizacija. Dokumentų analizė rodo, kad šiam tikslui pasiekti, yra visa reikalinga teisinė bazė, todėl sprendimų dėl centralizacijos priėmimui reikalinga politinė valia.

4. Lietuvos Respublikos teisės aktai sudaro sąlygas savivaldybėms pačioms priimti sprendimus susijusius su centralizacija. Teisės aktai sudaro prielaidas centralizuotai vykdyti ne tik buhalterinę apskaitą, bet ir įvairias kitas su įstaigų veikla susijusias bendrąsias funkcijas. Remiantis atlikta mokslinės literatūros ir dokumentų analize yra matoma, kad centralizuojant buhalterinę apskaitą yra siekiama žmogiškųjų išteklių reikalingų buhalterinės apskaitos funkcijai vykdyti savivaldybės mastu optimizacijos ir atitinkamo teigiamo ekonominio efekto. Tęsiant, optimalus žmogiškųjų išteklių ir informacinių technologijų panaudojimas, procesų ir operacijų standartizavimas ir sistemiškumas daro teigiamą įtaką buhalterinės apskaitos kokybei. Kaip matoma, dėl šių priežasčių yra pasiekama savivaldybės lėšų ekonomija ir šios lėšos gali būti nukreipiamos kitiems savivaldybės strateginiams tikslams. Ne mažiau svarbi yra ir pagerėjusi apskaitos kokybė, kadangi klaidos susijusios su buhalterinės apskaitos funkcijos vykdymu, gali lemti ženklus nuostolius.

5. Iš atliktos mokslinės literatūros, dokumentų, PEST ir SSGG analizės, taip pat informantų apklausos rezultatų yra matoma, kad buhalterinės apskaitos centralizavimas ir vykdymas gali ir turėtų būti tobulinamas. Buhalterinė apskaita yra neatsiejama nuo kitų įstaigų vykdomų administracinio pobūdžio funkcijų, tokių kaip personalo administravimas, viešieji pirkimai, dokumentų teisinis vertinimas ir valdymas. Šiaulių miesto savivaldybei priėmus atitinkamus sprendimus ir vadovaujantis Lietuvos Respublikos teisės aktais, būtų galima išplėsti dabar vykdomą buhalterinės apskaitos funkciją ir papildomai vykdyti daugiau bendrųjų funkcijų centralizuotai. Iš atliktos informantų

apklausos yra matomas poreikis optimizuoti ir standartizuoti procesus susijusius su dokumentų valdymu pasitelkiant skaitmenizavimą. Ne mažiau svarbu užtikrinti centralizuotą įstaigų dokumentų teisinį vertinimą, konsultavimą ir valdymą bei viešųjų pirkimų organizavimą bei vykdymą, kadangi Šiaulių miesto savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos bei Šiaulių miesto savivaldybės centralizuoto vidaus skyriaus atstovų teigimu šios sritys yra probleminės, o atliekamų auditų metu yra nustatomi teisės aktų nesilaikymo ar netinkamo taikymo atvejai. Kaip atlikto interviu metu teigia minėtų institucijų atstovai, tvarkant apskaitą centralizuotai, galima užtikrinti efektyvesnę finansų kontrolę, lengviau užtikrinti vienodų apskaitos standartų ir įverčių taikymą. Tvarkant buhalterinę apskaitą centralizuotai, duomenys yra lengviau palyginami ir sisteminami, nes yra taikomas vienas sąskaitų planas, apskaitos registrai ir t.t., tokiu būdu sumažėja terpė klaidoms dėl žmogiškojo faktoriaus.

6. Siekiant užtikrinti tinkamą dokumentų teisinį vertinimą, konsultavimą ir valdymą bei viešųjų pirkimų organizavimą bei vykdymą, ypatingai svarbi yra šiuose procesuose dalyvaujančių specialistų kvalifikacija ir kompetencija. Sėkmingai patobulinus procesus ir išplėtus šiuo metu vykdomą centralizuotos buhalterinės apskaitos funkciją, būtų galima dar labiau optimizuoti žmogiškuosius išteklius, standartizuoti procesus, užtikrinti didesnę viešųjų finansų kontrolę ir panaudojimo skaidrumą bei pagerinti šių viešųjų administracinio pobūdžio funkcijų kokybę. Centralizuotai teikiant ne tik buhalterinės apskaitos, bet ir kitas administracinio pobūdžio funkcijas, būtų galima sumažinti įstaigų ir jų vadovų darbo krūvį, taip sudarant galimybės koncentruotis į tiesiogines įstaigos vykdomas funkcijas. Šiuo atveju būtų išgryninamos įstaigų vykdomos funkcijos. Tęsiant toliau, centralizuotas administracinio pobūdžio funkcijų vykdymas padėtų užtikrinti reikiamą kvalifikaciją ir kompetenciją turinčių specialistų koncentravimą viename juridiniame asmenyje ir tokiu būdu užtikrinti tinkamą teisės aktų taikymą.

7. Atliktos mokslinės literatūros, teisės aktų ir kitų dokumentų analizę ir įvertinus informantų apklausos rezultatus, darytina išvada, kad buhalterinės apskaitos centralizavimas sumažina savivaldybės šiai funkcijai vykdyti reikalingų lėšų poreikį, dėl buhalterinės apskaitos funkciją atliekančių buhalterinės apskaitos darbuotojų skaičiaus optimizavimo, taip pat, dėl procesų standartizavimo ir informacinių technologijų tinkamo panaudojimo pagerėjo buhalterinės apskaitos kokybė, o įstaigų vadovai, kurių buhalterinė apskaita yra tvarkoma centralizuotai, šios funkcijos kokybę vertina teigiamai. Iš atliktos dokumentų analizės ir informantų interviu rezultatų matoma, kad būtų tikslinga tobulinti buhalterinės apskaitos centralizavimo ir šios funkcijos vykdymą praplečiant personalo administravimo, viešųjų pirkimų ir dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo funkcijomis.

REKOMENDACIJOS

Šiaulių miesto savivaldybės tarybai:

1. Iš atliktos dokumentų analizės bei informantų apklausos rezultatų yra matomos Centralizuotai tvarkomos buhalterinės apskaitos tobulinimo gairės. Būtų tikslinga tobulinti buhalterinės apskaitos centralizavimo ir šios funkcijos vykdymą praplečiant personalo administravimo, viešųjų pirkimų ir dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo funkcijomis. Remiantis Lietuvos Respublikos teisės aktų nuostatomis, reikėtų spręsti dėl galimo centralizuotos buhalterinės apskaitos vykdymų funkcijų išplėtimo. Atsižvelgiant į tai, kad Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. liepos 1 d. sprendimu Nr. T-323 „Dėl biudžetinės įstaigos Šiaulių apskaitos centro steigimo ir nuostatų patvirtinimo“, taip pat, Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. spalio 14 d. sprendimu Nr. T-403 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos organizavimo funkcijos, centralizuotai atliekamos Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centre, pavedimo vykdyti biudžetinei įstaigai Šiaulių apskaitos centrui“, biudžetinei įstaigai Šiaulių apskaitos centrui yra pavesta centralizuotai tvarkyti biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą nuo 2022 m. vasario 1 d., būtų tikslinga svarstyti papildyti Šiaulių apskaitos centro nuostatus, numatant galimybę šiai įstaigai centralizuotai vykdyti ne tik Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. spalio 14 d. sprendimo Nr. T-403 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos organizavimo funkcijos, centralizuotai atliekamos Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centre, pavedimo vykdyti biudžetinei įstaigai Šiaulių apskaitos centrui“, 1 priede nurodytų įstaigų buhalterinę apskaitą, bet ir kitas bendrąsias funkcijas, tokias kaip personalo administravimas, viešųjų pirkimų organizavimas ir vykdymas, dokumentų teisinis vertinimas ir pan.

2. Numatyti priemones ir reikalingus išteklius personalo valdymo ir administravimo, dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo bei viešųjų pirkimų organizavimo ir vykdymo funkcijų vykdymui centralizuotai.

3. Numatyti ir paskirti už šių procesų organizavimą ir vykdymą atsakingas institucijas, asmenis, bei nustatyti vykdymo terminus.

Šiaulių miesto savivaldybės administracijai:

1. Parengti reikalingus lokalius teisės aktus, bei personalo administravimo, dokumentų valdymo ir viešųjų pirkimų funkcijų centralizavimo priemonių planą. Paskirti savivaldybės administracijos ar kitų savivaldybei pavaldžių įstaigų atsakingus už centralizavimo procesą asmenis ir užtikrinti tinkamą jų įgyvendinimą nustatytais terminais.

2. Mažinti įstaigų vadovų ir darbuotojų tikėtiną pasipriešinimo ir neigiamo išankstinio nusistatymo prieš reformą riziką, šiam tikslui pasitelkiant tinkamą komunikaciją bei motyvaciją. Iš šiame darbe pateiktų informantų interviu yra matoma, kad kiekviena pertvarka, naujovė ar pokytis, kurie keičia per kelis dešimtmečius nusistovėjusių tvarką ir procesus, visuomet sukelia pasipriešinimą ir tam tikrą neigiamą išankstinį nusistatymą. Siekiant kiek galima sumažinti šį neigiamą efektą, svarbu tinkama ir savalaikė komunikacija su biudžetinių įstaigų vadovais ir šių įstaigų darbuotojais.

3. Numatyti naujų specialistų, kurie galėtų vykdyti personalo administravimo, dokumentų valdymo ir viešųjų pirkimų funkcijas, motyvavimo priemones. Užtikrinti konkurencingą darbo užmokestį ir tinkamas darbo sąlygas.

4. Atlikti analizę ir nustatyti funkcijų išplėtimui reikalingų lėšų poreikį, bei kitus veiksnius kurie gali turėti įtakos funkcijų išplėtimui.

5. Numatyti duomenų ir dokumentų perdavimo bei keitimosi jais tvarką.

Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžioms biudžetinėms įstaigoms:

1. Įsigilinti ir įvertinti teigiamus centralizacijos aspektus. Atsižvelgti į tai, kad remiantis administracinės naštos mažinimo teorija ir su šiuo tikslu susijusiais Europos Sąjungos, Lietuvos Respublikos ir savivaldybių teisės aktais bei dokumentais, išplėtus šiuo metu centralizuotai vykdomas buhalterinės apskaitos funkcijas ir papildomai centralizuotai vykdant personalo valdymo ir administravimo, viešųjų pirkimų organizavimo ir vykdymo bei dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo funkcijas, būtų galima sumažinti įstaigoms šiuo metu tenkančią administracinę naštą. Šiuo atveju sudarant galimybes įstaigoms koncentruotis į šių įstaigų vykdomas tiesiogines funkcijas. Iš dalies struktūruoto interviu rezultatai parodė, kad pasitelkiant centralizuotą administracinių funkcijų vykdymo modelį ir tokiu būdu užtikrinant didesnę funkcijų kontrolę, bei reikiamą kompetenciją turinčių specialistų koncentraciją viename subjekte, tikėtina, kad bus sumažinta žmogiškųjų klaidų tikimybė, o administracinė informacija dėl standartizavimo ir skaitmenizavimo tiek vidaus, tiek išorės vartotojams taps lengviau prieinama, palyginama ir susisteminama. Kylant klausimų susijusių su šiuo metu centralizuotai vykdomų buhalterinės apskaitos funkcijų išplėtimu personalo valdymo ir administravimo, viešųjų pirkimų organizavimo ir vykdymo bei dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo srityse, konsultuotis su Šiaulių miesto savivaldybės administracijos paskirtais atsakingais asmenimis.

2. Pasirengti duomenų, susijusių su personalo valdymu ir administravimu, dokumentų vertinimu ir valdymu, bei viešųjų pirkimų organizavimu ir vykdymu susijusių funkcijų, perdavimu centralizuotai šias administracinio pobūdžio funkcijas vykdysiančiam subjektui.

Centralizuotai buhalterinę apskaitą vykdančiam subjektui:

1. Įvertinti numatomo funkcijų išplėtimo aspektus ir galimus iššūkius susijusius su naujų funkcijų vykdymu, personalo formavimu, darbo vietų parengimu, informacinių technologijų ir jai reikalingos infrastruktūros parengimu ir t.t. Atlikti su funkcijų išplėtimu susijusių ir šiuos procesus reglamentuojančių teisės aktų analizę, bei įvertinti kiek ir kokių žmogiškųjų, finansinių ir kitų išteklių prireiks šio funkcijų išplėtimo įgyvendinimui ir papildomų funkcijų vykdymui. Atliktos analizės rezultatus pristatyti už sprendimų priėmimą atsakingiems asmenims ir subjektams. Siekti, kad būtų užtikrintos tinkamas finansavimas, bei kitos būtinosios sąlygos veiklai vykdyti.

2. Komunikuoti su Šiaulių miesto savivaldybės administracija bei įstaigomis, kurioms planuojama teikti papildomas bendrąsias administracinio pobūdžio funkcijas, siekiant sklandžiai įgyvendinti funkcijų išplėtimo procesą bei mažinti galimą pasipriešinimą reformai.

3. Dalyvauti rengiant sprendimus ir tvarkas susijusias su funkcijų išplėtimu, tokiu būdu užtikrinant sklandų funkcijų išplėtimo proceso įgyvendinimą ir tolimesnį vykdymą.

MOKSLINĖ LITERATŪRA

1. Arimavičiūtė, M. (2007). Savivaldos institucijų strateginės analizės metodiniai aspektai. Viešoji politika ir administravimas.
2. Balčiūnas, S., Garšvienė, L., Liukinevičienė, L., Matuzevičiūtė – Balčiūnienė, K., Petukienė, E. (2020). Bakalauro ir magistro baigiamųjų darbų rengimo metodinės rekomendacijos. Šiauliai: Šiaulių universitetas.
3. Bilevičienė, T., Jonušauskas, S. (2011). Statistinių metodų taikymas rinkos tyrimuose. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas. Prieiga internete: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16758/9789955192770.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
4. Bitinas, B. (2013). Rinktiniai edukologiniai raštai (II tomas). Edukologinis tyrimas: sistema ir procesas, ugdymo tyrimų idėjos ir problemos. Vilnius: Edukologija.
5. Blaževičienė, J. (2016). Biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos duomenų mainų efektyvumo vertinimas. Klaipėda.
6. Buettner, T., Behnisch, A., Stegarescu, D. (2002). Public sector centralization and productivity growth: Reviewing the German experience.
7. Dalton, H. (2003). Principles of public finance. United Kingdom.
8. Darginavičius, A. (2007). Europos Sąjungos biudžeto išlaidų politika.
9. Daujotaitė, D., Giriūnas, L., Giriūnienė, G., Miškinis, A., Vinauskienė, D., Adomavičiūtė D. (2015). Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika.
10. Gaižauskaitė, I., Valavičienė, N. (2016). Socialinių tyrimų metodai: kokybinis interviu. Prieiga internete: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16724/9789955302056.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
11. Gintalas, A. (2011). Metodologijos ir metodo samprata. Vilnius: MRU.
12. Guptor, M., Rudžionienė, K. (2018). Finansinių ataskaitų informacijos kokybės užtikrinimo beišskant: nuo bendrų principų iki neuroapskaitos. Prieiga internete: https://www.researchgate.net/publication/327454178_Finansiniu_ataskaitu_informacijos_kokybes_uztikrinimo_bieskant_nuo_bendru_principu_iki_neuroapskaitos
13. Hayes, J. (2014). The theory and practice of change management. Palgrave Macmillan.
14. Heiling, J. (2011). Governmental Accounting in Germany: Current State and Future Direction in an International Comparative Perspective.
15. Heiling, J. (2015). Public Sector Accounting and Auditing in Germany.
16. Heinrich, C. J. (2015). The Bite of Administrative Burden: A Theoretical and Empirical Investigation.
17. Kardelis, K. (2002). Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. 2-tasis pataisytas ir papildytas leidimas. Kaunas.
18. Kazlauskienė, L. (2009). AB „Vilniaus degtinė“ veiklos efektyvumo didinimas. Magistro darbas, MRU. Vilnius.
19. Kliukevičiūtė, G., Malinauskas, Ž. (2012). Koučingo taikymo galimybių Lietuvos organizacijose vertinimas (konsultantų nuomonės tyrimas). ISSN 1822-6760. Management theory and studies for rural business and infrastructure development. 2012. Vol. 34. Nr. 5. Scientific journal.
20. Kundrotienė, N., Rekerta, K. (2002). Strateginio planavimo diegimas Lietuvos viešojo administravimo institucijose. Viešoji politika ir administravimas, Nr. 3.
21. Labanauskas, L. (2019). Neapykantos nusikaltimų pažeidžiamų bendruomenių kokybinio tyrimo metodologija. Vilnius.
22. Levišauskaitė, K., Rūškys, G. (2003). Valstybės finansai.
23. Lietuvių kalbos žodynas (2020). Prieiga internete: <http://www.lkz.lt/>
24. Mackevičius, J., Subačienė, R., Tamulevičienė, D. (2018). Buhalterinės apskaitos teorijos klausimų nagrinėjimas lietuvių autorių darbuose. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika, tomai 17–18. Prieiga internete: <https://www.zurnalai.vu.lt/BATP/article/view/11845/10458>

25. Maslauskaitė, A. (2008). Mokslo tiriamojo darbo metodologiniai pagrindai. Vilnius: Generolo Jono Žemaičio Lietuvos karo akademija.
26. Matusėvičius, D. (2004). Vidaus finansų kontrolės Lietuvos valstybiniame sektoriuje plėtra.
27. Melnikas, B., Smaliukienė, R. (2007). Strateginis valdymas. Vilnius: Generolo Jono Žemaičio Lietuvos karo akademija.
28. Mihaiu, D. M., Opreana, A., Cristescu, M. P. (2010). Efficiency, effectiveness and performance of the public sector.
29. Mikulskienė, B. (2013). Viešasis sektorius XXI amžiuje. Mykolo Romerio universitetas.
30. Mulgan, G., Albury, D. (2003). Innovation in the public sector.
31. Nielsen, M. M. (2017). Electronic Governance for Administrative Burden Reduction.
32. Nielsen, M., M., Carvalho, N., R., Veiga, L., G., Barbosa, L., S. (2017). Administrative Burden Reduction Over Time: Literature Review, Trends and Gap Analysis. Prieiga internete: https://dl.acm.org/doi/abs/10.1145/3047273.3047334?casa_token=89fUkXf0UFUAAAAA%3A6GLPX4J3BPOnFdsL-PzqHVI3baoCTsSblUmaf9IF1Utn1I-eeaqatTFJhoR11nQK4q7Zdn1rnsNEA
33. Novelskaitė, A. (2012). Socialinio tyrimo terminija: tyrimo strategija, tyrimo planas, tyrimo dizainas, tyrimo procesas. Vilnius: VU.
34. Petkevičienė, Ž. (2017). Administracinės naštos mažinimo galimybės biudžetinėse įstaigose: Mažeikių rajono socialinių paslaugų tarnybos atvejis.
35. Pivoras, S., Visockytė, E. (2011). Viešojo valdymo koncepcijos ir jų taikymas tiriant valstybės tarnybos reformas.
36. Puškorius, S., Raipa, A. (2002). Teoriniai viešojo sektoriaus veiklos modernizavimo aspektai.
37. Romeris, M. (2008). Unitarinė valstybė ir valstybiniai junginiai.
38. Raipa, A. (2009). Šiuolaikinio viešojo valdymo pokyčių kryptys ir tendencijos. Viešoji politika ir administravimas.
39. Rupšienė, L. (2007). Kokybinių tyrimų duomenų rinkimo metodologija. Prieiga internete: https://epale.ec.europa.eu/sites/default/files/kokybiniu_tyrimu_duomenu_rinkimo_metodol.pdf
40. Simon, H. (1999). The Political System of the European Union.
41. Smith, M. (2018). Luca Pacioli: The Father of Accounting. Prieiga internete: https://www.researchgate.net/publication/272304355_Luca_Pacioli_The_Father_of_Accounting
42. Stoškus, S., Beržinskienė, D. (2005). Vadyba. KTU leidykla „Technologija“.
43. Šimović, H. (2005). The european union budget. Zagreb.
44. Tamoševič, A. (2016). Finansų kontrolė kaip viešųjų finansų valdymo instrumentas. Vilnius.
45. Tarptautiniai viešojo sektoriaus standartai (2021). Prieiga internete: [https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/1\(97\).pdf](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/1(97).pdf)
46. Tripathi, S., Dixon, J., (2008). Leadership in a Paradoxical Public-sector Environment: The Challenges of Ambiguity, in: The International Journal of Leadership in Public
47. Vainienė, R. (2006). Ekonomikos terminų žodynas. Vilnius: Tyto alba.
48. Wegrich, K., Hammerschmid, G. (2018). Public administration characteristics and performance in EU28: Germany.

DOKUMENTAI IR KITI ŠALTINIAI

1. Alytaus miesto paslaugų centras (2021). Prieiga internete: <https://www.ampc.lt/>
2. Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose švietimo, sporto, kultūros ir socialinės paramos įstaigose optimizavimo koncepcija, 2018. Prieiga internete: https://www.siauliai.lt/upload/files/2021/04/19/2021_04_19_101956_35eDladG1wbV.pdf

3. „Dėl administracinės naštos ūkio subjektams nustatymo metodikos patvirtinimo“. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. sausio 11 d. nutarimas Nr. 4. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.416691?jfwid=j4afzs93>
4. Dėl valstybės pažangos strategijos „Lietuvos pažangos strategija „Lietuva 2030“ patvirtinimo Nr. XI-2015. Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.425517>
5. Europos Audito Rūmai (2021). Prieiga internete: www.eca.europa.eu
6. Europos Audito Rūmų 2021-2025 m. strategija (2021). Prieiga internete: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/STRATEGY2021-2025/STRATEGY2021-2025_LT.pdf
7. Europos Komisija (2021). Prieiga internete: https://ec.europa.eu/info/index_lt
8. Europos Sąjungos Generalinis sekretoriatas (2021). Prieiga internete: <https://www.consilium.europa.eu/lt/general-secretariat/>
9. Europos Sąjungos Generalinio sekretoriato 2020-2024 m. strateginis planas (2020). Prieiga internete: https://ec.europa.eu/info/publications/strategic-plans-2020-2024_lt
10. Kauno miesto biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita (2021). Prieiga internete: <http://kba.lt/>
11. Klaipėdos miesto savivaldybė (2021). Prieiga internete: <https://www.klaipeda.lt/lt>
12. Lietuvos auditorių rūmų parengtas ir patvirtintas buhalterių profesionalų etikos kodeksas, 2005. Prieiga internete: <https://lar.lt/www/new/news.php>
13. Lietuvos Respublikos administracinės naštos mažinimo įstatymas. 2012 m. lapkričio 8 d. Nr. XI-238. Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActEditions/lt/TAD/TAIS.437028>
14. Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymas (2010). Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.364294>
15. Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymas (2021). Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.23064/ePoiIhigrA>
16. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas (2004). Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.428/asr>
17. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (2001). Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154657/asr>
18. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (2000). Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.107687/asr>
19. Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos straipsnis 2020-12-16 „Europos Parlamentas pritarė 2021–2027 m. ES daugiamečiai finansinei programai ir Ekonomikos gaivinimo fondui“. Prieiga internete: <https://finmin.lrv.lt/lt/naujienos/europos-parlamentas-pritare-2021-2027-m-es-daugiamečiai-finansinei-programai-ir-ekonomikos-gaivinimo-fondui>
20. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2005 m. gegužės 25 d. įsakymu Nr. 1K-170 „Dėl viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“
21. Lietuvos Respublikos Finansų ministro patvirtinta pajamų ir išlaidų klasifikacija (2003). Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.215179/asr>
22. Lietuvos Respublikos Finansų ministro patvirtinti viešojo sektoriaus apskaitos standartai (2020). Prieiga internete: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/apskaita-ir-atskaitomybe/viesojo-sektoriaus-subjektu-apskaita-ir-atskaitomybe/finansine-atskaitomybe/viesojo-sektoriaus-apskaitos-ir-finansines-atskaitomybes-standartai-vsafas>
23. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas. 1999 m. birželio 17 d. Nr. VIII-1234. Suvestinė redakcija nuo 2021 m. liepos 1 d. Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.83679/BsvWuqodPC>
24. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. Nr. 488 nutarimas „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“. Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/355619215f1f1e896f6c1bcca8cd3a8/asr>

25. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių įstaigų darbuotojų darbo apmokėjimo įstatymas 2017 m. sausio 17 d. Nr. XIII-198. Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/c6dd7dc2e23411e6be918a531b2126ab/asr>
26. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo Nr. VIII-729 pakeitimo įstatymas. Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/1521eca2b65f11e3b2cee015b961c954>
27. Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerija, bendradarbiaudama su Vyriausybės strateginės analizės centru STRATA (2020). Viešojo sektoriaus ataskaita 2016-2019 m. Vilnius.
28. Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas (2007). Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.301368/asr>
29. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas 1994 m. liepos 7 d. Nr. I-533. Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.5884/asr>
30. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gegužės 14 d. nutarimas Nr. 543 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo“.
Prieiga internete: <https://eseimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.132982/asr>
31. Nacionalinio bendrųjų funkcijų centro 2020 veiklos ataskaita (2020). Prieiga internete: https://nbfc.lrv.lt/uploads/nbfc/documents/files/2020%20m_%20NBFC%20veiklos%20ataskaita.pdf
32. Šiaulių rajono savivaldybės švietimo paslaugų centras (2021). Prieiga internete: <https://www.srspc.lt/>
33. Šiaulių miesto savivaldybės 2019 metų konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio finansinio (teisėtumo) audito ataskaita 2020 m. liepos 15 d. Nr. KV – 6. Prieiga internetu: https://www.siauliai.lt/upload/files/2021/04/19/2021_04_19_041924_24bDlhWm1wYV.pdf
34. Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centras (2021). Prieiga internetu: <https://svcentras.lt/>
35. Šiaulių miesto savivaldybės 2021 – 2023 m. strateginis veiklos planas. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. vasario 4 d. sprendimas Nr. T-1 „Dėl Šiaulių miesto savivaldybės 2021–2023 metų strateginio veiklos plano patvirtinimo“. Prieiga internete: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/073eac43672911eb9954cfa9b9131808/asr>
36. Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2021-09-02 įsakymas Nr. A-1446 „Dėl maksimalių asignavimų, planuojamų skirti iš savivaldybės biudžeto biudžetinėms įstaigoms, apskaičiavimo 2022 metais tvarkos aprašo patvirtinimo“. Prieiga internete: www.siauliai.lt
37. Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2021 m. lapkričio 19 d. įsakymas Nr. A-1867 „Dėl viešojo sektoriaus subjektų apskaitos tvarkymo“.
38. Šiaulių miesto savivaldybės Kontrolės ir audito tarnybos 2020 m. liepos 15 d. išvada Nr. KV-6. Prieiga internete: www.siauliai.lt
39. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos Kontrolės komiteto 2021-11-10 protokolas. Prieiga internete: www.siauliai.lt; <https://www.youtube.com/watch?v=n-P5vB6uS8k>
40. Šiaulių miesto savivaldybės Švietimo centro ir įstaigų, kurių buhalterinė apskaita yra tvarkoma centralizuotai Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro, buhalterinės apskaitos vadovas, patvirtintas Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro direktoriaus 2021 m. gegužės 31 d. įsakymu Nr. V-46.
41. Šiaulių miesto savivaldybės Švietimo centras (2018). Centralizuotos buhalterinės apskaitos diegimo Šiaulių miesto savivaldybės pavaldžiose įstaigose situacijos analizė. Šiauliai.
42. Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro Centralizuotos buhalterinės apskaitos padalinio nuostatai, patvirtinti Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro direktoriaus 2019 m. gruodžio 17 d. įsakymu Nr. V-75.
43. Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centro nuostatai, patvirtinti Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. gruodžio 12 d. sprendimu Nr. T-464.
44. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. vasario 4 d. sprendimu Nr. T-2 „Dėl Šiaulių miesto savivaldybės 2021 metų biudžeto patvirtinimo“.

45. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. liepos 1 d. sprendimas Nr. T-323 „Dėl biudžetinės įstaigos Šiaulių apskaitos centro steigimo ir nuostatų patvirtinimo“.
46. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. lapkričio 7 d. sprendimo Nr. T-419 „Dėl Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2015 m. gruodžio 28 d. sprendimo Nr. T-363 „Dėl didžiausio leistino Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų pareigybių skaičiaus nustatymo“ pakeitimo. Prieiga internete: <https://www.siauliai.lt/aktai/Default.aspx?Id=3&DocId=90521>
47. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. lapkričio 7 d. sprendimas Nr. T-420 „Dėl Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. Liepos 4 d. Sprendimo Nr. T-307 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos“ pakeitimo. Prieiga internete: <https://www.siauliai.lt/aktai/Default.aspx?Id=3&DocId=90526>
48. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. liepos 4 d. sprendimas Nr. T-307 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos“. Prieiga internete: <https://www.siauliai.lt/aktai/Default.aspx?Id=3&DocId=89645>
49. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. liepos 4 d. sprendimas Nr. T-307 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos“. Prieiga internete: <https://www.siauliai.lt/aktai/Default.aspx?Id=3&DocId=89645>
50. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. liepos 4 d. sprendimas Nr. T-308 „Dėl Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2015 m. gruodžio 28 d. sprendimo Nr. T-363 „Dėl didžiausio leistino Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų pareigybių skaičiaus nustatymo“ pakeitimo. Prieiga internete: <https://www.siauliai.lt/aktai/Default.aspx?Id=3&DocId=89656>
51. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2020 m. spalio 1d. Nr. T-379 „Dėl Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2015 m. gruodžio 28 d. sprendimo Nr. T-363 „Dėl didžiausio leistino Šiaulių miesto savivaldybės biudžetinių įstaigų pareigybių skaičiaus nustatymo“ pakeitimo. Prieiga internete: <https://www.siauliai.lt/aktai/Default.aspx?Id=3&DocId=92740>
52. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2020 m. spalio 1 d. sprendimas Nr. T-380 „Dėl Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2019 m. liepos 4 d. sprendimo Nr. T-307 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos“ pakeitimo. Prieiga internete: <https://www.siauliai.lt/aktai/Default.aspx?Id=3&DocId=92694>
53. Šiaulių miesto savivaldybės tarybos 2021 m. spalio 14 d. sprendimas Nr. T-403 „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos organizavimo funkcijos, centralizuotai atliekamos Šiaulių miesto savivaldybės švietimo centre, pavedimo vykdyti biudžetinei įstaigai Šiaulių apskaitos centrui“ Prieiga internete: <https://www.siauliai.lt/aktai/Default.aspx?Id=3&DocId=97106>
54. Tarptautinis buhalterių federacijos parengtas buhalterių etikos kodeksas. 2005. Prieiga internete: <https://www.ifac.org/>
55. Valstybinio audito ataskaita (2020). Ūkio subjektų veiklos priežiūrą atliekančių institucijų konsolidavimas, 2020 m. gegužės 12 d. Nr. VAE-4.
56. Vilniaus miesto savivaldybė (2021). Prieiga internete: <https://vilnius.lt/lt/>
57. Vokietijos Federacinės Respublikos biudžeto principų įstatymas (2017). Prieiga internete: <http://archiv.jura.uni-saarland.de/BGB/TEIL1/1997/19973251.1.HTML>
58. Vokietijos Federacinės Respublikos Finansų ministerija (2008). The budget system of the Federal Republic of Germany. Berlin.
59. Vokietijos Federacinės Respublikos federalinio biudžeto kodeksas (2021). Prieiga internete: <https://www.gesetze-im-internet.de/bho/>
60. Vokietijos Federacinės Respublikos pagrindinis įstatymas (2019). Prieiga internete: <https://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html>
61. 2021 m. rugsėjo 13 d. pasitarimo su Šiaulių miesto savivaldybei pavaldžių įstaigų vadovais protokolas Nr. 1.
62. 2021 m. lapkričio 17 d. CBAP pasitarimo su įstaigų vadovais protokolas Nr. 2.

PRIEDAI

1 priedas

Pažymėjimas apie skaitytą pranešimą konferencijoje



Šiaulių
akademija



VILNIAUS UNIVERSITETO
ŠIAULIŲ AKADEMIJA

PAŽYMĖJIMAS

Nr. MVG-VUŠA-2021-660

AURELIJUS JUŠKA

dalyvavo Vilniaus universiteto Šiaulių akademijos ir Lietuvos mokslininkų sąjungos organizuotoje

14-ojoje tarptautinėje mokslinėje konferencijoje

„Valstybės vaidmens raida XXI amžiuje: tautinis ir tarptautinis kontekstas“.

Pranešimo tema:

„Šiaulių miesto biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos situacija ir perspektyvos“

Vilniaus universiteto Šiaulių akademijos direktorė



prof. dr. Renata Bilbokaitė

Konferencijos mokslinio komiteto pirmininkas
Lietuvos mokslininkų sąjungos pirmininkas

dr. Jonas Jasaitis

Šiauliai, 2021 m. rugsėjo 24 d.

Maksimalių asignavimų paskaičiavimo formulė

Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2021-09-02 įsakymas Nr. A-1446 „Dėl maksimalių asignavimų, planuojamų skirti iš savivaldybės biudžeto biudžetinėms įstaigoms, apskaičiavimo 2022 metais tvarkos aprašo patvirtinimo“. Remiantis šio tvarkos aprašo 5.5.p, Šiaulių apskaitos centrai yra numatyti maksimalūs asignavimai, taikant anksčiau minėto aprašo 4 priedo rodiklius, pagal formulę:

$$K = Km1 + Km2$$

$$Km1 = ((R1 \times E1 \times PABD \times 11 \text{ mėn.}) + (R2 \times E2 \times PABD \times 11 \text{ mėn.}) + (R4 \times E4 \times PABD \times 11 \text{ mėn.})) + SD + Pkd + KT$$

$$SD = ((R1 \times E1 \times PABD \times 11 \text{ mėn.}) + (R2 \times E2 \times PABD \times 11 \text{ mėn.}) + (R4 \times E4 \times PABD \times 11 \text{ mėn.})) \times ksd$$

$$Pkd = ((R1 \times E1 \times PABD \times 11 \text{ mėn.}) + (R2 \times E2 \times PABD \times 11 \text{ mėn.}) + (R4 \times E4 \times PABD \times 11 \text{ mėn.}) + SD) \times 5 \text{ proc.}$$

$$KT = PABD \times 15 \text{ proc.} \times Epe$$

$$Km2 = (R5 \times E5 \times PABD \times 11 \text{ mėn.}) + SD + Pkd + KT$$

$$SD = (R5 \times E5 \times PABD \times 11 \text{ mėn.}) \times ksd$$

$$Pkd = ((R5 \times E5 \times PABD \times 11 \text{ mėn.}) + SD) \times 5 \text{ proc.}$$

$$KT = PABD \times 15 \text{ proc.} \times E5$$

Pateikiama ištrauka iš Šiaulių miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2021-09-02 įsakymo Nr. A-1446 „Dėl maksimalių asignavimų, planuojamų skirti iš savivaldybės biudžeto biudžetinėms įstaigoms, apskaičiavimo 2022 metais tvarkos aprašo patvirtinimo“ 5.5.p. nuostatose pateiktos informacijos:

„6. Formulėse naudojamų sutrumpinimų reikšmės:

K – 2022 m. apskaičiuota Lėšų suma (eurais per metus) ir ugdymo lėšų suma (eurais per metus) iš viso įstaigai;

Km1 – pastoviosios dalies Lėšų suma (eurais per metus) įstaigai;

Km2 – kintamosios dalies Lėšų suma (eurais per metus) įstaigai;

Kmu – ugdymo lėšų, suma (eurais per metus) įstaigai, paskaičiuota pagal Administracijos direktoriaus patvirtintą „Ugdymo lėšų, skiriamų iš savivaldybės biudžeto neformaliojo švietimo ir sporto įstaigoms, apskaičiavimo ir naudojimo tvarkos aprašą“;

R1 – Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių įstaigų darbuotojų darbo apmokėjimo įstatymo 9 straipsnio (toliau tekste – Įstatymo) 1 ir 3 prieduose nurodytų A ir B lygio pareigybių sąlyginis vidutinis pareiginės algos koeficientas;

R2 – Įstatymo 4 priede nurodytų C lygio pareigybių sąlyginis vidutinis pareiginės algos koeficientas;

R3 – Įstatymo 4 priedo C lygio ir Minimalios mėnesinės algos (toliau – MMA) pareigybių sąlyginis vidutinis pareiginės algos koeficientas;

R4 – MMA pareigybių sąlyginis vidutinis pareiginės algos koeficientas;

R5 – kintamasis pareigybių sąlyginis vidutinis pareiginės algos koeficientas;

Epe – sąlyginis pastovusis pareigybių, išlaikomų iš Lėšų, rodiklis iš viso;

E1 – sąlyginis pastovusis A ir B lygio pareigybių, išlaikomų iš Lėšų, rodiklis, kuriam taikomas R1 – sąlyginis vidutinis pareiginės algos koeficientas;

E2 – sąlyginis pastovusis C lygio pareigybių, išlaikomų iš Lėšų, rodiklis, kuriam taikomas R2 – sąlyginis vidutinis pareiginės algos koeficientas;

E3 – sąlyginis pastovusis C lygio ir MMA pareigybių, išlaikomų iš Lėšų, rodiklis, kuriam taikomas R3 – sąlyginis vidutinis pareiginės algos koeficientas;

E4 – sąlyginis pastovusis MMA pareigybių, išlaikomų iš Lėšų, rodiklis, kuriam taikomas R4 – sąlyginis vidutinis pareiginės algos koeficientas;

E5 – sąlyginis kintamasis pareigybių, išlaikomų iš Lėšų, rodiklis, kuriam taikomas R5 – sąlyginis vidutinis pareiginės algos koeficientas;

SD – socialinio draudimo įmokų dydis, apskaičiuojamas teisės aktų nustatyta tvarka (ksd = 1,45 proc.);

Pkd – sąlyginė pareiginės algos kintamoji dalis, kuri lygi 5 proc.;

PABD – pareiginės algos bazinis dydis (177 Eur);

KT – sąlyginis prekių ir paslaugų įsigijimo išlaidų koeficientas, kuris lygus 15 proc.;

RM – mokinių, vaikų skaičius, užfiksuotas mokinių registre rugsėjo 1 d.; neformaliojo švietimo įstaigose ir sporto įstaigose mokinių skaičius, užfiksuotas mokinių registre spalio 1 d.; kitose įstaigose paslaugų gavėjų skaičius spalio 1 d.;

ML – valstybės biudžeto mokymo lėšos, skirtos ugdymo planui įgyvendinti, ugdymo procesui organizuoti ir valdyti, švietimo pagalbai;

VB – valstybės biudžeto specialioji tikslinė dotacija, skirta šalies (regiono) mokiniams, turintiems specialiųjų ugdymosi poreikių.“

Iš dalies struktūruoto interviu klausimynas

Nr.	Klausimo gairės
1.	Kaip manote, ar viešieji finansai efektyviau yra naudojami buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?
2.	Kokia Jūsų nuomonė, kada yra efektyviau panaudojami žmogiškieji ištekliai tvarkant buhalterinę apskaitą – centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?
3.	Kokius galėtumėte įvardinti teigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?
4.	Kokius galėtumėte įvardinti neigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?
5.	Kaip manote, ar finansų kontrolė efektyviau ir skaidriau yra vykdoma buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?
6.	Su kokiais papildomais iššūkiais yra susiduriama pradėjus buhalterinę apskaitą tvarkyti centralizuotai?
7.	Kokius galėtumėte įvardinti privalumus ir trūkumus, kai centralizuotos buhalterinės apskaitos funkcijas vykdo juridinio asmens padalinys, o ne atskira centralizuotos buhalterinės apskaitos įstaiga?
8.	Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes personalo valdymo ir apskaitos aspektu?
9.	Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes viešųjų pirkimų vykdymo aspektu?
10.	Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo aspektu?

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Interviu A1

Interviu data: 2021 m. lapkričio 18 d.

Trukmė: 18 min.

Interviu platforma: „Zoom“

1. Kaip manote, ar viešieji finansai efektyviau yra naudojami buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Efektyviau yra tada kai yra centralizuota, kadangi yra išvengiama asmeniškumų įstaigos, o finansai naudojami pagal būtinybę tai įstaigai skirtų asignavimų, o kai yra decentralizuotai tuomet atsiranda tam tikri niuansai, kai kada įstaigos finansus pradeda valdyti neefektyviai, nesilaikant teisės aktų reikalavimų, bet taip kaip jiems tada reikia.

2. Kokia Jūsų nuomonė, kada yra efektyviau panaudojami žmogiškieji ištekliai tvarkant buhalterinę apskaitą – centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Etatus tvarko savo kiekviena įstaiga. Iš buhalterinės pusės efektyviau aišku centralizuotai, nes tą patį darbą galima padaryti ir su mažesniais etatų skaičiais. Iš įstaigos pusės aišku galima matyti ir plusų, kai etatai tvarkomi decentralizuotai, nes įstaigos tada pačios sprendžia kur, kam ir kiek panaudoti.

3. Kokius galėtumėte įvardinti teigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?

Pirmiausia yra vieninga apskaita visose įstaigose: vieningai išleidžiama, vieningai planuojama, viskas yra vieninga, ir apskaitos politika ir visos įstaigos turi tvarkytis pagal vieną apskaitą, o ne pagal tai ką pačios įstaigos sugalvoja: viena įstaiga vienam pasirašė, kita kitaip sugalvojo. Čia einame prie vieningos sistemos ir iš šalies žiūrint labai viskas aišku. Taip pat atsiranda ir buhalterio profesionalus, nes jis gilinasi į labai aiškia ir siauresnę sritį.

4. Kokius galėtumėte įvardinti neigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?

Įstaigai, kuri yra atsakinga už centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymą minusų kaip ir nėra, tačiau įstaigoms – paslaugų gavėjoms galbūt yra kažkokie minusai, nes jie teigia tada, kad negali to, negali to, anksčiau nedarėme taip, o dabar reikia daryti, nes atsirado vieninga sistema. Tikslas vis tiek išlieka, kad laiku reikia susitvarkyti apskaitą, tai iš padalinio minusų – kad ne visada laiku gauname informaciją iš aptarnaujančių įstaigų.

5. Kaip manote, ar finansų kontrolė efektyviau ir skaidriau yra vykdoma buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Skaidriau kai centralizuotai, nes daugiau akių pereina, jei jau teisingai pradėta ir toliau einama geru keliu, kaip pavyzdžiui pirkimai, planavimo skyrius pradeda, eina toliau į kitą skyrių ir tuomet vienas skyrius jau kontroliuoja kitą skyrių. Daugiau žmonių tikrina procesą.

6. Su kokiais papildomais iššūkiais yra susiduriama pradėjus buhalterinę apskaitą tvarkyti centralizuotai?

Terminų sekimas ir ataskaitų atidavimas, nes vienu metu reikia pateikti viską, nes yra didelė masė įstaigų. Kai ateina ketvirtis jis yra ne visai pritaikytas centralizuotai buhalterijai: sunkiai suvaldoma situacija iš įstaigų. Gerų specialistų iššūkis irgi, nes jų mums reikia labai gerų.

7. Kokius galėtumėte įvardinti privalumus ir trūkumus, kai centralizuotos buhalterinės apskaitos funkcijas vykdo juridinio asmens padalinys, o ne atskira centralizuotos buhalterinės apskaitos įstaiga?

Pačią apskaitą vedant nėra kaip iš esmės ir skirtumo, bet kalbant apie ataskaitų, dokumentų pateikimą, persiuntimą ir valdymą, tai yra ilgas kelias kaip padaliniui, nes kartais nebeaišku nei kur, nei kam, nei koku būdu reikia nusiųsti, siuntimo kelias tada stringa ir niekas nebeaišku. Painu. Apkrauname personalą ir patys buhalteriai kartais nebesuprantame ką reikia daryt, kad dokumentas pasiektų tikslą. Ilgas kelias. Su siuntimu pagrindinė problema, kad nežinome ar tikrai dokumentas pasiekė galutinį adresatą.

8. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes personalo valdymo ir apskaitos aspektu?

Reikia programos: dokumentų valdymo, siuntimo, kad galėtume valdyti vidinę komunikaciją, dokumentų siuntimą suvaldyti viduje. Dabar viskas eina per el. paštus. Su personalu tikrai siejasi. Personalo valdymas ir tvarkymas gali būti tvarkomas, bet ne asmens kokios bylos. Aišku tam reikia ir programų ir vieningos politikos, bei tam reikia papildomų etatų. Čia ateitis.

9. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes viešųjų pirkimų vykdymo aspektu?

Kadangi buhalterija yra atsiribojusi nuo tų pirkimų, nedalyvauja. Čia reiktų atskiro padalinio, nes prie centralizuotos buhalterijos nelabai tinka. Kaip buhalterijai kažkokios ypatingos naudos nėra, nebent ten kažką smulkaus reikia pateikti ir tada gal informacija greičiau suvaikšto.

10. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo aspektu?

Vieninga politika tai aišku gal ir būtų naudinga, kai viskas vienoda visose įstaigose: etatų išdėstymas, koeficientai ir pan. ir ne kad įstaigos vadovas sumąstė neaišku ką. Ir niekur nebūtų nukrypstama, viskas prasideda pagal vieningą sistemą. Aišku čia turi būti atskiras skyrius, kuris ir kontroliuoja, ir konsultuoja, ir rengia. Bet įstaigų vadovai yra asignavimų valdytojai, tai čia gali ir būti tam tikra problema. Tai gal geriau kaip konsultacinis centras, nes vadovai gali tartis ir priimti sprendimą galutinį. Taip kad klausimas prie ko einama – ar prie vieningos sistemos ir valdymo, ar paliekame įstaigas savarankiškas.

Interviu A2

Interviu data: 2021 m. lapkričio 22 d.

Trukmė: 23 min.

Interviu platforma: „Zoom“

1. Kaip manote, ar viešieji finansai efektyviau yra naudojami buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Efektyviau vis tik, kai centralizuotai. Jei atsakant kodėl, manau, kad dirba profesionalios komandos, jau vien dėl to kokybė gerėja.

2. Kokia Jūsų nuomonė, kada yra efektyviau panaudojami žmogiškieji ištekliai tvarkant buhalterinę apskaitą – centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Gal decentralizuotai. Tiesiog dėl vadovo laiko stokos. Atima labai daug papildomo vadovo funkcijų laiko. Atsiranda papildomų darbų. Tiesiog trūksta laiko, o laiko kitiems dalykams vis mažiau lieka. Šitai labai pastebiu.

3. Kokius galėtumėte įvardinti teigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?

Visas planavimas, visas biudžetas, nes anksčiau buvo labai daug įtampos, kaip susiplanuoti, kaip susidėlioti kitus metus, ketvirčius. Dabar kažkaip taip manau, kad už mus tai padaryta ir tai manau, yra kokybiškai padaryta.

4. Kokius galėtumėte įvardinti neigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?

Neturiu neigiamų savo nuomonių. Aišku kalbėjau apie tą papildomą laiką ir vadovo funkcijų „atėmimą iš kitur“. Gal tik tame būtų minusas, bet čia apie vadovo darbą, nes vadovas nukenčia ir jisai neturi laiko kitoms sritims. Administravimas atima didesnę laiko dalį, nei kad būtų galima skirti vadybai. Taigi vienintelį gal prie tų neigiamų aspektų įvardinčiau, o taip tai aš kitų neturiu.

5. Kaip manote, ar finansų kontrolė efektyviau ir skaidriau yra vykdoma buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Mano nuomone, tiek kalbant apie centralizuotą, tiek decentralizuotą apskaitos tvarkymą, ji yra efektyvi ir skaidri. Bet vis tiek norite, kad išskirčiau, tai be abejo gal saugiau jaučiasi ir vadovas, kada yra centralizuota, kada daugiau praeina kontrolės, tie kontroliniai parašai. Na, gal tiek. Dar kalbant apie straipsnius, finansavimo šaltinius, vis tik mes asignavimų valdytojai ir tikrai dažnai pasitaiko, kad vis tik žiūrime, žiūrime tas kasines išlaidas, na gal ir kompetencijų stoka tam tikra yra, vadovai, vis tik nesam buhalterinę apskaitą išmanantys profesionalai, mes esam pedagogai, vadybininkai, bet aš dažnai susiduriu, kad užrašant finansavimo šaltinį, tuoj pat gauni signalą, kad žiūrėkite, jūs dar ten turite lėšas, kad galite taip, kam leidžiate šitas lėšas. Taigi tas yra, ne vieno akim žiūrint. Ypatingai šiais metais trūksta darbo užmokesčiui ir žiūrim iš kur galėsime persikelti, tai tiesiog mus net pristabdo iš kur galėsime persikelti, kad nenaudotume tų pinigėlių. Na va tokie, aš vadinčiau kontroliniai patarimai, kontroliuoja tą mūsų elgesį.

6. Su kokiais papildomais iššūkiais yra susiduriama pradėjus buhalterinę apskaitą tvarkyti centralizuotai?

Taip, susiduriu su keletu. Vėl gi kartosiuosi su darbo apimtimi, tiesiog mano kaip vadovo darbotvarkė keitėsi ir tikrai tam tikras dienas ir tam tikras valandas skiriu vien buhalteriniams dalykams. Toliau labai norėčiau paminėti dėl strateginių dalykų, rengiant strateginius planus anksčiau, nes mes centralizuoti tik pirmi metai ir pirmą kartą strateginį planą rengiam ir reikės buhalterijos prašyti pagalbos, kad mūsų strategiją sudėliotų pagal finansus. Vėl gi iššūkis ir nerimas, ar seksis mums taip, kaip mes susiplanavę savo tikslus, uždavinius ir priemones, parodyti buhalterinėje formoje. Tai va čia toksai iššūkis. Ir iššūkis projektinės lėšos, investiciniai projektai, mums neteko šiais metais tvarkyti, tai vėl toksai nerimas, ar turėsime tiek pagalbos, kiek turėdavome decentralizuotai dirbdami. Ir, susidūriau su Sodros tvarkymu, dabar aišku mes įsivažiavome ir žinome, kas tai yra ir ką mes darome, bet prasidedant centralizuotam apskaitos tvarkymui, susidūrėme, kas tai darys, kaip tai darys, kaip mes prisijungsim, tiesiog išmokti naujų dalykų. Štai tarifkacijos tvarkymas, va irgi būsiu atvira, kad tarifkaciją didesnę dalį tvarkydavo buhalteris, kai dirbom decentralizuotai, o dabar teko mums išmokti, bet vėl gi išmokom, padarėm, tik gaila, kad patys atrandam klaidų, praeina mėnesis du ir žiūri tarifkacijoje atrandi klaidų. Jas taisai. Tai va tokie tie iššūkiai. Atostogų tvarkymas iššūkis taip pat, kad patys turime suskaičiuoti, kada ir kiek žmogus išeina, kiek jisai turi likučių, suskaičiuoti, išreikšti pinigine išraiška. Čia yra iššūkis. Bet viską išmokstam. Ir jie gal labiau buvo, nes jau metai į pabaigą ir viską jau pasidarome.

7. Kokius galėtumėte įvardinti privalumus ir trūkumus, kai centralizuotos buhalterinės apskaitos funkcijas vykdo juridinio asmens padalinys, o ne atskira centralizuotos buhalterinės apskaitos įstaiga?

Neturiu patirties tokios ir labai sunku atsakyti. Va dabar veikia taip ir kitaip neįsivaizduoju, kad būtų. Patirties neturiu. Negaliu atsakyti.

8. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes personalo valdymo ir apskaitos aspektu?

Aš ir norėjau paminėti, kad funkcijų praplėtimas, sutaupyti mūsų laiką, nes jei mes kalbam, kad mes daug laiko atiduodame buhalterinės apskaitos tvarkymui, tai funkcijai, tai tikrai funkcijų praplėtimas mums labai gelbėtų ir padėtų.

9. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes viešųjų pirkimų vykdymo aspektu?

Tikrai matytume ir norėtume labai, nes viešuosius pirkimus dabar patys vykdome, ir jei būtų mums skirtas atsakingas specialistas, mes to labai norėtume ir džiaugtumėmės, nes mes to jau ir tikėjomės išeidami į centralizuotą buhalteriją ir turėjome tokią viltį ir vis dar ją turime. Jei išsiplės tokios funkcijos, bus labai gerai įstaigoms, nes vėl gi kalbame apie laiką ir to specialisto darbą, kad ir kokio profesionalumo mes jį atrinktume, vis tiek jis klausia vadovo, ar čia aš gerai padariau, tada mes vis tiek konsultuojamės su centralizuotos buhalterijos darbuotojams arba teisininkų ieškome, vis tiek mes trukdom ir ieškom pagalbos pas jus.

10. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo aspektu?

Taip matau galimybę, pavyzdžiui rengiant kitų metų sąmatą, biudžetą, ir turime nerimo ar gerai mes susiplanavome, ar mums užteks pinigėlių. Jei kalbame apie teisinio vertinimo funkcijų išplėtimą, tada būtų įstaigoms lengviau ir efektyviau būtų viskas suplanuota.

Interviu A3

Interviu data: 2021 m. lapkričio 22 d.

Trukmė: 14 min.

Interviu platforma: „Zoom“

1. Kaip manote, ar viešieji finansai efektyviau yra naudojami buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Aš visada buvau už centralizuotą buhalteriją, nes aš turėjau tokių problemų, kada pas mane per metus turėjau 5 buhalteres, nes išėjo mano nuolatinė, tada aš suradau kitą, bet jai sunkiai sekėsi, tada atsisveikinome, tada suradau kitą. Na, žodžiu gavosi taip, kad tais metais aš turėjau 5 buhalteres. Buvo toks laikotarpis kai pats mokėjau avansus. Ir, kuo centralizuota buhalterija yra privalumas, kada tavo buhalterė susirgs, arba išeis iš darbo, tai bus ne vadovo galvos skausmas, nes bus rastas sprendimas, kas perims konkrečios įstaigos buhalterinį darbą. Dabar kai dirbame centralizuotai, aš matau tam tikrų trūkumų, bet vėl gi tai pirmieji metai, bet jei atsirastų dar papildomi kuratoriai įstaigoms, tai būtų išvis labai gerai.

2. Kokia Jūsų nuomonė, kada yra efektyviau panaudojami žmogiškieji ištekliai tvarkant buhalterinę apskaitą – centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Žmogiškieji ištekliai naudojami efektyviau centralizuotai, nes kai vienoje vietoje yra 50 buhalterių, tai faktas, kad efektyvumas yra didesnis. Kadangi tada gali specialistas ir labiau įsigilinti ir panašiai.

3. Kokius galėtumėte įvardinti teigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?

Didžiausias privalumas, kaip kad rajone yra, jei ateina auditas tikrinti, tai ateina tikrinta centralizuotą buhalteriją, o ne įstaigą. Tai realiai – eliminavimas mano klaidų yra didelis plusas, nes jeigu aš darau klaidą, buhalterė gali mane sustabdyti, nes atsakomybę prisiima buhalterija, nesvarbu, kad vadovas yra asignavimų valdytojas, esmė tame, kad yra dar kažkokia kontrolė, o ne kad vadovas sako daryk taip ir viskas, nes šiuo atveju ji yra atskaitinga buhalterinės apskaitos padaliniui. Tai čia yra ir trūkumas, ir privalumas.

4. Kokius galėtumėte įvardinti neigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?

Neįsivažiavimas, nes dar neseniai veikia toks modelis. Minusas, kad dirba viena specialistė ant penkių įstaigų ir jos interesuotumas yra minimalus kiekvienai įstaigai, nes ji nėra tos įstaigos dalis, nėra įsijautusi į tą bendruomenę, ar į tą situaciją.

5. Kaip manote, ar finansų kontrolė efektyviau ir skaidriau yra vykdoma buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Centralizuotai tvarkant buhalteriją nebėra mano buhalterės, todėl nebėra to, kad aš ją paspausiu, ar sakysiu tiek to, čia galima pažiūrėti pro pirštus ir pan. Kadangi centralizuotai tvarkant apskaitą, buhalterė yra pavaldi nebe man, bet centralizuotos buhalterijos įstaigai, sumažėja tam tikro spaudimo ir galimo poveikio tikimybė ir tai kažkiek prisideda prie didesnio skaidrumo.

6. Su kokiais papildomais iššūkiais yra susiduriama pradėjus buhalterinę apskaitą tvarkyti centralizuotai?

Įvykus buhalterinės apskaitos centralizacijai, dalis administracinio pobūdžio bei su asignavimų valdymu susijusių funkcijų liko įstaigoms. Iki centralizacijos, įstaigų buhalterinės apskaitos darbuotojai papildomai atlikdavo įvairias administracinio pobūdžio funkcijas, susijusias su personalo apskaita ir valdymu, ES bei kitų projektų administravimo ir koordinavimo, viešųjų pirkimų bei įvairias kitas administracinio pobūdžio funkcijas. Įvertinus šias ir kitas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatytas funkcijas asignavimų valdytojui, įstaigų vadovai, reikšmingą savo laiko dalį turi skirti įvairioms administracinio pobūdžio funkcijoms atlikti.

7. Kokius galėtumėte įvardinti privalumus ir trūkumus, kai centralizuotos buhalterinės apskaitos funkcijas vykdo juridinio asmens padalinys, o ne atskira centralizuotos buhalterinės apskaitos įstaiga?

Nematau didelio skirtumo tarp to kai funkciją atlieka juridinio asmens padalinys ir kai atskira centralizuotos apskaitos įstaiga.

8. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes personalo valdymo ir apskaitos aspektu?

Būtų tikslinga spręsti klausimą dėl galimo administratorių / veiklos vadybininkų etatų įsteigimo CBAP, tam, kad būtų galima vykdyti ne tik buhalterinės apskaitos, bet ir kitas administracinio pobūdžio funkcijas susijusias su personalo apskaita, viešaisiais pirkimais, dokumentų valdymu ir pan.

9. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes viešųjų pirkimų vykdymo aspektu?

Būtų tikslinga spręsti klausimą dėl galimo administratorių / veiklos vadybininkų etatų įsteigimo CBAP, tam, kad būtų galima vykdyti ne tik buhalterinės apskaitos, bet ir kitas administracinio pobūdžio funkcijas susijusias su personalo apskaita, viešaisiais pirkimais, dokumentų valdymu ir pan.

10. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo aspektu?

Būtų tikslinga spręsti klausimą dėl galimo administratorių / veiklos vadybininkų etatų įsteigimo CBAP, tam, kad būtų galima vykdyti ne tik buhalterinės apskaitos, bet ir kitas administracinio pobūdžio funkcijas susijusias su personalo apskaita, viešaisiais pirkimais, dokumentų valdymu ir pan.

Interviu A4

Interviu data: 2021 m. lapkričio 22 d.

Trukmė: 42 min.

Interviu platforma: „Zoom“

1. Kaip manote, ar viešieji finansai efektyviau yra naudojami buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Sudėtingas klausimas, tačiau galiu teigti, kad didelis dėmesys yra skiriamas ekonominės klasifikacijos straipsnių taikymui naudojant asignavimus, esame kaip vadovai kontroliuojami ir manau, kad efektyvumas tvarkant apskaitą centralizuotai yra didesnis. Kalbant apie finansų panaudojamą, svarbus yra tiek įstaigos vadovo, tiek ir centralizuotos buhalterijos atsakingų asmenų įsitraukimas ir kontrolė.

2. Kokia Jūsų nuomonė, kada yra efektyviau panaudojami žmogiškieji ištekliai tvarkant buhalterinę apskaitą – centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Taip žinoma, įvertinant tą buhalterių skaičių kuris buvo iki centralizacijos ir po jos, tas skaičius yra ženkliai sumažėjęs, o darbai yra padaryti. Tik reikia nepamiršti, kad tie buhalteriai, kurie dirbo įstaigose, atlikdavo įvairių papildomų darbų.

3. Kokius galėtumėte įvardinti teigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?

Mažesnė atsakomybė mums kaip vadovams, nes kontrolė yra didesnė iš centralizuotos buhalterijos pusės. Mes vadovai žinoma esame asignavimų valdytojai ir taip pat vykdomė kontrolę, bet dirbant centralizuotai yra šiek tiek ramiau, nes žinome kad dirba ne vienas o keli savo srities profesionalai, yra tam tikri mechanizmai centralizuotoje buhalterijoje ir tarkime ten dirbanti vyr. buhalterė nepraleis buhalterio netinkamo veiksmo ir pan.

4. Kokius galėtumėte įvardinti neigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?

Kai šalia būdavo įstaigos vyr. buhalteris, darbas vykdavo čia ir dabar, o dirbant centralizuotai jau reikia sugaišti laiko derinant sprendimus ir operacijas susijusias su lėšų panaudojimu. Taip pat, atsižvelgiant į tai, kad mūsų įstaiga turi savo tam tikrą specifiką, mokėjimus iki centralizacijos buvo galima atlikti greičiau, o dabar tenka palaukti mokėjimų dienos – antradienio arba penktadienio. Manome, kad tai yra šioks toks trūkumas, kadangi turėdami savo buhalterį įstaigoje galėdavome mokėjimus atlikti tuoj pat. Taip pat padidėjo mano kaip vadovo darbo krūvis, kadangi tenka atlikti tam tikrus administracinius darbus, kuriuos anksčiau papildomai atlikdavo buhalteris kuris dirbo įstaigoje. Kaip pavyzdį būtų galima paminėti tarifacijų rengimą, tai anksčiau atlikdavo įstaigos vyr. buhalteris. Tai tik vienas iš pavyzdžių apie funkcijas kurios liko po centralizacijos ir kurias turi kažkas padaryti.

5. Kaip manote, ar finansų kontrolė efektyviau ir skaidriau yra vykdoma buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Manau, kad kontrolė efektyvesnė yra tvarkant apskaitą centralizuotai.

6. Su kokiais papildomais iššūkiais yra susiduriama pradėjus buhalterinę apskaitą tvarkyti centralizuotai?

Pagrindinis iššūkis yra įstaigai likę įvairūs administracinio pobūdžio darbai. Sunkiausi buvo pirmieji metai, antrieji jau lengvesni. Darbo kokybei didelę reikšmę turi centralizuotoje buhalterijoje dirbantys specialistai ir jų turima kompetencija, būtent nuo to daug kas priklauso. Taip pat konsultacijos turint buhalterį įstaigoje buvo gaunamos čia ir dabar, o apskaitą tvarkant centralizuotai, jau ne taip operatyviai. Veiklos pradžioje trūko komunikacijos ir atsakymų į klausimus.

7. Kokius galėtumėte įvardinti privalumus ir trūkumus, kai centralizuotos buhalterinės apskaitos funkcijas vykdo juridinio asmens padalinys, o ne atskira centralizuotos buhalterinės apskaitos įstaiga?

Privalumas turėtų būti veikiant kaip atskirai įstaigai, nes manau, kad yra tam tikras administracinis ratas jūsų įstaigos viduje dėl siunčiamų raštų derinimo ir panašiai, todėl manau, kad efektyvesnė veikla būtų kaip atskiros įstaigos.

8. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes personalo valdymo ir apskaitos aspektu?

Būtų gerai turėti kažkokių įsakymų standartus, šablonus kurie atitiktų teisės aktus ir mažiau kultų nesusipratimų su centralizuota buhalterija. Daug laiko sugaištama įsakymų derinimui. Apibendrinat, manau, kad tai yra ateities klausimas ir mums kaip įstaigoms būtų lengviau.

9. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes viešųjų pirkimų vykdymo aspektu?

Manau, kad būtų galima gauti naudos įstaigų atžvilgiu jeigu pirkimai ir su tuos susijusios operacijos vyktų centralizuotai, galbūt būtų galima įsigyti prekes ar paslaugas pigiau, bei žinoma tam tikra dalim sumažėtų darbo krūvis tiems specialistams kurie šiuo metu įstaigose vykdo šias procedūras. Apibendrinant, manau, kad tai yra ateities klausimas ir mums kaip įstaigoms būtų lengviau.

10. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo aspektu?

Trūksta teisinio vertinimo darbo teisės klausimais. Būtų idealu, kad teisininkas įvertintų įstaigos įsakymų atitiktį teisės aktams. Apibendrinant, manau, kad tai yra ateities klausimas ir mums kaip įstaigoms būtų lengviau.

Interviu A5

Interviu data: 2021 m. lapkričio 24 d.

Trukmė: 42 min.

Interviu platforma: „Zoom“

1. Kaip manote, ar viešieji finansai efektyviau yra naudojami buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Mano nuomone tiek viešieji finansai, tiek žmogiškieji ištekliai efektyviau yra valdomi tvarkant buhalterinę apskaitą centralizuotai. Akivaizdu, kad centralizuotai tvarkant buhalterinę sumažėja reikalingų etatų skaičius biudžetinėse įstaigose, kadangi sumažėja viešųjų finansų poreikis vykdyti buhalterinės apskaitos funkciją, dėl ko efektyviau yra panaudojami viešieji finansai. Taip pat, manau, kad vykdant buhalterinę apskaitą centralizuotai yra vykdoma ir efektyvesnė viešųjų finansų kontrolė.

2. Kokia Jūsų nuomonė, kada yra efektyviau panaudojami žmogiškieji ištekliai tvarkant buhalterinę apskaitą – centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Mano nuomone tiek viešieji finansai, tiek žmogiškieji ištekliai efektyviau yra valdomi tvarkant buhalterinę apskaitą centralizuotai. Taip pat, manau, kad centralizuotai tvarkant buhalterinę apskaitą bei paskirstant apskaitos tvarkymą tam tikromis funkcijomis yra lengviau valdyti šiuos žmogiškuosius išteklius, bei užtikrinti atitinkamą funkciją vykdančio specialisto kompetenciją, kadangi darbuotojai funkcijas atlieka siauresnėje apskaitos srityje. Tokiu būdu centralizuotos buhalterijos specialistams reikia mažiau laiko skirti teisės aktų analizei ir kitų su apskaitos tvarkymu susijusių teisės aktų vertinimui, todėl didesnę dalį laiko jie gali skirti tiesioginėms apskaitos funkcijoms. Mūsų patirtis atliekant vidaus audito procedūras rodo, kad iki centralizacijos įstaigose dirbę buhalteriai, dėl plataus savo atliekamų funkcijų pobūdžio, ne visada spėdavo išanalizuoti naujausius teisės aktus ir jų pakeitimus, dėl ko ne visada užtikrindavo jų laikymąsi.

3. Kokius galėtumėte įvardinti teigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?

Kaip vieną iš pagrindinių aspektų galėčiau įvardinti tai, kad tvarkant buhalterinę apskaitą centralizuotai ir naudojant vieningą apskaitos sistemą, standartus bei operacijų vykdymą, mums, kaip vidaus auditoriams atsirado galimybė žymiai efektyviau sisteminti informaciją. Tokiu būdu yra paprastesnė tiek jų palyginamoji analizė, tiek šių duomenų atitiktis teisės aktams vertinimas. Iki centralizacijos įstaigoms naudojant skirtingas buhalterines sistemas ir jų formuojamus registrus, būdavo sudėtinga vertinti, sisteminti ir lyginti gaunamus duomenis iš biudžetinių įstaigų, todėl šios analizės atlikimas užtrukdavo, o tam buvo eikvojamas papildomas vidaus auditorių darbo laikas. Taip pat, atliekant vidaus auditus kildavo abejonių dėl biudžetinių įstaigų pateiktų duomenų patikimumo, nes dalis įstaigų buhalterinę apskaitą vesdavo naudodamos ne buhalterinės apskaitos programą, bet MS Excel. Ši problema išsprendė po centralizacijos, kadangi vykdant sisteminius keleto biudžetinių įstaigų vidaus auditus, žymiai paprasčiau yra sisteminti ir vertinti duomenis gaunamus iš centralizuotos buhalterijos, nes šių duomenų apskaitai yra naudojama vieninga buhalterinės apskaitos sistema, ir sudaromi vienodi apskaitos registrai, formos bei kitos ataskaitos.

4. Kokius galėtumėte įvardinti neigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?

Galėčiau paminėti, kad vykdant centralizaciją ir po jos įvykdymo pastebime, kad įstaigų vadovai ne visada teisingai supranta kas yra buhalterinės apskaitos funkcija ir kokia yra jos reikšmė įstaigos veikloje. Kai kuriais atvejais įstaigų vadovai neįvertinta, kad buhalterinė apskaita yra ūkinių operacijų ir su ūkinėmis operacijomis susijusių funkcijų vykdymas, todėl dažnu atveju įvairias pašalines įstaigos administracines, tačiau su buhalterinė apskaita visiškai nesusijusias funkcijas klaidingai priskiria prie buhalterinės apskaitos funkcijų. Dėl ko dažnai kyla įvairių nesusipratimų. Svarbu paminėti, kad kai kuriais atvejais įstaigų vadovai be pagrindo įvardina tai kaip centralizacijos trūkumą, tačiau mano nuomone negalima netinkamo funkcijų paskirstymo įstaigoje sieti su buhalterinės apskaitos funkcijų vykdymo trūkumu, kadangi jos tarpusavyje tiesiog nekoreliuoja. T. y. papildomų, ne su buhalterine apskaita susijusių funkcijų priskyrimas iki centralizavimo buvusiam vyr. buhalteriu niekaip nesietinas su neigiamais aspektais buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai, nes šioje vietoje galima išžvelgti ne centralizuotos buhalterijos trūkumą, o tik netinkamą įstaigos vadovo funkcijų paskirstymą darbuotojams.

5. Kaip manote, ar finansų kontrolė efektyviau ir skaidriau yra vykdoma buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Vienareikšmiškai galiu teigti, kad tiek vidaus kontrolė, tiek ir finansų kontrolė, kuri yra vidaus kontrolės dalis yra tikrai efektyvesnė apskaitą vykdant centralizuotai, nes vykdant apskaitą centralizuotai galima žymiai efektyviau užtikrinti kontrolės procesus, numatant tam tikrus jos vykdymo etapus ir už jos vykdymą atsakingus asmenis. Tešiant, manau, kad finansų kontrolė yra efektyvesnė ir dėl to, kad yra daugiau specialistų dirbančių šiame procese, kai tuo tarpu iki centralizacijos šias funkcijas paprastai atlikdavo tik įstaigos vadovas ir įstaigos vyr. buhalteris. Žinoma reikia nepamiršti, kad įstaigos vadovas tiek iki buhalterinės apskaitos centralizavimo buvo, tiek po jos išliko asignavimų valdytojas, todėl turi tam tikrų pareigų susijusių su vidaus kontrole, kurias privalo vykdyti tiek apskaitą tvarkant decentralizuotai, tiek ir centralizuotai. Taip pat pastebėtina, kad biudžetinė staiga centralizavus buhalterinę apskaitą nėra atskiriama nuo finansų ir tiesioginio jų valdymo. Kiekvienos įstaigos vadovas, iš centralizuotos apskaitos padalinio buhalterių gavęs kokybišką ir savalaikę informaciją išlieka savarankiškas sprendimams priimti.

6. Su kokiais papildomais iššūkiais yra susiduriama pradėjus buhalterinę apskaitą tvarkyti centralizuotai?

Galėčiau įvardinti tik privalumą mūsų, kaip vidaus auditorių, darbo atžvilgiu. Tarkime, kad atliekame vidaus auditą 30-yje biudžetinių įstaigų ir vidaus auditui atlikti mums yra reikalingi duomenys bei kita informacija. Atliekant vidaus auditą įstaigose kurių buhalterinė apskaita tvarkoma centralizuotai, yra paprastesnis ir trumpesnis administracinis kelias, t.y. mažiau siunčiamų raštų įstaigoms dėl duomenų ir informacijos pateikimo, aiškesnė ir standartizuota gaunama informacija bei kiti privalumai. Šiuos privalumus mes aiškiai pamatėme 2021 metais vykdant vidaus auditus. Pastebėjome, kad tiems duomenims ir informacijai, kuri buvo gauta iš biudžetinių įstaigų, kurių buhalterinė apskaita 2020 m. dar nebuvo centralizuota, analizuoti ir vertinti prireikdavo kur kas daugiau laiko nei tai informacijai, kuri buvo gauta iš centralizuotos buhalterijos. Taip yra todėl, kad centralizuotos buhalterijos teikiama informacija yra standartiška, kadangi apskaita yra tvarkoma naudojant vieną sistemą ir įverčius, vieningus apskaitos registrus ir pan. Taip pat svarbu paminėti, kad pagerėjo pati komunikacija, kadangi kreipiantis į vieną subjektą – centralizuotą buhalteriją, galima gauti visų audituojamų įstaigų duomenis ir

informaciją, kuri reikalinga vidaus auditui atlikti. Tęsiant, galiu teigti, kad iš mūsų pusės kažkokių papildomų iššūkių nebuvo.

7. Kokius galėtumėte įvardinti privalumus ir trūkumus, kai centralizuotos buhalterinės apskaitos funkcijas vykdo juridinio asmens padalinys, o ne atskira centralizuotos buhalterinės apskaitos įstaiga?

Manau, kad tuo atveju, kai buhalterinę apskaitą tvarko atskira buhalterinės apskaitos įstaiga, yra tinkamai įgyvendinamos Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimu Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ nuostatos, kuriame yra nustatyta, kad apskaitą vykdo centralizuotos apskaitos įstaiga. Taip pat, manau, kad tuo atveju, kai apskaitos funkcijas centralizuotai vykdo padalinys, ženkliai išauga administracinio pobūdžio funkcijų ir sprendimų vykdymo, probleminių klausimų sprendimo ir reikalingų konsultacijų suteikimo laiko sąnaudos.

8. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes personalo valdymo ir apskaitos aspektu?

Manau, kad perspektyva yra, kadangi atlikdami vidaus auditus matome, kad personalo sritis yra probleminė. Ne kartą atliekant vidaus auditus buvo nustatyti atvejai, kai įstaigų vadovams ar jų už personalo apskaitą atsakingiems asmenims pritrūksta žinių, reikalingų šiai funkcijai vykdyti. Nustatomi atvejai, kai pritrūksta teisinių žinių rengiant įstaigų vadovų leidžiamus įsakymus, priimant sprendimus dėl darbuotojų atleidimo iš darbo, atsiskaitymo su jais ir kt. Manau, kad būtų tikslinga centralizuotai tvarkyti biudžetinių įstaigų personalo apskaitą, kadangi tai padėtų užtikrinti didesnę vidaus kontrolę, bei sumažinti rizikas susijusias su žmogiškosiomis klaidomis, kurios neretai susijusios su teisinių žinių trūkumu.

9. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes viešųjų pirkimų vykdymo aspektu?

Kalbant apie viešuosius pirkimus, mes dažnai iš įstaigų vadovų girdime, kad jie įstaigose neturi tokios kompetencijos specialistų, kurie galėtų užtikrinti teisės aktų laikymąsi organizuojant ir vykdant viešuosius pirkimus, todėl siekiant užtikrinti tinkamą vidaus kontrolės funkcionavimą įstaigose ir šią sritį reglamentuojančių teisės aktų laikymąsi, matyčiau prasmę šią funkciją vykdyti centralizuotai.

10. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo aspektu?

Manau, kad perspektyva yra, kadangi atlikdami vidaus auditus mes matome, kad ne visais atvejais yra užtikrinamas teisės aktų laikymasis priimant ir atleidžiant darbuotojus, bei informant kitus su personalo valdymu susijusius įstaigos vadovo įsakymus. Vykdamas tarkime personalo apskaitą centralizuotai galėtų būti naudojami standartizuoti įstaigos direktoriaus įsakymai bei įvairios tvarkos, o tai reiškia būtų vykdoma kontrolė užtikrinant įstaigų vadovų leidžiamų įsakymų ir kitų dokumentų atitiktį teisės aktams, kadangi centralizuotos apskaitos įstaiga, turėdama savo sritį gerai išmanančių specialistų, galėtų įvertinti parengtų dokumentų atitiktį teisės aktų normoms. Mūsų atliekamų vidaus auditų metu yra pastebima, kad įstaigų vadovams pritrūksta teisinių žinių, taigi tikėtina, kad ši problema būtų išspręsta jei centralizuotos apskaitos įstaiga vykdytų ne tik buhalterinės apskaitos, bet ir personalo funkcijas, t. y. rengtų įstaigų vadovų įsakymu projektus, užtikrinant jų atitiktį teisės aktų reikalavimams. Taip pat, šiuo atveju būtų sumažinta tam tikra

administracinė našta patiems įstaigų vadovams, bei sumažėtų teisės aktų, reglamentuojančių šią sritį, nesilaikymo rizika.

Interviu A6

Interviu data: 2021 m. lapkričio 24 d.

Trukmė: 42 min.

Interviu platforma: „Zoom“

1. Kaip manote, ar viešieji finansai efektyviau yra naudojami buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Manau, kad centralizuotai, nes tai veikia kaip savotiška papildoma kontrolės priemonė. Tikimės, kad šiuo metu buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai yra sudarytos sąmatos ir kitoms lėšoms, kadangi manome, jog būdavo atveju, kai iki centralizacijos ne visais atvejais tai būdavo daroma. Tęsiant toliau, manau, kad yra užtikrinamas ir efektyvesnis informacinių sistemų panaudojimas apskaitai tvarkyti, dėl ko pati apskaitos kokybė yra geresnė. Mūsų praktika yra parodžiusiu, kad iki centralizacijos įstaigos naudojo skirtingas buhalterinės apskaitos sistemas, taip pat būdavo ženkli dalis rankinio darbo, kaip pavyzdį būtų galima įvardinti rankinį Didžiųjų knygų sudarymą naudojant MS Excel ir pan.

2. Kokia Jūsų nuomonė, kada yra efektyviau panaudojami žmogiškieji ištekliai tvarkant buhalterinę apskaitą – centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Iš tikro tas efektyvumas turi dvi puses. Galbūt efektyviau yra centralizuotai, kai yra pasiskirstymas pagal funkcijas, kadangi darbuotojams nebereikia sugaišti tiek daug laiko galvojant ir sprendžiant kaip viena ar kita operacija turėtų būti vykdoma ir registruojama apskaitoje, bet tada kyla darbuotojų pakeičiamumo klausimas ir pačių darbuotojų kompetencijos ir kvalifikacijos kėlimo klausimas dirbant siauresnėje apskaitos srityje, kadangi šiuo atveju jie tampa siauros srities specialistais, todėl kaip ir minėjau šis klausimas turi dvi puses.

3. Kokius galėtumėte įvardinti teigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?

Kadangi mes matėme kaip buvo tvarkoma buhalterinė apskaita įstaigose iki centralizacijos, manau, kad dabar tvarkant apskaitą centralizuotai daugeliu atveju yra užtikrinama vieninga apskaita, vieningų apskaitos principų laikymasis, vieningų įverčių ir operacijų registravimo taikymas ir pan. Dėl šios priežasties, manau ir tikiuosi, kad ataskaitos yra tikslesnės ir palyginamesnės, kadangi kaip pvz. dėl vienodų apskaitos standartų įstaigų turtas yra atvaizduojamas tose pačiose ataskaitų eilutėse ir tada jau galima tinkamai ir lengviau jas analizuoti, nes iki centralizacijos analizę atlikti būdavo sunkiau, kadangi kai kuriais atvejais įstaigos tą patį turtą apskaitydavo ir atvaizduodavo skirtingai. Kas liečia ataskaitų aiškinamuosius raštus, dar reikėtų patobulėti, manau, kad jie galėtų būti taip pat suvienodinti ir standartizuoti. Kaip ir minėjau prieš tai, kaip teigiamus aspektus galėčiau paminėti efektyvesnę informacinių technologijų, buhalterinės apskaitos sistemų panaudojimą, dėl ko sumažėja žmogiškųjų klaidų tikimybė. Dar galėčiau paminėti, kad galbūt yra didesnė kontrolė lėšų panaudojimo pagal sąmatos straipsnius ir tokiu būdu yra sumažinami nukrypimai nuo sąmatų straipsnių.

4. Kokius galėtumėte įvardinti neigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?

Mano nuomone, atskyrus buhalterinę apskaitą nuo įstaigos ir rašant aiškinamuosius raštus prie ataskaitų rinkinių galbūt pritrūksta tos informacijos susiejimo su įstaigos vykdoma veikla ir

nepilnai atskleidžiamas pilnas vaizdas, bet galbūt keičiantis teisės aktams ir susiejus šią informaciją su įstaigos veiklos ataskaita, ši problema bus išspęsta. Manau, kad dar trūksta to metodologinio vadovavimo buhalterinės apskaitos tvarkymui ir bendro matymo, bei dirbant funkcinio modeliu yra tam tikra rizika, kad kaip pvz. turtas gali būti supainiotas su prekėmis ir pan., kol kas dar tokių atvejų nenustatėme, bet manome, kad tai yra tikėtina rizika ir į tai reikia atkreipti dėmesį tvarkant įstaigų buhalterinę apskaitą. Taip pat daugiau dėmesio reiktų skirti įnašų apskaitai, kadangi atliekant audito procedūras pastebėjome, kad buvo sudėtinga išnarplioti, kaip kai kuriais atvejais tos įmokos būdavo registruojamos ir pan..

5. Kaip manote, ar finansų kontrolė efektyviau ir skaidriau yra vykdoma buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Kaip jau ir minėjau, manau, kad centralizuotai tai yra vykdoma efektyviau, nes veikia kaip papildoma kontrolės priemonė. Žinoma didelę reikšmę čia turi ir asignavimų valdytojo vaidmuo ir požiūris į centralizuotą buhalteriją.

6. Su kokiais papildomais iššūkiais yra susiduriama pradėjus buhalterinę apskaitą tvarkyti centralizuotai?

Mums pirmą kartą atliekant audito procedūras centralizuotoje buhalterijoje reikėjo persiorientuoti ir tų pirmų kartų bei pagalvojimų dėl audito procedūrų atlikimo tikrai buvo daug, bet manau, kad žiūrint į ateitį viskas vyks sklandžiau, kadangi jau žinosime kokių apskaitos registų, kitos apskaitos informacijos ar dokumentų prašyti, tam kad tinkamai pamatytume mums reikalingą informaciją ir duomenis. Manau, kad mums ateityje atliekant audito procedūras bus netgi patogiau, žinant tai, kad jau visų įstaigų apskaita yra tvarkoma centralizuotai ir jų apskaita yra tvarkoma naudojant vienodus apskaitos registrus. Mažiau reikės skirti laiko ir pastangų skirtingų apskaitos registų duomenų analizei.

7. Kokius galėtumėte įvardinti privalumus ir trūkumus, kai centralizuotos buhalterinės apskaitos funkcijas vykdo juridinio asmens padalinys, o ne atskira centralizuotos buhalterinės apskaitos įstaiga?

Iš tikro nematau didelių skirtumų, nes manau, kad viskas labiausiai priklauso nuo tinkamo darbo organizavimo.

8. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes personalo valdymo ir apskaitos aspektu?

Kalbant apie centralizuotos buhalterijos personalo valdymą reiktų papildomą dėmesį skirti įnašų apskaitai bei grupių vyresniųjų buhalterių kvalifikacijai ir kompetencijoms tobulinti, kadangi atliekant audito procedūras pirmąjį kartą to šiek tiek pasigedome.

9. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes viešųjų pirkimų vykdymo aspektu?

Ateičiai, taip. Galbūt tai galėtų būtų kažkoks atskiras viešųjų pirkimų padalinys veikiantis kartu su centralizuota buhalterija. Taip pat yra žinoma, kad numatomi tam tikri teisės aktų pakeitimai sudarantys prielaidas savivaldybėse viešuosius pirkimus vykdyti centralizuotai. Na, o šiai dienai tai galbūt būtų verta centralizuotai vykdyti tuos didesnės vertės pirkimus. Beje, viešųjų pirkimų vykdymas centralizuotai galėtų būti ir kaip papildoma kontrolės priemonė.

10. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo aspektu?

Manau, kad būtų galima kalbėti apie kažkokių vienodų įsakymų šablonų taikymą, o kalbant bendrai, manau, kad prie centralizuotos buhalterijos būtų galima prijunti ir kitų bendrųjų funkcijų, tokių kaip pvz. avarijų šalinimo ir pan.

Interviu A7

Interviu data: 2021 m. gruodžio 1 d.

Trukmė: 22 min.

Interviu platforma: „Zoom“

1. Kaip manote, ar viešieji finansai efektyviau yra naudojami buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Vienareikšmiškai, manau, kad efektyviau viešieji finansai yra valdomi tada, kai tai daroma centralizuotai. Kas liečia finansų valdymą ir centralizaciją, turiu patirties šioje srityje, šią patirtį įgijau dirbdamas kitoje darbovietėje, todėl žinau iššūkius ir problemas susijusias su finansų valdymu, kurias reikia spręsti. Kaip ir minėjau, man jau yra tekę kuruoti būtent tų padalinių, kurie buvo atsakingi už finansų valdymą, veiklą ir patį centralizacijos procesą. Ši patirtis parodė, kad efektyviau finansai yra valdomi tada, kai apskaita yra centralizuota. Žinoma, kiekviena pertvarka, naujovė ar pokytis visuomet sukelia pasipriešinimą ir kai mes per eilę metų esame įpratę prie vieno darbo pobūdžio, mums yra iššūkis prisitaikyti ir persiorientuoti prie naujo veiklos pobūdžio, kadangi turime išeiti iš komforto zonos. Manau, kad būtent dėl šios priežasties ir kyla priešiškus bei išankstinis neigiamas nusistatymas. Taip pat manau, kad dėl centralizacijos, įstaigų vadovai jaučia tarsi prarandantys savo turėtą tam tikrą „svorį“ ir įtaką finansų valdyme. Mums žiūrint iš savo pusės, yra matoma, kad centralizavus apskaitą, mes geriau matome bendrą vaizdą ir situaciją susijusią su įstaigų finansais, bei galime operatyviau ir paprasčiau iš vieno šaltinio gauti reikalingą informaciją, kad galėtume priimti reikiamus sprendimus susijusius su įstaigų finansais, jų paskirstymu. Kaip pavyzdį galėčiau įvardinti tai, kad dabar yra lengviau planuoti sekančių metų biudžetą, matyti įstaigų finansų tendencijas ir dinamiką. Dėl šios priežasties, mes galime priimti atitinkamus sprendimus ne tik dėl pačių finansų valdymo, bet ir dėl asignavimų panaudojimo ūkiškumo, tikslingumo, na ir žinoma, yra lengviau identifikuoti su planavimu susijusias problemas bei jas spręsti.

2. Kokia Jūsų nuomonė, kada yra efektyviau panaudojami žmogiškieji ištekliai tvarkant buhalterinę apskaitą – centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Jei kalbame apie žmogiškuosius išteklius, esu linkęs į centralizavimo idėją. Žinoma, šiai dienai nekalbu apie globalią centralizaciją, bet galbūt labiau apie centralizaciją savivaldybės lygmeniu. Kaip pirmąjį aspektą galėčiau įvardinti tai, kad būtų vykdoma labiau kvalifikuota personalo atranka ir būtų galima didesnę dėmesį skirti tų darbuotojų kvalifikacijai ir reikiams kompetencijoms. Taip pat manau, kad centralizacija duoda teigiamą efektą tiek teisės aktų analizei, operatyviam vertinimui ir jų taikymui, tiek ir personalo valdymui, nes išdalinus tas funkcijas kiekvienai įstaigai atskirai, tai užtikrinti yra sudėtingiau, nes nėra sistemiskumo. Tęsiant ir žiūrint iš antikorupcijos pusės, manau, kad centralizacija veikia kaip tam tikras antikorupcinis įrankis, kadangi suinteresuotiems asmenims yra sunkiau daryti kažkokią įtaką ar galbūt tam tikrą spaudimą. Valdant personalą centralizuotai manau, kad sumažėja ir įvairių žmogiškųjų simpatijų, antipatijų bei galimų asmeniškumų apraiškų, kurios galėtų turėti neigiamų pasekmių. Kiek man yra žinoma iš atliktų analizių, viešajame sektoriuje, taip pat ir savivaldybėse, tikrai egzistuoja įvairūs giminystės ryšiai ir nepotizmas, todėl manau, kad šitą problemą galėtų padėti spręsti centralizuotas žmogiškųjų išteklių valdymas.

3. Kokius galėtumėte įvardinti teigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?

Mums, kaip savininko teises įgyvendinančios institucijos atstovams, dar yra kiek anksti tai vertinti, kadangi 2021 metais vyko II centralizacijos etapas, todėl manau, kad būtų tikslingiausia šiuos rezultatus vertinti pasibaigus metams, suvedus balansą ir pan. Mano manymu, tikslinga būtų tai daryti tarkime 2022 metų kovo – balandžio mėnesiais, tam, kad pamatyti aiškius reformos rezultatus. Kalbant apie šios dienos situaciją, galėčiau, kaip jau ir esu minėjęs, įvardinti privalumą, kai informacija gaunama iš vieno šaltinio ir tas informacijos gavimas bei valdymas yra ženkliai operatyvesnis, todėl mes galime greičiau reaguoti į situacijas ar priimti sprendimus susijusius su planavimu. Svarbu paminėti ir tai, kad operatyviai gavę informaciją, galime prognozuoti, kokia yra numatoma finansinių metų pabaiga ir ką reikia įvertinti, rengiant sekančių metų biudžetą.

4. Kokius galėtumėte įvardinti neigiamus aspektus buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai?

Neatmetu galimybės, kad atliktus detalų reformos vertinimą, gali pasirodyti tam tikrų neigiamų aspektų, tačiau šiai dienai, iš savivaldybės administracijos pusės jų kaip ir nėra nustatyta. Tiesa, pastebiu tam tikrą neigiamą emociją / nusistatymą dėl centralizacijos iš įstaigų pusės, kadangi kaip ir minėjau pradžioje, kiekviena reforma ar naujovė, kuri keičia eilę metų nusistovėjusią tvarką, dažnai pradžioje yra pasitinkama su pasipriešinimu ir neigiamu nusistatymu, kadangi turime išeiti iš įprastos komforto zonos į naują veiklos pobūdį. Būna atvejų, kai sulaukiame kažkokios neigiamos reakcijos susijusios su centralizavimo reforma, tačiau įsigilinus į konkretų klausimą yra pastebima, kad ta problema yra paremta labiau emocija, o ne kažkokiais objektyviais dalykais, todėl nelaikau to neigiamu aspektu ir manau, kad tai yra tik laiko klausimas, kada šis pasipriešinimas liks praeityje. Dalindamasis savo, kaip vadovo situacijos vertinimu, išvelgiu vieną iš galimų rizikų, kai tvarkant apskaitą centralizuotai ir tarkime netinkamai pritaikius vieną ar kitą teisės aktą ar pasirinkus netinkamą skaičiavimo metodiką, ta klaida bus sisteminė ir kartosis visose aptarnaujamose įstaigose. Tad toks būtų mano nuogąstavimas, o siekiant to išvengti reikėtų koncentruotis į centralizuotai apskaitą tvarkančių specialistų kompetenciją ir kvalifikaciją.

5. Kaip manote, ar finansų kontrolė efektyviau ir skaidriau yra vykdoma buhalterinę apskaitą tvarkant centralizuotai ar decentralizuotai? Kodėl?

Vėlgi, kliaudamasis savo centralizacijos srityje įgyta patirtimi, matau, kad įvykdžius centralizaciją, finansai vienareikšmiškai yra valdomi skaidriau, kadangi yra tinkamas funkcijų ir atsakomybių paskirstymas tarp įstaigos ir centralizuotos apskaitos vykdytojo ir tikrai yra sumažinama neigiama įtaka, kuri galbūt galėtų būti daroma tuo atveju, kai įstaiga turi savo buhalterį. Teigiamai finansų kontrolę veikia ir tai, kad apskaita yra tvarkoma atskiriomis funkcinėmis grupėmis ir tokiu būdu, tam tikruose etapuose yra sudėlioti reikalingi finansų kontrolės „mechanizmai“, savotiški „saugikliai“.

6. Su kokiais papildomais iššūkiais yra susiduriama pradėjus buhalterinę apskaitą tvarkyti centralizuotai?

Manychiau, kad tas papildomas iššūkis mums, kaip savivaldybės administracijai, buvo mano jau anksčiau minėtas pasipriešinimas naujai reformai, bei įvairios išankstinės neigiamos nuostatos, tačiau, kaip jau ir minėjau, tai yra tik laiko klausimas, kada tai liks praeityje. Žinoma, yra labai žmogiška ir natūralu iš pradžių atmesti bet kokias reformas ir pokyčius, bet manau, kad praėjus

tam tikram adaptacijos ir persiorientavimo periodui, sakysime, kad vis dėl to tai yra gera idėja ir vertinsime ją teigiamai.

7. Kokius galėtumėte įvardinti privalumus ir trūkumus, kai centralizuotos buhalterinės apskaitos funkcijas vykdo juridinio asmens padalinys, o ne atskira centralizuotos buhalterinės apskaitos įstaiga?

Aš įžvelgiu, kad tikrai yra tikslinga atskirti centralizuotos apskaitos vykdymą, steigiant atskirą įstaigą. Tokiu būdu sumažės administracinė našta, bus greitesnė ir paprastesnė komunikacija, dėl ko pagreitės ir sprendimų priėmimo bei jų vykdymo laikas, o įvertinus tai, kad ši įstaiga bus tiesiogiai pavaldi savivaldybės administracijai, tikrai bus lengviau keisti informacija, bus aiškesnis pavaldumas, išgrynintos funkcijos ir atsakomybės bei su veikla susijusi atskaitomybė. Įvertinus šias aplinkybes, tikrai matau teigiamų aspektų. Verta būtų prisiminti, kad finansai užima svarbią vietą ne tik mūsų asmeniniuose gyvenimuose, bet ir žiūrint iš miesto valdymo perspektyvos, todėl ta tiesioginė ir greita komunikacija, bei sprendimų priėmimas, bei kitų užduočių vykdymas yra gyvybiškai svarbūs.

8. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes personalo valdymo ir apskaitos aspektu?

Šiai dienai tai yra diskusijų objektas, todėl kol kas negalėčiau konkrečiai atsakyti ar tai bus įgyvendinta, kaip ir minėjau, tai yra diskutuotina tema.

9. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes viešųjų pirkimų vykdymo aspektu?

Kalbant apie viešuosius pirkimus, tam tikri procesai susiję su jų centralizavimu jau vyksta ir savivaldybė planuoja pokyčius, kurie leistų šias procedūras organizuoti ir vykdyti centralizuotai. Taip pat, galėčiau paminėti, kad savivaldybėje netgi esame sudarę darbo grupę šiam klausimui spręsti. Manychiau ir tikiuosi, kad šitas klausimas bus išspręstas ir reikalingi sprendimai bus priimti ir įgyvendinti per sekančius metus. Nepamirškime, kad viešieji pirkimai yra sudėtinga sritis, o jų organizavimas ir vykdymas reikalauja atitinkamų teisės aktų taikymo kompetencijų, todėl yra nemažai įvairių niuansų susijusių su šia tema bei įvairių organizacinių dalykų, kuriuos dar reikia išspręsti.

10. Kokias matote centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo tobulinimo galimybes dokumentų teisinio vertinimo ir valdymo aspektu?

Šiai dienai tai yra diskusijų objektas, todėl kol kas negalėčiau konkrečiai atsakyti ar tai bus įgyvendinta, kaip ir minėjau, tai yra diskutuotina tema.