

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

RŪTA RUSOVIČ

VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS VAIDMUO
ĮGYVENDINANT POKYČIUS MUITINĖS
DEPARTAMENTE

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė

doc. dr. D. Daujotaitė

Vilnius, 2023

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS VAIDMUO
ĮGYVENDINANT POKYČIUS MUITINĖS
DEPARTAMENTE

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas

Studijų programa 6211LX065

Vadovė
doc. dr. D. Daujotaitė

2023 04 28

Atliko FVvmis21-1 gr. stud.

R. Rusovič 2023 04 25

VILNIUS, 2023

TURINYS

ĮVADAS	6
1. VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS IR POKYČIŲ VALDYMO TEORINĖ ANALIZĖ.....	6
1.1. Vidaus kontrolės sistemos samprata ir tikslai	9
1.2. Vidaus kontrolės elementai.....	12
1.3. Vidaus kontrolės svarba ir ypatumai viešajame sektoriuje.....	15
1.4. Pokyčių organizacijoje įgyvendinimo kliūtys ir sėkmės veiksniai.....	19
1.5. Vidaus kontrolės įtaka pokyčių įgyvendinimui	24
2. POKYČIŲ VALDYMO IR VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS YPATUMAI MUITINĖS DEPARTAMENTE	28
2.1. Muitinės departamento veiklos specifikos apžvalga	28
2.2. Vidaus kontrolės pokyčių vertinimas Muitinės departamento sistemoje	32
2.3. Pokyčių įgyvendinimo Muitinės departamente veiklos kryptys.....	37
3. VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS IR POKYČIŲ ĮGYVENDINIMO MUITINĖS DEPARTAMENTE TYRIMO METODOLOGIJA.....	42
4. VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS IR POKYČIŲ ĮGYVENDINIMO MUITINĖS DEPARTAMENTE TYRIMO REZULTATAI.....	47
IŠVADOS	64
REKOMENDACIJOS.....	65
LITERATŪRA	66
ANOTACIJA.....	70
ANOTATION.....	70
SANTRAUKA.....	71
SUMMARY.....	72
PRIEDAI.....	73

LENTELĖS

1 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos sampratos apibūdinimas.....	9
2 lentelė. Vidaus kontrolės viešajame sektoriuje reglamentavimas.....	16
3 lentelė. Pokyčių valdymo samprata.....	19
4 lentelė. Pokyčių įgyvendinimą organizacijoje ribojantys veiksniai.....	20
5 lentelė. Organizacinių pokyčių valdymo sėkmės veiksniai.....	21
6 lentelė. Dokumentai reglamentuojantys muitinės departamento veiklą.....	28
7 lentelė. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022 metų veiklos plano dalis.....	29
8 lentelė. Bendrieji vidaus kontrolės įgyvendinimo reikalavimai.....	32
9 lentelė. Kontrolės aplinkos vertinimas.....	33
10 lentelė. Rizikos vertinimas.....	33
11 lentelė. Kontrolės veiklos vertinimas.....	34
12 lentelė. Informavimo ir komunikacijos vertinimas.....	35
13 lentelė. Stebėsenos vertinimas.....	36
14 lentelė. Lietuvos Respublikos muitinės strateginių pokyčių valdymo planas 2023–2025 metams.....	37
15 lentelė. Veiklos planavimo ir pokyčių valdymo skyriaus metų darbo planas 2023 m.....	38
16 lentelė. Muitinės departamento darbuotojų kvalifikacijos tobulinimas.....	39
17 lentelė. LR muitinės departamento darbuotojų motyvavimo priemonės.....	41
18 lentelė. Tyrimo procesas.....	42
19 lentelė. Tyrimo dalyvių bendros charakteristikos.....	44
20 lentelė. Tyrimo instrumentarijus.....	44
21 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Vidaus kontrolės atlikimo ypatumai LR muitinės departamente“.....	47
22 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Vidaus aplinkos įvertinimas“.....	49
23 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „LR muitinės rizikos valdymo įvertinimas“.....	50
24 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „LR muitinės kontrolės veiklos vertinimas“.....	51
25 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Informacijos perdavimo ir komunikacijos vertinimas“.....	53
26 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Vidaus kontrolės stebėsenos vertinimas“.....	54
27 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Vidaus kontrolės tobulinimas“.....	55
28 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Pokyčių įgyvendinimo ypatumai“.....	56
29 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Pokyčių įgyvendinimo kliūtys“.....	57
30 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Pokyčių įgyvendinimo gerinimo būdai“.....	58
31 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Vidaus kontrolės vaidmuo įgyvendinant pokyčius“.....	61
32 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Klaidos daromos įgyvendinant pokyčius vidaus kontrolės požiūriu“.....	62
33 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Vidaus kontrolės tobulinimas įgyvendinant pokyčius organizacijoje“.....	63

PAVEIKSLAI

1 pav. Įmonės tikslai įgyvendinami vidaus kontrolės pagalba.....	11
2 pav. Kotter pokyčių valdymo modelis.....	23
3 pav. Maitinės departamento struktūra.....	31

IVADAS

Aktualumas. Vienas iš svarbiausių bet kurios organizacijos valdymo instrumentų yra efektyvi vidaus kontrolė. Efektyvi vidaus kontrolės sistema gali objektyviai įvertinti organizacijos vykdomos veiklos plėtros galimybes, pastebėti ir pašalinti kylančias grėsmes ir rizikas (Lipaj, Drejeris, 2018). Vidaus kontrolė viešojoje įstaigoje yra neatskiriama organizacijos bendros valdymo struktūros sudedamoji dalis, kurios tikslas – stebėti organizacijos veiklą, skatinant skaidrumą, atskaitomybę, atsakomybę ir sąžiningumą visų suinteresuotųjų šalių atžvilgiu. Vidaus kontrolė padeda užtikrinti efektyvią organizacijos veiklą, įmonės turto apsaugą, organizacijos politikos (įstatymų, reglamentų, nuostatų) laikymąsi (Astuty et al., 2021). Panašiai vidaus kontrolės vaidmenį apibrėžia Alam et al. (2018) teigdamas, kad gera vidaus kontrolės sistema naudinga organizacijai, padeda užtikrinti jog organizacija tinkamai vykdys savo veiklą, užkirs kelią darbo tvarkos pažeidimams, padės organizacijai efektyviai dirbti laiku nustatant klaidas ir rizikas. Vidaus kontrolės sistema yra neatsiejama nuo pokyčių įgyvendinimo organizacijoje. Globalizacija, skaitmeninių technologijų intensyvus diegimas, išteklių stoka didina poreikį viešojo sektoriaus organizacijoms įgyvendinti pokyčius, mokytis juos valdyti, kad atitiktų piliečių reikalavimus. Viešosios institucijos turi planuoti, nuolat vertinti savo procesus, mokėti prisitaikyti prie besikeičiančios aplinkos (Liukinevičienė, Kuodytė, 2021). Gyventojų senėjimas, didėjanti kultūrinė įvairovė, besikeičiantis darbo jėgos poreikis, jų kompetencijos, naujos technologijos, ekonominiai sukrėtimai, socialiniai pokyčiai ir pan., tai veiksniai lemiantys organizacinius pokyčius. Siekdamas reaguoti į pokyčius, organizacijos turėtų diegti naujas technologijas, kad padidintų technologinį lygį ir mokėtų valdyti žmogiškuosius išteklius (Kim, Choi, 2020). Tačiau, įgyvendinant pokyčius organizacijoje galima susidurti su įvairiais sunkumais: darbuotojų pasipriešinimas pokyčiams, darbuotojų kompetencijos stoka, netinkamas mikroklimatas, silpna vidinė komunikacija. Vadovo pareiga laiku pastebėti galimas rizikas pokyčių įgyvendinime ir pasistengti priimti tinkamus sprendimus jiems pašalinti (Awadari, Kanwal, 2019).

Naujumas. Organizacijos vidaus kontrolės sistema priklauso nuo jos vykdomos veiklos. Todėl atliekant vidaus kontrolę būtina atsižvelgti į organizacijos specifiką. Kaip ir kiekvienoje valstybinėje institucijoje, taip pat ir Muitinės departamente, funkcionuoja vidaus kontrolės sistema, kuri atlieka pagrindinių valdymo procesų stebėseną. Tad kyla svarbus klausimas, o kokį vaidmenį vidaus kontrolė atlieka viešosios institucijos pokyčių valdyme? Vidaus kontrolės sistemos įtakos pokyčių valdymui nustatymas gali padėti organizacijų vadovams bei specialistams tinkamai vertinti ir nuolat tobulinti įmonių vidaus kontrolę dinamiškoje aplinkoje.

Ištirtumas. Vidaus kontrolės sistemos sampratą ir tikslus savo darbuose apžvelgė Alam, Aziz (2018); Setyaningsih, Nengzih, (2020); Mačiulytė, Mileris, (2020); Kanapickienė, Klimaitė (2014);

Lipaj, Drejeris (2018). Vidaus kontrolės elementų analizę galima aptikti sekančių mokslininkų straipsniuose kaip Lipaj, Drejeris (2018), Abdullahi, Mansor (2018); Ujkani, Vokshi, (2019); Setyaningsih ir Nengzih (2020); Mačiulytė, Mileris (2020), Hasnawati, Amin (2020); Kanapickienė, Klimaitė (2014); Mačiulytė, Mileris (2020). Vidaus kontrolės svarbą ir ypatumus viešajame sektoriuje apraše Valackienė, Trofimovas (2015); Babalola (2020); Ujkani, Vokshi (2019). Pokyčių valdymo organizacijoje sampratą nagrinėjo Petrauskaitė, Korsakienė (2020); Miknevičiūtė, Valackienė (2017); Kim, Choi (2020); Awadari, Kanwal (2019); Liukinevičienė, Kuodytė (2021). Pokyčių valdymo organizacijoje kliūtis ir sėkmės veiksniai pateikė savo darbuose Awadari, Kanwal (2019). Videikienė, Šimanskienė (2014); Župerkienė ir kiti, (2020). Petrauskaitė, Korsakienė (2020); Banevičius (2016). Vidaus kontrolės įtaka pokyčių įgyvendinimui organizacijoje tyrinėjo tokie mokslininkai kaip Raipa ir kiti (2017); Astuty, et al. (2021); Valackienė, Trofimovas, (2015); Awadari, Kanwal (2019); Setyaningsih, Nengzih (2020); Valackienė, Trofimovas (2015); Hasnawati, Amin (2020); Alam et al. (2018); Petrou et al. (2018); Hussain et al. (2018); Liukinevičienė, Jokubauskienė, (2016).

Mokslinė problema: kokią poveikį muitinės vidaus kontrolės sistema daro įstaigos pokyčiams, ar kontrolės sistema užtikrina pokyčių įgyvendinimo sėkmę? Kaip įvertinti vidaus kontrolės sistemos vaidmenį pokyčiams Muitinės departamente?

Mokslinio tyrimo objektas – vidaus kontrolės sistemos vaidmuo įgyvendinant pokyčius organizacijoje.

Darbo tikslas – išanalizuoti Muitinės departamento vidaus kontrolės sistemos ypatumus ir įvertinti jos vaidmenį įgyvendinant pokyčius.

Siekiant iškelto tikslo, baigiamajame darbe sprendžiami tokie **uždaviniai**:

1. Išanalizuoti vidaus kontrolės sistemos teorines nuostatas.
2. Parengti vidaus kontrolės sistemos vaidmens įgyvendinant pokyčius Muitinės departamente vertinimo metodiką.
3. Išnagrinėti pokyčių Muitinės departamente įgyvendinimo rezultatus vidaus kontrolės ir rizikų požiūriu.

Tyrimo metodai:

1. Teorinėje darbo dalyje atliekama Lietuvos ir užsienio autorių moksliniuose darbuose, tyrimuose, normatyviniuose dokumentuose pateiktos informacijos apie vidaus kontrolę ir pokyčių valdymą analizė. Susistemintą informaciją nustatoma vidaus kontrolės įtaka įgyvendinant pokyčius organizacijoje.
2. Lyginamasis metodas – tarpusavyje lyginamos ekspertų nuomonės.
3. Apibendrinimas – apibendrinta mokslininkų ir ekspertų analizuojama informacija.

4. Dokumentų analizė - dokumentų analizės metodas pasirinktas norint nustatyti kokie esminiai pokyčiai buvo įgyvendinti Muitinės departamente ir kaip jie buvo valdomi. Naudojant pasirinktą metodą galima palyginti įvairius dokumentus, teisės aktus, duomenis ir tyrimų rezultatus.
5. Kokybinis tyrimas – ekspertų interviu, naudotas struktūrizuotas ekspertų interviu, kuris atliktas Muitinė departamente vidaus audito, finansų valdymo ir veiklos ir planavimo pokyčių skyriuose 2023 m. balandžio 3 - 10 dienomis. Kokybinio tyrimo tikslas įvertinti vidaus kontrolės sistemos vaidmenį įgyvendinant pokyčius Muitinės departamente.

1. VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS VAIDMUO POKYČIŲ VALDYME

1.1. Vidaus kontrolės sistemos samprata ir tikslai

Vidaus kontrolė gali būti apibrėžiama kaip “viešojo juridinio asmens vidaus elementų patikra. Šios kontrolės pagalba užtikrinamas viešosios įstaigos veiklos teisėtumas, ekonomiškumas, rezultatyvumas ir skaidrumas, strateginių planų įgyvendinimas, turto apsauga, informacijos ir ataskaitų patikimumas, įsipareigojimų laikymasis bei galimų rizikų veiksnių valdymas” (Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2022 m. aktuali redakcija). Kituose reglamentuose vidaus kontrolė apibrėžiama glausčiau, t.y. kaip kompleksinis procesas, kurį įgyvendina vadovybė bei darbuotojai ir kuris skirtas nustatyti rizikos veiksnius, ir įgyvendinti bendruosius tikslus kaip įstatymų laikymasis, veiklos skaidrumo užtikrinimas, išteklių ir turto apsauga (Rekomendacinės gairės, 2014).

Derėtų paminėti, jog mokslinėje literatūroje skirtingi autoriai naudoja skirtingas vidaus kontrolės apibrėžtis ir kriterijus, todėl vieningo apibrėžimo nėra. Dažniausiai literatūroje sutinkamos vidaus kontrolės sampratos interpretacijos susistemintai pateikiamos 1 lentelėje.

1 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos sampratos apibūdinimas

Autorius	Apibūdinimas
Alam, Aziz (2018)	procedūros, veiksmai, kurie tiesiogiai susiję su įmonės planavimu, organizavimu, strateginiu valdymu
Ujkani, Vokshi (2019)	būdai, naudojami įmonės rizikos nustymui, grėsmių išsiaiškinimui duomenų patikimumui tikrinti
Setyaningsih, Nengzih, (2020)	organizacijos veiklos tikrinimas, stebėjimas, priežiūra ir reguliavimas, kas turi reikšmingą poveikį įmonės valdymui ir veiklai
Mačiulytė, Mileris, (2020).	rizikos valdymo instrumentas, klaidų ir netikslumų išsiaiškinimas bei prevencija
Lipaj, Drejeris (2018)	priemonių visuma, suteikianti galimybę valdyti verslo aplinkos, procesų ir valdymo informacijos nukrypimų riziką.
Kanapickienė, Klimaitė (2014)	vykdomų veiksmų visuma, kaip dinaminis procesas, kuris nuolatos turi būti planuojamas, atliekamas ir tikrinamas.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis minėtais šaltiniais

Apibendrinant, galima teigti, kad vidaus kontrolę galima apibūdinti kaip procesą, kuris užtikrina vykdomos veiklos atitikimą planuojamai veiklai. Toks kontrolės procesas padeda vadovams stebėti planavimo, organizavimo ir vadovavimo efektyvumą (Lipaj, Drejeris, 2018). Vidaus kontrolė suteikia vadovybei informaciją apie įmonės uždavinių ir tikslų pasiekimą, įstatymų ir kitų teisės aktų laikymąsi. Vidaus kontrolė nustato ar įmonė tinkamai tvarko savo dokumentus, veda turto apsaugą, rengia finansines ataskaitas pagal reikalaujamus kriterijus/standartus, palaiko ir gerina veiklos efektyvumą, laikosi nustatytos valdymo politikos (Setyaningsih, Nengzih, 2020). Vidaus kontrolė tai nėra atskira veikla, tai vidinės valdymo sistemos veiksmų seka. Todėl vidaus kontrolės sistema reiškia tam tikrų

veiklų visumą, kurios tikslas yra nustatyti ir stebėti valdymo procesą, kur gali būti padarytos klaidos ar įvykdytas sukčiavimas ir taip paveikti organizacijos valdymą bei jos tikslų siekimą. Vidaus kontrolė nėra orientuota tik į konkretaus modelio ar procedūros įgyvendinimą. Vidaus kontrolė atlieka svarbų vaidmenį, padedančią organizacijai siekti jos tikslų ir yra laikoma pagrindiniu organizacijos valdymo mechanizmu (Ujkani, Vokshi, 2019). Gera vidinės kontrolės sistema skatina atskaitomybę valdant išteklius, efektyvias operacijas, sumažina rizikas, įstatymų, taisyklių, politikos ir procedūrų laikymąsi. Taip pat, didina galimybę užkirsti kelią sukčiavimui ir piktnaudžiavimui.

Lipaj ir Drejeris (2018) išskiria dvi vidaus kontrolės nagrinėjimo kryptis:

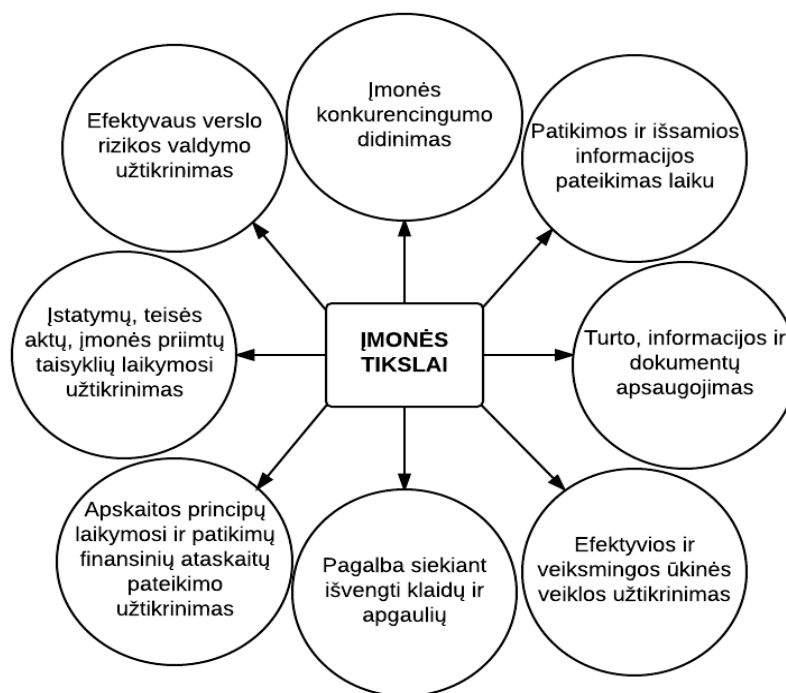
1. vidaus kontrolės struktūros tyrimas;
2. vidaus kontrolės atlikimo proceso analizė.

“Akcentuojant struktūrines vidaus kontrolės savybes, dažniausiai nurodoma, kad tai procedūros, priemonės, įmonės politika, taisyklės, metodai, būdai, procesai, naudojami efektyviai įmonės veiklai” (Lipaj, Drejeris, 2018, p. 3). Kalbant apie vidaus kontrolę kaip procesą, vidaus kontrolę galima apibūdinti kaip direktorių tarybos, vadovybės ir kitų darbuotojų vykdomus procesus, skirtus nustatyti ar bus pasiekti tikslai, susiję su operacijų veiksmingumu, ataskaitų teikimu, standartų ir įstatymų atitikimu (Ujkani, Vokshi, 2019).

Lipaj ir Drejeris (2018) pažymėjo, kad vidaus kontrolės proceso seka susideda iš šių bazinių etapų:

1. Standartų ir metodų sukūrimas veiklos atlikimo lygiui įvertinti. Standartai turi padėti nustatyti, ar gauti rezultatai atitinka pagrindinius organizacijos tikslus. Kontrolei yra svarbiausia tai, kaip tiksliai standartai apibrėžti, kokie jų ypatumai, kaip juos lyginti su rezultatais.
2. Veiklos atlikimo lygio vertinimas, kai nustatoma faktinė būseną.
3. Veiklos atlikimo lygio ir standartų palyginimas. Veiklos atlikimo lygis lyginamas su iš anksčiau nustatytais standartais. Kai abu aprašyti analogiškais rodikliais ir matavimo vienetais, abiejų rezultatai yra gretinami ir aiškiai matoma, koks yra neatitikimas. Jei veiklos atlikimo lygis standartus atitiko, niekas nekeičiama.

Vidaus kontrolė atsakinga už sekančių organizacijos tikslų įgyvendinimą (žr. 1 pav.)



1 pav. Įmonės tikslai, įgyvendinami vidaus kontrolės pagalba

Šaltinis: Lipaj, Drejeris (2018)

Vidaus kontrolė padeda organizacijai didinti jos konkurencingumą. Jos pagalba organizacijos vadovai sužino ar laikomasi numatytų tikslų, ar tinkamai įgyvendintos numatytos užduotys. Atliekant vidaus kontrolę tikrinama turto, informacijos ir dokumentų apsauga, ar saugoma informacija ar ši informacija nėra panaudota netinkamiems tikslams. Tas pat, tikrinamas ir materialus turtas, ar jis nėra pavogtas ar atsitiktinai sunaikintas, ar nėra nereikalingo dubliavimosi, negamybinių išlaidų (Lipaj, Drejeris, 2018).

Abdullahi ir Mansor (2018) akcentavo, kad vidaus kontrolės tikslai yra tokie kaip:

- 1) veiklos efektyvumas ir rezultatyvumas,
- 2) finansinės atskaitomybės patikimumas,
- 3) taikomų įstatymų ir kitų teisės aktų laikymasis,
- 4) vykdyti atsiskaitymų įsipareigojimus,
- 5) saugoti išteklius nuo praradimo, naudojimo ne pagal paskirtį ir sugadinimo.

Efektyvi vidaus kontrolė turi padėti išvengti galimų klaidų bei apgaulių įmonės veikloje. Vidaus kontrolė nustato ar darbuotojai laikosi administracijos nustatytų apskaitos vedimo taisyklių, ar įmonės veikla remiasi galiojančiais įstatymais ir norminiais aktais. Vienas iš vidaus kontrolės tikslų - rizikos ir jų valdymas. Vidaus kontrolė tikrina ataskaitų ir informacijos teisingumą. Taip pat, vadovybė turi užtikrinti, kad įmonės veikla ir operacijos būtų efektyvios, veiksmingos, teisėtos ir skaidrios (Lipaj,

Drejeris, 2018). Silpna vidinė kontrolė lems rimtus finansinių ataskaitų iškreipimus. Nustatyta, kad vidaus kontrolės sistemos turėtų būti integruotos į valdymą, strategiją ir bendrą organizacinę veiklą. Turi būti sutelktas dėmesys į vidaus projektų procedūrų rengimą, derinant strateginius planus su vidutinės trukmės planais (Ujkani, Vokshi, 2019).

Apibendrinant, galima teigti, kad vidaus kontrolės sistema tai organizacijos valdymo sistemos dalis, kuri apima tam tikras procedūras, kurios apima įmonės atliekamų procesų tvarką, kad būtų pasiekti ir įgyvendinti užsibrėžti įmonės tikslai: užtikrinti veiklos efektyvumą, teisėtumą, skaidrumą, ataskaitų teisingumą, turto apsaugą ir efektyvų rizikos valdymą, išteklių apsaugą nuo praradimo, informacijos netinkamo naudojimo.

1.2. Vidaus kontrolės sistemos elementai

Vienas iš svarbesnių kiekvienos organizacijos uždavinių yra tinkamos vidaus kontrolės sistemos funkcionavimas. Vidaus kontrolės sistemos elementus reikia vertinti kaip nustatytų taisyklių ir priemonių visumą siekiant numatytų organizacijos tikslų. Šio proceso metu galima išsiaiškinti kokie vidaus kontrolės elementai tobulintini, o kokie elementai veikia nepriekaištingai (Ujkani, Vokshi, 2019). Šiam tikslui pasiekti reikia išnagrinėti vidaus kontrolės sistemos elementus. Setyaningsih ir Nengzih (2020) pažymėjo, kad pagal COSO (Treadway komisijos rėmimo organizacijos komitetas) vidaus kontrolės sistemą sudaro penki komponentai:

- kontrolės aplinka;
- rizikos vertinimas;
- informacijos sistema ir komunikacija;
- kontrolės veiksmai ar veikla;
- kontrolės procedūrų stebėseną.

Vidaus kontrolės aplinka yra visos vidaus kontrolės sistemos pagrindas. Kontrolės aplinka yra vadovybės požiūris į vidaus kontrolę bei veiksmai lemiantys jos sukūrimą ir įgyvendinimą bei užtikrinantys vidaus kontrolės veikimą. Jeigu šis elementas yra tinkamai įdiegtas, tai yra užtikrinama disciplina, struktūra bei aplinka, kuri turi įtakos vidaus kontrolei (Mačiulytė, Mileris, 2020). Kontrolės aplinka yra pagrindinė vidaus kontrolės įgyvendinimo sudedamoji dalis, kurią sudaro standartų, procesų ir struktūrų rinkinys. Kontrolės aplinkos komponento principų supratimas ir tinkamas įgyvendinimas sukuria pagrindines vidaus kontrolės prielaidas teikiant geresnes viešąsias paslaugas ir užtikrinant už paslaugų teikimą suteiktų pinigų vertę (Ujkani, Vokshi, 2019). Kontrolės aplinką sudaro tokie komponentai, kaip etinės vertybės, vadovavimo veiklos stilius, organizacinė struktūra, valdymo filosofija, žmogiškųjų išteklių politika (Hasnawati, Amin, 2020). Kontrolės aplinka apima parametrus, leidžiančius direktorių valdybai vykdyti savo valdymo ir priežiūros pareigas; nustatyti organizacinę

struktūrą ir įgaliojimų bei atsakomybės priskyrimą, kompetentingų asmenų pritraukimą, ugdymo procesą, discipliną, susijusią su veiklos rodikliais, paskatomis ir atlygiais, skatinančiais atskaitomybę už veiklos rezultatus (Ujkani, Vokshi, 2019).

Kanapickienė ir Klimaitė (2014) akcentuoja, kad “kontrolės aplinkai keliami sekantys principai:

- 1) etinių vertybių laikymasis;
- 2) vaidmenų ir funkcijų pasiskirstymas;
- 3) organizacinė struktūra, įgaliojimai ir atsakomybė;
- 4) darbuotojų kompetencijos užtikrinimas;
- 5) atsakomybės už vidaus kontrolės vykdymą užtikrinimas” (p. 53).

“Kontrolės aplinkai turi įtakos įmonės norminių dokumentų sistema (vidaus kontrolės aprašas), pareigybių aprašymai, nuostatos. Kanapickienės ir Klimaitės (2014) atlikti vidaus kontrolės tyrimai rodo, kad vidaus kontrolės požiūriu įmonėse nesukurtas tinkamas veiklą reglamentuojančių dokumentų paketas: dokumentų turinys būna netinkamas; dokumentai parengti chaotiškai, neatitinka reikalavimams; dokumentai laiku nepataisomi, nors buvo rekomenduojama auditorių. Tad įmonės vidaus kontrolės sistemą reglamentuojantys dokumentai yra tik formalumas, be jokios praktinės naudos ir praranda savo aktualumą ir atlikimo naudingumą”.

Svarbiausias ir aktualiausias kontrolės elementas – **rizikos vertinimas**. Vadovai turėtų nustatyti ir analizuoti riziką, trukdančią pasiekti įmonės tikslų, apibrėžti, kaip ją valdyti. Rizikos vertinimas apima vidinės ir išorinės rizikos įvertinimą ir analizę (Mačiulytė, Mileris, 2020). Rizikos įvertinimas reikalauja identifikuoti, suprasti ir imtis veiksmų panaikinti grėsmes, su kuriomis įmonė susiduria siekiant operatyvinių, finansinių įmonės tikslų (Hasnawati, Amin, 2020). Ujkani, Vokshi (2019) tyrimu buvo nustatyta, kad viešosiose įstaigose rizikos valdymo srityje nėra pažangos, nors dauguma biudžetinių organizacijų yra sudariusios rizikos sąrašą, tačiau šis sąrašas nėra atnaujinamas ir nestebimas. Be to, daugelis biudžeto perskirstymo įvyksta ne per biudžeto peržiūros procesą. Rizikos vertinimo procesas, proceso aprašymas ir kontrolės priemonių nustatymas kai kuriose biudžetinėse organizacijose didelės rizikos srityse išlieka dideliu vadovybės iššūkiu. Kai kurios biudžetinės organizacijos dar nenustatė, neanalizavo, neįvertino ir neparengė rizikos registro. Kai kurioms biudžetinėms organizacijoms trūksta strateginio plano, o rizikos registrų rengimas remiasi vidutinės trukmės išlaidų programa (Ujkani, Vokshi, 2019). Efektyvi vidaus kontrolė padeda užtikrinti nustatytų tikslų pasiekimą, tikslų suderinamumą su įmonės tikslais, atskleidžia įmonės potencialą, padeda pastebėti rizikas bei jas valdyti. Tačiau, nustatyta, kad kai kurių įmonių vidaus kontrolė nesugebėjo atskleisti ir suvaldyti esminių verslo rizikų (Ujkani, Vokshi, 2019).

Trečiasis vidaus kontrolės sistemos elementas – **informacijos sistema**. Siekiant, kad organizacijos vadovai laiku gautų patikimą ir teisingą informaciją apie vidinę ir išorinę aplinką reikalinga efektyvi

komunikacija. Bet kuri informacinė sistema susideda iš infrastruktūros, programinės įrangos, žmonių, procedūrų (rankinių ir automatizuotų) ir duomenų (Mačiulytė, Mileris, 2020). Kuriant veiksmingą organizacijos vidaus kontrolę, pagrindinis vaidmuo tenka atitinkamos ir kokybiškos informacijos prieinamumui, kaip reikalaujama pagal COSO sistemą. Siekdami tobulinti informacijos ir komunikacijos principus, viešojo sektoriaus subjektai turėtų orientuotis į IT sistemų, teikiančių aktualią, patikimą ir naujausią veiklos informaciją iš vidaus ir išorės šaltinių, kūrimą. Nustatyta, kad viešose įstaigose reikia integruoti įvairias programinės įrangos sistemas, kad būtų pateikta kuo išsamesnė informacija, nes kai IT sistemos nėra tinkamai įdiegtos, padidėja darbo krūvis ir klaidų rizika (Ujkani, Vokshi, 2019). “Informacija teikiama įmonės darbuotojams turi būti aktuali, patikima, išsami ir suprantama, atitikti paskirtį. Vadovai privalo informuoti darbuotojus apie naujienas ir pasikeitimus, užtikrinti grįžtamąjį ryšį, atsakyti į darbuotojų klausimus. Komunikacija turi vykti visoje įmonėje ir visomis kryptimis: iš viršaus į apačią ir iš apačios į viršų, skirtingais komunikavimo kanalais. Vadovybė turi užtikrinti, kad būtų parinktos reikiamos priemonės ryšiams su išorės šalimis palaikyti ir informacijai iš jų gauti, nes išorės ryšiai gali turėti labai didelę įtaką organizacijos tikslų įgyvendinimui” (Kanapickienė, Klimaitė, 2014).

Ketvirtasis vidaus kontrolės sistemos elementas – **kontrolės veiksmai (procedūros)**. “Kontrolės veiksmai – tai veiklos kryptys, konkrečios tvarkos ir procedūros, parengtos vadovaujantis pagrindiniais vidaus kontrolės principais, patvirtintos įmonės vadovybės bei skirtos rizikai valdyti ir įgyvendinti organizacijos tikslus. Šiais veiksmais siekiama išvengti, nustatyti, ištaisyti klaidas ir pašalinti rizikas, atsiradusias atliekant ūkinės operacijas” (Mačiulytė, Mileris, 2020). Rekomendacinėse gairėse (2014) nustatoma, kad kontrolės veikla apima įvairių prevencinio ir (arba) nustatomojo pobūdžio veiklą:

- įgaliojimų, leidimų suteikimą;
- išteklių (taip pat dokumentų) prieigos kontrolę;
- funkcijų (leidimo davimo, operacijos atlikimo, užregistravimo ir patikrinimo) atskyrimą;
- veiklos ir rezultatų peržiūras;
- patikrinimus ir kt.

Įgaliojimų, leidimų atlikti ūkinės operacijas suteikimas – veikla, užtikrinanti, kad būtų atliekamos tik vadovybės patvirtintos ūkinės operacijos. Prieigos prie turto (taip pat informacijos, dokumentų) teisė suteikiama tik įgaliotiems asmenims, atsakingiems už turto (taip pat informacijos, dokumentų) saugojimą ir (arba) naudojimą (Rekomendacinės gairės, 2014)

Penktasis vidaus kontrolės sistemos elementas – **kontrolės procedūrų stebėseną (monitoringą)**. Stebėseną užtikrina, kad vidaus kontrolės sistema veiktų taip, kaip tikimasi, o organizacijos tikslai ir uždaviniai būtų įgyvendinti, todėl norint tai pasiekti, reikia atlikti nuolatinis vertinimus, stebėti kaip funkcionuoja vidaus kontrolės sistemos elementai (Ujkani, Vokshi, 2019). Vidaus kontrolės sistemos elementus reikia vertinti kaip tam tikrų taisyklių, būdų ir priemonių visumą

įmonės verslo politikai užtikrinti ir numatytiems tikslams pasiekti (Mačiulytė, Mileris, 2020). Vidaus kontrolės specialistas turi įsitikinti ar organizacijoje vykdoma nuolatinė stebėseną. Taip galima nustatyti, kad vykdomos kontrolės procedūros yra efektyvios. Tačiau, jeigu vertintojas nustato, kad viešojoje įstaigoje nėra įdiegtos tinkamos kontrolės procedūros arba jos nėra efektyvios, jis turi įvertinti, dėl kokių priežasčių tai įvyko ar dėl nuolatinės stebėsenos nevykdymo ar neatsižvelgimo į stebėsenos rezultatus (Rekomendacinės gairės, 2014).

Kanapickienė, Klimaitė (2014, p. 65) “atlikdami tyrimą organizacijoje, nustatė, kad dažniausiai pasireiškia vidaus kontrolės efektyvumo problemos, problemų išvengimo neužtikrinimas, kiek rečiau pasireiškia vidaus kontrolės sistemos diegimo trūkumai ir struktūros problemos. Buvo nustatyta, kad efektyviai veikia kontrolės aplinka ir kontrolės veiksmai. Silpnai funkcionuojantis elementai - rizikos valdymas, informacija ir komunikacija bei stebėseną. Buvo nustatyta, kad šių elementų visai nėra vidaus kontrolės sistemoje. Tai gali lemti netinkamas valdymas, planavimas ir organizavimas veiklos procesu.”

Veiksminga vidaus kontrolės sistema gali sustiprinti organizacijos procesą, struktūrą ir vertę didinant priežiūrą, mažinant piktnaudžiavimą, pvz., sukčiavimą ir piktnaudžiavimą turtais, ir užkirsti jam kelią. Egzistuoja tiesioginis ryšys tarp bendrųjų tikslų, kurie atspindi tai, ką įmonė siekia pasiekti, ir vidaus kontrolės komponentų, kurie atspindi tai, ko reikia bendriesiems tikslams pasiekti (Ujkani, Vokshi, 2019).

Apibendrinant galima teigti, kad vidaus kontrolės elementai yra vidaus kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, informacijos sistema, kontrolės veiksmai ir kontrolės procedūrų stebėseną. Kontrolės aplinka yra pagrindinė vidaus kontrolės įgyvendinimo sudedamoji dalis, kurią sudaro standartų, procesų ir struktūrų rinkinys, kuris sudaro pagrindą vidaus kontrolei visoje organizacijoje. Rizikos įvertinimo tikslas – suteikti pakankamai informacijos rizikai valdyti. Informacijos sistema naudojama parengti ir teikti informaciją naudojamoms informacijos sistemoms bei ataskaitoms. Kontrolės procedūrų stebėsenos elementas tai vidinės kontrolės procesų priežiūra prižiūrima ar tinkamas užsibrėžtų tikslų siekimo užtikrinimas.

1.3. Vidaus kontrolės svarba ir ypatumai viešajame sektoriuje

Viešasis sektorius – tai valstybės teikiamų paslaugų savo piliečiams visuma. Viešojo sektoriaus organizacijų veikla privalo būti grindžiama sekančiais valdymo bruožais: prisitaikyti prie kintančių aplinkos sąlygų, užtikrinant atskaitomybę visuomenei; gebėti priimti tinkamus visuomenei sprendimus, informuoti apie vykdomas veiklas bei įgyvendinamus pokyčius; siekti užtikrinti grįžtamąjį ryšį su visuomene (Valackienė, Trofimovas, 2015).

Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistema yra skirta nustatyti rizikos veiksnius bei priemonės rizikoms išvengti, užtikrinti, kad veikla vyktų tinkamai be pažeidimų, kad vidiniai procesai organizacijoje funkcionuotų be trikdžių. Efektyvi vidaus kontrolės sistema padeda institucijų vadovams įvertinti veiklos funkcionavimą, nuosekliai siekti rezultatų bei patenkinti visuomenės poreikius. Visa tai didina visuomenės pasitikėjimą viešuoju sektoriumi (Valstybinio audito ataskaita, 2017).

Efektyvus viešojo sektoriaus valdymas skatina geresnių sprendimų priėmimą ir efektyvų išteklių naudojimą, o tai kartu sustiprina atsakomybę už šių išteklių valdymą. Geras valdymas priklauso nuo vadovybės, kuri supranta, su kokia rizika ji susiduria, ir sugeba išlaikyti organizacijos kontrolę (Babalola, 2020). Pagal tarptautinę gero valdymo viešajame sektoriuje sistemą gero valdymo viešajame sektoriuje funkcija yra užtikrinti, kad subjektai pasiektų numatytus rezultatus, bet kuriuo metu veikdami visuomenės labui, be kita ko, tam taip pat reikia veiksmingų rizikos valdymo priemonių, taikant tvirtą vidaus kontrolę ir tvirtą viešųjų finansų valdymą, taip pat įgyvendinti gerą skaidrumo, ataskaitų teikimo ir audito praktiką, kad būtų užtikrinta veiksminga atskaitomybė. Geras valdymas apima aiškiai suformuluotas etines vertybes, tikslus ir strategijas, tinkamą toną viršuje ir vidinę kontrolę (Ujkani, Vokshi, 2019).

Nustatyti vidaus kontrolės sistemų trūkumai prisidėjo prie didėjančių poreikių gerinti viešojo sektoriaus valdymą, vidaus kontrolę ir rizikos valdymą. Reaguojant į tai, buvo parengti ir įgyvendinti nauji įstatymai, reglamentai ir standartai, daugiausia dėmesio skiriant vadovų atskaitomybei ir galiojančių įstatymų bei kitų teisės aktų laikymuisi. Valstybinės institucijos turi didesnių lūkesčių dėl valdymo priežiūros, rizikos valdymo ir sukčiavimo prevencijos (Ujkani, Vokshi, 2019).

Buvo priimti atitinkami dokumentai, vadovaujantis kuriais viešosios įstaigos turi atlikti vidaus kontrolę (žr. 2 lentelę).

2 lentelė. Vidaus kontrolės viešajame sektoriuje reglamentavimas

Dokumentas	Jo esmė
Vidaus kontrolė INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse (2004)	teikiama rekomendacinė sistema, nurodanti, kaip viešajame sektoriuje taikyti įmonės rizikos valdymo principus ir teikianti Įmonės rizikos valdymo vertinimo pagrindą.
Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams (2014)	apibrėžiami esminiai principai, taikytini formuojant bendrus principus, kuriais vadovaudamiesi ne tik vertintojai (auditoriai ir vidaus auditoriai) galėtų vertinti vidaus kontrolę, bet ir viešojo sektoriaus subjektų (toliau – subjektas) atsakingi asmenys galėtų tinkamai sukurti ir palaikyti vidaus kontrolės funkcionavimą subjekte.

Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2002-12-10 Nr. IX-1253.	įstatymas nustato vidaus kontrolės ir vidaus audito veikimą, tikslus ir dalyvių kompetenciją vidaus kontrolės ir vidaus audito srityse.
Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymu Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje”	kuriuo remdamiesi vadovai gali tinkamai įgyvendinti Įstatymo 7 straipsnio 2 dalies reikalavimus dėl vidaus kontrolės sukūrimo VJA, jos įgyvendinimo, tobulinimo, vidaus kontrolės politikos nustatymo ir informacijos apie vidaus kontrolės įgyvendinimą.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis minėtais dokumentais

Vidaus kontrolė INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse apibūdinama, kaip visaapimanti sistema, kuria naudojantis galima valdyti įmonę, siekiant jos tikslų. INTOSAI standartų gairėse (2004) pateikiamas kiekvieno vidaus kontrolės elemento apibūdinimas, pagrindiniai aspektai, jo vertinimo ypatumai. Šiame dokumente apibrėžta viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistema ir pateikiamas vidaus kontrolės vertinimo pagrindas. Tai apima visus organizacijos veiklos aspektus. Tačiau dokumentu nesiekama apriboti reikiamai suteiktus įgaliojimus rengti teisės aktus, nustatyti taisykles ar formuoti organizacijos veiklos kryptis arba kištis į šiuos įgaliojimus. Šios gairės yra pagalbinė priemonė institucijai atlikti vidaus kontrolę. Tačiau, kiekviena organizacija gali pasirinkti taikyti kitus vidaus kontrolės vertinimo kriterijus, atsižvelgdami į savo veiklos specifiką bei gebėjimą valdyti prisiimtą riziką. INTOSAI standartų gairėse (2004) pateikiamas tarptautiniu mastu nustatytas COSO modelis. Jis skirtas rizikos veiksniams nustatyti bei principų laikymąsi: skaidrumas, etiškumas, ekonomiškumas, rezultatyvumas, galiojančių įstatymų ir norminių teisės aktų laikymąsis bei išteklių saugojimas nuo praradimo ir sugadinimo, vykdyti atsiskaitymo išipareigojimus.

Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams (2014) yra rekomendacinio pobūdžio, todėl subjektai gali pasirinkti taikyti kitus vidaus kontrolės ir jos vertinimo kriterijus, atsižvelgdami į subjektų gebėjimą valdyti prisiimtą riziką.

Subjektams privalomi įgyvendinti vidaus kontrolės teisiniai pagrindai, tikslai ir subjekto vadovo kompetencija yra nustatyti Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatyme (2002-12-10 Nr. IX-1253). Šis įstatymas taikomas viešiesiems juridiniams asmenims, kurie yra viešojo sektoriaus subjektai (toliau – viešieji juridiniai asmenys). Vidaus kontrolė viešajame juridiniame asmenyje įgyvendinama vadovaujantis šiuo įstatymu, laikantis viešojo juridinio asmens vadovo nustatytos vidaus kontrolės politikos. Įsigaliojus Įstatymui, viešosios įstaigos vadovui atsirado pareiga 2020 metais nustatyti vidaus kontrolės politiką – patvirtinti visą vidaus kontrolės įgyvendinimo mechanizmą įstaigos reglamentuojančią dokumentą. Įgyvendindami vidaus kontrolę reglamentuojančių teisės aktų nuostatas

vadovai privalo užtikrinti, kad kiekvienais metais būtų atliekama viešosios įstaigos vidaus kontrolės analizė ir vidaus kontrolės vertinimas – kaip neatsiejama vidaus kontrolės tobulinimo dalis.

Įstatyme reglamentuotas visas vidaus kontrolės įgyvendinimo mechanizmas (4 straipsnio 2 dalis), o jo nuostatos detalizuojamos Apraše (2020). Pagal Įstatymo ir Aprašo reikalavimus vidaus kontrolė viešojoje įstaigoje įgyvendinama atsižvelgiant į viešosios įstaigos veiklos specifiką, laikantis vidaus kontrolės principų (optimalumo, dinamiškumo, tinkamumo, efektyvumo, rezultatyvumo ir nenutrūkstamo funkcionavimo), apimant penkis vidaus kontrolės elementus, integruojant vidaus kontrolę į įstaigos veiklą bei apimant planavimą, atlikimą ir stebėseną, nustatant vidaus kontrolės dalyvių pareigas. Toks vidaus kontrolės įgyvendinimas atitinka tarptautinę gerąją praktiką – INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gaires ir tarptautiniu mastu pripažintą COSO modelį. COSO modelio esmė – tiesioginis ryšys tarp pagrindinių VJA tikslų, rodančių, ko kiekvienas VJA savo veikloje siekia, ir vidaus kontrolės elementų, rodančių, ko reikia tikslams pasiekti (LR finansų ministerija, 2020).

Apibendrinant, galima teigti, kad vidaus kontrolė viešajame sektoriuje atliekama remiantis priimtais dokumentais: Vidaus kontrolė INTOSAI viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėse (2004), Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams (2014), Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas, 2002-12-10 Nr. IX-1253, Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymu Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“. Šiuose dokumentuose numatomi vidaus kontrolės atlikimo veiksmai, būdai, numatomi tikslai ir jų įgyvendinimas.

1.4. Pokyčių valdymo organizacijoje ypatumai

Užsienio ir Lietuvos autorių literatūroje pokyčių valdymo sampratos įvairiai apibrėžiamos 3 lentelėje.

3 lentelė. Pokyčių valdymo samprata

Autorius	Apibūdinimas
Petrauskaitė, Korsakienė (2020)	Organizacijos operacijų restruktūrizavimas, reorganizavimas, organizacijos susiliejimas, naujų technologijų ar programų diegimas.

Miknevičiūtė, Valackienė (2017)	Nuoseklus ir sistemingas procesas, kuriuo siekiama modernizuoti kai kurias veiklos kryptis siekiant efektyvesnio organizacijos funkcionavimo.
Kim, Choi (2020)	Tikslas pakeisti organizacijos esamą padėtį į norimą kryptį reaguojant į naujus iššūkius ir galimybes.
Awadari, Kanwal (2019)	Procesas, kurio metu organizacija keičia savo tikslus, strategiją, struktūrą, technologijas ar darbo metodus.
Liukinevičienė, Kuodytė (2021)	Būdas, kuriuo norima pasiekti organizacijos užsibrėžtų tikslų keičiant strategiją, misiją, viziją.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis minėtais šaltiniais

Kaip matyti 2 lentelėje, organizaciniai pokyčiai apibrėžiami kaip organizacijos struktūros, sistemos ir proceso pokyčių laipsnis, siekiant reaguoti į išorės aplinkos pokyčius. Organizacijos pokyčiai tai procesas, kuriuo metu sudaromas planas, iškeliami tikslai, apibrėžiami norimi rezultatai, kurių norima pasiekti tobulinant ar keičiant organizacijoje vykstančius procesus (Kim, Choi, 2020). Šis procesas apima pokyčių numatymą, įvertinimą, pasiruošimą juos priimti ar inicijuoti bei organizacijos gebėjimą valdyti įvairių pokyčių poveikį, jų teigiamas ir neigiamas pasekmes (Miknevičiūtė, Valackienė, 2017). Pokyčių valdymas padeda žmonėms organizacijoje identifikuoti pokyčius jų aplinkoje ir planuoti, kaip su jais elgtis (Petrauskaitė, Korsakienė, 2020).

Awadari ir Kanwal (2019) pažymėjo, kad pagrindines pokyčių priežastis galima suskirstyti į dvi grupes:

1. išorines pokyčių priežastis (klientų lūkesčiai, technologijų pokyčiai, rinkos pokyčiai, kokybė ir standartai, vyriausybės teisės aktai, konkurentų veikla ir politinės vertybės, ekonomikos pokyčiai);
2. vidiniai pokyčiai organizacijoje įvyksta pasikeitus valdymo kultūrai, sistemai, struktūrai, filosofijai ir valdymo bei valdžios struktūrai.

Pokyčiai organizacijoje yra naudingi pašalinti trūkumus, neigiamas pasekmes bei atnaujinti pasenusius procesus, keisti nusistovėjusias tvarkas. Organizaciniai pokyčiai neretai prasideda nuo strateginių pokyčių, kurie gali lemti kitus pakeitimus, susijusius su technologijomis, struktūra ir organizacijos kultūra. Jie visada siejami su strateginiais organizacijos tikslais, skatina ieškoti naujų organizacijos veiklos krypčių: struktūrinių, procedūrinių, organizacinių (Liukinevičienė, Kuodytė, 2021).

Pokyčių įgyvendinimo kliūtys. Vadovai turi sugebėti nustatyti pokyčių įgyvendinimą organizacijoje ribojančius veiksniai ir parinkti tinkamus būdus ir metodus jiems pašalinti (žr. 4 lentelę).

4 lentelė. Pokyčių įgyvendinimą organizacijoje ribojantys veiksniai

Kliūtys	Jos esmė
---------	----------

Darbuotojų pasipriešinimas	Klaidingas supratimas ir pasitikėjimo vadovybe stoka, emociniai ir psichologiniai veiksniai, nerimas ir baimė, kad nesugebės dirbti pagal naujus standartus
Komunikacijos stoka	Netinkamas informavimas apie pokyčius, nemokėjimas komunikuoti su darbuotojais ir skatinti bendradarbiavimą įvairiais komunikavimo kanalais
Prastas pokyčių valdymas dėl silpnos lyderystės	Vadovo nekompetentingumas, žinių trūkumas, tinkamos patirties valdant pokyčius nebuvimas, lyderio savybių stoka
Netinkamas mikroklimatas	Darbuotojų nuotaikos, emocinė būsena, pasitenkinimas arba nepasitenkinimas esama situacija
Silpna darbuotojų kompetencija	Nepakankama, neatitinkanti šiuolaikinių reikalavimų organizacijos personalo kvalifikacija
Netinkama organizacinė struktūra	Didžiulė struktūrinės hierarchijos įtaka, formalizuotas sprendimų priėmimo procesas

Šaltinis: Awadari, Kanwal (2019). Župerkienė, Tuminienė, Župerka (2020). Videikienė, Šimanskienė (2014)

Pagrindinė pokyčių įgyvendinimo kliūtis – darbuotojų pasipriešinimas, kai organizacijos vadovybė neįtraukia darbuotojų į kūrimo procesą ir neskiria pakankamai laiko pokyčiams nustatyti. Taip pat, įgyvendinant pokyčius galima susidurti su tokiais sunkumais, kaip vadovų nelankstumas, prastas vadovavimas ar silpna lyderystė, įgūdžių, iniciatyvos, pastangų bei išteklių trūkumas, skubotas, nenuoseklus pokyčių diegimas (Videikienė, Šimanskienė, 2014). Kai kurios pokyčių strategijos nesėkmės priežastys gali būti bendravimo trūkumas, nesugebėjimas apibrėžti pakeitimo poreikio tikslo, nepatyrimas dėl apimties ir sudėtingumo, techninės problemos ir projektų valdymo problemos (Awadari, Kanwal, 2019). Župerkienė, Tuminienė, Župerka (2020, p. 137) atlikus tyrimą akcentavo, kad vykdyti pokyčius trukdo nepakankamas pokyčių įgyvendinimo finansavimas, silpnas išitraukimas į pokyčių įgyvendinimo procesą, neaiškūs pokyčio tikslai, ir dėmesys į rezultatą, o ne į procesą. Be to, respondentai nurodė galimas pokyčių kliūtis: prastas pokyčių valdymas ir pokyčių valdymo žinių trūkumas, darbuotojų iniciatyvumo trūkumas.

Videikienė ir Šimanskienė (2014) išskyrė pokyčių kliūčių klasifikavimo būdus pagal 4 pagrindines grupes:

1. ekonominio pobūdžio kliūtys – lėšų reikalingų pokyčių įgyvendinimui paieška, įsigijimas ir panaudojimas;
2. techninio-technologinio pobūdžio kliūtys – lėčiau besivystantys procesai stabdo visos technologinės grandinės vystymąsi;
3. vadybinio pobūdžio kliūtys – neieškoma naujų, modernių veiklos organizavimo formų, vadyba organizuojama formalių ryšių pagrindu, netinkamas aukščiausios grandies veiklos organizavimo ir vadovavimo stilius (vyrauja autoritarinis vadovavimas);

4. socialinio-psichologinio pobūdžio kliūtys – psichologinis mikroklimatas (tarpusavio santykiai), pokyčių baimė, išorinė sociopsichologinė atmosfera (nesėkmingi kitų organizacijų pavyzdžiai, politinio nestabilumo situacija).

Organizacinių pokyčių valdymo sėkmės veiksniai. Siekiant pašalinti pokyčių įgyvendinimo kliūtis, svarbu, nustatyti priemones tai pasiekti (žr. 5 lentelę).

5 lentelė. Organizacinių pokyčių valdymo sėkmės veiksniai

Pokyčių įgyvendinimo gerinimas	Jo esmė
Darbuotojų įtraukimas į pokyčių valdymą	Darbuotojų dalyvavimas pokyčių diegimo procese lemia teigiamas dalyvių nuostatas pokyčių atžvilgiu, padeda įveikti baimės, netikrumo jausmą. Kiekvienas darbuotojas turi žinoti ko iš jo tikimasi, turi būti išklausa ir jo nuomonė, dėl ko jis nerimauja pokyčių procese
Tinkama komunikacija	Aiškinti pokyčių tikslingumą ir svarbą organizacijos darbuotojams, iš anksto diskutuoti su jais apie pokyčių naudą, privalumus, klausti darbuotojų nuomonės ir klausimų dėl pokyčių, užtikrinti grįžtamąjį ryšį
Darbuotojų kvalifikacijos kėlimas	Pokyčius galima valdyti keliant kvalifikaciją tiek už organizacijos ribų, tiek ir organizacijos viduje: mokymai, kursai, seminarai. Jeigu organizacijoje diegiama nauja programa, darbuotojai turi būti apmokomi šios programos naudojimo ypatumais
Motyvacinės sistemos sukūrimas	Siekiant sėkmingo pokyčių įgyvendinimo, itin svarbu susieti darbuotojų tikslus, vertybes, poreikius su organizacijai būtinais pokyčiais. Suprasti, kokios priemonės padės įveikti darbuotojų pasipriešinimą pokyčiams. Pvz. įvertinimas, pagyrimas, padėka
Organizacijos klimato gerinimas	Draugiški santykiai, partnerystės stiprinimas, neformalus susitikimai, atviri pokalbiai, diskusijos
Vadovo lyderystės stiprinimas	Lyderystės savybių (drąsos, ryžtingumo, empatijos) ir kompetencijų (organizavimo, planavimo, komunikavimo) stiprinimas
Vizijos, strategijos iškėlimas	Nustatyti naujus tikslus ir uždavinius bei siekiamą rezultatą

Šaltinis: sudarytas remiantis Župerkienė, Tuminienė, Župerka, (2020); Petrauskaitė, Korsakienė (2020); Banevičius (2016)

Apibendrinant, galima teigti, kad organizacinių pokyčių valdymo gerinimas gali vykti per darbuotojų įtraukimą, tinkamą komunikaciją, darbuotojų kvalifikacijos kėlimą, motyvacinės sistemos diegimą, organizacijos klimato gerinimą, vadovo lyderystės stiprinimą, suformuluojant aiškią viziją, tikslą ir uždavinius tikslui pasiekti.

Župerkienė ir kiti (2020) atliekant tyrimą nustatė, kad siekiant šalinti pokyčių valdymo kliūtis svarbu yra darbuotojų mokymas, skatinti darbuotojų dalyvavimą planuojant ir įgyvendinant pokyčius, iš anksto ruošti diegti pokyčius per komunikaciją su darbuotojais. Petrou, Demerouti, Schaufeli (2018) išskiria penkis veiksnius užtikrinančius sėkmingą pokyčių valdymą organizacijoje - t. y. lyderystė,

komandinis darbas, vizijos ir strategijos iškėlimas, tarpusavio komunikacija ir smulkių rezultatų akcentavimas. Petrauskaitė ir Korsakienė (2020) atlikus tyrimą akcentavo, kad sėkmingą pokyčių valdymą organizacijoje labiausiai lemia trys veiksniai: vizijos ir strategijos iškėlimas, tarpusavio komunikacija bei komandinis darbas.

Darbuotojų įtraukimas į pokyčių valdymą. Nustatyta, kad darbuotojai teigiamai priimtų organizacijoje vykstančius pokyčius, jei į pokyčių valdymą įtrauktų darbuotojus (Liukinevičienė, Jokubauskienė, 2016). Žmogaus veiksmai yra orientuoti į savo poreikių tenkinimą, o tai lemia žmogaus požiūrį. Todėl svarbu nustatyti tuos darbuotojų poreikius, kurie skatina juos pokyčių procese (Awadari, Kanwal 2019). Vadovybė turėtų sudaryti tvirtą pagrindą darbuotojams jaustis pokyčių valdymo dalimi. Tinkamas būdas tai padaryti yra padėti darbuotojams suvokti savo vaidmenį ir indėlį. Tai labai padeda stiprinti jų pasitikėjimą ir atsidavimą pokyčių procesui prieš pakeitimą, jo metu ir po jo. Darbuotojų supratimo apie pokyčių būtinybę ir priežastis formavimas ankstyvoje stadijoje skatina juos būti nusiteikusiems šiam pokyčių procesui (Awadari, Kanwal, 2019).

Tinkama komunikacija. Pagrindinė priemonė, kuri palengvintų pokyčių įgyvendinimą yra dalijimasis informacija su savo darbuotojais. Norint išspręsti bet kokius rūpesčius vadovai turi užtikrinti, kad darbuotojai būtų informuojami, kad vykstantys pokyčiai atitinka naujus įmonės tikslus. Vadovo ir darbuotojų tarpusavio komunikacija padeda darbuotojams suvokti pokyčių poreikį bei jų asmeninę įtaką jiems. Komunikuojant svarbu suprasti kiekvieno darbuotojo vertybes bei pokyčių suvokimą (Petrauskaitė, Korsakienė, 2020). Įgyvendinant pokyčius, verta informuoti darbuotojus apie tai kaip pavyzdžiui, bus suremontuotos patalpos, nupirkta nauja medicininė įranga, keliama darbuotojų kvalifikacija ir pan. Taip darbuotojai bus įtraukti į pokyčių įgyvendinimą, jaus, kad jų nuomonė vadovams yra svarbi. Darbuotojai turi būti skatinami kurti stiprią dalijimosi žiniomis ir organizacinę kultūrą, ji kuriama remiantis pažangaus vadovavimo principais ir palaikoma organizacijos vidinio informavimo kanalais – per socialinių medijų tinklą, kuriuo turėtų būti pasiekiamas kiekvienas darbuotojas ir taip palaikomas pokyčių įgyvendinimui būtinas informuotumo lygis (Župerkienė ir kiti, 2020).

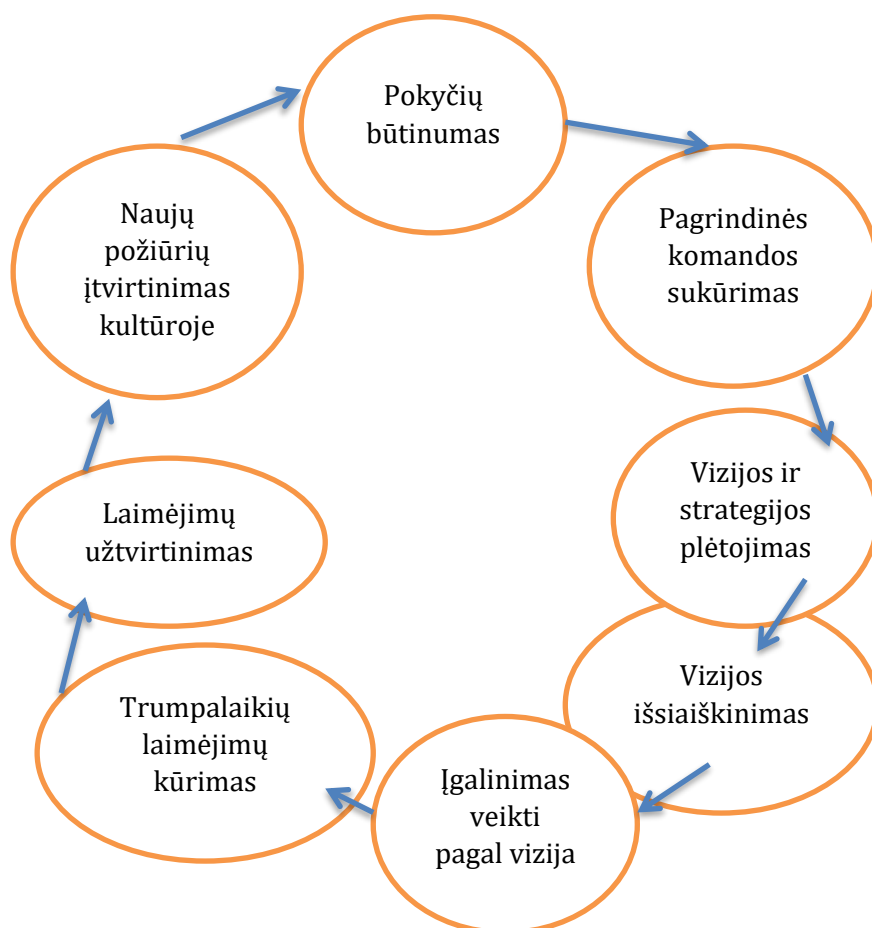
Darbuotojų kvalifikacijos kėlimas. Darbuotojų kvalifikacijos tobulinimas, pokyčių svarbos ir objektyvaus neišvengiamumo aiškinimas leidžia įveikti pasipriešinimą pokyčiams (Banevičius, 2016).

Motyvacijos sistemos sukūrimas. Petrou et al. (2018) konstatavo, kad svarbu skatinti darbuotojus, kad jie turėtų noro patys dalyvauti pokyčių procese, rodant iniciatyvą ieškant priemonių, išteklių, stiprindami savo kompetencijas, kad galėtų veiksmingiau susidoroti su pokyčiais, apie kuriuos praneša jų organizacija.

Sukurti palankų organizacinį klimatą. Vadovams svarbu teisingai suprasti organizacijos pokyčius ir sukurti saugią bei tinkamą aplinką, kuri padėtų darbuotojams dalyvauti pokyčiuose (Hussain et al. 2018).

Vadovo vaidmuo, lyderystė. Sėkmingam pokyčių įgyvendinimui labai svarbus tampa organizacijos vadovo vaidmuo, jo gebėjimas valdyti pokyčius. Hussain et al. (2018) pabrėžia vadovo, kaip lyderio vaidmenį pokyčio valdymo procese. Organizacijos vadovas turėtų ugdyti lyderio savybes, nes jo asmeniniai sugebėjimai, pasirengimas, žinios ir patirtis galėtų palengvinti pokyčių valdymą organizacijoje. Vadovas kaip lyderis privalo teisingai susidėlioti prioritetus bei į pokyčius įtraukti visą komandą, siekiant vieno bendro rezultato (Petrauskaitė, Korsakienė, 2020). Lyderis turi turėti atitinkamas moralines vertybes, būti etišku, empatišku, draugišku, ryžtingu, sąmoningu. Siekiant efektyvesnio pokyčio valdymo viešojo sektoriaus organizacijoje, reikia sutelkti dėmesį į atitinkamų lyderystės savybių ugdymą (Alam et al., 2018).

Norint tinkamai suvokti kaip galima valdyti pokyčius, tikslinga apžvelgti vieną iš pokyčių valdymo modelių. Kotter pokyčių valdymo modelis remiasi 8 etapais (žr. 2 pav.)



2 pav. Kotter pokyčių valdymo modelis

Šaltinis: sudarytas darbo autorės remiantis Petrauskaitė, Korsakienė (2020)

Iš 2 pav. matyti, kad pirmiausia svarbu išsiaiškinti pokyčių poreikį, identifikuoti atsiradusias grėsmes ir ateities galimybes. Antrame žingsnyje formuojama komanda t.y. surenkama specialistų

grupė, atsakingų už pokyčių valdymą. Trečia, sukuriama organizacijos strategija, nustatomi tikslai ir uždaviniai, vizija. Ketvirtame etape panaudojant visus galimus būdus ir priemones vizija ir strategijos perteikiamos organizacijai. Penkta, vadovo užduotis - pašalinti kliūtis. Šeštame žingsnyje suplanuojamos aiškiai matomos ir per trumpą laiką pasiekiamos veiklos pagerinimo priemonės. Septinta, vadovai stebi ir vertina pokyčių valdymo procesą. Pabaigoje nustatomas ryšys tarp naujų veikimo būdų ir organizacijos sėkmės bei sukuriamos priemonės, užtikrinančios tolimesnį vystymą ir sėkmingą veiklą (Petrauskaitė, Korsakienė, 2020).

Apibendrinant, galima teigti, kad organizacijos pokyčiai tai organizacijos prisitaikymas prie išorinių aplinkos ar vidinių organizacijos pokyčių siekiant tobulinti organizacijose vykstančius procesus. Tai procesas, kurio metu diegiamos naujos technologijos, reorganizuojama organizacinė struktūra arba keičiamos veiklos kryptys. Pokyčių įgyvendinimą organizacijoje ribojantys veiksniai: darbuotojų pasipriešinimas, komunikacijos stoka, prastas pokyčių valdymas dėl žinių trūkumo, sudėtingas mikroklimatas, darbuotojų kompetencijos stoka, netinkama organizacinė struktūra. Pokyčių įgyvendinimo sėkmės veiksniai priklauso nuo vadovo, jo kompetencijos, žinių, patirties, mokėjimo nustatyti išorinės ir vidinės aplinkos veiksnius, kurie gali veikti pokyčių įgyvendinimo procesą, tarpusavio komunikacijos stiprinimo, gebėjimo įtraukti darbuotojus į pokyčių planavimo ir įgyvendinimo procesus, mokėjimo informuoti apie pokyčių įgyvendinimo būtinybę, tinkamos motyvavimo sistemos parinkimo bei palankaus mikroklimato sukūrimo. Vadovas privalo kontaktuoti su savo pavaldiniais, išklausti jų nuomones, siekti apibusio bendradarbiavimo. Tinkama komunikacija padeda darbuotojams suvokti ir pačių pokyčių įgyvendinimo būtinumą, galimą savo asmeninį indelį. Vadovas turi nuolat tobulinti savo asmeninius sugebėjimus, semtis naujos patirties, įgyti žinių. Vadovas privalo informuoti darbuotojus dėl pokyčių neišvengiamumo, prisiimti reikiamo laipsnio riziką, įvertinti jos įveikimo būdus ir priemones bei sugebėti prisitaikyti prie naujų pokyčių. Laikantis pokyčių valdymo eiliškumo, galima užtikrinti sėkmingą pokyčių valdymą organizacijose.

1.5. Vidaus kontrolės įtaka pokyčių įgyvendinimui viešajame sektoriuje

Pokyčių valdymas turi aukštus reikalavimus viešojo sektoriaus įstaigų valdymo kokybiniam parametrui, t. y. pokyčio valdymo planavimui, veiklos vadybai, racionaliam išteklių pasiskirstymui, organizacinei lyderystei, sprendimų priėmimui, viešųjų programų vadybai. Pažymėtina, kad įgyvendinant pokyčius viešajame sektoriuje yra svarbus pasirengimas priimti pokyčius, mokėjimas sugeneruoti naujas idėjas, palankios aplinkos formavimas. Siekiant įgyvendinti pokyčius organizacija turi numatyti metodus, nustatyti vertinimo kriterijus ir specifinius rodiklius, pagal kuriuos vidaus kontrolės pagalba bus vertinamas pokyčių įgyvendinimas. Rodikliai turi būti nustatomi atsižvelgiant į viešojo sektoriaus veiklos tikslus, decentralizavimo lygmenį, funkcinę paskirtį (Raipa ir kiti, 2017).

Kaip jau buvo pažymėta, organizacijos vidinės kontrolės sistemos komponentai yra kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, informacijos ir komunikacijos sistema, procedūrų atlikimas bei stebėjimas (Astuty et al. 2021). Analizuojant šių komponentų funkcionalumą galima įvertinti pokyčių įgyvendinimą viešojoje įstaigoje.

Pavyzdžiui, vidaus kontrolės metu turi būti patikrinta kaip vykdoma komunikacija tarp darbuotojų įgyvendinant pokyčius. “Viešojo sektoriaus organizacijos išgyvena esminius pokyčius, kuriuos organizacijos vadovui ir aplinkai būtina strategiškai valdyti ir tinkamai pristatyti visuomenei. Pokyčių stabilumą ir tvarką organizacijai suteikia visuose jos lygmenyse funkcionuojanti komunikacijos sistema, užtikrindama informacijos valdymą, komunikacijos sistema sąlygoja organizacijos tapimą adaptyvia, inovatyvia bei kintančia organizacija” (Valackienė, Trofimovas, 2015). Vadovybės pareiga yra informuoti personalą apie bet kokius pokyčius ir įdiegti visus būtinus išteklius bei mechanizmus, kad jie būtų veiksmingai įgyvendinti (Awadari, Kanwal, 2019). Todėl vidaus kontrolės tikslas bus nustatyti kokiais būdais ir kaip vadovas informuoja darbuotojus apie pokyčius. Siekiant įvertinti informacijos perdavimą organizacijoje įgyvendinant pokyčius Setyaningsih ir Nengzih (2020) išskiria tokius teiginius:

1. Informacijos tikslumas - informacija turi atspindėti tikrąją situaciją, turi būti nešališka ar klaidinanti.
2. Informacija turi būti prieinama laiku, tuomet kai jos reikia. Jei informacija pavėluota, sprendimas bus pavėluotas ir tai gali būti lemtinga įmonei.
3. Informacijos aktualumas - pateikiama informacija turi būti aktuali sprendimams priimti.
4. Išsami informacija, tačiau be informacinio triukšmo, perteklinės informacijos.

Vadovybė turi užtikrinti, jog standartai ir metodai kuriami, keičiami ir taikomi bendradarbiaujant su visų lygių darbuotojais. Tokiu būdu užtikrinama, kad visi darbuotojai vienodai gerai supranta jų veiklai taikomus reikalavimus, siektinus uždavinius (Lipaj, Drejeris, 2018).

Atlikus vidaus kontrolę ir nustčius galimas rizikas ir klaidas įgyvendinant pokyčius reikia imtis kontrolės veiksmų t.y. procedūrų, kurie galėtų pagerinti komunikaciją organizacijoje. Viešojo sektoriaus organizacijos privalo būti pasirengusios taikyti įvairius komunikacijos modelius, siekti sukurti komunikacijos valdymo strategiją, kurios pagrindiniai tikslai ir įgyvendinamos programos leistų sušvelninti įtampas, atsiradusias įgyvendinant pokyčius. Viešojo sektoriaus organizacijos, išgyvendamos pokyčius, stokoja strateginių įžvalgų, žinių ir tinkamo pasirengimo valdyti komunikacijos procesus (Valackienė, Trofimovas, 2015). Organizacijos turi užtikrinti grįžtamąjį ryšį ir apklausą, kurios metu įvertinama, kaip darbuotojai bendradarbiauja ir kaip sekasi naujiems pokyčiams. Rezultatai parodė, kad organizacijos vadovybė darbuotojų įtraukimą į sprendimų priėmimo procesą vertina kaip gyvybiškai svarbią pokyčių proceso sėkmės dalį. Tai buvo vertinama kaip teigiamas žingsnis, nes tokiu

būdu galima spręsti darbuotojų baimes ir abejones, taip pat svarbu per visą pokyčių procesą perduoti darbuotojams teisingą žinią (Awadari, Kanwal, 2019).

Vienas iš vidaus kontrolės tikslų yra laikytis galiojančių įstatymų ir teisės aktų. Jei valdžios institucijos nevykdo galiojančių įstatymų ir kitų teisės aktų, tai reiškia, kad yra galimybė atlikti nesąžiningus veiksmus, ir atvirksčiai, jei bus vykdomi įstatymai ir kiti teisės aktai tai organizacijos veikla funkcionuos efektyviau, bus mažiau apgaulių. Taigi įstatymų laikymasis ir gera vidaus kontrolės sistema leis sumažinti ketinimų sukčiauti atsiradimą (Hasnawati, Amin, 2020). Galima daryti prielaidą, kad įgyvendinant pokyčius viešojoje įstaigoje, kurios veiklą reglamentuoja įstatymai, būtina vidaus aplinkos kontrolė.

Kaip buvo minėta, įgyvendinat pokyčius yra svarbus darbuotojų pasipriešinimo pokyčiams mažinimas per palankaus mikroklimato formavimą. Teigiamos aplinkos formavimas tai yra organizacinės kultūros dalis. Pagal COSO vidaus kontrolės teoriją organizacijos kultūra yra kontrolės aplinkos dalis. Jei įmonės kultūra pripras prie gero elgesio vertybių ir normų įmonėje, ketinimai sukčiauti sumažės (Hasnawati, Amin, 2020). Nustatyta, kad organizacijos kultūra apima vertybes ir elgesį, kurie prisideda prie unikalios socialinės ir psichologinės organizacijos aplinkos. Organizacijos kultūra reprezentuoja kolektyvines organizacijos narių vertybes, įsitikinimus ir principus, valdymo stilius ir apima viziją, vertybes, normas, sistemas, simbolius, kalbas, prielaidas, aplinką, vietą, įsitikinimus ir organizacijos įpročius (Hasnawati, Amin, 2020).

Įgyvendinant pokyčius organizacijoje bei vykdamat vidaus kontrolę kiekvienas darbuotojas turėtų gauti iš vadovybės informaciją apie kontrolės sistemos aspektus, jų darbą ir savo vaidmenis bei atsakomybę. Kontrolės sistema turi būti periodiškai stebima siekiant įvertinti kontrolės sistemos veiksmingumą. Stebėjimo veikla gali būti atliekama vertinant personalo veiklą bei vykdamat grįžtamąjį ryšį su vadovais (Hasnawati, Amin, 2020).

Alam et al. (2018) nurodo, kad įgyvendinant pokyčius viešojoje organizacijoje vidaus kontrolė gali tikslinti tokius aspektus kaip:

- ar buvo suformuota nauja strategija, misija, vizija, tikslai, uždaviniai;
- ar buvo informuoti darbuotojai apie pokyčių įgyvendinimą;
- ar buvo paskirstyti darbuotojų vaidmenys, atsakomybės, funkcijos pokyčių įgyvendinimo procese;
- ar tinkamai laikomasi įstatymų, taisyklių, reglamentų įgyvendinant pokyčius;
- ar užtikrinama pokyčių įgyvendinimo stebėsena.

Jeigu vidaus kontrolė nustato nukrypimus įgyvendinant pokyčius organizacijoje, verta, surasti būdus kurie ištaisytų nukrypimus. Pavyzdžiui, standartų ir metodų keitimą; procedūrų ir vidaus politikos keitimą. Nukrypimų taisymas reikalingas tokiais atvejais, kai įvertinus rezultatus paaiškėja, kad vykdomi veiksmai ir darbai nebuvo pakankamai gerai organizuoti, kad ne visi reikalingi ištekliai

buvo pasiekiami laiku, kad ne visa naudojama įranga dirbo tinkamai. Tokiu atveju dažniausiai stengiamasi gerinti atliekamus veiksmus arba imtis papildomų procedūrų. Politikos keitimas atliekamas tada, kai standartai buvo nepasiekti, nes veikla buvo netinkamai suplanuota, darbuotojai buvo nepakankamai kvalifikuoti ar motyvuoti atlikti jiems skirtą veiklą. Tokiu atveju vidaus politika ir vykdomos procedūros turi būti peržiūrimos ir keičiamos, kad būtų galima siekti norimų rezultatų. Jei visi veiklos lygio gerinimo būdai nepadedą, turi būti peržiūrėti ir keičiami nusimatyti standartai ir metodai (Lipaj, Drejeris, 2018).

Apibendrinant, galima teigti, kad vidaus kontrolės vaidmuo pokyčių valdyme yra labai reikšmingas, nes jo pagalba galima nustatyti galimas klaidas įgyvendinant pokyčius organizacijoje. Atliekant vidaus kontrolę įvertinama kaip vadovai paruošia darbuotojus pokyčiams, ar tinkamai vykdoma komunikacija, ar vykdoma pokyčių valdymo stebėseną, kaip laikomasi taisyklių ir teisės aktų. Jeigu buvo pastebėtos spragos kontrolės metu, tada ieškoma būdų pašalinti nukrypimus.

2. POKYČIŲ VALDYMO IR VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS YPATUMAI MUITINĖS DEPARTAMENTE

2.1. Muitinės departamento veiklos specifikos apžvalga

Muitinės departamentas yra viešasis juridinis asmuo prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, kurios paskirtis – vadovauti Lietuvos Respublikos muitinės (toliau – muitinė) veiklai. Muitinės departamentas savo veikloje vadovaujasi Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos tarptautinėmis sutartimis, Europos Sąjungos teisės aktais, Lietuvos Respublikos muitinės įstatymu, Lietuvos Respublikos vidaus tarnybos statutu, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu, Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymu, nuostatais ir kitais teisės aktais, reglamentuojančiais muitinės veiklą (žr. 6 lentelę).

6 lentelė. Dokumentai, reglamentuojantys muitinės departamento veiklą

Dokumento pavadinimas	Esmė
LR muitinės įstatymas (2021) 15 str.	Nustato muitinės departamento, teritorinių muitinių ir specialiųjų muitinės įstaigų veiklos organizavimą, koordinavimą ir kontrolę
Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatai (2018)	Veiklos tikslai – organizuoti, koordinuoti ir kontroliuoti priemones, kuriomis siekiama apsaugoti Europos Sąjungos ir Lietuvos Respublikos finansinius interesus, rinką, visuomenę ir aplinką nuo nelegalios tarptautinės prekybos daromos žalos, sudarant palankias sąlygas teisėtam verslui
Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos vidaus tvarkos taisyklės (2013)	Tvarkos taisyklių tikslas – daryti įtaką Muitinės departamento darbuotojų elgesiui, kad gerėtų jų ir visuomenės santykiai.
Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022 metų veiklos planas	Tikslas - organizuoti Lietuvos Respublikos muitinės veiklą
Lietuvos Respublikos finansų ministro valdymo sričių 2022–2024 metų strateginis veiklos planas	Tikslas - siekti efektyvios Lietuvos Respublikos muitinės veiklos

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis minėtais dokumentais

Muitinės departamentas, įgyvendindamas muitinės uždavinius, atlieka šias funkcijas kaip asmenų prašymų ir skundų dėl teritorinių muitinių nagrinėjimas, paaiškinimų teikimas, kaip taikyti

muitinės įgyvendinamus teisės aktus; muitinės vidaus darbo tvarkos taisyklių nustatymas; personalo valdymo klausimų reguliavimas (LR muitinės įstatymas, 2021, 15 str.). Lietuvos Respublikos finansų ministro patvirtintose Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatuose 2018 m. (gruodžio 31 d. įsakymo Nr. 1K-467 redakcija) nustatyta, kad muitinės departamentas, siekdamas jam nustatytų veiklos tikslų, atlieka šias funkcijas:

- reguliuoja muitinės įstaigų veiklą, vykdomą atliekant joms pavestas funkcijas;
- organizuoja muitinės administruojamų muitų apskaitą ir surinkimą;
- kontroliuoja muitinės veiklai priskirtų importo, eksporto ir tranzito draudimų ir apribojimų taikymą;
- teikia asmenims administracines paslaugas ir atlieka kitas funkcijas.

Muitinės departamento veikla organizuojama vadovaujantis metiniu veiklos planu, Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022 metų veiklos planas (žr. 6 lentelė) kurį tvirtina finansų ministras. Muitinės departamento metinis veiklos planas rengiamas vadovaujantis Strateginio planavimo metodika, patvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 6 d. nutarimu Nr. 827 „Dėl Strateginio planavimo metodikos patvirtinimo“, ir skelbiamas Muitinės departamento interneto svetainėje.

7 lentelė. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022 metų veiklos plano dalis

Priemonės pavadinimas	Įstaigos veiksmo pavadinimas	Proceso ir (ar) indelio vertinimo kriterijai, mato vienetai ir reikšmė	Atsakingi vykdytojai
Organizuoti Lietuvos Respublikos muitinės veiklą	Parengti žmogiškųjų išteklių valdymo strategiją	Parengta žmogiškųjų išteklių valdymo strategija – 1 vnt.	Personalo skyrius
	Parengti muitinės veiklos procesų valdymo pertvarkos koncepciją	Parengta muitinės veiklos procesų valdymo pertvarkos koncepcija – 1 vn	MD administracijos padaliniai, muitinės įstaigos, koordinatorius – VPPVS
	Diegti klientų aptarnavimo standartą muitinėje	Įdiegtas klientų aptarnavimo standartas – 1 vnt.	MD administracijos padaliniai, muitinės įstaigos, koordinatorius – VPPVS

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022 metų veiklos planu

Šiame plane pateikiama kokių tikslų ir uždavinių siekiama nurodytais metais, kokie yra vertinimo kriterijai ir koks muitinės departamento skyrius atsakingas už priemonių vykdymą. Pavyzdžiui, Muitinės

departamento 2022 m. tikslas organizuoti departamento veiklą. Vienas iš uždavinių - parengti maitinės veiklos procesų valdymo pertvarkos koncepciją. Tai reiškia, kad per metus MD administracijos padaliniai turi parengti šią koncepciją. Jeigu nebus parengta koncepcija pagal nustatytą terminą, atsakingi vykdytojai neatliks savo funkcijų.

Lietuvos Respublikos finansų ministro valdymo sričių 2022–2024 metų strateginiame veiklos plane tryliktajame punkte numatytos Lietuvos Respublikos maitinės kompetencijos vykdant Viešųjų finansų valdymo programą:

- taikomos kontrolės priemonės ir sudaromos palankios sąlygos teisėtam verslui, pasitelkiant moderniausias duomenų prognozavimo technologijas;
- pereinama prie inovatyvios e. maitinės, visas maitinių bendravimas su fiziniais ir juridiniais asmenimis bus perkeltas į elektroninę erdvę pvz. duomenų mainais tarp informacinių sistemų;
- stiprinama kontrolė, taikant rentgeno kontrolės sistemas prie išorinių ES sienų;
- siekiant gerinti paslaugų teikimą gerinamas maitinės informacijos prieinamumas virtualioje erdvėje t.y. elektroninės paslaugos.

Maitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos vidaus tvarkos taisyklės 2013 m. rugsėjo 17 d. įsakymu Nr. 1B-623 nustato bendrus vidaus tvarkos reikalavimus (etikos kodo ir darbo saugos reikalavimų; laikymasis; draudimas rūkyti ir būti apsvaigusiam, įleisti pašalinius asmenis), aprangos ir išvaizdos reikalavimus (maitinės pareigūnų uniformos dėvėjimo tvarka; aprangos ir išvaizdos estetikos užtikrinimas), elgesio reikalavimus (palaikoma dalykinė atmosfera, pagarba vienas kitam, nekonfliktuoti). Maitinės departamento darbo organizavimo, darbuotojų darbo, komandiruočių, atostogų suteikimo bei kitus klausimus reglamentuoja Maitinės departamento generalinio direktoriaus įsakymu patvirtintas Maitinės departamento darbo reglamentas.

Maitinės departamento struktūra pateikta 3 paveiksle. Maitinės departamentui vadovauja Maitinės departamento generalinis direktorius, kurį penkerių metų kadencijai Vidaus tarnybos statuto nustatyta tvarka priima į pareigas ir iš pareigų atleidžia finansų ministras. Maitinės departamento generalinis direktorius atsakingas ir atskaitingas finansų ministrui.



3 pav. Muitinės departamento struktūra

Šaltinis: Muitinės departamentas

Muitinės departamentą sudaro administracijos padaliniai: skyriai ir tarnybos. Administracijos padaliniui vadovauja vadovas, kuris tiesiogiai pavaldus generaliniam direktoriui arba šį padalinį kuruojančiam generalinio direktoriaus pavaduotojui. Administracijos padalinio vadovui tiesiogiai pavaldūs šio padalinio pareigūnai, karjeros valstybės tarnautojai ir darbuotojai, dirbantys pagal darbo sutartis. (Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatai, 2018).

Apibendrinant, galima teigti, kad Muitinės departamento veiklos specifika apibrėžta teisės aktuose ir nuostatuose: LR muitinės įstatyme (2021), Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatuose (2018), Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos vidaus tvarkos taisyklėse (2013), Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022 metų veiklos plane, Lietuvos Respublikos finansų ministro valdymo sričių 2022–2024 metų strateginiame veiklos plane.

2.2. Vidaus kontrolės vertinimas Muitinės departamente

Įsigaliojus LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymui (nauja redakcija išdėstytas 2019 m. liepos 11 d. įsakymu Nr.XIII-2312) bei Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje tvarkos aprašas, patvirtintas LR Finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymu Nr. 1K-195 “Dėl vidaus

kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje” organizacijos vadovui atsirado pareiga 2020 metais nustatyti organizacijos vidaus kontrolės politiką – patvirtinti visą vidaus kontrolės įgyvendinimo mechanizmą reglamentuojantį dokumentą.

Kaip pažymi Finansų ministerijos Vidaus audito ir kontrolės metodologijos skyrius, iki 2021 metų IV ketvirčio savo vidaus kontrolės politiką buvo nusistatę 92,53 proc. visų viešojo sektoriaus subjektų. Toks nuoseklus vidaus kontrolės įsivertinimo ir atskaitomybės procesas visame viešajame sektoriuje vyko pirmą kartą. Išskiriami du esminiai vidaus kontrolės įgyvendinimo aspektai – vidaus kontrolės politikos nustatymas ir vidaus kontrolės analizė ir vertinimas, nuo kurių priklauso viešojo sektoriaus vidaus kontrolės efektyvumas, o kartu ir viso viešojo sektoriaus subjekto veiklos rezultatai.

Vidaus kontrolės politika nustatyta Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – MD) generalinio direktoriaus 2020 m. gruodžio 31 d. įsakymu Nr. 1B-1069 „Dėl Vidaus kontrolės įgyvendinimo Lietuvos Respublikos muitinėje tvarkos aprašo patvirtinimo“ patvirtintu Vidaus kontrolės įgyvendinimo Lietuvos Respublikos muitinėje tvarkos aprašu (toliau – Aprašas). Aprašas 2022 m. peržiūrėtas, paskutiniai pakeitimai patvirtinti MD generalinio direktoriaus 2023 m. vasario 1 d. įsakymu Nr. 1BE-82.

Atlikus Muitinės departamento bendrųjų vidaus kontrolės pokyčių įgyvendinimo reikalavimų analizę, buvo įvertinta ar vidaus kontrolė padeda pasiekti numatytų strateginių tikslų (žr. 8 lentelė).

8 lentelė. Bendrieji vidaus kontrolės įgyvendinimo reikalavimai (Aprašo 30.2 papunktis)

Aprašo reikalavimai	Taip	Iš dalies	Ne	Komentarai
Ar siekiant VJA strateginiuose planavimo dokumentuose numatytų tikslų, sukurta VJA vidaus kontrolė padeda užtikrinti, kad (<i>Istatymo 4 straipsnio 1 dalis, Aprašo 7 punktis</i>):				
VJA veikla būtų vykdoma teisės aktų, reglamentuojančių VJA veiklą, kurių taikymas yra privalomas visiems VJA, nustatyta tvarka	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Turtas būtų saugomas nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo ir disponavimo juo	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
VJA veikla būtų vykdoma laikantis patikimo finansų valdymo principu	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
VJA teikiama informacija apie finansinę ir kitą veiklą būtų patikima, aktuali	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Vidaus kontrolė įgyvendinama atsižvelgiant į VJA veiklos ypatumus	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Šaltinis: Muitinės departamentas prie LR finansų ministerijos informacija apie vidaus kontrolės įgyvendinimą viešajame juridiniame asmenyje 2022 metais 2023-02-15 Nr. Vilnius

Nustatyta, kad bendrieji vidaus kontrolės reikalavimai buvo pilnai įgyvendinti. Viešosios įstaigos veikla vykdoma, remiantis nustatytais įsakymais, įstatymais, nuostatais. Turtas buvo apsaugomas nuo neteisėto valdymo ir naudojimo. Buvo užtikrintas tinkamas finansų valdymas. Informacijos pateikimas, jos išsamumas ir teisėtumas buvo įvertintas puikiai. Vidaus kontrolė buvo įgyvendinta remiantis

viešosios įstaigos veiklos specifika, kuriuos lemia jos organizacinė struktūra, dydis, reguliavimo lygis, rizika, veiklos aplinka, sudėtingumas, veiklos sritis ir kiti ypatumai.

Viešųjų juridinių subjektų vidaus kontrolės apraše 14 punkte numatytas kontrolės aplinkos vertinimas (žr. 9 lentelę)

9 lentelė . Kontrolės aplinkos vertinimas (Įstatymo 6 straipsnio 1 punktą, Aprašo 14 punktą)

Aprašo reikalavimai	Taip	Iš dalies	Ne	Komentarai
Profesinio elgesio principų ir taisyklių laikymasis	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Numato Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos vidaus tvarkos taisyklės (2013)
Darbuotojų atitinkamos kompetencijos turėjimas pavestoms funkcijoms atlikti	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Vadovas palaiko vidaus kontrolę, nustato procedūras	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
VJA patvirtinta organizacinė struktūra	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
VJA personalo valdymo politikos efektyvumas	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Šaltinis: Muitinės departamentas prie LR finansų ministerijos informacija apie vidaus kontrolės įgyvendinimą viešajame juridiniame asmenyje 2022 metais 2023-02-15 Nr. Vilnius

Galima teigti, kad Muitinės departamento darbuotojai tinkamai laikėsi nustatytų vidaus tvarkos taisyklių, pažeidimų nebuvo pastebėta. Buvo įgyvendinta pakankamai mokymų siekiant pagerinti darbuotojų kompetencijas. Muitinės departamento generalinis direktorius atsakingas už vidaus kontrolės politikos formavimą ir tai jis įvykdė tinkamai. Kaip jau ir buvo minėta Muitinės departamentas turi savo organizacinę struktūrą, kuri apima generalinį direktorių, jo pavaduotojus, skyrius ir tarnybas. Žmogiškųjų išteklių valdymas yra veiksmingas, pritraukiami, ugdomi ir išlaikomi kompetentingi darbuotojai.

Atliekant vidaus kontrolės analizę, nustatyta kaip Muitinės departamentas valdo savo rizikas (žr. 10 lentelę)

10 lentelė. Rizikos vertinimas (Įstatymo 6 straipsnio 2 punktą, Aprašo 15 punktą):

Aprašo reikalavimai	Taip	Iš dalies	Ne	Komentarai
Nustatomas galimi rizikos veiksniai (sudaromas jų sąrašas)	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	MD GD 2022-03-23 įsakymas Nr. 1B-199 „Dėl Lietuvos Respublikos muitinės ypatingų įvykių sąrašo patvirtinimo“
Atliekama rizikos veiksnių analizė	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Rizikos tikimybės ir tikėtinos žalos įvertinimas
Nustatyta toleruojama rizika	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Numatyti reagavimo į riziką priemonės ir būdai (rizikos mažinimas, rizikos perdavimas, rizikos toleravimas, rizikos vengimas)	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	MD GD 2011-11-23 įsakymas Nr. 1B-625 „Dėl Rizikos valdymo iki muitinio įforminimo ir muitinio įforminimo metu taisyklių ir rizikos

				valdymo muitinės poste taisyklių patvirtinimo“ (redakcija MD GD 2019-06-05)
--	--	--	--	---

Šaltinis: Muitinės departamentas prie LR finansų ministerijos informacija apie vidaus kontrolės įgyvendinimą viešajame juridiniame asmenyje 2022 metais 2023-02-15 Nr. Vilnius

Tyrimo rezultatai parodė, kad Muitinės departamentas turi paruoštą rizikos veiksnių sąrašą. Nuolat įvertinamas nustatytų rizikos veiksnių reikšmingumas ir jų pasireiškimo tikimybė bei poveikis veiklai. Muitinės departamentas nustato toleruotinas rizikas, kurias valdyti nėra poreikio ar galimybės. Viešojo įstaiga priima sprendimus dėl rizikos mažinimo priemonių:

- ikiteisminio tyrimo inicijavimas arba
- užduoties tikrinimui po muitinio įforminimo formulavimas arba
- operatyvus nurodymas tikrinti arba
- veikiančio profilio koregavimas.

Lietuvos Respublikos muitinė savo veikloje taip pat taiko ir kitus standartus, tokius kaip LST ISO/IEC 27001 „Informacinės technologijos. Saugumo metodai. Informacijos saugumo valdymo sistemos. Reikalavimai“, LST ISO/IEC 27002 „Informacinės technologijos. Saugumo metodai. Informacijos saugumo valdymo priemonių praktikos nuostatai“, LST ISO/IEC 27005 „Informacinės technologijos. Saugumo metodai. Informacijos saugumo rizikos valdymas“.

Atliktas vidaus kontrolės veiklos vertinimas remiantis Įstatymo 6 straipsnio 3 punktas, Aprašo 16 punktu (žr. 11 lentelę).

11 lentelė. Kontrolės veiklos vertinimas

Aprašo reikalavimai	Taip	Iš dalies	Ne	Komentarai
Ar parenkamos ir tobulinamos kontrolės priemonės, padedančios mažinti riziką iki toleruojamos:				
Suteikti įgaliojimai, leidimai, kurie užtikrinta, kad būtų atliekamos tik VJA vadovo nustatytos procedūros	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Užtikrinama prieigos kontrolė	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Užtikrinamas funkcijų atskyrimas	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Užtikrinama, kad reguliariai būtų atliekama VJA veiklos ir rezultatų peržiūra	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Užtikrinamas tinkamas technologijų naudojimas	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Užtikrinamas VJA politikų ir procedūrų taikymas	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Siekiant vidaus kontrolės tikslų, ar VJA kuriama ir užtikrinama veiksminga finansų kontrolė, kaip vidaus kontrolės dalis (<i>Įstatymo 4 straipsnio 1 dalis, Aprašo 7-9 punktai</i>):				
Patvirtintos finansų kontrolės taisyklės, reglamentuojančios finansų kontrolės organizavimą VJA	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2012 m. sausio 25 d. įsakymas Nr. 1B-65 "Dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ir

				muitinės įstaigų finansų kontrolės taisyklių patvirtinimo" (aktuali redakcija 2022-05-03 įsakymas Nr. 1B-325)
Vadovas yra paskyręs finansų kontrolę atliekančius darbuotojus (atliekančius išankstinę, einamąją ir paskesnę finansų kontrolę) ir nustatęs jų pareigas ir atsakomybę	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Šaltinis: Muitinės departamentas prie LR finansų ministerijos informacija apie vidaus kontrolės įgyvendinimą viešajame juridiniame asmenyje 2022 metais 2023-02-15 Nr. Vilnius

Nustatyta, kad atsakingiems asmenims už tam tikros veiklos įgyvendinimą buvo suteikti įgaliojimai, tam, kad viešosios įstaigos turtu ir dokumentais naudotųsi tik įgalioti (paskirti) darbuotojai. Muitinės darbuotojų funkcijų atskyrimas padėjo, kad VJA darbuotojui nebūtų pavesta kontroliuoti visų funkcijų. Viešojoje įstaigoje užtikrintas įdiegtų ir palaikomų informacinių technologijų sistemų patikimumas bei užtikrinama saugi ir nenutrūkstama informacinių sistemų veikla. Buvo nustatytas teisingas Muitinės departamento politikų, tvarkos aprašų, taisyklių ir kitų dokumentų taikymas, peržiūrėjimas ir tikslinimas, atsižvelgiant į teisės aktų pasikeitimą ir kitus veiksnius.

Vidaus kontrolės aprašo 17 punkte nustatyta, kad reikia patikrinti kaip vykdoma vidinė komunikacija (žr. 12 lentelę)

12 lentelė. Informavimo ir komunikacijos vertinimas

Aprašo reikalavimai	Taip	Iš dalies	Ne	Komentariai
VJA užtikrinamas aktualios, išsamios, patikimos ir teisingos informacijos rengimas ir naudojimas	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Užtikrinama tinkama VJA vidaus komunikacija	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Plėtoti ir tobulinti vidinę ir išorinę komunikaciją, siejant ją su LR muitinės valdymo tobulinimu MD GD 2022-05-18 įsakymas Nr. 1B-366 „Dėl Lietuvos Respublikos muitinės komunikavimo sistemos aprašo patvirtinimo“
Užtikrinama tinkama VJA išorės komunikacija	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Šaltinis: Muitinės departamentas prie LR finansų ministerijos informacija apie vidaus kontrolės įgyvendinimą viešajame juridiniame asmenyje 2022 metais 2023-02-15 Nr. Vilnius

Pateikta 12 lentelė rodo, kad visi informavimo ir komunikavimo rodikliai buvo įvertinami gerai. Viešojoje įstaigoje pateikiama informacija yra suprantama ir teisinga. Vykdomas nenutrūkstamas informacijos perdavimas VJA, apimantis visas VJA veiklos sritis ir organizacinę struktūrą. Muitinės departamente buvo patvirtintas bendradarbiavimo ir komunikacijos proceso aprašas. Kalbant apie vidinę komunikaciją, galima teigti, kad įstaigoje vykdoma informacijos sklaida ir mainai interneto ir vidinėje intraneto svetainėje bei vykdomas muitinės įstaigų renginių muitinės personalui organizavimas.

Taip pat, buvo priimti tokie dokumentai, reglamentuojantys komunikaciją Muitinės departamente: MD GD 2018-10-30 įsakymas Nr. 1B-921 „Dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Komunikacijos skyriaus nuostatų patvirtinimo“; MD GD 2014-06-30 įsakymas Nr. 1B-418 „Dėl Muitinės informacinių sistemų valdytojo ir tvarkytojo atstovų, išorinių informacinių sistemų koordinatorių ir atsakingų asmenų skyrimo taisyklių ir muitinės informacinių sistemų valdytojo ir tvarkytojo atstovų, išorinių informacinių sistemų koordinatorių ir atsakingų asmenų sąrašo patvirtinimo“ (Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2022 m. liepos 25 d. įsakymo Nr. 1BE-547 redakcija).

Vidaus kontrolės elemento – stebėsenos įvertinimas, remiantis įstatymo 6 straipsnio 5 punktu ir aprašo 18 punktu) (žr. 13 lentelę)

13 lentelė. Stebėsenos vertinimas

Aprašo reikalavimai	Taip	Iš dalies	Ne	Komentarai
VJA darbuotojai atlieka nuolatinę stebėseną	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
VJA vidaus auditą atlieka VJA įsteigta vidaus audito tarnyba (centralizuoto vidaus audito tarnyba)	✓	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
VJA vidaus auditą atlieka kito VJA centralizuoto vidaus audito tarnyba (vidaus audito tarnyba)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	✓	
VJA vidaus auditui atlikti įsigyjamoms vidaus audito paslaugoms Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymo nustatyta tvarka	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	✓	

Šaltinis: Muitinės departamentas prie LR finansų ministerijos informacija apie vidaus kontrolės įgyvendinimą viešajame juridiniame asmenyje 2022 metais 2023-02-15 Nr. Vilnius

Buvo teigiamai įvertinti tokie rodikliai kaip periodiška darbuotojų kontrolė ir vidaus audito atlikimas. VJA darbuotojai vykdo reguliarią atitinkamų VJA veiklos sričių valdymo ir priežiūros veiklą) pagal patvirtintą VJA vidaus kontrolės politiką. Muitinės departamente vidaus audito neatliko kito VJA centralizuoto vidaus audito tarnyba ir nebuvo įsigyjamoms vidaus audito paslaugoms.

Pagal vidaus kontrolės aprašo 30.4 papunktį, buvo nustatyti trūkumai dėl profesinės rizikos vertinimo, neatnaujinta saugos ir sveikatos komiteto sudėtis, neatnaujinti teisės aktai dėl darbuotojų instruktavimo, profilaktinio sveikatos patikrinimo, pastebėtas dokumentacijos trūkumas. Buvo pateiktos rekomendacijos trūkumams šalinti.

Apibendrinant, galima teigti, kad atlikus vidaus kontrolės analizę pagal viešųjų įstaigų vidaus kontrolės aprašą, nebuvo pastebėta spragų kontrolės aplinkoje, rizikos valdyme, vidinėje komunikacijoje, bendrose veiklos kontrolės reikalavimuose, kontrolės veikloje. Nežymūs pažeidimai buvo pastebėti vidaus kontrolės elemente – stebėsenoje.

2.3. Pokyčių įgyvendinimo Muitinės departamente veiklos kryptys

Vadovaujantis strateginiu planu 14 lentelėje pateikti pagrindiniai pokyčiai Muitinės departamente 2023 – 2025 metais.

14 lentelė. Lietuvos Respublikos muitinės strateginių pokyčių valdymo planas 2023–2025 metams

	2023	2024	2025
Muitinės kontrolės, IT infrastruktūros ir muitinio tikrinimo įrangos sprendimus Brexit pasekmėms mažinti įdiegimas			
Muitinės laboratorijos gebėjimų stiprinimas ir techninės bazės atnaujinimas			
MKT KŽ informacinės sistemos tobulinimas			
Rizikos įvertinimo ir kontrolės sistemos (II etapas) tobulinimas			
Muitinės rizikos valdymo modernizavimas			
Transporto priemonių ir prekių kontrolės sistemų integravimas			
Muitinės informacinių sistemų sąveikumo didinimas			
Tarifinio reguliavimo srities sistemų tobulinimas			
Muitinės deklaracijų apdorojimo sistemos (III etapas) tobulinimas			
Bendrojo naudotojų valdymo sistemos, atitinkančią EK reikalavimus, vystymas			
Procesų valdymo pertvarkos atlikimas			
„Mano muitinė“ skaitmeninio portalo skaitmenizavimas			
Muitinės mokymo centro modernizavimas			
Institucijos vertybėmis pagrįstą požiūrį į darbą ugdytas			
Modernizuosime mokymų ir kompetencijų vertinimo sistemą, įdiegsime šiuolaikinius mokymo įrankius			
Parengsime ir įgyvendinsime žmogiškųjų išteklių valdymo strategiją			

Šaltinis: Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2022 m. rugsėjo 27 d. įsakymu Nr. 1BE-725 Lietuvos Respublikos muitinės strateginių pokyčių valdymo planas 2021–2025 metams

Esminiai pokyčiai yra muitinės rizikos valdymo modernizavimas, elektroninių paslaugų sukūrimas ir modernizavimas, informacinių sistemos priėmimo ir tinkamumo eksploatuoti aktų rengimas, kaip nustatyta Valstybės informacinių sistemų gyvavimo ciklo valdymo metodikoje.

Įgyvendinant projektą, elektroninės paslaugos turi būti kuriamos ar modernizuojamos taip, kad veiktų informacinių technologijų paslaugų teikėjo infrastruktūroje (vadovaujantis Nutarimu Nr. 498).

Muitinėje atsakingas už pokyčių įgyvendinimą veiklos planavimo ir pokyčių valdymo skyrius, jo veiklos planas pateikiamas 15 lentelėje.

15 lentelė. Veiklos planavimo ir pokyčių valdymo skyriaus metų darbo planas 2023 m.

Gaviniai	Proceso etapai	Rezultatai	Reikalavimai
LR muitinės veiklos strategijos rengimas			
MD GD įsakymas dėl darbo grupės sudarymo LR muitinės strategijos projekto parengimui Aplinkos analizė	LR muitinės veiklos strategijos projekto parengimas, derinimas, svarstymas, tvirtinimas, paskelbimas LR muitinės išorinė svetainėje	LR muitinės veiklos strategijos projektas MD kolegijos posėdžio protokolas LR muitinės veiklos strategija	LRV 2003-04-18 nutarimas Nr. 480 „Dėl Bendrųjų reikalavimų valstybės ir savivaldybių institucijų ir įstaigų interneto svetainėms aprašo patvirtinimo“ (LRV 2009-12-16 nutarimo Nr. 1721 redakcija) MD GD 2017-11-10 įsakymas Nr. 1B-943 „Dėl Lietuvos Respublikos muitinės veiklos ir jos rezultatų strateginio planavimo nuostatų patvirtinimo“ MD GD 2014-11-25 įsakymas Nr. 1B-855 „Dėl Lietuvos Respublikos muitinės interneto svetainės administravimo aprašo patvirtinimo“
N-ųjų metų LR muitinės veiklos strategija Aplinkos analizė Planinės ir faktinės rodiklių reikšmės LR muitinės efektyvumo rodiklių sistema (MERS)	Kokybės politikos ir kokybės tikslų nustatymas ir (arba) peržiūrėjimas ir tikslinimas, paskelbimas LR muitinės išorinė svetainėje ML kokybės politikos ir kokybės tikslų nustatymas	Kokybės politika Kokybės tikslai KV P 8.2-01 Laboratorijos kokybės politika (ML) KV P 8.2-02 Muitinės laboratorijos tikslai	MD GD 2014-11-25 įsakymas Nr. 1B-855 „Dėl Lietuvos Respublikos muitinės interneto svetainės administravimo aprašo patvirtinimo“ Lietuvos standartas LST EN ISO 9001:2015, „Kokybės vadybos sistemos. Reikalavimai“ Lietuvos standartas LST EN ISO/IEC 17025:2018 „Tyrimų, bandymų ir kalibravimo laboratorijų kompetencijai keliami bendrieji reikalavimai“ Procesas „Teisinis reglamentavimas ir dokumentų valdymas“
Informacija Lietuvos Respublikos finansų ministerijos strateginiam veiklos planui parengti:			
LR muitinės investicijų projektų atrankos komisijos posėdžių protokolai LR muitinės projektų finansavimo sutartys	Strateginio veiklos plano programos „Viešųjų finansų valdymas“ (kodas – 04-001) tikslo „Siekti tvaraus ekonomikos augimo ir didinti visuomenės gerovę“ (kodas – 04-001-11) uždavinio „Siekti efektyvios Lietuvos Respublikos muitinės veiklos“ n–(n+2) metų uždavinių ir priemonių klasifikatoriaus rengimas	„Siekti efektyvios Lietuvos Respublikos muitinės veiklos“ metų uždavinių ir priemonių klasifikatorius	MD GD 2017-11-10 įsakymas Nr. 1B-943 „Dėl Lietuvos Respublikos muitinės veiklos ir jos rezultatų strateginio planavimo nuostatų patvirtinimo“ MD GD 2022-03-29 įsakymas Nr. 1B-229 „Dėl Lietuvos Respublikos muitinės pareigūnų ir valstybės tarnautojų, atsakingų už Lietuvos Respublikos finansų ministro valdymo sričių 2022–2024 metų strateginio veiklos plano programos „Viešųjų finansų valdymas“ uždavinio „Siekti efektyvios Lietuvos Respublikos muitinės veiklos“ vertinimo kriterijų įvykdymą, sąrašų, vertinimo kriterijų apskaičiavimo būdų ir reikšmių būsenų patvirtinimo“ Procesas „Projektų valdymas“ Procesas „Teisinis reglamentavimas ir dokumentų valdymas“

Šaltinis: Veiklos planavimo ir pokyčių valdymo skyriaus metų darbo planas (2023)

Nustatyta, kad siekiant įgyvendinti pokyčių valdymą Muitinės departamente rengiama veiklos strategija, vykdoma aplinkos analizė, nustatomos planinės ir faktinės rodiklių reikšmės. Nustatomi proceso etapai, reikalavimai ir numatomi rezultatai.

Muitinės departamentas nuolat įgyvendina teisinio reglamentavimo pokyčius. Pavyzdžiui, 2022 m. išbraukti teisės aktai:

1. MD GD 2003-09-01 įsakymas Nr. 1B-766 „Dėl Lietuvos Respublikos muitinės pareigūnų, tarnautojų ir darbuotojų dirbančių pagal darbo sutartis, asmens bylų tvarkymo ir saugojimo tvarkos taisyklių patvirtinimo“ (2014-01-22 įsakymo Nr. 1B-35 redakcija),
2. MD GD 2011-07-08 įsakymas Nr. 1B-391 „Dėl muitinės tarpininko atstovo kvalifikacijos suteikimo ir panaikinimo taisyklių, muitinės tarpininko registravimo liudijimo formos ir muitinės tarpininkų atstovų įtraukimo (išbraukimo) į muitinės tarpininko atstovų sąrašą ir muitinės tarpininkų bei jų atstovų kontrolės taisyklių patvirtinimo“.

Įrašyti teisės aktai:

- LR SADM 2017-04-12 įsakymas Nr. A1-177 „Dėl valstybės ir savivaldybių įstaigų darbuotojų pareigybių aprašymo metodikos patvirtinimo“,
- MD GD 2017-07-28 įsakymas Nr. 1B-643 „Dėl darbuotojų, dirbančių pagal darbo sutartis, priėmimo į darbą Lietuvos Respublikos muitinėje tvarkos aprašo, patvirtinimo“.

Galima teigti, kad siekiant tobulinti savo veiklą Muitinės departamentas vykdo teisinių aktų pakeitimus.

Įgyvendinant pokyčius, svarbu, kad vadovai pasirūpintų savo darbuotojų kompetencijų stiprinimu, tada darbuotojai mažiau jaus nerimą ir baimę pokyčių metu. Vidaus kontrolės užduotis – patikrinti ar sistemingai vykdomi darbuotojų apmokymai. Institucijos veiklos planavimo ir kontrolės proceso apraše 2022 m. buvo pateiktas Muitinės departamento darbuotojų kvalifikacijos tobulinimo planas (žr. 16 lentelę).

16 lentelė. Muitinės departamento darbuotojų kvalifikacijos tobulinimas

Gaviniai	Proceso etapai	Rezultatai	Reikalavimai	Proceso dalyviai
Pranešimas dėl mokymo poreikių Tiesioginio vadovo tarnybinės veiklos vertinimo išvada Darbuotojo veiklos vertinimo išvada Pranešimas dėl neplaninių mokymo poreikių	Staužotės, įvadinio mokymo ir kvalifikacijos tobulinimo planavimas	Mokymo poreikių suvestinės Kalendorinis mokymo grafikas	Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymas Lietuvos Respublikos vidaus tarnybos statutas LRV 2018-11-28 nutarimas Nr. 1176 „Dėl LR VTĮ įstatymo įgyvendinimo“ MD GD 2019-03-29 įsakymas Nr. 1B-292 „Dėl Lietuvos Respublikos muitinės	MD PS vyriausiasis specialistas MD PS vyriausieji specialistai nutolusiose darbo vietose VTM, KTM, KLTM MMC Mokymo administravimo skyriaus vedėjas

Mokymo kokybės vertinimo grįžtamojo ryšio pranešimai			pareigūnų stažuotės atlikimo tvarkos aprašo patvirtinimo“	MMC Mokymo ir metodikos skyriaus vedėjas
Mokymo vertinimo anketos	Mokymo vertinimas, kontrolė ir grįžtamasis ryšys	Ataskaita	LRV 2018-11-28 nutarimas Nr. 1176 „Dėl LR VTĮ įstatymo įgyvendinimo“ MMC direktoriaus 2019-05-29 įsakymas Nr. 1B-30 „Dėl Muitinės mokymo centro mokymo organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ 2022-08-20 įsakymo Nr. 1B-56 redakcija)	MMC direktoriaus įsakymu paskirti mokymo grupių vadovai MMC Mokymo ir metodikos skyriaus patarėjas MMC Mokymo administravimo skyriaus IT sistemų administratorius
Pranešimai dėl kvalifikacijos tobulinimo	Mokymo renginių (mokymo proceso vadyba) ir mokymo dalyvių (įgytų kompetencijų, suteiktų kvalifikacijų, (kvalifikacinių pažymėjimų)) apskaita	Mokymo plano ataskaita (VTD VATIS) Ataskaitos (MERS rodikliai)	MD GD 2012-08-31 įsakymas Nr. 1B-675 „Dėl Lietuvos Respublikos munitinės pareigūnų mokymo nuostatų patvirtinimo“	MMC Mokymo administravimo skyriaus administratorius MD PS vyriausiasis specialistas <i>MD ir MĮ vadovybė, MD PS, MMC vadovybė, MMC mokymo administravimo skyrius, Mokymo ir metodikos skyrius</i>

Šaltinis: Institucijos veiklos planavimo ir kontrolės proceso aprašas 2022 m.

Muitinės darbuotojai yra paruošiami pokyčiams ir naujovėms susitikimų, konferencijų metu, vykstant į stažuotes, kur galima semtis gerosios patirties. Pavyzdžiui, buvo organizuojami Muitų politikos ekspertų grupės susitikimas Briuselyje; LR munitinės vadovybės dvišalis susitikimas su Suomijos munitinės vadovu; konferencija verslui (su Munitinės praktikų asociacija); mokomasis susitikimas pagal tarptautinę bendradarbiavimo kovojant su nusikalstamumu platformos EMPACT priemonę: OA 2.1 „Žvalgybinė veikla, nukreipta prieš neteisėtą tabako gamybą“ (organizatorius BE).

Atlikta analizė rodo kad Munitinės departamento vadovai ruošia savo darbuotojus pokyčiams, parengta daug teisinių dokumentų, kurie reglamentuoja viešosios įstaigos darbuotojų mokymus. Pavyzdžiui, Programos valstybės projektas „**Vieningo informavimo ir konsultavimo tinklo sukūrimas munitinės klientams**“ (kodas 10.1.3-ESFA-V-918-01-0006) finansuojamas Europos socialinio fondo lėšomis. **Projekto tikslas** – pagerinti informavimo ir konsultavimo paslaugų teikimą Munitinėje, skaitmenizuojant informavimo ir konsultavimo proceso valdymą, užtikrinant vieningo informavimo ir konsultavimo paslaugų teikimą, sukuriant specialius reikalavimus atitinkančią darbo aplinką bei pritaikant inovatyvias technologines priemones. Jau sukurta ir įdiegta Vieningo informavimo ir konsultavimo informacinė sistema, sukurtas munitinės informavimo ir konsultavimo paslaugų teikimą užtikrinantis organizacinis padalinys, **atlikti specializuoti munitinės darbuotojų mokymai.**

Vidaus kontrolės metu turi būti patikrinta kaip vykdoma komunikacija tarp darbuotojų įgyvendinant pokyčius. Šiam tikslui įgyvendinti buvo priimtas plėtoti ir tobulinti vidinę ir išorinę komunikaciją, siejant ją su LR muitinės valdymo tobulinimu MD GD 2022-05-18 įsakymas Nr. 1B-366 „Dėl Lietuvos Respublikos muitinės komunikavimo sistemos aprašo patvirtinimo“.

Siekiant gerinti pokyčių įgyvendinimą, svarbus, tinkamo mikroklimato įstaigoje sukūrimas, motyvavimo priemonių taikymas. Pavyzdžiui, 2019 m. buvo paskatinti 152 pareigūnai, karjeros valstybės tarnautojai ir darbuotojai, dirbantys pagal darbo sutartis

17 lentelė. LR muitinės departamento darbuotojų motyvavimo priemonės

Įstaiga	Vienkartinės piniginės išmokos	Vardinės dovanos	Padėkos	Pasaulio muitinių organizacijos padėkos	Medaliai	Kiti skatinimo būdai
Muitinės departamentas	7	-	107	8	3	27

Šaltinis: <https://lrmuitine.lt/web/guest/762>

Taip pat, mikroklimatas gerinamas organizuojamųjų renginių metu. Muitinės departamento darbuotojai dalyvauja Lietuvos kariuomenės sporto klubo organizuojamose Tėvynės gynėjų žaidynėse, važiuoja į įvairias ekskursijas, dalyvauja Karinių oro pajėgų organizuojamuose Lietuvos kariuomenės renginiuose, kalėdinėje šventėje.

Apibendrinant, galima teigti, kad įgyvendinant pokyčius Muitinės departamento vadovai tinkamai komunikuoja su darbuotojais apie vykdomus pokyčius, darbuotojai ruošiami pokyčiams organizuojant mokymus, darbuotojai skatinami už pastangas ir papildomų funkcijų atlikimą.

3. VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS IR POKYČIŲ ĮGYVENDINIMO MUITINĖS DEPARTAMENTE TYRIMO METODOLOGIJA

Tyrimo procesas. Tyrimo procesas buvo suskirstytas į penkis etapus: tyrimo metodo pasirinkimas, instrumento sudarymas (klausimų formulavimas remiantis mokslinės literatūros analize), tyrimo ekspertų atranka ir apklausa, duomenų apdorojimas ir rezultatų pateikimas (žr. 18 lentelę).

18 lentelė. Tyrimo procesas

Nr.	Tyrimo etapai	Data
1	Tyrimo metodo pasirinkimas	2023 m. kovo mėn.
2	Instrumento (klausimyno) ruošimas	2023 m. kovo mėn.
3	Informantų apklausa, kokybinių duomenų rinkimas	2023 m. balandžio mėn.
4	Kokybinių duomenų analizė	2023 m. balandžio mėn.
5	Rezultatų, išvadų pateikimas	2023 m. balandžio mėn.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Tyrimo tikslas – empiriškai ištirti vidaus kontrolės sistemos vaidmenį įgyvendinant pokyčius Muitinės departamente.

Tyrimo uždaviniai:

1. Nustatyti vidaus kontrolės ir jos elementų veikimą Muitinės departamente;
2. Išsiaiškinti pokyčių įgyvendinimo ypatumus, kliūtis ir sėkmės veiksnius Muitinės departamente;
3. Įvertinti vidaus kontrolės įtaką pokyčių įgyvendinimui Muitinės departamente.

Tyrimo metodai. Kokybinio tyrimo tikslas – “gauti detalų supratimą apie tam tikrą reiškinį, identifikuoti socialiai konstruojamas prasmes apie šį reiškinį ir kontekstą, kuriame jis egzistuoja” (Gaižauskaitė, Valavičienė, 2016, p.37). “Apklausa interviu tai apklausa, kuri atliekama pokalbio (interviu) tarp interviuotojo ir respondento būdu. Šios sąveikos centre – klausimynas. Interviuotojas atlieka tarpininko tarp respondento ir klausimyno vaidmenį” (Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014, .p.59). Interviu yra bendravimo forma tarp tyrėjo (duomenų rinkėjo) ir tyrimo dalyvio (duomenų tiekėjo), kai siekiama sužinoti tyrimo dalyvio asmeninę patirtį, požiūrį ir nuomonę tam tikrais klausimais (Gaižauskaitė, Valavičienė, 2016, p.13). Palyginus su kitais tyrimo metodais kokybiniai interviu suteikia

“geresnį supratimą apie tiriamo reiškinių prasmę ne tyrėjo, o tam tikro socialinio konteksto veikėjų akimis. Tai galėtų papildyti žinias apie galimus indikatorius, pagelbėtų kuriant klausimų formuluotes ar konstruojant atsakymo variantus” (Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014).

Gaižauskaitė, Mikėnė (2014) akcentavo tiesioginio interviu privalumus:

- Galimybė užduoti daug klausimų, užduoti sudėtingus klausimus;
- Galimybė rinkti papildomą informaciją, kurios nenumato tyrimo planas, kuri yra svarbi tyrimui;
- Leidžia derinti interviu su kitais informacijos rinkimo metodais (pvz., stebėjimu);
- Galimybė nustatyti tyrimo dalyvio tapatybės kontrolę (žinomas būtent tas asmuo, kuris reikalingas tyrimui);
- Galimybė patikslinti respondento atsakymus užduodant jam papildomus klausimus.

Tyrimo dalyviai. “Atliekant kokybinius tyrimus atranka įvardijama kaip tikslinė (angl. *purposive*), kai strategiškai ir tikslingai atrenkami informatyviausi (angl. *information-rich*) atvejai. Tikslinė atranka yra lanksti, nes tyrėjas gali tikslinti, tobulinti (angl. *refine*) atrenkamų dalyvių tipus per duomenų rinkimo procesą, neprivalo griežtai laikytis iš anksto sudaryto atrankos plano” (Gaižauskaitė, Valavičienė, 2016, p.37). Tikslinė atranka (angl. *purposive/ judgemental sampling*): tiriamųjų grupė formuojama priklausomai nuo tyrėjo tikslų. Tai yra tyrėjas nusprendžia, kurie jį dominančios populiacijos elementai yra informatyviausi tiriamo požymio atžvilgiu. (Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014, p.38). Šiam tyrimui geriausiai buvo tinkama atvejų atranka, kai nustatomi tam tikri kriterijai, kuriuos turi atitikti pasirenkami atvejai. Kriterinė atranka – „tai atranka, kai imtis formuojama, gretinant atvejus, kurie atitinka tyrėjo nustatytus kriterijus ir gali suteikti jam turiningos informacijos. Tokia atranka padeda užtikrinti tyrimo duomenų kokybę“ (Žydžiūnaitės, Sabaliausko, 2017, p. 62). Tyrimo dalyviai buvo pasirinkti pagal tam tikrus kriterijus:

1. Specialistai, kurių darbo pobūdis susijęs su Muitinės departamento vidaus kontrole ir pokyčių įgyvendinimu;
2. Specialistai, turintys daugiau negu 5 metų darbo stažą valstybinėje įstaigoje.

Pasirinkti informantai padėtų atskleisti tyrimo tikslą, kadangi jų mokymo/darbo stiliuje galimai išreikšta mokytojo lyderystė. 19 lentelėje pateikiami tyrimo dalyvių bendrosios charakteristikos.

19 lentelė. Tyrimo dalyvių bendros charakteristikos

	Pareigos	Valstybinės įstaigos skyrius	Darbo stažas	Išsilavinimas
A1	Skyriaus vedėjas	Vidaus audito skyrius	19 m.	Aukštasis universitetinis
A2	Skyriaus vedėjas	Veiklos planavimo ir pokyčių valdymo skyrius	22 m.	Aukštasis universitetinis
A3	Vyriausiasis specialistas	Veiklos planavimo ir pokyčių valdymo skyrius	17 m.	Aukštasis universitetinis
A4	Vyriausiasis specialistas	Finansų valdymo skyrius	30 m.	Aukštasis universitetinis
A5	Vyriausiasis specialistas	Finansų valdymo skyrius	25 m.	Aukštasis universitetinis
A6	Vyriausiasis specialistas	Finansų valdymo skyrius	16 m.	Aukštasis universitetinis

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Tyrimo instrumento sudarymas. Klausimynas – tai tam tikru būdu suformuluotų klausimų visuma. Buvo pasirinktas struktūruotas interviu, kai klausimai užduodami tiksliai pagal eilę, turi griežtą struktūrą (Gaižauskaitė, Mikėnė, 2014). Klausimynas buvo sudarytas remiantis teoriniais aspektais.

Parengtas *tyrimo instrumentas* – klausimynas ekspertams, kurį sudaro trys blokai (žr. 3 lentelę)

20 lentelė. Tyrimo instrumentarijus

Klausimų blokas	Klausimai	Teorijoje
Vidaus kontrolės ir jos elementų veikimas	Kaip vertinate vidaus kontrolės veikimą Jūsų organizacijoje? Kokius tikslus padeda įgyvendinti vidaus kontrolė?	Lipaj, Drejeris, 2018 Abdullahi, Mansor (2018) Ujkani, Vokshi, 2019 Alam, Aziz (2018)
	Su kokiais problemomis susiduriama atliekant vidaus kontrolę vertinant kontrolės aplinką, rizikos valdymą, informacijos sistemą, kontrolės veiksmus, stebėseną?	Setyaningsih ir Nengzih (2020) Mačiulytė, Mileris, 2020) Hasnawati, Amin, 2020 Kanapickienė ir Klimaitė (2014)
	Kaip galima tobulinti vidaus kontrolės atlikimą?	Ujkani, Vokshi, 2019 Mačiulytė, Mileris, 2020)
Pokyčių įgyvendinimo ypatumai, kliūtys ir sėkmės veiksniai	Kaip vertintumėte pokyčių įgyvendinimą Jūsų įstaigoje? Kokios yra pokyčių atsiradimo priežastys?	Awadari, Kanwal (2019). Videikienė, Šimanskienė (2014) Župerkienė, Tuminiienė, V., & Župerka, A. (2020). Petrauskaitė, Korsakienė (2020). Banevičius, Š. (2016).
	Su kokiais pokyčių įgyvendinimo kliūtimis susiduriate?	
	Kokiais būdais stengiamasi lengvinti pokyčių įgyvendinimą Jūsų organizacijoje?	

Vidaus kontrolės įtaka pokyčių įgyvendinimui	Koks, jūsų požiūriu, turėtų būti vidaus kontrolės vaidmuo įgyvendinant pokyčius?	Raipa ir kiti, 2017 Astuty, et al. 2021 Valackienė, Trofimovas, 2015
	Kokią įtaką daro vidaus kontrolės sistema įgyvendinant pokyčius Jūsų organizacijoje?	Awadari, Kanwal, 2019 Setyaningsih ir Nengzih (2020) Valackienė, Trofimovas, 2015
	Kokios, jūsų požiūriu, įgyvendinant pokyčius daromos svarbiausios klaidos vidaus kontrolės požiūriu?	Hasnawati, Amin, 2020 Alam et al. (2018)
	Kaip būtų galima tobulinti vidaus kontrolę įgyvendinant pokyčius organizacijoje?	

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Klausimai buvo išskirti į tris blokus: vidaus kontrolės elementai, pokyčių įgyvendinimo ypatumai ir vidaus kontrolės įtaka pokyčiams. Kiekvienas blokas turi savo klausimus, kurie atspindi to bloko esmę. Siekiant įvertinti vidaus kontrolės elementus informantams buvo pateikiami tokie klausimai: kaip jie vertina vidaus kontrolės veikimą organizacijoje?, kokius tikslus padeda įgyvendinti vidaus kontrolė?, su kokiomis problemomis susiduriama atliekant vidaus kontrolę vertinant kontrolės aplinką, rizikos valdymą, informacijos sistemą, kontrolės veiksmus, stebėseną?, kaip galima tobulinti vidaus kontrolės atlikimą? Užduodant antro bloko klausimus buvo siekiama išsiaiškinti kokius pokyčius įgyvendina Muitinis departamentas, su kokiais pokyčio įgyvendinimo sunkumais susiduriama ir kaip lengvinamas pokyčių įgyvendinimas Muitinės departamente. Trečias klausimų blokas skirtas sužinoti apie vidaus kontrolės vaidmenį įgyvendinant pokyčius Muitinės departamente, kokios klaidos daromos įgyvendinant pokyčius ir kaip galima jų išvengti vidaus kontrolės požiūriu.

Darbo organizavimas. Tyrimas atliktas 2023 m. balandžio mėnesį. Buvo pasirinkti 6 tyrimo dalyviai iš Muitinės departamento vidaus audito, finansų valdymo ir veiklos planavimo ir pokyčių valdymo skyrių. Jiems buvo paaiškinta tyrimo esmė, tikslas, nauda, suderintas interviu laikas, vieta, interviu trukmė. Jie buvo supažindinti su tyrimo etikos principais, aptarti klausimai. Struktūrizuotas interviu truko iki valandos. Autorė naudojo diktofoną kaip įrašymo priemonę. Tokiu būdu fiksuojama tekstinė informacija, o tyrėjas gali lengvai valdyti pokalbį (Gaižauskaitė, Valavičienė, 2016, p.20).

Duomenų analizė. Surinkti duomenys buvo analizuojami ir susisteminti, atliekama interviu duomenų transkribavimas, duomenys buvo lyginami tarpusavyje. Duomenų analizei pasirinktas *content analizės metodas*. Tokios analizės pagrindą sudaro kategorijos ir subkategorijos, kurios sudaromos atsižvelgiant į darbo temą, tyrimo tikslą ir uždavinius (Žydžiūnaitės, Sabaliausko, 2017).

Tyrimo etika. Sociologiniuose tyrimuose galioja tyrėjo etikos kodeksas, tai yra etinių standartų, veiklos principų bei taisyklių rinkinys. Gaižauskaitė, Mikėnė (2014) išskiria svarbiausius etikos principus:

- informuotas ir savanoriškas sutikimas dalyvauti tyrime;
- anonimiškumo ir gautos informacijos konfidencialumo užtikrinimas;
- žalos respondentams vengimas.

Tyrimo dalyviams buvo paaiškinti tyrimo etikos principai bei buvo informuojama apie tyrimo atlikimo tikslą bei mokslinį reikšmingumą. Tyrimo dalyvių buvo klausiama ar jie norėtų dalyvauti tyrime, iš jų buvo gautas teigiamas atsakymas. Buvo užtikrintas tyrimo dalyvių anonimiškumas, nebuvo atskleidžiama tyrimo dalyvio tapatybė, tyrimo dalyviams buvo priskiriami kodai (A1), (A2), (A3), (A4), (A5), (A6). Apdorojant tyrimo duomenis buvo užtikrintas gautos informacijos konfidencialumas: buvo pateikta apibendrinta visų tyrimo dalyvių informacija. Pateikta informacija nebus prieinama pašaliniam asmeniui.

Tyrimo ribotumai. Siekiant gauti išsamesnės informacijos apie nagrinėjamą temą būtų naudinga atlikti ir kiekybinį tyrimą – visų Muitinės departamento darbuotojų apklausą. Taip tyrimas galėtų tapti kokybiškesnis, nes būtų analizuojamas požiūris visų darbuotojų apie pokyčių įgyvendinimą ir vidaus kontrolės atlikimą.

4. VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS IR POKYČIŲ ĮGYVENDINIMO MUITINĖS DEPARTAMENTE TYRIMO REZULTATAI

Buvo siekiama sužinoti kaip tyrimo dalyviai supranta vidaus kontrolę LR muitinės departamente. Buvo išskirtos penkios subkategorijų grupės: dokumentų priėmimas ir atnaujinimas, vidaus kontrolės elementų funkcionavimas, tikslų suderinamumas, nuolatinis vidaus kontrolės atlikimas, sąsajos su vidaus auditu (žr. 21 lentelę).

21 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Vidaus kontrolės atlikimo ypatumai LR muitinės departamente“

<i>Subkategorija</i>	<i>Empirinio tyrimo indikatoriaus (teiginys)</i>
Dokumentų priėmimas	<p>„2020 m. LR finansų ministras nustatė, kad visos viešosios įstaigos turi nustatyti organizacijos vidaus kontrolės politiką, patvirtinti visą vidaus kontrolės įgyvendinimo mechanizmą reglamentuojantį dokumentą“(A1)</p> <p>„LR muitinės departamentas priėmė Vidaus kontrolės įgyvendinimo Lietuvos Respublikos muitinėje tvarkos aprašą, kuriame nurodami veismai, kaip turi būti atliekama kontrolė “ (A6)</p>
Dokumentų atnaujinimas	<p>“nustaćius poreikį – tobulinti esamas arba nustatyti naujas kontrolės priemones, kad, atsižvelgus į pokyčius, VJA vidaus kontrolės politika atitiktų esamą situaciją” (A4)</p> <p>“pavyzdžiui 2023 m. LR muitinės apraše buvo pakeistas 42 punktas: “Dokumentų valdymo sistemos priemonėmis išdalinami darbuotojams dokumentai, pavedimai ir kontroliuojamas jų vykdymas.”“(A3)”</p> <p>“Vidaus kontrolė peržiūrima, atnaujinama, tobulinama atsižvelgiant į vidaus kontrolės analizės pateiktus rezultatus bei rekomendacijas” (A2)</p>
Vidaus kontrolės elementų funkcionavimas	<p>“įdiegtas rizikos valdymo modelis” (A5)</p> <p>“Muitinės valdymas organizuojamas derinant funkcinį, projektinį ir procesinį valdymo metodus, veiklos procesai numatomi strateginiuose veiklos planuose”(A1)</p>
Tikslų suderinamumas	<p>“Vidaus kontrolė padeda užtikrinti, kad LM finansiniai, materialiniai ir žmogiškieji resursai bus naudojami efektyviai ir teisingai, užtikrinama turto apsauga (A3)</p> <p>“Padeda užtikrinti tinkamą ir teisingą įstaigos finansų apskaitą, sutartinių įsipareigojimų laikymąsi”(A4)</p>
Sąsajos su vidaus auditu	<p>“laiku ir teisingai parengti apskaitos dokumentus, laiku ir teisingai užregistruoti ūkines operacijas, apsaugoti prieigas prie apskaitos informacinių sistemų ir apskaitos registų”(A6)</p> <p>“kadangi atliekant vidaus kontrolę turi būti tikrintas ir apskaitos atlikimas, tai galima teigti, kad tai turi panašumų su atliekamu vidaus auditu” (A3)</p> <p>“dauguma darbuotojų galvoja, kad tai yra vidaus auditas, kai tikrinamos finansinės operacijos” (A1)</p>

Nuolatinis vidaus kontrolės atlikimas	<i>“kiekvienais metais atliekamas vidaus kontrolės elementų patikrinimas ir ši informacija perduodama atitinkamoms institucijoms. Tai yra Muitinės departamento generalinio direktoriaus pareiga” (A6)</i>
---------------------------------------	--

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis interviu duomenimis

Kadangi LR muitinė yra viešoji įstaiga, visi procesai LR muitinėje yra įgyvendinami priėmus atitinkamus dokumentus, įsakymus, aprašus arba vykdant atitinkamus projektus. Pavyzdžiui, veiklos procesai yra vykdomi vadovaujantis Lietuvos Respublikos muitinės veiklos procesų nustatymo ir valdymo taisyklėmis, patvirtintomis Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2015 m. gegužės 15 d. įsakymu Nr. 1B-371 „Dėl Lietuvos Respublikos muitinės veiklos procesų nustatymo ir valdymo taisyklių patvirtinimo“. Rizikos valdymui buvo parengtas rizikos valdymo projektas.

Dauguma tyrimo dalyvių LM vidaus kontrolės atlikimą įvertino teigiamai. Vidaus kontrolė padeda siekti įstaigai iškeltų strateginių tikslų įgyvendinimo, tuo pačiu siekiant efektyvinti procesus, nustatyti jų reglamentavimą ir išteklių naudojimą. Padeda nusistatyti aiškius procedūrų ir veiksmų planus, imtis priemonių, kad darbas LM būtų organizuojamas tinkamai. Vidaus kontrolė įgyvendinama vadovaujantis patvirtintu Vidaus kontrolės įgyvendinimo Lietuvos Respublikos muitinėje tvarkos aprašu. Jame numatyti vidaus kontrolės principai, tikslai, jų įgyvendinimas, vidaus kontrolės elementai. Tai yra pagalbinė priemonė vadovams ir specialistams kaip atlikti vidaus kontrolę muitinėje.

Viešosios įstaigos vadovas turi užtikrinti, kad būtų peržiūrėti atskirų veiklos sričių vidaus kontrolės tvarkos aprašai, taisyklės ir kiti vidaus dokumentai, ir įvertinti ar kontrolės priemonės yra pakankamos. Vidaus kontrolė turi būti nuolat tobulinama atsižvelgiant į pasikeitusias veiklos sąlygas, nes keičiasi rizikos, teisiniai aktai, organizacinė struktūra, veiklos procesai. Vidaus kontrolės politikos turinys būtų nuolat atnaujinamas, atsižvelgiant į vidaus kontrolės stebėsenos rezultatus, ir kad praktikoje būtų užtikrinamas tinkamas jos veikimas. Taip pat, LR muitinėje peržiūrėti atskirų veiklos sričių vidaus kontrolės tvarkos aprašai, taisyklės ir kiti vidaus dokumentai, ir įvertinti ar kontrolės priemonės yra pakankamos. Periodiškai atliekama vidaus kontrolės analizė galės laiku nustatyti grėsmes bei parinkti tinkamas priemones jiems pašalinti. Tokie tikrinimai atliekami vertinant kontrolės aplinką, rizikos vertinimą, kontrolės veiklą, informavimą ir komunikaciją, stebėseną, nustatomas atitiktikimas nustatytiems reikalavimams.

Keletas iš ekspertų akcentavo, kad vidaus kontrolę galima įvardinti kaip apskaitos kontrolę, o ne kaip priemonių visumą organizacijos tikslams pasiekti. Vertinant apskaitos kontrolę kaip vieną iš vidaus kontrolės sudedamųjų dalių, pabrėžta, kad galutinis ir pagrindinis tikslas yra faktiniais turto ir įsipareigojimų likučiais pagrįsti apskaitos registrų duomenis, saugoti apskaitos dokumentus ir apskaitos registrus, o juos praradus arba sugadinus – atkurti.

Svarbu, išnagrinėti kiekvieną iš vidaus kontrolės elementų. Ekspertų buvo klausama įvertinti vidaus kontrolės elementą – vidaus aplinką. Buvo išskirtos šešios subkategorijos: *didelis laisvų etatų*

skaičius, motyvavimo sistemos neefektyvumas, darbuotojų kompetencijos stoka, praktinių mokymų stoka, vadovavimo stilių nesuderinamumas (žr. 22 lentelę).

22 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Vidaus aplinkos įvertinimas“

<i>Subkategorija</i>	<i>Empirinio tyrimo indikatorius (teiginys)</i>
Didelis laisvų etatų skaičius	“Laisvų etatų skaičius svyruoja vidutiniškai apie 250 (297-233). 90 proc. trūksta posto pareigūnų, ir apie 10 proc. administracijos darbuotojų”(A4)
Motyvavimo sistemos neefektyvumas	“nepatrauklios darbo sąlygos” motyvavimo sistema jauniems asmenims...didelė jaunų darbuotojų kaita” (A2) Vidutinis darbuotojų amžius yra apie 58 metus. Kritiniais muitinei metais yra laikomi 2018 metai. Mažas atlyginimas ir pakankamai aukšti reikalavimai. Tarnybos vieta dažniausiai būna nutolusi, specialūs sveikatos reikalavimai, išsilavinimo cenzas, sunkios darbo sąlygos, menkos karjeros galimybės (rotacija, didesnė darbo dienos trukmė ne patalpoje, o lauke bei darbas naktį). “LR muitinėje dirba vyresnio amžiaus darbuotojai, kurie turi didesnę darbo patirtį įstaigoje ir nėra iniciatyvūs”(A5)
Darbuotojų kompetencijos stoka	“Tiek muitinės posto pareigūnai, tiek administracijos darbuotojai yra pakankami aukštos savo srities kvalifikacijos specialistai. Pagrindė kompetencijos stoka pasireiškia įgyvendinant tiek vidinius, tiek išorinius pokyčius. Vidaus kontrolės įgyvendinimas viešajame sektoriuje yra labai aiškus tam pavyzdys” (A1)
Praktinių mokymų stoka	“MMC 2023 metų I pusmečio plane (ankstesniuose taip pat) bendrųjų profesinių kompetencijų grafike nėra numatyta mokymų apie vidaus kontrolės įgyvendinimą organizacijoje, dokumentų valdymo naujojoje informacinėje sistemoje”(A3) “Nors yra finansų ministerijos rekomendacijos...tačiau nebuvo vykdomi mokymai darbuotojams apie vidaus kontrolės atlikimą, tikslus, naudą, įgyvendinimą”(A6)
Vadovavimo stilių nesuderinamumas	“Labai norėtusi atskirti du vadovavimo stilius, t.y aukščiausiojo vadovo ir skyriaus vadovo. Aukščiausiojo lygio vadovai pasikeitė pakankamai neseniai ir yra jaučiamas pakankamai stiprus ir teigiamas pokytis, ko negalime pasakyti apie pastarąjį”(A2)

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis interviu duomenimis

Kontrolės aplinka – tai aplinka, kurioje funkcionuoja vidaus kontrolės sistema. Kontrolės aplinka apima muitinės organizacinę struktūrą (skyrius, departamentus, pavaldumą), veiklos procesus (planavimą, organizavimą), vadovavimo stilių, žmogiškųjų išteklių politiką, darbuotojų etikos principus ir taisyklių laikymąsi, personalo kompetenciją ir kitus veiksnius, turinčius įtakos vidaus kontrolės įgyvendinimui ir kokybei. Tyrime buvo akcentuojama tik vidaus kontrolės elemento – vidaus aplinkos

spragos. Muitinės personalo valdymą atlieka Muitinės departamento generalinis direktorius. Dalį personalo valdymo veiksmų Muitinės departamento generalinis direktorius 2021 m. rugpjūčio 6 d. įsakymu Nr. 1B-548 „Dėl Įgaliojimų atlikti atskirus Lietuvos Respublikos muitinės personalo valdymo veiksmus sąrašo patvirtinimo“ yra įgaliojęs atlikti Muitinės departamento generalinio direktoriaus pavaduotojus, atskaitingų muitinės įstaigų direktorius, kitus įgaliotus asmenis. Vidaus kontrolės sistema, jos kūrimas, diegimas, palaikymas – tai vadyba, vadybos politika, vadovavimo filosofija, priklauso nuo organizacijos brandos ir gebėjimų. Muitinės darbuotojų mokymai vykdomi pagal iš anksto parengtą planą: suformuotus kvalifikacijos tobulinimo poreikius atsižvelgiant į darbuotojų vykdomas funkcijas. Tačiau, darbuotojai neturėjo mokymų apie vidaus kontrolės atlikimo procesą. Deja, pats darbuotojas metų pradžioje informuoja tiesioginį vadovą kokiuose mokymuose ar kursuose pageidautų dalyvauti. Dažnas, nežinodamas numatytų pokyčių ar numatomų funkcijų pasikeitimo, nedalyvauja jokiuose tobulinimo kursuose. LR muitinėje nėra suformuluota efektyvi motyvavimo sistema (netinkami atlyginimai, darbo sąlygos, karjeros galimybės), todėl yra daug laisvų etatų, jauniems žmonėms LR muitinė nėra patrauklus darbdavys. Priežasčių yra keletas: maži atlyginimai, aukšti reikalavimai tiek mokslo cenzui, tiek sveikatai, rotacija, sunkios darbo sąlygos, tarnyba paprastai yra nutolusi, nepakankamos karjeros galimybės. Darbuotojai neturi pakankamai žinių ir įgūdžių apie vidaus kontrolės atlikimą.

Ekspertų buvo prašoma pareikšti savo nuomonę apie LR muitinės rizikos valdymą. Buvo išskirtos trys subkategorijų grupės: *nustatomų rizikų stoka, rizikos veiksnių analizės nebuvimas, rizikos valdymo specialisto neturėjimas* (žr. 23 lentelę).

23 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „LR muitinės rizikos valdymo įvertinimas“

Subkategorija	Empirinio tyrimo indikatorius (teiginys)
Nustatomų rizikų stoka	<p>“Nustatomi galimi rizikos veiksniai (sudaromas jų sąrašas) MD GD 2022-03-23 įsakymas Nr. 1B-199 „Dėl Lietuvos Respublikos muitinės ypatingų įvykių sąrašo patvirtinimo, tačiau neįtrauktos visos galimos rizikos”(A2)</p> <p>“Nustatyta 2022 m. gruodžio 28 d. įsakymas Nr, 1BE-1028 neišsamus ir nekonkretus administracinių skyrių rizikų sąrašas” (A3)</p> <p>Nenumatytas korupcijos rizika...nenustatoma toleruojama rizika (A4)</p>
Specialisto nebuvimas	<p>“rizikų būtų mažiau, jeigu mes turėtume, sakykim, projekto vadovą, kuris už tai atsakingas ir turi savo komandą, kur informuotų darbuotojus apie rizikas”(A6)</p> <p>“dauguma darbuotojų nėra informuoti apie rizikų nustatymą bei valdymą, todėl atsakingas asmuo galėtų supažindinti darbuotojus su rizikomis”(A1)</p>

Rizikos veiksnių analizės nebuvimas	<i>“Rizikos veiksnių analizė apima nevisas muitinės veiklos funkcines sritis, veiklos procesus ir administracijos padalinius” (A5)</i>
-------------------------------------	--

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis interviu duomenimis

Rizikos valdymas organizuojamas ir vykdomas atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos muitinės organizacinės rizikos valdymo koncepcijoje, patvirtintoje Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2017 m. rugsėjo 29 d. įsakymu Nr. 1B-813 „Dėl Lietuvos Respublikos muitinės organizacinės rizikos valdymo koncepcijos patvirtinimo“, nustatytus organizacinės rizikos valdymo principus, valdymo modelį ir valdymo procesą. Vidaus kontrolės taisyklėse nurodyta „Rizikos valdymas ir vertinimas apima visas muitinės veiklos funkcines sritis, veiklos procesus ir administracijos padalinius“. Tai bendro pobūdžio dokumentas, kuris labai toli nuo realybės ir reikalaujantis sukonkretinimo ir pristatymo visiems skyriams bei padaliniams.

LR muitinė buvo inicijavusi projektą Organizacinės rizikos valdymas visos įstaigos mastu, nes rizikos valdomos pagal atskiras sritis, atskiroms sritims yra įdiegti tam tikri elementai. Kai kurie veikia stipriau, kai kurie veikia silpniau. LR muitinėje yra sudarytas rizikos veiksnių sąrašas, tačiau jis skirtas ne vertintojams, o vidaus kontrolės vykdytojams. LR muitinėje numatyti ne visos reagavimo į riziką priemonės ir būdai (rizikos mažinimas, rizikos perdavimas, rizikos toleravimas, rizikos vengimas). Rizikos vertinimas atliekamas nesistemiškai, neatliekama rizikos veiksnių analizė, nenustatoma toleruojama rizika. Tai gali lemti, kad vidaus kontrolė yra nepakankama, o iškilusios problemos sprendžiamos per lėtai ir per vėlai.

Tyrimo dalyvių buvo klausiama kaip jie vertintų vidaus kontrolės elementą – kontrolės veiklą. Buvo išskirtos trys subkategorijų grupės: *netinkamos priemonės, nepakanka įgaliojimų, funkcijų dubliavimas* (žr. 24 lentelę).

24 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „LR muitinės kontrolės veiklos vertinimas“

Subkategorija	Empirinio tyrimo indikatorius (teiginys)
Netinkamos priemonės	<i>“kartais tos priemonės rizikos valdymui tampa pasenusios ir atgyvenusios, atsiranda kitos priemonės rizikos valdymui” (A6)</i> <i>“įdiegus naują dokumentų valdymo sistemą buvo ištrinti visi seni dokumentai...nebuvo apgalvota išsaugoti ankstesnius dokumentus” (A1)</i>
Nepakanka įgaliojimų, leidimų	<i>“Nėra įsakymais arba įgaliojimais ar dar kažkokias kitais nurodymais paskirtų materialiai atsakingų asmenų sąrašas, kas labai</i>

	<i>apsunkina turto priskyrimo ir naudojimo savalaikę apskaitą bei atsakomybę”(A3)</i>
Funkcijų dubliavimas	<i>“įkūrus NBFC dalis funkcijų perduota, o nemaža dalis tų pačių funkcijų dubliuojasi”(A4)</i> <i>“kai kuriose pareigybėse galima pamatyti, kad funkcijos dubliuojasi, keletui darbuotojų priskyriamos tokios pačios ar panašios funkcijos”(A5)</i> <i>“finansų valdymo skyriuje įsteigtas finansų analitiko etatas kuriam priskirtas anksčiau buvęs pareigybės aprašymas, kurio pagrindinė funkcija apskaityti ilgalaikį turtą”(A2)</i>

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis interviu duomenimis

Kontrolės veikla – tai maitinės įstaigų vadovybės nustatytos veiklos kryptys ir procedūros, įdiegtos siekiant įgyvendinti maitinės tikslus ir valdyti riziką. Kontrolės veikla apima maitinės veiklos procesų kontrolę, Maitinės departamento administracijos padalinių veiklos kontrolę, Maitinės departamentui pavaldžių maitinės įstaigų kontrolę ir Maitinės departamentui pavaldžių maitinės įstaigų administracijos padalinių kontrolę. Kontrolė negali būti visa apimanti ir absoliuti, o grindžiama rizikos vertinimu – kontrolės priemonės parenkamos ir įgyvendinamos atsižvelgiant į rizikos tikėtinumą, pasikartojimo dažnį (occurrence) ir galimas neigiamas pasekmes. Rizikos valdymas – labai sudėtingas procesas (žr. ISO 31000, Risk management – Guidelines, ERM – Enterprise Risk Management, COSO, ir kt.). Ne visos priemonės buvo efektyvios *rizikai valdyti*, nes visada pavyko užtikrinti tinkamą kontrolės priemonių veikimą. Funkcijų atskyrimas – maitinės įstaigų administracijos padalinių ir jų darbuotojų uždavinių ir funkcijų atskyrimas tai tokia procedūra kai šalinamas funkcijų atlikimas vieno darbuotojo, išvengiant visų funkcijų vienasmenės kontrolės (leidimo davimo, operacijos atlikimo, užregistravimo ir patikrinimo). Iš pradžių, nustatomos Maitinės darbuotojų kompetencijos ir pagal tai darbuotojui yra priskiriamos funkcijos bei pareigybės. Tačiau, kai atsiranda nauja pareigybė, funkcijos gali būti panašios keletui darbuotojų. Vertinant kontrolės aplinką labai pasigendama kompetencijos skyriaus lygmenyje. Pvz, skyriaus patarėjas (pagal pareigybių aprašymą) kontroliuoja, organizuoja skyriaus darbą, konsultuoja sudėtingais finansiniais klausimais, kas faktiškai visiškai neatitinka realybės, nes darbuotojas dirba tik siauroje srityje ir naudojami savo pareigomis perkeldamas savo darbą kitiems skyriaus darbuotojams. Pareigybių aprašymuose dažnai dubliuojamos funkcijos arba jos yra neaiškios ar nesuprantamos (pvz. turto valdymo sk. darbuotojo funkcija – rengti investicinius projektus, kas iš esmės keičia turto valdymo skyriaus funkcijas). Turto valdymo skyriaus darbuotojai dubliuoja turto apskaitą informacinėje sistemoje dėl galimybės žinoti (aišku ir teikti visokiausias ataskaitas) apie turto judėjimą. Nėra įsakymais arba įgaliojimais ar dar kažkokias kitais nurodymais paskirtų materialiai atsakingų asmenų sąrašas, kas labai apsunkina turto priskyrimo ir naudojimo savalaikę apskaitą bei atsakomybę. Įdiegus naują dokumentų valdymo sistemą (darbas elektroninėje erdvėje) neliko turto nurašymo pirminių dokumentų (liko tik pats nurašymo aktas), o koku pagrindu nurašomas turtas - neaišku.

Tyrimo dalyviai turėjo pakomentuoti apie vidaus kontrolės elemento funkcionavimą – informacijos ir komunikacijos veikimą LR muitinėje. Buvo išskirtos keturios subkategorijos grupės: *informacijos stoka, grįžtamojo ryšio nebuvimas, tiesioginės komunikacijos stoka, silpna tarpusavio komunikacija* (žr. 25 lentelę).

25 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Informacijos perdavimo ir komunikacijos vertinimas“

Subkategorija	Empirinio tyrimo indikatorius (teiginys)
Informacijos stoka	<p>“atskiro pristatymo ar aptarimo dėl tokio dokumento reikalingumo viešai nebuvo diskutuojama ir pristatoma”(A1)</p> <p>“trūksta metodinės medžiagos VK klausimais. Tai ką parengė Finansų ministerija, nepakanka”(A6)</p>
Grįžtamojo ryšio nebuvimas	<p>“darbuotojų nebuvo klausiami ar jie supranta apie vidaus kontrolę, ar jie turi kažkokių papildomų klausimų”(A4)</p> <p>“mažai atliekamas kiekybinis ir kokybinis darbuotojų nuomonės vertinimas dėl motyvavimo sistemos, veiklos procesų”(A5)</p> <p>“nėra asmens, kuris padėtų darbuotojams atsakyti į rūpimus klausimus, susijusius su vidaus kontrolės užtikrinimu”(A3)</p>
Tiesioginės komunikacijos stoka	<p>“apie naujovės daugiau komunikuojama ne tiesiogiai, ne gyvai, o priimant nuostatas ir patalpinant į vidinį tinklapį darbuotojams susipažinti arba bendraujant nuotoliniu būdu”(A2)</p> <p>“mažai yra tiesioginio bendravimo su darbuotojais, paaiškinimo apie pokyčius, nurodoma patiems susipažinti su priimtais pakeitimais”(A4)</p>
Silpna tarpusavio komunikacija	<p>“nėra sudaryta sąlygų keistis patirtimi ir žiniomis su kitais darbuotojais, kurie dirba kituose skyriuose”(A3)</p> <p>“nevykdomi tarp darbuotojų pasikeitimai funkcijomis, siekiant mokytis ir pažinti kitų darbuotojų veiklą”(A5)</p>

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis interviu duomenimis

Informacinių technologijų (paslaugų ir infrastruktūros) valdymas vykdomas vadovaujantis Muitinės informacinių technologijų valdymo proceso aprašu. Muitinės valdomų ir tvarkomų valstybės informacinių išteklių ir ypatingos svarbos informacinės infrastruktūros elektroninės informacijos sauga ir kibernetinis saugumas užtikrinamas vadovaujantis Muitinės informacinių sistemų duomenų saugos valdymo proceso aprašu. Organizacijoje vidaus kontrolė pradėta įgyvendinti palyginti visai neseniai (apie 2020 metus), kaip to reikalauja LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito 2020 metais priimtas įstatymas. Organizacijos darbuotojams tai naujas reglamentas, kuris atrodo ir atrodo iki šiol kaip dar vienas papildomas dokumentas, kuris iš esmės nieko naujo neįneša ir yra perteklinis organizacijos veikloje. Šis dokumentas organizacijoje tebuvo pristatytas (patalpintas) tik vidiniame interneto tinklalapyje. Praėjus dvejiems metams nuo vidaus kontrolės įgyvendinimo nėra aišku kas gi pasikeitė organizacijos veikloje, ir ką vidaus kontrolės tvarkos aprašas pakeitė ar įgalino įgyvendinti naujus finansų valdymo pokyčius.

Vidaus kontrolė prasideda ir baigiasi nuo VSFAS, apskaitos politikos, finansų kontrolės taisyklių, finansinės apskaitos įstatymu ir kitais apskaitą bei finansų planavimą reglamentuojančiais aktais, nutarimais ir pan. Vidaus komunikacijai muitinėje naudojamas elektroninis paštas, muitinės vidinė interneto svetainė (info.lrmuitine.lt), dokumentų valdymo sistemos priemonės ir kitos elektroninio ryšio priemonės (*MS Teams* aplikacija, telefoninis ryšys). Muitinės vidinėje interneto svetainėje pateikiamos naujienos, muitinėje įgyvendinami projektai ir jų dokumentai, teisiniai dokumentai, metodinė medžiaga, strateginiai planai, ataskaitos, kokybės vadybos sistemos dokumentai, darbuotojų kontaktiniai duomenys ir kita vidaus komunikacijai reikalinga informacija. Muitinė stengiasi teikti aktualią ir patikimą informaciją savo darbuotojams ir klientams, kad užtikrinti skaidrumą ir patikimumą. Dokumentų valdymo sistemos priemonėmis paskirstomi darbuotojams dokumentai, pavedimai ir kontroliuojamas jų vykdymas. Pažymėtina, kad visi VJA vidaus kontrolės dalyviai turėtų bendradarbiauti tarpusavyje dalydamiesi informacija, koordinuodami pastangas valdyti riziką, diegdami kontrolę ir tobulindami valdymą. Skyriaus darbuotojų darbas vertinamas metinio vertinimo metu pagal „mylimuko“ principą, neapsisunkinama net individualiu metiniu pokalbiu apie pasiektus rezultatus ir kaip turėtume geriau dirbti, kad abiejų pusių lūkesčiai būtų pateisinti. Reiktų pasakyti, kad naujų aukščiausio lygio vadovų pasikeitimas akivaizdžiai keičia (bent šiam momentui) šią tendenciją į gerąją pusę.

Ekspertų buvo klausama įvertinti vidaus kontrolės elementą – vidaus kontrolės stebėseną. Buvo išskirtos trys subkategorijos: *nuolatinis tebesėnos atlikimas, kiekybinių kriterijų nebuvimas, specialisto nebuvimas* (žr. 26 lentelę).

26 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Vidaus kontrolės stebėsenos vertinimas“

Subkategorija	Empirinio tyrimo indikatorius (teiginys)
Kiekybinių kriterijų nebuvimas	<i>“Dauguma vertinimo dalykų (kontrolės sričių) negali būti įvertinta kiekybiniais kriterijais, todėl taikomi kokybiniai (neapibrėžti, vertinamieji) kriterijai” (A5)</i>
Specialisto nebuvimas	<i>“priklauso nuo vertintojų pasirengimo atlikti tokį vertinimą ir vertinamųjų pasirengimo įgyvendinti vidaus kontrolę” (A6)</i> <i>“stebėseną manau turi atlikti specialistas, kuris turi patirties.. kadangi vidaus kontrolė yra naujas reiškinys, darbuotojai ar netgi vadovas neturi kompetencijos stebėsenai atlikti” (A3)</i>
Nuolatinis atlikimas	<i>“Periodiniai vertinimai atliekami vykdant planinius ir neplaninius vidaus auditus, kuriuos atlieka Muitinės departamento Vidaus audito skyrius” (A3)</i>

	<i>“Muitinėje vykdoma nuolatinė muitinės veiklos stebėseną ir periodiniai vertinimai” (A1)</i>
--	--

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis interviu duomenimis

Pažymėtina, kad Muitinėje vykdoma reguliari stebėseną siekiant nustatyti, ar yra laikomasi vidaus kontrolės politikos taisyklių, ar vidaus kontrolės politika atitinka muitinės veiklos sąlygas. Ši stebėseną yra atliekama remiantis dokumentais: specialiais muitinės veiklos procesų aprašais, analizuojant Muitinės departamento strateginius planus ir ataskaitas, informacija apie Lietuvos Respublikos muitinės antikorupcinių programų įgyvendinimą. Vidaus kontrolės specialistai vadovaudamiesi sutartiniais įsipareigojimais, vykdo atskirų muitinės veiklos sričių vertinimus, nustato rizikas ir praneša apie juos vadovybei. Vidaus kontrolės vertinimas, kuris apima ir kontrolės aplinkos, kontrolės veiksmų, rizikos valdymo, komunikacijos ir informavimo, stebėsenos vertinimą, priklauso nuo vertintojų pasirengimo atlikti tokį vertinimą ir vertinamųjų pasirengimo įgyvendinti vidaus kontrolę. Opiausios problemos susijusios su vertinimo kriterijais. Dauguma vertinimo dalykų (kontrolės sričių) negali būti įvertinta kiekybiniais kriterijais, todėl taikomi kokybiniai (neapibrėžti, vertinamieji) kriterijai. O tai susiję su vertintojo įsivaizdavimu, kokia kontrolė yra pakankama. Vidaus kontrolės įsivertinimas padėjo atlikti išsamesnę vidaus kontrolės įgyvendinimo analizę, nustatyti vidaus kontrolės trūkumus ir prireikus numatyti papildomas vidaus kontrolės tobulinimo priemonių bei rizikos valdymo alternatyvas.

Buvo siekiama išsiaiškinti kaip galima patobulinti LR muitinės vidaus kontrolę. Buvo išskirtos *penkios subkategorijų grupės: komunikacijos gerinimas, veiklos procesų tikslus aprašymas, tinkamas funkcijų nustatymas, rizikos valdymo peržiūra, mokymų organizavimas* (žr. 27 lentelę).

27 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Vidaus kontrolės tobulinimas“

Subkategorija	Empirinio tyrimo indikatorius (teiginys)
Komunikacijos gerinimas	<p>„ Gerinti skyriaus komunikaciją: skyriaus vedėjas-skyriaus darbuotojai “ (A7)</p> <p>“Kasmet skelbti (pristatyti) vidaus kontrolės stebėsenos rezultatus”</p> <p>“Skelbti numatomus pokyčius, nustatant numatomas rizikas, kad tinkamai tuos pokyčius įgyvendinti”(A4)</p> <p>“informacija būtų labiau suprantama ir prieinama platesnio rato darbuotojams bei patogi naudotis išskiriant pagrindinius aspektus”(A3)</p>
Veiklos procesų tikslus aprašymas	<p>„ Aiškiau ir tiksliau aprašyti veiklos procesus net tik tarp susijusių skyrių, bet ypač tarp finansų, turto ir personalo valdymo skyrių ir NBFC“ (A5)</p>

Tinkamas nustatymas	funkcijų	<i>“Atlikti pareigybių aprašų inventorizaciją ir naikinti dubliuojančias funkcijas bei tikslinti esamas” (A2)</i>
Rizikos peržiūra	valdymo	<i>“keičiantis aplinkai, įdiegus naujovės, yra tikimybė naujoms neplanuotoms rizikoms, todėl rizikos vertinimo procesas turėtų būtų tobulinamas ir atliekamas periodiškai” (A6)</i> <i>“rizikos sąrašas turi būti periodiškai peržiūrimas ir pildomas, atsiradus naujoms grėsmėms” (A1)</i>
Mokymų organizavimas		<i>„ Vidaus kontrolės tobulinimas – tai pirmiausia edukacija – vadovų, vykdytojų, vertintojų, įstatymų leidėjų, Vyriausybės ir t.t. “ (A2)</i> <i>„ turi būti organizuojami mokymai visų lygių darbuotojams apie vidaus kontrolės įgyvendinimą“ (A7)</i>

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis interviu duomenimis

Rekomenduojama vadovams atkreipti dėmesį į vidaus kontrolės tobulinimo kryptis bei prireikus imtis atitinkamų veiksmų neatitikimams ištaisyti. Svarbu, atlikti pareigų aprašymų peržiūrą ir panaikinti dubliuojančias funkcijas. Patikslinti Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ir teritorinių muitinių nuostatuose numatytų funkcijų formuluotes taip, kad funkcijas būtų galima atskirti viena nuo kitos, numatant konkrečius, savarankiškus ir aiškiai numanomus kiekvienos funkcijos vykdymo rezultatus. Atsižvelgdami į nuolat kintančias ekonomines, reguliavimo ir veiklos sąlygas, ir į tai, kad atskirose veiklos srityse susiduriama su skirtingomis rizikomis, vadovai turėtų užtikrinti, kad rizikos vertinimo procesas būtų tobulinamas, atliekamas nuolat ir (arba) periodiškai (rekomenduotina – bent kartą per metus), kad būtų užtikrintas tinkamas vidaus kontrolės veikimas ir jos pritaikymas prie kintančių VJA veiklos sąlygų, o kartu užtikrintas ir VJA veiklos tęstinumas. Vadovai turėti paskirti specialistą, kuris informuotų darbuotojus apie vidaus kontrolės atlikimo ypatumus, apie rizikos valdymą, apie reikalingų priemonių parinkimą rizikoms šalinti. Turi būti gerinama komunikacija LR muitinėje, pajvarinant komunikacijos kanalus, tiesiogiai bendraujant su darbuotojais, ne tik įsakymų ar pavedimų forma. Įvairios ataskaitos ar taisyklės būna didelės apimties, sudėtingos kalbos dokumentai, kurie perskaitomi tik riboto kiekio darbuotojų. Siekiant gerinti komunikaciją informacija pageidautina turėtų būti supaprastina išskiriant pagrindinius pasiekimus, numatomus pokyčius bei sritis, kuriose reikia pasitempti. Turėtų būti pasirenkama patrauklesnė pristatymo forma: video pranešimai iki 10 minučių arba interaktyvios vieno ar dviejų lapų ataskaitos su pagrindiniais rezultatais ar numatomais pakeitimais.

Tyrimo dalyvių buvo prašoma išsakyti savo nuomonę apie pokyčių įgyvendinimą LR muitinės departamente. Buvo išskirtos trys subkategorijų grupės: *pokyčių valdymo skyriaus funkcionavimas, pokyčių įgyvendinamas per projektus, dokumentų priėmimas* (žr. 28 lentelę).

28 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Pokyčių įgyvendinimo ypatumai“

Subkategorija	Empirinio tyrimo indikatorius (teiginys)
Pokyčių valdymo skyriaus funkcionavimas	<p>“už pokyčių įgyvendinimą atsakingas strateginio valdymo ir pokyčių skyrius”(A1)</p> <p>“jis nustato būtinus pokyčius, kurie reikalingi optimizuoti darbo veiklos procesus, pagerinti institucijos veiklą”(A4)</p>
Pokyčių įgyvendinimas per projektus	<p>“Įgyvendinant pvz. informacinių programų kūrimo ar tobulinimo sistemų darbus yra nusistovėjusi praktika, kad sudaromos darbo grupės atsakingos už „projekto“ įgyvendinimą”</p> <p>“buvo rekomenduojama, kad projektai turėtų apimti ne tik sutartis, bet ir inicijavimo etapus, ir rezultatų priežiūros etapus ir pan. ir netgi tokie pokyčiai, kurie nereikalauja pinigų, kurie yra veiksmingi savo prasme, kad jie irgi turėtų eiti tarp pokyčių valdymo mechanizmų projektą”(A5)</p> <p>“MD GD 2014-07-30 įsakymas Nr. 1B-503 „Dėl Lietuvos Respublikos maitinės projektų valdymo nuostatų patvirtinimo“ (MD GD 2022-05-02 įsakymo Nr. 1B-321 redakcija)”(A6)</p>
Dokumentų priėmimas	<p>“kiekvienam pokyčiui įgyvendinti parengtas atitinkamas dokumentas, kuriame numatyta koks bus pokytis, kokie jo tikslai, nauda, ir kas atsakingas už pokyčio įgyvendinimą ir kokie yra pokyčių įgyvendinimo terminai ir etapai”(A3)</p> <p>“Vidinėje intraneto svetainėje galima rasti organizacijos strateginius planus, kurie dažniausiai būna įgyvendinti arba paaiškinamos neįgyvendinimo priežastys”(A2)</p>

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis interviu duomenimis

Pokyčių valdymas LR maitinėje įgyvendinamas per projektus. Lietuvos Respublikos maitinės projektų valdymo proceso paskirtis – efektyviai pasiekti Lietuvos maitinės numatytus tikslus, įgyvendinant strateginius uždavinius, pagal prioritetus valdant išteklius, metodiškai koordinuojant tarpusavyje susijusias veiklas per visus projektų gyvavimo ciklus, vykdant pokyčių stebėseną nuo projektų inicijavimo iki jų užbaigimo. Projektinis valdymo metodas įgyvendinamas vadovaujantis Projektų valdymo proceso aprašu ir Lietuvos Respublikos maitinės projektų valdymo nuostatais, patvirtintais Maitinės departamento generalinio direktoriaus 2014 m. liepos 30 d. įsakymu Nr. 1B-503 „Dėl Lietuvos Respublikos maitinės projektų valdymo nuostatų patvirtinimo“. Keičiasi socialinė, ekonominė, politinė, teisinė aplinka, o iš jų seka visa eilė kitų pokyčių. Kalbant apie pokyčius reikėtų nagrinėti, kokioje srityje pokyčiai įgyvendinami – valdymas, veikla, teisinė aplinka, žmogiškieji išteklių, informacinės sistemos. Daugiausia inicijuojamų pokyčių yra vykdomi siekiant pagerinti veiklos procesus maitinėje. Pavyzdžiui, vienas tyrimo dalyvis teigė, kad “*siekiant tolygiau paskirstyti maitinės žmogiškuosius resursus bei tikintis geresnės maitinės klientų aptarnavimo kokybės iš Vilniaus teritorinės maitinės į Kauno teritorinę maitinę perduotas Raigardo kelio postas*”(A6). Taip pat, LR maitinėje buvo atliekama maitinės veiklos procesų pertvarka, siekiant optimizuoti maitinės išteklių valdymą buvo perkeliamas maitinės interneto svetainės turinys į portalą „Mano Vyriausybė“. Vienas iš

tyrimo dalyvių akcentavo, kaip *“darbų planų atsisakymas...darbuotojai šį pokytį priėmė teigiamai”*. Galima teigti, kad darbuotojai patenkinami pokyčiais, kurie palengvina jų darbą, funkcijų atlikimą.

Buvo siekiama sužinoti su kokiomis pokyčių įgyvendinimo kliūtimis susidūria LR muitinės departamentas. Buvo išskirtos penkios subkategorijų grupės: *komunikacijos stoka, pasipriešinimas pokyčiams, motyvacijos mokintis stoka, technologinių sistemų trikdžiai, specialisto nebuvimas* (žr. 29 lentelę).

29 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Pokyčių įgyvendinimo kliūtys“

Subkategorija	Empirinio tyrimo indikatorius (teiginys)
Komunikacijos stoka	<i>“Iniciatyvos skyriuje kaip pvz. skyriaus darbo gerinimas, paprastai „ateina“ iš apačios, bet reikia pažymėti, pritarimo ir palaikymo iš tiesioginio vadovo, nėra. Užduotys darbuotojui paprastai vadovo „nuleidžiamos“, o jau kaip jas įgyvendinti, yra darbuotojo reikalas”(A1)</i> <i>“apie pokyčius ir jų įgyvendinimą darbuotojai nėra gyvai informuojami...dokumento pavidale pokyčių esmė yra patalpinta į vidinį tinklapį..darbuotojams yra sunku suprasti apie planuojamus pakeitimus”(A3)</i> <i>“Psichologiniais – trūksta bendradarbiavimo, kas priklauso nuo psichologinio fono”(A6)</i>
Pasipriešinimas pokyčiams	<i>“nepasitenkinimas įvyksta tada kai darbuotojai yra apkrauti darbais ir jiems dar siūloma papildomo darbo, pvz. tai liečia ataskaitų užpildymo ar biurokratinių procedūrų atlikimo”</i> <i>“žmogus dirba savo eilinius darbus ir atsiranda kažkas naujo (funkcijų perskirstymas ar naujos sistemos diegimas), tai reiškia, kad papildomai reikės dirbti, tam reikės papildomai įsigilinti, perprasti ir pan.”(A4)</i> <i>“nėra iniciatyvių darbuotojų, kurie operatyviai galėtų persiorientuoti prie besikeičiančių sąlygų”(A5)</i>
Motyvacijos mokintis stoka	<i>“ne visi darbuotojai yra suinteresuoti mokintis”</i> <i>“mokymų organizuojama daug, bet darbuotojai nelanko visų reikiamų mokymų”(A3)</i>
Technologinių sistemų trikdžiai	<i>“technologiniai - sistemos veikia su trūkumais, lėtinančiais darbą ir procesus”(A2)</i>
Specialisto nebuvimas	<i>“nėra pokyčių „vadovo“, kuris tuos pokyčius pristatytų ir valdytų. Kiekvienas darbuotojas atskirai bando spręsti susidariusias problemas savarankiškai, individualiai”(A1)</i>

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis interviu duomenimis

Įgyvendinant pokyčius LR muitinės departamente yra susiduriama su įvairiomis kliūtimis. Visų pirma, netinkamai yra informuojama darbuotojams apie pokyčių įgyvendinimą, nes visi numatomi pokyčiai pateikti dokumento forma ir patalpinti į el. svetainę ir pats darbuotojas turi su jais susipažinti. Darbuotojams tiesiogiai duodami nurodymai ir jie turi juos vykdyti. Tai reiškia, kad nėra glaudaus bendravimo tarp vadovų ir pavaldinių, vykdoma tik formali komunikacija, įsakymais, nurodymais.

Darbuotojų pasipriešinimas pokyčiams vyksta tada, kai jie turi didelį darbo krūvį ir reikia vykdyti naujus nurodymus, papildomai skirti laiko mokslui. Jeigu pokyčiai susiję su technologine sistema, galimi sutrikimai įdiegiant naujas programas pvz. dokumentų valdymo programa. Tyrimo dalyviai akcentavo, kad pokyčių valdymo skyrius prastai informuoja darbuotojus apie pokyčius, jų naudą, tikslus, terminus bei darbuotojų vaidmenį pokyčių įgyvendinime.

Vienas tyrimo dalyvis papasakojo kaip buvo įgyvendintas vienas iš pagrindinių pokyčių: *“Finansų, turto bei personalo valdymo skyriai muitinės departamente yra centralizuoti nuo 2012 metų. Tai reiškia, kad šie minėti skyriai aptarnauja, teikia paslaugas savo skyriaus ribose teritorines muitines bei specialiąsias muitinės įstaigas. Šiam vidiniam pokyčiui buvo atsakingai pasirengta: perskirstytos (apjungtos) funkcijos, nustatytos naujos atsakomybės ribos. Kadangi buvo mažinami etatai, vyko individualūs pokalbiai dėl darbuotojo perkėlimo į kitus skyrius ar net atleidimo dėl reorganizacijos metu mažinamų etatų. Buvo susidurta su nemenkais iššūkiais, kurie anksčiau ar vėliau buvo sėkmingai sprendžiami. Tikrasis, sakyčiau chaosas, prasidėjo 2018 metais įkūrus Nacionalinį bendrųjų funkcijų centrą (toliau NBFC), kuris centralizavo finansų bei personalo skyrius jau valstybiniame lygmenyje. Finansų ir apskaitos skyrius (tuo metu jis taip vadinosi) perdavė NBFC dalį (buhalterinės apskaitos) savo funkcijų. Labai sunkiai sekėsi atskirti pvz. funkcijų ribas tarp NBFC specialisto ir muitinės finansų valdymo skyriaus specialisto. Nebuvo diskutuojama ar bent skyriaus lygmenyje pristatomas, sakyčiau, naujas darbo modelis. Pagal funkcijų atsidalijimą MD turėjo nelikti buhalterinės apskaitos, o likti tik finansų valdymas, kas iš esmės keičia (mano supratimu) darbo specifiką ir skyriaus funkcijas. Reikia pripažinti, kad net ir šiai dienai daugelis funkcijų dubliuojamos, finansų skyriaus darbuotojai faktiškai nevykdo jokio „finansų valdymo“, išskyrus biudžeto planavimą, skyriaus darbuotojai neturi jokios informacinės sistemos savo funkcijų atlikimui ”(A4).*

Tyrimo dalyvių buvo klausiama kokiais būdais stengiamasi lengvinti pokyčių įgyvendinimą. Buvo išskirtos keturios subkategorijų grupės: *komunikacijos stiprinimas, darbuotojų įtraukimas į pokyčių įgyvendinimą, motyvavimo sistemos stiprinimas, pokyčių skyriaus funkcijų stiprinimas* (žr. 30 lentelę).

30 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Pokyčių įgyvendinimo gerinimo būdai”

<i>Subkategorija</i>	<i>Empirinio tyrimo indikatorius (teiginys)</i>
Komunikacijos stiprinimas	<p><i>“gerėja komunikacija tarp vadovo ir pavaldinių, gerėja bendradarbiavimas tarp darbuotojų, gerėja bendruomeniškumas. Ryšių stiprinimas ir atviresnė komunikacija teigiamai veikia visus įstaigos procesus”(A3)</i></p> <p><i>“grižtamojo ryšio tarp vadovo ir pavaldinių užtikrinimas”(A4)</i></p> <p><i>“informavimas apie pokyčių būtinumą”(A5)</i></p>

Darbuotojų įtraukimas į pokyčių įgyvendinimą	<p>“atlikti apklausas su darbuotojais kur jie mato spragas veikloje, kaip galima optimizuoti veiklas...taip darbuotojas supras, kad jo nuomonė yra svarbi”(A1)</p> <p>“dėl pokyčių įgyvendinimo sprendimai turi būti priimti dalyvaujant darbuotojams...išklusiant jų versijas”(A2)</p>
Motyvacijos sistemos stiprinimas	<p>“darbo krūvio mažinimas...papildomų laisvų dienų skyrimas mokymams arba projektų įgyvendinimui”(A3)</p> <p>“siekiant paskatinti darbuotojus už papildomas pastangas dalyvaujant pokyčiuose galima skirti pinigines premijas”(A6)</p>
Pokyčių skyriaus funkcijų stiprinimas	<p>“Manau, kad tai turėtų būtų vienas žmogus, kuris būtų atsakingas už projektą. Galbūt vienas skyrius, kuris nuimtų nuo projektų vadovo administravimo darbą, nuo projektų įgyvendinimo planų”(A4)</p>

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis interviu duomenimis

Siekiant gerinti pokyčių įgyvendinimą, svarbu daugiau dėmesio skirti vidaus komunikacijai. Apie visus pokyčius vadovai turėtų pranešti ne tik dokumentų formatu, bet ir organizuoti susirinkimą per kurį tiesiogiai pristatyti darbuotojams numatomus pokyčius, jų naudą tiek organizacijai, tiek darbuotojams. Susirinkimu metu darbuotojai galėtų užduoti rūpimus klausimus vadovams ar pokyčių įgyvendinimo specialistams. Taip galima būtų išvengti darbuotojų pasipriešinimo. Darbuotojų įtraukimas į pokyčių valdymą gali būti per sprendimų priėmimą t.y. darbuotojų nuomonė turi būti išklausiama ir į darbuotojų pastebėjimus turi būti atsižvelgta priimant sprendimus apie pokyčių įgyvendinimą. Pavyzdžiui, darbuotojų gali būti paklausiama kokią vaidmenį jis nori užimti įgyvendinant pokytį. Taip pat, verta, atlikti kokybinės ir kiekybinės darbuotojų apklausas apie pokyčių įgyvendinimą, siekiant išsiaiškinti darbuotojų išvalgas. Keli iš tyrimo dalyvių akcentavo, kad būtent dėl darbuotojų krūvio bei netinkamo įvertinimo jie nenorėtų dalyvauti projektų įgyvendinime. Todėl motyvavimo priemonių taikymas galėtų sustiprinti darbuotojų motyvaciją ir norą dalyvauti pokyčių įgyvendinimo projektuose, pvz. patys darbuotojai galėtų siūlyti savo idėjas kaip galima pagerinti ir optimizuoti LR muitinės departamento veiklą. Tyrimo metu, buvo nustatyta, kad LR muitinėje veikia veiklos planavimo ir pokyčių skyrius, tačiau darbuotojai mano, kad jie turi daugiau bendrauti su darbuotojais apie pokyčių įgyvendinimą, pranešti apie pokyčių procesą, etapus.

Tyrimo dalyvių buvo klausama koks vidaus kontrolės vaidmuo įgyvendinat pokyčius. Buvo išskirtos keturios subkategorijų grupės: *pokyčių stebėseną, klaidų ir pažeidimų prevencija, procesų vykdymo nuoseklumas, efektyvios komunikacijos užtikrinimas* (žr. 31 lentelę).

31 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Vidaus kontrolės vaidmuo įgyvendinat pokyčius”

<i>Subkategorija</i>	<i>Empirinio tyrimo indikatorius (teiginys)</i>
----------------------	---

Pokyčių stebėseną	<p><i>“Vidaus kontrolė pakankamai naujas elementas, ir jis žinomas tik smalsiems ir žingeidiems organizacijos darbuotojams, tai sakyčiau, kad vidaus kontrolės įtaka labiausiai išryškėja, kai pokyčiai vėluojami įgyvendinti arba jie tiesiog neįgyvendinami” (A1)</i></p> <p><i>“kasmet, kas pusmetį tikrinami pokyčių įgyvendinami etapai, žingsniai, paruošiamos ataskaitos apie tai” (A6)</i></p>
Klaidų ir pažeidimų prevencija	<p><i>“vidaus kontrolė patikrina ar pagal visus kriterijus yra įgyvendinami pokyčiai..ar tinkamas yra pasiruošimas pokyčiams (darbuotojų informavimas, tinkamas finansavimas, motyvavimas, vaidmenų pasiskirstymas, reikiamų dokumentų parengimas” (A2)</i></p> <p><i>“pavyzdžiui, buvo nustatyta klaida – nepakankamai buvo paskirta projektų įgyvendinimui darbuotojų, darbuotojai buvo pervargę dėl didelio darbo krūvio” (A4)</i></p>
Procesų vykdymo nuoseklumas	<p><i>“vidaus kontrolės pagalba nustatoma ar visi pokyčių valdymo etapai yra įgyvendinti tinkamai per numatomą terminą, nuosekliai ir sistemingai” (A3)</i></p> <p><i>“patikrinama ar buvo suformuluoti dokumentai skirti pokyčių įgyvendinimui..” (A6)</i></p>
Efektyvios komunikacijos užtikrinimas	<p><i>“vidaus kontrolės tikslas nustatyti kokiais būdais ir kaip vadovas informuoja darbuotojus apie pokyčius” (A5)</i></p> <p><i>“ar pakankamai informacijos apie pokyčių įgyvendinimą, ar užtikrinamas grįžtamasis ryšis su darbuotojais” (A3)</i></p>

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis interviu duomenimis

Siekiant tinkamai valdyti pokyčius LR muitinės departamente, verta atlikti vidaus kontrolę pokyčių įgyvendinimui stebėti. Tai gali būti atliekama įvertinus numatytus kiekybius arba kokybinius rodiklius, paruošiant tarpines arba kasmetines ataskaitas, kuriuose būtų nurodoma pokyčių eiga, terminai, atsakingi asmenys, pokyčių tikslas, nauda, galimos rizikos. Atlikus vidaus kontrolę galima bus nustatyti pokyčių įgyvendinimo klaidas ir pažeidimus visose srityse: funkcijų paskirstyme, personalo valdyme, komunikavime, dokumentų parengime, finansavimo skirstyme. Vidaus kontrolės pagalba galima nustatyti ar pokyčių įgyvendinimo procesai vyksta atitinkamai numatytiems terminams bei eiliškumo tvarka. Pavyzdžiui, prieš pokyčių įgyvendinimą pokyčiams turi būti pasiruošta, apie tai informuojami darbuotojai. Vidaus kontrolė tikrina kaip yra komunikuojama su darbuotojais įgyvendinant pokyčius, ar užtikrinamas grįžtamasis ryšys, ar pasirinkti tinkami komunikacijos kanalai.

Tyrimo dalyvių buvo klausama kokios įgyvendinant pokyčius daromos svarbiausios klaidos vidaus kontrolės požiūriu. Buvo išskirtos penkios subkategorijų grupės: *netinkamai parengta pokyčių įgyvendinimo strategija, netinkamas funkcijų ir vaidmenų paskirstymas, silpna komunikacija, neparengtos priemonės spragoms taisyti, neatliekama pokyčių stebėseną* (žr. 32 lentelę).

32 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Klaidos daromos įgyvendinant pokyčius vidaus kontrolės požiūriu“

<i>Subkategorija</i>	<i>Empirinio tyrimo indikatorius (teiginys)</i>
Netinkamai parengta pokyčių įgyvendinimo strategija	“numatytų tikslų nesuderinamumas...nenustatomos galimos grėsmės...”(A3) “netinkamai paskirstomos lėšos” (A6) “turi būti atliekama SSGG analizė, nustatomos rizikos ir priemonės rizikų šalinimui”(A1)
Netinkamas funkcijų ir vaidmenų paskirstymas	“neatskirtos pareigos ir neaiškiai apibrėžta atsakomybė, susijusi su pavestų funkcijų vykdymu, veiklos organizavimu ir veiksmų koordinavimu” (A4)
Silpna komunikacija	“vykdoma tik formali komunikacija per įsakymus ir nurodymus...apie pokyčius yra informuojama tik patalpinant dokumentus į vidinį LR muitinės tinklapį”(A5) “gyvo bendravimo stoka, mažai vykdomų susirinkimų ir diskusijų neformaliame formate”(A2)
Neparengtos priemonės spragoms taisyti	“nepakankamos kontrolės priemonės, rizikų nustatymas, turinčios užtikrinti nustatytų pokyčių tikslų pasiekimą”(A6)
Neatliekama pokyčių stebėseną	“periodiška pokyčių įgyvendinimo patikra nėra atliekama”(A6)

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis interviu duomenimis

Atliekant vidaus kontrolę pokyčių įgyvendinime galima aptikti įvairias klaidas. Tikrinant pokyčių įgyvendinimo planą, gali būti nustatyta, kad jame neapibrėžti visi būtini procesai arba tikslai bei uždaviniai nėra suderinti su LR muitinės tikslais. Kartais pasitaiko pažeidimai finansinių išteklių skirstyme arba nepateikiamas pilnas galimų rizikų sąrašas. Vidaus kontrolė aptikdama klaidas praneša apie tai ir atitinkami specialistai padeda juos ištaisyti, pakoreguoti parengtą strategiją. Priskirti vaidmenys ir funkcijos neturi dubliuotis ir turi atitikti darbuotojų kompetenciją ir patirtį. Dažniausiai pasitaikanti spraga – tai netinkamas darbuotojų informavimas apie pokyčius, mažai yra gyvai komunikuojama tarp vadovo ir pavaldinių ar pokyčių skyriaus darbuotojų. “*viskas vyksta formaliai be žmogiško bendravimo, darbuotojai nelinkę dalintis patirtimi ir žiniomis*”. Rizikoms arba grėsmėms šalinti nėra sudarytas priemonių sąrašas. Pavyzdžiui, nėra numatyta kokius komunikacijos kanalus parinkti siekiant perduoti informaciją darbuotojams apie pokyčius. Įgyvendinant pokyčius pamirštama atlikti periodines patikras, siekiant nustatyti ar tikslingai einama link rodiklių pasiekimo.

Tyrimo dalyviai turėjo atsakyti į klausimą kaip būtų galima tobulinti vidaus kontrolę įgyvendinant pokyčius organizacijoje. Buvo išskirtos penkios subkategorijų grupės: *vidaus kontrolės plano parengimas pokyčių įgyvendinimui, rizikos valdymo plano pokyčiams įgyvendinti rengimas, mokymų organizavimas, komunikacijos stiprinimas, pareigūno priežiūra* (žr. 33 lentelę).

33 lentelė. Ekspertų požiūrio vertinimas: kategorija „Vidaus kontrolės tobulinimas įgyvendinant pokyčius organizacijoje”

<i>Subkategorija</i>	<i>Empirinio tyrimo indikatorius (teiginys)</i>
Vidaus kontrolės plano parengimas pokyčių įgyvendinimui	“parengti planą, kuriame numatyti tikslus ir uždavinius, galimus pokyčių įgyvendinimo niuansus”(A2) “numatyti kokybinius ir kiekybinius rodiklius, pagal kuriuos bus atliekama vidaus kontrolė pvz. vidaus kontrolė tikrins kaip komunikuojama su darbuotojais apie pokyčius”(A3)
Parengti rizikos valdymo planą pokyčiams įgyvendinti	“parengti pokyčių valdymui galimų rizikų sąrašą” “atlikti rizikų peržiūrą ir nustatyti priemones jiems pašalinti”(A1)
Mokymų organizavimas	“visuose lygmenyse turi vykti mokymai tiek apie vidaus kontrolės ypatumus tiek apie pokyčių įgyvendinimą”(A6) “mokymus turi vesti specialistai, kurie yra ekspertai abiejose srityse”(A4)
Sustiprinti komunikaciją	“Turi būti stiprinama komunikacija tarp pokyčių valdymo skyriaus darbuotojų ir specialistų, kurie atlieka vidaus kontrolę”(A5) “ rengiami seminarai, diskusijos...dalijimasis gerąja praktika, specialistai turi bendrauti gyvai, klausti, domėtis, kartu priimti sprendimus kaip išvengti rizikų pokyčių valdyme”(A6)
Nuolatinė pareigūno priežiūra	“svarbu turėti pareigūną, kuris būtų atsakingas už pokyčių įgyvendinimą. Darbuotojas fiksuotų visus metus kokios galimos rizikos įgyvendinant pokyčius, parinktų priemones rizikoms šalinti”(A2)

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis interviu duomenimis

Tiek vidaus kontrolė, tiek pokyčių valdymas yra būtinos veiklos įgyvendinant organizacijų pokyčius, nes kiekviena iš jų prisideda prie laukiamų pokyčių naudų pasiekimo. Šios dvi individualios procesų valdymo struktūros turi papildyti viena kitą, kad maksimaliai greitai būtų pasiekti harmoningi ir veiksmingi rezultatai organizacijos mastu. Tik susiderinus gali būti užtikrinta koordinuota ir veiksminga pažanga, apimanti sisteminius organizacijos pokyčius. Pokyčių metu sprendimų priėmimas yra susijęs su didelėmis rizikomis. Skelbti planus ir rengti mokymus, paskirti pokyčių komandą, parengti planus, apibrėžti vaidmenis ir atsakomybę, įvertinti pokyčių rizikas, būtina savalaikė ir tinkama komunikacija, vidaus kontrolės kūrimo ir tobulinimo įtraukti visus organizacijos darbuotojus, kad jie pasiūlytų ir aprašytų, kaip konkrečiu atveju vykdyti vidaus kontrolę. Mokymų organizavimas siekiant didinti darbuotojų kompetenciją rizikų valdymo ir vidaus kontrolės srityse, kad būtų laiku suteikta reikalinga pagalba jiems pavaldžių ir (arba) atskaitingų darbuotojų vidaus kontrolės diegimo ir įgyvendinimo klausimais. Vidaus kontrolės dalyviai turėtų bendradarbiauti tarpusavyje dalijantis informacija, valdant riziką, diegdami kontrolę ir tobulindami valdymą. Vidaus kontrolės įgyvendinant pokyčius organizacijoje tobulinimas prasideda nuo kompetencijų auginimo ir aiškinimo, gerosios praktikos dalijimosi, grįžtamojo ryšio užtikrinimo ir investavimo tiek į sistemas, tiek į darbuotojus.

IŠVADOS

1. Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistema yra skirta identifikuoti viešosios įstaigos darbo organizavimo rizikos veiksnius, nustatyti veiklos vykdymą pagal paskirtį bei numatytus tikslus. Vidaus kontrolė viešajame sektoriuje įgyvendinama atsižvelgiant į viešosios įstaigos veiklos ypatumus bei priimtus vidaus kontrolės reglamentuojančius teisės aktus, laikantis pagrindinių vidaus kontrolės principų (tinkamumo, efektyvumo, rezultatyvumo, optimalumo, dinamiškumo ir nenutrūkstamo funkcionavimo), įvertinant vidaus kontrolės elementų (kontrolės aplinką, rizikos vertinimą, kontrolės veiklą, informavimą ir komunikaciją, stebėseną) funkcionavimą. Vidaus kontrolė apima pagrindinius institucijos valdymo procesus (planavimą, atlikimą ir stebėseną), nuolatinį vidaus kontrolės dalyvių funkcijų nustatymą bei vidaus kontrolės atlikimo tobulinimą.
2. Buvo parengta vidaus kontrolės sistemos ir pokyčių įgyvendinimo muitinės departamente tyrimo metodologija, pasirinktas kokybinis tyrimas – LR muitinės darbuotojų interviu. Buvo apklausti 6 specialistai, kurių funkcijos susijusios su vidaus kontrole ir pokyčių įgyvendinimu. Tyrimo instrumentarijus buvo sudarytas iš trijų klausimų blokų: *vidaus kontrolės vertinimas, pokyčių įgyvendinimo analizė bei vidaus kontrolės vaidmens pokyčių įgyvendinime nustatymas*. Duomenų analizei buvo pasirinktas content analizės metodas, kai yra išskiriamos kategorijos ir subkategorijos, darbuotojų nuomonės buvo palyginamos tarpusavyje.
3. Tyrimo metu nustatyta, kad vidaus kontrolė atlieka reikšminga vaidmenį įgyvendinant pokyčius LR muitinės departamente. Vidaus kontrolės pagalba vykdoma pokyčių valdymo patikra, kurios metu nustatomi neatitikimai, spragos, pažeidimai visose pokyčių valdymo srityse (finansų reguliavime, strategijų rengime, funkcijų paskirstyme, rizikų nustatyme). Atliekant vidaus kontrolę nustatomas LR muitinės departamento pokyčių procesų vykdymo nuoseklumas ir sistemingumas, terminų laikymasis. Vidaus kontrolė įvertina ar užtikrinama institucijoje efektyvi komunikacija tarp vadovų, pavaldinių, pokyčių skyriaus specialistų pokyčių įgyvendinimo metu. Pagrindinės klaidos aptinkamos įgyvendinant pokyčius vidaus kontrolės požiūriu yra šios: darbuotojų funkcijų neapibrėžtumas, komunikacijos stoka, priemonių rizikoms šalinti nebuvimas, pokyčių įgyvendinimo stebėsenos neatlikimas. Siekiant tobulinti vidaus kontrolę, svarbu parengti vidaus kontrolės planą pokyčių įgyvendinimui tikrinti, nustatant kokybinius ir kiekybius rodiklius, parengti komunikacijos strategiją, paskirti kompetetingą specialistą bei organizuoti mokymus darbuotojams apie vidaus kontrolę bei pokyčių įgyvendinimą.

REKOMENDACIJOS

Skirtos LR muitinės departamento vadovybei:

1. Siekiant užtikrinti tinkamą vidaus kontrolės atlikimą pokyčių įgyvendinime, verta parengti planą ir rodiklius, pagal kuriuos bus vertinami pokyčiai ir jų sėkmingas įgyvendinimas;
2. Parengti vidaus komunikacijos strategiją, kuriuoje numatyti tikslus ir uždavinius, įvairius komunikacijos kanalus, atkreipiant dėmesį į tiesioginį bendravimą su darbuotojais pranešant apie vidaus kontrolės atlikimą bei pokyčių įgyvendinimą;
3. Organizuoti mokymus, kurie tobulintų darbuotojų žinias vidaus kontrolės ir pokyčių įgyvendinimo srityse, siekiant tinkamai pasirengti pokyčiams ir vidaus kontrolei, užtikrinti reikalingas kompetencijas ir tinkamą atliekamų funkcijų kokybę.
4. Paskirti specialistą, kuris būtų atsakingas už nuolatinį vidaus kontrolės pokyčių įgyvendinimą.

LITERATŪRA

1. Alam, M. M., Said, J., Abd Aziz, M. A. (2018). Role of integrity system, internal control system and leadership practices on the accountability practices in the public sectors of Malaysia. *Social Responsibility Journal*.
2. Astuty, W., Zufriзал, Z., Pasaribu, F., Rahayu, S. (2021). The effects of customer relationship management, human resource competence and internal control systems on the effectiveness of supply chain management in the Indonesian public sector. *Uncertain Supply Chain Management*, 9(3), 595-602.
3. Abdullahi, R., Mansor, N. (2018). Fraud prevention initiatives in the Nigerian public sector: understanding the relationship of fraud incidences and the elements of fraud triangle theory. *Journal of Financial Crime*.
4. Awadari, A. C., Kanwal, S. (2019). Employee participation in organizational change: A case of Tesco PLC. *International Journal of Financial, Accounting, and Management*, 1(2), 91-99.
5. Babalola, J. B. (2020). Governance and internal control in public institutions. In A lecture delivered at a two-day national workshop on anti-corruption organized by American Anti-Corruption Institute (AACI) and Department of Adult Education, University of Ibadan, Nigeria on Thursday, 27th February.
6. Banevičius, Š. (2016). Inovatyvių pokyčių vertinimas verslo organizacijose. *Studies in Modern Society*, 7(1).
7. Bitinas ir kiti (2008) Kokybinio tyrimo metodologija//vadovėlis vadybos ir administravimo studentams, Socialinių mokslų kolegija
8. Hasnawati, H., Amin, M. N. (2020). Does internal control work? fraud case in government sector-indonesian evidence. *Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, 20(2), 153-168.
9. Hussain, S. T., Lei, S., Akram, T., Haider, M. J., Hussain, S. H., & Ali, M. (2018). Kurt Lewin's change model: A critical review of the role of leadership and employee involvement in organizational change. *Journal of Innovation & Knowledge*, 3(3), 123–127. <https://doi.org/10.1016/j.jik.2016.07.002>
10. Gaižauskaitė, I., Valavičienė, N. (2016). *Socialinių tyrimų metodai: kokybinis interviu*. Mykolo Romerio universitetas.vadovėlis.Vilnius
11. Gaižauskaitė, I., Mikėnė, S. (2014). *Socialinių tyrimų metodai: apklausa*. Vadovėlis. Mykolo Romerio universitetas.
12. INTOSAI standartų gairės Vidaus kontrolės standartų komitetas (2004) Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės

- https://www.valstybeskontrolė.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/INTOSAI_GOV_9100_L_T.pdf
13. Kanapickienė, R., Klimaitė, J. (2014). Vidaus kontrolės sistemos būklės statybos sektoriaus įmonėse vertinimas. *Vadyba*, (2), 59-68.
 14. Kim, J., Choi, S. O. (2020). The intensity of organizational change and the perception of organizational innovativeness; with discussion on open innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 6(3), 66.
 15. Lipaj, N., Drejeris, R. (2018, July). Vidaus kontrolės tobulinimo kryptys: teoriniai aspektai. In *21st Conference "business in xxi century"*.
 16. Liukinevičienė, L., Jokubauskienė, D (2016). Darbuotojų įtraukimas į organizacijos pokyčių valdymą kaip veiksnys, gerinantis aukštosios mokyklos dalyvaujamojo valdymą. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, Vol. 1, no. 38, p. 49–66.
 17. Liukinevičienė, L., Kuodytė, K. (2021). Strateginių pokyčių valdymas savivaldybės viešojoje bibliotekoje. *Socialiniai tyrimai*, 44(2), 61-83.
 18. LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas 2002 m. gruodžio 10 d. Nr. IX-1253 Vilnius <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.197703/unGHFChDOc>
 19. LR finansų ministerijos, Rekomendacinės vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams (2014) [https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/VIDAUS_KONTROLE_GAIRES_2014-06-16%20\(10\).pdf](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/VIDAUS_KONTROLE_GAIRES_2014-06-16%20(10).pdf)
 20. Lietuvos Respublikos finansų ministro valdymo sričių 2022–2024 metų strateginis veiklos planas
 21. LR muitinės įstatymas (2021) 15 str.
 22. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2020 m. birželio 29 d. įsakymu Nr. 1K-195 „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“
 23. LR finansų ministerija 2020 Metų vidaus kontrolės įgyvendinimo viešuosiuose juridiniuose asmenyse apžvalga 2021 m. lapkričio 25 d
 24. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (nauja redakcija išdėstyta 2019 m. liepos 11 d. įstatymu Nr. XIII-2312)
 25. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022 metų veiklos planas
 26. Mačiulytė, G., Mileris, R. (2020). Vidaus kontrolė ir jos sistemos elementai. *Technologijų ir verslo aktualijos–2020*, 17.
 27. Miknevičiūtė, D., Valackienė, A. (2017). Strateginių pokyčių krypties identifikavimo organizacijose koncepto pristatymas. *Bridges/Tiltai*, 77(3).

28. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2022 m. rugsėjo 27 d. įsakymu Nr. 1BE- 725 Lietuvos respublikos muitinės strateginių pokyčių valdymo planas 2021–2025 metams
29. MD GD 2018-10-30 įsakymas Nr. 1B-921 „Dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Komunikacijos skyriaus nuostatų patvirtinimo“;
30. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2022 m. liepos 25 d. įsakymo Nr. 1BE-547 redakcija įsakymas Nr. 1B-418 „Dėl Muitinės informacinių sistemų valdytojo ir tvarkytojo atstovų, išorinių informacinių sistemų koordinatorių ir atsakingų asmenų skyrimo taisyklių ir muitinės informacinių sistemų valdytojo ir tvarkytojo atstovų, išorinių informacinių sistemų koordinatorių ir atsakingų asmenų sąrašo patvirtinimo“
31. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos vidaus tvarkos taisyklės 2013 m. rugsėjo 17 d. įsakymu Nr. 1B-623
32. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatai (2018)
33. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos informacija apie vidaus kontrolės įgyvendinimą viešajame juridiniame asmenyje 2022 metais 2023-02-15 Nr. Vilnius
34. Petrauskaitė, K., Korsakienė, R. (2020). Sėkmingas organizacinių pokyčių valdymas. In *23-oji Lietuvos jaunųjų mokslininkų konferencija „Mokslas–Lietuvos ateitis. Ekonomika ir vadyba“*, 2020 m. vasario 12-13 d. Vilnius (pp. 1-12).
35. Petrou, P., Demerouti, E., & Schaufeli, W. B. (2018). Crafting the change: The role of employee job crafting behaviors for successful organizational change. *Journal of Management*, 44(5), 1766–1792. <https://doi.org/10.1177/0149206315624961>
36. Raipa, A., Štaras, K., Čepuraitė, D. (2017). Pokyčiai ir inovacijos Lietuvos sveikatos apsaugos sistemos institucijose Lietuvoje: kompleksinio viešojo valdymo kontekstas. In *Viešasis administravimas* (No. 1, pp. 105-114).
37. Setyaningsih, P. R., & Nengzih, N. (2020). Internal Control, Organizational Culture, and Quality of Information Accounting to Prevent Fraud: Case Study From Indonesia's Agriculture Industry. *International Journal of Financial Research*, 11(4), 316-328.
38. Shahbaz, M., gao, c., Zhai, L., Hu, Y. (2019). investigating the adoption of big data analytics in healthcare: The moderating role of resistance to change. *Journal of Big Data*, Vol. 6, no. 1, p. 1–20.
39. Skrickienė, L., Čepuraitė, D., & Štaras, K. (2018). Besimokanti organizacija šiuolaikinio viešojo valdymo kontekste. *sveikatos*, 28(1), 57.

40. Ujkani, S., & Vokshi, N. B. (2019). An Overview on the Development of Internal Control in Public Sector Entities: Evidence from Kosovo. *International Journal of Economics & Business Administration (IJEBA)*, 7(4), 320-335.
41. Valackienė, A., Trofimovas, V. (2015). Pokyčių komunikacija viešajame sektoriuje: tyrimo metodologinis konstruktas. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, (73), 121-141.
42. Valstybinio audito ataskaita Ar sudarytos sąlygos viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistemai efektyviai veikti 2017 m. kovo 29 d. Nr. VA-P-50-3-6
43. Valstybės kontrolė, Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės https://www.valstybeskontrolė.lt/TVS/Content/INTOSAI_standartai/INTOSAI_GOV_9130_L_T.pdf
44. Videikienė, S., Šimanskienė, L. (2014). Pokyčių valdymo kliūtys organizacijose: teoriniai ir praktiniai aspektai. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, (70), 107-120.
45. Videikienė, S., Šimanskienė, L. (2013). Pokyčių valdymo sėkmės veiksniai organizacijose. *Public Security and Public Order*, (10).
46. Župerkienė, E., Tuminienė, V. Župerka, A. (2020). Asmens sveikatos priežiūros įstaigos darbuotojų dalyvavimas pokyčių valdyme. *Regional formation and development studies*, (1), 134-14
47. Žydžiūnaitė, V., Sabaliauskas S. (2017). *Kokybiniai tyrimai: principai ir metodai*. Vilnius: Vaga.

Rusovič R. (2023). *Vidaus kontrolės sistemos vaidmuo įgyvendinant pokyčius muitinės departamente* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuoti Muitinės departamento vidaus kontrolės sistemos ypatumai ir įvertintas vidaus kontrolės vaidmuo įgyvendinant pokyčius. Teorinėje darbo dalyje atliekama Lietuvos ir užsienio autorių moksliniuose darbuose, tyrimuose, normatyviniuose dokumentuose pateiktos informacijos apie vidaus kontrolę ir pokyčių valdymą analizė. Susistemintą informaciją nustatoma vidaus kontrolės įtaka įgyvendinant pokyčius organizacijoje. Metodologinėje darbo dalyje pateikiamas tyrimo metodo pagrindinimas (kokybinis tyrimas – interviu), nurodoma tyrimo dalyvių imtis (šeši LR muitinės darbuotojai), pristatomas tyrimo instrumentarcijus (klausimai sudaryti iš trijų blokų), aprašomas darbo organizavimas bei numatoma duomenų analizė – content metodas, išskirstymas į kategorijas ir subkategorijas bei pateikiama tyrimo etika ir ribotumai. Praktinėje darbo dalyje pristatomi kokybinio tyrimo rezultatai, kurie apima LR muitinės departamento vidaus kontrolės įvertinimą, pokyčių įgyvendinimo ypatumus bei vidaus kontrolės įtaką pokyčių įgyvendinimui.

Reikšminiai žodžiai: vidaus kontrolė, pokyčių įgyvendinimas, muitinės veikla.

Rusovič R. (2023). The role of the internal control system in the implementation of changes in the customs department (master's thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

ANOTATION

The master's thesis analyzed the peculiarities of the internal control system of the Customs Department and assessed the role of internal control in implementing changes. In the theoretical part of the work, the analysis of the information on internal control and change management are presented. After systematizing the information, the influence of internal control in implementing changes in the organization is determined. In the methodological part of the work the the research method (qualitative research - interviews) are presented, the sample of research participants (six employees) are indicated, the research instrumentation (questions consist of three blocks), the organization of the work and the data analysis - content method are presented, separation into subcategories and categories and the ethics and limitations of the study are presented. The practical part of the work presents the results of a qualitative study, which includes the evaluation of the internal control of the Customs Department of the Republic of Lithuania, the peculiarities of the implementation of changes and the influence of internal control on the implementation of changes.

Key words: internal control, implementation of changes, customs activities

Rusovič R. (2023). *Vidaus kontrolės sistemos vaidmuo įgyvendinant pokyčius muitinės departamente* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

SANTRAUKA

Vienas iš svarbiausių bet kurios organizacijos valdymo instrumentų yra efektyvi vidaus kontrolė. Efektyvi vidaus kontrolės sistema gali objektyviai įvertinti organizacijos vykdomos veiklos plėtros galimybes, pastebėti ir pašalinti kylančias grėsmes ir rizikas. Mokslinė problema: kokį poveikį muitinės vidaus kontrolės sistema daro įstaigos pokyčiams? Mokslinio tyrimo objektas – vidaus kontrolės sistemos vaidmuo įgyvendinant pokyčius organizacijoje. Darbo tikslas – išanalizuoti Muitinės departamento vidaus kontrolės sistemos ypatumus ir įvertinti jos vaidmenį įgyvendinant pokyčius. Siekiant iškelto tikslo, baigiamajame darbe sprendžiami tokie uždaviniai: išanalizuoti vidaus kontrolės sistemos teorines nuostatas, parengti vidaus kontrolės sistemos vaidmens įgyvendinant pokyčius Muitinės departamente vertinimo metodiką, išnagrinėti pokyčių Muitinės departamente įgyvendinimo rezultatus vidaus kontrolės ir rizikų požiūriu. Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, lyginamasis metodas, apibendrinimas, dokumentų analizė, kokybinis tyrimas – ekspertų interviu.

Tyrimo metu nustatyta, kad vidaus kontrolė atlieka reikšmingą vaidmenį įgyvendinant pokyčius LR muitinės departamente. Vidaus kontrolės pagalba vykdoma pokyčių valdymo patikra, kuriuos metu nustatomi neatitikimai, spragos, pažeidimai visose pokyčių valdymo srityse (finansų reguliavime, strategijų rengime, funkcijų paskirstyme, rizikų nustatyme). Atliekant vidaus kontrolę nustatoma LR muitinės departamento pokyčių procesų vykdymo nuoseklumas ir sistemingumas, terminų laikymasis. Vidaus kontrolė įvertina ar užtikrinama institucijoje efektyvi komunikacija tarp vadovų, pavaldinių, pokyčių skyriaus specialistų pokyčių įgyvendinimo metu. Pagrindinės klaidos aptinkamos įgyvendinant pokyčius vidaus kontrolės požiūriu yra šio pokyčių valdymo strategijos rengimo klaidos, darbuotojų funkcijų neapibrėžtumas, komunikacijos stoka, priemonių rizikoms šalinti nebuvimas, pokyčių įgyvendinimo stebėsenos neatlikimas. Siekiant tobulinti vidaus kontrolę, svarbu parengti vidaus kontrolės planą pokyčių įgyvendinimui tikrinti, nustatant kokybinius ir kiekybius rodiklius, parengti komunikacijos strategiją, paskirti kompetetingą specialistą bei organizuoti mokymus darbuotojams apie vidaus kontrolę bei pokyčių įgyvendinimą.

Magistro baigiamojo darbo pabaigoje pateikiamos išvados bei siūlymai dėl vidaus kontrolės tobulinimo įgyvendinant pokyčius LR muitinės departamente.

Rusovič R. (2023). The role of the internal control system in the implementation of changes in the customs department (master's thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

SUMMARY

One of the most important management instruments of any organization is effective internal control. An effective internal control system can objectively assess the development possibilities of the organization's activities, notice and eliminate emerging threats and risks. The problem of work: what effect does the customs internal control system in implementing changes in the institution? The object of the research is the role of the internal control system in implementing changes in the organization. The aim of the work is to analyze the peculiarities of the internal control system of the Customs Department and to evaluate its role in the implementation of changes. In order to achieve the set goal, the following tasks are solved in the final work: analyze the theoretical provisions of the internal control system; to prepare a methodology for assessing the role of the internal control system in implementing changes in the Customs Department; examine the results of the implementation of changes in the Customs Department from the point of view of internal control and risks. Research methods: scientific literature analysis, comparative method, summarization, document analysis, qualitative research - expert interviews.

During the investigation, it was established that internal control plays a significant role in the implementation of changes in the customs department of the Republic of Lithuania. Internal control analyzed change management of institution and identified mistakes in all areas of change management (financial regulation, strategy development, distribution of functions, risk identification). Internal control determines the consistency and systematicity of the implementation of change processes of the Customs Department of the Republic of Lithuania, as well as compliance with deadlines. Internal control assesses whether effective communication between managers, subordinates, change department specialists is ensured in the institution during the implementation of changes. The main errors detected during the implementation of changes from the point of view of internal control are errors in the preparation of management strategy; uncertainty of employee functions; lack of communication; lack of measures to eliminate risks; failure to monitor the implementation of changes. In order to improve internal control, it is important to prepare an internal control plan for checking the implementation of changes, determining qualitative and quantitative indicators; develop a communication strategy; hire a competent specialist and organize training for employees on internal control and implementation of changes

At the end of the master's thesis, conclusions and suggestions are presented regarding the improvement of internal control in the implementation of changes in the customs department of the Republic of Lithuania.

PRIEDAI

EKSPERTINIO VERTINIMO KLAUSIMAI

Vidaus kontrolės ir jos elementų veikimas

1. Kaip vertinate vidaus kontrolės veikimą Jūsų organizacijoje? Kokius tikslus padeda įgyvendinti vidaus kontrolė (veiklos efektyvumas, skaidrumas, teisėtumas, finansinės informacijos patikimumas, turto apsauga, rizikos veiksnių nustatymas)?
2. Su kokiomis problemomis susiduriama atliekant vidaus kontrolę?
 - Vertinant kontrolės aplinką (sąžiningumas ir etinės vertybės, atsakomybės priežiūra, organizacinė struktūra, įgaliojimai ir atsakomybė, kompetencijos užtikrinimas, atsakomybės už vidaus kontrolės vykdymą užtikrinimas, įstatymų sukūrimas ir laikymasis),
 - Vertinant rizikų valdymą (ar turi rizikos veiksnių sąrašą),
 - Vertinant informacijos sistemą (kaip komunikuojama, perduodama informacija, grįžtamasis ryšis),
 - Vertinant kontrolės veiksnius (ar parinktos priemonės rizikos veiksniams pašalinti),
 - Vertinant stebėseną (kaip vertinama vidaus kontrolės veikla? Kaip vertinamas darbuotojų darbas?).
3. Kaip galima tobulinti vidaus kontrolės atlikimą?

Pokyčių įgyvendinimo ypatumai, kliūtys ir sėkmės veiksniai

1. Kaip vertintumėte pokyčių įgyvendinimą Jūsų įstaigoje? Kokios yra pokyčių atsiradimo priežastys?
2. Su kokiomis pokyčių įgyvendinimo kliūtimis susiduriate (darbuotojų pasipriešinimas, iniciatyvos stoka, žinių ir įgūdžių trūkumas)?
3. Kokiais būdais stengiamasi lengvinti pokyčių įgyvendinimą Jūsų organizacijoje (organizacijos klimato gerinimas, pokyčių būtinybės akcentavimas, darbuotojų įtraukimas į pokyčių planavimą, motyvacinė sistema, komunikacija tarp vadovo ir pavaldinių, vadovo vaidmuo, jo asmeniniai gebėjimai)?

Vidaus kontrolės įtaka pokyčių įgyvendinimui

3. Koks, jūsų požiūriu, turėtų būti vidaus kontrolės vaidmuo įgyvendinant pokyčius?
4. Kokią įtaką daro vidaus kontrolės sistema įgyvendinant pokyčius Jūsų organizacijoje (kiek vidaus kontrolės sistema įtakoja pokyčių sėkmę)?
5. Kokios, jūsų požiūriu, įgyvendinant pokyčius daromos svarbiausios klaidos vidaus kontrolės požiūriu?
6. Kaip būtų galima tobulinti vidaus kontrolę įgyvendinant pokyčius organizacijoje?