

VILNIAUS UNIVERSITETAS

Danutė Adomavičiūtė

**MUITINĖS AUDITO MODELIS
VERSLO ĮMONIŲ VEIKLOS VERTINIMUI**

Daktaro disertacija

Socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (03S)

Vilnius, 2011

Disertacija rengta 2001–2011 metais Vilniaus universitete

Disertacija ginama eksternu

Moksliniai vadovai:

prof. habil. dr. Adolfas Kaziliūnas (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai,
vadyba ir administravimas – 03 S)

2001-10–2003-12

prof. habil. dr. Vaclovas Lakis (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai,
vadyba ir administravimas – 03 S)

2003-12–2008-04

Mokslinis konsultantas:

prof. habil. dr. Jonas Mackevičius (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai,
vadyba ir administravimas – 03 S)

2010-12-20–2011-05-30

TURINYS

IVADAS.....	8
1. MUITINĖS IR VERSLO ĮMONIŲ VEIKLOS VERTINIMO TEORINĖ STUDIJA	18
1.1. Muitinės vaidmuo visuomenės interesų apsaugai bei socialinei ekonominei plėtrai.....	18
1.1.1. Muitinės vaidmuo ir reglamentavimas vertinant verslo įmonių veiklą.....	18
1.1.2. Lietuvos muitinės veikla užtikrinant finansinių interesų apsaugą.....	30
1.1.3. Muitinės procedūros ir jų įtaka verslo procesams	35
1.2. Muitinės auditas kaip priemonė verslo įmonių veiklos vertinimui.....	42
1.2.1. Muitinės auditas ir jo vieta audito sistemoje	42
1.2.2. Lietuvos muitinės audito organizavimas.....	51
1.3. Verslo įmonių veiklos vertinimo proceso analizė muitinės audito kontekste.....	61
2. VERSLO ĮMONIŲ VEIKLOS VERTINIMO MODELIAI IR JŲ ANALIZĖ.....	76
2.1. Verslo įmonių veiklos vertinimo modelių raida ir tendencijos.....	76
2.2. ES muitinės audito modelio verslo įmonių veiklos vertinimui analizė.....	90
2.3. Muitinės audito modeliai užsienio šalyse ir jų vertinimas.....	98
2.4. Rekomenduojamas muitinės audito modelis.....	109
3. MUITINĖS AUDITO MODELIO VERSLO ĮMONIŲ VEIKLOS VERTINIMUI SUFORMULUOTŲ PRIELAUDŲ TYRIMAS.....	119
3.1. Muitinės audito modelio verslo įmonių veiklos vertinimui suformuluotų prielaidų tyrimo metodologija.....	119
3.2. Muitinės audito modelio verslo įmonių veiklos vertinimui suformuluotų prielaidų tyrimo rezultatai ir praktinis taikymas.....	136
IŠVADOS IR SIŪLYMAI.....	164
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	169
PRIEDAI.....	187

LENTELIŲ SĄRAŠAS

Lentelės Nr.	Lentelės pavadinimas
1.	ES muitinės strateginiai tikslai ir jų įgyvendinimo priemonės
2.	Muitinės administruojamų mokesčių surinkimas į valstybės biudžetą pagal mokesčių rūšis 2009 ir 2010 m.
3.	Muitinės kompetencijai priklausantys tradiciniai nuosavi ištekliai, įtraukti į „A“ sąskaitos ataskaitą 2010 m. sausio–lapkričio mėn.
4.	Audito proceso senosios ir naujosios dimensijos
5.	Audito rūšys ir jų esminės ypatybės
6.	JAV Muitinės ir sienos apsaugos tarnybos saugumo kriterijai tiekimo grandinės dalyviams
7.	Rizikos įvertinimui naudojamos rizikos sritys ir požymiai
8.	Užsienio šalyse esančių prekių tiekėjų, gamintojų ir pardavėjų veiklos tikrinimo metodai
9.	Tyrimė dalyvavusių ūkio subjektų veiklos apibūdinimas
10.	Lietuvos įmonių, vykdančių muitinės procedūras, skirstymas į grupes pagal tris kintamuosius
11.	Lietuvos įmonių suskirstymas į grupes pagal išvestinį koeficientą ir teritorinių muitinių veiklos zonas
12.	Muitinės audito modelio suformuluotų prielaidų tyrimė dalyvavusių respondentų pasiskirstymas pagal veiklos rūšis ir teritorines muitines
13.	Muitinės veiklos ir muitinės procedūrų svarba pagal įmonių charakteristikas
14.	Supaprastintų muitinės procedūrų taikymas
15.	Supaprastintų muitinės procedūrų įtaka verslo procesams
16.	Verslo įmonių ketinimai dėl gavimo daugiau įgaliojimų bei atsakomybės mainais į muitinės procedūrų tvarkymo supaprastinimus
17.	Verslo įmonių ketinimai dėl gavimo daugiau įgaliojimų bei atsakomybės mainais į muitinės procedūrų tvarkymo supaprastinimus
18.	Veiklos vertinimo rodiklių svarba muitinės audito procese pagal respondentų įmonės dydį
19.	Muitinės audito tikrinimai
20.	Muitinės audito atlikti tikrinimai pagal teritorines muitines
21.	Rekomenduojami muitinės audito veiklos tobulinimo būdai, atsižvelgiant į respondentų darbo patirtį
22.	Rekomenduojami muitinės audito veiklos tobulinimo būdai, atsižvelgiant į respondentų įmonės dydį
23.	Galimos kliūtys, siekiant gauti įgaliojotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusą, atsižvelgiant į respondentų įmonės dydį

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

Paveiklo Nr.	Paveiklo pavadinimas
1.	Disertacijos loginė struktūra
2.	Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistemos struktūra
3.	Lietuvos muitinės indėlis į valstybės biudžetą
4.	Supaprastintų muitinės procedūrų rūšys
5.	Muitinės audito vieta audito sistemoje
6.	Verslo įmonių po prekių įforminimo muitinės audito tikrinamos sritys
7.	Lietuvos muitinės audito organizacinė struktūra
8.	Muitinės departamento ir teritorinių muitinių audito skyrių sąveikos schema
9.	Muitinės audito procesas
10.	Verslo įmonių veiklos vertinimo procesas muitinės audito kontekste
11.	Verslo veiklos vertinimo proceso struktūra
12.	Veiklos vertinimo matrica
13.	Subalansuotųjų rodiklių sistemos modelis
14.	Verslo veiklos vertinimo modelis, grįstas strateginio valdymo procesu
15.	Veiklos vertinimo plėtros etapai
16.	ES Muitinės saugumo programa
17.	Pasaulio šalių muitinėse ir organizacijose įdiegtų iniciatyvų bei modelių raida
18.	Švedijos muitinės modelis „Laiptai“
19.	Japonijos muitinės AEO programos modelis
20.	Rekomenduojamas muitinės audito modelis verslo įmonių veiklos vertinimui
21.	AEO sertifikatų rūšys
22.	Tyrimo eigos schema
23.	Muitinės veiklos ir muitinės procedūrų svarba verslo procesams

24.	Verslo įmonių darbo su muitine aspektų svarba ir pasitenkinimas jų įgyvendinimu
25.	Supaprastintų muitinės procedūrų taikymas
26.	Verslo įmonių supaprastintų muitinės procedūrų taikymas pagal jų rūšis
27.	Supaprastintų muitinės procedūrų įtaka verslui
28.	Nesinaudojimo supaprastintomis muitinės procedūromis priežastys
29.	Veiksnių įtaka naudojimuisi supaprastintomis muitinės procedūromis
30.	Verslo įmonių požiūris į didesnės atsakomybės prisiėmimą mainais į daugiau muitinės teikiamų procedūrų formalumų supaprastinimą

PRIEDŲ SĄRAŠAS

Priedo Nr.	Priedo pavadinimas
1.	Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistemos ramsčių aprašymas
2.	Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartai
3.	Lietuvos Respublikos muitinės sistemos struktūra
4.	Muitinės procedūros
5.	Muitinės audito tikrinamos veiklos sritys
6.	Japonijos AEO programos dalyviai
7.	Empyrinio tyrimo anketa
8.	Atsakymų pagal anketos klausimus pasiskirstymas
9.	Spearman'o koreliacijos koeficiento išvestys (gautos SPSS programos pagalba)
10.	Pirmosios hipotezės dėl poreikio muitinės auditui atlikti įmonių veiklos vertinimą Chi-kvadrato testai (gauti SPSS programos pagalba)
11.	Antrosios hipotezės dėl vertinimo rodiklių tarpusavio susiejimo su įmonės vizija, tikslais ir strategija Chi-kvadrato testas (gautas SPSS programos pagalba)
12.	Trečiosios hipotezės dėl išorės veiksnių analizės ir su verslo rizika susijusių vertinimo rodiklių svarbos Chi-kvadrato testas (gautas SPSS programos pagalba)

ĮVADAS

Temos aktualumas. Dabartinės globalios ekonomikos sąlygomis kiekvienos šalies socialinei ekonominei plėtrai didelę įtaką daro muitinių veikla. Globalizacija lėmė muitinių veiklos pokyčius ir vykdomos kontrolės procesus. Muitinės ne tik užsiima kontrole, pažeidimų prevencija bei muitų ir mokesčių administravimu, bet ir atlieka platesnio masto užduotis, visų pirma užtikrindamos saugumą, sudarydamos paprastesnes prekybos sąlygas ir gindamos ekonominius šalių interesus. Dabartiniu metu spartėjanti tarptautinė prekyba, naujos gamybos ir transporto technologijos reikalauja, kad prekės būtų pristatomos gavėjui būtent tada, kai jos reikalingos, todėl muitinės formalumai turi būti atliekami kuo greičiau, netrikdant prekių srautų judėjimo, bet ir nemažinant muitinio tikrinimo efektyvumo.

Muitinė dalyvauja tarptautinės prekybos reguliavimo kontrolės veikloje, todėl apsunkinančios arba nelanksčios muitinės procedūros daro neigiamą poveikį verslo konkurencingumui. Vis reikšmingesnės tampa supaprastintos muitinės procedūros. Europos Sąjungoje (ES) muitinių teisinės ir technologinės aplinkos modernizavimas prasidėjo prieš kelerius metus, kai 2005 m. buvo pakeistas Bendrijos muitinės kodeksas (1992) ir šalių narių muitinėms suteikti įgaliojimai kurti aplinką, skatinančią teisėtą prekybą. Tobulindamos savo veiklą muitinės padeda stiprinti ES verslo įmonių konkurencingumą pasaulio rinkose ir kartu skiria muitinės išteklius ten, kur jų labiausiai reikia.

Muitinės kontrolės procese svarbų vaidmenį atlieka muitinės auditas. Muitinės audito metodais grįžta kontrolė užtikrina didesnes kovos su pažeidimais galimybes bei, atliekant didžiąją dalį tikrinimų įmonių buveinėse, užtikrinamas greitesnis prekių srautų judėjimas ties išorine ES siena. Tai išryškina muitinės audito srities, derinant su besikeičiančia verslo aplinka, tobulinimo svarbą. Tas susiję ir su rinkoje vykstančiais procesais. Pastaruoju metu ES šalių muitinės pradėjo vertinti verslo įmonių, siekiančių gauti įgaliojotojo ekonominių operacijų vykdytojo (AEO) (angl. *Autorised Economic*

Operator) statusą, veiklą. Siekiant tai įgyvendinti, iškilo būtinumas tyrinėti verslo įmonių veiklos vertinimo sritį, atkreipiant dėmesį ir į tarptautinės prekių tiekimo grandinės aspektus.

Mokslinė problema. Muitinės audito veikla, vertinant verslo įmonių veiklą, neginčytinai duoda teigiamų rezultatų tiek pačiam verslui, tiek bendrai šalies ekonomikai. Taip pat sudaro prielaidas toliau gilintis į verslo veiklos vertinimo procesus, pažinti naujus reiškinius, kurie lemia sėkmingą šio proceso plėtrą bei raidą. Muitinės atliekamas verslo įmonių veiklos vertinimas yra daugialypis procesas, plačiau apimantis ne tik muitinės srities klausimus.

Autorės asmeninė patirtis dirbant muitinės audito srityje parodė, kad atliekant veiklos vertinimą didelę svarbą turi tinkamas vertinimo rodiklių identifikavimas. Lyginant veiklos vertinimo procesą skirtingose srityse ryškėja jo skirtumai dėl pritaikomumo ir panaudojimo. Verslo veiklos vertinimo reiškinys muitinės srityje yra gana naujas, todėl būtina nagrinėti ir iširti šį veiklos procesą. Pats verslo veiklos vertinimas siejamas su supaprastintų muitinės procedūrų taikymu, todėl neabejotinai prisideda prie naujų verslo sąlygų formavimo, skatina verslo įmones pasinaudoti muitinės teikiamomis lengvatomis ir sukurti konkurencinį pranašumą integruotoje rinkoje.

Mokslinėje literatūroje muitinės auditas nenagrinėtas, tad muitinės audito veiklos neištirtumas ir jo sampratos nebuvimas formuoja problemą. Tyrimo problema dažniausiai formuluojama klausimu apie tiriamuosius reiškinius bei jų sąveikas. Neretai ji keliama, kai yra prieštaravimų vystantis kokiam nors procesui ar reiškiniui. Šio darbo probleminis klausimas galėtų būti formuluojamas taip: ar sukurtas teorinis muitinės audito modelis įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusui gauti tinkamai įvertina verslo įmonių veiklą? Šios problemos sprendimui bei verslo aplinkoje vykstančių permainų analizei ir efektyvesnių verslo įmonių veiklos vertinimo modelių paieškai turi būti sutelktas mokslininkų ir praktikų dėmesys.

Problemos ištyrimo lygis. Muitinės veiklos klausimai mokslinėje literatūroje mažai nagrinėti. Darbo autorei pavyko rasti nedaug darbų, parašytų šia tema, todėl teko atlikti teisės aktų, reglamentuojančių muitinės veiklą,

analizę, ypatingą dėmesį skiriant teisės aktams, reglamentuojantiems nuostatas dėl pasaulinės prekybos liberalizavimo ir tarptautinės tiekimo grandinės saugumo užtikrinimo (1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92; Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas, 2004; Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistema, 2005; Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) 648/2005; 2006 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1875/2006; Europos Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinio direktorato (TAXUD) 2007 m. dokumentas „Muitinės vaidmuo ateityje“; 2008 m. balandžio 23 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 450/2008; Europos Parlamento ir Tarybos sprendimas 70/2008/EB; Muitinės strateginės direktyvos, 2008; Komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl Muitų sąjungos raidos strategijos, 2008; Rukos deklaracija dėl Ateities muitinės 2013–2020 m., 2010; Lietuvos Respublikos muitinės veiklos strategija 2011–2015 metams, 2010; 2010 m. gegužės 20 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 430/2010 ir kt.). Nepaisant prekybos liberalizavimo, daugelyje išsivysčiusių šalių aukštas neapibrėžtumo lygis toliau priskirtinas muitinės kontrolei. Reikia pažymėti, kad iki 1990 m. beveik nebuvo rašoma apie tiekimo grandinės aspektus, kaip būtų galima įveikti logistinius barjerus, kurių neišvengiamai atsiranda tarptautinės prekybos procese. Muitinės procedūros ir tikrinimo laikas verslo įmonėms yra labai sunkūs logistiniai barjerai. Vėliau šios srities darbų skaičius sparčiai augo (Heide ir John, 1990; Bleeke ir Ernst, 1991; Hendrick ir Ellram, 1993; Ganesan, 1994; Lambert ir kt., 1996; Pearson ir kt., 1998; Whipple ir Gentry, 2000; Ellram ir kt., 2002; Bourne, Neely, Platts, Mills, 2002; Halachimi, 2002; Gutierrez ir Hintsas, 2006; Saiz, Bas, Rodriguez, 2007; Morgan, 2007).

Išanalizavus įvairių šalių mokslininkų darbus audito temomis, galima konstatuoti, jog audito teorinius ir praktinius aspektus tyrinėjo daugelis Lietuvos (Matickienė, 1997; Mackevičius, 2001, 2009; Kabašinskas, Toliatienė, 1997; Katkus, 1999; Rupeikienė, 2005; Puškorius, 2005; Daujotaitė, 2006; Lakis, 2007; ir kt.) bei įvairių pasaulio šalių mokslininkų

(Burnsas, Hendriksenas, 1972; Kopeland, Dašer, Davison, 1980; Teilor, Glezen, 1988; Gray, Manson, 1989; Robertson, 1993; Andrejev, 1994; Šeremet, Suic, 1995; Loebbecke, 1995; Dunn, 1996; Woolf, 1997; Byčkova, 1998; Gray, Manson, 2001; Knechel, 2001; Galloway, 2002; Arens, 2006; ir kt.). Tačiau autorei nepavyko rasti muitinės audito tema parašytų darbų – užsienio ir lietuvių mokslininkai savo darbuose šios temos nenagrinėjo.

Teorinius ir praktinius aspektus verslo veiklos vertinimo klausimais tyrinėjo daugelis Lietuvos (Slatkevičienė, Vanagas, 2001; Boguslauskas, Jagelavičius, 2001; Gimžauskienė, 2004; Vidickienė, 2004; Galinienė, 2005; Deveikis, 2007; Rupšys, 2008; ir kt.) bei įvairių pasaulio šalių mokslininkų (Deming, 1986; Keegan, Eiler, Jones, 1989; Judson, 1990; Lynch, Cross, 1991; Eccles, 1991; Kaplan, Norton, 1996; Kotter, 1996; Brown, 1996; Atkinson, 1998; Greznova, Fedotova, 1999; Neely, 1999, 2002, 2005; Maisel, 2001; Marr, Schiuma, 2003; Franco-Santos ir Bourne, Lebas ir Euske, 2004, 2005; Bititci, 2005; Morgan, Dewhurst, 2007; Liebowitz ir kt., 2007; Mainardi, 2007; Saiz, Bas, Rodríguez, 2007; Bento, White, 2010; ir kt.), kurie savo darbuose akcentavo skirtingus verslo veiklos vertinimo aspektus. Veiklos vertinimo koncepcijos yra labai įvairios, todėl dabartiniu metu verslo veiklos vertinimo srityje sutinkamas gana platus veiklos vertinimo modelių spektras.

Darbo objektas – muitinės audito modelis verslo įmonių veiklos vertinimui.

Darbo tikslas – identifikuoti reikšmingiausias ir rizikingiausias verslo veiklos vertinimo sritis ir sukurti muitinės audito modelį.

Darbo tikslas nurodo bendrą disertacijos kryptį bei orientuojasi į problemos analizę teorine ir taikomąja prasme. Sukurtas muitinės audito modelis skirtas verslo įmonių veiklos vertinimui, siekiant suteikti ūkio subjektui įgaliotojo ekonominio operatoriaus vykdytojo statusą ir išduoti AEO sertifikata. Todėl autorė į verslo įmonių veiklos vertinimo sritį žvelgė per muitinės kontrolės prizmę. Muitinės atliekamas verslo įmonių veiklos vertinimo procesas pasižymi įvairiais procedūriniais aspektais, kylančiais iš pačios veiklos specifikos, ir pats vertinimas gali turėti įvairių specifinių tikslų.

Veiklos vertinimo proceso realizavimu siekiama išmatuoti pasiekimą tų tikslų, kurie yra keliami vertinamai veiklai.

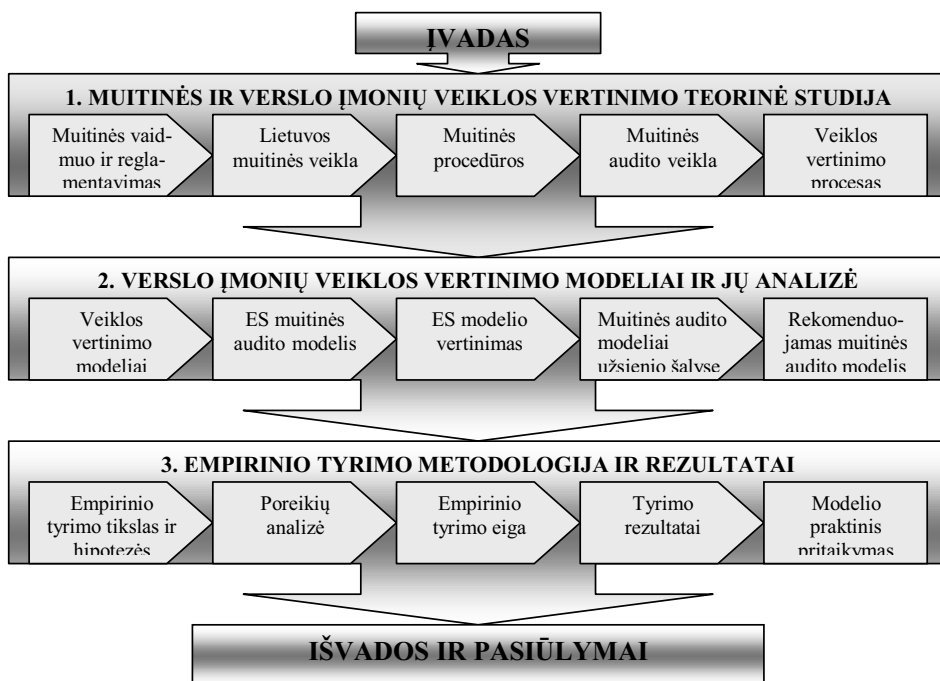
Siekiant iškelto tikslo sprendžiami tokie **darbo uždaviniai**:

- atskleisti muitinės vaidmenį visuomenės interesų apsaugai ir socialinei ekonominei plėtrai bei įvertinti muitinės procedūrų daromą įtaką verslo procesams;
- išryškinti Lietuvos muitinės veiklos ypatumus, užtikrinant šalies finansinių interesų apsaugą;
- susisteminti verslo, filosofijos ir psichologijos požiūrius, pateikti muitinės audito sampratą, pagrindinius uždavinius ir turinį, išryškinant jo svarbą verslo vertinimo procese;
- pateikti ES muitinės audito modelio vertinimą, nustatyti ryšį tarp esamų ir siektinų verslo įmonių veiklos vertinimo aspektų;
- atlikti pasaulio šalyse naudojamų muitinės audito modelių analizę bei vertinimą, nustatyti jų įtaką verslo procesams;
- parengti verslo įmonių veiklos vertinimo modelį ir jį patikrinti, atliekant praktinį pritaikymą konkrečios įmonės veiklos audito pavyzdžiu bei atskleidžiant sukurto modelio funkcionalumą realioje verslo aplinkoje.

Ginami teiginiai:

- globalios ekonomikos sąlygomis muitinės veikla svarbi visuomenės interesų apsaugai ir tarptautinės tiekimo grandinės saugumui;
- muitinės auditas yra itin veiksminga priemonė, užtikrinanti verslo įmonių veiklos įvertinimą finansiniais, teisiniais ir saugumo aspektais;
- verslo subjekto veiklos vertinimas leidžia nustatyti jos efektyvumą, ekonomiškumą, rezultatyvumą ir tęstinumą;
- sukurtas rekomenduojamas muitinės audito modelis, jį pritaikius šiandienėje verslo aplinkoje, užtikrins efektyvesnį muitinei priskirtų funkcijų vykdymą.

Darbo struktūra. Disertacijos loginė struktūra pateikta 1 paveiksle. Joje išdėstyta darbo tikslui skirtų uždavinių įgyvendinimo seka.



1 pav. Disertacijos loginė struktūra

Pirmoje darbo dalyje atskleidžiamas maitinės vaidmuo ir reglamentavimas vertinant verslo įmonių veiklą, įtaka visuomenės interesų apsaugai bei socialinei ekonominei plėtrai, nagrinėjama Lietuvos maitinės veikla užtikrinant šalies finansinių interesų apsaugą, įvertinama maitinės procedūrų daroma įtaka verslo procesams, atskleidžiama Lietuvos maitinės audito, kaip priemonės verslo įmonių veiklos vertinimui, reikšmė, atlikta verslo įmonių veiklos vertinimo proceso analizė maitinės audito kontekste.

Antroje darbo dalyje pateikta verslo įmonių veiklos vertinimo modelių raida bei tendencijos, ištirtas ES maitinės audito modelis ir atliktas kritinis jo vertinimas, atskleistas ES maitinėse vykdomas verslo įmonių veiklos kokybės AEO sertifikavimo procesas, atlikta pagrindinių maitinės audito modelių užsienio šalyse analizė, pateiktas rekomenduojamas maitinės audito modelis verslo įmonių veiklos vertinimui.

Trečia empirinė darbo dalis skirta empirinio tyrimo metodologijai sukurti ir tyrimo rezultatams atvaizduoti. Apibrėžiamas tyrimo tikslas, iškeliamos hipotezės apie verslo visuomenėje vykstančius reiškinius ir procesus. Naudojantis metodologiniais principais parenkami taikytini tyrimo metodai bei procedūros, pagrindžiamas klausimynas anketinei apklausai atlikti, parenkama tiriamoji imtis. Empirinis tyrimas atliekamas dviem etapais: 1) mitytinės procedūrų ir verslo įmonių veiklos vertinimo poreikių tyrimas, 2) mitytinės audito modelio įmonių veiklos vertinimui suformuluotų prielaidų tyrimas. Atliekama loginė ir statistinė empirinio tyrimo rezultatų analizė. Pirminiai tyrimo duomenys apdorojami SPSS programa, atliekamas jų sisteminimas, pateikiami empirinio tyrimo rezultatų apibendrinimai. Atlikto tyrimo rezultatai ir autorės sudaryto mitytinės audito modelio funkcionalumas patikrinti atlikus jo praktinį pritaikymą realioje verslo aplinkoje pagal pasirinktą įmonę.

Darbo pabaigoje pateiktos išvados ir siūlymai.

Tyrimo metodologinis pagrindimas. Siekiant šio darbo tikslo ir sprendžiant darbo uždavinius derinta mokslinės literatūros bei teisės aktų analizė, duomenų analizė, anketinė apklausa ir matematiniai-statistiniai metodai.

Mokslinės literatūros analizė apima užsienio ir lietuvių autorių mokslinių studijų, tyrimų, straipsnių, Lietuvos ir pasaulio mitytinių, verslo įmonių tinklalapių ir kitų antrinių šaltinių analizę. Teisės aktų analizė atlikta remiantis Pasaulio mitytinių organizacijos, ES, Lietuvos Respublikos institucijų bei įvairių šalių mitytinių administracijų priimtais teisės aktais, reglamentais, sprendimais ir kitais dokumentais.

Tiesioginiam atliekamo tyrimo duomenų rinkimui panaudotas anketinės apklausos raštu metodas. Matematiniai-statistiniai metodai naudoti pagrindžiant tyrimo rezultatų reprezentatyvumą ir apdorojant tyrimo rezultatus. Apibendrinant apklausos tyrimo duomenis naudota SPSS (*angl. Statistical Package for the Social Sciences*) programa.

Mokslinis naujumas ir reikšmė. Mokslinį disertacijos naujumą rodo tai, kad maitinės audito veikla bei maitinės atliekamas verslo įmonių veiklos vertinimas kitų autorių nebuvo nagrinėti. Tai atsispindi pagrindiniuose mokslinio tyrimo rezultatuose. Darbas yra teorinio ir taikomojo pobūdžio. Jame verslo įmonių veiklos vertinimas nagrinėjamas maitinės audito kontekste. Darbo mokslinį naujumą išreiškia teoriniai bei praktiniai rezultatai.

Teorinė reikšmė:

- atlikta sisteminė Lietuvos ir užsienio šalių mokslinės ir praktinės literatūros maitinės veiklos, audito ir verslo veiklos vertinimo klausimais analizė;
- pirmą kartą susistemintus verslo, filosofijos bei psichologijos požiūrius, pateikta maitinės audito samprata, išryškinant jo reikšmę verslo procesams, ištirtos naujosios audito dimensijos, darančios įtaką naujam požiūriui į maitinės audito procesą;
- atskleista maitinės audito vieta audito sistemoje, tarpusavyje lyginant audito rūšis, apibrėžti maitinės audito bendrieji bruožai bei skirtumai su kitomis audito rūšimis, atskleistas egzistuojantis tarpusavio ryšys tarp maitinės audito ir finansinio, valdymo bei veiklos audito;
- ištirtos verslo veiklos vertinimo koncepcijos, atlikta lyginamoji verslo veiklos vertinimo modelių analizė, nustatytos maitinės audito modeliui tinkamos verslo įmonių veiklos vertinimo sritys;
- atlikus ES maitinės audito modelio, skirto verslo įmonių veiklos vertinimui, analizę, pateiktas šio modelio vertinimas, atskleisti esminiai modelio tinkamų veiklos vertinimo rodiklių identifikavimo trūkumai;
- ištyrus verslo įmonių veiklos vertinimo ir įvairių pasaulio šalių maitinės audito modelius, akcentuojant svarbiausias verslo veiklos vertinimo sritis, sudarytas teoriškai argumentuotas ir empiriškai pagrįstas maitinės audito modelis, kuris papildė turimą maitinės audito teorinę-metodologinę bazę.

Praktinė reikšmė:

- atskleista muitinės veiklos reikšmė visuomenės bei rinkos apsaugai nuo tarptautinio terorizmo, ginklų, pavojingų medžiagų įvežimo grėsmių, integruojant saugumo aspektus į muitinės kontrolę;
- ištirta Lietuvos muitinės ir muitinės audito veikla, pateikti muitinės audito organizavimo pagrindiniai veiklos principai, jo reglamentavimas bei nagrinėti muitinės audito proceso aspektai;
- atlikta įvairių šalių muitinės audito modelių analizė, išnagrinėti ne tik ES, bet ir kitų pasaulio šalių pagrindiniai muitinės audito modeliai: Jungtinių Amerikos Valstijų, Japonijos, Švedijos. Atlikus muitinės audito modelių analizę, pateiktas jų kritinis vertinimas;
- sukurtas muitinės audito modelis, skirtas verslo įmonių veiklos vertinimui, siekiant suteikti ūkio subjektui įgaliojotojo ekonominio operatoriaus vykdytojo statusą ir išduoti AEO sertifikatą. Sukurtas modelis leidžia visapusiškai matuoti ir vertinti verslo įmonės veiklą, taip pat padeda įgyvendinti muitinės veiklai iškilusius iššūkius;
- sukurtas muitinės audito modelis gali būti sėkmingai pritaikomas kitų šalių muitinių administracijose ir kitose valstybinėse institucijose.

Mokslinio tyrimo rezultatų aprobavimas ir sklaida. Mokslinio tyrimo rezultatai paskelbti 4 straipsniuose, iš kurių 3 publikuoti daktaro disertacijai pripažįstamuose mokslo leidiniuose. Rengiant pranešimus dalyvauta vienoje tarptautinėje mokslinėje konferencijoje, dvejose Lietuvos mokslinėse konferencijose, vienas pranešimas rengtas tarptautinėje muitinės auditorių konferencijoje.

Straipsniai mokslo leidiniuose:

1. Adomavičiūtė, D. (2002). Lietuvos muitinės veiklos ypatumai, kryptys, integruojantis į Europos muitų sąjungą. *Mokslo darbai: Ekonomika*. T. 60 (2). ISSN 1392-1258, p. 7–16.

2. Mackevičius, J., Adomavičiūtė, D. (2011). Lietuvos muitinės audito ypatumai ir vaidmuo muitinės kontrolės procese. *Mokslo darbai: Būhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. Nr. 9, ISSN 1822-8682, p.7-17.

3. Adomavičiūtė, D., Fominienė, A. (2011). Inovacijos Lietuvos muitinėje: tarptautinio verslo ryšių analizė ir vertinimas. *Viešasis administravimas*, Nr. 1. ISSN 1648-4541.

4. Adomavičiūtė, D. (2011). Lietuvos muitinės vykdomas verslo įmonių veiklos vertinimas ir jo ypatumai. *Ekonomikos ir turto vertės pokyčiai: tendencijos ir valdymo priemonės*. Konferencijos, vykusios Vilniuje, Vilniaus universitete, 2011 m. kovo 25 d., mokslo darbai. ISBN 978-9955-33-652-5, p. 5–14.

Mokslinių konferencijų medžiaga:

1. Adomavičiūtė, D. (2004). Muitinės audito reikšmė, jo įtaka verslo sprendimams. *Development of economy: theory and practice*. Proceedings of international scientific conference, September 30–October 2, 2004, Kaunas. ISBN 9955634049.

2. Adomavičiūtė, D. (2006). IT in Lithuanian customs audit activity. *International antifraud meeting*, 9–13 October 2006, Austria, Pörschach am Wörthersee, CD-ROM, p. 17.

3. Adomavičiūtė, D. (2011). Verslo veiklos vertinimo koncepcijų raida ir tendencijos. *Verslas XXI amžiuje*. 14-oji Lietuvos jaunųjų mokslininkų konferencija, 2011 m. vasario 3 d., VGTU. CD-ROM.

1. MUITINĖS IR VERSLO ĮMONIŲ VEIKLOS VERTINIMO TEORINĖ STUDIJA

1.1. Muitinės vaidmuo visuomenės interesų apsaugai bei socialinei ekonominei plėtrai

1.1.1. Muitinės vaidmuo ir reglamentavimas vertinant verslo įmonių veiklą

Per pastarąjį dešimtmetį muitinių vaidmuo gerokai pasikeitė. Nauji pokyčiai būdingi muitinės veiklai, kuri dabar siejama ne tik su kontrole, pažeidimų prevencija, muitų bei mokesčių administravimu, bet ir su platesnio masto užduočių atlikimu. Muitinės kontroliuoja visus tarptautinių operacijų aspektus, gauna informacijos apie visus dalyvius, veikiančius prie Europos Sąjungos (ES) išorinės sienos su trečiosiomis šalimis, ir taip įgyvendina Bendrijoje taikomą muitų ir tarptautinės prekybos politiką. Šalių muitinės taip pat atsakingos už veiksmingą finansinių Bendrijos interesų apsaugą, nes importuojamų prekių muitai sudaro 15 proc. visų Bendrijos biudžeto pajamų (maždaug 17 mlrd. EUR per metus).

Muitinei taip pat tenka svarbus vaidmuo apsaugant visuomenę nuo pavojingų ir žalingų produktų bei integruojant saugumo aspektus į muitinės kontrolę. Nuolat spartėjanti tarptautinė prekyba ir auganti pasaulinė rinka sudaro geresnes sąlygas pažeidimams ir organizuotam nusikalstamumui, kyla tarptautinio terorizmo, ginklų, padirbtų ir piratinių prekių gabenimo, pavojingų medžiagų įvežimo grėsmės tarptautinės prekybos ir visuomenės saugumui, todėl muitinei keliami nauji uždaviniai, kaip susidoroti su kylančiomis grėsmėmis ir augančia kontrolės apimtimi (Framework of standards: to secure and facilitate global trade, 2005). Antra vertus, liberalizuojant tarptautinę prekybą padidėja konkurencingumas ne tik tarp vietinių, bet ir tarp užsienio gamintojų. Verslo sektorius tikisi verslo sąlygų palengvinimo, muitinės procedūrų supaprastinimo, efektyvesnio muitinių darbo bei geresnio muitinių paslaugų teikimo.

Vienas svarbiausių tarptautinių prekybinių susitarimų, turėjusių įtakos pasaulinės prekybos liberalizavimui, buvo Bendrasis susitarimas dėl muitų

tarifų ir prekybos (angl. *General Agreement on Tariffs and Trade*, sutr. GATT), veikęs nuo 1947 m. GATT pagrindinis tikslas – laisvesnės ir teisingesnės politikos propagavimas, mažinant muitų tarifus ir šalinant kitus prekybos barjerus, trukdančius plėtoti tarptautinę prekybą. Šio susitarimo viena iš nuostatų buvo ta, kad tarptautinės institucijos, palengvinančios valstybių bendradarbiavimą bei didinančios jų tarpusavio priklausomybę, yra svarbios ne tik dėl ekonominių priežasčių, bet ir dėl taikos pasaulyje palaikymo. Buvo tikimasi, kad prekybos liberalizavimas bei abipusis priėjimas prie užsienio rinkų sumažins politinių konfliktų tikimybę (Miškinis, 2008).

Muitinė tiek dėl besiplečiančios tarptautinės prekybos, tiek dėl specializuotų patikrinimų, kuriuos ji turi atlikti, skaičiaus didėjimo turi prisiimti įsipareigojimus dėl verslo saugumo, vienodų kontrolės standartų, taikomų ūkio subjektams, įdiegimo, dalyvauti prekybos reguliavimo ir kontrolės veikloje. Pagrindinė problema, su kuria susiduria muitinė, yra nuspręsti, kaip patenkinti prieštarigus poreikius, t. y. vykdyti vis intensyvesnę kontrolę, siekiant apsaugoti Bendrijos finansinius, socialinius ir verslo interesus, ir nesudaryti apsunkinančių kliūčių teisėtam verslui. Todėl muitinei svarbu įsitraukti į šį procesą, netampant kliūtimi logistinėje grandinėje. Efektyviai tarptautinių krovinių vežimo kontrolei reikalingas intensyvus bendradarbiavimas tarp muitinės ir pasienyje tikrinimą atliekančių valstybės institucijų, verslo bei logistikos įmonių visose šalyse. Be to, saugumo problemos dabar skubiai reikalauja dalijimosi informacija apie prekių judėjimą per išorines ES sienas ir Bendrijos muitų teritorijoje. Būtina plėtoti tarptautinį bendradarbiavimą ne tik ES lygiu, bet ir su trečiosiomis šalimis, naudojant rizikos analizės metodus ir keičiantis informacija. Todėl tam, kad nesusidarytų kliūčių prekių bei krovinių judėjimui ir pasienyje tikrinimą atliekančios institucijos operatyviai gautų reikalingą informaciją, muitinė turi koordinuoti visą abipus sienos vykstantį tikrinimą atliekančių institucijų bendradarbiavimą bei su tuo susijusius elektroninius dokumentus.

Po 2001 m. rugsėjo 11 d. Niujorke, 2003 m. lapkritį Stambule, 2004 m. kovo 11 d. Madride ir kitur įvykdytų teroro aktų saugumo klausimams imta

skirti daug daugiau dėmesio. Kadangi prekių bei krovinių judėjimo logistinė grandinė yra tarpvalstybinio pobūdžio, todėl buvo būtinas intensyvus nacionalinių valdžios institucijų darbas, siekiant bendrų priemonių sukūrimo.

Europos Taryba, siekdama užtikrinti efektyvią sienų kontrolę, 2004 m. kovo 25 d. pareiškė apie būtinumą įdiegti saugos priemones visoms transporto rūšims. Per metus jūrų transportu buvo gabenama vidutiniškai 1600 mln. tonų krovinių, oro transportu – 8 mln. tonų krovinių ir muitinėse įforminama apie 104 mln. konteinerių. Prognozuota, kad jų skaičius 2015 m. gali išaugti iki 510–610 mln. (Supply Chain Security: EU Customs' role in the fight against terrorism, 2006). Tik itin veiksmingos muitinės gali įveikti tokį milžinišką skaičių, per daug nevėluodamos ir nesudarydamos sąlygų nesąžiningam, nepageidaujamam ir neteisėtam prekių gabenimui.

Muitinių veikla ir toliau išlieka labai svarbi. Dabartiniu metu ES muitinių tarnybos kontroliuoja beveik 20 proc. pasaulinio importo, o tai sudaro daugiau negu 2 mlrd. tonų prekių per metus, kai muitinės kasmet įformina daugiau kaip 100 mln. muitinės deklaracijų (http://europa.eu/pol/cust/index_lt.htm).

Pasikeitus tarptautinės prekybos sąlygoms, prekių ir medžiagų tiekimo šaltiniai tapo vis globalesni, o su tokiais sąvokomis kaip „tikslus pristatymo laikas“ (angl. „just-in-time delivery“) siejami ekonominių operacijų vykdytojų lūkesčiai, kad muitinės kontrolė būtų kuo mažesnė ir spartesnė. Ekonominių operacijų vykdytoją galima apibrėžti kaip asmenį, kuris užsiimdamas savo verslu vykdo veiklą, kuriai taikomi muitų teisės aktai (2008 m. balandžio 23 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 450/2008).

Tarptautinis verslas yra esminis ekonominio klestėjimo variklis. Pasaulinės prekybos sistema neapsaugota nuo terorizmo, kuris gali padaryti didelę žalą viso pasaulio ekonomikai. Būdamas vyriausybės organizacijos, kurios kontroliuoja ir administruoja tarptautinį prekių judėjimą, muitinių administracijos yra unikalioje padėtyje, nes jos užtikrina didesnę saugumą pasaulinei tiekimo grandinei bei per pajamų surinkimą ir prekybos supaprastinimą prisideda prie socialinės ekonominės plėtros. Ir moksliniuose

tyrimuose, ir praktiniuose darbuose, skirtuose žiniomis grindžiamos visuomenės ir žinių ekonomikos kūrimui, dažnai stokojama adekvataus įvertinimo tų veiksnių ir aplinkybių, kuriomis yra išreikšiami įvairūs pavojų ir grėsmių poveikiai. Atitinkamų mokslinių tyrimų bei darbų praktikoje tam tikra prasme yra ignoruojamos gana reikšmingos ir įvairiai pasireiškiančios ar galinčios pasireikšti saugumo, taip pat tarptautinio bei regioninio saugumo problemos, kylančios ar galinčios kilti globalizacijos ir internacionalizavimo procesų aplinkoje ir formuojantis žiniomis grindžiamai visuomenei bei žinių ekonomikai (Melnikas, 2007). Akivaizdu, kad tokio pobūdžio problemos yra vertintinos kaip išskirtinai aktualios, todėl jų suvokimui, nagrinėjimui bei sprendimui yra teiktinas itin didelis dėmesys.

Šioms iniciatyvoms įgyvendinti tinkama platforma tapo Pasaulio muitinių organizacija (PMO), kuriai priklauso 177 muitinių administracijos, atstovaujančios 99 proc. pasaulinės prekybos. Pasaulio muitinių organizacijos pagrindinė veikla ir siekiai yra padėti valstybėms derinti tarpusavyje muitinės veiklą, teisės aktus, taip gerinant tarptautinės prekybos sąlygas verslui įvairiose šalyse.

Užtikrinant pasaulinės tiekimo grandinės saugumą svarbiu dokumentu tapo šios organizacijos 2005 m. sukurta *Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistema* (angl. *Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade, SAFE Framework*). Tai tarptautinis dokumentas, kuriame išdėstoma 17 standartų. Jie pristatomi kaip minimalūs reikalavimai, kuriuos privalo vykdyti PMO narės.

Tarptautinės prekių tiekimo grandinės apsauga yra tik vienas žingsnis bendrame muitinių administracijų veiklos procese, todėl buvo reikalinga tokia PMO patvirtinta strategija, kuri apsaugotų tarptautinį prekių judėjimą ne jį varžydama, o priešingai, supaprastindama. PMO Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistemoje pabrėžiama, kad muitinių administracijos turi svarbias galias, kurių neturi jokia kita valstybės institucija, – tai teisė tikrinti įvežamus, transportuojamus per šalį ir išvežamus krovinius bei prekes. Muitinė taip pat turi teisę neduoti leidimo prekių bei krovinių įvežimui ar

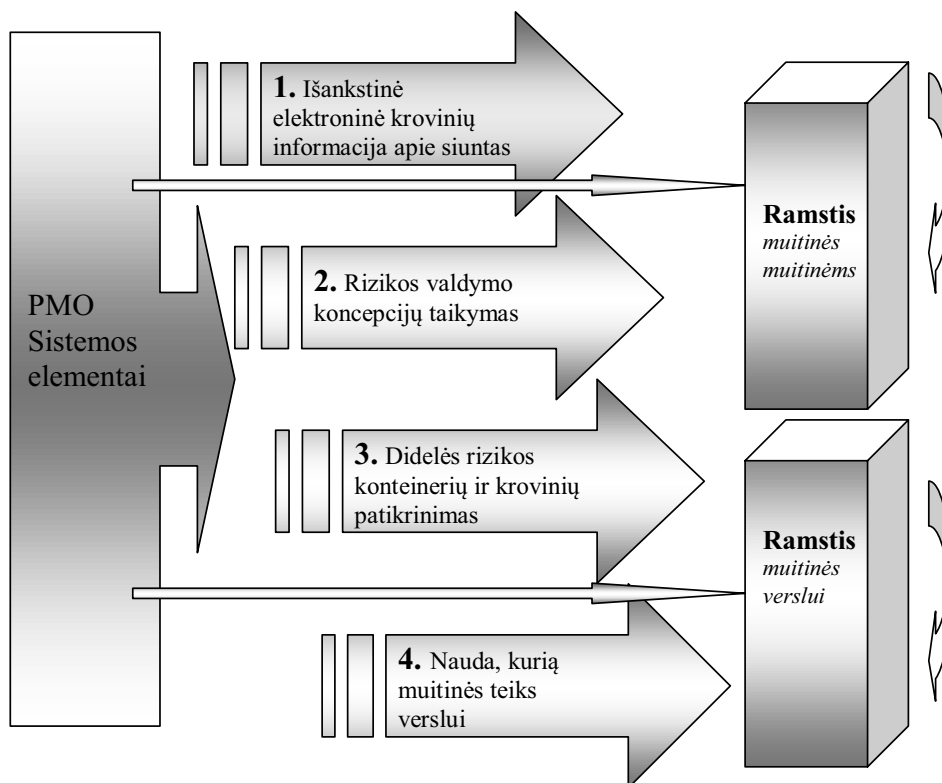
išvežimui. Muitinių administracijos reikalauja informacijos ne tik apie importuojamas, bet dažnai ir apie eksportuojamas prekes. Vadovaudamosi atitinkamais teisės aktais (2006 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1875/2006), ES muitinės reikalauja pateikti išankstinę informaciją apie į Bendriją įvežamas ir iš jos išvežamas prekes. Nuo 2011 m. sausio 1 d. prekių importuotojai ir eksportuotojai privalo muitinei teikti išankstines elektronines deklaracijas, kuriose turi nurodyti su į ES įvežamų ir iš jos išvežamų prekių saugumu susijusius duomenis. Iš anksto turėdamos saugumui svarbius duomenis (t. y. prieš tai, kai prekės fiziškai atvežamos prie sienos), muitinės gali veiksmingiau stebėti krovinių judėjimą ir geriau įvertinti riziką. Šia priemone siekiama didinti tarptautinės prekybos saugumą. Atlikdamos patikrinimus muitinės gali daugiausia dėmesio skirti didelį pavojų keliančioms siuntoms, o įvežimo ir išvežimo formalumų paspartinimas ir greitesnis prekių išleidimas padeda užtikrinti sklandžią prekybą.

Muitinė, turėdama specifinius įgaliojimus ir informaciją apie prekių srautus, atlieka pagrindinį vaidmenį saugant ir supaprastinant pasaulinę prekybą. Vis dėlto, siekiant optimizuoti tarptautinės prekių tiekimo grandinės apsaugą, kartu užtikrinant nuolatinę prekybos supaprastinimą, reikalingas holistinis požiūris. Todėl reikia skatinti muitines sudaryti bendradarbiavimo susitarimus su kitomis valdžios įstaigomis.

Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistema siekia nustatyti standartus, kurie, didinant užtikrintumą ir nuspėjamumą, pasauliniu mastu apsaugotų tiekimo grandinę bei supaprastintų prekybą, ir suteikti galimybę integruotai valdyti tiekimo visais gabenimo būdais grandinę.

PMO Sistemą sudaro 4 esminiai elementai (2 pav.). Sistemoje harmonizuojama išankstinė elektroninė krovinių informacija apie atvykstančias, išvykstančias ir tranzitines siuntas. Siekdama kovoti su grėsmėmis saugumui, kiekviena prie Sistemos prisijungianti šalis įsipareigoja taikyti nuoseklią rizikos valdymo koncepciją. Sistema taip pat reikalauja, kad pagal palyginamosios rizikos nustatymo metodologiją siunčiančiosios šalies muitinės administracija atliktų išvykstančių didelės rizikos konteinerių ir

krovinių patikrinimą. Muitinė turi panaudoti neintervencinę tyrimo įrangą, pavyzdžiui, didelio masto rentgeno spindulių aparatūrą bei spindulinius detektorius. Sistemoje apibrėžiama nauda, kurią muitinės teiks verslui, atitinkančiam minimalius tiekimo grandinės saugumo standartus bei geriausias praktikas.



2 pav. Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistemos struktūra

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistemą (2005).

Sistema taip pat skatina sudaryti muitinės ir kitų valdžios įstaigų bendradarbiavimo susitarimus. Tai padeda valdžiai užtikrinti integruotą sienų administravimą ir kontrolę. Be to, Sistema leidžia valdymo institucijoms plėsti muitinės administracijos įgaliojimus ir atsakomybę šioje srityje.

PMO Sistema, grįsta aprašytais keturiais esminiais elementais, remiasi dviem tolygiais ramsčiais: „*muitinės muitinėms*“ bei „*muitinės verslui*“. Šių ramsčių aprašymai pateikti 1 priede. Dviejų ramsčių strategija turi daug privalumų. Ramsčiai sudaryti iš daugybės standartų, kurie sujungti siekiant užtikrinti, kad jie būtų lengvai suprantami bei greitai įgyvendinami tarptautiniu lygmeniu (2 priedas). Be to, Sistema yra tiesioginis PMO saugumo ir supaprastinimo priemonių ir programų, parengtų narių administracijų, rezultatas.

Tinklo „*muitinės muitinėms*“ susitarimai skatina nenutrūkstamą prekių judėjimą saugia tarptautinės prekybos grandine. Šie tinklo susitarimai leidžia keistis savalaikę ir tikslią informaciją, kuri muitinių administracijoms padeda efektyviau valdyti riziką. Tai ne tik padidina muitinės galimybę aptikti didelės rizikos siuntas, bet ir leidžia muitinių administracijoms tobulinti tarptautinės prekybos grandinėje atliekamus patikrinimus bei geriau ir efektyviau skirstyti muitinės resursus.

Padėjusi pamatus muitinės reformai ir modernizacijai, Sistema leidžia muitinių administracijoms susidoroti su naujos tarptautinės prekybos aplinkos problemomis. Be to, norint suteikti muitinių administracijoms galimybę judėti skirtingais greičiais, Sistema yra sudaryta lanksčiai. Tai padeda joms įgyvendinti Sistemą pagal savo išsivystymo lygį, sąlygas ir reikalavimus. Sistema ne tik sudaro sąlygas apsaugoti tarptautinę prekybą, bet ir ją supaprastina bei skatina. Tai *palengvina prekių judėjimą tarp šalių*. Sistema atsižvelgia į modernius tarptautinės gamybos ir platinimo modelius ir yra jais grįsta. Įgaliotieji ekonominių operacijų vykdytojai (angl. *Authorised Economic Operator* (AEO) turi naudos iš greitesnio muitinės procedūrų įforminimo, pavyzdžiui, sumažinus tikrinimų dažnumą. Tokiu būdu verslo įmonės patiria mažesnes laiko ir pinigų išlaidas.

Įgaliotasis ekonominių operacijų vykdytojas yra tarptautiniame prekių judėjime dalyvaujanti šalis, kuri atlieka nacionalinės muitinės administracijos ar jos vardu patvirtintas funkcijas, atitinkančias PMO ar tolygius tiekimo grandinės saugumo standartus. Įgaliotaisiais ekonominių operacijų vykdytojais

gali būti gamintojai, importuotojai, eksportuotojai, brokeriai, vežėjai, konsolidavimo paslaugas teikiantys asmenys, tarpininkai, uostai, oro uostai, terminalų operatoriai, integruoti operatoriai, muitinės sandėliai, distributoriai.

Ši Sistema pateikia naują, konsoliduotą platformą, kuri skatina pasaulinę prekybą, užtikrina geresnę apsaugą nuo terorizmo bei padidina muitinės ir prekybos partnerių indėlį į ekonominę ir socialinę tautų gerovę. Ji taip pat pagerina muitinės galimybes aptikti didelės rizikos siuntas ir padidina prekių administravimo efektyvumą, tokiu būdu paspartindama prekių įforminimą ir išleidimą į laisvą apyvartą.

Vienas iš pagrindinių Sistemos tikslų yra pasaulinės prekybos saugumas ir supaprastinimas. Tas leidžia tarptautinei prekybai prisidėti prie ekonomikos augimo ir plėtros. Tai taip pat padeda apsaugoti prekybą nuo pasaulinio terorizmo grėsmės bei tuo pat metu muitinių administracijoms suteikia galimybę supaprastinti teisėtą prekių judėjimą, patobulinti ir modernizuoti muitinės operacijas, dėl to savo ruožtu pagerėja pajamų surinkimas bei tinkamas nacionalinių įstatymų ir taisyklių taikymas. Todėl *Sistema įneša savo indėlį į ekonominę ir socialinę apsaugą* bei sudaro sąlygas tiesioginėms užsienio investicijoms.

2008-aisiais, minint Pasaulio muitinių organizacijos 50 metų jubiliejų, buvo akcentuojamas naujas požiūris į „sienas“ (angl. *a new approach to the „border“*), pabrėžiant naujų priemonių, tokių kaip Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistema, atsiradimo svarbą prekybos supaprastinimui ir saugumui užtikrinti (Customs in the 21st century: Enhancing Growth and Development through Trade Facilitation and Border Security, 2008).

Siekiant sudaryti muitinėms galimybę toliau sėkmingai dirbti savo darbą kintančios aplinkos sąlygomis, pradėta plataus užmojo reforma. Buvo atnaujinta teisinė aplinka – pakeistas Bendrijos muitinės kodeksas (1992) ir priimtas *Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) 648/2005, iš dalies keičiantis Tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2913/92*. Taip ES muitinėms suteikti

įgaliojimai verslui taikyti saugumo reikalavimus bei kurti aplinką, kuri nežlugdo teisėtos prekybos.

Žengiant toliau tarptautinės prekybos supaprastinimo link buvo priimtas *Modernizuotas muitinės kodeksas (2008 m. balandžio 23 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 450/2008)*. Visiškai įgyvendinus Modernizuotą muitinės kodeksą ir supaprastinus muitinės procedūrų vykdymą, bus užtikrinama, kad muitinės ir verslo įmonių darbas būtų geresnis, spartesnis ir pigesnis.

Kitas veiksmas buvo Europos Parlamento ir Tarybos sprendimas, kurį įgyvendinant pradėta kurti visos Europos elektroninės muitinės sistema (*Europos Parlamento ir Tarybos sprendimas 70/2008/EB*), t. y. nepopierinė muitinės ir verslo aplinka, kurios tikslas – sukurti stabilų visų Bendrijos muitinės įstaigų, muitinės ir kitų pasienyje veikiančių valdžios institucijų bei valdžios institucijų ir įmonių ryšių tinklą.

Elektroninės muitinės sistemos kūrimas yra labai svarbus susiejant nacionalinių muitinės informacinių ir komunikacinių technologijų sistemas, o tai naudinga tiek muitinei, tiek verslui. Atsižvelgdama į šiuolaikinės logistikos poreikius, visos Europos elektroninė muitinė Europoje padidins verslo bendrovių konkurencingumą, sumažins reikalavimų laikymosi sąnaudas ir padidins ES sienų saugumą. Tai svarbūs teisiniai ir technologiniai sprendimai siekiant geresnio muitinės pasirengimo artimiausiai ateičiai.

Naujų prioritetų ir iššūkių kyla dėl globalizacijos, tai reikalauja glaudesnio tarptautinio bendradarbiavimo bei harmonizuotų ir modernizuotų procedūrų, veiksmų ir procesų. Santykinai naujų prioritetinių sričių pavyzdžiais šiandienėje muitinėje būtų galima įvardyti tiekimo grandinės saugumo užtikrinimą, kovą su klastotėmis ir piratavimu. Verslo įmonės tikisi, kad, taikant prekybos palengvinimo priemones, tuo pačiu metu būtų užtikrintos supaprastintos muitinės procedūros ir veiksminga kontrolė, paremta rizikos valdymo metodais, taip pat sutrumpėtų sienos kirtimo laikas.

2008 m. Europos Komisijos Muitų ir mokesčių generalinis direktoratas ėmėsi *Muitinės strateginių direktyvų* (angl. *Customs blueprints*) atnaujinimo

iniciatyvos. Muitinės strateginės direktyvos (2008) yra praktinio pobūdžio gairės, sukurtos remiantis geriausia muitinių veiklos praktika, ir nustato aiškius kriterijus, kuriais vadovaudamasi muitinės administracijos gali įvertinti savo veiklos efektyvumą. Jos gali būti taikomos atliekant trūkumų analizę, sugretinant dabartinę situaciją atskirose šalyse su ES reikalavimais bei suteikti pagrindą muitinės reformoms. Jos taip pat gali padėti užtikrinti, jog bet kokia pageidaujama arba suteikta pagalba būtų struktūriškai apibrėžta, nuosekli ir tinkamai suplanuota, su aiškiais tikslais ir išmatuojamais rezultatais.

Siekiant užtikrinti Europos verslo saugumą bei klestėjimą, buvo būtinos naujos muitinės strateginės veiklos kryptys. Tuo tikslu Europos Komisija parengė *Komunikatą Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl Muitų sąjungos raidos strategijos* (2008). Kartu su valstybėmis narėmis Europos Komisija įsipareigojo atlikti esminę muitinės vaidmens peržiūrą, nutarta, kad reikia tobulinti veiklos metodus, tačiau pirmiausia reikėtų gerinti koordinavimą. Todėl buvo svarbu užtikrinti, kad šiame komunikate numatyta strategija sulauktų politinės paramos.

Šiuo komunikatu buvo siekiama reformos procesą papildyti dar vienu elementu, susijusiu su muitinių institucijų darbo organizavimu ir poveikiu žmonėms ateityje. Pateikiamas išsamus ilgalaikės plėtros, grindžiamos muitinės strateginių tikslų atnaujinimu, pasiūlymas. Siūloma modernizuoti darbo metodus, ugdyti darbuotojų gebėjimus ir naudingai bei veiksmingai perskirstyti išteklius.

Komisijos komunikate pažymima, kad ES muitinės, glaudžiai bendradarbiaudamos su kitomis institucijomis, atlieka itin svarbų vaidmenį remiant teisėtą prekybą ir stiprinant konkurencingumą, užtikrinant teisingą muitų ir mokesčių mokėjimą, kovojant su klastotėmis ir piratavimu, apdorojant informaciją ir atliekant rizikos vertinimą, kad būtų atskleista apgaulinga, teroristinė ir nusikalstama veikla, ir taip prisidedant prie kovos su kitų rūšių sukčiavimu, organizuotu nusikalstamumu, terorizmu ir kt.

Komisijos komunikate Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl Muitų sąjungos raidos

strategijos (2008) yra parengtas *ES muitinių strateginis planas*, kuriuo siekiama modernizuoti muitinės darbo metodus. Europos Komisija jį teikė Europos Tarybai, ragindama jam pritarti. Šio strateginio plano pagrindinis uždavinys yra užtikrinti, kad muitinės, kaip modernios, atsakingos verslo partnerės, ginančios su Bendrijos finansais, sauga ir saugumu susijusius interesus, bendradarbiaujančios su kitomis vyriausybės institucijomis ir pasirengusios reaguoti į krizines situacijas bei naujus viešosios politikos poreikius, vaidmuo liktų itin svarbus. Todėl ES muitinės privalo įgyvendinti bendruosius strateginius tikslus, orientuotus į 5 svarbiausias veiklos kryptis: 1) visuomenės ir finansinių Bendrijos interesų apsaugą, 2) Europos bendrovių konkurencingumą, 3) teisėtos prekybos supaprastinimą, 4) prekių tiekimo grandinės kontrolę, 5) muitinių, kitų vyriausybės institucijų bei verslo bendradarbiavimą (1 lentelė).

2010 m. vasario 4–5 d. Rukoje vykusio aukšto lygio seminaro, kuriame dalyvavo ES šalių narių muitinių administracijų vadovai, metu buvo priimta Rukos deklaracija dėl Ateities muitinės 2013–2020 m. (angl. *Ruka declaration on the Future of Customs 2013–2020*). Šio susitikimo metu, be kitų svarstytinų klausimų, atkreiptas dėmesys į muitinės vaidmens pokyčius. Esama finansų ir ekonomikos krizė turės įtakos šalių biudžetų pajamoms ilgu laikotarpiu, tuo įnešdama svarbių pokyčių į muitinių vaidmenį. Muitinės, kaip mokesčių rinkėjos, vaidmuo sumažės. Išaugo nemokestinės misijos (angl. *non-fiscal mission*) svarba.

Rukos deklaracijoje akcentuojama sisteminiu požiūriu grįstų muitinės veiklos modelių plėtros svarba, tobulinant muitinės kontrolės metodus, orientuotus į tiekimo grandinės saugumo užtikrinimo perspektyvą. Muitinės požiūriu tarptautinė tiekimo grandinė nuo pradžios iki pabaigos reiškia eksportui skirtų prekių gamybos ir šių prekių pristatymo jų faktiniam gavėjui kitoje muitų teritorijoje procesą. Ši tarptautinė grandinė nėra atskiras lengvai

ES muitinės strateginiai tikslai ir jų įgyvendinimo priemonės

Eil. Nr.	Sritis	Strateginis tikslas	Tikslų įgyvendinimo priemonės
1.	Apsauga	<i>Ginti visuomenę ir finansinius Bendrijos interesus</i>	<p>1) užtikrinant, kad muitai ir mokesčiai būtų renkami tinkamai ir veiksmingai;</p> <p>2) taikant veiksmingas kovos su neteisėtų, ribojamų arba draudžiamų prekių judėjimu priemones;</p> <p>3) toliau tobulinant veiksmingą rizikos vertinimą ir taip prisidedant prie kovos su terorizmu ir nusikalstama veikla, įskaitant prekybą neleistinomis narkotinėmis medžiagomis, klastotėmis arba piratinėmis prekėmis;</p> <p>4) atliekant prevencinį darbą, atskleidžiant muitinės teisės aktų pažeidimų arba sukčiavimo atvejus, pagal nacionalines taisykles atliekant jų tyrimus ir traukiant baudžiamojon atsakomybėn;</p> <p>5) naudojantis tarpusavio administracine pagalba, kad būtų užtikrinamas tinkamas muitinės ir žemės ūkio teisės aktų taikymas.</p>
2.	Konkurencingumas	<i>Remti Europos bendrovių konkurencingumą</i>	<p>1) modernizuojant aplinką ir muitinės darbo metodus (pvz., numatant sistemomis grindžiamas koncepcijas, kuo darnesnius darbo metodus ir t. t.);</p> <p>2) diegiant nepopierinę muitinės aplinką (elektroninę muitinę);</p> <p>3) imantis aktyvių standartizavimo veiksmų – jei tinka, tvirtinti tarptautinius standartus, pvz., parengtus Pasaulio muitinių organizacijos, ir rengti naujus ES standartus, kurie galėtų tapti pasaulinio masto pavyzdžiais.</p>
3.	Supaprastinimas	<i>Supaprastinti teisėtą prekybą</i>	<p>1) kuriant ir tobulinant kontrolės sistemas, kad būtų kuo mažiau trikdomas prekių srautas ir kiek galima sumažinta administracinė našta, būtina vykdant kitus viešosios politikos uždavinius, tokius kaip saugumo reikalavimai;</p> <p>2) sudarant teisėtiems ekonominių operacijų vykdytojams lengvesnes sąlygas, siekiant mažinti reikalavimų laikymosi sąnaudas.</p>
4.	Kontrolė	<i>Kontroliuoti ir valdyti tarptautiniam prekių gabenimui</i>	<p>1) tobulinant ir griežtinant veiksmingą tikrinimą tinkamiausioje tiekimo grandinės vietoje (pasienyje ir šalies viduje);</p> <p>2) tinkamai ir nuosekliai įgyvendinant</p>

		<i>naudojamas tiekimo grandines</i>	Bendrijos ir nacionalinius teisės aktus, susijusius su prekių kontrole ir judėjimu; 3) skatinant veiksmingus ir nuolatinius informacijos apie riziką mainus; 4) apsvarstant informacijos mainų su svarbiausiais prekybos partneriais galimybę siekiant įdiegti visos tiekimo grandinės kontrolę ir valdymą.
5.	Bendradarbiavimas	<i>Palaikyti, plėtoti ir skatinti kokybišką valstybių narių muitinių, muitinių ir kitų vyriausybės institucijų bei muitinių ir verslo bendruomenės bendradarbiavimą</i>	1) plečiant dabartinį muitinių bendradarbiavimą; 2) koordinuojant finansinių Bendrijos interesų apsaugos veiksmus; 3) imantis pagrindinio vaidmens kuriant kuo nuoseklesnės veiklos koordinavimo su kitomis pasienyje veikiančiomis institucijomis priemones („vieno langelio“ principas); 4) tobulinant bendradarbiavimo ir konsultavimosi su įmonėmis procedūras; 5) stiprinant tarptautinį bendradarbiavimą arba tarpusavio administracinę pagalbą muitinės klausimais sudarant atitinkamus susitarimus su trečiosiomis šalimis ir aktyviau dalyvaujant tarptautiniuose forumuose, skirtuose tarptautinės teisės klausimams arba tarptautinio pobūdžio sprendimams (pvz., dėl embargo, aplinkosaugos susitarimų, susitarimų dėl intelektinės nuosavybės teisių) aptarti.

Šaltinis: sudaryta autorės.

identifikuojamas vienetas. Tai kompleksiška struktūra, sudaryta iš įvairiems prekybos ir pramonės segmentams atstovaujančių operacijų vykdytojų.

1.1.2. Lietuvos muitinės veikla užtikrinant finansinių interesų apsaugą

Lietuvos Respublikos muitinė yra institucija, prisidedanti prie tarptautinės prekybos grandinės saugumo užtikrinimo, siekdama išlaikyti deramą pusiausvyrą tarp muitinio tikrinimo ir teisėtos prekybos palengvinimo, grindžiamų partnerystės ir verslo skatinimo principais.

Atsižvelgdama į muitinės veikla suinteresuotų šalių poreikius bei lūkesčius ir siekdama tobulinti savo veiklą bei organizacijos vadybos sistemą, Lietuvos Respublikos muitinė nustatė savo veiklos kryptis, kurios atsispindi veiklos strategijoje (Lietuvos Respublikos muitinės veiklos strategija 2011–2015 metams, 2010). Tai veiklos gairės – kelias į modernesnę XXI amžiaus Lietuvos Respublikos muitinę.

Muitinės strateginio veiklos plano uždaviniai nustatyti atsižvelgiant į Penkioliktosios Lietuvos Respublikos Vyriausybės programą (2008), Valstybės ilgalaikės raidos strategiją (2002), Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 450/2008, nustatantį modernizuotą Bendrijos muitinės kodeksą, Europos Parlamento ir Tarybos sprendimą Nr. 70/2008/EB dėl nepopierinės muitinės ir verslo aplinkos, Europos Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinio direktorato (*TAXUD*) 2007 m. dokumentą „Muitinės vaidmuo ateityje“ (angl. *The Future Role of Customs, Final Report, working document TAXUD 1434/2007*), Europos Komisijos komunikatą Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl ES Muitų sąjungos raidos strategijos (2008), kitus Europos Komisijos reglamentus dėl Bendrijos muitinės kodekso nuostatų įgyvendinimo ir ES institucijų dokumentus dėl Muitų sąjungos strategijos ir muitinės vaidmens, Lietuvos verslo visuomenės poreikius ir lūkesčius, susijusius su muitinės, kaip paslaugų teikėjos, veikla.

Pagrindinis Lietuvos Respublikos muitinės strateginis tikslas – rinkos ir visuomenės apsauga užsienio prekybos srityje, įgyvendinant Europos Bendrijos muitų ir prekybos politiką. Šiam tikslui pasiekti vienas iš pagrindinių uždavinių yra įgyvendinti priemonės, susijusias su tarptautinės prekybos grandinės saugos ir saugumo užtikrinimu, kontrabandos, organizuoto nusikalstamumo ir korupcijos, terorizmo, kitos nusikalstamos veikos užkardymu.

Galimybę įgyvendinti visuomenės saugos ir saugumo iniciatyvas, teisinius pagrindus suteikė Modernizuotas muitinės kodeksas (2008). Lietuvos Respublikos muitinėje pradėjo veikti nauja Muitinės deklaracijų apdorojimo

sistema, Muitinės kriminalinei tarnybai perduotas centrinis rizikos profilio valdymas. Įgyvendinama muitinės veiklos politika įpareigoja nuolat gerinti veiklą, vis daugiau dėmesio skirti stiprinant partnerystę su verslo visuomene.

Lietuvos muitinė ES gyvenimo ritmu siekia pertvarkyti įprastą muitinės ir verslo aplinką į nepopierinę, naujoje teisinėje aplinkoje įgyvendindama Elektroninės muitinės iniciatyvą (Europos Parlamento ir Tarybos sprendimas Nr. 70/2008/EB dėl nepopierinės muitinės ir verslo aplinkos), gerinti ekonominių operacijų vykdytojų ir kitų asmenų aptarnavimo kokybę, mažinti jiems administracinę naštą, optimizuoti muitinės veiklos procesus ir racionaliau naudoti žmogiškuosius ir finansinius išteklius muitinės funkcijoms vykdyti.

Lietuvos muitinė yra valstybės institucija, įgyvendinanti Lietuvos Respublikos muitinės įstatyme (2004) numatytas funkcijas. Pagrindinės Lietuvos muitinės funkcijos yra šios: 1) muitinės priežiūros priemonėmis užtikrinti muitų teisės aktų įgyvendinimą, 2) administruoti importo ir eksporto muitus ir kitus muitinės administruojamus importo ir eksporto mokesčius, 3) kontroliuoti bendrojo muitų tarifo, muitų ir kitų muitinės administruojamų mokesčių bei jų lengvatų, taip pat muitų teisės aktais nustatytų importo, eksporto ir tranzito draudimų bei apribojimų taikymą, 4) atlikti muitų teisės aktų pažeidimų prevenciją ir tyrimą, 5) taikyti Lietuvos Respublikos operatyvinės veiklos įstatymu nustatytus operatyvinius veiksmus bei naudoti operatyvinės veiklos priemones su muitinės veikla susijusioms nusikalstamoms veikoms nustatyti ir atlikti šių veikų ikiteisminį tyrimą, 6) tvarkyti prekių importo ir eksporto bei prekybos su kitomis ES valstybėmis narėmis statistiką, 7) tikrinti Lietuvos Respublikos muitų teritorijoje savo veiklą vykdančių asmenų ūkinę komercinę veiklą, jos apskaitą, su muitų teisės aktų taikymu susijusią finansinę atskaitomybę.

Lietuvos muitinės organizacinė struktūra pateikta 3 priede. Lietuvos Respublikos muitinės sistemą sudaro Muitinės departamentas, Muitinės kriminalinė tarnyba, Muitinės informacinių sistemų centras, Muitinės laboratorija, Muitinės mokymo centras, nuo 2010 m. liepos 1 d. trys teritorinės

muitinės ir 40 muitinės postų. 2010 m. gruodžio 31 d. duomenimis, Lietuvos Respublikos muitinėje pagal darbo sutartį dirbo 2 464 pareigūnai ir darbuotojai. Muitinės sistemoje 94,4 proc. pareigūnų turi aukštąjį universitetinį išsilavinimą, 1,4 proc. – aukštąjį neuniversitetinį, 4,1 proc. – aukštesnįjį ir 0,1 proc. – vidurinį išsilavinimą (Muitinės departamento 2010 m. veiklos ataskaita, 2011).

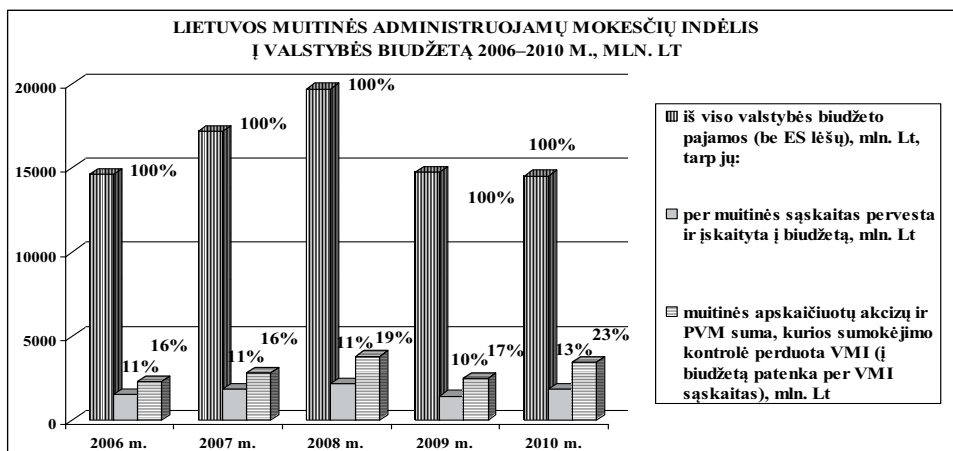
Lietuvos Respublikos muitinės administruojamų valstybės biudžeto pajamų surinkimas susijęs su užsienio prekybos pokyčiais. Pajamos iš muitinės administruojamų mokesčių priklauso nuo muitais ir kitais importo mokesčiais apmokestintų prekių importo apimties, mokesčių tarifų, tam tikrų prekių grupių dominavimo bendrojoje importuojamų prekių struktūroje ir mokesčių mokėjimo muitinėje specifikos (didžiąją dalį už importuotas prekes apskaičiuotų importo mokesčių muitinė perduoda sumokėjimo kontrolei Valstybinei mokesčių inspekcijai). Privataus sektoriaus aktyvumo nuosmukis ir didėjantis nedarbo lygis atsiliepia biudžeto įplaukoms.

Gilėjant ekonomikos krizei, proporcingai aktyvėja kriminogeniniai procesai. Pastebimas ne tik nusikalstamumo, bet ir šešėlinės ekonomikos, finansinių nusikaltimų, muitinės apgaulės, kontrabandos didėjimas. Siekiama užkirsti kelią sukčiavimui bei piktnaudžiavimui, stiprinama muitinės procedūrų priežiūra ir kontrolė, prekių muitinės vertės, tarifinių ir netarifinių priemonių taikymo kontrolė, plėtojami ūkinės komercinės veiklos patikrinimai.

2010 m. surinkta į valstybės biudžetą bei perduota VMI administruoti 5 mlrd. 297 mln. 544 tūkst. litų mokesčių, iš jų:

- į valstybės biudžetą surinkta 1 mlrd. 851 mln. 109 tūkst. litų muitų, akcizų ir PVM (13 proc. valstybės biudžeto pajamų);
- VMI perduota administruoti 3 mlrd. 446 mln. 435 tūkst. litų akcizų ir PVM (23 proc. valstybės biudžeto pajamų).

Lietuvos muitinės indėlių į valstybės biudžetą rodo 3 paveikslas.



3 pav. Lietuvos muitinės indėlis į valstybės biudžetą

Šaltinis: Muitinės departamento 2010 m. veiklos ataskaita (2011).

Lietuvos muitinė administruoja muitus, akcizus ir pridėtinės vertės mokestį (PVM) už išleidžiamas į laisvą apyvartą importuotas prekes. Didžiausią dalį muitinės administruojamų mokesčių 2010 m. sudarė importo PVM – 85 proc., muitai sudarė 10 proc., akcizai – 5 proc. muitinės įplaukų (2 lentelė).

2 lentelė

Muitinės administruojamų mokesčių surinkimas į valstybės biudžetą pagal mokesčių rūšis 2009 ir 2010 m.

Mokesčių rūšis	2009 m. surinkta (įskaityta)	2010 m. planuota surinkti (įskaityti)	2010 m. surinkta (įskaityta)	2010 m. pokytis, palyginti su 2009 m.		Plano vykdymas	
				+/-	proc.	+/-	proc.
Muitai	177 199	217 640	181 596	4 397	2	-36 044	83
Akcizai	58 895	57 197	99 125	40 230	68	41 928	173
PVM	1 197 541	1 094 612	1 570 389	372 847	31	475 777	143
Iš viso	1 433 636	1 369 449	1 851 109	417 474	29	481 660	135

Šaltinis: Muitinės departamento 2010 m. veiklos ataskaita (2011).

Lietuvos Respublikos muitinė atsakinga už dalies ES biudžeto įplaukų – ES tradicinių nuosavų išteklių – administravimą. 2009 m. Europos Komisijai pervesta 128 mln. 385 tūkst. litų muitų, t. y. 32 proc. (apie 81 mln. litų) mažiau nei 2008 m.

2010 m. Lietuvos muitinė į valstybės biudžetą surinko 181 mln. 596 tūkst. litų muitų, arba 2 proc. (4 mln. 397 tūkst. litų) daugiau negu 2009-aisiais.

3 lentelė

Muitinės kompetencijai priklausantys tradiciniai nuosavi ištekliai, įtraukti į „A“ sąskaitos ataskaitą 2010 m. sausio–lapkričio mėn.

Rodikliai	2009 m. sausio–lapkričio mėn.	2010 m. sausio–lapkričio mėn.	Kaita	
			tūkst. Lt	proc.
Muitų suma, mokėtina EK	116310	122785	6 475	6
Administravimo išlaidoms Lietuvos Respublikai liekanti suma	38770	40928	2 158	
Iš viso	155 080	163 713	8 633	

Šaltinis: Muitinės departamento 2010 m. veiklos ataskaita (2011).

2009 m. gruodžio–2010 m. lapkričio mėn., palyginti su atitinkamu praėjusiu laikotarpiu, išleistoms į laisvą apyvartą apmokestintoms prekėms muitinio įforminimo metu apskaičiuoti importo muitai padidėjo apie 3 mln. 970 tūkst. litų (3 lentelė). Muitų surinkimą lemia muitais apmokestinamų prekių importo apimtis ir už ją apskaičiuoti importo muitai.

1.1.3. Muitinės procedūros ir jų įtaka verslo procesams

Kiekvienos šalies ekonomikai įtaką daro vykdoma tarptautinė prekyba, kurios apimtys priklauso nuo logistinių operacijų efektyvumo – nuo logistinio proceso modeliavimo ir valdymo, kuriuo kontroliuojami prekių srautai, kertantys valstybines sienas. Prekių gabenimo pasauliniu mastu procesas yra ilgas ir sudėtingas. Kiekviena prekybinė operacija apima daugiau kaip 25 skirtingus dalyvius. Be to, kompanijos tarptautinėje prekyboje susiduria su daugeliu barjerų, įskaitant dokumentinius reikalavimus, transportavimo

režimus, informacijos apdorojimą ir įvairių taisyklių reglamentavimą. Pavyzdžiui, įprastinė sienų kirtimo operacija gali apimti 35 dokumentų pildymą bei pateikimą, bendravimą su 25 dalyviais ir daugiau kaip 600 teisės ir 500 prekybos taisyklių bei susitarimų laikymąsi. Deja, daugelyje išsivysčiusių šalių muitinės procedūros ir tikrinimo laikas yra „labai sunkūs“ logistiniai barjerai (Nollet ir kt., 1994; Myers ir kt., 1996; Carter ir kt., 1997; Pearson ir kt., 1998; Haughton ir Desmeules, 2001; Cassidy, 2003). Muitinės atliekamas prekių tikrinimas gali trukti dienomis ar mėnesiais. Visa tai trukdo prekių srautų judėjimui. Kitaip sakant, nepaisant prekybos liberalizavimo daugelyje išsivysčiusių šalių, aukštas neapibrėžtumo lygis yra toliau priskirtinas muitinės kontrolei (Nollet ir kt., 1994; Gutierrez ir Hintsas, 2006).

Į ES muitų teritoriją iš trečiųjų šalių įvežtos prekės, kol nėra išleistos į laisvą apyvartą, yra muitinės prižiūrimos ir atliekama muitinės kontrolė, nes nesumokėti už prekes nustatyti importo mokesčiai ir neįvykdyti tų prekių išleidimo į ES vidaus rinką reikalavimai. Todėl disponavimo tokiomis prekėmis laisvė apribojama sudarant sąlygas muitinei jas prižiūrėti ir užtikrinant, kad prekės be muitinės leidimo nepateks į vidaus rinką, padarydamos žalos sąžiningai konkurencijai ir valstybės narės arba ES finansiniams interesams.

Disponavimo muitinės prižiūrimomis prekėmis apribojimai priklauso nuo daugelio veiksnių: prekių rūšies ir savybių, prekių paskirties, prekių kilmės šalies, veiksmų, kuriuos norima su prekėmis atlikti, ir kt. Tam, kad prekėmis disponuojančiam asmeniui ir muitinei būtų aišku, kaip galima disponuoti prekėmis priklausomai nuo jų paskirties ir kitų veiksnių, nustatytos prekėms taikytinos muitinės procedūros (Bendrijos muitinės kodeksas, 1992). Verslo įmonės gali vykdyti šias muitinės procedūras: 1) išleidimą į laisvą apyvartą, 2) tranzitą, 3) muitinį sandėliavimą, 4) laikinąjį įvežimą perdirbti, 5) muitinės prižiūrimą perdirbimą, 6) laikinąjį įvežimą, 7) laikinąjį išvežimą perdirbti, 8) eksportą. Muitų teisės aktuose numatytos muitinės procedūros ir jų aprašymai pateikti 4 priede.

Muitinės procedūrų įvairovę lemia prekių gamybos, perdirbimo, prekybos ir transportavimo ypatumai. Svarbu, kad prekėmis disponuojantis asmuo, pasirinkdamas tinkamą muitinės procedūrą, galėtų mokėti už prekes nustatytus importo mokesčius tik tada, kai prekės patenka į vidaus rinką ir gali būti vartojamos.

Deklaruojant prekes visoms išvardytoms muitinės procedūroms pateikiamas nustatyta tvarka užpildytas Bendrasis administracinis dokumentas (angl. *Single Administrative Document*), buvo įvestas įsigaliojus Europos Bendrijos ir Europos laisvosios prekybos asociacijos (ELPA) šalių Konvencijai dėl prekybos prekėmis formalumų supaprastinimo. Sudarant šią konvenciją buvo siekiama suvienodinti valstybių taikomų muitinės deklaracijų blankų formas, sudaryti sąlygas jas taikyti plačiau (ne vienoje valstybėje ir ne tik muitinės reikmėms), vartoti daugiau užkoduotos informacijos, tinkamos apdoroti automatinio duomenų apdorojimo priemonėmis, ir atsisakyti daugelio papildomų dokumentų, perkeltiant jų duomenis į Bendrąjį administracinį dokumentą. Šios konvencijos susitariančios šalys Bendrąjį administracinį dokumentą pradėjo taikyti nuo 1988 m. Lietuvoje šis dokumentas imtas taikyti 1995 m. ir pakeitė iki to laiko naudotą krovinio deklaraciją. Šiuo metu baigiama įgyvendinti Bendrojo administracinio dokumento taikymo reforma (didžioji dalis ES valstybių narių, įskaitant Lietuvą, ją jau įgyvendino), kuria siekta sumažinti jame pateikiamos informacijos kiekį, paliekant tik tą informaciją, kuri tikrai būtina, dar didesnę dalį dokumente pateikiamos informacijos standartizuoti ir užkoduoti. Tai susiję su informacinių technologijų plėtra, duomenų mainais tarp valstybių ir elektroninės muitinės projekto įgyvendinimu.

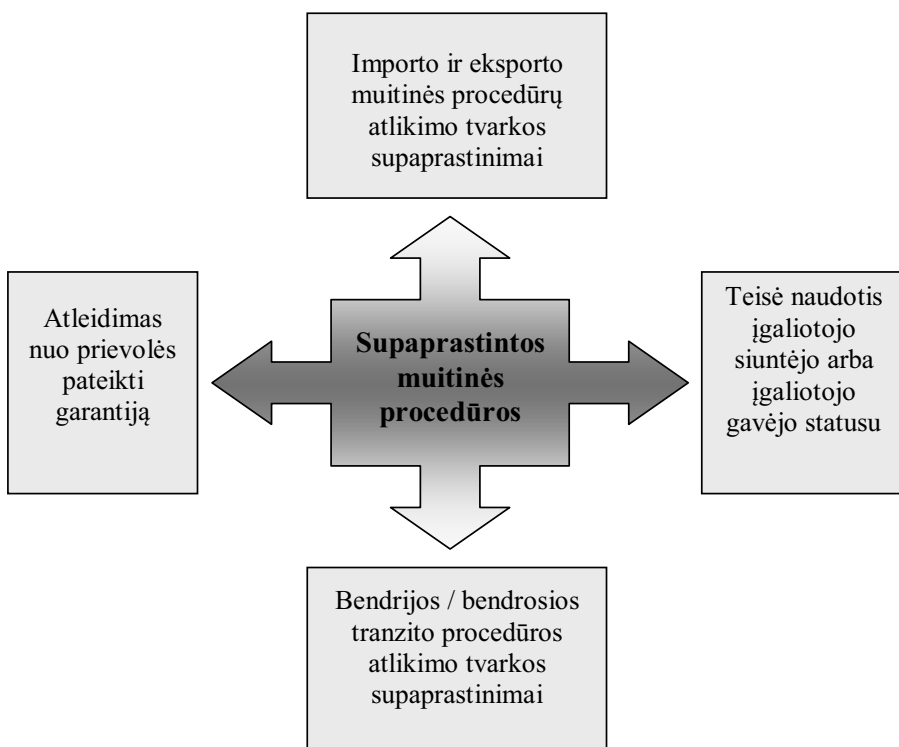
Prekės į Bendrijos muitų teritoriją gali būti įvežamos tik per pasienio kontrolės punktus, įskaitant veikiančius oro arba jūrų uostuose. Vadovaujantis Bendrijos muitinės kodeksu (1992), į Bendrijos muitų teritoriją įvežtos prekės nuo jų įvežimo momento yra muitinės prižiūrimos ir, vadovaujantis galiojančiais teisės aktais, gali būti muitinės tikrinamos.

Prekės lieka muitinės prižiūrimos tiek laiko, kiek reikia jų turimam Bendrijos prekių muitiniam statusui nustatyti, šiam statusui įgyti arba prekėms iš Bendrijos muitų teritorijos išgabenti ar sunaikinti.

M. Engman, 2005 m. tyrinėjęs prekybos supaprastinimo galimą poveikį ekonomikai, kaip vieną tarptautinės prekybos trukdžių įvardijo ilgą muitinės procedūrų įforminimo laiką. J. S. Wilson, C. L. Mann ir T. Otsuki (2004), remdamiesi 75 šalyse atliktų tyrimų medžiaga, teigė, kad muitinių veiklos optimizavimas gali padidinti prekių srautus vidutiniškai iki 140 mlrd. dolerių. Išsivysčiusiose ekonomikos šalyse muitinės procedūrų įforminimo laikas yra trumpesnis: Kanadoje įforminant importo procedūrą užtrunkama vidutiniškai 0,75 val., Ispanijoje – 4 val., Graikijoje – 0,5 val., Prancūzijoje – 0,23 val. Besivystančios ekonomikos šalių muitinėse sugaištamasis laikas gerokai ilgesnis: Nigerijoje – 18 dienų, Etiopijoje – 14 dienų, Mozambike – 12 dienų, Indijoje, Bolivijoje, Kenijoje – 7 dienos ir pan. (Engman, 2005).

Vienas iš ES muitinės strateginių tikslų, nurodytų Komisijos komunikate Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl Muitų sąjungos raidos strategijos (2008), yra teisėtos prekybos supaprastinimas. Modernizuojant muitinės darbo metodus, verslo sektorius tikisi verslo sąlygų palengvinimo, muitinės procedūrų supaprastinimo. Tai leistų verslui sumažinti išlaidas bei sutrumpėtų sienos kirtimo laikas, nes punktualiau ir greičiau judėtų transportas, o supaprastinta procedūra atpigintų dokumentų įforminimo išlaidas.

Dabartiniu metu Lietuvos muitinė, skatindama teisėtą prekybą, verslui gali pasiūlyti supaprastintas muitinės procedūras, kurios yra nurodytos Supaprastintų procedūrų taikymo taisyklėse (2010). Supaprastintos procedūros taikomos vadovaujantis 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, nuostatomis su naujausiais pakeitimais, padarytais 2010 m. gegužės 20 d. Komisijos reglamentu (ES) Nr. 430/2010 (4 pav.).



4 pav. Supaprastintų muitinės procedūrų rūšys

Šaltinis: parengta autorės.

Importo ir eksporto muitinės procedūrų atlikimo tvarkos supaprastinimai. Verslo įmonės, turinčios muitinės leidimą, gali naudotis šiais importo ir eksporto muitinės procedūrų atlikimo tvarkos supaprastinimais:

- taikyti deklaracijų, kuriose nenurodyta tam tikra informacija, pateikimo procedūrą;
- taikyti supaprastinto deklaravimo procedūrą;
- taikyti procedūrą, įforminamą asmens pageidaujamoje vietoje.

Taikant *deklaracijų, kuriose nenurodyta tam tikra informacija, pateikimo procedūrą*, verslo įmonei leidžiama pateikti muitinės deklaraciją, kurioje pateikti ne visi duomenys, privalomi pateikti taikant įprastines muitinės procedūras. Be to, leidžiama nepateikti dalies muitiniam tikrinimui privalomų dokumentų. Muitinės deklaracijoje nepateikti duomenys ir kartu su ja

nepateikti dokumentai muitinei turi būti pateikti vėliau – per muitinį įforminimą atlikusio muitinės pareigūno nurodytą terminą.

Taikant *supaprastinto deklaravimo procedūrą* verslo įmonei vietoj įprastinės muitinės deklaracijos leidžiama pateikti supaprastintą deklaraciją, kuria gali būti nustatytos formos elektroninis pranešimas, kuriame pateikti muitiniam tikrinimui ir įforminimui reikalingi duomenys, arba važtaraštis, sąskaita arba kitas verslo ar administracinis dokumentas. Be to, leidžiama nepateikti dalies muitiniam tikrinimui privalomų dokumentų. Papildoma eksporto arba importo deklaracija bei dokumentai, kurie nebuvo pateikti kartu su supaprastinta deklaracija, muitinei turi būti pristatyti vėliau: jeigu asmuo turi vienkartinį leidimą – per muitinį įforminimą atlikusio muitinės pareigūno nurodytą terminą, o jeigu asmuo turi ilgalaikį leidimą – per sutartyje su muitine nurodytą terminą.

Taikant *procedūrą, įforminamą asmens pageidaujamoje vietoje*, verslo įmonei, kuriai išduotas leidimas ją taikyti, suteikiama teisė bendradarbiaujant su muitine pačiai įforminti muitinės procedūras eksportuojamoms arba importuojamoms prekėms verslo pageidaujamoje vietoje (prekių pakrovimo, iškrovimo arba perkrovimo į kitą transporto priemonę vietoje, kurioje prekes galima patikrinti, ir pan.), nepateikiant numatomų eksportuoti arba importuoti prekių ir dokumentų muitinei.

Bendrijos / bendrosios tranzito procedūros atlikimo tvarkos supaprastinimai. Vykdytojas, turintis muitinės leidimą, gali naudotis šiais pagrindiniais Bendrijos / bendrosios tranzito procedūros atlikimo tvarkos supaprastinimais:

- naudotis bendrąja garantija arba atleidimu nuo prievolės pateikti garantiją,
- naudotis įgaliotojo siuntėjo statusu,
- naudotis įgaliotojo gavėjo statusu.

Teisė naudotis supaprastinimais gali būti suteikiama Bendrijoje įsteigtiems asmenims, kurie reguliariai atlieka Bendrijos / bendrąsias tranzito procedūras arba, muitinės žiniomis, yra pajėgūs vykdyti su šiomis

procedūromis susijusius įsipareigojimus, nėra padarę reikšmingų ar kartotinių muitų ar mokesčių teisės aktų pažeidimų.

Leidimas naudotis supaprastinimais išduodamas tik tuo atveju, jeigu muitinė gali užtikrinti supaprastinimo priežiūrą ir kontrolę, muitinės administracinių priemonių išlaidos nėra neproporcingai didelės, palyginti su vykdytojo nauda, – vykdytojas tvarko apskaitos dokumentus, padedančius muitinei atlikti veiksmingą kontrolę.

Atleidimas nuo prievolės pateikti garantiją. Vykdytojas, turintis leidimą naudotis bendrąja garantija ir pateikęs leidimą išdavusiai teritorinei muitinei banko įstaigos arba draudimo įmonės išduotą bendrosios garantijos dokumentą arba turintis leidimą, atleidžiantį jį nuo prievolės pateikti garantiją, atleidžiamas nuo prievolės teikti muitinei vienkartinės garantijas, jeigu vykdant tranzito operacijas prisiimtų ir neįvykdytų įsipareigojimų suma nėra didesnė už muitinės nustatytą referencinį dydį (potencialią galinčių atsirasti mokestinių prievolių sumą).

Teisė naudotis įgaliotojo siuntėjo arba įgaliotojo gavėjo statusu. Vykdytojui, kuriam išduotas leidimas naudotis įgaliotojo siuntėjo statusu, suteikiama teisė pačiam įforminti T1 ir T2 procedūras, išsiunčiant prekes iš leidime nurodytos vietos, nepateikiant prekių ir dokumentų išvykimo muitinės įstaigai.

Vykdytojui, kuriam išduotas leidimas naudotis įgaliotojo gavėjo statusu, suteikiama teisė pačiam įforminti T1 arba T2 procedūrų pabaigą gaunant prekes, atgabentas taikant šias procedūras, leidime nurodytoje vietoje, nepateikiant prekių ir jas lydėjusių dokumentų paskirties muitinės įstaigai.

Detali procedūrų, atliekamų naudojantis įgaliotojo siuntėjo arba įgaliotojo gavėjo statusu, taikymo ir kontrolės tvarka nustatoma vykdytojo ir leidimą išdavusios teritorinės muitinės sutartimi.

Verslo įmonės, siekdamos gauti daugiau muitinės procedūrų supaprastinimų, nuo 2008 m. sausio 1 d. gali kreiptis į muitinę dėl įgaliotųjų ekonominių operacijų vykdytojų (angl. *Authorised Economic Operator (AEO)*) statuso suteikimo. Šio statuso turėtojams suteikiamos papildomos muitinės

formalumą lengvatos. Šiuo procesu muitinė siekia sudaryti palankesnes sąlygas teisėtam verslui. AEO statusas suteikiamas patikimoms verslo įmonėms, kurios atitinka nustatytus kriterijus.

Muitinė turi vykdyti savo veiklą taip, kad užtikrintų tarptautinės prekybos sąlygų supaprastinimą bei veiksmingą muitinės kontrolę. Viena iš efektyvios muitinės kontrolės priemonių yra muitinės auditas. Muitinės audito metodais grįsta kontrolė užtikrina didesnes kovos su pažeidimais galimybes ir, atliekant didžiąją dalį tikrinimų įmonių buveinėse, užtikrinamas greitesnis prekių srautų judėjimas ties išorine ES siena. Taip tobulindama savo veiklą muitinė padeda stiprinti ES verslo įmonių konkurencingumą pasaulio rinkose ir kartu skiria muitinės išteklius ten, kur jų labiausiai reikia.

1.2. Muitinės auditas kaip priemonė verslo įmonių veiklos vertinimui

1.2.1. Muitinės auditas ir jo vieta audito sistemoje

Mokslinėje literatūroje randamos finansinio, veiklos, valdymo, konstitucinio, valstybinio, socialinio, informacinių sistemų, kokybės ir kitos audito rūšys, bet muitinės auditas niekur nėra minimas. Darbo autorei nepavyko rasti apie muitinės auditą bei jo veiklą parašytų darbų, todėl galima konstatuoti, jog mokslinėje literatūroje ši tema dar nenagrinėta.

Kai kurie autoriai bandė auditą glaudžiau sieti su finansine apskaita. T. Burnas ir H. Hendriksenas (1972) teigė, jog auditas yra finansinės apskaitos rūšis. R. Kopelandas, P. Dašeris ir D. Davisonas (1980) akcentavo, kad finansinė apskaita – pagrindinis audito informacinis šaltinis. Tačiau ne visada galima vadovautis šiais teiginiais. Tai priklauso nuo to, kokios rūšies auditas ir koku tikslu jis atliekamas, pavyzdžiui, muitinės auditui gali būti daug aktualesnių vertinimo sričių negu įmonės finansinė apskaita.

Neretai auditas apibūdinamas kaip procesas, turintis proceso skirtingų ypatybių. D. Robertsonas (1993) rašė, kad auditas yra procesas, sumažinantis informacinę vartotojų riziką. D. Teiloro ir G. Glezeno (1988) teigimu, auditas – sisteminis procesas, objektyviai įvertinantis ekonominius įvykius. V. Lakis

(2009) bendroju požiūriu auditą apibrėžia kaip finansinės ir nefinansinės informacijos, apskaitos ir finansinės atskaitomybės patikrinimą ir nuomonės apie juos pareiškimą. J. Mackevičius (1999) priėjo prie išvados, kad audito apibrėžimo problema dar nėra išspręsta: daugelis apibrėžimų pernelyg sudėtingi, aprėpia įvairius audito proceso aspektus. Mokslinėje literatūroje nėra vienintelio nusistovėjusio audito sąvokos apibrėžimo. D. Daujotaitė (2006), apibendrinama pateiktus audito apibrėžimus, teigė, kad auditas – tai objektyvus įrodymų rinkimo, sisteminimo ir įvertinimo procesas. Kiti autoriai, nagrinėdami auditą kaip procesą, pabrėžia jo dinamiškumą, sudėtingumą ir kryptingumą, jį apibrėžia kaip procesą, suvokiamą kaip logiškai išbaigtą grandinę, vienų ar kitų nuosekliai sekančių tam tikrų veiksmų ir operacijų visumą (Katkus, 1999). Auditas apibūdinamas kaip procesas, kurio metu gaunami, kaupiami, gvildenami ir vertinami objektyvūs duomenys apie ekonominius veiksmus bei įvykius ir nustatoma, ar jie atitinka tam tikrą kriterijų lygmenį, ar jo neatitinka, o rezultatas teikiamas tos informacijos vartotojams (Rupeikienė, 2005).

Kalbant apie auditą plačiąja prasme, jis dažnai apibūdinamas kaip procesas, kurio metu gaunami, kaupiami, gvildenami ir vertinami objektyvūs duomenys apie ekonominius veiksmus bei įvykius ir nustatoma, ar jie atitinka tam tikrą kriterijų lygmenį, ar neatitinka. Reikia pabrėžti, kad tai yra labai sudėtingas, visa apimantis procesas, kuriam įtakos turi daugelis veiksnių. Lietuvos Respublikos audito įstatyme (2008) pateikiamas toks finansinio audito apibrėžimas: „Finansinių ataskaitų auditas – nepriklausomas audituojamos įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvados pateikimas vadovaujantis teisės aktu, reglamentuojančių finansinių ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais.”

Vertinant muitinės auditą kaip procesą, reikėtų pritarti D. Teiloro ir G. Glezeno (1988) sisteminiam požiūriui ir tai suprasti kaip nuosekliai sekančių tam tikrų veiksmų ir operacijų visumą. *Muitinės auditą* galima apibrėžti kaip procesą, kuris leidžia muitinės pareigūnams atlikti ūkio subjekto veiklos vertinimą: 1) tikrinant muitinės deklaracijose esančios informacijos

teisingumą, ūkio subjekto apskaitos dokumentus ir registrus, verslo sistemas ir visus svarbius muitinei komercinius duomenis, kuriuos turi įmonės (asmenys), tiesiogiai ar netiesiogiai susijusios su vykdytomis muitinės procedūromis, 2) nustatant tam tikrų kriterijų atitikimą.

Teisinius muitinės audito pagrindus reglamentuoja Bendrijos muitinės kodeksas (1992) ir Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas (2004). Lietuvos Respublikos muitinės įstatyme muitinės audito funkcija įvardijama kaip asmenų ūkinės ir komercinės veiklos tikrinimai. Tačiau toks apibrėžimas nevisiškai atitinka šios veiklos pobūdį, nes muitinės kontrolės procese asmenų tikrinimus atlieka ir kiti muitinės struktūriniai padaliniai: Muitinės procedūrų, Muitinio įvertinimo, Tarifų skyriai, Muitinės kriminalinė tarnyba. Šių skyrių atliekami tikrinimai yra siauresnio pobūdžio, tikrinama mažiau sričių, kartais netgi tikrinama viena sritis, o atliekant asmenų ūkinės ir komercinės veiklos tikrinimus gali būti tikrinami muitinės procedūrų, muitinio įvertinimo, prekių klasifikavimo, prekių kilmės klausimai, įmonių ūkinė ir komercinė veikla (tarpautiniai kontraktai, prekių judėjimo dokumentai, prekių bei žaliavų sąskaitos faktūros, gamybinės patalpos bei turimi įrenginiai, technologiniai procesai, gaminio gamybos kalkuliacijos, atsiskaitymai su tiekėjais ir pirkėjais, kiti apskaitos registrai), taip pat atliekamas ūkio subjektų veiklos vertinimas. Kaip matome, muitinės auditorių tikrinimų sritis gana plati ir jų veikla yra auditinio pobūdžio, todėl šį procesą būtų tikslinga vadinti muitinės auditu. Taip šią veiklą įvardija ir daugelis kitų šalių: Austrijos, Belgijos, Suomijos, Švedijos, Danijos, Latvijos, Moldovos ir kt., muitinių.

Apžvelgę audito proceso vystymosi raidą, galime pastebėti tam tikras tendencijas. Tai pastebėjo ir K. H. Spencer Pickett (2007), teigdamas, kad pastaruoju metu audito procese atsirado naujų dimensijų, keliančių naujus iššūkius auditoriams. Kietąsias (angl. *Hard*) veiklos dimensijas (našumas, produktyvumas, efektyvumas ir kt.) pakeitė minkštosios (angl. *Soft*) veiklos dimensijos (klientų pasitenkinimas, žinių lygis, tarpasmeninio bendravimo įgūdžiai, komunikavimo kokybė ir pan.). Senujų dimensijų pakeitimas naujosiomis atvaizduotas 4 lentelėje.

Audito proceso senosios ir naujosios dimensijos

Senosios dimensijos		Naujosios dimensijos
Kieta kontrolė (angl. Hard Control)	→	Minkšta kontrolė (angl. Soft Control)
Kontrolės vykdymas (angl. Control Evaluation)	→	Savęs įvertinimas (angl. Self-Assessment)
Kontrolė	→	Rizika
Operacijų auditas (angl. Operational Audit)	→	Strategijos auditas (angl. Strategy Audit)
Audito žinios	→	Verslo žinios
Operacijos	→	Procesai
Kontrolės veikla	→	Vadybos kontrolė

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis K. H. Spencer Pickett (2007).

Nuo anksčiau akcentuojamų kontrolės vykdymo, operacijų audito, audito žinių, sandorių kontrolės dimensijų pereita atitinkamai prie savęs įvertinimo, strategijos audito, verslo žinių, procesų ir kt. dimensijų. Šie pokyčiai suformavo naują požiūrį ir maitinės audito srityje. Pastaruoju metu, atliekant verslo įmonių veiklos vertinimą, maitinės audito procese pradėtos naudoti tokios naujosios dimensijos kaip savęs įvertinimas, rizika, verslo žinios.

Maitinės auditas pasižymi tam tikrais savitumais, kurie nevisiškai būdingi auditui plačiąja prasme. Mokslinėje literatūroje maitinės audito sritis iki šiol nebuvo nagrinėta, todėl darbo autorė siekė jį palyginti su dažnai kituose darbuose sutinkamomis trimis pagrindinėmis audito rūšimis – finansiniu, veiklos ir valdymo auditu.

J. Mackevičius (2001) teigė, jog finansinių ataskaitų audito tikslas – nustatyti, ar finansinės ataskaitos parodo įmonės tikrą bei teisingą finansinę būklę ir ar jos sudarytos remiantis bendraisiais apskaitos principais. Finansinio audito turinys yra gana suprantamas ir dėl jo konkretumo, ir dėl finansinės

veiklos griežto reglamentavimo, ir dėl gerai numatyto tos veiklos dokumentavimo (Puškorius, 2004).

Valdymo audito pagrindinis tikslas – patikrinti valdymo metodus ir jų efektyvumą. Veiklos audito svarbiausias tikslas yra įmonės ūkinės gamybinės ar komercinės veiklos tobulinimo galimybių atskleidimas (Mackevičius, 2009). Todėl auditoriai tikrina ne tik visos įmonės, bet ir jos gamybinių bei administracinių padalinių veiklą. Veiklos audito metu įvertinami veiklos rezultatai, nustatoma, ar taupiai buvo naudojami materialiniai, darbo ir finansiniai ištekliai, ieškoma būdų produkcijos gamybai didinti, jos kokybei gerinti bei visų rūšių išlaidoms mažinti. Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (*angl. International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*) veiklos auditą apibrėžia kaip procesą, kurio metu įvertinama, kiek ekonomiškai, efektyviai ir veiksmingai tikrinama organizacija naudoja savo resursus atlikdama jai priskirtas užduotis. Veiklos auditas pačia plačiausia prasme yra valdymo ekonomiško, efektyvumo, veiksmingumo sisteminė analizė bei pasiūlymų, kaip šiuos kriterijus gerinti, rengimas (Puškorius, 2004).

Audito būtinumą lemia rinkos santykiai. Tuomet susiklosto tokios aplinkybės, kuriomis be audito negalima išspręsti kai kurių problemų. Audito svarba ir vaidmuo auga, nes nuolat didėja poreikis turėti tikslią informaciją apie ūkio subjektų veiklą. Auditas yra svarbus rinkos ekonomikos elementas, dėl jo gaunama patikima informacija. Tokių žinių pirmiausia reikia įmonės savininkui, kad galėtų numatyti savo įmonės perspektyvinės plėtros strategiją bei taktiką, pagerinti jos veiklą. Ji būtina ir valstybės institucijoms, kontroliuojančioms ir prižiūrinčioms, kaip ūkio subjektai laikosi mokesčių įstatymų, ar laiku ir teisingai moka mokesčius į valstybės biudžetą.

Audito rūšių apibūdinimai pateikti 5 lentelėje. Pagal funkcinį požymį išskiriamos trys pagrindinės audito rūšys: finansinių ataskaitų, valdymo ir veiklos. Skirtingai nuo finansinių ataskaitų, veiklos ar valdymo audito, *pagrindiniai muitinės audito tikslai* yra šie: 1) patikrinti muitinės deklaracijose įrašytų duomenų tikslumą ir išsamumą, 2) nustatyti importuotojų ir

eksportuotojų bei kitų muitinės įsipareigojimus prisiėmusių asmenų pateiktų duomenų klaidas bei padarytus pažeidimus, kurių pagrindu apskaičiuojami muitai ir kiti mokesčiai, 3) vertinti ūkio subjektų veiklą ir nustatytų reikalavimų atitikimą.

5 lentelė

Audito rūšys ir jų esminės ypatybės

Audito rūšys	Esminės ypatybės
1. Finansinių ataskaitų	Finansinių ir su jomis susijusių dokumentų ir apskaitos registrų tikrumo bei teisingumo tikrinimas ir vertinimas bendraisiais apskaitos principais
2. Valdymo	Įmonės valdymo sistemos efektyvumo, darbo organizavimo metodų, personalo politikos ir veiksmų tyrimas. Ypatingas dėmesys skiriamas įmonės organizacinei valdymo struktūrai įvertinti
3. Veiklos	Įvairių įmonės veiklos sričių nagrinėjimas ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais. Vertinant įmonės veiklą: a) ekonomiškumo požiūriu nustatoma, ar taupiai naudojami ištekliai išlaikant nustatytą produktų ir paslaugų kokybę; b) efektyvumo – faktiniai rezultatai lyginami su turimais ištekliais; c) rezultatyvumo – faktiniai rezultatai lyginami ir vertinami su planuojamais rodikliais
4. Informacinių sistemų	Informacinių sistemų kūrimo ir naudojimo efektyvumo, programinės įrangos, kompiuterių ir kitų informacinių priemonių saugumo tyrimas
5. Projektų (programų)	Projektuose (programose) numatytų tikslų ir sąlygų vykdymo, lėšų pagal paskirtį naudojimo tikrinimas
6. Socialinis	Darbuotojų socialinių sąlygų, užimtumo priemonių, motyvacijų, darbo apsaugos nagrinėjimas
7. Aplinkos	Įmonės išorės aplinkos tyrimas ekologijos požiūriu

Šaltinis: J. Mackevičius (2009).

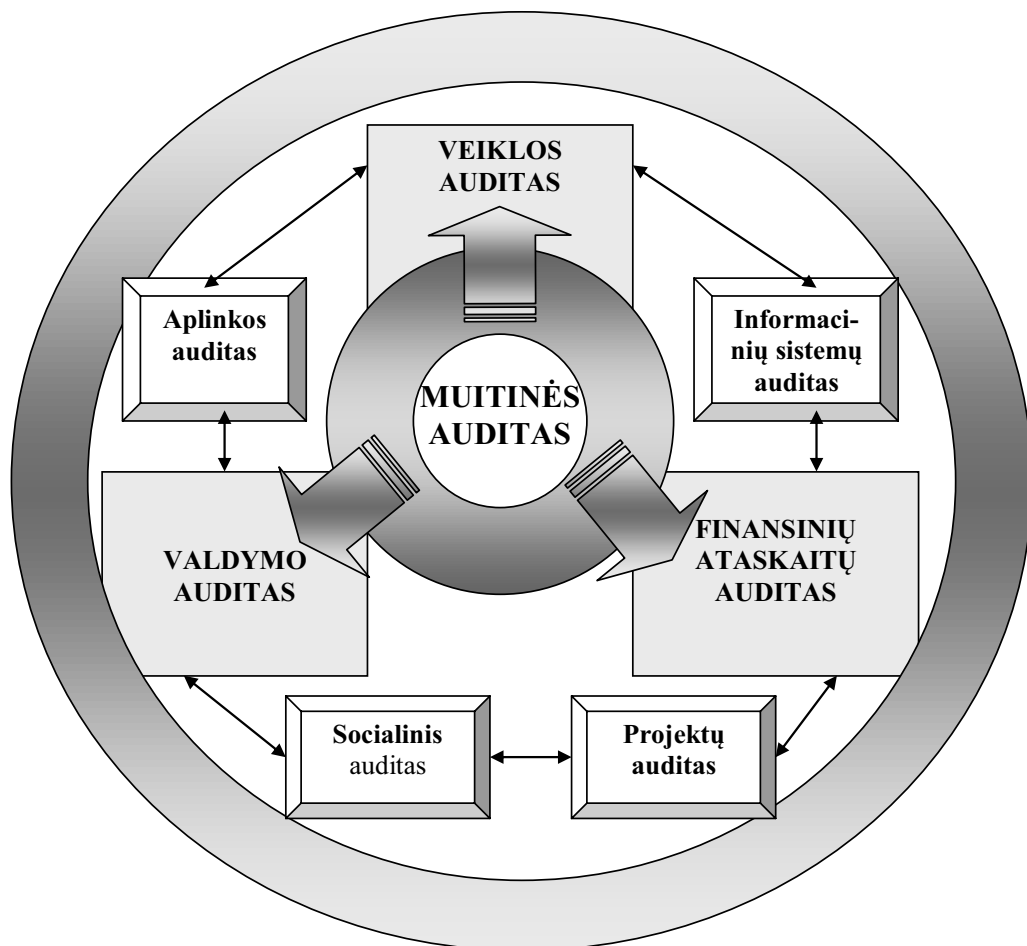
Jeigu panagrinėtume auditorių veiklos sritis, pastebėtume savitų muitinės audito bruožų. *Muitinės auditas*, kitaip nei paminėtos audito rūšys, siekdamas įsitikinti muitinės deklaracijoje nurodytų duomenų tikslumu, po

prekių išleidimo gali patikrinti verslo įmonių su prekių importo, eksporto arba tranzito operacijomis susijusius komercinius, apskaitos dokumentus ir registrus, verslo sistemas ir visus svarbius muitinei komercinius duomenis, kuriuos turi įmonės (asmens), tiesiogiai ar netiesiogiai susijusios su vykdytomis muitinės procedūromis. Taigi muitinės institucija gali įvertinti paskesnes komercines operacijas su šiomis prekėmis – tikrinti kitų įmonių, nevykdančių muitinės procedūrų, veiklą. Muitinė gali nuspręsti atlikti subjekto arba bet kurio kito asmens, tiesiogiai arba netiesiogiai susijusio su atitinkamomis importo arba eksporto deklaracijomis, kontrolę. Šios kontrolės tikslas yra patikrinti subjekto atitikties lygį. Paprastai ši kontrolė taikoma subjektams, kurie vykdo susijusį verslą arba kurie turi susijusių komercinių dokumentų ir duomenų. Jeigu reikia, į šią kontrolę taip pat gali būti įtraukta prekių apžiūra. Taip pat gali būti vertinama ūkio subjekto, pateikusio Muitinės departamentui prašymą suteikti įgaliotojo ekonominio operatoriaus vykdytojo statusą, veikla, siekiant gauti muitinės procedūrų supaprastinimus.

Literatūroje taip pat randamas audito skirstymas pagal apimtį ir atlikėjus. Šiuo atveju dažniausiai auditas gali būti skirstomas į išorinį, vidinį ir valstybinį. Valstybės kontrolė įvardijama kaip aukščiausia valstybės audito tarnyba. Valstybės kontrolė atlieka veiklos auditus, kuriais siekiama audituojamiems subjektams pateikti rekomendacijas, leidžiančias pasiekti, kad valstybės turtas būtų naudojamas taupiai, efektyviai ir rezultatyviai. Vis dėlto galima teigti, kad muitinės auditas taip pat priklauso šiai kategorijai, nes tikrina, kaip ūkio subjektai vykdo muitinės procedūras, ar teisingai prekes deklaruoja muitinės deklaracijose, taiko muitinės veiklą reglamentuojančius teisės aktus, ar laiku ir teisingai sumoka muitus bei kitus mokesčius į valstybės biudžetą ir pan. Muitinė taip pat yra valstybės institucija, todėl muitinės atliekamus įmonių veiklos tikrinimus bei vertinimus reikėtų traktuoti kaip valstybinio audito rūšį.

Muitinės audito vieta audito sistemoje atvaizduota 5 paveiksle. Analizuojant muitinės auditą, svarbu jį apibūdinti ir nustatyti jo ryšį su kitomis audito rūšimis. Galima teigti, jog muitinės auditas turi bendrų bruožų su

kitomis audito rūšimis. Pagal tikrinimo sritį yra artimiausias finansinių ataskaitų auditui, tačiau turi ir veiklos audito bruožų, nes atlieka įmonių ūkinės ir komercinės veiklos tikrinimus.



5 pav. Muitinės audito vieta audito sistemoje

Šaltinis: sudaryta autorės.

Muitinės auditas tikrina, kaip laikomasi Muitinės kodekso bei kitų teisės aktų, reglamentuojančių muitinės veiklą, nuostatų, tai jau būdinga ir valdymo auditui. Todėl galima tvirtinti, kad egzistuoja tarpusavio ryšys tarp muitinės audito ir finansinių ataskaitų, valdymo bei veiklos audito.

Muitinės auditas, turėdamas kiekvienos audito rūšies bendrų bruožų,

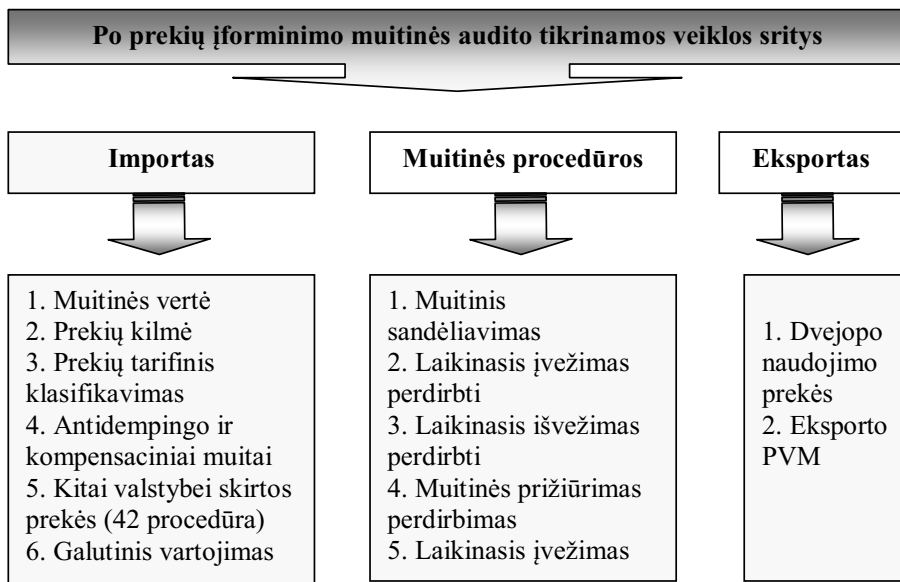
turi ir savo skirtumų: jo kitas atlikimo tikslas, be to, pasižymi specifinėmis savybėmis. Muitinės audito metu tikrinami prekybos ir apskaitos dokumentai bei duomenys, susiję su atitinkamų prekių importu arba eksportu, arba su paskesnėmis jų prekybos operacijomis: atliekamais muitinės sankcionuotais veiksmais (prekių pateikimu muitinės procedūrai įforminti ir muitinės procedūros vykdymu, prekių įvežimu į laisvąją zoną arba padėjimu į laisvąjį sandėlį, reeksportu, sunaikinimu, neatlyginamu perdavimu valstybei), prekių tiekimu į neapmuitinamas parduotuves, laivų ir orlaivių atsargų tiekimu, prekių laikinuoju saugojimu.

Kalbant apie auditą plačiąja prasme, reikia pabrėžti, kad tai yra labai sudėtingas, visa apimantis procesas, kuriam įtakos turi daugelis veiksnių. Kiekvienas auditas remiasi jo metu taikomais vertinimo kriterijais, todėl būtina apžvelgti tokių kriterijų visumą, apibūdinti kiekvieną iš jų, nustatyti tarp jų egzistuojančias sąsajas bei skirtumus, išnagrinėti tų kriterijų apskaičiavimo galimybes bei ypatumus, taikomas metodikas ir kitus aspektus, susijusius su bet kokios veiklos rezultatų vertinimu (Mackevičius, 2001).

Muitinės auditas taiko tik savo veiklai priimtina metodiką, pagal kurią atliekamas įmonių veiklos tikrinimas. Tikrinamos įmonių po prekių įforminimo muitinėje veiklos sritys ir vertinimo objektai yra verslo įmonių vykdytos muitinės procedūros. Muitinės audito vadove (2007) muitinės audito kontrolės sritys suskirstytos į tris skirtingas grupes: importas, muitinės procedūros ir eksportas. Tarp muitinės procedūrų atskirai išskirtos importo ir eksporto kontrolės sritys, kurioms reikia skirti ypatingą dėmesį. Tikrinamų sričių grupės suskirstytos į pogrupius. Todėl muitinės audito tikrinamomis sritimis gali tapti prekių muitinė vertė, prekių klasifikavimas, prekių kilmė, muitų preferencijos ir importo kvotos, antidempingo ir kompensaciniai muitai, muitinės išduoti leidimai, verslo įmonių muitinei pateiktos ataskaitos ir pan. (6 pav.). Atsižvelgiant į rizikos analizės rezultatus, muitinės audito metu tikrinimas gali būti sukoncentruotas į vieną arba daugiau nurodytų sričių.

Muitinės audito metu tikrinamų įmonių veiklos sričių smulkesnės charakteristikos ir tikrinami klausimai pateikti 5 priede. Tai gana specifinės

vertinimo sritys, kurios nėra būdingos nagrinėtoms audito rūšims – finansiniam, veiklos ar valdymo auditui. Pastaruoju metu muitinei pradėjus



6 pav. Verslo įmonių po prekių įforminimo muitinės audito tikrinamos sritys

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Muitinės audito vadovu (2007).

vertinti verslo įmonių, siekiančių gauti įgaliotojo ekonominio operatoriaus vykdytojo statusą, veiklą, muitinės audito tikrinamos sritys prasiplėtė naujomis, pavyzdžiui, įmonės saugos ir saugumo, sritimis.

1.2.2. Lietuvos muitinės audito organizavimas

Lietuvoje muitinės audito atsiradimą lėmė eurointegraciniai procesai. Pirmieji auditai pradėti atlikinėti 1998 m., nors muitinės pareigūnų įmonių veiklos tikrinimai jau egzistavo ir anksčiau, tačiau jo formos nebuvo auditinio pobūdžio. J. Mackevičius (1999), apžvelgdamas audito būtinumo atvejus, tarp jų išskiria ir galimybę įsitikinti įmonės finansinės būklės tikrumu ir jos veiklos

patikimumu. Auditorių išvados apie įmonių vykdomą veiklą reikalingos ir valstybei, kad galėtų priimti sprendimus ekonomikos ir mokesčių srityse.

Muitinės audito veikla muitinei ypač svarbi tapo nuo 2008 m. sausio 1 d. pradėjus vertinti verslo įmonių, kurios siekia gauti įgaliotojo ekonominio operatoriaus vykdytojo statusą, nustatytų kriterijų atitikimą. *Muitinės audito atliekamas verslo įmonių vertinimas ne tik apima bendrąją informaciją apie įmonę, jos finansinius rodiklius, muitų teisės aktų, saugos ir saugumo reikalavimų laikymąsi, bet ir vertina visą tiekimo grandinę.*

Muitinės atliekamas auditas suteikia galimybę, atlikus rizikos analizę, papildomai patikrinti ūkio subjektų vykdytas muitinės procedūras, įsitikinant, ar nebuvo pažeisti muitų teisės aktai. Nustatę pažeidimų muitinės auditoriai turi galimybę papildomai apskaičiuoti muitus bei mokesčius, dėl skolos muitinei atsiradimo skaičiuoti delspinigius ir taikyti baudas, o tai yra papildomos pajamos į Bendrijos biudžetą ir į savo šalies biudžetą. Muitinių administracijų surinkti tarptautinės prekybos mokesčiai daugeliui valstybių yra svarbus pajamų šaltinis.

Europos Komisijos Muitinės strateginėse direktyvose (2008) vienu iš bendrųjų tikslų įvardyta – *išvystyti efektyvią ir veiksmingą audito ir kontrolės po muitinio įforminimo tarnybą, kuri padėtų muitinės administracijai vykdyti savo funkcijas bei palengvinti prekybą, išlaikant pusiausvyrą tarp prekybos palengvinimo bei veiksmingos muitinės kontrolės.*

Muitinės auditą atlieka muitinės pareigūnai, kurių pagrindinės funkcijos atsispindi muitinės misijoje – užtikrinti muitinės administruojamų mokesčių surinkimą, sudaryti palankias sąlygas verslo plėtrai diegiant modernius darbo metodus, užtikrinti rinkos ir visuomenės saugą ir saugumą taikant efektyvią muitinės priežiūrą. Be to, išaugus tarptautinės prekybos apimčiai, dažnai nustatomas ir organizuoto nusikalstamumo ryšys su muitinės pažeidimais, su kuriais kovojant ryškų indėlį atlieka muitinės auditorių vykdoma veikla.

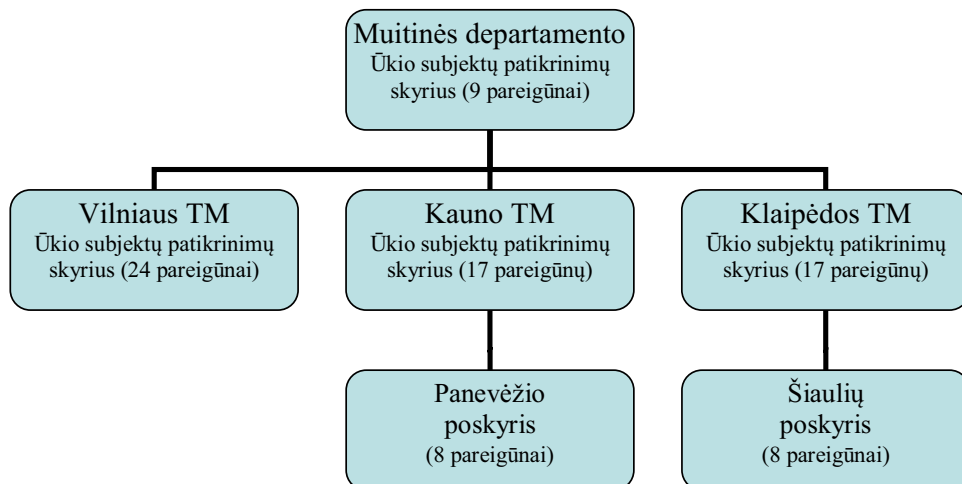
Kintančios aplinkos sąlygos verčia muitinę ieškoti naujų kontrolės metodų. Dabar jau neužtenka fizinio bei dokumentinio prekių, krovinių, transporto priemonių ir kt. tikrinimo, atliekamo išoriniuose muitinės postuose.

Dažnai po muitinio įforminimo papildomą tikrinimą atlieka muitinės auditoriai. Ši muitinės kontrolė pasižymi tuo, kad auditas dažniausiai atliekamas ūkio subjekto patalpose arba patalpose bet kurių kitų asmenų, per jų vykdomą komercinę ir ūkinę veiklą tiesiogiai ar netiesiogiai susijusių su atitinkamų prekių importu arba eksportu, arba su paskesnėmis jų prekybos operacijomis, arba dėl vykdomos komercinės ir ūkinės veiklos turinčių prekybos ir apskaitos dokumentų bei duomenų.

Kiekvienas auditas remiasi jo metu taikomais vertinimo kriterijais. Muitinės audito tikrinamomis įmonių veiklos sritimis ir vertinimo objektais gali tapti prekių muitinė vertė, prekių klasifikavimas, prekių kilmė, vykdytos muitinės procedūros (išleidimas į laisvą apyvartą, laikinasis įvežimas perdirbti, muitinis sandėliavimas ir kt.), muitų preferencijos ir importo kvotos, antidempingo ir kompensaciniai muitai ir pan. (5 priedas). Tai gana specifiniai vertinimo kriterijai, kurie nėra būdingi kitoms audito rūšims.

Lietuvos muitinės audito organizacinė struktūra atvaizduota 7 paveiksle. Įvykus teritorinių muitinių reorganizacijai, nuo 2010 m. liepos 1 d. įsigaliojo nauja muitinės audito organizacinė struktūra. Buvo panaikinti Šiaulių ir Panevėžio teritorinių muitinių Ūkio subjektų patikrinimo skyriai, juos reorganizuojant į Kauno ir Klaipėdos teritorinių muitinių Ūkio subjektų patikrinimų skyriaus poskyrius. Pastarosios teritorinės muitinės savo sudėtyje turi po vieną poskyrį (atitinkamai veikia Šiaulių ir Panevėžio poskyriai).

Dabartiniu metu Lietuvos muitinėje dirba 83 muitinės auditoriai: Muitinės departamente dirba 9 pareigūnai, Vilniaus, Kauno ir Klaipėdos teritorinėse muitinėse – 74 pareigūnai. Suformuota struktūra leidžia įvertinti bendrą audito vykdymo procesą ir užtikrina, kad audito procedūros būtų atliekamos pagal vienodus standartus. Lietuvos muitinė siekia išplėtoti efektyvią ir veiksmingą audito tarnybą, kuri galėtų tinkamai atlikti muitinės



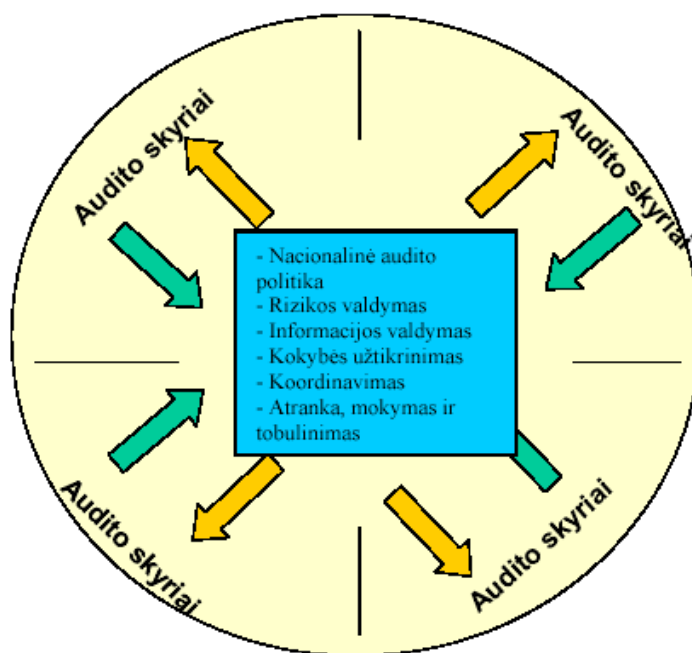
7 pav. Lietuvos mitynės audito organizacinė struktūra

Šaltinis: sudaryta autorės.

kontrolę po mityninio įforminimo ir kuri padėtų mitynės administracijai vykdyti savo funkcijas bei sudaryti palankesnes prekybos sąlygas. Sąveikos tarp Mitynės departamento ir teritorinių mitynių Ūkio subjektų patikrinimų skyriaus schema, parodanti, kaip šie vienetai susijungia į nacionalinę audito strategiją, pavaizduota 8 paveiksle.

Šioje sąveikoje Mitynės departamentas gali būti charakterizuojamas kaip centralizuotas mechanizmas, kuriam būdingos šios funkcijos: 1) nacionalinės audito politikos nustatymas, 2) šiuolaikiškų rizikos valdymo sistemų, kurios užtikrina, kad audito veikla būtų pagrįsta patikima ir efektyvia metodika, formavimas ir taikymas, 3) gaunamos informacijos valdymas ir keitimasis informacija, 4) strategijų, kurios nustato geriausią audito praktiką nacionaliniu arba tarptautiniu mastu, formavimas ir įgyvendinimas, 5) audito vykdymo šalies mastu koordinavimas, 6) auditorių mokymo strategijos formavimas ir plėtojimas. Ši sąveika funkcionuoja per grįžtamąjį ryšį, palaikomą teritorinių mitynių ir Mitynės departamento Ūkio subjektų patikrinimų skyriaus.

Muitinės departamento pareigūnai rengia metodinę medžiagą muitinės vykdomų ūkio subjektų (asmenų) patikrinimų klausimais; planuoja, organizuoja, kontroliuoja ir prireikus atlieka Lietuvos Respublikos muitų teritorijoje savo veiklą vykdančių asmenų patikrinimus; užtikrina muitinės atliekamiems patikrinimams nustatytų kokybės standartų taikymą; nustato mokymų poreikius, užtikrinančius būtinų žinių turėjimą bei gebėjimą vykdyti pareigas, ir teikia siūlymus dėl mokymų organizavimo. Pareigūnų, dirbančių teritorinėse muitinėse, pagrindinė funkcija yra atlikti ūkio subjektų veiklos tikrinimus.



8 pav. Muitinės departamento ir teritorinių muitinių audito skyrių sąveikos schema

Šaltinis: Muitinės audito vadovas (2007).

Lietuvos muitinė, formuodama muitinės audito politiką, nusistato ilgalaikius veiklos prioritetus, tačiau formuojama politika turi atitikti Bendrijos

prioritetus, atsižvelgiant į valstybės narės gebėjimą efektyviai valdyti su muitine susijusias rizikas, taip pat į turimus audito ir kitus muitinės kontrolės išteklius.

Kai kurios šalys, tarp jų JAV, Didžioji Britanija, Vokietija, valstybės įstaigų audito srityje sukaupė daug patirties. JAV jau 1972 m. buvo patvirtinti valstybės įstaigų audito standartai. LR audito įstatymas (2008) reglamentuoja, jog auditas turi būti atliekamas pagal tarptautinius audito standartus. Muitinės veiklos srityje taip pat parengtas muitinės audito standartas – Muitinės audito vadovas (angl. *Customs Audit Guide*). Šis dokumentas buvo parengtas 2007 m. Europos Komisijos sudarytos darbo grupės ir juo vadovaujasi visų šalių narių muitinės auditoriai. Muitinės audito vadovas reglamentuoja muitinės audito proceso organizavimą, valdymą ir patį muitinės audito atlikimą. Šis Europos Komisijos parengtas muitinės audito standartas bei suformuotos ir funkcionuojančios šalių narių nacionalinės muitinės audito struktūros patvirtina muitinės audito egzistencijos faktą.

Svarbus nacionalinės muitinės audito sistemos organizavimo tikslas yra užtikrinti, kad bet kurie ūkio subjektai galėtų tikėtis lygiaverčio vertinimo atliekant auditą. Be kita ko, tai reiškia, kad audito kontrolė turėtų būti organizuota taip, kad auditui atrinkti subjektai būtų vertinami pagal šalies mastu suderintus ir dokumentuotus rizikos kriterijus. Audito metu tikrinami sandoriai taip pat turėtų būti vertinami pagal šiuos nustatytus rizikos kriterijus, todėl parengtos šalies mastu taikytinos procedūros, kurios užtikrintų, kad planuojamas auditas veikiausiai bus nukreiptas į didelės rizikos subjektus ir sandorius, tačiau vidutinės ir atsitiktinės nedidelės rizikos subjektai taip pat bus deramai tikrinami (Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo metodika, 2009).

Muitinės auditas gali būti traktuojamas kaip išankstinis auditas arba auditas išleidus prekes po muitinio įforminimo. Išankstiniam auditui priskiriamas ir įmonių veiklos vertinimas, kai įmonė pateikia prašymą muitinei suteikti jai įgaliojotojo ekonominio operatoriaus vykdytojo statusą ir išduoti AEO sertifikatą (angl. *Authorised Economic Operator*) (Europos Komisijos reglamentas, 2006). Dabartinės muitinės administracijos kontrolę taiko rizikos

valdymo pagrindu, taip pasiekdamos geriausių rezultatų ir optimaliai išnaudodamos išteklius.

Muitinė turi ypač seną funkciją – tikrinti prekių siuntas. Dar XX amžiaus antrojoje pusėje muitinės pareigūnai tikrindavo iki 100 proc. visų deklaruotų prekių. Tačiau didžiuliai prekių srautai ir prekybos globalizacija keičia dabartinės muitinės administracijos vaidmenį. Muitinės pareigūnai nebegali patikrinti kiekvienos muitinės deklaracijos bei krovinio dėl laiko stokos ir didžiulio darbo krūvio. Net jeigu tai būtų įmanoma, nebūtų reikalinga ar pageidautina.

Reikalavimas sudaryti palankesnes sąlygas tarptautinei prekybai, siekiant verslui minimizuoti išlaidas, verčia muitinių administracijas dirbti efektyviau ir ieškoti naujų būdų, kaip modernizuoti savo veiklą bei tobulinti verslo visuomenei teikiamas paslaugas. Tad dėmesį siekiama sutelkti į šiuolaikiškų rizikos analizės metodų ir *muitinės auditu paremtų kontrolės priemonių taikymą* tam, kad būtų sumažintos teisėtos prekybos išlaidos, skirtos užtikrinti muitinės reikalavimų laikymąsi (Walsh, 2006). Tobulindama savo veiklą muitinė padeda stiprinti ES verslo įmonių konkurencingumą pasaulio rinkose ir kartu skiria muitinės išteklius ten, kur jų labiausiai reikia.

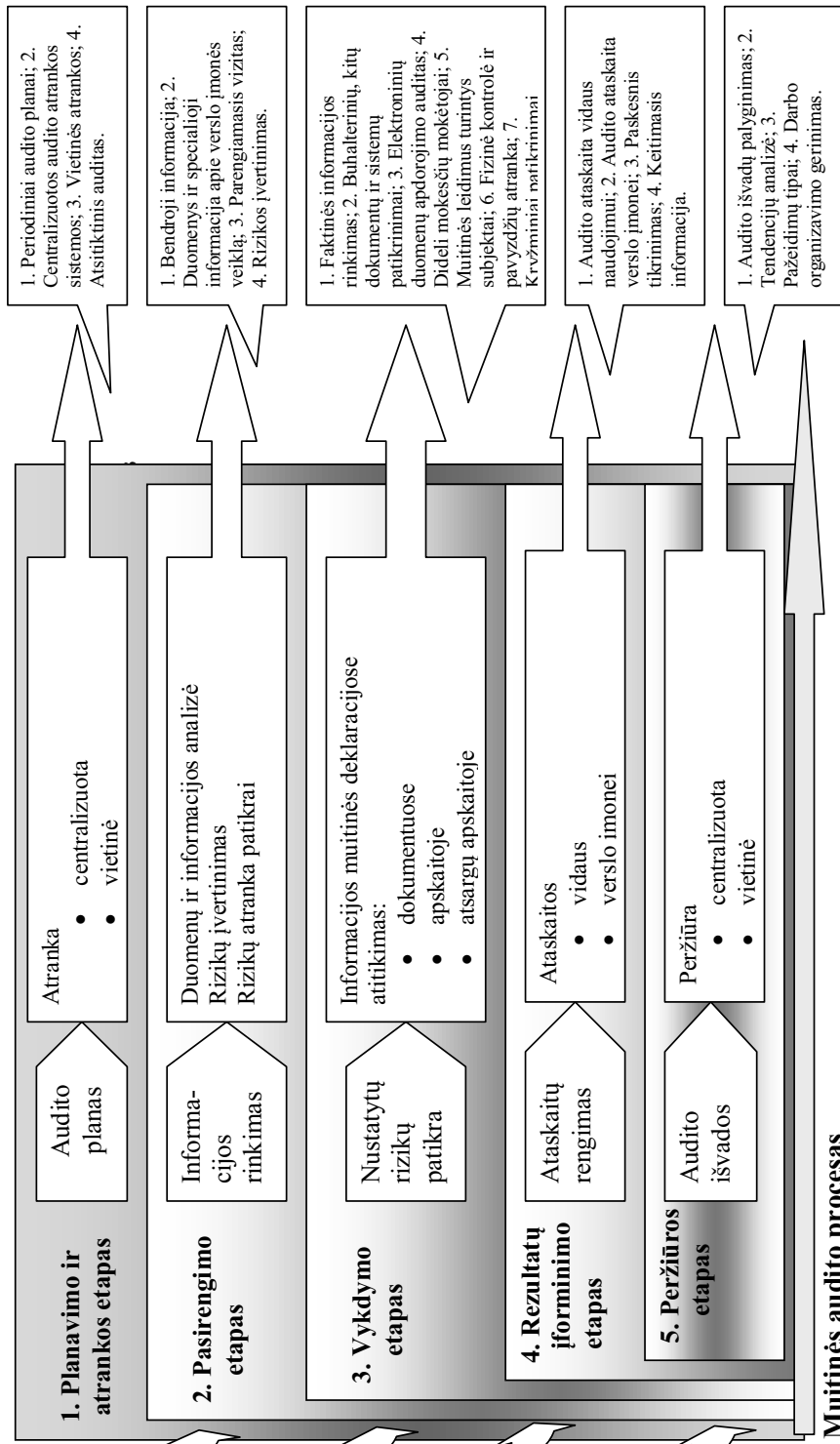
Kintančios aplinkos sąlygos verčia muitinę ieškoti naujų kontrolės metodų. A. Truel (2007), tyrinėjęs su muitinės veiklos valdymu susijusius klausimus, akcentavo, kad muitinių veiklos valdymas yra svarbi rizikos valdymo ir vidaus kontrolės dalis. Dabar jau neužtenka fizinio bei dokumentinio prekių, krovinų, transporto priemonių ir kt. tikrinimo, atliekamo išoriniuose muitinės postuose. Dažnai po muitinio įforminimo papildomą tikrinimą atlieka muitinės auditoriai. Ši muitinės kontrolė pasižymi tuo, kad auditas dažniausiai atliekamas ūkio subjekto patalpose arba patalpose bet kurių kitų asmenų, per jų vykdomą komercinę ir ūkinę veiklą tiesiogiai ar netiesiogiai susijusių su atitinkamų prekių importu arba eksportu, arba su paskesnėmis jų prekybos operacijomis, arba dėl vykdomos komercinės ir ūkinės veiklos turinčių prekybos ir apskaitos dokumentų bei duomenų.

Muitinės atliekamas auditas suteikia galimybę, atlikus rizikos analizę, *papildomai patikrinti ūkio subjektų vykdytas muitinės procedūras, įsitikinant, ar nebuvo pažeisti muitų teisės aktai.* Nustatę pažeidimų muitinės auditoriai turi galimybę papildomai apskaičiuoti maitus bei mokesčius, dėl skolos muitinei atsiradimo skaičiuoti delspinigius ir taikyti baudas, o tai yra papildomos pajamos tiek į šalies, tiek į Bendrijos biudžetus. Muitinių administracijų surinkti tarptautinės prekybos mokesčiai daugeliui valstybių yra svarbus pajamų šaltinis (Walsh, 2006).

Labai svarbu, kad audito procesas būtų nuoseklus ir vientisas. Visi darbai turi būti atliekami nuosekliai, t. y. pagal tam tikrus etapus. Tai užtikrina didesnę audito efektyvumą (Vulfas, 1986). Įprastine tvarka kiekvienas muitinės auditas atliekamas pagal šiuos konkrečius etapus: 1) planavimas ir atranka, 2) pasirengimas, 3) vykdymas, 4) pranešimas / tikrinimo ataskaitos rengimas, 5) peržiūra. Šie pagrindiniai muitinės audito atlikimo etapai yra panašūs, kaip ir kitų audito rūšių. Muitinės audito procesas atvaizduotas 9 paveiksle.

Kiekvienas audito atlikimo etapas ruošiamas ankstesnio etapo pagrindu, ir, prieš pradėdant kitą etapą, būtina baigti einamąjį. Be to, kiekvieną etapą sudaro sudėtiniai etapai, kurie gali skirtis atsižvelgiant į audito sudėtingumą ir mastą. Reikia pabrėžti, kad muitinės audito procesui įtakos gali turėti ir tarptautinio lygmens įvykiai, pavyzdžiui, kai ūkio subjektui išduotas bendrasis Europos leidimas arba kai atliekamą auditą koordinuoja kelios muitinės administracijos, kurių šalyse šis subjektas vykdo verslą.

Muitinės audito metu tikrinami prekybos ir apskaitos dokumentai bei duomenys, susiję su atitinkamų prekių importu arba eksportu, arba su paskesnėmis jų prekybos operacijomis: atliekamais muitinės sankcionuotais veiksmais (prekių pateikimu muitinės procedūrai įforminti ir muitinės procedūros vykdymu, prekių įvežimu į laisvąją zoną arba padėjimu į laisvąjį sandėlį, reeksportu, sunaikinimu, neatlyginamu perdavimu valstybei), prekių tiekimu į neapmuitinamas parduotuves, laivų ir orlaivių atsargų tiekimu, prekių laikinuoju saugojimu.



9 pav. Mutinės audito procesas

Šaltinis: sudaryta autorės.

Auditas vykdomi centrinio planavimo principu, todėl kiekvienais metais Muitinės departamento pareigūnai, atlikę rizikos analizę, rengia metinį patikrinimų planą. Planuojant konkrečių ūkio subjektų patikrinimus atsižvelgiama į turimus žmogiškuosius išteklius, tikrintojų kvalifikaciją, planuojamų patikrinimų tipus (kompleksinis ar teminis mokestinis, supaprastintas mokestinis ar tikslinis muitinis patikrinimas).

Pasirengimo etape auditorius, nustatyta tvarka gavęs pavedimą atlikti patikrinimą, privalo atlikti rizikos analizę, t. y. surinkti apie tikrintiną ūkio subjektą detalią informaciją ir gautus duomenis susisteminti bei išanalizuoti. Tikrintojas, vadovaudamasis nustatytų taisyklių nuostatomis, atlieka pasiruošimo klausimyne nurodytus veiksmus bei, įvertinęs rizikos lygmenį pagal rizikos sritis, pasirenka patikrinimo veiksmus tose ūkio subjekto veiklos srityse, kuriose rizika buvo įvertinta kaip aukšta.

Pasirinkti patikrinimo veiksmai, tikrintinos rizikingos asmens veiklos sritys bei jų skaičius gali būti tikslinami patikrinimo metu, įvertinus tikrinamo asmens esamą situaciją, pavyzdžiui, peržiūrėjus sutartis, buhalterinės apskaitos registrus ir pan. Auditas vykdomas vadovaujantis tikrinimų klausimyne nurodytais veiksmais.

Po patikrinimo tikrintojas parengia patikrinimo ataskaitą, kurioje nustatyta tvarka įformina patikrinimo rezultatus, ir apie patikrinimo rezultatus informuoja tikrintus ūkio subjektus. Informacijos, susijusios su atliktais patikrinimais, peržiūra ir įmonės vertinimas po patikrinimo atliekamas tiems ūkio subjektams, kurių likutinės rizikos įvertinimas buvo aukštas bent vienoje iš asmens veiklos sričių. Vertinimo tikslas yra įsitikinti, ar asmuo pašalino patikrinimo metu nustatytus trūkumus bei pažeidimus ir rizikos lygis dėl galimų pažeidimų yra priimtinas. Asmens vertinimas atliekamas praėjus vieniems ar daugiau metų po atlikto patikrinimo, kai egzistuoja toks sandorių skaičius, iš kurio atsitiktinai pasirinkti ir patikrinti sandoriai atspindėtų sandorių visumą. Vertinama atsižvelgiant į tai, kokios veiklos sritys buvo tikrintos, kokių teisės aktų reikalavimų pažeidimų buvo nustatyta, kokios yra tų

pažeidimų priežastys ir kokie tikrinto ūkio subjekto veiksmai atlikti šiems pažeidimams pašalinti.

Audito rizikos įvertinimas atliekamas pagal informaciją, duomenų bylas ir nustatytas rizikas. Neatlikus tikslios rizikos analizės, neįmanoma efektyviai pasirengti audito atlikimui. Be to, neatlikus tikslios rizikos analizės, visų subjekto veiklos aspektų auditas gali būti paviršutiniškas, nepriklausomai nuo esamos rizikos lygio. Audito mastas ir apimtis nustatomi pagal poreikį gauti rizikų, nustatytų prieš pradedant subjekto audito vykdymo etapą, įrodymus. Šių įrodymų pagrindu auditorius parengia išvadas, ar rizikos rodiklis yra pagrįstas, ar melagingas. Pagal šį metodą auditoriai turi dar prieš audito vykdymą tiksliai nustatyti visas pagrindines rizikas, susijusias su sandoriais, subjektų ir muitinės procedūromis. Tai reiškia, kad auditorius apibrėš potencialias problemas, su kuriomis gali susidurti, ir įvertins jų mastą ir tikimybę pagal turimą informaciją. Akivaizdu, kad auditorius audito metu gali keisti pradinį rizikos įvertinimą. Bet kokie tokio pobūdžio pakeitimai turėtų būti įrašyti į audito darbo dokumentus. Todėl audito procedūra gali būti išplėsta arba apribota. Šiame etape taip pat atsižvelgiama į kitų subjektų, pavyzdžiui, muitinės tarpininkų, vežėjų ir t. t., arba šių subjektų teikiamos informacijos rizikas. Priimamas pirmasis sprendimas dėl kryžminių patikrinimų poreikio (pavyzdžiui, kryžminiam patikrinimui gali būti parinktas vežėjas arba tiekėjas). Be to, šiame etape priimamas sprendimas dėl būtinybės koordinuoti audito atlikimą su kitomis institucijomis (Valstybine mokesčių inspekcija, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba) bei kitais muitinės struktūriniais padaliniais.

1.3. Verslo įmonių veiklos vertinimo proceso analizė muitinės audito kontekste

Įmonių veiklos vertinimo metodai ir principai išvystytos rinkos ekonomikos šalyse buvo sukurti XX amžiaus ketvirtajame dešimtmetyje. Jie remiasi klasikine ekonomine teorija bei praktika apie ribinį naudingumą, gamybos veiksnius, vertės koncepciją. Lietuvoje verslo įmonių veiklos

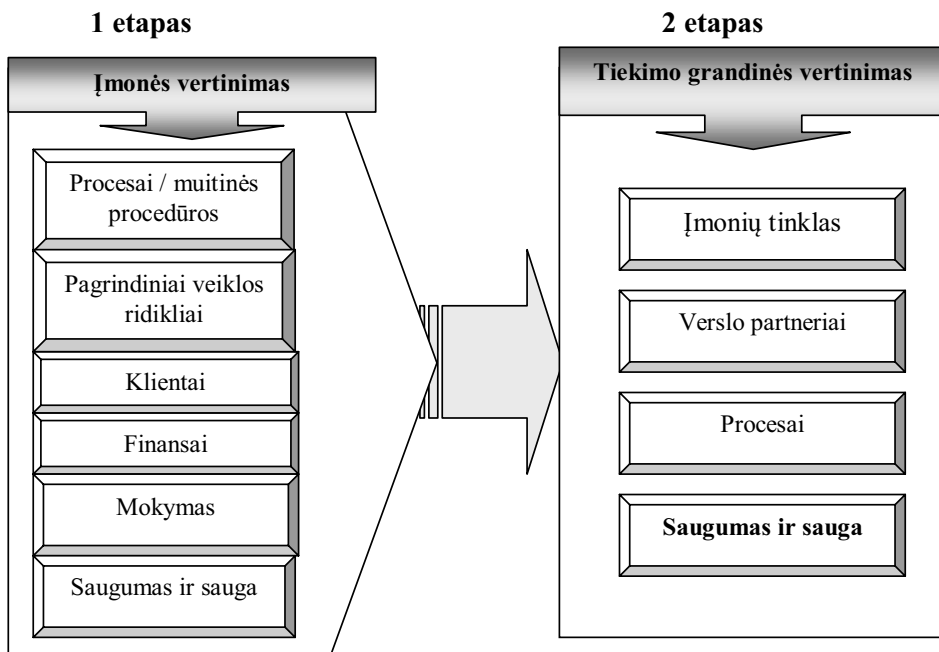
vertinimas yra gana nauja veikla, neturinti tokių gilių tradicijų kaip Vakarų šalyse. Dažniausiai įmonių ūkinė ir komercinė veikla buvo vertinama per finansinės analizės prizmę. Tai padėjo pažinti įmonės finansinį mechanizmą, nustatyti, kaip panaudojami finansiniai ištekliai jos veikloje, kokia turto būklė bei kapitalo apyvartos greitis, naudojamų pagrindinių priemonių pelningumas. Finansinė analizė gali būti išorine įmonės veiklos analize, kurios tikslas – įmonės finansinio stabilumo, investicijų patikimumo ir pelningumo įvertinimas. Jos metodai leidžia prognozuoti būsimus įmonės finansinius rezultatus, nustatyti silpnąsias ir stipriąsias įmonės veiklos sritis. Pagrindiniai finansinės analizės tikslai yra nustatyti įmonės veiklos aktyvumo laipsnį, įvertinti finansinės ir ūkinės veiklos perspektyvas (Galiniene, 2005).

Verslo įmonių veiklos vertinimo aktualumas bei šio proceso plėtotė pastebima tiek organizacijų valdymo praktikoje, tiek akademinėse diskusijose. Pastaruoju metu veiklos vertinimas įvardijamas kaip tarpdisciplininė vadybos sritis, integruojanti tiek tradicines vadybos funkcijas (personalo valdymą, strateginį valdymą, marketingą, visuotinės kokybės valdymą), tiek šiuolaikines vadybos koncepcijas (intelektinį kapitalą, vertę grįstą valdymą, žinių valdymą ir t. t.). Tačiau verslo veiklos vertinimo sritis stokoja darnios požiūrių visumos (Marr, Schiuma, 2003). Vadybos mokslo tyrinėtojai atkreipia dėmesį į tai, jog tokios skirtingos mokslo sritys kaip strateginis valdymas, operacijų valdymas, žmogiškieji ištekliai, organizacijų elgsena, informacinės sistemos, marketingas, apskaitos valdymas ir kontrolė įneša savo indėlį į veiklos vertinimo procesą (Neely, 1999, 2002; Marr, Schiuma, 2003; Franco-Santos ir Bourne, 2005). Taigi, tyrinėjant šį procesą remiamasi įvairiais daugiadiscipliniais tyrimais, todėl neišvengta ir painiavos. Susiformavę skirtingi veiklos vertinimo požiūriai veda prie gausių šio termino apibrėžimų, kur sutinkamos skirtingos nuomonės ir mažai bendrumo dėl veiklos vertinimo pagrindinių sudedamųjų dalių bei charakteristikų (Dumond, 1994).

Kalbant apie veiklos vertinimą, galima teigti, kad jis iš anksto paruošia šiuos tris klausimus: 1) kaip gerai organizacija vykdo veiklą ir ar siekia savo tikslų, 2) kiek organizacijos veikla tobulėjo nuo praėjusio laikotarpio, 3) kas

yra įmonės veiklos vertintojas (Kurstedt, 1992; Neely, 1998; Liebowitz ir kiti, 2007). Pastarasis klausimas gana reikšmingas ir turėtų būti užduodamas vertinimo modelio kūrimo proceso pradžioje. Kuriant verslo įmonių veiklos vertinimo modelius, autorės nuomone, labai svarbu, kas bus šios veiklos vertintojas ir kokiam tikslui bus skirti gauti vertinimo rezultatai. Vertinimas yra gana subjektyvus procesas ir priklauso nuo daugybės dalykų, kurie perleidžiami per vertintojo sąmonę ir pateikiami kaip vertinimo rezultatas. Skirtingi vertintojų požiūriai gali nulemti skirtingus vertinimus. Pavyzdžiui, vertinamos įmonės vadovas, orientuodamasis į einamąsias problemas ir gaunamas pajamas, gali teigti, jog įmonė dabartiniu metu nesusiduria su jokiais ypatingomis problemomis, tačiau kitų vertintojų nuostatos šiuo klausimu gali būti visiškai kitokios. Tarkime, kiti ekspertai, daugiausia dėmesio skirdami įmonės strategijos ir ilgalaikių tikslų įgyvendinimui, gali tvirtinti, kad ateityje ši įmonė susidurs su dideliais sunkumais. Taigi muitinės auditoriai, atlikę įmonės veiklos vertinimą, pagal gautus rezultatus gali konstatuoti, jog įmonė nėra patikima muitinės atžvilgiu ir ateityje nesugebės užtikrinti muitinės reikalavimų laikymosi. Kadangi šio darbo tikslas yra sukurti tinkamą muitinės audito modelį verslo įmonių veiklos vertinimui, siekiant ūkio subjektui suteikti įgaliotojo ekonominio operatoriaus vykdytojo statusą, į veiklos vertinimo sritį reikės pažvelgti per muitinės kontrolės prizmę.

Muitinės atliekamas verslo įmonių veiklos vertinimo procesas pasižymi įvairiais procedūriniais aspektais, kylančiais iš pačios veiklos specifikos, ir pats vertinimas gali turėti įvairių specifinių tikslų. Veiklos vertinimo proceso realizavimu siekiama išmatuoti pasiekimą tų tikslų, kurie keliami vertinamai veiklai. Verslo įmonių veiklos vertinimo procesas muitinės audito kontekste pateiktas 10 paveiksle. Muitinės audito procesui būdinga tai, kad jis apima ne tik verslo vieneto, bet ir tiekimo grandinės vertinimą. Pirmiausia įvertinama verslo įmonė pagal šias pagrindines dimensijas: procesai, susiję su vykdytomis muitinės procedūromis, klientai, finansai, mokymas, sauga ir saugumas. Paskui vertinama su įmonės veikla susijusi prekių tiekimo grandinė, ypatingą dėmesį skiriant verslo partnerių vertinimui saugos ir saugumo aspektais.



10 pav. Verslo įmonių veiklos vertinimo procesas maitinės audito kontekste

Šaltinis: sudaryta autorės.

L. Corvellec (1995) veiklą neišvengiamai susiejo su jos vertinimu ir konstatavo, kad veikla kartu yra ir veiksmas, ir veiksmų rezultatas bei jų įvertinimas lyginant juos su pasirinkta palyginimo baze.

Veiklos vertinimo sąvoką galima traktuoti kaip dviejų sudedamųjų elementų darinį: *veiklos* ir *vertinimo*. Išsamiai veiklos terminą išnagrinėjo M. Lebas ir K. Euske (2004). Šie autoriai, atlikę minėto termino turinio analizę, teigė, jog veikla – tai: 1) tam tikrų veiksmų rezultatas, 2) ją atliekant turimas konkretus tikslas, 3) įvertintina atitinkamais skaitiniais rodikliais arba kitokia išraiška, kuri užtikrina komunikaciją (pavyzdžiui, vadybos kontekste veikla suprantama kaip procesas, kuriame dalyvauja daugelis asmenų), 4) suprantama kaip sugebėjimas ar potencialas pasiekti numatytų rezultatų, 5) veiklos rezultatai turi būti išmatuoti ir palyginti su tam tikru atskaitos tašku.

Mokslinėje literatūroje veiklos vertinimo sąvoka kartais ribojama tik efektyvumo ir efektingumo koncepcijomis. Kitaip sakant, šių koncepcijų šalininkai renkasi tradicinę „sąnaudų-naudos“ koncepciją, kurios esmė yra gauti didžiausią naudą mažiausiomis sąnaudomis (Mainardi, 2007). Tačiau ši koncepcija nėra universali įvairialypio adaptavimo prasme. Ypač tai taikytina tokioms veiklos sritims kaip muitinė, kurios veiklos procesas pasižymi įvairialypiais aspektais, kylančiais iš pačios veiklos specifikos (profesinio reglamentavimo, visuomenės saugos ir saugumo, pažeidimų prevencijos ir t. t.).

Veiklos vertinimo apibrėžimų mokslinėje literatūroje pateikiama įvairių. Šiuose veiklos vertinimo apibrėžimuose akcentuojami įvairūs aspektai: veiklos efektyvumas ir efektingumas, intelektinis kapitalas, informacinės sistemos ir kt. Sutarimų dėl veiklos vertinimo apibrėžimų stoka sukuria painiavą ir neaiškumą dėl bendrų ir panašių tyrimų šioje srityje. Ši ypatybė gerai atsispindi apžvelgiant veiklos vertinimo sistemos apibrėžimus literatūroje. Atliktos literatūros šaltinių analizės rezultatai leidžia teigti, kad *veiklos vertinimas suprantamas kaip nustatyti, tinkamai sugrupuoti ir aprašyti veiklos vertinimo rodiklių visuma, kuria galima visapusiškai susidaryti vaizdą apie vertinamą veiklą ir remiantis tuo priimti reikiamus sprendimus*.

Pastaraisiais dešimtmečiais verslo įmonių veiklos vertinimo srityje vis plačiau laikomasi holistinio principo, t. y. visuminio požiūrio. D. Vidickienė (2004) teigė, kad ilgą laiką ne tik ekonomikoje, bet ir visuose moksluose buvo laikomasi redukcionizmo principo, kai sudėtingas objektas buvo suskaidomas į paprastesnes dalis, tos dalys analizuojamos, paskui viso objekto savybės tapatinamos su atskirų jo dalių savybėmis. Tačiau pastaruoju metu dažnai šio principo atsisakoma, nes visas objektas turi tokių savybių, kurių neturi jo sudedamosios dalys. Laikantis holistinio požiūrio galima atskleisti daug iki tol nežinomų nagrinėjamo objekto savybių.

Žinių ekonomikos kontekste susiformavo nauji reikalavimai veiklos vertinimo procesui. M. Bourne, A. Neely, K. Platts, J. Mills (2002) teigia, kad verslo veiklos vertinimas susijęs su daugiamačio veiklos vertinimo rodiklių

rinkinio naudojimu verslo planavimui ir valdymui. Pasak A. Halachimi (2002), veiklos matavimo sąvoka yra gana plati, įvairialypė, pasireiškianti įvairių formų interpretacijomis. Nagrinėti veiklos matavimo sąvoką gana sudėtinga, nes tai apima intelektualinius, etinius, teisinius, vadybinius, socialinius ir kitus aspektus. Apskritai matavimas yra suprantamas kaip šio proceso metu matuojamų objekto charakteristikų išreiškimas kiekybiniais parametrais, t. y. veiklos matavimas apibrėžiamas kaip kiekybinis veiklos rezultatų įvertinimas. Tiek kiekybines, tiek kokybines veiklos matavimo dimensijas galima perkelti į kiekybinę skalę.

Veiklos vertinimą galima identifikuoti per reikiamų duomenų matavimą, kontrolę ir pritaikymą, todėl veiklos vertinimo procesas apibrėžiamas kaip nuolat atsinaujinantis procesas, kurio metu veiklos rezultatai matuojami, kontroliuojami ir pritaikomi (Gimžauskienė, 2004). Veiklos matavimą galima traktuoti kaip svarbiausią veiklos vertinimo proceso elementą, jungiantį planavimą ir kontrolę bei leidžiantį pritaikyti matavimo rezultatus visuose organizacijos lygiuose. Planavimas yra viena iš keturių pagrindinių valdymo proceso veiklų: planavimo, organizavimo, vadovavimo ir kontrolės. Planavimas esti ypatinga sprendimų rūšis, nukreipta į konkrečią ateitį, kurios savo organizacijai trokšta vadovai. Planavimas nėra vienkartinis veiksmas, kurio pradžia ir pabaiga aiški. Tai nenutrūkstamas procesas, atspindintis aplinkos pokyčius bei prisitaikymą prie jų. Bendrąja prasme planavimas suprantamas kaip mąstymo apie tam tikrą veiklą, nukreiptą į pageidaujamų rezultatų pasiekimą, procesas. Vadybos aspektu planavimas traktuojamas kaip viena iš vadybos funkcijų, kuria nustatomi veiklos tikslai, formuluojamos užduotys, numatomi išteklių tikslų pasiekimui bei apibrėžiamas rezultatų pasiekimas laiko atžvilgiu. Vienas svarbiausių planavimo proceso rezultatų – organizacijos strategija, o strateginis valdymas yra nenutrūkstantis procesas, apimantis plačios organizacijos tikslų programos bei priemonių jai įgyvendinti sukūrimą. Todėl vadybos mokslas akcentuoja strateginio planavimo svarbą, nes šio tipo planavimas reikšmingai lemia visos organizacijos strategijos įgyvendinimo sėkmę. Be to, veiklos vertinimo sistemų

(subalansuotų rodiklių sistemos, veiklos prizmės ir kt.) autoriai taip pat pabrėžia strateginio planavimo svarbą veiklos vertinimo procesui.

Strateginis planavimas suprantamas kaip organizacijos strategijos kūrimo bei, reikalui esant, jos atnaujinimo procesas. D. Schendel ir C. Hofer (2000), kaip strateginio valdymo koncepcijos pradininkai, teigė, jog bendras organizacijos sumanymas gali būti išsamiai aprašytas greta organizacijos politikos ir strategijos nurodant siekiamus tikslus – kaip pagrindinius strateginio valdymo proceso veiksmus. Apibendrinami D. Schendel ir C. Hofer dėmesį sutelkė į keturis strateginio valdymo aspektus: 1) tikslo nustatymą, 2) strategijos formulavimą, grindžiamą tais tikslais, 3) strategijos įgyvendinimą, pereinant nuo analizės prie administravimo (užduoties pasiekti numatytus tikslus), 4) strateginę kontrolę.

L. S. Maisel (2001) akcentuoja, kad verslo veiklos vertinimas leidžia organizacijoms planuoti, vertinti ir kontroliuoti savo veiklą bei padeda užtikrinti, kad pardavimo ir marketingo iniciatyvos, veiklos praktika, informacinių technologijų ištekliai, verslo sprendimai, žmonių veikla yra suderinti su verslo strategijomis, taip pat leidžia pasiekti pageidaujamus verslo rezultatus ir sukurti vertę akcininkams. Planavimas naudojamas tik kaip tam tikras instrumentas, nurodantis veiklos gaires ir kryptį, o štai kontrolė traktuojama kaip būdas sekti faktinės veiklos rezultatus ir padidinti tikimybę pasiekti planuojamus rezultatus. Pats kontrolės procesas apima veiklos standartų numatymą, veiklos rezultatų stebėjimą ir koreguojančių veiksmų taikymą.

A. Atkinson (1998) teigia, jog strateginis veiklos vertinimas apibrėžia valdymo apskaitos apimtį ir akcentą. Šis procesas prasideda nuo pagrindinių organizacijos savininkų tikslų nustatymo. Galutiniame strateginio veiklos vertinimo etape skatinamosios išmokos susiejamos su veiklos rezultatais. Be to, veiklos vertinimas padeda sukurti vadovams grįžtamąjį ryšį nustatant pokyčių, tokių kaip mokymas ir plėtra, tobulinimo efektyvumą (Cohen, Levinthal, 1990; Liebowitz, 2004).

Kiti autoriai teigia, kad pagrindiniai veiksniai, lėmę esminius pokyčius veiklos vertinimo srityje, dažnai sutinkami organizacijos strategijos įdiegimo lygmenyje (Kotter, 1996; Ernst & Young, 1998). Nors anksčiau vyravo nuomonė, kad daugiausia dėmesio turėtų būti skiriama išimtinai organizacijos strategijos bei vizijos formulavimui, o ne strategijos įdiegimui. R. Charan ir G. Colvil (1999) atliktas tyrimas leido atmesti šią iki tol vyravusią hipotezę, nors, be abejo, galima identifikuoti ir organizacijų strategijos formulavimo lygyje kylančias problemas.

Apskritai veiklos vertinimą galima apibrėžti kaip sistemą, kuri susideda iš mechanizmų, procesų ir veiklos sričių ar rodiklių (Sink, Tuttle, 1989; Dixon ir kiti, 1990; Kaplan, Norton, 1996; Neely, 2002). Todėl, *norint atlikti veiklos vertinimą, reikia sujungti organizacijos misiją, politiką ir tikslus* (Kaplan, Norton, 2004; Pongatichat, Johnston, 2008).

Žinių ekonomikos aplinkybės sukėlė strategijų performulavimo pokyčių, pasireiškusių perėjimu nuo materialaus turto valdymo prie žinių valdymo. Tokių aplinkybių fone strategijų formulavimas įgavo kitą kryptį, kai buvo persiorientuojama nuo materialaus prie nematerialaus organizacijos turto: naujo tipo santykių su klientais inovacijų, produktų ir paslaugų kūrimo srityje, darbuotojų sąlygų sudarymo ir motyvavimo ir t. t. Tokiomis sąlygomis itin svarbią reikšmę įgauna žinios ir jų valdymas, todėl akivaizdžiai pastebimi strategijos ir žinių integravimo procesai, kai žinios tampa tarpiniu elementu, jungiančiu organizacijų strategiją ir žinių valdymą. Kai kurie autoriai nurodo, kad žinių valdymu paremtas strategijos formulavimo procesas padeda identifikuoti vidines bei išorines strateginių žinių spragas (Zack, 1999; Clarke, 2001).

Žvelgiant iš strateginės kontrolės perspektyvos buvo identifikuoti du skirtingi verslo veiklos vertinimo aspektai. Pirma, tai atspindi pakopinį matavimo rodiklių rinkinį palaipsniui įgyvendinant organizacijos strategiją (Gates, 1999). Antra, verslo veiklos vertinimo sistema ne tik sudaro sąlygas palaipsniui taikyti veiklos priemones, bet ir aprūpina būtina informacija formuojant strategijos kryptis ir jos pagrįstumą (Ittner ir kt., 2003). Iš valdymo

perspektyvos veiklos vertinimo sistema yra dažniausiai suvokiama kaip „matavimo rodiklių rinkinys, naudojamas įvertinti veiksmų efektyvumą ir efektingumą” (Neely, Gregory, Platts, 1995), arba kaip ataskaitų procesas, kuris duoda veiksmų rezultatų grįžtamąjį ryšį darbuotojams (Bititci, Turner, Begemann, 2000). Žvelgdamas iš apskaitos valdymo perspektyvos verslo veiklos vertinimą D. Otley (2003) traktavo kaip sinonimą asignavimų ir planavimo valdymui. Veiklos vertinimo rodikliai turėtų pasižymėti trimis savybėmis: veiksmingumu, efektyvumu ir lankstumu (Purbey, Mukherjee ir kt., 2007). Skirtingi kritikai teigia, kad lankstumas vertinimo procese turi būti pirmojoje vietoje (Anderson ir McAdam, 2004). Kai kurie autoriai šios dimensijos privalumus jau įvertino tiekimo grandinės procese (Beamon, 1999; Chan, 2003), nors K. Kaplan ir D. Norton (1996) subalansuotų rodiklių sistemos modelyje į pirmąją vietą kėlė inovacijų ir mokymų dimensijas. Lankstumo dimensija leidžia koncentruotis į būsimos veiklos analizę, prognozuoti ir vertinti galimus veiklos pasikeitimus. Daugelis tyrėjų lankstumo dimensijos svarbą pripažino gamybos sektoriuje, tačiau dar labai nedaug yra literatūros ir mažai kalbama apie šios dimensijos svarbą paslaugų sektoriuje (Purbey, Mukherjee ir kt., 2007).

Taigi dabartiniu metu yra tokia situacija, kad, pasakius frazę „verslo veiklos vertinimo sistema”, nėra aišku, į kokius elementus kreipiamas dėmesys ir kokiomis sąlygomis bei charakteristikomis reikėtų ją suprasti bei į ką kreipti dėmesį atliekant empirinius tyrimus. Literatūroje sutinkami skirtingi veiklos vertinimo apibrėžimai ir veiklos vertinimo sistemos elementai. Todėl labai svarbu, kad tyrėjai, atlikdami tyrimus šioje srityje, aiškiai ir detaliam apibrėžtų, kokiomis sąlygomis tai yra atliekama siekiant galimo tyrimo rezultatų palyginimo. Be to, fundamentalus reikalavimas prisidėti prie teorinių ir praktinių aspektų taip pat turi būti suprstas (Rousseau, 2006; Pfeffer, Sutton, 2006).

U. S. Bititci, T. Turner, C. Begemann (2000) teigė, kad veiklos vertinimo sistema turi turėti šias charakteristikas: 1) būti jautri išoriniams ir vidiniams organizacijos aplinkos pokyčiams, 2) apžvelgti vidinius tikslus, kai

gana reikšmingų pokyčių atsiranda išorinėje ir vidinėje organizacijos aplinkoje, 3) išskleisti tikslų ir prioritetų pokyčius svarbioms organizacijos veiklos sritims, tuo užtikrinant visišką veiklos sureguliuojamumą, 4) užtikrinti, kad laimėjimai, pasiekti tobulinimo programomis, bus išlaikyti.

Šiuo atveju muitinei keliamas uždavinys – kuo tiksliau įvertinti įmonei kylančias rizikas vis sudėtingesnėje verslo aplinkoje ir numatyti į šaką besiskverbiančius gresiančius pavojus, tai reiškia, kad muitinės auditas turi dirbti su „nauju požiūriu“, – vertinant įmonių veiklos kokybę, neužtenka vertinti tik įmonės finansinį mokumą, reikia kuo analitiškiau pažvelgti į įmonės veiklos valdymo problemas ir jos veiklos tęstinumo perspektyvas. Pasitaiko atvejų, kai įmonės vadovas neįvertina gresiančios konkurencijos, šalies ekonomikos lygio ir daugelio kitų veiksnių, galinčių rimtai sutrukdyti jo verslo plėtotei. Įmonių bankrotai sukelia daug neigiamų padarinių ne tik įmonės savininkams, bet ir valstybei. Tokiu atveju gali likti nesumokėti mokesčiai į valstybės biudžetą. Įmonės veiklos tęstinumo ir plėtros galimybėms nustatyti reikia panaudoti kuo daugiau informacijos šaltinių. Todėl, autorės nuomone, įmonės veiklos tęstinumo ir plėtros analizę būtina pradėti nuo įmonės išorės bei vidaus aplinkos tyrimo ir baigti įvairių finansinių rodiklių analize.

Veiklos vertinimo procese akcentuojama *sistemos strategijos audito* svarba (Rupeikienė, 2005). Šiuo principu įmonių veiklos vertinimo procese galėtų vadovautis ir muitinės auditoriai. Čia auditorius turėtų kreipti dėmesį į tai, kaip įmonės vadovybė vykdo verslą. Taikydamas sistemos strategijos audito būdą, auditorius turi atlikti verslo analizę. Pirmiausia jis atlieka *strategijos įgyvendinimo analizę*, paskui – *verslo proceso analizę*. Auditorius studijuoja, kaip įmonės vadovybė vykdo verslui kylančių rizikų analizę, ir nustato, ar vadovybė identifikavo visas reikšmingas verslo rizikas. *Strategijos įgyvendinimo analizę* pradedama nuo verslo tikslų ir svarbiausių strategijų, numatytų jiems pasiekti, analizės bei rizikų, kurių kyla siekiant tikslų, tyrimo. Pelno siekiančiose įmonėse paprastai analizei gali būti naudojami pelningumo ir verslo apimties rodikliai. Strategija verslo tikslams pasiekti numato tam tikras sistemas ir procesus. Atlikdamas sisteminį strategijos auditą, auditorius

turi ne tik gauti užtektinai informacijos apie kliento vadovybės tikslus, numatytą strategiją ir rizikas, bet ir atlikti jų analizę. Tokia analizė neatskiriamai susijusi su verslo aplinka ir ūkio šakos, kurioje klientas veikia, analize.

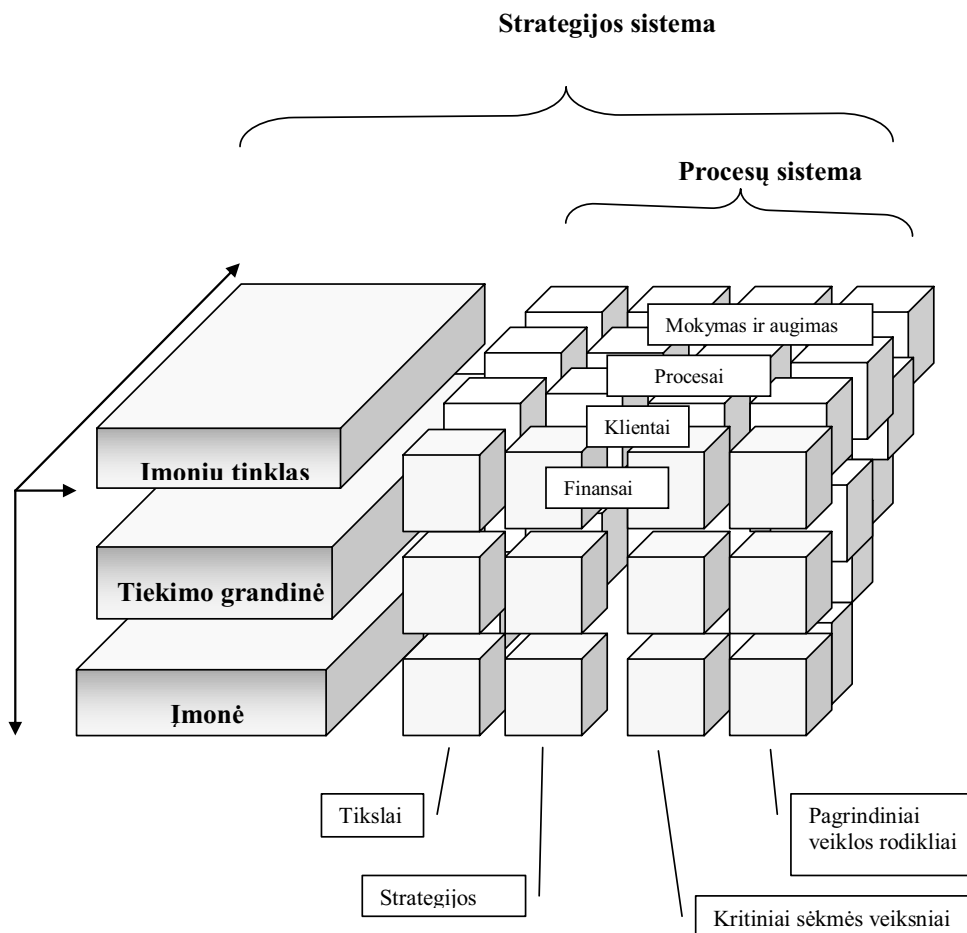
Atlikus strategijos įgyvendinimo analizę, galima atlikti *verslo proceso analizę*. Įmonės vadovybė dažnai bando sumažinti verslo riziką gerai apgalvodama verslo procesą. Verslo procesas gali būti apibrėžiamas kaip struktūrizuotas įmonės veiklų rinkinys. Jei verslo procesas vyksta pagal numatytą strategiją, tikėtina, kad jis pasieks nustatytus tikslus ir nebus rizikų paveiktas. Auditorius turėtų vertinti šiuos veiksniai: 1) strategijos tinkamumą – kaip procesas lemia strategiją ir kliento tikslus, 2) prigimtine verslo riziką, kurią veikia tokie veiksniai: proceso sudėtingumas, vadovybės sprendimų procesui poreikis; tinkamumas, kad procesas generuos neįprastinius sandorius; vadovybės sprendimų mastas šiems neįprastiniams sandoriams, 3) kontrolės aplinką, kuri atspindi, kaip vertinamas vadovybės požiūris į kontrolę įmonėje. Tam įtakos turi vadovybės filosofija ir veiklos stilius, įmonės organizacinė struktūra, vadovybės kontrolės sistema, kontrolės plėtros sistemos, personalo politika ir kiti veiksniai.

Akcentuodami strategijos įgyvendinimo audito svarbą, veiklos vertinimo procesą atvaizdavo J. Saiz, A. Bas ir R. Rodriguez (2007), veiklos vertinimo procese išskyrė dvi jo sudėtines dalis: strategijos sistemą (*angl. Strategic Framework*) ir procesų sistemą (*angl. Process Framework*). Schematiškai tai parodyta 11 paveiksle.

J. Saiz, A. Bas ir R. Rodriguez veiklos vertinimo procesui būdinga dar ir tai, kad jis apima ne tik verslo vieneto, bet ir tiekimo grandinės bei įmonių tinklo kriterijų vertinimą. Esminiu modelio bruožu laikomas reikalavimas pirmiausia apsvarstyti ir įvertinti organizacijos strategiją, o tik tada vertinti vykstančius procesus. Šio modelio pavyzdžiu galėtų būti atliekamas muitinės auditorių įmonių veiklos vertinimo procesas.

Iki 1980 m. verslo veiklos vertinimas buvo gretinamas tik su vienintele vadybos disciplina – finansų valdymu. Nuo seno vienas svarbiausių įmonės

veiklos vertinimo rodiklių buvo grynasis pelnas. Tačiau šio finansinio rodiklio panaudojimas veiklos vertinimo procese gana ribotas, nes absoliuti šio rodiklio išraiška neleidžia palyginti skirtingo dydžio įmonių rezultatų. Taigi jis tinka tik tuomet, kai lyginami nauji įmonės rezultatai su senaisiais. Vėliau buvo suvoktas, suformuluotas ir aprašytas finansinio vertinimo ribotumas organizacijos valdymo sprendimų priėmimo procese.



11 pav. Verslo veiklos vertinimo proceso struktūra

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis J. Saiz, A. Bas, R. Rodriguez (2007).

A. Bento ir L. White (2010), atlikdami tyrimą, siekė identifikuoti pagrindinius veiklos vertinimo sistemos rodiklius, kurie labiausiai daro įtaką organizacijos veiklos rezultatams. Tyrimo metu buvo panaudotas analizės ir pakopiniu būdu naudotas regresijos testavimo modelis bei daugiau kaip 1 990 industrinių kompanijų duomenys. Apibendrinę atlikto tyrimo rezultatus, autoriai teigia, jog verslo vertinimo procese didžiausią įtaką turi nefinansinių veiklos matavimo priemonių (angl. *Nonfinancial Performance Measures*) naudojimas ir tai daro didžiausią efektą verslo rezultatams. Kaip reikšmingas strateginis veiklos vertinimo rodiklis akcentuojami žmogiškieji ištekliai, labiausiai lemiantys verslo rezultatus. Dabartiniu metu veiklos vertinimo sritis pasižymi naujų veiklos vertinimo koncepcijų bei modelių plėtotės raiška.

Apibendrinant šią darbo dalį galima teigti, jog globalios ekonomikos sąlygomis muitinių veikla išlieka labai svarbi. ES muitinės įgyvendina muitų ir tarptautinės prekybos politiką. Jos taip pat atsakingos už veiksmingą finansinių ES interesų apsaugą. Pasaulinės prekybos sistema neapsaugota nuo terorizmo, kuris gali padaryti didelę žalą viso pasaulio ekonomikai. Būdamos vyriausybės organizacijos, kurios kontroliuoja ir administruoja tarptautinį prekių judėjimą, muitinių administracijos yra unikaliaje padėtyje, nes jos užtikrina didelį saugumą pasaulinei tiekimo grandinei bei per pajamų surinkimą ir prekybos supaprastinimą prisideda prie socialinės ekonominės plėtos. Nuolat spartėjanti tarptautinė prekyba ir auganti pasaulinė rinka sudaro geresnes sąlygas pažeidimams ir organizuotam nusikalstamumui. Auga tarptautinio terorizmo, ginklų, padirbtų ir piratinių prekių gabenimo, pavojingų medžiagų įvežimo grėsmės tarptautinės prekybos ir visuomenės saugumui, todėl muitinei keliami nauji uždaviniai, kaip susidoroti su kylančiomis grėsmėmis ir augančia kontrolės apimtimi.

Svarbų indėlį užtikrinant tarptautinės tiekimo grandinės saugumą įnešė Pasaulio muitinių organizacijos sukurta Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistema (angl. *Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade, SAFE Framework*). Siekiant užtikrinti Europos verslo

saugumą bei jo klestėjimą, buvo būtinos naujos muitinės strateginės veiklos kryptys. Europos Komisijos parengtame *Komunikate Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl Muitų sąjungos raidos strategijos* ES muitinėms apibrėžti bendrieji strateginiai tikslai, orientuoti į 5 svarbiausias veiklos kryptis: 1) visuomenės ir finansinių ES interesų apsauga, 2) Europos bendrovių konkurencingumą, 3) teisėtos prekybos supaprastinimą, 4) prekių tiekimo grandinės kontrolę, 5) muitinių ir kitų vyriausybės institucijų bei verslo bendradarbiavimą.

Pagrindinis Lietuvos Respublikos muitinės strateginis tikslas – rinkos ir visuomenės apsauga užsienio prekybos srityje, įgyvendinant Europos Bendrijos muitų ir prekybos politiką. Šiam tikslui pasiekti vienas iš pagrindinių uždavinių yra įgyvendinti priemonės, susijusias su tarptautinės prekybos grandinės saugos ir saugumo užtikrinimu, terorizmo, kontrabandos, organizuoto nusikalstamumo, kitos nusikalstamos veikos užkardymu. Dabartiniu metu Lietuvos muitinė, skatindama teisėtą prekybą, verslui gali pasiūlyti supaprastintas muitinės procedūras. Verslo įmonės, siekdamos gauti daugiau muitinės procedūrų supaprastinimų, gali kreiptis į muitinę dėl įgaliotųjų ekonominių operacijų vykdytojų (*AEO*) statuso suteikimo.

Reikalavimas sudaryti palankesnes sąlygas tarptautinei prekybai verčia muitinių administracijas dirbti efektyviau ir ieškoti naujų būdų, kaip modernizuoti savo veiklą bei tobulinti verslo visuomenei teikiamas paslaugas. Dėmesį siekiama sutelkti į muitinės auditu paremtų kontrolės priemonių taikymą, kad būtų galima įveikti logistinius barjerus, kurių neišvengiamai atsiranda tarptautinės prekybos procese.

Atlikus mokslinėje literatūroje pateiktą audito terminų analizę, nepavyko rasti apie muitinės auditą ir jo veiklą parašytų darbų. Muitinės audito veiklai būdingi tam tikri ypatumai. Tikrinamomis verslo įmonių veiklos sritimis ir vertinimo objektais gali tapti vykdomos muitinės procedūros, prekių muitinė vertė, prekių klasifikavimas, prekių kilmė ir kt. Tai gana specifinės vertinimo sritys, kurios nėra būdingos kitoms audito rūšims. Tarpusavyje lyginant audito rūšis, galima teigti, jog muitinės auditas turi daug bendrų

bruožų su kitomis audito rūšimis, egzistuoja tarpusavio ryšys tarp maitinės audito ir finansinių ataskaitų, valdymo bei veiklos audito. Maitinės auditas, turėdamas kiekvienos audito rūšies bendrą bruožų, turi ir savo skirtumą, jo kitas atlikimo tikslas, pasižymi savo specifinėmis savybėmis.

Europos Komisijos parengtas Maitinės audito vadovas bei suformuotos ir funkcionuojančios šalių narių nacionalinės maitinės audito struktūros patvirtina maitinės audito egzistencijos faktą. Maitinė yra valstybės institucija, todėl maitinės atliekamus įmonių veiklos tikrinimus bei vertinimus reikėtų traktuoti kaip valstybinio audito rūšį. Maitinės auditą galima apibrėžti kaip procesą, kuris leidžia maitinės pareigūnams atlikti ūkio subjekto veiklos vertinimą: 1) tikrinant maitinės deklaracijose esančios informacijos teisingumą, ūkio subjekto apskaitos dokumentus ir registrus, verslo sistemas ir visus svarbius maitinei komercinius duomenis, kuriuos turi įmonės (asmenys), tiesiogiai ar netiesiogiai susijusios su vykdytomis maitinės procedūromis, 2) nustatant tam tikrų kriterijų atitikimą.

Maitinės auditas atlieka verslo įmonių veiklos vertinimą, todėl labai svarbu ištirti teorinius verslo įmonių veiklos vertinimo aspektus, conceptualius veiklos vertinimo modelius ir jų raidos tendencijas. Ištyrus šiuolaikines verslo veiklos vertinimo koncepcijas ir atlikus lyginamąjį verslo veiklos vertinimo modelių analizę, bus sudarytos prielaidos parengti maitinės audito modelį nustatant tinkamas verslo įmonių veiklos vertinimo sritis.

2. VERSLO ĮMONIŲ VEIKLOS VERTINIMO MODELIAI

IR JŲ ANALIZĖ

2.1. Verslo įmonių veiklos vertinimo modelių raida ir tendencijos

Norint vienos įmonės rezultatus palyginti su kitos įmonės pasiekimais, pradėtas naudoti metodas, kuris buvo sukurtas 1920 m. Jungtinėse Amerikos Valstijose „E. I. Du Pont“ bendrovės užsakymu. Taikant šį metodą pradėta atlikti vertinimus naudojant *pelningumo rodiklius*. Šis rodiklis buvo viena pirmųjų veiklos matavimo priemonių, kuri galėjo išmatuoti įvairių organizacijų investicijų pelningumą (Chandler, 1977). Tai galime laikyti veiklos vertinimo pradžia, net jeigu apskaita egzistavo jau šimtmečius ir daugelis industrinių kompanijų turėjo specifines priemones sąnaudoms ir pelningumui išmatuoti (Johnson, Kaplan, 1987).

Praėjusio šimtmečio aštuntajame dešimtmetyje buvo atkreiptas dėmesys į būsimojo laiko matą. Planuojant įmonės veiklą atsižvelgta į srautus, tokiu būdu imta vertinti pinigų vertę ateityje ir skaičiuoti diskontuotus pinigų srauto rodiklius. Be to, iškilo būtinumas palyginti įmonės būklę su kitų įmonių veiklos rezultatais. Mėgindama spręsti šią problemą, konsultacinė įmonė „Stern Stewart & Co“ veiklos vertinimo procese pradėjo populiarinti naują pelno rodiklį, pavadinusi jį *EVA* (angl. pirmųjų raidžių santrumpa – *economic value added*). Šis rodiklis lygina veiklos pelną su versle panaudotomis kapitalo sąnaudomis. G. Bennet-Stewart ekonominį pelną apibrėžia kaip grynąjį pelną po mokesčių. Dabar tai vienas plačiausiai naudojamų finansinių rodiklių, leidžiančių apibendrintai įvertinti įmonės veiklą. Jo pranašumai, palyginti su kitais rodikliais, yra tie, kad pabrėžia efektyvaus kapitalo naudojimo svarbą, atskleidžia pelningumo ir kapitalo tam pelnui pasiekti ryšį. Nepaisant visų pranašumų, EVA rodiklis turi ir trūkumų. Šiuo rodikliu reikia atsargiai naudotis, kai yra didelė infliacija. Jei neteisingai pasirenkamas laiko periodizacijos principas, tai reali padėtis gali būti iškraipoma. Tačiau jeigu iš

anksto žinomos šito rodiklio silpnybės, šių trūkumų galima išvengti (Makelainen, 1998).

Vis dėlto tokios ankstyvosios veiklos vertinimo priemonės taip pat susilaukė kritikos ir dėl klientams pasitikėjimo teikiančios informacijos apie organizacijoje vykstančias permainas trūkumo, blogai matomo ir lėtai pastebimo nuolatinio tobulėjimo, kuris nepakankamai stimuliuoja vadybininkus (Eccles, 1991; Kaplan, Norton, 1992; Neely, 1999).

Šios priežastys 1980–1990 m. sukėlė „veiklos vertinimo revoliuciją“. Veiklos vertinimo akademiniai ir praktiniai tyrimai koncentravosi į šių problemų sprendimą (Hayes, Abernathy, 1980; Kaplan, 1983; Eccles, 1991; Neely, 1999). Vienas atsakas į tai buvo veiklos vertinimo sistemų, sujungiančių finansinius ir nefinansinius instrumentarius, bei modelių, vertinimo procese apimančių ir organizacijų strategiją, kūrimas. Kaip ankstyvuosius vertinimo sistemos pavyzdžius galime paminėti *veiklos vertinimo matricą* ir *veiklos piramidę*.

Veiklos vertinimo matricą 1989 m. pasiūlė D. Keegan, R. Eiler ir C. Jones. Tai gana nesudėtingas veiklos vertinimo modelis, kada įmonės veiklos vertinimo rodikliai grupuojami į *sąnaudomis ir nesąnaudomis grįstus rodiklius* bei į *vidinius ir išorinius rodiklius*. Šis modelis išryškina netradicinius veiklos vertinimo matus – išorės veiksnius ir tiesiogiai su sąnaudomis nesusijusius veiksnius. Kiekviename matricos kvadrato siūloma vertinti tam tikrus rodiklius, kurie atvaizduoti 12 paveiksle.

Matricos autorių teigimu, daugiausia dėmesio vertinant įmonės veiklą reikia skirti sąnaudoms. Nors du matricos kvadratai skirti su sąnaudomis nesusijusiems rodikliams, tačiau parenkant konkrečius rodiklius reikia atsižvelgti į tai, kiek jie turi įtakos sąnaudų ir pelno dydžiui. Pats rodiklių grupavimas nėra painus ir šį modelį gana paprasta realizuoti praktikoje, tačiau kaip trūkumą galima įvardyti tai, kad šis modelis nėra kompleksinis ir tinkamesnis naudoti kaip papildomas įrankis veiklos vertinimo sistemoje.

Veiklos piramidę suformavo A. Judson (1990), vėliau šį modelį patobulino R. Lynch ir K. Cross (1991). Šis modelis aiškiai *hierarchiškai kartu*

sujungia verslo veiklos vertinimą su verslo procesu (Neely ir kiti, 2001). Tai naudinga nustatant, kaip organizacijos tikslai komunikuoja išsirikiuodami žemyn ir kaip gali

Nesusiję su sąnaudomis rodikliai

Susiję su sąnaudomis rodikliai

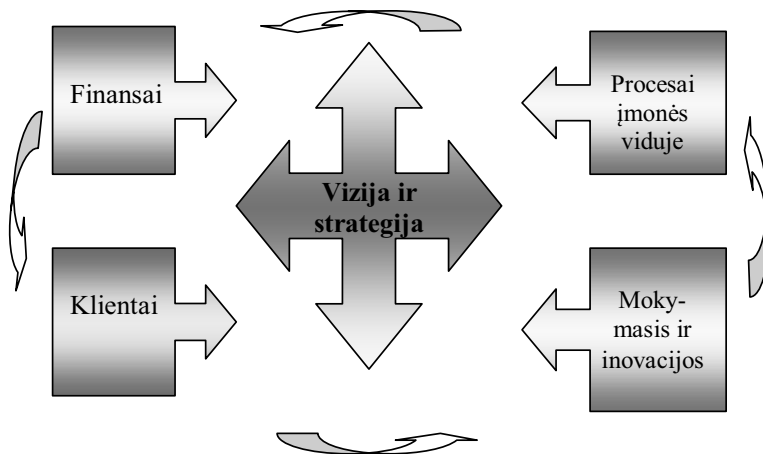
Išorė	<ul style="list-style-type: none"> • Nuolatinių pirkėjų skaičius • Vartotojų skundų skaičius • Produkto įvaizdis vartotojų grupių požiūriu • Daug kitų veiksmų 	<ul style="list-style-type: none"> • Kainų konkurencingumo lygis • Santykinės projektavimo darbų išlaidos • Tiekėjų kainų lygis • Santykinė darbo jėgos kaina • Daug kitų rodiklių
Vidus	<ul style="list-style-type: none"> • Projektavimo ciklo trukmė • Laiku atliktų užsakymų procentas • Naujų produktų skaičius • Iš pirmo karto kokybiškai atliktų užsakymų skaičius • Produkcijos kompleksiškas • Daug kitų veiksmų 	<ul style="list-style-type: none"> • Projektavimo sąnaudos • Materialinės sąnaudos • Gamybos sąnaudos • Paskirstymo sąnaudos • Galutinės produkto sąnaudos • Daug kitų pjūviu išskirtų sąnaudų grupių

12 pav. Veiklos vertinimo matrica

Šaltinis: sudaryta autorės pagal D. Keegan, R. Eiler, C. Jones (1989).

priemonės daryti įtaką kylant aukštyr skirtingais organizacijos lygiais. Ši sistema atlieka stebėseną skirtinguose organizacijos lygiuose. Tai padaro aiškius skirtumus tarp priemonių, kurios domina išorinius organizacijos aspektus – klientų pasitenkinimas, kokybė ir pristatymas, ir priemonių, kurios visų pirma yra verslo viduje – produktai, ciklo laikas ir nuostoliai. Tačiau kai kurie autoriai kritikuoja veiklos piramidę ir ginčija šio modelio nuostatas, kad tiesioginės personalo priemonės nėra taip gerai subalansuotos kaip subalansuotų rodiklių sistemos modelio (Bondas, 1999). Veiklos piramidės modelio pagrindinė problema yra ta, kad trūksta detalaus išdėstymo ir ryšio tarp veiklos priemonių ir jų įgyvendinimo proceso (Hudson ir kiti, 2001).

Pastaruoju metu plačiausiai pasaulyje paplitusią verslo vertinimo *subalansuotų rodiklių sistemą* (angl. *balanced scorecard*) sukūrė R. Kaplan ir D. Norton (1996) (13 pav.). Ši sistema, pagrįsta rodiklių subalansavimo principu, sukėlė tikrą revoliuciją veiklos vertinimo srityje. Modelis apima tiek finansinius, tiek nefinansinius rodiklius, sudarytus iš keturių vertinimo perspektyvų: *mokymosi ir augimo, vidinių įmonės procesų, klientų ir finansų*. Šis modelis padeda strategiją transformuoti į konkrečius veiksmus ir vertinti veiklos pasiekimus visuose organizacijos hierarchijos lygiuose. Tai veiklos vertinimo modelis, kuris, panaudojus priežastinio ryšio koncepciją, leidžia susieti veiklos rodiklius su gaunama nauda ir užtikrina strategijos transformavimą į konkrečius tikslus bei veiksmus.



13 pav. Subalansuotų rodiklių sistemos modelis

Šaltinis: sudaryta autorės pagal R. Kaplan, D. Norton (1996).

Keturi išskirti aspektai ir yra svarbiausi veiklos vertinimo matai taikant subalansuotųjų rodiklių metodą. Be to, jie turi būti aiškiai susieti su įmonės vizija ir strategija bei tarpusavyje. Taigi, subalansuotieji rodikliai leidžia vertinti veiklą iš keturių svarbių pozicijų: 1) finansiniai rodikliai parodo, kaip įmonę vertina akcininkai, kreditoriai, potencialūs investuotojai ir kt., 2) klientų

pasitenkinimo rodikliai apibūdina, kaip atrodo įmonės produktai ir pati įmonė klientų akimis, 3) vidaus procesų rodikliai nurodo, ką įmonė turėtų pasiekti ir ką reikėtų tobulinti, 4) inovaciniai ir mokymosi rodikliai parodo, kaip įmonėje kuriama nauja vertė.

Optimaliu rodiklių skaičiumi D. Norton ir K. Kaplan laikė 20–25 rodiklius, kurie pagal kiekvieną iš keturių išskirtų aspektų pasiskirstytų taip (Kaplan, Norton, 2001): penki finansiniai rodikliai (22 proc.), penki klientų pasitenkinimo rodikliai (22 proc.), aštuoni–dešimt vidaus procesus apibūdinantys rodikliai (34 proc.), penki inovacijų ir mokymosi veiklą apibūdinantys rodikliai (22 proc.). Autorės nuomone, subalansuotųjų rodiklių sistema, palyginti su kitomis verslo vertinimo sistemomis, yra pranašesnė tuo, kad priverčia atsižvelgti į visus svarbius veiklos rodiklius vienu metu. Subalansuotieji verslo rodikliai kuriami taip, kad būtų vienas su kitu susieti priežastiniais ryšiais. Tai leidžia pamatyti, kaip vieno rodiklio pasikeitimas lemia kitus rodiklius. Autorės nuomone, subalansuotųjų rodiklių sistemos modelis galėtų būti pritaikomas ir muitinės srityje, kuriant muitinės audito modelį verslo įmonių veiklos vertinimui.

Vėliau verslo konsultacijų įmonė „Andersen Consulting“ ir verslo veiklos centras prie Cranfield universiteto sukūrė **veiklos prizmės modelį**. Modelio autoriai A. Neely, C. Adams, M. Kennerly (2001) veiklos prizmę pristatė kaip antrosios kartos įmonės veiklos kompleksinio vertinimo modelį. Ši suformuota veiklos vertinimo sistema organizacijos santykius su suinteresuotomis šalimis akcentuoja per tris dimensijas: *strategiją, procesus ir galimybes*. Šis veiklos prizmės modelis susideda iš penkių glaudžiai susijusių aspektų, sudarančių prizmės sienas, ir veiklą vertina per penkių perspektyvų prizmę: *suinteresuotųjų asmenų pasitenkinimą, strategijas, veiksmus, galimybes ir suinteresuotųjų asmenų indėlį. Esminiu modelio privalumu laikomas reikalavimas pirmiausia apsvarstyti, kvestionuoti ir pagrįsti organizacijos strategiją, o tik po to parinkti veiklos vertinimo rodiklius*. Taip pat šis veiklos modelis yra gana lankstus ir skatina parinkti atskirus veiklos

vertinimo rodiklius skirtingoms suinteresuotosioms grupėms, pavyzdžiui, darbuotojams, tiekėjams, partneriams, klientams ir kt.

Kai kurie veiklos vertinimo modeliai pasireiškia per visuotinės kokybės vadybos diegimą. Tokie modeliai turi kokybės vadybos mokslo poveikį ir pratęsia organizacijos siekius veiklos tobulinimo srityje (Deming, 1986). R. L. Lynch ir K. F. Cross (1991) teigia, kad strateginė veiklos vertinimo sistema remiasi visuotinės kokybės vadybos, pramonės inžinerijos bei veikla grįstos apskaitos koncepcijomis. Būtent veiklos vertinimo modelis, pavadintas *šešių sigmų modeliu*, rėmėsi visuotinės kokybės vadybos koncepcija ir buvo įdiegtas kompanijoje „Motorola“ (JAV). Pagrindinis veiklos vertinimo tikslas buvo eliminuoti atskirų procesų metu susidarančius defektus bei nuokrypius nuo tobulumo. Kompanijos tikslas buvo 2000 m. pasiekti, kad vienam milijardui gaminių tektų tik du defektai, ir sutrumpinti gamybos ciklą – sumažinti laiką, reikalingą darbui užbaigti. Šis kokybės tikslas buvo taikomas ne tik gamybos, bet ir tokiems skyriams kaip finansų. Siekdama šio tikslo, „Motorolos“ kompanija galėjo sutaupyti nemažai lėšų. Taigi, modelis veiksmingas taupant organizacijos lėšas, tačiau kritikuojamas už siaurą dizainą, neleidžiantį optimizuoti egzistuojančių procesų bei inovacijų skatinimo neužtikrinimo.

Verslo įmonių veiklos vertinimo procese pastaruoju metu vienas svarbiausių akcentų yra įmonės *veiklos kokybė*. Šiuo požiūriu grindžiama ir susiformavusi bei plačiai žinoma visuotinės kokybės kontrolės koncepcija. Vienas iš kokybės teoretikų B. P. Crosby (1990) teigė, kad įmonei prasta kokybė kainuoja apie 20 proc. jos pajamų ir, įmonei siekiant šių išlaidų išvengti, reikėtų taikyti kokybę garantuojančias veiklas, dėl to kiekviena verslo įmonė turėtų savo veiklą orientuoti į kokybės užtikrinimą. Žinių visuomenėje kokybė tapo aukščiausių įmonių vadovų susidomėjimo objektu, kai siekiama visas operacijas atlikti ne tik sklandžiai ir laiku, bet ir nuolat galvojant apie tolesnį jų tobulinimą.

Siekdama parodyti verslo įmonės, kaip tiekėjos, patikimumą, vertinant įmonės veiklą Tarptautinė standartizacijos organizacija pradėjo naudoti *specialų vertinimo modelį ISO standartus*. Pagal šiuos standartus gali būti

atliktas kokybės vadybos, aplinkos vadybos ir kitų sistemų sertifikavimas. ISO standartai leidžia įsitikinti, kad įmonės laikosi bent minimalių valdymo stabilumą garantuojančių reikalavimų. Atsižvelgiant į naują kokybės suvokimą, įtvirtintą visuotinės kokybės vadybos teorijoje, standartai apėmė beveik visas svarbiausias įmonės veiklos sritis, išskyrus finansų ir ekonomikos valdymą.

Kitas veiklos vertinimo modelis, vertinant veiklą per kokybės vadybos diegimo prizmę, yra Europos kokybės vadybos fondo 1991 m. sukurtas *verslo tobulumo modelis*. Vėliau jis buvo patobulintas ir 1999 m. transformuotas į Europos kokybės vadybos fondo tobulumo modelį. Šis modelis apibūdina įmonės veiklos kriterijus, kuriais vertinama, kokią pažangą padarė įmonė, tobulindama savo veiklą. Pats modelis apima devynis blokus, kuriuose atsispindi organizacijos veiklos kriterijai. Tai lyderystė, žmonių valdymas, politika ir strategija, ištekliai ir partnerystė, procesai, žmonių pasitenkinimas, vartotojų pasitenkinimas, įtaka visuomenei, pagrindiniai veiklos rezultatai. Atsižvelgiant į tai, kad pats modelis nebuvo kuriamas kaip organizacijos veiklos vertinimo sistemos formavimo pagrindas, jis apima gana daug vertinamos veiklos sričių, nors pati modelio idėja kilusi grynai iš Kokybės vadybos koncepcijos. Anot G. Slatkevičienės ir P. Vanago (2001), šio modelio trūkumai yra tai, kad nėra metodikos, koku nuoseklumu reikėtų atlikti įvertinimą pagal kriterijų blokus ir organizacijos hierarchinius lygius, jis leidžia veiklą vertinti epizodiškai, o organizacijai, savo veikloje įgyvendinančiai nepaliaujamo tobulinimo principą, svarbu nuolat vertinti savo veiklos pasiekimus.

M. G. Browno (1996) *verslo proceso modelis* remiasi priežastinio ryšio teorija. Pagal šią koncepciją išskiriami penki verslo proceso elementai: įeiga, apdorojimo sistema, išeiga, rezultatai ir tikslai. Veikla verslo proceso metu matuojama per ekonomiškumo, efektyvumo ir efektingumo prizmę.

SMART modelis viziją transformavo į specifinius marketingo ir finansinius rodiklius, kurie toliau detalizuojami į vartotojų pasitenkinimą, lankstumą ir produktyvumą, o pastarieji skaidomi į kokybę, pristatymą,

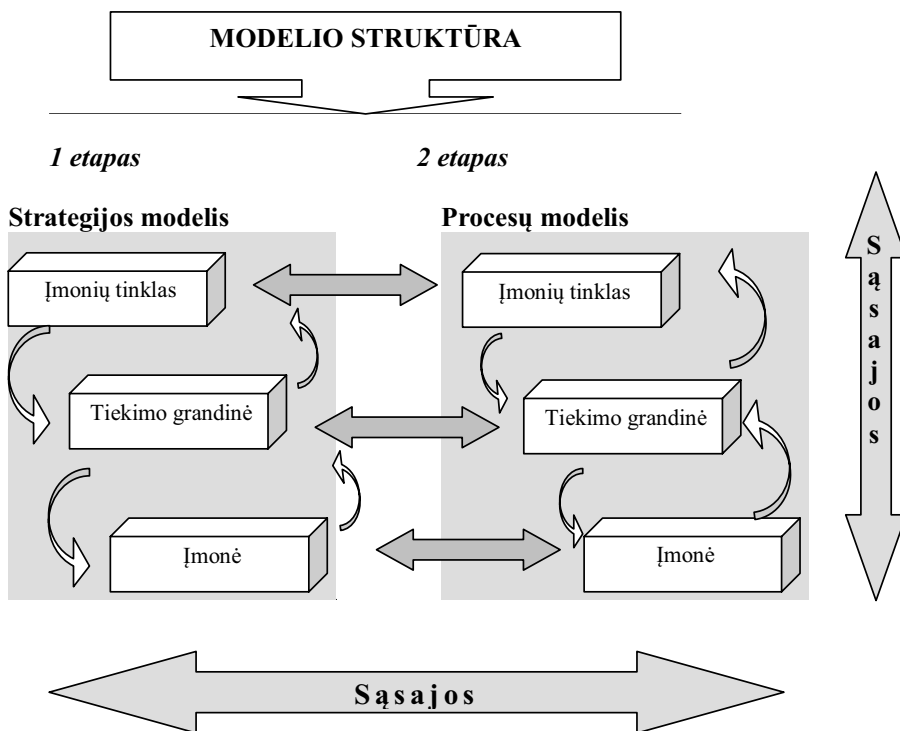
proceso laiką bei sąnaudas. Modelis sudarytas pagal keturis lygius: *strategija, verslo vieneto tikslai, verslo operacijų sistema bei padalinio lygmuo*. Realizuojant šį modelį įvertinamas išorinis ir vidinis efektyvumas, integruojami bendri organizacijos tikslai ir atliekamų operacijų rezultatai.

Vadybos moksle vertinant organizacijų veiklą dažnai sutinkamas R. L. Lyncho ir K. F. Crosso **pagrindinių veiklos rodiklių SMART** (angl. *Specific, Measurable, Achievable, Relevant, Timely*) modelis. Vadovaujantis šio modelio nuostatomis, pagrindiniai veiklos rodikliai turi būti specifiški, išmatuojami, pasiekiami, realūs bei nustatyti įgyvendinimo laikotarpiu. Pagrindiniai veiklos rodikliai yra susieti su organizacijos veiklos strategija ir sudaro sąlygas vertinti strateginių tikslų pasiekimo mastą duotuoju laiko momentu. Tačiau gali būti naudojami ir kiti veiklos vertinimo rodikliai, netenkinantys minėtų kriterijų. **Kritinių sėkmės veiksnių koncepcijos** šalininkai D. Ronald Daniel, J. F. Rochart, M. A. Burke ir kiti teigia, kad vadybos kontekste šie veiksniai padeda identifikuoti svarbiausius elementus, lemiančius veiklos sėkmę. Kritiniai sėkmės veiksniai galėtų būti *gebėjimas turėti reikiamų įgūdžių, veiklos efektyvumas, verslo rizikos valdymas, asmeninis sąžiningumas, lyderystė, klientų pasitenkinimas, standartų atitikimas ir kt.* Kritiniai sėkmės veiksniai yra traktuotini kaip būtina sąlyga realizuoti numatytus veiklos tikslus, o veiklos rodikliai leidžia įvertinti veiklos tikslų pasiekimo progresą.

Be šių nagrinėtų veiklos vertinimo modelių, mokslinėje literatūroje sutinkama ir daugiau modelių, pavyzdžiui, sukurta nemažai specialių sistemų, skirtų vertinti paslaugas teikiančių įmonių veiklą. Plačiausiai iš jų naudojami **SERVQUAL** ir rezultatų ir veiksnių modeliai. **SERVQUAL modelis** (Parasuraman, Zeithalm ir Berry, 1988) skirtas vertinti ir valdyti paslaugų kokybę. Modelis grindžiamas nuostata, kad geriausiai paslaugos kokybę rodo klientų vertinimai. Taikant šį modelį vertinamas skirtumas tarp to, ko klientas tikisi iš visų tos paslaugos teikėjų, ir to, ką jis gauna iš individualaus teikėjo paslaugos. Kitas plačiai žinomas paslaugų verslo vertinimo modelis buvo 1991 m. sukurtas T. J. Brignall, L. Fitzgerald, R. Johnston ir R. Silvestro. **Rezultatų**

ir veiksmų modelis remiasi koncepcija, kad pasiekti rezultatai yra ankstesnės veiklos funkcija, nulemta tam tikrų specifinių veiksmų, ir akcentuoja priežasties ir padarinio ryšius. Vertinimas atliekamas trimis etapais, jie išskiriami remiantis vertės grandinės koncepcija. Pagrindinės skiriamos grandys yra trys: išteklių įėjimo, išteklių transformavimo ir produkcijos išėjimo procesai. Veikla gali būti vertinama tiek kuriame nors atskirame veiklos etape, tiek ir visuose trijuose etapuose. Šis paslaugų verslo modelis vertinamas kaip viena labiausiai kompleksinių vaizdą duodančių vertinimo sistemų, tačiau turi ir trūkumų, nes nepakankamai dėmesio skiriama skirtingiems interesų grupių požiūriams išryškinti ir suderinti.

Vienu naujausių veiklos vertinimo modelių galima laikyti 2007 m. **J. Saiz, A. Bas ir R. Rodriguez suformuotą modelį** (14 pav.). Modelio sandara



14 pav. Verslo veiklos vertinimo modelis, grįstas strateginio valdymo procesu

Šaltinis: sudaryta autorės pagal J. Saiz, A. Bas, R. Rodriguez (2007).

susideda iš dviejų modelių: strategijos ir procesų. Šie autoriai, tyrinėdami verslo veiklos vertinimo procesą, siūlo jį analizuoti suskirstant į strateginio planavimo ir strategijos įgyvendinimo etapus.

Modelio autoriai akcentavo, kad pirmame etape, kai apibrėžiami strateginiai tikslai, svarbu vertinimo procese išskirti tris funkcinius lygius arba sritis: *įmonę, kaip atskirą vienetą, tiekimo grandinę ir įmonių tinklą*. Įmonių tinklo lygis nurodo jungtis į tam tikras įmones arba partnerius ir į jų atitinkamas tiekimo grandines, kurios susijungusios bendradarbiauja siūlydamos produktų ir paslaugų rinkinius. Šios įmonės yra iš skirtingų tiekimo grandinių, bet jos gali gaminti ir pasiūlyti skirtingus produktus ir paslaugas. Kiekviena šių įmonių yra tam tikrame tiekimo grandinės lygyje. Pagaliau kiekvieną susiformavusią tiekimo grandinę sudaro atskiros įmonės, sukuriančios tiekimo grandinės vertę.

Svarbu yra tai, kad planuojant strategiją būtų einama hierarchine tvarka nuo viršaus žemyn, pirmumą suteikiant įmonių tinklo lygiui. Šio lygio elementai būtų tokie: filosofinis planavimas (misija ir vizija), tarpiniai poreikiai (klientai, akcininkai, visuomenė, darbuotojai ir kt.) ir pagrindiniai veiklos vertinimo elementai (tikslai, strategijos, kritiniai sėkmės veiksniai ir pagrindiniai veiklos rodikliai).

Antrame etape veiklos vertinimas koncentruojamas į strategijos įgyvendinimą vėl pagal tris funkcinius lygius: įmonių tinklą, tiekimo grandinę ir atskirą įmonės vienetą. Atliekant vertinimą svarbu žinoti, kad suformuluoti įmonės tikslai kiekvienam verslo procesui, taip pat reikia žinoti, kaip jie gali būti pasiekti. Reikia rasti sąsajas tarp skirtingų funkcinių lygių ir jas įvertinti.

Šio modelio nuostatos galėtų būti pritaikytos ir muitinės audito modeliui. Tai vienas iš modelių, kuris neapsiriboja vertinimu įmonės lygmenyje, bet atlieka vertinimą visos tiekimo grandinės, įtraukiant ir pagrindinių veiklos vertinimo elementų, tokių kaip įmonės tikslai, strategija, kritiniai sėkmės veiksniai, bei pagrindinių veiklos rodiklių vertinimą, o tai dabartiniu metu labai aktualu muitinei, atliekant įmonių veiklos vertinimus ir suteikiant įgaliotojo ekonominio operatoriaus vykdytojo statusą. Todėl J. Saiz,

A. Bas ir R. Rodriguez modelio (2007) panaudojimas galimas tobulinant muitinės turimą veiklos vertinimo modelį.

Vykstantys įvairūs procesai socialinėje, politinėje, technologinėje, mokslinėje ir kitoje aplinkoje nulemia atskirus ekonomikos virsmus, lemiančius pokyčius ir pačiose organizacijose, todėl formuojasi naujos vadybos paradigmos ir koncepcijos. Vienas ryškiausių ekonomikos pokyčių yra siejamas su nematerialinių išteklių svarbos suvokimu ir tradicinių išteklių, tokių kaip darbas, žemė ir kapitalas, pakeitimu žiniomis. Žinių ekonomikos sąlygomis nematerialūs organizacijų ištekliai lemia organizacijos konkurencinį pranašumą. P. F. Drucker (1993) teigė, jog žinios tapo kritiniu ekonomikos ištekliu ir dominuojančiu organizacijų konkurenciniu pranašumu. Pastebėta, kad žinių fenomenas tapo kertiniu atskirų organizacijų sėkmės veiksniumi, lemiančiu ekonomikos pažangą (Beijerse, 1999).

Apibendrinus galima teigti, kad veiklos vertinimo koncepcija ekonomikos transformacijų procese neišvengė pokyčių. Veiklos vertinimo koncepcijų vystymosi pokyčiai atspindi jos raidą, kurioje išryškėja šių koncepcijų pagrindinės transformacijos. Jas galima sugrupuoti taip: 1) veiklos vertinimo koncepcijos, apimančios atskirus, pavienius vertinimo rodiklius, 2) veiklos vertinimo koncepcijos, apimančios tam tikras dimensijas, 3) daugiamatės veiklos vertinimo sistemos, jungiančios vidinius ir išorinius, finansinius ir nefinansinius, ilgalaikius ir trumpalaikius veiklos vertinimo rodiklius.

Veiklos vertinimo sistemos plėtra inicijavo ištisą tyrimų srautą, nukreiptą į jos struktūros ir įgyvendinimo proceso tyrinėjimą (Holmberg, 2000; Gunasekaran ir kiti, 2001; Gehlen, 2002; Leseure ir kiti, 2001; Bititci, 2005). Industrinės ekonomikos sąlygomis komercinių organizacijų sėkmę lėmė nauda, gaunama iš masto ekonomijos bei sėkmingo materialaus turto panaudojimo. Ir nors pačios taikytos technologijos vaidino tam tikrą vaidmenį vertės kūrimo procese, tačiau konkurencinį pranašumą lemdavo tokios technologijos, kurias buvo galima pritaikyti materialiniams ištekliams gaminti ir įdiegti masinėje gamyboje. Todėl tradiciškai apskaitoje dominavo materialinių vertybių

akcentas, o veikla buvo matuojama ir vertinama per finansinių rezultatų pasikeitimo prizmę. Kartu su informacinės eros atėjimu fundamentalios industrinės ekonomikos sąlygomis įsitvirtinusios prielaidos tapo nebevertotinos arba jų vartojimas tapo ribotas. Tradicinės veiklos vertinimo sistemos, paremtos sąnaudų koncepcija bei finansine apskaita, tapo kritikuotinomis dėl trumpo laikotarpio tikslų akcentavimo, strateginių tikslų svarbos redukavimo vietoje nuolatinio tobulėjimo, dėmesio į klientų perspektyvą nefokusavimo ar organizacijų konkurencinio pranašumo mažinimo.

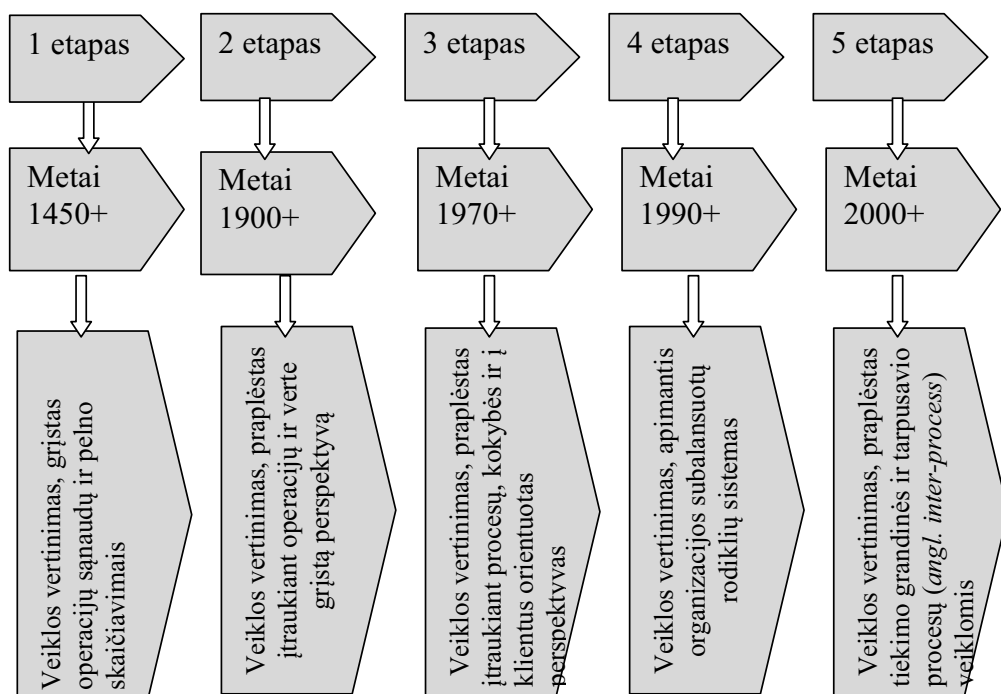
Veiklos vertinimo šiuolaikinės sistemos buvo sukurtos kaip atsvara tradicinėms veiklos vertinimo sistemoms, siekiant sujungti vidinius ir išorinius, finansinius ir nefinansinius, ilgalaikius ir trumpalaikius rodiklius. Dėl savo integralumo tokios veiklos matavimo šiuolaikinės sistemos vadinamos daugiamatėmis, nes jos jungia rodiklius, leidžiančius matuoti ir vertinti organizacijos sėkmę išorinėje aplinkoje kartu integruojant vidinių veiklos procesų efektyvumo matavimus. Be to, veiklos vertinimo ir matavimo šiuolaikinės sistemos taip pat apima ne tik retrospektyvinius rodiklius, bet ir perspektyvinius *rodiklius, suteikiančius informacijos apie veiklos sėkmę ateityje*. Tai ypač aktualu sprendžiant mutinės problematiką ir atliekant verslo įmonių veiklos vertinimus.

Veiklos vertinimo šiuolaikinė koncepcija apibūdinama kaip dominuojančių požiūrių į veiklos vertinimą agregacija bei naujų inovatyvių sprendimų, apimančių nematerialių išteklių svarbos suvokimą, realizacija veiklos vertinimo procese, užtikrinant veiklos vertinimo daugiamatiškumą, dinamiškumą, daugiapakopiškumą bei priežastinio ryšio implikaciją (Rupšys, 2008).

Industrinės ekonomikos sąlygomis dominuojant materialiam turtui veiklos vertinimas atliekamas išimtinai per finansinę prizmę, panaudojant finansinę atskaitomybę, biudžetus ir kitą informaciją. Tokiu atveju organizacijos veikla vertinama per finansinę prizmę, tačiau globalios ekonomikos sąlygomis susiformavę nauji socialiniai santykiai pakeitė naudojamo turto prigimtį bei vertę kuriančius veiksnius. R. Rupšys (2008)

teigia, kad tokiomis sąlygomis, kai nematerialus turtas tampa svarbiausiu konkurencingumo užtikrinimo veiksmu, veiklos vertinimo koncepcija neišvengiamai transformuojasi tiek praktiniame, tiek teoriniame lygyje. Be to, išaugusi interaktyvi didžiųjų korporacijų sąveika su išorine aplinka, kuriai įtakos turėjo padidėjusi konkurencija, rinkų globalizacija, technologijų raida ir kita, privertė ieškoti tokių veiklos vertinimo formų, kurios neapsiribotų vien vidiniais ir finansiniais veiklos aspektais.

Apibendrinant veiklos vertinimą, jo raidą galima suskirstyti į tam tikrus penkis etapus (15 pav.). *Ankstyvojoje stadijoje* veiklos vertinimas buvo orientuotas į sąnaudų ir pelno vertinimo stilių. Šis vertinimo metodas siekia XV amžių. Egzistuojanti finansinė apskaita ir jos principai yra iki šiol įtvirtinti modernios finansinės apskaitos praktikoje.



15 pav. Veiklos vertinimo plėtros etapai

Šaltinis: sudaryta autorės pagal C. Morgan (2007).

Antrajame etape šis procesas buvo vertinamas iš veiksmų / operacijų ir sukurtos vertės perspektyvos. Antrojo veiklos vertinimo etapo atsiradimui įtakos turėjo pramoninė revoliucija ir jos sukelta gamybinės plėtros aplinka. Tačiau finansiniai veiklos vertinimo rodikliai iki šiol dominuoja vadybininkų mąstysenoje, nes efektyvus išteklių panaudojimas yra svarbus veiksnys, kaip ir konkurencija ar naujų produktų ir paslaugų kūrimas. Tai buvo laikotarpis, orientuotas į dideles produkcijos apimtis ir gamybos našumą. Veiklos vertinimu buvo siekiama standartizuoti darbo sistemas ir sureguliuoti gamybinių organizacijų veiklą. Diegiama standartizacija siekta gamybos procese užtikrinti pakankamą produkto kokybę su mažiausiomis sąnaudomis vartotojams. Šie veiklos vertinimo proceso aspektai ypač buvo ryškūs Antrojo pasaulinio karo metu.

Nuo 1970 m. prasidėjo *trečiasis etapas*, kai veiklos vertinimas sustiprinamas kokybės procesų ir į klientus orientuota perspektyvomis. Kilus „kokybės revoliucijai“, vadybininkų pastangomis verslo vertinimo portfelis buvo papildytas dviem naujomis vertinimo dimensijomis – procesų ir klientų. Pokyčiai kokybės srityje lėmė ir veiklos vertinimo sritį, papildydami vertinimo rodiklių skaičių, kai, be vidinių veiksmų, imta vertinti ir išorinius veiksmus (Morgan, 2007). Dėl šių pokyčių vadybininkai susipažino su „proceso“ koncepcija kaip su klientų poreikių patenkinimu. Požiūris į procesą vertinamas per kokybės prizmę, gilinantis, kokių procesų reikalauja klientai, kokios kokybės produktus ar paslaugas reikia sukurti.

Ketvirtajame veiklos vertinimo vystymosi etape dominuoja subalansuotieji verslo rodikliai. Finansiniai veiklos vertinimo rodikliai sudaro tam tikrą integruotos veiklos vertinimo sistemos dalį. Be šių vertinimo rodiklių, plačiai naudojami ir nefinansiniai veiklos vertinimo rodikliai. Šiuo laikotarpiu dominuojančia veiklos vertinimo sistema tampa R. Kaplano ir D. Nortono (1996) *subalansuotų rodiklių sistemos modelis*. Šio laikotarpio veiklos vertinimo koncepcijoms buvo būdingos pastarosios nuostatos: 1) vis plačiau laikomasi holistinio požiūrio, veiklos vertinimo sistema turi turėti subalansuotus vertinimo rodiklius ir jie negali būti sudaryti tik iš vienos

vertinimo perspektyvos, 2) vertinimo rodikliai turi būti aiškiai susieti tarpusavyje su įmonės vizija, tikslais ir strategija, 3) vertinimo sistema turi būti sudaryta iš keturių pagrindinių perspektyvų – *finansų, klientų, vidinių įmonės procesų ir mokymosi bei augimo*, 4) veiklos vertinimo sistema turi būti dinamiška ir nuolat besikeičianti sistema ir atspindėti, kaip organizacija sugeba reaguoti į rinkos pokyčius. A. Bento ir L. White (2010), atlikę tyrimą, kurio metu siekė identifikuoti pagrindinius veiklos vertinimo sistemos rodiklius, kurie labiausiai lemia organizacijos veiklos rezultatus, teigia, jog verslo vertinimo procese didžiausią įtaką turi nefinansinių veiklos rodiklių naudojimas ir tai daro didžiausią efektą verslo rezultatams. Kaip reikšmingas strateginis veiklos vertinimo rodiklis akcentuojami žmogiškieji ištekliai, labiausiai lemiantys verslo rezultatus.

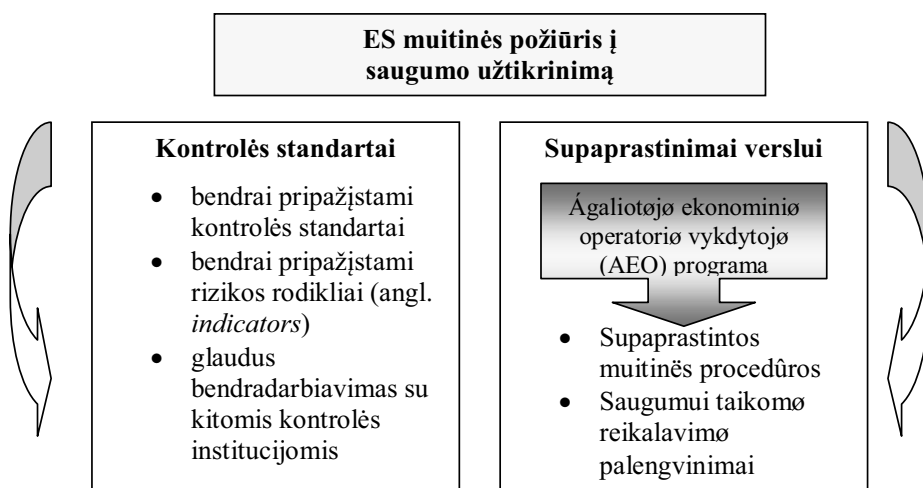
Penktasis veiklos vertinimo etapas prasidėjo nuo 2000 m., jam būdinga tai, kad veiklos vertinimas apima ne tik tradicinius veiklos vertinimo rodiklius, bet ir visos tiekimo grandinės bei tarpusavio operacijų veiklos (angl. *supply chain & inter-process activity*) vertinimą. Tiekimo grandinei įtaką daro platus aplinkos veiksnių kompleksas, todėl ši vertinimo sritis yra gana sudėtinga ir komplikuota, reikalaujanti plataus pasaulinio konteksto svarbos suvokimo.

Iki šiol tiekimo grandinės vertinimo sritis nėra iki galo iširta, todėl ateityje ji domins tyrėjus, galbūt bus sulaukta daugiau darbų šia tema (Morgan, 2007). Dabar Lietuvos muitinės audito naudojamas verslo įmonių veiklos vertinimo modelis, kurį 2007 m. sukūrė Europos Komisijos sudaryta darbo grupė, apima ir tiekimo grandinės vertinimą ir patenka į penktąjį veiklos vertinimo koncepcijų vystymosi etapą.

2.2. ES muitinės audito modelio verslo įmonių veiklos vertinimui analizė

Siekdama užtikrinti Europos verslo konkurencingumą bei jo saugumą, ES 2005 m. parengė Muitinės saugumo programą (angl. *Customs Security Programme*), apimančią saugumo priemonių kūrimą ir įdiegimą muitinės kontrolės procese. Ši saugumo programa numatė įdiegti tinkamą saugumo

kontrolę, užtikrinant vidaus rinkos apsaugą ir glaudžiai bendradarbiaujant su pagrindiniais prekybos partneriais visame pasaulyje, ir apsaugoti tarptautinę tiekimo grandinę. Taip pat ši programa siekė suteikti pagalbą verslininkams, kurie patys stengsis dėl savo tarptautinio tiekimo grandinės dalies saugumo. Muitinės požiūrį į saugumo užtikrinimą remiantis šia programa galima vertinti pagal dvi dimensijas: muitinės vykdomą kontrolę ir verslui teikiamus supaprastinimus (16 pav.). Laikantis antrosios dimensijos buvo sukurta *įgaliotųjų ekonominių operacijų vykdytojų (angl. Authorised Economic Operator) (AEO) programa*, kuri vėliau perkelta į muitų teisę, patvirtinus Bendrijos muitinės kodekso (1992) pakeitimus ir įsigaliojus naujam Europos Komisijos reglamentui (EB) Nr. 1875/2006, nustatančiam įgaliotųjų ekonominių operacijų vykdytojų statuso suteikimo tvarką.



16 pav. ES muitinės saugumo programa

Šaltinis: sudaryta autorės.

Į įmonės veiklos kokybės dimensiją ES muitinių administracijos pradėjo koncentruoti dėmesį, kai nuo 2008 m. sausio 1 d. verslo įmonės (arba pagal muitų teisę – ekonominių operacijų vykdytojai) ėmė kreiptis į muitinę dėl AEO statuso suteikimo. Siekti gauti AEO statusą gali kiekvienas ekonominių operacijų vykdytojas, jeigu jis: 1) įsteigtas Bendrijos muitų teritorijoje arba ne Bendrijos teritorijoje, kai atitinka Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo

nuostatas, 2) vykdo muitų teisės aktais reguliuojamą veiklą, 3) laikosi muitinės nustatytų reikalavimų, turi priimtina verslo ir – atitinkamais atvejais – transporto registrų tvarkymo sistemą, sudarančią galimybes atlikti atitinkamą muitinį tikrinimą, taip pat jo vykdoma veikla užtikrina mokumą bei atitinka nustatytus saugumo ir saugos reikalavimus.

Igaliojantį ekonominių operacijų vykdytoją galima apibrėžti kaip ekonominių operacijų vykdytoją, kuris užsiimdamas savo verslu vykdo veiklą, reguliuojamą muitų teisės aktais, ir kuris yra patikimas muitinės atžvilgiu, todėl turi teisę naudotis visoje Europos Bendrijoje taikomomis lengvatomis.

Galima teigti, jog *verslo įmonių veiklos vertinimas Lietuvos muitinėje vykdomas per įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statuso suteikimo prizmę*, kada muitinės auditas įvertina ekonominio operatoriaus vykdytojo veiklą ir nustatytų kriterijų atitikimą. Šis statusas gali būti suteikiamas patikimoms verslo įmonėms, jį pripažįsta visų ES valstybių narių muitinių administracijos. ISO standartai yra universalūs, nes jie nebuvo rengiami kuriai nors specialiai sričiai ir skirti taikyti visose verslo ar pramonės šakose, tačiau to negalime pasakyti apie Europos Komisijos sukurtą verslo įmonių veiklos vertinimo modelį, skirtą AEO statusui gauti. Šis modelis skirtas tik muitinių administracijoms verslo įmonių veiklos vertinimui.

Igaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusas suteikiamas remiantis šiais keturiais bendraisiais kriterijais: 1) priimtini duomenys apie muitinės nustatytų reikalavimų laikymąsi, 2) priimtina verslo ir – atitinkamais atvejais – transporto registrų tvarkymo sistema, sudaranti galimybes atlikti atitinkamą muitinį tikrinimą, 3) finansinio mokumo įrodymas, 4) ir, kai šis kriterijus taikytinas, – atitinkami saugumo ir saugos standartai (Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 648/2005). Reikia pažymėti, kad kitų valstybių narių muitinės, svarstydamos prašymą leisti naudotis supaprastinimais, neturi pakartotinai įvertinti tų kriterijų, kuriuos jau įvertino Lietuvos muitinės auditoriai, ekonominių operacijų vykdytojui suteikę AEO statusą.

ES taikomas muitinės audito modelis, vertinant įmonių veiklą dėl įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statuso suteikimo, apima tam tikras įmonės veiklos sritis. Šios veiklos vertinimo sritys nurodytos EK dokumente „Įgaliotieji ekonominių operacijų vykdytojai“ (2007). Tai:

- *informacija apie įmonę,*
- *duomenys apie reikalavimų laikymąsi,*
- *buhalterinės apskaitos ir logistikos sistema,*
- *finansinis mokumas,*
- *saugos ir saugumo reikalavimai.*

Kiekviena vertinimo sritis turi vertinimo rodiklius, kuriuos muitinės auditoriai turi tikrinti ir atlikti jų vertinimą. Muitinė, vertindama įmonės veiklą, priversta taikyti kitus, kartais gana specifiskus vertinimo kriterijus, pavyzdžiui, ekonominių operacijų vykdytojo saugos ir saugumo reikalavimų atitikimo kriterijų. Tai rodo, kad įmonių veiklos vertinimas nėra tik galutinio rezultato parašymas, muitinės audito užduotis platesnė – pateikti kuo nuodugnesnę ir išsamesnę analizę, kuria remiantis būtų galima prieiti prie galutinės išvados apie įmonės vykdomą veiklą.

Pasinaudojus Europos kokybės vadybos fondo *verslo tobulumo modelio* nuostatomis, įmonės veiklos vertinimo kriterijai galėtų būti: 1) vadovų veiklos kriterijumi įvertinama, kaip vadovai kuria viziją ir misiją, kaip padeda tai įgyvendinti, kuria vertybes, reikalingas ilgo laikotarpio sėkmei, ir kaip jas diegia savo veiksmais ir elgsena. Vadovai turi asmeniškai užtikrinti, kad būtų kuriama ir realizuojama įmonės valdymo sistema vizijai ir misijai įgyvendinti; 2) politikos ir strategijos kriterijus leidžia įvertinti, kaip įmonė įdiegia savo viziją ir misiją strategija, orientuota į įmonės veikla suinteresuotas asmenų grupes; 3) personalo vadybos kriterijumi įvertinama, kaip įmonė valdo, plėtoja ir panaudoja darbuotojų žinias ir potencialą visos įmonės lygiu, kaip planuoja šią veiklą, siekdama užtikrinti politikos, strategijos ir procesų efektyvų veikimą. Vertinant galimybes, analizuojamas požiūris į kriterijų vertybes, o vertinant rezultatus analizuojama rezultatų pasireiškimo apimtis.

Buvo konstatuota, jog dabartiniu metu Lietuvos muitinės audito naudojamas verslo įmonių veiklos vertinimo modelis apima tiekimo grandinės vertinimą ir patenka į *penktąjį veiklos vertinimo koncepcijų vystymosi etapą*. Tačiau šiame etape *esančioms verslo veiklos vertinimo koncepcijoms būdinga tai, kad jos apima ne tik tiekimo grandinės aspektų vertinimą, bet vertinimo rodikliai siejami ir su įmonės tikslų bei strategijos įgyvendinimo kriterijais*. Be to, 1980–1990 m. „veiklos vertinimo revoliucijos“ metu veiklos vertinimo akademiniai ir praktiniai tyrimai koncentravosi į pastarųjų vertinimo rodiklių sprendimą (Hayes, Abernathy, 1980; Kaplan, 1983; Eccles, 1991; Neely, 1999). Kaip atsakas į tai buvo veiklos vertinimo sistemų, sujungiančių finansinius ir nefinansinius instrumentarius, bei modelių, vertinimo procese apimančių ir organizacijų strategiją, kūrimas. Darbe jau nagrinėti SMART (1991), subalansuotųjų rodiklių sistemos (1996), veiklos prizmės (2001) bei J. Saiz, A. Bas ir R. Rodriguez (2007) modeliai akcentuoja tai, kad vertinimo rodikliai turi būti aiškiai susieti tarpusavyje su įmonės vizija, tikslais ir strategija. Todėl darbo autorė nori atkreipti dėmesį į tai, kad ***ES muitinės audito modelis neapima vieno iš svarbiausių vertinimo elementų – įmonės vizijos, tikslų, strategijos ir su jais susijusios verslo rizikos vertinimo***. Remiantis atlikta verslo įmonių vertinimo modelių analize, galima teigti, kad tai yra esminis muitinės audito modelio trūkumas.

Be šių svarbių vertinimo rodiklių, vertinant įmonės veiklą labai svarbi išorės veiksnių analizė. Ji gali padėti muitinei geriau įvertinti galimą riziką ir įmonės veiklos galimybes, nustatyti, kokios yra esamo ir būsimos verslo ekonominės, techninės ir kitos sąlygos, kokio pobūdžio ir dydžio egzistuoja konkurencija. Šiuo atveju svarbu, įvardijus išorės veiksnius, įvertinti galimą grėsmę ir galimus pokyčius įmonės veikloje. Tam tikslui muitinės auditorius turi įgyti daugiau išsamesnės informacijos apie įmonės verslą: pradinių žinių apie šaką, kuriai priskiriama audituojama įmonė, tos įmonės nuosavybės formą, valdymo sistemą ir veiklą. Turi turėti patikimą informaciją apie įmonės verslą ir susijusias rizikas.

Pagal ES muitinės audito modelį analizuojama informacija apie įmonę, pagal kurią muitinė gali susidaryti vaizdą apie ekonominių operacijų vykdytoją: vertinama jo verslo metinė apyvarta, pelnas ir nuostoliai, sandėliavimo pajėgumai, užsienio prekybos apimtis, gamybos procesas ir kt. Tačiau, autorės nuomone, norint atlikti išsamų veiklos vertinimą, muitinei reikėtų *papildyti muitinės audito modelį naujomis vertinimo sritimis*: 1) įmonės veiklos tęstinumas ir plėtros galimybės (vertinimo rodikliai: ūkio šaka / verslo sektorius, išorės veiksniai, vidaus veiksniai, svarbiausių finansinių rodiklių analizė, bankroto prognozavimas, įmonės plėtros analizė); 2) vidaus kontrolės sistema (vertinimo rodikliai: kontrolės aplinka, įmonės rizikos vertinimas, informacijos sistema, kontrolės veiksmai, kontrolės procedūrų stebėseną). Vertinimo sritį „Mokumas ir pelningumas“ reikia papildyti turto pelningumo, kapitalo pelningumo, pardavimų pelningumo rodikliais. Atliekant įmonės veiklos vertinimo rodiklių analizę, juos taip pat reikėtų susieti su įmonės vizijos, tikslų ir strategijos įgyvendinimu. Ši papildoma vertinama informacija muitinės auditoriui suteikia galimybę giliau ir išsamiau įvertinti įmonės veiklą.

Muitinė, vertindama ūkio subjekto veiklą, akcentuoja jo reikalavimų vykdymo svarbą. Duomenys apie muitinės nustatytų reikalavimų laikymąsi laikomi priimtinais, jeigu per pastaruosius trejus metus iki prašymo pateikimo šiurkščiai arba pakartotinai muitinės veiklos taisyklių nėra pažeidę asmenys, susiję su muitinės procedūrų vykdymu.

Kad muitinė galėtų pripažinti, jog pareiškėjas taiko priimtina verslo ir – atitinkamais atvejais – transporto registrų tvarkymo sistemą, pareiškėjas turi atitikti šiuos reikalavimus: 1) naudoti apskaitos sistemą, atitinkančią toje valstybėje narėje, kurioje laikomi jo apskaitos registrai, taikomus bendrai pripažintus apskaitos principus ir palengvinančią audito metodais pagrįstą muitinį tikrinimą; 2) suteikti muitinei fizinę ar elektroninę prieigą prie muitinės prižiūrimos veiklos arba – atitinkamais atvejais – transporto veiklos apskaitos registrų; 3) naudoti logistikos sistemą, skiriančią Bendrijos ir ne Bendrijos prekes; 4) turėti administracinę organizaciją, atitinkančią jo verslo pobūdį bei apimtį ir tinkamą prekių srautams valdyti, taip pat vykdyti vidaus kontrolę,

gebančią išaiškinti neteisėtus ar reikalavimų neatitinkančius sandorius; 5) atitinkamais atvejais taikyti priimtinas naudojimosi licencijomis ir leidimais, susijusiais su prekybos politikos priemonėmis arba su prekyba žemės ūkio produktais, procedūras; 6) taikyti priimtinas bendrovės apskaitos registru ir informacijos saugojimo bei apsaugos nuo informacijos praradimo procedūras; 7) užtikrinti, kad darbuotojai žinotų apie būtinybę informuoti muitinę apie visus atvejus, kai išaiškėja reikalavimų laikymosi sunkumai, ir užmegzti ryšius, tinkamus muitinei informuoti apie tokius atvejus; 8) taikyti tinkamas informacijos technologijų apsaugos priemonės, skirtas pareiškėjo kompiuterinei sistemai apsaugoti nuo neteisėto įsilaužimo ir saugiam pareiškėjo dokumentų laikymui. Muitinė turi įvertinti visos prekių tiekimo grandinės aspektus. Prekių tiekimo grandinė yra ilgas ir sudėtingas procesas, apimantis daugelį skirtingų dalyvių, todėl verslo įmonės tarptautinėje prekyboje susiduria su daugeliu barjerų, įskaitant dokumentinius reikalavimus, transportavimo režimus, informacijos apdorojimą ir įvairių taisyklių reglamentavimą. Ir čia galime teigti, kad muitinės veikla daro didelę įtaką visai prekių tiekimo grandinei. Muitinės požiūriu tarptautinė tiekimo grandinė reiškia eksportui skirtų prekių gamybos bei pristatymo jų faktiniam gavėjui kitoje muitų teritorijoje procesą. Ši tarptautinė grandinė nėra atskiras, lengvai identifikuojamas vienetas. Tai kompleksiška, specifinė struktūra, sudaryta iš įvairiems prekybos ir pramonės segmentams atstovaujančių operacijų vykdytojų. Kai kuriais atvejais visi operatoriai žinomi ir tarp jų gali būti ilgalaikis ryšys, tačiau kitais atvejais operacijų vykdytojai gali dažnai keistis arba būti pasirinkti tik vienai prekių siuntai.

Kitas kriterijus, pareiškėjo mokumo reikalavimas, yra įvykdytas, jeigu galima įrodyti jo mokumą per pastaruosius trejus metus. Mokumu laikoma gera finansinė pareiškėjo padėtis, leidžianti jam įvykdyti savo išipareigojimus, deramai atsižvelgus į jo vykdomos komercinės veiklos ypatumus.

Pareiškėjui taikomi saugumo ir saugos standartai laikomi tinkamais, jeigu įvykdyti šie reikalavimai: 1) pastatai, numatomi naudoti operacijoms, kurias vykdant norima naudotis sertifikatu, yra pastatyti iš medžiagų,

kliudančių neteisėtai patekti į vidų ir apsaugančių nuo neteisėto įsilaužimo; 2) įdiegtos tinkamos įėjimo ar įvažiavimo kontrolės priemonės, užkertančios kelią bandymams neteisėtai patekti į krovos vietas, krovimo dokus ir krovinių saugojimo vietas; 3) tvarkant prekes taikomos priemonės, neleidžiančios papildomai pakrauti, pakeisti ar paimti kokių nors medžiagų arba atidaryti krovinio vienetų; 4) atitinkamais atvejais taikomos naudojimosi importo ir (arba) eksporto licencijomis, susijusiomis su draudimais ir apribojimais, procedūros, skiriančios kontroliuojamas prekes nuo kitų prekių; 5) pareiškėjas yra įgyvendinęs priemones, leidžiančias tiksliai nustatyti jo verslo partnerių tapatybę ir taip užtikrinti tarptautinės tiekimo grandinės saugumą; 6) kiek leidžia teisės aktai, pareiškėjas atlieka būsimų darbuotojų, kurie dirbs saugumo požiūriu svarbų darbą, su saugumu susijusį patikrinimą; taip pat atlieka periodinius darbuotojų patikimumo patikrinimus; 7) pareiškėjas užtikrina, kad atitinkami jo darbuotojai aktyviai dalyvautų informuotumo apie saugumą didinimo programose.

Muitinės požiūriu verslo partneriai gali turėti galimybę pateikti prašymą suteikti įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusą, tačiau jeigu jie nutaria šia galimybe nesinaudoti, kitiems tiekimo grandinėms nariams šie verslo partneriai turėtų garantuoti saugumą ir saugą. Visi tiekimo grandinės operacijų vykdytojai, išsidėstę tarp eksportuotojo (gamintojo) ir importuotojo (gavėjo), gali būti laikomi verslo partneriais.

Verslo partneriams taikomi saugumo ir saugos standartai laikomi tinkamais, jeigu pareiškėjas yra įgyvendinęs priemones, leidžiančias tiksliai nustatyti jo verslo partnerių tapatybę ir taip užtikrinti tarptautinės tiekimo grandinės saugumą.

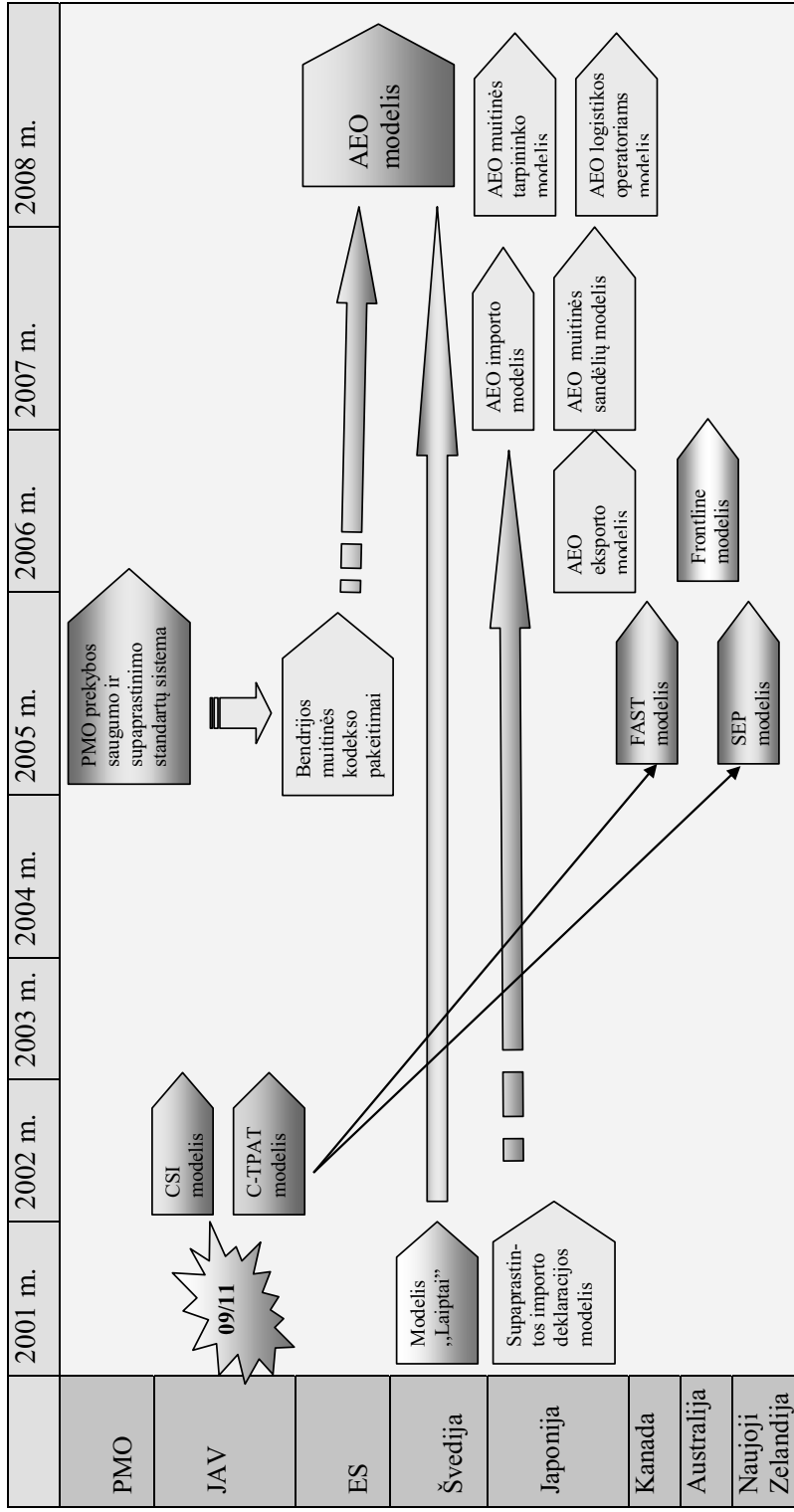
Įgaliotieji ekonominių operacijų vykdytojai gali būti laikomi atsakingi tik už savo tiekimo grandinės dalį, už prekes, kurias patys prižiūri, ir už infrastruktūrą, kurią patys eksploatuoja. Tačiau, siekdami užtikrinti prižiūrimų prekių saugumą, jie taip pat turi atsižvelgti į savo partnerių saugumo standartus.

Tarptautinėje tiekimo grandinėje yra įvairių dalyvių, kurių pareigos skiriasi atsižvelgiant į grandinėje užimamą vietą. Siekiant įvertinti operacijų vykdytojo gebėjimus, susijusius su tiekimo grandinės saugumu, turi būti laikomasi įvairių kriterijų reikalavimų, atsižvelgiant į ekonominių operacijų vykdytojo atsakomybę tiekimo grandinėje.

2.3. Muitinės audito modeliai užsienio šalyse ir jų vertinimas

Muitinės veikloje verslo įmonių veiklos kokybės vertinimui skirti modeliai pradėti kurti tik XXI amžiaus pradžioje. Pirmieji buvo Švedijos muitininkai, iškėlę naujoviškos muitinės sistemos idėjas ir 2001 m. sukūrę kokybės užtikrinimo ir muitinės procedūrų supaprastinimo modelį „Laiptai“ (angl. „*Stairway*“). Remiantis šiuo modeliu sukurtas ir 2008 m. ES muitinių įdiegtas darbe jau nagrinėtas verslo įmonių veiklos vertinimo modelis „Igaliojami ekonominių operacijų vykdytojai“. Kitų šalių muitinių administracijos taip pat yra sukūrusios nemažai įvairių programų verslo įmonių veiklai diagnozuoti ir pagal jas sukonstruoti tam tikri veiklos vertinimo modeliai: Jungtinėse Amerikos Valstijose – Muitinės ir verslo partnerystės prieš terorizmą (angl. *Customs-Trade Partnership Against Terrorism (C-TPAT)*) ir Konteinerių saugumo iniciatyvos (angl. *Containers security initiative (CSI)*) programos, Japonijoje – AEO programa (angl. *Authorized Economic Operator*), Kanadoje – Partnerystės apsaugos programa (angl. *Partnership in Protection programme*), Naujojoje Zelandijoje – Eksporto saugos programa (angl. *Secure Export programme*), Australijoje – Pasienio programa (angl. *Frontline programme*) (16 pav.).

Švedija. Švedijos muitinės sukurtas įmonių veiklos vertinimo *modelis „Laiptai“* buvo siejamas su projektu „Rizika“, keletą įtempto darbo metų vykdytu Švedijos muitinės departamente. Šio modelio

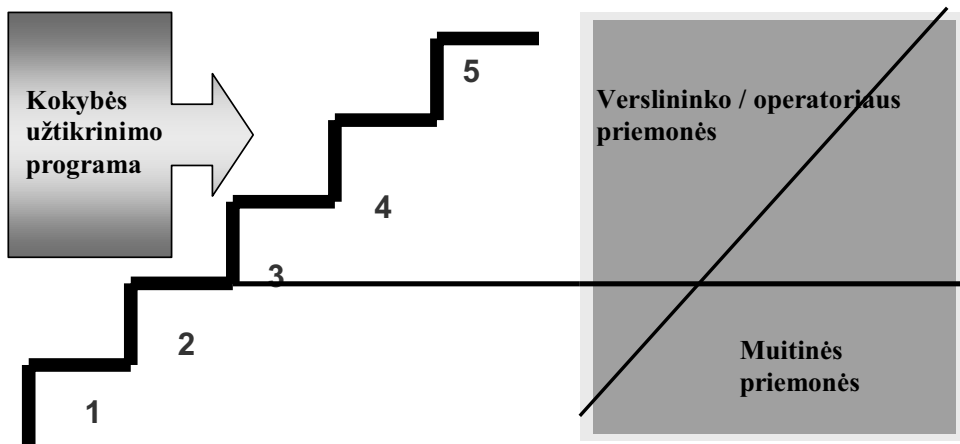


16 pav. Pasaulio šalių munitinėse ir organizacijose įdiegtų iniciatyvų bei modelių raida

Šaltinis: sudaryta autorės.

konceptija išsirutuliojo glaudžiai bendradarbiaujant muitinei su verslo atstovais ir atidžiai įsiklausant į jų siūlymus dėl verslo aplinkos gerinimo. Modelis buvo vienodai taikomas visiems prekybos su užsieniu dalyviams. Jame dalyvavo įvairūs tiekimo grandinės dalyviai – ir importuotojai, ir eksportuotojai, ir muitinės tarpininkai. Jie patys nustatinėjo ne tik savo indėlį į jiems aktualų muitinės darbo užtikrinimą prekiaujant su trečiosiomis šalimis, bet ir Švedijos muitinės departamento suteikiamų įgaliojimų apimtį. Naujosios sistemos „Laiptai“ pagrindas buvo muitinės procedūrų vykdytojo rizikos analizė ir kokybės užtikrinimas. Užtikrinus kokybę, Švedijos muitinė verslo įmonėms suteikdavo teisę naudotis supaprastintomis muitinės procedūromis. Šiuo aspektu galima teigti, kad *modelį sudarė dvi dalys – galimybės ir reikalavimai*.

Modelis „Laiptai“ buvo sudarytas iš penkių pakopų (17 pav.). Kokybės užtikrinimo programa buvo susijusi su kiekviena pakopa. Modelis aprėpė visas



17 pav. Švedijos muitinės modelis „Laiptai“

Šaltinis: sudaryta autorės.

priemonės, kurių kartu ėmėsi Švedijos muitinė ir verslo atstovai, siekdami užtikrinti tinkamą muitų surinkimą, importo ir eksporto taisyklių laikymąsi bei

informacijos apie prekybos su užsieniu statistikos pateikimą. Galima teigti, kad ši sistema taikė tam tikrus reikalavimus verslininkams, o muitinė įpareigodavo jų laikytis. Jeigu verslininkas užtikrindavo kokybišką reikalavimų laikymąsi, jis galėdavo pakilti laiptais aukščiau. Kuo aukštesnę laiptų pakopą jis pasiekdavo, tuo muitinė suteikdavo daugiau muitinės procedūrų supaprastinimų ir aukštesnio lygio paslaugų galėdavo tikėtis, pavyzdžiui, besąlygiška verslininko teisė turėti kontaktinį asmenį muitinėje.

Įmonės, atsižvelgiant į tam tikrus kriterijus, kaip antai jų patikimumas ir bendradarbiavimas su muitine, buvo „pastatomos“ ant vienos iš penkių laiptų pakopų. Aukštesnė pakopa reiškė didesnius reikalavimus įmonei, tačiau kartu ir didesnius muitinės procedūrų supaprastinimus bei pigesnius muitinės formalumus.

Šios programos pradžioje visos verslo įmonės buvo pastatytos ant pirmosios ar antrosios pakopos. Tam, kad būtų priskirtos šios pakopos, įmonės neprivalėjo pateikti jokių paraiškų. Švedijos muitinė pirmajai pakopai priskirdavo verslo įmones, pateikiančias priimtinas kokybės muitinės ir kitus informacinius dokumentus. Verslo įmonės, kurioms muitinė suteikdavo leidimus naudotis tam tikrais muitinės formalumais arba ekonominio poveikio muitinės procedūromis, buvo pastatomos ant antrosios pakopos. Programos naujovės prasidėdavo nuo trečiosios pakopos. Verslo įmonė turėjo pati apsispręsti, ar pradėti taikyti kokybės užtikrinimo sistemą ir teikti muitinei paraišką kilti laiptais aukšty. Galimybė naudotis muitinės supaprastintomis procedūromis ir gauti aukštesnio lygio paslaugas ant trečiosios–penktosios pakopos stovinčioms verslo įmonėms grindžiama kokybiškų muitinės procedūrų atlikimu. Siekiant užtikrinti, kad programos reikalavimų tiek verslo valdymo, tiek ir kontrabandos prevencijos aspektais būtų tinkamai laikomasi, periodiškai buvo vykdomi muitinės auditai.

Modelis „Laiptai“ buvo muitinės veiklos priemonė, leidžianti atskiriems verslininkams daryti įtaką muitinės procedūrų vykdymui, remiantis skirtingomis muitinės formalumų programomis ir tam tikrais kokybės reikalavimais (Ostberg, 2002). Švedijoje taikytos šios supaprastintos muitinės

procedūros: paprastesnė eksporto procedūra, valstybės sienos kirtimas su galimybe sandėliuoti prekes, už kurias dar nebuvo sumokėti muitai bei kiti mokesčiai, ir licencijų išdavimas. Muitinės veiklos procesą lėmė laiku pateikiama informacija, kurią išanalizavus buvo atrenkamos prekės muitinės tikrinimui bei nustatoma, kokį auditą atlikti. Dėl naujos sistemos švedų įmonės sutaupė daug lėšų ir jų veikla vyko sklandžiau (Karlsson, Heinesson, 2003). Tačiau ši sistema turėjo ir trūkumų. Programa „Laiptai“ buvo nukreipta į tam tikrų reikalavimų kokybės užtikrinimą, bet neapėmė tokių šiandienai aktualių sričių kaip sauga ir saugumas vertinimo.

Jungtinės Amerikos Valstijos. 2001 m. rugsėjo 11 d. tragedija privertė JAV vyriausybę bei muitinę kitomis akimis pažvelgti į tarptautinės prekių tiekimo grandinės saugos ir saugumo aspektus. Kaip atsakas į teroro aktus buvo sukurtos Konteinerių saugumo iniciatyvos (CSI) ir Muitinės ir verslo partnerystės prieš terorizmą (C-TPAT) programos, kurios pagal paskirtį yra panašios ir viena kitą papildo.

Konteinerių saugumo iniciatyvos programa akcentuoja prekių saugumo reikalavimus ir sudaryta užtikrinti saugių krovinių (konteinerių) atvykimą į JAV jūros uostus, siekiant, kad visi kroviniai, vykstantys į šią šalį, būtų tikrinami bei skenuojami muitinių išvykimo uostuose. 2004 m. ES pasirašė susitarimą su JAV dėl bendradarbiavimo konteinerių saugumo užtikrinimo srityje, kuriuo nustatyta pusiausvyra tarp prekybos palengvinimo ir saugumo: muitinės prisiima įsipareigojimus dėl teisėto verslo saugumo, sutariama dėl vienodų kontrolės lygmenų ir standartų, taikomų ES ir JAV ūkio subjektams, sukūrimo.

Ši iniciatyva pareikalavo gana glaudaus verslo įmonių ir užsienio šalyse esančių gamintojų bei logistinių paslaugų teikėjų bendradarbiavimo kuriant saugią tiekimo grandinę (Bernasek, 2002; Damas, 2001). Iki tol daugelis JAV importuotojų nebuvo aplankę savo užsienio tiekėjų, nesusipažinę su jų verslo aplinka, todėl buvo teigiama, kad bus nepakeliama našta verslui sukurti partnerystę grįstą saugią tiekimo grandinę. La Londe (2002), atlikęs tyrimą,

susijusį su tiekimo grandinės saugumo priemonių įgyvendinimu, teigė, kad iškilio poreikis subalansuoti saugumo reikalavimus ir jų veiksmingumą. Tai rodė atsiradęs konfliktas tarp tarptautinės prekybos dalyvių. Tyrimo rezultatai rodė, kad daugelio kompanijų vadovai neįsitikinę veiksmy būtinumu naujiems iššūkiams, sustiprinant logistinių operacijų saugumo programas.

JAV vyriausybė priėmė teisės aktą, pagal kurį nuo 2012 m. liepos 1 d. bus reikalaujama visų be išimties į JAV įvežamų konteinerių tikrinimo procedūra krovinių išvykimo uostuose. 2008 m. Europos Komisija dėl šio būsimo Jungtinių Amerikos Valstijų tiekimo grandinės saugumo užtikrinimo ir 100 proc. krovinių skenavimo reikalavimo atliko tyrimą, kurio metu buvo tiriamas galimas poveikis tarptautinei prekybai ir krovinių gabenimui jūra. Konstatuota, kad 100 proc. krovinių skenavimas uostuose sukurs neproporcingą ekonominę našą tiek muitinių administracijoms, tiek ir verslo visuomenei, o krovinių saugumo užtikrinimo nauda bus neženkli. Europos Komisija išreiškė kitokį požiūrį į prekių tiekimo grandinės saugumo užtikrinimą. Iš ES pusės buvo pasiūlyta kita alternatyva – vietoj 100 proc. krovinių skenavimo išvykimo uostuose muitinių kontrolę nukreipti į daugiasluksnį rizikos valdymo procesą.

Europos Parlamentas 2008 m. gegužės 8 d. priėmė rezoliuciją Tarybai, Komisijai ir valstybių narių vyriausybėms ir parlamentams dėl Transatlantinės ekonominės tarybos. Šioje rezoliucijoje ragina Komisiją įvertinti priemonės dėl visų be išimties į JAV įvežamų konteinerių tikrinimo susidarysiančias išlaidas verslui ir ES ekonomikai bei potencialias pasekmes muitinės veiklai, siūlo dėti pastangas siekiant užtikrinti, jog JAV vyriausybės reglamentas dėl visų be išimties į JAV įvežamų konteinerių tikrinimo būtų pakeistas taip, kad būtų galima užtikrinti bendradarbiavimą, pagrįstą patvirtintais Pasaulio muitinių organizacijos saugumo standartais ir abipusiu įgaliotųjų ekonominių operacijų vykdytojų statuso pripažinimu.

Muitinės ir verslo partnerystės prieš terorizmą (C-TPAT) programa.
Muitinė aukštą apsaugos lygį gali užtikrinti tik bendradarbiaudama su pagrindiniais tarptautinės tiekimo grandinės valdytojais – importuotojais,

vežėjais, ekspeditoriais, sandėlių valdytojais ir gamintojais. Pagal šią programą muitinė ir verslas bendradarbiauja įgyvendinant naują tarptautinės prekybos grandinės saugumo užtikrinimo požiūrį, stiprinant sienos apsaugą prieš terorizmą, taip pat palengvinant teisėtą krovinių gabenimą. Programos dalyviai pasirašo su muitine susitarimą, kuriuo įsipareigoja atlikti tiekimo grandinės saugumo rekomendacijų vykdymo išsamų savęs įvertinimą. Verslo įmonės užpildo klausimynus, pateikdamos vidinę informaciją apie jų su saugumu susijusį turtą ir taikomas priemones. JAV Muitinės ir sienos apsaugos tarnyba tikrina bendroves tam, kad įsitikintų, jog logistinės grandinės saugumo priemonės įtrauktos į jų saugumo profilius, yra patikimos, tikslios ir efektyvios. Verslo įmonių veiklos vertinimas atliekamas pagal nustatytus minimalius saugumo užtikrinimo kriterijus (angl. *minimum security criteria*), kurie sudaro visą įvertinimo priemonių paketą, parengtą kiekvienam tarptautinės grandinės dalyviui (6 lentelė).

Vertinant tiekimo grandinės dalyvių atitikimą minimalius saugumo kriterijus, atliekamas 5 žingsnių rizikos įvertinimo procesas (C-TPAT 5 step Risk Assessment Process Guide, 2010).

6 lentelė

JAV Muitinės ir sienos apsaugos tarnybos saugumo kriterijai tiekimo grandinės dalyviams

Eil. Nr.	Patvirtinimo data	Saugumo kriterijai
1.	2009-01-01	Saugumo kriterijai trečiųjų šalių logistinių operacijų tiekėjams
2.	2007-08-06	Saugumo kriterijai jūrų uostams ir terminalams
3.	2007-08-06	Saugumo kriterijai tolimų atstumų krovinių vežėjams Meksikoje
4.	2006-12-31	Saugumo kriterijai muitinės tarpininkams
5.	2007-11-14	Saugumo kriterijai vežėjams oro transportu
6.	2006-08-29	Saugumo kriterijai vežėjams geležinkelio transportu
7.	2008-12-02	Saugumo kriterijai užsienio šalyse esantiems gamintojams
8.	2006-03-13	Saugumo kriterijai C-TPAT Highway programos vežėjams
9.	2005-03-25	Saugumo kriterijai C-TPAT programos importuotojams

10.	2006-03-01	Saugumo kriterijai C-TPAT programos vežėjams jūros transportu
-----	------------	---

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis „Customs-Trade Partnership Against Terrorism” (2010).

1 žingsnis. Krovinių srautų judėjimo nustatymas bei tiesiogiai ir netiesiogiai susijusių verslo partnerių identifikavimas.

2 žingsnis. Atliekamas rizikos grėsmių įvertinimas pagal terorizmo, draudžiamų prekių, žmonių kontrabandos, organizuoto nusikaltimo pasireiškimo galimybes ir pagal šalis / regionus, iš kurių galėtų kilti išvardytos grėsmės. Nustatomas grėsmių rizikos lygmuo – aukštas, vidutinis, žemas. Rizikos įvertinimui naudojamos nustatytos procedūros pagal rizikos sritis bei požymius (7 lentelė).

7 lentelė

Rizikos įvertinimui naudojamos rizikos sritys ir požymiai

Eil. Nr.	Rizikos sritis arba požymis	Lyginamasis svoris, %
1.	Eksportuotojo, gamintojo, vežėjo kilmės šalis	77,5
2.	Transportavimo metodas	56,1
3.	Krovinių pakrovimas į konteinerius	52,4
4.	Krovinio maršrutas	43,2
5.	Krovinio pakrovimas į laivą	43,2
6.	Krovinio gabenimo laikas	40,2
7.	Krovinio apimtis	34,6
8.	Krovinio gabenimo išlaidų vertė	33,6
9.	Krovinio gabenimo būdas	31,1
10.	Krovinio gabenimo dažnumas	29,7
11.	Konteinerių bendro naudojimo kartu gabenant prekes su kitais importuotojais dažnumas	21,6
12.	Kiti požymiai	3,2

Šaltinis: sudaryta autorės pagal P. Furia, J. Lee, D. Rexrode ir J. Ellis (2010).

3 žingsnis. Vadovaujantis nustatytais minimaliais saugumo užtikrinimo kriterijais nustatomas pažeidžiamumo lygis – 3 (aukštas), 2 (vidutinis), 1 (žemas).

4 žingsnis. Parengiamas veiksmų planas verslo partneriams pagal identifikuo­tų rizikų silpnąsias vietas ir pažeidžiamumą.

5 žingsnis. Dokumentuojami veiksmai, kaip išvengti nustatytų aukštų rizikų. Kaip vienas iš C-TPAT programos aspektų yra tas, kad programos dalyviai krovinių gabenimui naudoja aukštą saugumo lygį užtikrinančias plombas (angl. *high-security seals*).

Atlikus verslo įmonių saugumo užtikrinimo priemonių vertinimą, šis procesas baigiamas C-TPAT sertifikato išdavimu. Dabartiniu metu JAV vyriausybė yra pasirašiusi abipusio pripažinimo susitarimus dėl C-TPAT programos įgyvendinimo priemonių ir Naujosios Zelandijos muitinės tarnybos Saugaus eksporto schemos programos (angl. *Secure Export Scheme Program*), Kanados sienos apsaugos agentūros Partnerių apsaugos programos (angl. *Partners in Protection Program*), Japonijos AEO programos.

Virdžinijos (JAV) universiteto Tyrimų centro darbuotojai P. Furia, J. Lee, D. Rexrode ir J. Ellis 2010 m. atliko tyrimą dėl C-TPAT programos reikalavimų poveikio verslo įmonėms. Tyrimo metu C-TPAT programoje dalyvavo 8 166 tiekimo grandinės dalyviai. Iš jų beveik pusė, t. y. 47,8 proc., arba 3 901 įmonė, buvo respondentai atliekamame tyrime. Tarp respondentų buvo 39,2 proc. importuotojų, 29,5 proc. vežėjų, 19,5 proc. paslaugų teikėjų ir 11,8 proc. užsienio šalių gamintojų. Nustatyta, kad C-TPAT programa didžiausią įtaką turėjo verslo įmonių saugumo darbuotojų skaičiaus augimui, krovinių įforminimo muitinėse laiko sąnaudų ir atliktų tikrinimų skaičiaus sumažėjimui bei prekių srautų prognozavimui. Taip pat iš importuotojų pusės pastebėta, kad sumažėjo prekių tiekimo grandinės trukdžių ir prekių srautai tarp C-TPAT programos dalyvių judėjo daug sklandžiau. Ši programa optimizuoja bendrovių turto ir saugumo priemonių vidinį ir tarptautinį valdymą ir kartu stiprina jos saugumą (Customs-Trade Partnership Against Terrorism 2010 Partner Survey, 2010).

Vertinant verslo įmonių veiklą pagal C-TPAT modelį, skirtumas nuo kitų vertinimo modelių yra ir tas, kad tikrinami verslo partnerių saugumo kriterijai. JAV Muitinės ir sienos apsaugos tarnybos darbuotojai, atlikus rizikos

įvertinimą pagal nustatytas procedūras, vyksta į rizikingas užsienio šalis, tokias kaip Pakistanas, Turkija, Meksika ir pan., atlikti verslo partnerių veiklos atitikimo minimalius saugumo užtikrinimo kriterijus tikrinimų, kurių metu taiko įvairius metodus (8 lentelė).

8 lentelė

Užsienio šalyse esančių prekių tiekėjų, gamintojų ir pardavėjų veiklos tikrinimo metodai

Eil. Nr.	Tikrinimo metodo rūšis	Lyginamasis svoris, %
1.	Vizitai į užsienio šalis tikrinant prekių tiekėjų, gamintojų ir pardavėjų veiklą	65,5
2.	Saugumo priemonių apžvalgos procesas	50,4
3.	Įmonių turimų sertifikatų peržiūra	43,9
4.	Krovinių gabenimo laiko nuo užsienio tiekėjo iki pakrovimo į laivą įvertinimas	38,3
5.	Krovinių gabenimo laiko nuo pakrovimo į laivą įvertinimas	33,7
6.	Prekių gabenimo procese dalyvaujančių trečiųjų šalių įvertinimas	26,1
7.	Pirkimo agentų nepriklausomumo požymių nustatymas	19,7
8.	Kiti tikrinimo metodai	6,8
9.	Atvejai, kai nevykdomi tikrinimai	1,1

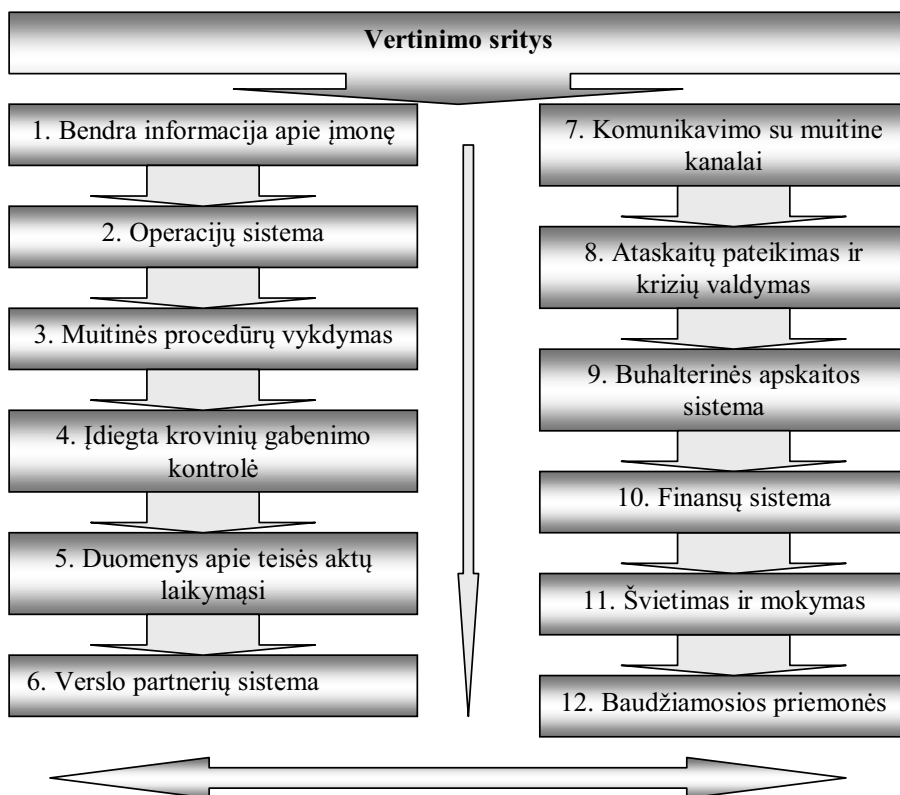
Šaltinis: sudaryta autorės pagal P. Furia, J. Lee, D. Rexrode ir J. Ellis (2010).

Reikia pažymėti, kad JAV Muitinės ir sienos apsaugos tarnybos sukurtos Konteinerių saugumo iniciatyvos (CSI) ir Muitinės ir verslo partnerystės prieš terorizmą (C-TPAT) programos skirtos tik į šią šalį atvykstančių krovinių saugumui užtikrinti.

Japonija. 2001 m. Japonijos muitinė buvo įdiegusi Supaprastintos importo deklaracijos modelį, kuris vėliau praplėstas vadovaujantis Pasaulio muitinių organizacijos 2005 m. priimtais Saugos ir saugumo standartais (angl. *SAFE Framework*). Gilesniam verslo veiklos vertinimui nuo 2006 m. muitinė pradėjo taikyti gana plačią ir įvairialypę **AEO programą**, pirmiausia nukreiptą į saugos ir saugumo reikalavimų užtikrinimą, terorizmo prevenciją ir, iš kitos pusės, teisėtos prekybos palengvinimą. Japonijos muitinės įgyvendintai AEO

programai būdinga tai, kad ji apima penkis veiklos vertinimo modelius, sukurtus kiekvienam tiekimo grandinės dalyviui: 1) įgaliotojo importuotojo modelį, 2) įgaliotojo eksportuotojo modelį, 3) įgaliotojo muitinės sandėlio operatoriaus modelį, 4) įgaliotojo muitinės tarpininko modelį, 5) įgaliotojo logistikos operatoriaus modelį (Authorized Economic Operator, Challenges of Japan Customs, 2008). AEO programos dalyviai tarptautinėje tiekimo grandinėje atvaizduoti 7 priede.

Tiekimo grandinės dalyviams taikomi tokie pat reikalavimai kaip ir ES įgaliotojo ekonominio operatoriaus statuso turėtojui. Japonijos muitinės auditoriai, tikrindami įmonės veiklą dėl jos atitikimo nustatytus reikalavimus, naudoja AEO programos vertinimo modelį (angl. *Model Check List*) (18 pav.).



18 pav. Japonijos muitinės AEO programos modelis

Šaltinis: sudaryta autorės pagal „Check Sheet for the Compliance Program“ (2008).

Pasitelkus sudarytą modelį tikrinamos ir vertinamos tiekimo grandinės dalyvio tam tikros veiklos sritys. Japonijos muitinės veiklos vertinimo modelis pasižymi tuo, kad kiekvienam tiekimo grandinės dalyviui sudaryti atskiri tikrinimo klausimynai kaip tikrinimo veiksmų rinkiniai.

Toks sukurtų tikrinimo veiksmų segmentavimas pagal tiekimo grandinės dalyvius, autorės nuomone, turi esminių privalumų. Pagal vieningą tikrinimo veiksmų rinkinį vienareikšmiškai įvertinti įmonės veiklą visiems rinkos dalyviams sudėtinga, nes skirtingiems subjektams tai gali turėti skirtingą reikšmę. Audituojant pagal tam tikram dalyviui parengtą tikrinimo veiksmų paketą daug lanksčiau galima pritaikyti vertinimo rodiklių panaudojimą, atlikti tiekimo grandinės rizikos analizę bei įvertinimą.

2.4. Rekomenduojamas muitinės audito modelis

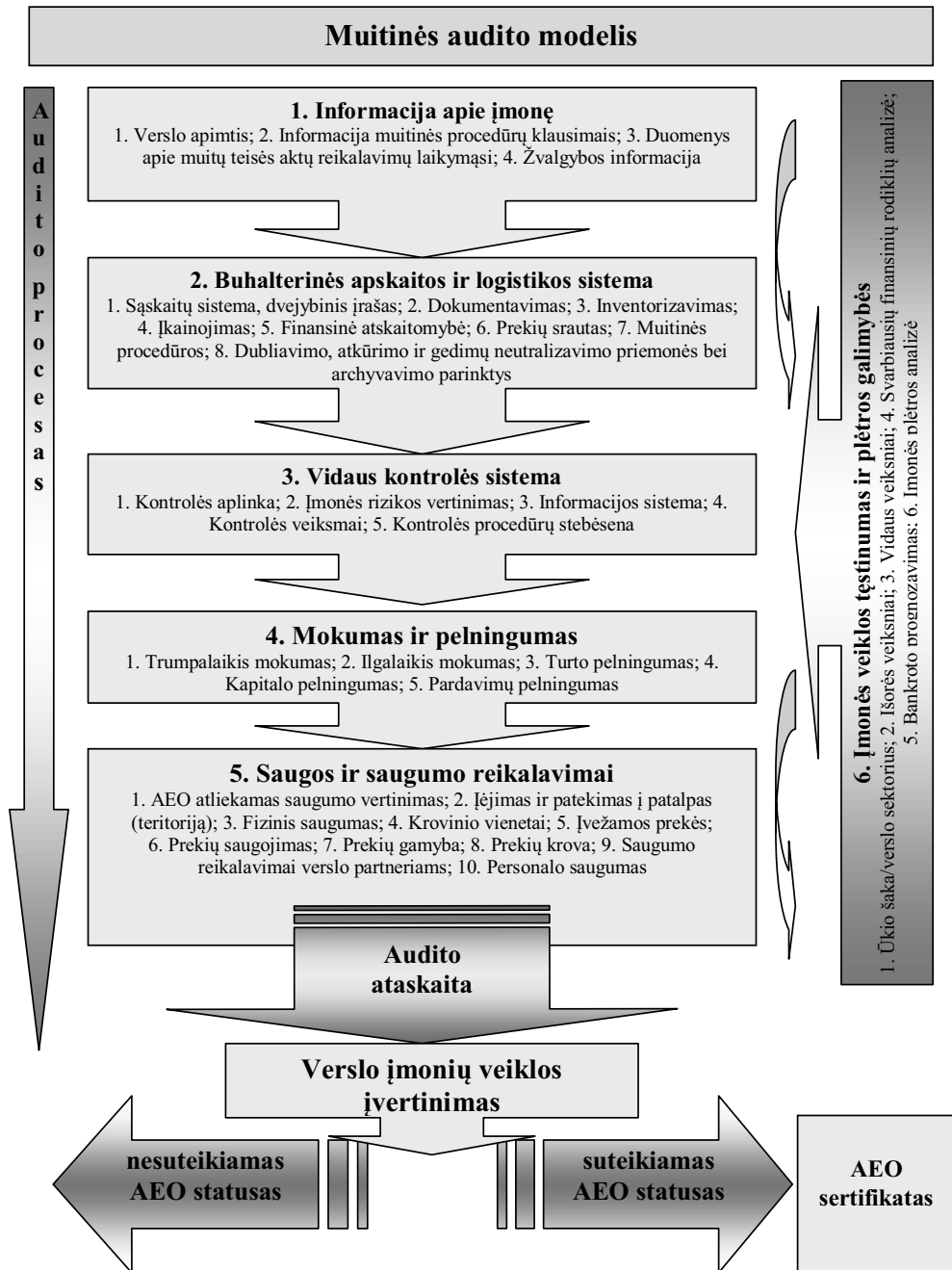
Atlikus teorinių verslo įmonių veiklos vertinimo modelių ir ES, Jungtinių Amerikos Valstijų, Japonijos, Švedijos muitinių audito modelių analizę, buvo sukurtos prielaidos naujam muitinės audito modeliui parengti. Dažniausiai pagrindinė problema yra veiklos vertinimo tinkamų rodiklių identifikavimas (Tilley, 1999). Remiantis atliktų tyrimų (PriceWaterhouseCoopers, 2002, 2007; Deloitte Touche Thomatsu, 2003) rezultatais, galima teigti, kad kartais gana sudėtinga identifikuoti tokius veiklos rodiklius, kuriais būtų galima kiekybiškai ar kokybiškai išmatuoti veiklos rezultatus.

Kuriant veiklos vertinimo modelius akcentuojama veiklos vertinimo rodiklių identifikavimo svarba (Tilley, 1999). Visada kyla klausimas: kaip atlikti įmonės veiklos vertinimą nepaliekant nuošalyje kokio nors svarbaus rodiklio? Kai kurių autorių nuomone, norint atlikti veiklos vertinimą, reikia sujungti organizacijos misiją, politiką ir tikslus (Kaplan, Norton, 2004; Pongatichat and Johnston, 2008). Buvo konstatuota, kad ES muitinės audito modelis neapima vieno iš svarbiausių vertinimo elementų – įmonės vizijos, tikslų, strategijos ir su jais susijusios verslo rizikos, vertinimo. Įmonės veiklos

tęstinumo ir plėtros analizę rekomenduojama pradėti nuo įmonės išorės ir vidaus aplinkos tyrimo ir baigti įvairių finansinių rodiklių bei modelių, sudarytų iš finansinės atskaitomybės duomenų analizės, vertinimu (Mackevičius, 2009).

Vertinant įmonės veiklą labai svarbi išorės veiksnių analizė. Nagrinėjant išorės aplinkos įtaką įmonės veiklos tęstinumui ir plėtrai tikslinga išskirti šalies ir ūkio šakos veiksnius. Tai padeda mutinei geriau įvertinti galimą riziką ir įmonės veiklos perspektyvas. Šiuo atveju svarbu, įvardijus išorės veiksnius, įvertinti galimą grėsmę ir galimus pokyčius įmonės veikloje. Finansinių rodiklių taikymas yra vienas iš tiksliausių būdų įmonių bankroto tikimybei apskaičiuoti. Kuriuos finansinius rodiklius geriausia taikyti ir kurie yra svarbiausi – įvairių autorių nuomonė šiuo klausimu skiriasi. Prie svarbiausių finansinių rodiklių priskiriami trumpalaikio mokumo, ilgalaikio mokumo, turto pelningumo, kapitalo pelningumo, pardavimo pelningumo rodikliai. Verslo įmonė, siekdama užtikrinti numatytų veiklos tikslų ir strategijos įgyvendinimą, turi sukurti efektyvią vidaus kontrolės sistemą. Nuo vidaus kontrolės sistemos efektyvumo labai priklauso įmonės finansinė būklė, veiklos rezultatai, jos plėtra ir tęstinumas.

Gera įmonės vidaus kontrolės sistema – vienas iš efektyvios tos įmonės veiklos garantų (Kanapickienė, 2009). Todėl autorė ES mutinės audito modelį papildė naujomis vertinimo sritimis: 1) įmonės veiklos tęstinumas ir plėtros galimybės (vertinimo rodikliai: ūkio šaka / verslo sektorius, išorės veiksniai, vidaus veiksniai, svarbiausių finansinių rodiklių analizė, bankroto prognozavimas, įmonės plėtros analizė); 2) vidaus kontrolės sistema (vertinimo rodikliai: kontrolės aplinka, įmonės rizikos vertinimas, informacijos sistema, kontrolės veiksmai, kontrolės procedūrų stebėseną). Vertinimo sritį „Mokumas ir pelningumas“ papildė turto pelningumo, kapitalo pelningumo, pardavimo pelningumo rodikliais. Rekomenduojamas mutinės audito modelis, papildytas naujomis vertinimo sritimis bei rodikliais, pavaizduotas 20 paveiksle.



20 pav. Rekomenduojamas muitinės audito modelis verslo įmonių veiklos vertinimui

Šaltinis: sudaryta autorės.

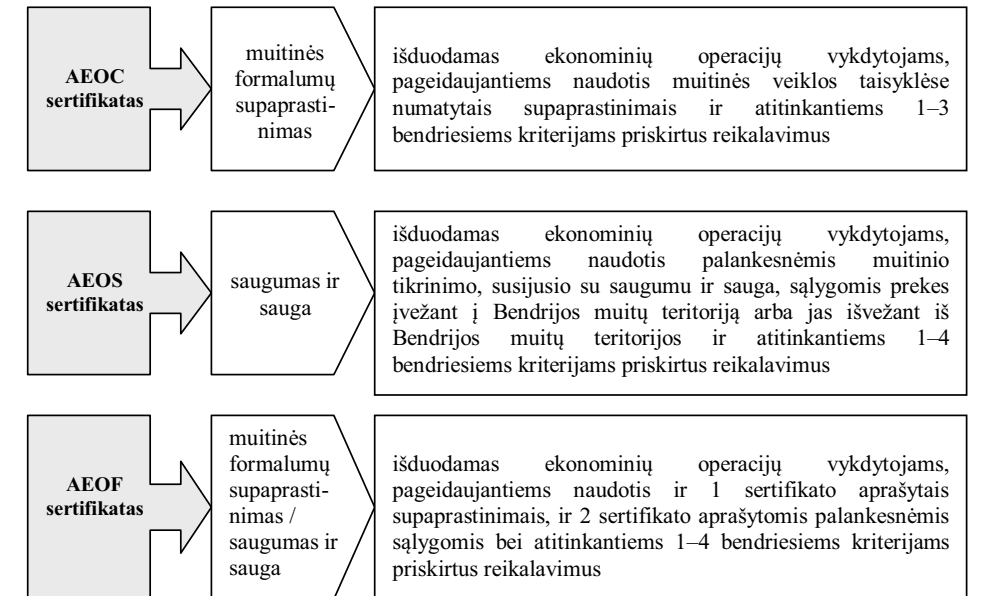
Pagal ISO standartus, įsitikinus, kad įmonės laikosi valdymo stabilumą garantuojančių kokybės reikalavimų, įmonės veiklos įvertinimas baigiamas sertifikavimo procesu. Analogiškas procesas taikomas ir muitinės veikloje. ES muitinėse prasidėjęs įmonių veiklos kokybės AEO sertifikavimo procesas yra pozityvus reiškinys ir tai galima vadinti pirmu muitinės žingsniu įmonės teigiamo įvertinimo link jos patikimumo atžvilgiu. Šis sertifikavimo procesas suteikia tam tikrą konkurencinį pranašumą kitų įmonių atžvilgiu.

Nepažeisdama galimybės leisti ekonominių operacijų vykdytojui naudotis kitais muitinės veiklos taisyklėse numatytais supaprastinimais ir vadovaudamasi Bendrijos muitinės kodeksu, valstybės narės muitinė, gavusi ekonominių operacijų vykdytojo prašymą, gali išduoti vieną iš nustatytų trijų rūšių AEO sertifikatų. Jie išduodami atsižvelgiant į tai, ar pareiškėjas pageidautų naudotis muitinės veiklos taisyklėse numatytais supaprastinimais, ar palankesnėmis muitinio tikrinimo, susijusio su saugumu ir sauga, sąlygomis, ar abiem atvejais kartu. AEO sertifikatų rūšys ir jų charakteristikos pateiktos 21 paveiksle.

Sertifikatas „Muitinės formalumų supaprastinimas“ išduodamas ekonominių operacijų vykdytojams, pageidaujantiems naudotis muitinės veiklos taisyklėse numatytais supaprastinimais. Įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo sertifikato turėtojui lengviau suteikiama teisė į muitinės procedūrų supaprastinimą arba palengvinimą atliekant saugumo ir saugos tikrinimus. Įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo saugos ir saugumo sąvoka artimai susijusi su tiekimo grandinės valdymu. Operacijų vykdytojai, prekiaujantys prekėmis, kurioms taikoma muitinės priežiūra, arba tvarkantys su šiomis prekėmis susijusius duomenis, gali pateikti prašymą išduoti įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo sertifikatą „Saugumas ir sauga“.

Įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo sertifikatas „Muitinės formalumų supaprastinimas / saugumas ir sauga“ išduodamas ekonominių operacijų vykdytojams, kurie atitinka muitinės taisyklių reikalavimus bei atitinkamų apskaitos standartų ir finansinio mokumo kriterijus, užtikrina

atitinkamų saugumo ir saugos standartų taikymą ir pageidauja naudotis visomis įgaliotiesiems ekonominių operacijų vykdytojams taikomomis lengvatomis.



21 pav. AEO sertifikato rūšys

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Europos Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1875/2006 (2006).

2011 m. sausio 1 d. ES muitynės jau buvo išdavusios 4 618 AEO sertifikatų, iš jų: AEOC – 1 488, AEOS – 157 ir AEOF – 2 973 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/eos/aeo). Patys populiariausi, kurių dažniausiai pageidauja įmonės, yra AEOF rūšies sertifikatai, tai rodo, kad visgi įmonės siekia ne tik gauti daugiau muitynės formalumų supaprastinimų, bet ir naudotis palankesnėmis muitynio tikrinimo, susijusio su saugumu ir sauga, sąlygomis. Daugiausia sertifikatų yra išdavusios Vokietijos, Austrijos, Belgijos ir kt. muitynės. Iki šio laikotarpio Lietuvos muitynė buvo išdavusi tik 16 AEO sertifikatų. Tai rodo gana žemą Lietuvos verslo įmonių suinteresuotumą tapti įgaliojoto ekonominių operacijų vykdytojo sertifikato turėtoju.

Lietuvos verslo įmonės turėtų būti suinteresuotos siekti gauti kurios nors rūšies AEO sertifikatą, suteikiantį teisę į siūlomas muitynės veiklos

lengvatas. Minėtuose reglamentuose numatyta AEO statuso turėtojams taikyti šias lengvatas:

- mažesnis fizinių ir dokumentinių tikrinimų skaičius,
- pirmenybė atliekant siuntų kontrolę, jeigu jos buvo pasirinktos tikrinimui,
- tikrinimo vietos pasirinkimas,
- paprastesnis teisės į muitinės procedūrų supaprastinimą suteikimas,
- mažesnis bendrosioms deklaracijoms būtinų duomenų kiekis,
- išankstinis pranešimas.

Mažesnio fizinių ir dokumentinių tikrinimų skaičiaus lengvata taikoma visų rūšių įgaliotiesiems ekonominių operacijų vykdytojams, kurie, palyginti su kitais ekonominių operacijų vykdytojais, turi teisę į mažesnę fizinių ir dokumentinių tikrinimų skaičių. Tai reiškia, kad įgaliotajam ekonominių operacijų vykdytojui priskirtas mažesnis rizikos lygis ir jis turėtų greičiau kirsti sieną. AEO sertifikato turėtojui priskiriamas mažesnis rizikos lygis visose valstybėse narėse, nes, remiantis Bendrijos muitinės kodeksu, šis statusas pripažįstamas visose valstybėse narėse. Tokiu būdu įmonės mažesnis rizikos lygis yra įtrauktas visose rizikos valdymo ir muitinės sistemose, kuriose registruojamas prekių judėjimas, kad įgaliotieji ekonominių operacijų vykdytojai galėtų šia lengvata pasinaudoti atlikdami kasdienes operacijas.

Pirmenybės atliekant siuntų kontrolę, jeigu jos buvo pasirinktos tikrinimui, lengvata taikoma visų rūšių įgaliotiesiems ekonominių operacijų vykdytojams. Jeigu po rizikos vertinimo muitinės įstaiga pasirenka vėlesniam tikrinimui siuntą, gabenamą kartu su įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo pateikta bendraja arba muitinės deklaracija, reikalingi tikrinimai turi būti atlikti skubos tvarka. Tai reiškia, kad pastaroji siunta turi būti patikrinta pirmiau nei kitos pasirinktos įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statuso neturinčių operacijų vykdytojų siuntos.

Tikrinimo vietos pasirinkimo lengvata taikoma visų rūšių įgaliotiesiems ekonominių operacijų vykdytojams. Įgaliotasis ekonominių operacijų vykdytojas gali prašyti nukreipti muitinį tikrinimą į kitą vietą, jeigu dėl to

įgaliotasis ekonominių operacijų vykdytojas sugaištų mažiausiai laiko ir patirtų mažiau išlaidų.

Paprastesnio teisės į muitinės procedūrų supaprastinimą suteikimo lengvata taikoma įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo sertifikatu „Muitinės procedūrų supaprastinimas“ arba „Muitinės procedūrų supaprastinimas / saugumas ir sauga“ turėtojams, kuriems muitinės institucija pakartotinai netikrina sąlygų išduodant leidimus taikyti supaprastintas muitinės procedūras.

Mažesnis bendrosioms deklaracijoms būtinų duomenų kiekis taikomas įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo sertifikatą „Saugumas ir sauga“ arba „Muitinės procedūrų supaprastinimas / saugumas ir sauga“ turėtojams, kai importuotojai ir eksportuotojai turi teisę pateikti bendrąją deklaraciją, kurioje reikalaujama mažiau duomenų. Įgaliotieji ekonominių operacijų vykdytojai-vežėjai, įgaliotieji ekonominių operacijų vykdytojai ekspeditoriai ir įgaliotieji ekonominių operacijų vykdytojai-muitinės tarpininkai gali šia lengvata naudotis tik savo klientų, kurie turi AEO sertifikatus „Saugumas ir sauga“ arba „Muitinės procedūrų supaprastinimas / saugumas ir sauga“, naudai.

Išankstinio pranešimo lengvata taikoma įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo sertifikatu „Saugumas ir sauga“ arba „Muitinės procedūrų supaprastinimas / saugumas ir sauga“ turėtojams. Įgaliotajam ekonominių operacijų vykdytojui pateikus bendrąją deklaraciją, prieš atvežant (išvežant) prekes į Bendriją (iš Bendrijos), kompetentinga muitinės įstaiga praneš įgaliotajam ekonominių operacijų vykdytojui, kada prekių siunta bus pasirenkama vėlesniam fiziniam tikrinimui, siekiant įvertinti riziką, susijusią su saugumu ir sauga.

Reikia pabrėžti, kad visi kriterijus atitinkantys ekonominių operacijų vykdytojai, tapę įgaliotaisiais ekonominių operacijų vykdytojais, gali turėti naudos, kuri nėra tiesiogiai susijusi su jų vykdoma veikla, nustatyta muitinės taisyklėse. Operacijų vykdytojai, investuojantys į savo saugumo ir saugos standartus, gali sulaukti teigiamų rezultatų šiose srityse: prekių matomumas ir atsekamumas, personalo saugumas, standartų plėtojimas, tiekėjų atranka ir

investicijos, transportavimo ir krovinių vežimo saugumas, supratimo apie organizacinę infrastruktūrą ir gebėjimų formavimas, bendradarbiavimas tarp tiekimo grandinės šalių, aktyvios investicijos į technologijas ir savanoriškas saugumo reikalavimų laikymasis.

Galima konstatuoti, jog AEO statusas verslo įmonėms suteikia gana nemažai lengvatų, kurios galėtų, nors ir netiesiogiai, daryti įtaką verslui ir jo teigiamiems rezultatams: mažesnis vėluojančių siuntų skaičius, mažesnis vagysčių skaičius ir mažesni nuostoliai, geresnis planavimas, didesnis klientų lojalumas, didesnis darbuotojų atsidavimas, mažesnis nelaimingų atsitikimų, susijusių su saugumu ir sauga, skaičius, mažesnės tiekėjų tikrinimo sąnaudos ir glaudesnis bendradarbiavimas, mažesnis nusikalstamumo lygis ir vandalizmo atvejų skaičius, didesnis saugumas ir geresni ryšiai tarp tiekimo grandinės partnerių.

Apibendrinant šią darbo dalį, galima teigti, jog verslo veiklos vertinimo koncepcijos yra labai skirtingos, todėl dabartiniu metu verslo veiklos vertinimo srityje sutinkamas gana platus veiklos vertinimo modelių spektras. Kai kurie iš jų (Kaplan ir Norton subalansuotųjų rodiklių sistemos modelis, 1996; Saiz, Bas ir Rodriguez modelis, 2007) gali būti pritaikomi tobulinant ES muitinės audito modelį verslo įmonių veiklos vertinimui. Atlikta mokslinės literatūros šaltinių analizė parodė, kad veiklos vertinimas suprantamas kaip nustatytų, tinkamai sugrupuotų ir aprašytų veiklos vertinimo rodiklių visuma, kuria galima visapusiškai susidaryti vaizdą apie vertinamą veiklą ir remiantis tuo priimti reikiamus sprendimus. Pastaraisiais dešimtmečiais verslo įmonių veiklos vertinimo srityje vis plačiau laikomasi holistinio požiūrio. Veiklos vertinimo procesas apima veiklos vertinimo rodiklius, kurie integruojami į bendrą sistemą ar modelį.

Veiklos vertinimo šiuolaikinės sistemos buvo sukurtos kaip atsvara tradicinėms veiklos vertinimo sistemoms, siekiant sujungti vidinius ir išorinius, finansinius ir nefinansinius, ilgalaikius ir trumpalaikius rodiklius. Veiklos vertinimo šiuolaikinės sistemos apima ir perspektyvinius rodiklius,

suteikiančius informacijos apie verslo įmonės veiklos sėkmę ateityje. Dauguma veiklos vertinimo modelių apima bei vertina organizacijų strategijos aspektus. Todėl, norint atlikti veiklos vertinimą, reikia sujungti organizacijos misiją, politiką ir tikslus (Kaplan, Norton, 2004; Pongatchat, Johnston, 2008). Dauguma autorių, kūrusių veiklos vertinimo modelius, akcentuoja įmonės strategijos ir ilgalaikių tikslų vertinimo svarbą. Verslo vertinimo procese didžiausią įtaką turi nefinansinių veiklos rodiklių naudojimas ir tai daro didžiausią efektą verslo rezultatams. Kaip reikšmingas strateginis veiklos vertinimo rodiklis akcentuojami žmogiškieji ištekliai, labiausiai veikiantys verslo rezultatus.

Verslo veiklos vertinimo raidą galima suskirstyti į penkis etapus. Nuo 2000 m. prasidėjo penktasis etapas, kuriam būdinga tai, kad veiklos vertinimas apima ne tik tradicinius verslo įmonių veiklos vertinimo rodiklius, bet ir visos tiekimo grandinės bei tarpusavio operacijų veiklos vertinimą. Tiekimo grandinę lemia platus aplinkos veiksnių kompleksas, todėl ši vertinimo sritis yra gana sudėtinga ir komplikauta, reikalaujanti plataus pasaulinio konteksto svarbos suvokimo.

Kuriant verslo įmonių veiklos vertinimo modelius labai svarbu, kas bus šios veiklos vertintojas ir kokiam tikslui bus skirti gauti vertinimo rezultatai. Muitinės atliekamas verslo įmonių veiklos vertinimo procesas pasižymi įvairiais procedūriniais aspektais, kylančiais iš pačios veiklos specifikos. Lietuvos muitinėje verslo įmonių veiklos vertinimas vykdomas per įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statuso suteikimo prizmę, kada muitinės auditas įvertina ekonominio operatoriaus vykdytojo veiklą ir nustatytų kriterijų atitikimą.

ES muitinėse prasidėjęs įmonių veiklos kokybės AEO sertifikavimo procesas yra pozityvus reiškinys ir tai galima vadinti pirmu muitinės žingsniu įmonės teigiamo įvertinimo link jos patikimumo atžvilgiu. Šis sertifikavimo procesas suteikia tam tikrą konkurencinį pranašumą kitų įmonių atžvilgiu.

Dažniausiai pagrindinė problema yra tinkamų veiklos vertinimo rodiklių identifikavimas. Atlikus veiklos vertinimo modelių analizę, galima konstatuoti,

kad beveik visi šiuolaikiniai veiklos vertinimo modeliai apima bei vertina organizacijos tikslų bei strategijos aspektus. Vertinimo rodikliai turi būti aiškiai susieti tarpusavyje su įmonės vizija, tikslais ir strategija. ES muitinės audito modelis neapima šių vertinimo elementų – įmonės vizijos, tikslų, strategijos ir su jais susijusios verslo rizikos vertinimo. Remiantis atlikta verslo įmonių vertinimo modelių analize, galima teigti, kad tai yra esminis ES muitinės audito modelio trūkumas. Autorės rekomenduojamas muitinės audito modelis papildytas naujomis vertinimo sritimis ir rodikliais.

Veiklos vertinimo modelių segmentavimas pagal tiekimo grandinės dalyvius turi esminių privalumų. Pagal ES naudojamą bendrą muitinės audito modelį vertinti skirtingus tiekimo grandinės dalyvius gana keblu ir sudėtinga, todėl tikslinga jį reformuoti, kaip pavyzdį panaudojant Japonijos muitinės turimą AEO programą, – sukurti veiklos vertinimo modelius kiekvienam tiekimo grandinės dalyviui. Tokiu būdu audito metu galima lanksčiau atlikti veiklos vertinimą pagal kiekvienam tiekimo grandinės dalyviui parengtą modelį.

Muitinių administracijos, vertindamos verslo įmonių veiklą, naudoja skirtingus veiklos vertinimo modelius, kurie pritaikyti muitinės poreikiams. ES muitinių administracijos verslo įmonių veiklai vertinti naudoja įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo (AEO) modelį. Tačiau iškilo klausimas, ar jis yra tinkamas ir pakankamai efektyvus. Atlikus teorinių verslo veiklos vertinimo modelių ir ES, JAV, Japonijos, Švedijos muitinių audito modelių analizę, autorės buvo sukurtas naujas muitinės audito modelis, rekomenduojamas taikyti verslo veiklai vertinti. Jo tinkamumui išsiaiškinti atliktas rekomenduojamo muitinės audito modelio suformuluotų prielaidų tyrimas.

3. MUITINĖS AUDITO MODELIO VERSLO ĮMONIŲ VEIKLOS VERTINIMUI SUFORMULUOTŲ PRIELAIDŲ TYRIMAS

3.1. Muitinės audito modelio verslo įmonių veiklos vertinimui suformuluotų prielaidų tyrimo metodologija

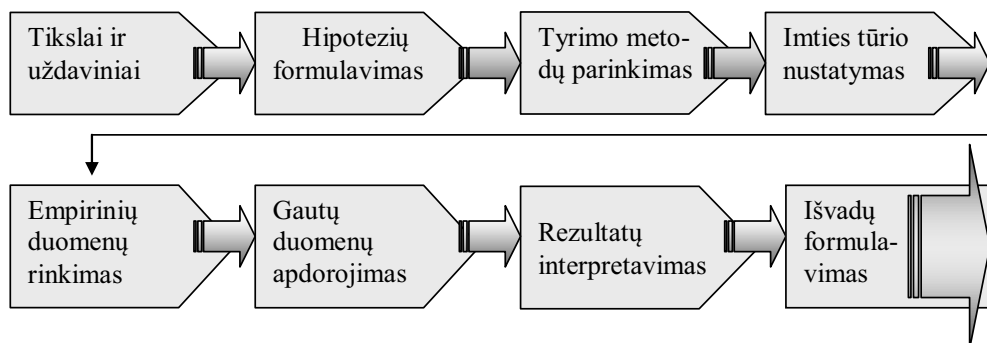
Šio atliekamo empirinio *tyrimo tikslas – patvirtinti rekomenduojamo maitinės audito modelio tinkamumą verslo įmonių veiklos vertinimui.*

Analizės ir apibendrinimo metodais tyrimo metu buvo atliktas maitinės audito modelio įmonių veiklos vertinimui suformuluotų prielaidų patikrinimas. Prielaidos yra šios: 1) verslui svarbi maitinės veikla ir maitinės procedūros, 2) verslo įmonės, gaudamos daugiau įgaliojimų, linkusios prisiimti daugiau atsakomybės mainais į tam tikrą maitinės procedūrų formalumų supaprastinimą, 3) egzistuoja poreikis verslo įmonių veiklos vertinimui ir patikimumui maitinės atžvilgiu nustatyti, 4) egzistuoja poreikis praplėsti maitinės audito atliekamo įmonių veiklos vertinimo rodiklių sąrašą, 5) vertinimo rodikliai turi būti aiškiai susieti tarpusavyje su įmonės vizija, tikslais ir strategija, 6) ūkio šakos arba verslo sektoriaus bei išorės veiksnių analizė ir su jais susijusios verslo rizikos vertinimas padėtų maitinei susidaryti platesnį ir išsamesnį vaizdą apie vertinamą įmonę ir jos veiklos perspektyvas.

Atliekamo empirinio tyrimo procesas buvo suskirstytas į tris pagrindinius etapus: 1) pasiruošimas tyrimui ir tyrimo organizavimas (tyrimo tikslo bei jam realizuoti iškeltų uždavinių nusakymas, hipotezių formulavimas, tyrimo metodų ir procedūrų parinkimas, imties tūrio nustatymas), 2) empirinių duomenų rinkimas, siekiant patvirtinti arba paneigti tyrimo hipotezes, 3) tyrimo duomenų apdorojimas (statistinis ir teorinis gautų duomenų apdorojimas, gautų rezultatų interpretavimas bei išvadų formulavimas). Tyrimo eigą rodo 22 paveikslas.

Tyrimo tikslui realizuoti buvo iškelti šie uždaviniai: 1) remiantis maitinės audito veiklos vertinimo modelio problemos sprendimo fazėje suformuluotomis prielaidomis iškelti hipotezes apie verslo visuomenėje

vykstančius reiškinius bei procesus mutinės atžvilgiu, 2) naudojantis metodologiniais principais parinkti taikytinus tyrimo metodus bei procedūras, 3) aprašyti tyrimo atlikimo eigą, 4) statistinių duomenų apdorojimo programa išanalizavus gautus duomenis, patvirtinti arba atmesti iškeltas hipotezes, 5) interpretuoti statistinių duomenų apdorojimo metu gautus rezultatus ir pateikti atitinkamas išvadas.



22 pav. Tyrimo eigos schema

Atliekant tyrimus svarbus yra hipotezių iškėlimas. Galima spėti, kad mutinės veikla bei jos pokyčiai nulemia verslo įmonių elgesį taikant supaprastintas mutinės procedūras. K. Kardelis (2007), nagrinėdamas mokslinių tyrimų metodologinius aspektus, teigia, jog hipotezės formulavimas yra bene pats svarbiausias tyrimo etapas. Formuluojant hipotezes svarbu, kad jos nebūtų išvedamos iš faktų, o sukuriamos remiantis faktais. Tai preliminari teorija, kuri formuluoja priežastinius ryšius ir dėsnius. L. Cohen ir L. Manion (1997) hipotezę apibūdino kaip spėjamą teigimą apie dviejų ar daugiau kintamųjų tarpusavio priklausomybę. Hipotezė savo potekste skatina patikrinti nurodytus santykius, atliekant stebėjimus ir tyrimus. Hipotezės gali būti įvairių rūšių: aprašomosios, aiškinamosios, indukcinės ir dedukcinės. Dedukcinė hipotezė remiasi asmenybės požiūrio koncepcija. Šiame darbe hipotezių formulavimui ir buvo pasirinktas *dedukcinis hipotezių formulavimo metodas*, kuriuo teorinės analizės bei apibendrinimo metodais suformuluotų konceptualių problemų sprendimo prielaidų išdavoje yra iškkeliamos

atitinkamos hipotezės. Vėliau, atlikus tyrimą, jos patikrinamos statistiniais metodais.

C. Charles (1999) dar bandė hipotezes skirstyti į kryptingas, nekryptingas ir nulines. Ypatingą reikšmę jis teikė trečiajai rūšiai. Nulinė hipotezė teigia, kad nebus jokio poveikio, t. y. jokie skirtumai ar sąsajos nebus pastebėti, ir ši hipotezė naudojama parodyti, kad nėra sąsajų tarp įvairių reiškinių. Jeigu tyrimas atskleidžia skirtumus ar reiškinių ryšius, patikrinama nulinės hipotezės reikšmė. Bet kokia hipotezė neatmetama, jeigu jos patikrinimas rodo, kad gauti skirtumai yra statistiškai argumentuoti, t. y. jeigu gauname skirtumą 95 proc. patikimumu ($p < 0,05$). Tokio laipsnio tikimybė patvirtina, kad skirtumai nėra atsitiktiniai arba gauti dėl tyrimo klaidų.

Remiantis tyrimo tikslu, darbe formuluojamos šios hipotezės:

H.1. *Muitinei suteikiant daugiau įgaliojimų, verslo įmonės prisiims daugiau atsakomybės ir taikys supaprastintas muitinės procedūras;*

H.2. *Vertinimo rodikliai turi būti aiškiai susieti tarpusavyje su įmonės vizija, tikslais ir strategija;*

H.3. *Ūkio šakos arba verslo sektoriaus bei išorės veiksnių analizė ir su jais susijusios verslo rizikos vertinimas padėtų muitinei susidaryti platesnę ir išsamesnę vaizdą apie vertinamą įmonę ir jos veiklos perspektyvas.*

Kuriant įmonių veiklos vertinimo modelius bei pagal atitinkamas vertinamos veiklos dimensijas siūlant tam tikrus vertinimo rodiklius svarbu statistiškai patikrinti jų validumą. Svarbių vertinimo rodiklių išskyrimas leidžia daryti konceptualias prielaidas apie tam tikrą ryšį tarp atskirų veiklos vertinimo rodiklių. Į šį ryšį reikėtų atsižvelgti formuojant muitinės audito modelį įmonių veiklos vertinimui.

Veiklos vertinimo rodiklių parinkimas yra esminis veiklos vertinimo proceso aspektas. Galime teigti, kad ši problema yra svarbi ir muitinės auditui, atliekant įmonių veiklos vertinimą. Ankstesnėse šio darbo dalyse išnagrinėti rodiklių parinkimo bei interpretavimo aspektai, tačiau verta pažymėti, kad

veiklos vertinimo rodikliai turi būti aiškiai susieti su strateginiais įmonių veiklos tikslais. Auditoriaus supratimą apie įmonę ir jos aplinką, be ūkio šakos ir kitų išorinių veiksnių, dar turėtų apimti ir įmonės tikslų, strategijos bei su jais susijusios verslo rizikos supratimas. Įmonė vykdo veiklą tam tikroje ūkio šakoje, veikiama įvairių išorinių ir vidinių veiksnių. Verslo rizika kyla dėl svarbių aplinkybių, įvykių, sąlygų, veikimo ar neveikimo, kurie gali neigiamai paveikti įmonės galimybes siekti tikslų ir įgyvendinti strategiją. Verslo rizika taip pat gali pasireikšti numačius netinkamus tikslus ir strategijas. Auditorius, suprantantis verslo riziką, gali geriau atlikti įmonės veiklos vertinimą.

Muitinė, vertindama įmonės veiklą, priversta taikyti kitus, kartais gana specifiskus vertinimo kriterijus. Muitinė įmonių veiklos vertinimo procese privalo atlikti nuodugnią ir išsamią veiklos analizę, siekdama užtikrinti jai keliamus uždavinius visuomenės saugos ir saugumo srityje, prisidedama prie tarptautinės prekybos grandinės saugumo užtikrinimo bei išlaikydama deramą pusiausvyrą tarp muitinės kontrolės ir teisėtos prekybos palengvinimo, vadovaudamasi partnerystės ir verslo skatinimo principais.

Hipotezėms tikrinti buvo naudotas Chi-kvadrato testas. SPSS programa Chi-kvadrato kriterijus skaičiuotas trejopai: pagal Pirsono (*Pearson*) formulę, pagal tikėtinumo santykio (*Likelihood Ratio*) formulę ir pagal Mantelio ir Haenzelio (*Linear-by-Linear*) formulę.

Pirsono formulė Chi-kvadrato kriterijaus reikšmei apskaičiuoti buvo ši:

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^k \frac{O_i - E_i}{E_i};$$

čia:

O_i – nustatyti dažniai, E_i – tikėtini dažniai, k – kintamųjų kategorijų, grupių skaičius (dažnių lentelės ląstelių skaičius).

Asimptotinio Chi-kvadrato testo rezultatų patikimumą lemia šie reikalavimai: bent 80 proc. dažnių lentelės ląstelių tikėtini dažniai turi būti ne mažesni kaip 5 arba tikėtinasis dažnis bet kurioje lentelės ląstelėje turi būti ne mažesnis kaip 1, stebėjimų skaičius turi būti ne mažesnis kaip 30.

Tikėtimumo santykio (*Likelihood Ratio*) formulė Chi-kvadrato kriterijaus reikšmei apskaičiuoti buvo ši:

$$\chi^2 = -2 \sum_{i=1}^k O_i \ln \frac{E_i}{O_i}$$

Mantelio-Haenzelio (*Linear-by-Linear*) formulė Chi-kvadrato kriterijaus reikšmei apskaičiuoti naudota ši:

$$\chi^2 = r^2(n - 1)$$

čia:

r – Pirsono koreliacijos koeficientas.

Muitinės audito modelio suformuluotų prielaidų tyrimas buvo atliekamas dviem etapais. Pirmame etape buvo atliktas maitinės procedūrų ir verslo įmonių veiklos vertinimo poreikių tyrimas, antrame etape – maitinės audito modelio suformuluotų prielaidų tyrimas.

Atliekant maitinės procedūrų ir verslo įmonių veiklos vertinimo poreikių tyrimą iškeltas tikslas nustatyti ūkio subjektų poreikius, susijusius su Lietuvos maitinės teikiamomis paslaugomis, ir, remiantis surinkta informacija, imtis priemonių, tobulinančių į verslo subjektus orientuotų paslaugų teikimą. Maitinės procedūrų supaprastinimas Lietuvos maitinėje prasidėjo nuo 2003 m. Šiais maitinės veiklos pokyčiais buvo skatinamas teisėtai vykdomas verslas. Kaip supaprastintos maitinės procedūros lėmė verslo procesus ir kokia reali nauda pasiekta, norėta nustatyti poreikių tyrimu. Juo gauta informacija suteikia galimybę pažinti Lietuvos verslo visuomenėje vykstančius procesus, nustatyti dėsningumus bei juos lemiančius veiksnius. Kalbant apie socialinių tyrinėjimų tikslus išskiriamos tokios esminės jų kryptys kaip noras suprasti socialinę realybę bei nustatyti atskirų individų ar grupių elgsenos ypatumus (Kardelis, 2007). Tyrimu siekta iširti šiuos klausimus: 1) ar verslo įmonės teigiamai vertina supaprastintų maitinės procedūrų taikymą, 2) kokios yra nesinaudojančiųjų supaprastintomis maitinės procedūromis priežastys, 3) kaip maitinė galėtų paveikti šį procesą ateityje, juolab kad šis procesas išaugo į AEO sertifikavimo procesą. Turint atsakymus į kilusius klausimus bei atlikus

jų poveikio ir reikšmingumo įvertinimą, atsirastų prielaidų tolesniems muitinės audito modelio, skirto įmonių veiklos vertinimui, tobulinimo darbams. Norint patobulinti esamą veiklos vertinimo modelį, šį procesą reikia pradėti nuo vertinimo poreikių analizės. Pradiniame etape dažnai kyla klausimai: ar reikalingas konkrečios veiklos vertinimas? Kokiu tikslu jis turi būti atliekamas? Ko siekiama tokiu veiklos vertinimu? Todėl atlikta poreikių analizė turėtų atsakyti į šiuos klausimus. Galime iškelti tokią prielaidą, kad jeigu verslo įmonėms nėra poreikio vykdyti supaprastintų muitinės procedūrų, o tas šiuo atveju atsispindi per poreikių egzistavimą dėl įgaliotojo ekonominio operatoriaus vykdytojo statuso suteikimo ir AEO sertifikavimo procesų, tuomet muitinei nebus poreikio vertinti verslo įmonių veiklos.

Poreikių analizė šiuo atveju padeda identifikuoti įmonių veiklos vertinimo reikalingumą. Be to, atliktos poreikių analizės rezultatai padeda numatyti tolesnes muitinės atliekamo įmonių veiklos vertinimo gaires (vertinimo rodiklių parinkimą, jų interpretavimą ir t. t.). Tokia vertinimo poreikių analizė gali būti prilyginama tradicinei situacijos analizei, naudojamai tiek įvairiuose praktiniuose modeliuose, tiek akademinuose tyrimuose. Šiame analizės etape bus agreguojami visi galimi vidiniai bei išoriniai veiksniai, darantys įtaką supaprastintų muitinės procedūrų taikymui, kuris vėliau lems ir įgaliotojo ekonominio operacijų vykdytojo statuso suteikimo procesą.

Prieš atliekant poreikių analizę daryta prielaida, koks galėtų būti verslo įmonių požiūris į muitinės vykdomą veiklą supaprastintų muitinės procedūrų atžvilgiu, – verslo įmonės turėtų pozityviai vertinti muitinės suteiktą galimybę taikyti supaprastintas muitinės procedūras, taip pat norėtų prisiimti daugiau atsakomybės bei įsipareigojimų vietoj joms teikiamų supaprastinimų. Galima spėti, kad muitinės veikla ir jos pokyčiai nulemia verslo įmonių elgesį taikant supaprastintas muitinės procedūras.

Šiai supaprastintų muitinės procedūrų taikymo veiklos sričiai ištirti Lietuvos muitinėje atliktas tyrimas, kurio metu 2008 m. balandžio–gegužės mėnesiais vykdyta Lietuvos ūkio subjektų apklausa. Apklausa buvo vykdoma CATI (angl. *Computer Assisted Telephone Interview*) metodu. Interviu atlikti

iš „TNS Gallup“ patalpose esančio apklausų telefonu centro. Klausimyno programavimui buvo naudojama programinė įranga „Visual QSL“. Apklausoms naudota „Bellview CATI“ programinė įranga, leidžianti kompiuteriu kontroliuoti kvotas, logikos ir suvedimo klaidas. Loginius ryšius tarp klausimų, klausimų seką ir atsakymus į juos kontroliavo kompiuteris, todėl buvo visiškai neįmanoma, kad apklausėjas pakeistų klausimų tvarką ar suveddamas atsakymus padarytų klaidą. Tiesioginio pasiklausymo metodu patikrinta 10 proc. atliekamų interviu. Patikrinimo metu buvo fiksuojamas interviuotojo prisistatymas, tyrimo tikslų paaiškinimas, klausimų formuluočių išlaikymas ir atsakymų į atvirus klausimus fiksavimas, todėl daroma prielaida, kad klaidos nepateko į duomenų failą, o jeigu pateko, tai tikėtina, jog jų buvo mažai ir jos didesnės įtakos tyrimo rezultatams negalėjo turėti.

Apklausos metu taikytos ūkio subjektų kvotos pagal 2007 m. įformintų muitinės deklaracijų skaičių. Atliekant apklausą papildomai buvo kontroliuojama, kad įmonių, per 2007 m. įforminusių ne mažiau kaip 50 muitinės deklaracijų, imtyje būtų apklausta ne mažiau nei iš anksto numatytas skaičius. Tyrimo metu buvo planuojama apklausti 1000 šalies ūkio subjektų, iš kurių būtų ne mažiau kaip 300 ūkio subjektų, per 2007 m. įforminusių ne mažiau kaip 50 deklaracijų.

Iš viso apklausti 1004 įmonių atstovai, iš jų:

- 236 įmonių, kurios pačios tvarko muitinės formalumus, atstovai;
- 768 įmonių, kurios muitinės formalumų tvarkymą yra delegavusios samdomiems muitinės tarpininkams, atstovai;
- 25 ūkio subjektai, per 2007 m. užpildę ne mažiau kaip 50 deklaracijų.

Analizuojant respondentų atsakymus į klausimus bei atlikus apklausos metu surinktų duomenų analizę ir skaičiuojant statistiškai reikšmingas priklausomybes, pateikiami tiek bendrieji atsakymų pasiskirstymai, tiek atsakymų pasiskirstymai pagal įvairias įmonių charakteristikas (įmonės veikla, tipas, apyvarta bei regionas).

Statistiškai reikšminga tarpusavio priklausomybė skaičiuota naudojant statistinių duomenų apdorojimo programą SPSS. Kintamieji tarpusavyje yra

krostabuliuojami, tuomet, naudojant Chi-kvadrato funkciją, tikrinama, ar egzistuoja statistiškai reikšmingas ryšys tarp kintamųjų (jei $p < 0,05$). Jei statistiškai reikšmingas ryšys egzistuoja, tada ieškoma, kuriose celėse (atsakymų pasiskirstymuose) jis egzistuoja (naudojant funkciją *Adjusted Residuals*). Statistiškai reikšmingas ryšys celėse nustatomas tikrinant atsakymų pasiskirstymus stulpeliu kartu su imties celės dydžiu.

9 lentelėje pateikiamas tyrime dalyvavusių Lietuvos ūkio subjektų veiklos apibūdinimas pagal įmonių charakteristikas. Statistiškai reikšminga kintamųjų tarpusavio priklausomybė pažymėta pilka spalva.

9 lentelė

Tyrime dalyvavusių ūkio subjektų veiklos apibūdinimas

		Įmonė, vykdanči tarptautinės prekybos operacijas su trečiosiomis šalimis	Įmonė, vykdanči operacijas Europos Bendrijos vidaus rinkoje (Intrastato prievolinkai)	Įmonė, gaunanti pajamas iš veiklos, susijusios su ūkio subjektų muitinės procedūrų vykdymu	Nė viena
Veikla	Mažmeninė ir didmeninė prekyba	74	71	4	1
	Gamyba ir apdirbamoji pramonė	69	73	2	2
	Transportas, logistika	77	57	10	6
	Kita	62	56	7	9
Įmonės tipas	Mažos įmonės	74	61	5	2
	Vidutinės įmonės	70	73	4	2
	Didžiosios įmonės	74	73	4	4
Apyvarta	Iki 1 mln. Lt	70	59	6	3
	Nuo 1 iki 5 mln. Lt	68	72	2	2

	Per 5 mln. Lt	77	76	4	2
Regionas	Vilniaus regionas	74	70	5	2
	Kauno regionas	71	70	3	2
	Klaipėdos regionas	74	64	5	4
	Šiaulių regionas	69	66	6	3
	Panevėžio regionas	71	65	4	4

Į tyrimą buvo įtrauktos įmonės, užsiimančios įvairia veikla, t. y. mažmenine ir didmenine prekyba, gamybos ir apdirbamosios pramonės, transporto, logistikos ir kitos įmonės. Apklausoje dalyvavo tiek smulkios įmonės, tiek vidutinės bei stambios, kurių metinės apyvartos skalė siekė nuo mažiau kaip 1 mln. Lt iki daugiau kaip 5 mln. Lt. Įmonės savo veiklą vykdė penkiuose regionuose pagal penkių¹ teritorinių muitinių veiklos zonas – Vilniaus, Kauno, Klaipėdos, Šiaulių ir Panevėžio. Įmonės vykdė tarptautinės prekybos operacijas tiek su trečiosiomis šalimis, tiek Europos Bendrijos vidaus rinkoje (Intrastato prievolinkai), taip pat tyrime dalyvavo įmonės, gaunančios pajamas iš veiklos, susijusios su ūkio subjektų muitinės procedūrų vykdymu.

Atliekant muitinės audito modelio suformuluotų prielaidų tyrimą buvo taikomi šie tyrimo metodai: 1) analizės ir apibendrinimo metodas, 2) anketinė apklausa, 3) matematinė statistika. Analizės ir apibendrinimo bei matematinės statistikos metodai yra bendri ir būdingi įvairioms mokslo sritims. Anketinė apklausa socialiniuose moksluose yra plačiai paplitęs tyrimo metodas, kuris ir buvo pasirinktas empiriniam tyrimui atlikti. Anketinė verslo įmonių apklausa pasirinkta atsižvelgiant į šio tyrimo metodo privalumus ir siekiant atliekamam tyrimui suformuluoti kuo platesnę palyginimo bazę. Anketinė apklausa, palyginti su kitais duomenų rinkimo metodais, pasižymi gana dideliu patikimumu, minimizuoja interpretacijų galimybes, nereikalauja daug laiko

¹ Nuo 2010 m. liepos 1 d., po teritorinių muitinių reorganizacijos, Lietuvos muitinėje liko 3 teritorinės muitinės: Vilniaus, Kauno ir Klaipėdos.

sąnaudų, duomenų analizei pritaikomi statistiniai metodai. Šis metodas taip pat pasižymi didele imtimi, t. y. galima anketas pateikti vienu metu daugumai respondentų. Siekiant užtikrinti respondentų anonimiškumą, reikiamo laiko skyrimą bei kuo aukštesnį duomenų patikimumą, pasirinktas anketų išsiuntimas respondentams elektroniniu paštu.

Sudarant anketą buvo vadovaujamosi visais anketų sudarymo reikalavimais, rekomendacijomis ir principais (Kardelis, 2002; Bailey, 1994): 1) paaiškinamas atliekamo tyrimo tikslingumas, 2) pateikiama trumpa anketos užpildymo instrukcija, 3) pateikiami konkretūs klausimai ir suprantami atsakymų variantai, 4) anketa sudaryta nedidelės apimties, 5) duomenys tinkami statistiniam apdorojimui.

Siekiant respondentams palengvinti anketos pildymą, buvo formuluojami uždari klausimai ir pateikiami atsakymai. Anketoje panaudojus atvirus klausimus būtų nemaža tikimybė, kad respondentas juos interpretuos subjektyviai, o duomenų galbūt nebūtų galima palyginti. Tačiau buvo palikta galimybė ir respondentui išsakyti savo nuomonę dėl 3, 7, 11, 14, 15 ir 17 klausimų, išreiškiant savo teiginius prie atsakymo varianto „kita”.

Į anketą įtraukti ir keli klausimai, kurie figūravo 2008 m. atlikto tyrimo anketoje. Šiuo veiksmu siekta išsiaiškinti, kokių socialinių reiškinių poslinkių įvyko praėjus dvejiems metams ir visiškai įsibėgėjus AEO sertifikavimo procesui. Anketoje pakartotinai panaudoti 4 klausimai. Kiek Jūsų verslo vystymui yra svarbi Lietuvos muitinės veikla ir muitinės procedūros apskritai? Ar Jūsų įmonė naudojasi supaprastintomis muitinės procedūromis? Ar Jūs pritartumėte teiginiui, kad supaprastintos procedūros iš esmės yra skirtos stambaus verslo atstovams? Kalbant apie muitinės procedūrų tvarkymą, ar Jūsų įmonė, gaudama daugiau įgaliojimų, būtų linkusi priiimti daugiau atsakomybės mainais į tam tikrą muitinės procedūrų tvarkymo supaprastinimą?

Atsižvelgiant į klausimų pobūdį, tyrimo anketoje buvo naudojamos matavimo skalės. *Nominalinė skalė* taikoma kokybinių požymių reikšmėms apibūdinti – objektyvių duomenų apie respondentą nustatymui (įvertinama įmonės veiklos sritis, dydis, apyvarta, respondento darbinė veikla). Duomenų

grupavimui panaudota *ranginė skalė*. Jos esmė ta, kad visi atsakymai į klausimą eina didėjančia arba mažėjančia tvarka. *Intervalų skale* buvo matuojami skaitmeninį pavidalą turintys požymiai, kuriuos galima įvertinti kiekybiškai. Ji padeda išmatuoti ir palyginti kai kuriuos požymius, turinčius skaitmeninę išraišką.

Parengus anketą atlikti žvalgomieji tyrimai, padedantys patikrinti anketos klausimų kokybę, aprobuoti ją pagal nustatytus kriterijus (Kardelis, 2002). Atlikus žvalgomuosius tyrimus padaryti tam tikri redakciniai pataisymai. Sudarant anketą atkreiptas dėmesys į galimybę ateityje ją taikyti ilgalaikiams tyrimams, nagrinėti muitinės ir verslo raidos procesus lyginamosios analizės metodu.

Tyrimo naudotos anketos pavyzdys pateiktas 7 priede. Siekiant atlikti išsamų tyrimą, anketoje suformuluoti 23 klausimai. Anketa buvo projektuojama taip, kad atsakymų rezultatai leistų patvirtinti arba paneigti suformuluotas hipotezes.

Tiriamosios imties nustatymui pasirinkta seka, kuri apėmė šiuos žingsnius: 1) tikslus tyrimo populiacijos apibrėžimas, 2) tiriamosios imties parinkimas.

Atsižvelgdami į tyrimo tikslą populiaciją galime apibrėžti kaip Lietuvos įmones, kurios vykdo muitinės procedūras. Ir čia buvo fokusuojamasi į pagrindinę muitinės procedūrą, taigi apibūdinant populiaciją galima teigti, kad tai įmonės, vykdančios muitinės importo procedūras. Autorės nuomone, šių įmonių skaičius gana gerai pristatytų visą populiaciją, nes dažnai įmonė, kuri vykdo eksporto arba tranzito muitinės procedūras, yra ir tam tikrų prekių importuotoja. Tokiu būdu išvengiama galimo duomenų dubliavimo. Taigi prekių importuotojai gana pilnai gali reprezentuoti visą populiaciją, kurios nustatymui buvo paimtas įmonių, vykdžiusių muitinės importo procedūras 2009-01-01–2009-12-31, skaičius. Minėtu laikotarpiu buvo 6 544 įmonės, vykdžiusios muitinės importo procedūras.

Ši pasirinkta populiacijos dalis pakankamai reprezentatyvi. Ji atitinka geografinį principą – populiacijos elementai yra Lietuvos įmonės, kurios pagal

savo geografinę padėtį priklausė visoms teritorinių muitinių (Vilniaus, Kauno, Klaipėdos, Šiaulių ir Panevėžio) veiklos zonoms.

Tiriamosios grupės dydis priklauso nuo tyrimo tikslo ir tiriamos populiacijos savybių, t. y. nuo jos vienalytiškumo. Jeigu vienalytiškumas vienodas, tai bus reikalinga mažesnė tiriamoji grupė. Bendros nuomonės mokslinėje literatūroje dėl tiriamosios grupės dydžio nėra. Praktikų nuomone, jeigu tyrėjas savo tyrimo rezultatus apdoros statistiniais būdais, tai minimalus tiriamų atvejų skaičius turėtų būti ne mažesnis kaip 30 (Cohen, Manion, 1989), tačiau yra ir kitų nuomonių, kad tiriamųjų turėtų būti ne mažiau kaip 100 (Vaišvila, 1974).

K. Kardelis (2007) akcentuoja, kad, nustatant imties tūrį, svarbu atsižvelgti į tai, kokių rezultatų mes tikimės, t. y. kam bus taikomi tyrimo rezultatai: ar visai tiriamai populiacijai, ar tik tiriamosios grupės narių atžvilgiu. Tai pagrindinė išeities pozicija, nulemianti imties tūrį. Remiantis atlikto muitinės procedūrų ir verslo įmonių veiklos vertinimo poreikių tyrimo rezultatais bei apklaustų įmonių atstovų nuomone, muitinės procedūrų supaprastinimai iš esmės yra skirti stambaus verslo atstovams (tam pritarė 60 proc. respondentų). Todėl muitinės audito modelio suformuluotų prielaidų tyrimas buvo taikomas tiriamosios grupės narių atžvilgiu, t. y. stambaus verslo atstovams.

Dominančių požymių pasiskirstymas visoje populiacijoje nėra žinomas. Norint tai nustatyti, reikėtų ištirti visus populiacijos elementus, t. y. 6 544 Lietuvos įmones, minėtu laikotarpiu vykdžiusias importo muitinės procedūras. Atlikti tyrimą, taikant jį visai populiacijai, nėra tikslinga laiko ir lėšų atžvilgiu, todėl buvo daroma išankstinė atranka ir parenkama populiacijos elementų dalis. Tai galima atlikti atsitiktinės atrankos metodu arba naudojant kitus metodus, tas šiame darbe ir buvo padaryta. Kadangi netikslinga tyrimą atlikti įmonių visumai, taip pat iškilus atrankos būtinumui, panaudojamas įmonių grupavimo metodas – populiacija, arba generalinė aibė, suskirstoma į grupes pagal jų ekonominę įtaką rinkai. Imties sudarymui pasirinktas stratifikuotos

atrankos metodas, kai populiacija suskirstoma į grupes pagal vieną ar daugiau kintamųjų.

Įmonių grupavimo tikslas – optimizuoti tiriamosios imties nustatymą. Taikant grupavimo metodą įmonės skirstomos į grupes pagal jų ekonominę įtaką rinkai, nustatant kiekvieno požymio lyginamąjį svorį. Čia vėl buvo pasinaudota Lietuvos muitinės auditorių taikoma metodologija atrenkant įmones patikrinimams ir pasirinktas kiekvieno požymio lyginamasis procentinis svoris, atsižvelgiant į jų ekonominę įtaką šalies ekonomikai. Atrinktiems požymiams buvo taikomi lyginamieji svoriai, kurie atvaizduoti 10 lentelėje.

10 lentelė

**Lietuvos įmonių, vykdančių muitinės procedūras,
skirstymas į grupes pagal tris kintamuosius**

Eil. Nr.	Įmonių skirstymo į grupes pagrindiniai požymiai (kintamieji)	Požymio lyginamasis svoris, %
1.	Įformintų importo bendrųjų administracinių dokumentų skaičius	40
2.	Importuotų prekių statistinė vertė	20
3.	Sumokėti arba priklausantys mokėti importo muitai ir mokesčiai	40
Iš viso		100

Įmonių visuma buvo grupuojama pagal trijų kintamųjų išvestinį koeficientą, apskaičiuojamą nuo jų visumos. Autorės nuomone, kintamųjų parinkimas yra svarbus veiksmas, nes dėl jų įmonės suskirstomos į grupes, turinčias tam tikras svarbias charakteristikas. Be abejo, kitoje ūkio šakoje, verslo ar paslaugų sektoriuje dominuos kiti kintamieji, tačiau, atsižvelgus į muitinės veiklos specifiką, skirstant įmones į grupes pagal jų ekonominę įtaką rinkai, autorės manymu, tikslinga panaudoti būtent šiuos tris kintamuosius: 1) įformintų importo bendrųjų administracinių dokumentų skaičius, 2) importuotų

prekių statistinė vertė, 3) sumokėti arba priklausantys mokėti importo muitai ir mokesčiai.

Išvestinis koeficientas buvo apskaičiuojamas pagal žemiau nurodytą formulę, kurią savo praktikoje naudoja Lietuvos muitinės auditoriai (LR muitų teritorijoje savo veiklą vykdančių asmenų ūkinės komercinės veiklos, jos apskaitos, finansinės atskaitomybės, susijusios su muitų teisės aktų taikymu, tikrinimo atlikimo metodika, 2004).

$$Q_i = \frac{\sum_{i=1}^n \text{BAD}_i \times 40\%}{\sum_{i=1}^n \text{BAD}_i} \times 100 + \frac{\sum_{i=1}^n \text{ST}_i \times 20\%}{\sum_{i=1}^n \text{ST}_i} \times 100 + \frac{\sum_{i=1}^n \text{MOK}_i \times 40\%}{\sum_{i=1}^n \text{MOK}_i} \times 100$$

kur:

Q_i – i-ojo įmonės išvestinis koeficientas;

BAD_i – i-ojo įmonės įformintų importo bendrųjų administracinių dokumentų rinkinių skaičius per laikotarpį X;

ST_i – i-ojo įmonės deklaruota importuotų prekių statistinė vertė per laikotarpį X;

MOK_i – i-ojo įmonės sumokėti / priklausantys mokėti importo muitai ir mokesčiai per laikotarpį X;

n – įmonių, per laikotarpį X įforminusių importo BAD, skaičius.

Pasinaudojus muitinės kompiuterine programa ir apskaičiavus išvestinius koeficientus, įmonės buvo sugrupuotos į tris grupes:

1) A grupei priskirtos įmonės, kurių trijų kriterijų išvestinis koeficientas Q_i buvo nuo 0,2 ir daugiau;

2) B grupei priskirtos įmonės, kurių trijų kriterijų išvestinis koeficientas Q_i buvo nuo 0,02 iki 0,19;

3) C grupei priskirtos įmonės, kurių trijų kriterijų išvestinis koeficientas Q_i buvo iki 0,019.

Gautą įmonių pasiskirstymą pagal grupes ir pagal teritorinių muitinių veiklos zonas matome 11 lentelėje. Populiacijos nustatymui buvo paimtas įmonių, vykdžiusių muitinės importo procedūras 2009-01-01–2009-12-31, skaičius. Tuo laikotarpiu Lietuvos muitinėje veikė 5 teritorinės muitinės.

11 lentelė

Lietuvos įmonių suskirstymas į grupes pagal išvestinį koeficientą ir teritorinių muitinių veiklos zonas

Teritorinė muitinė	A grupė		B grupė		C grupė		Iš viso:
	Įmonių skaičius	%	Įmonių skaičius	%	Įmonių skaičius	%	
Vilniaus	81	2,6	558	17,9	2477	79,5	3116
Kauno	83	4,6	389	21,7	1323	73,7	1795
Klaipėdos	53	7,1	177	23,7	517	69,2	747
Šiaulių	42	8,2	156	30,4	316	61,5	514
Panevėžio	81	21,8	144	38,7	147	39,5	372
Iš viso:	340	5,2	1424	21,8	4780	73,0	6544

Šaltinis: sudaryta autorės.

Tyrimo rezultatai visada turi didesnę ar mažesnę neapibrėžtumą, kuriam mažėjant didėja daromų išvadų tikslumas didinant atrankos dydį. Todėl svarbu nustatyti *minimalų atrankos dydį* n_{min} , kuris apskaičiuojamas pagal formulę (Martišius, 1997):

$$n_{min} = \frac{z_{\alpha}^2 N p (1 - p)}{(\Delta p)^2 (N - 1) + z_{\alpha}^2 p (1 - p)}$$

čia:

N – visumos dydis. Tiriama 340 stambiausių Lietuvos verslo įmonių, kurios pakliuvo į A grupę;

p – požymio tikimybė. Kadangi dažniausiai p dydis nėra žinomas, tai nustatomas $p = 0,5$ (Martišius, 1997, p. 55);

Δp – požymio dalies paklaida;

z_α – normaliojo skirstinio koeficientas. Priimkime, kad visus tyrimo rezultatus gausime su 95 proc. tikimybe, tada normaliojo skirstinio koeficientas iš Stjudento pasiskirstymo lentelės lygus 1,96.

Visus dydžius įrašę į formulę, gauname, kad $n_{min} = 30$, t. y. norint rezultatus gauti su 95 proc. tikimybe bei 20 proc. paklaida, duomenys turi būti surinkti apklausiant ne mažiau kaip 30 įmonių.

Tokiu būdu tyrimui atlikti buvo atrinktos 35 įmonės. Geografiškai jos pasiskirstė taip:

- Vilniaus teritorinės muitinės veiklos zonoje – 11 įmonių,
- Kauno teritorinės muitinės veiklos zonoje – 11 įmonių,
- Klaipėdos teritorinės muitinės veiklos zonoje – 8 įmonės.

Tyrimui atrinktos įmonės / respondentai savo kokybinėmis savybėmis buvo pakankamai reprezentatyvūs, nes atspindėjo statistinę A grupės visumą ir atitiko geografinį principą – respondentai buvo Lietuvos įmonės, kurios pagal savo geografinę padėtį priklausė visoms teritorinių muitinių (Vilniaus, Kauno, Klaipėdos) veiklos zonoms.

Tyrimo anketa buvo projektuojama taip, kad atsakymų rezultatai leistų patvirtinti arba atmesti suformuluotas idėjas. K. Kardelis teigia, jog kiekvienas atliekamas tyrimas turi ir savų specifinių bruožų, nusakančių konceptualias tyrėjo idėjas, tikslus, objektus bei pažinimo metodus (Kardelis, 2007). Tai būdinga ir šiam darbui. Tyrime naudotos anketos pavyzdys pateikiamas 7 priede. 2010 m. spalį išplatintos 35 anketos, iš kurių 30 buvo gražinta, 5 respondentai neatsakė. Todėl atsakymo lygis, apskaičiuojamas kaip atsakusių respondentų skaičiaus ir visų parinktų respondentų skaičiaus santykis (Čekanavičius, Murauskas, 2008), lygus 0,86, tai rodo, kad sistemingoji paklaida nėra didelė. Atsižvelgiant į tai, tolesnei duomenų analizei atrinkta 30 anketų. Šis anketų skaičius atitinka minimalų atrankos dydį, todėl tyrimo rezultatus galima laikyti reprezentatyviais.

Atsakymai į anketinius klausimus bei pirminiai duomenys buvo apdorojami ir analizuojami statistinių duomenų apdorojimo SPSS programa. Atsakusių į anketos klausimus respondentų skaičius ir atsakymų pasiskirstymas procentine išraiška nuo bendro apklaustųjų skaičiaus ir nuo atsakiusių į klausimus atvaizduoti 8 pav. pateiktoje lentelėje. Tyrime dalyvavusių respondentų pasiskirstymą pagal veiklos rūšis ir teritorines munitines rodo 12 lentelė.

12 lentelė

Muitinės audito modelio suformuluotų prielaidų tyrime dalyvavusių respondentų pasiskirstymas pagal veiklos rūšis ir teritorines munitines

Anketos klausimai	23. Kuriai teritorinės munitinės veiklos zonai priklauso Jūsų įmonė?							
	Vilniaus		Kauno		Klaipėdos		Iš viso	
	Skaičius	%	Skaičius	%	Skaičius	%	Skaičius	%
2. Kuri iš šių su munitinės veikla susijusių įmonių kategorijų tinka Jūsų įmonės veiklai apibūdinti?								
1. Įmonė, vykdanči tarptautinės prekybos operacijas su trečiosiomis šalimis	8	72,7	8	72,7	3	37,5	19	63,3
2. Įmonė, vykdanči operacijas Europos Bendrijos vidaus rinkoje (Intrastato prievolinkai)	10	90,9	10	90,9	8	100,0	28	93,3
3. Įmonė, gaunanti pajamas iš veiklos, susijusios su ūkio subjektų munitinės procedūrų vykdymu (tarpininkai, nuomoja sandėlius ir pan.)	1	9,1	1	9,1	0	0,0	2	6,7
Iš viso	11	172,7	11	172,7	8	137,5	30	163,3

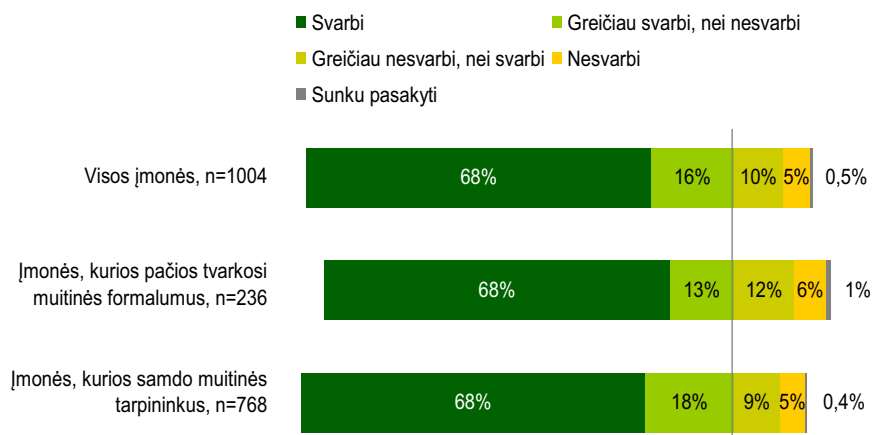
Įmonės, kurios vykdė tarptautinės prekybos operacijas su trečiosiomis šalimis, sudarė 63,3 proc.; įmonės, vykdančios operacijas Europos Bendrijos vidaus rinkoje (Intrastato prievolinkai), – 93,3 proc.; įmonės, gaunančios pajamas iš veiklos, susijusios su ūkio subjektų munitinės procedūrų vykdymu (tarpininkai, nuomoja sandėlius ir pan.), – tik 6,7 procento. Visuose regionuose dominavo įmonės, vykdančios operacijas Europos Bendrijos vidaus rinkoje. Išsiskyrė Klaipėdos regionas – jame buvo beveik perpus mažiau įmonių,

vykdančių tarptautinės prekybos operacijas su trečiosiomis šalimis – tik 37,5 procento.

3.2. Muitinės audito modelio įmonių veiklos vertinimui suformuluotų prielaidų tyrimo rezultatai ir praktinis pritaikymas

Muitinės audito modelio įmonių veiklos vertinimui suformuluotų prielaidų tyrimas atliktas dviem etapais.

Pirmame etape, atliekant muitinės procedūrų ir verslo įmonių veiklos vertinimo poreikių tyrimą, norėta iširti Lietuvos muitinės veiklos svarbą verslo procesams. Respondentams buvo užduotas klausimas apie muitinės veiklos ir muitinės procedūrų svarbą jų verslo procesams (23 pav.).



23 pav. Muitinės veiklos ir muitinės procedūrų svarba verslo procesams

Didžiajai daugumai apklaustųjų – tiek visų įmonių, tiek muitinės formalumus tvarkančių savarankiškai ar tam reikalui samdančių muitinės tarpininkus atstovų – muitinės veikla ir muitinės procedūros esančios svarbios. Kad šis aspektas svarbus ar greičiau svarbus, teigia daugiau negu 80 proc.

įmonių atstovų (84 proc. visų įmonių atstovų, atitinkamai 81 proc. ir 86 proc. įmonių, kurios pačios tvarko muitinės formalumus bei kurios samdo muitinės tarpininkus, darbuotojų).

Muitinės veiklos ir muitinės procedūrų svarba pagal įmonių charakteristikas pateikta 13 lentelėje. Statistiškai reikšminga kintamųjų tarpusavio priklausomybė pažymėta pilka spalva. Tyrimo rezultatai parodė, kad muitinės veikla ir muitinės procedūros svarbios visoms apklausoje dalyvavusioms įmonėms – mažmeninės ir didmeninės prekybos, gamybos ir apdirbamosios pramonės, transporto, logistikos įmonėms, tiek smulkioms, tiek ir vidutinėms bei stambioms įmonėms. Įdomu pastebėti, jog muitinės veiklos ir procedūrų svarbą labiau pabrėžia Klaipėdos negu kitų regionų atstovai, kad ji nesvarbi, dažniau mano Panevėžio regione įsikūrusių įmonių darbuotojai.

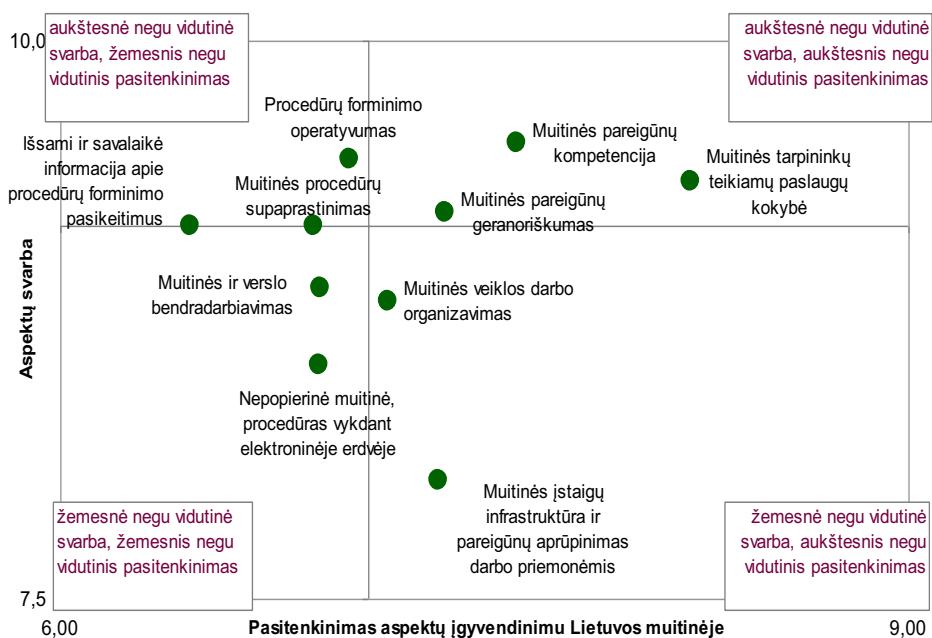
13 lentelė

**Muitinės veiklos ir muitinės procedūrų svarba
pagal įmonių charakteristikas**

		Svarbi	Greičiau svarbi nei nesvarbi	Greičiau nesvarbi nei svarbi	Nesvarbi	Sunku pasakyti
Veikla	Mažmeninė ir didmeninė prekyba	66	18	9	6	1
	Gamyba ir apdirbamoji pramonė	69	16	11	4	0
	Transportas, logistika	82	9	5	4	0
	Kita	63	16	14	7	0
Įmonės tipas	Mažos įmonės	71	14	9	5	1
	Vidutinės įmonės	63	20	11	6	1
	Didžiosios įmonės	72	14	8	5	0,5

Apyvart a	Iki 1 mln. Lt	70	18	8	4	0,4
	Nuo 1 iki 5 mln. Lt	67	15	12	6	1
	Per 5 mln. Lt	61	21	9	8	0,5
Regiona s	Vilniaus regionas	66	18	10	5	0,3
	Kauno regionas	65	18	11	5	0,3
	Klaipėdos regionas	76	12	7	4	1
	Šiaulių regionas	74	11	9	4	2
	Panevėžio regionas	67	15	4	14	0

Tyrimo metu buvo vertinta verslo atstovų darbo su muitine aspektų svarba (24 pav.). Visų įmonių atstovų nuomone, stipriosios Lietuvos muitinės pusės yra muitinės tarpininkų teikiamų paslaugų kokybė, muitinės pareigūnų kompetencija bei jų geranoriškumas – šie aspektai svarbūs ir jais įmonių atstovai yra patenkinti. *Daugiausia dėmesio reikėtų skirti tokioms sritims kaip procedūrų įforminimo operatyvumas, muitinės procedūrų supaprastinimas* bei išsami, savalaikė informacija apie procedūrų įforminimo pasikeitimus. Šie aspektai labai svarbūs verslo įmonėms, tačiau pasitenkinimą jų įgyvendinimu Lietuvos muitinėje verslo atstovai įvertino žemiau negu vidutiniškai. Taigi galime daryti prielaidą, jog *supaprastintų muitinės procedūrų taikymui Lietuvos muitinė turėtų skirti daugiau dėmesio. Šios veiklos srities tobulinimas turėtų būti aktualus tiek muitinei, tiek ir verslo visuomenei.*

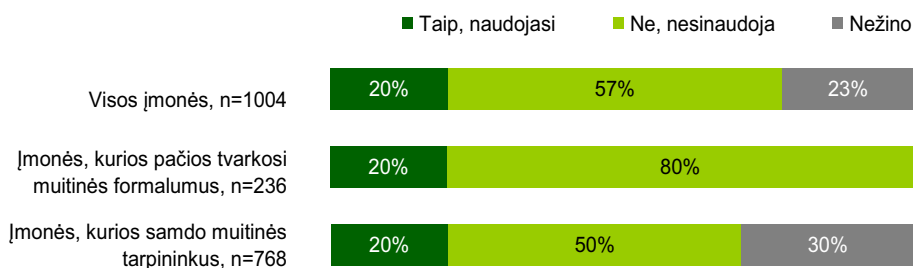


24 pav. Verslo įmonių darbo su muitine aspektų svarba ir pasitenkinimas jų įgyvendinimu

Supaprastintos procedūros leidžia abiem suinteresuotoms pusėms – muitinei ir verslo įmonėms – naujai pažvelgti į muitinės formalumus, kontrolę paverčiant abipusiu bendradarbiavimu bei pasitikėjimu. Supaprastintų procedūrų esmė ta, kad daugumą muitinės formalumų atlieka pats ūkio subjektas. Įmonė, gavusi leidimus vykdyti atitinkamas muitinės procedūras supaprastintu būdu, turi teisę deklaruoti krovinius muitinei naudodama supaprastintą arba nepilną deklaraciją, tik kartą per mėnesį pateikti muitinei suvestinę deklaraciją elektroniniu būdu, turi teisę atlikti muitinės formalumus pasirinktoje vietoje, pati nuimti muitinės plombas, iškrauti bei patikrinti prekes, tik apie visus savo veiksmus privalo informuoti muitinės pareigūnus. Tokiu būdu taupomas ūkio subjektų laikas, nes jiems nereikia kaskart vykdyti į muitinę deklaruoti prekių. Pagrindinė įmonės „prievole“ muitinei tampa laiku deklaruoti prekes bei sumokėti maito ir kitus mokesčius. Supaprastintų

muitinės procedūrų diegimas mažina veiklos išlaidas tiek muitinei, tiek verslo įmonėms, mažina kliūtis tarptautinės prekybos plėtrai.

Vykdamas apklausą verslo įmonėms buvo užduotas klausimas, ar jos naudojami supaprastintomis muitinės procedūromis (25 pav.). Penktadalio (20 proc.) visų apklaustų įmonių atstovų teigimu, jų įmonės (tiek pačios tvarkančios muitinės formalumus, tiek samdančios muitinės tarpininkus) naudojami supaprastintomis muitinės procedūromis.



25 pav. Supaprastintų muitinės procedūrų taikymas

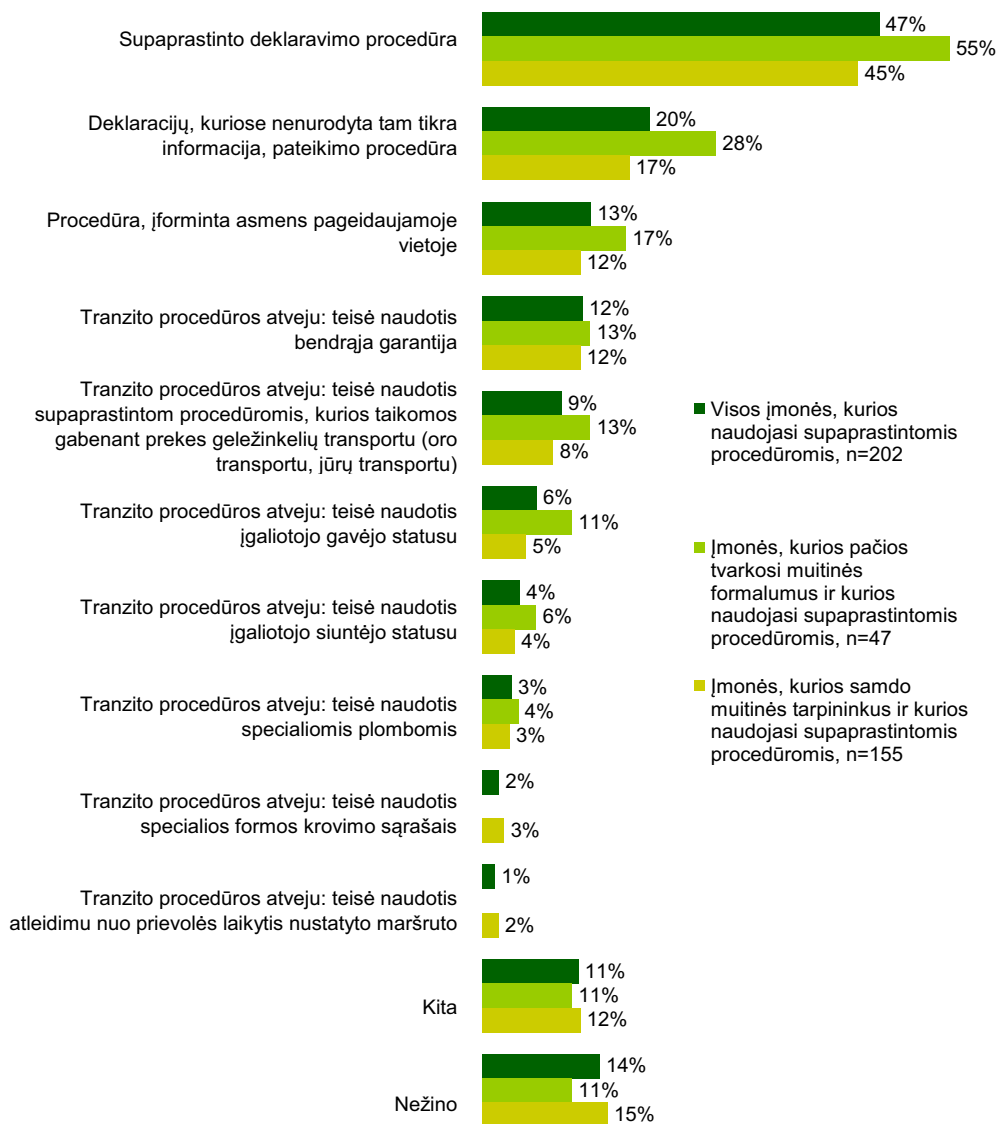
Tai rodo gana žemą Lietuvos muitinės veiklos efektyvumo rodiklį. Kitų šalių muitinės daug anksčiau pradėjo diegti supaprastintas muitinės procedūras. Viena iš ES šalių, turinčių didelę ir gana originalią patirtį taikant supaprastintas muitinės procedūras, buvo Švedijos muitinė. Galimybės pradėti taikyti supaprastintas procedūras ten atsirado 1974 m. Pasak ekspertų, supaprastintos procedūros leidžia abiem suinteresuotoms pusėms – muitinei ir ūkio subjektams – naujai pažvelgti į muitinės formalumus, kontrolę paverčiant abipusiu bendradarbiavimu bei pasitikėjimu (Karlsson, Heinesson, 2003). Švedijos muitinė, siekdama muitinės darbą padaryti efektyvesnę, patikimoms įmonėms taikė supaprastintas muitinės procedūras, o labiau kontroliavo tas, kurios linkusios nusižengti muitų teisės aktams. Švedijoje daugiau kaip 80 proc. prekių siuntų įforminama naudojant supaprastintas muitinės procedūras.

Tyrimo metu verslo įmonės buvo paprašytos tiksliai nurodyti supaprastintas muitinės procedūras, kuriomis jos naudojasi (26 pav.). Lietuvos

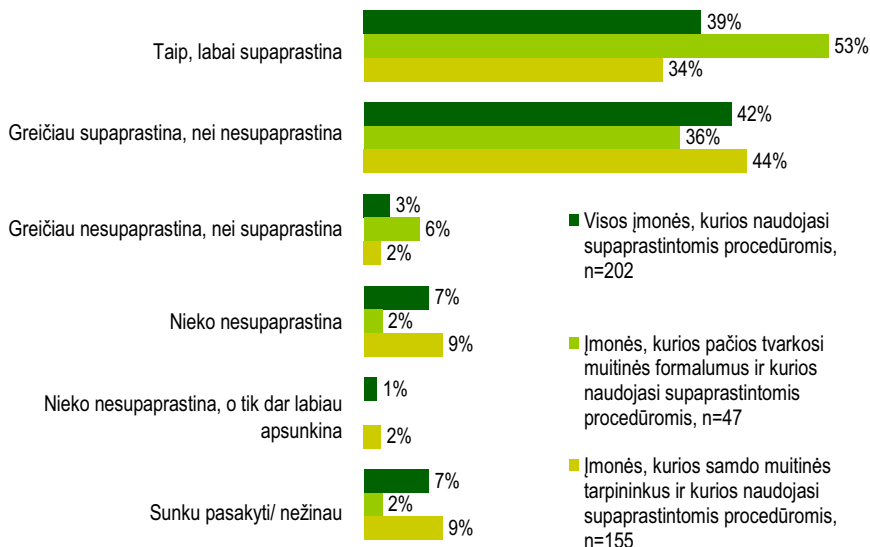
įmonės dažniausiai įvardijo besinaudojančios supaprastinto deklaravimo procedūra (47 proc.), o mažiausiai populiaru yra teisė naudotis atleidimu nuo prievolės laikytis nustatyto maršruto tranzito atveju (1 proc.). Supaprastinto deklaravimo paslauga dažniau naudojasi įmonės, užsiimančios gamyba ir apdirbamąja pramone.

Siekiant įvertinti supaprastintų procedūrų naudą verslo įmonėms, respondentai buvo paprašyti įvertinti, remdamiesi savo patirtimi, ar tai supaprastina ir palengvina procedūrų atlikimą (27 pav.). Daugumos supaprastintomis procedūromis besinaudojančių įmonių atstovų nuomone, šios procedūros labai supaprastina ar greičiau supaprastina procedūrų atlikimą. Įmonės, kurios pačios tvarkosi muitinės formalumus, čia išlieka entuziastingesnės (53 proc.) negu deleguojančios šių funkcijų atlikimą muitinės tarpininkams. Jos dažniau teigia, jog naudojantis supaprastintomis procedūromis labai supaprastėja muitinės procedūrų atlikimas.

Taip pat buvo tirta, kokios yra nesinaudojimo supaprastintomis muitinės procedūromis priežastys. Tos įmonės, kurios nesinaudoja supaprastintomis procedūromis, nurodė nesinaudojimo priežastis. Pagrindinė priežastis – funkcinio pobūdžio – įmonių teigimu, atliekant nedaug muitinės operacijų, supaprastintos procedūros nėra reikalingos. Dešimtadalis įmonių tvirtina dirbančios šalia muitinės posto, tad supaprastinimai joms nereikalingi.



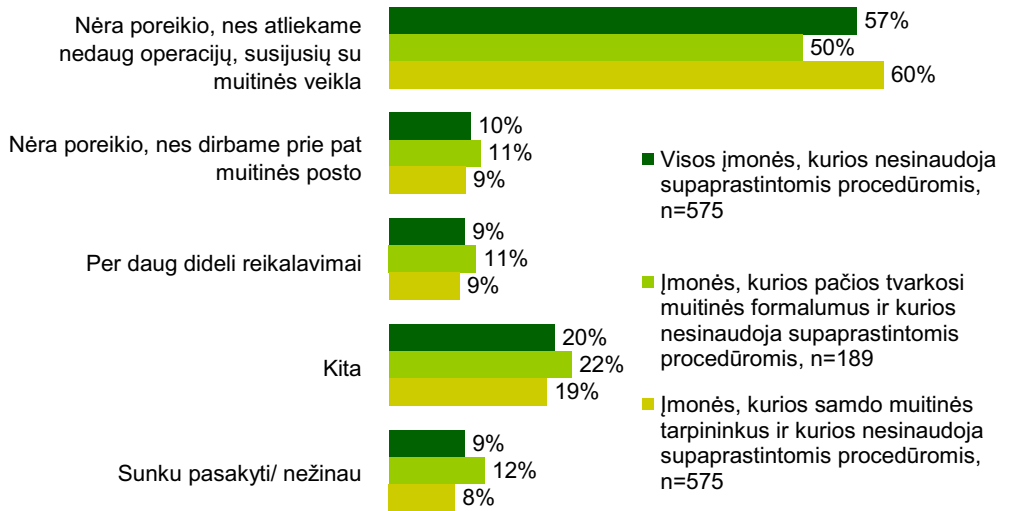
26 pav. Verslo įmonių supaprastintų muitinės procedūrų taikymas pagal jų rūšis



27 pav. Supaprastintų muitinės procedūrų įtaka verslui

Kad atlieka mažai operacijų ir todėl supaprastintoms procedūroms nėra poreikio, dažniau teigia mažosios įmonės, o didžiosios įmonės bei kompanijos, dirbančios transporto, logistikos srityje, dažniau nurodo dirbančios šalia muitinės posto. Įdomu tai, kad nesinaudojančios supaprastintomis procedūromis dėl per aukštų reikalavimų dažniau nurodo didžiosios įmonės, kurioms reikalavimai kaip tik turėtų atrodyti paprastesni negu mažoms įmonėms (28 pav.).

Galima teigti, kad mažoms įmonėms supaprastintos procedūros objektyviai nereikalingos dėl jų veiklos pobūdžio, o didžiosioms aktualesnė išskeltų reikalavimų kartelė. Prie „kita“ buvo minėti tokie atsakymai: turi per mažai informacijos apie supaprastintų muitinės procedūrų taikymą, nežino apie tokias, nesidomėjo, nėra poreikio; nėra poreikio, nes tai atlieka muitinės tarpininkai; neleidžia; poreikis yra, bet kol kas negavo pasiūlymų iš muitinės pusės; per daug sudėtinga naudotis, nėra patogų naudotis.

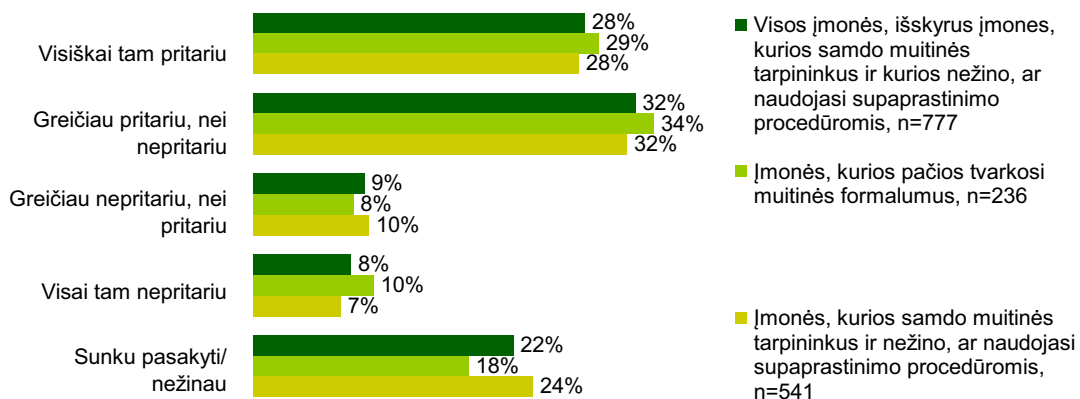


28 pav. Nesinaudojimo supaprastintomis muitinės procedūromis priežastys

Respondentai, nurodę per didelius reikalavimus, kaip kliūtį naudotis supaprastinimais, konkrečiai išskyrė tuos reikalavimus, kurie jiems yra didžiausia kliūtis. Labiausiai trukdantys veiksniai pradėti naudotis supaprastintomis procedūromis respondentams atrodo reikalavimai norint gauti patikimo asmens statusą (36 proc. iš visų įmonių), reikalavimas atlikti tam tikrą skaičių operacijų per metus (25 proc.), per pastaruosius metus nenustatytas reikšmingas arba kartotinis teisės aktų pažeidimas (9 proc.).

Respondentai taip pat paprašyti įvertinti du veiksnius, kurie turi įtakos supaprastintų muitinės procedūrų naudojimuisi. Pirmiausia jie buvo paprašyti išsakyti savo nuomonę apie tai, jog supaprastintos procedūros skirtos stambaus verslo atstovams, nes vidutiniam ir smulkiąjam verslui reikalavimai norint gauti teisę naudotis supaprastinimais yra per aukšti (29 pav.). Akivaizdu, kad įmonių atstovai pritaria šiam teiginiui, – pritariančiųjų (visiškai ar greičiau pritaria) ir nepritariančiųjų (greičiau ar visai nepritaria) santykis yra atitinkamai 60 proc. ir 18 proc. visų įmonių atveju, 63 proc. ir 19 proc. įmonių,

savarankiškai tvarkančių muitinės formalumus, atveju bei 59 proc. ir 17 proc. įmonių, formalumams tvarkyti samdančių muitinės tarpininkus, atveju.

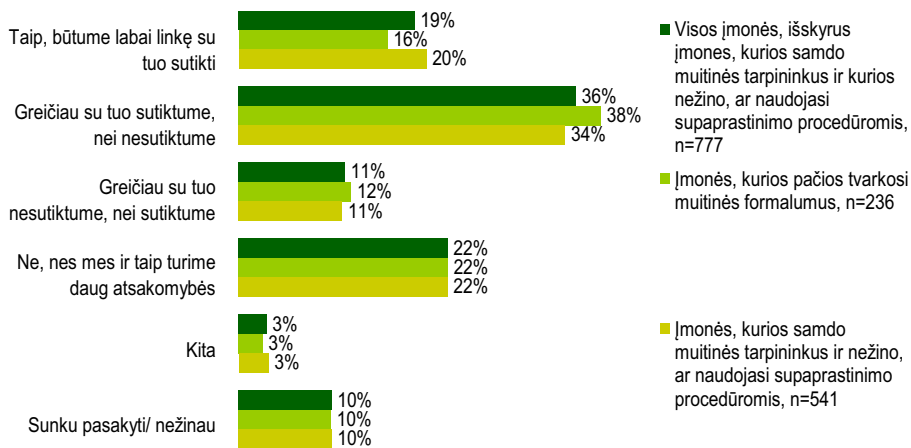


29 pav. Veiksnių įtaka naudojimuisi supaprastintomis muitinės procedūromis

Apibendrinus apklausos rezultatų duomenis, išryškėjo teiginys, jog supaprastintos muitinės procedūros skirtos stambiaus verslo atstovams, nes vidutiniam ir smulkiąjam verslui reikalavimai norint gauti teisę naudotis supaprastinimais yra per aukšti.

Tyrimo metu taip pat norėta sužinoti, koks būtų verslo įmonių požiūris į didesnės atsakomybės prisiėmimą mainais į daugiau muitinės teikiamų procedūrų formalumų supaprastinimų (30 pav.).

Apibendrinus atsakymus paaiškėjo, jog įmonės nurodė, kad gaudamos daugiau įgaliojimų sutiktų prisiimti daugiau atsakomybės mainais į didesnę muitinės procedūrų formalumų supaprastinimų kiekį. Įmonių atstovai labiau linkę prisiimti daugiau atsakomybės mainais į tam tikrus supaprastinimus dirbant su



30 pav. Verslo įmonių požiūris į didesnės atsakomybės prisiėmimą mainais į daugiau muitinės teikiamų procedūrų formalumų supaprastinimų

muityne – sutinkančių (visiškai ar greičiau sutinka) ir nesutinkančių (greičiau nesutinka ar mano, kad ir taip turi daug atsakomybės) santykis yra atitinkamai 54 proc. ir 33 proc. visų įmonių atveju, 54 proc. ir 34 proc. įmonių, savarankiškai tvarkančių muitinės formalumus, atveju bei 54 proc. ir 33 proc. įmonių, formalumams tvarkyti samdančių muitinės tarpininkus, atveju. Prie „kita“ buvo minėti tokie atsakymai: kad paaiškintų dėl atsakomybės, kokią dar galima prisiimti; bet kuriuo atveju atsakomybė būtų vienoda, visiems turi būti vienodos sąlygos; kiekvienas turi dirbti savo darbą, muitynė turi dirbti geriau; ne, nes viskas tvarkoma per muitinės tarpininkus; ne, nes mums tai neaktualu, gali būti, kad nereikės muitynės paslaugų; ne, nes manau, kad negali egzistuoti tranzitui.

Muitynės procedūrų ir verslo įmonių veiklos vertinimo poreikių tyrimo rezultatai parodė, kad:

- ✓ penktadalis (20 proc.) apklaustų įmonių naudojami supaprastintomis muitynės procedūromis – dažniausiai supaprastinto deklaravimo procedūra, deklaracijų, kuriose nenurodyta tam tikra informacija, pateikimo procedūra bei procedūra, įforminta asmens pageidaujamoje vietoje. Nepopuliariausios

- yra teisė naudotis atleidimu nuo prievolės laikytis nustatyto maršruto, teisė naudotis specialios formos krovinių sąrašais bei specialiomis plombomis;
- ✓ dauguma besinaudojančiųjų supaprastintomis procedūromis šią paslaugą vertina pozityviai – jų nuomone, ši paslauga labai ar greičiau supaprastina procedūrų atlikimą, nesinaudojantieji šia paslauga dažniau pabrėžė ne šitų procedūrų nenaudingumą, o objektyvias priežastis, neleidžiančias naudotis supaprastintomis procedūromis, – nedidelį operacijų, susijusių su muitinės veikla, skaičių;
 - ✓ 9 proc. nesinaudojančiųjų supaprastintomis procedūromis pabrėžė, jog jomis nesinaudoja dėl per didelių reikalavimų – dažniausiai minėtų reikalavimų norint gauti patikimo asmens statusą bei jau minėto reikalaujamo muitinės operacijų skaičiaus per tam tikrą laikotarpį;
 - ✓ apklaustų verslo įmonių atstovų nuomone, supaprastintos procedūros iš esmės yra skirtos stambaus verslo atstovams (tam pritaria 60 proc. respondentų). Įmonės, pačios tvarkančios muitinės formalumus, taip pat labiau pritaria, jog supaprastintos procedūros nėra efektyvios įmonei, veiklą vykdančiai šalia muitinės posto (41 proc. pritariančiųjų);
 - ✓ verslo atstovai palankiai įvertino iniciatyvą priimti daugiau atsakomybės mainais į didesnę muitinės procedūrų formalumų supaprastinimų kiekį – tam pritarė 54 proc. respondentų.

Naudojimasis supaprastintomis muitinės procedūromis tarp Lietuvos įmonių yra labiau fragmentiško pobūdžio. Besinaudojantieji šiomis procedūromis patenkinti jų suteikiama nauda, o nesinaudojantieji dažniausiai pabrėžia, jog kelių jomis naudotis užkerta reikalavimas atlikti tam tikrą skaičių procedūrų per tam tikrą laikotarpį bei per aukšti reikalavimai norint gauti patikimo asmens statusą. *Verslo atstovų manymu, šios supaprastintos muitinės procedūros iš esmės yra skirtos stambesnio verslo atstovams. Verslo įmonės galėtų priimti daugiau atsakomybės ir įsipareigojimų vietoj joms teikiamų papildomų muitinės procedūrų supaprastinimų.* Galima teigti, kad muitinės veikla ir jos pokyčiai lemia verslo įmonių elgesį taikant supaprastintas muitinės procedūras.

Antrame etape, atliekant muitinės audito modelio suformuluotų prielaidų tyrimą, buvo patikrinta hipotezė H.1. Muitinei suteikiant daugiau įgaliojimų, verslo įmonės prisiims daugiau atsakomybės ir sieks taikyti supaprastintas muitinės procedūras. Atlikta atsakymų dėl supaprastintų muitinės procedūrų naudojimosi ir dėl įmonių, gaunančių daugiau įgaliojimų ir linkusių prisiimti daugiau atsakomybės mainais į tam tikrą muitinės procedūrų tvarkymo supaprastinimą, analizė (14 lentelė). Iš tyrimo rezultatų matome, kad supaprastintomis muitinės procedūromis naudojasi 36,7 proc. respondentų, nesinaudoja – 56,7 proc., negalėjo pasakyti arba nežinojo – 6,7 procento. Jeigu palygintume 2008 m. atlikto tyrimo rezultatus, tai galėtume konstatuoti, jog naudojimasis supaprastintomis muitinės procedūromis išaugo beveik 2 kartus (2008 m. šias procedūras taikė tik 20 proc. respondentų).

14 lentelė

Supaprastintų muitinės procedūrų taikymas

Anketos klausimai	20. Kiek nuolatinių darbuotojų dirba Jūsų įmonėje?					
	Iki 250 darbuotojų		Daugiau kaip 250 darbuotojų		Iš viso	
	Skaičius	%	Skaičius	%	Skaičius	%
9. Ar Jūsų įmonė naudojami supaprastintomis muitinės procedūromis?						
1. Taip, naudojasi	8	42,1	3	27,3	11	36,7
2. Ne, nesinaudoja	10	52,6	7	63,6	17	56,7
3. Sunku pasakyti, nežinau	1	5,3	1	9,1	2	6,7
Iš viso	19	100,0	11	100,0	30	100,0

Spearmano koreliacijos koeficiento išvestys rodė koreliacinį ryšį tarp dviejų kintamųjų X ir Y (9 priedas). Koreliacijos koeficientas yra skaičius, kintantis intervale nuo -1 iki 1: $-1 \leq Q(X, Y) \leq 1$.

Chi-kvadrato testas pagal Pirsono formulę rodė, kad apskaičiuotas reikšmingumo lygmuo lygus 0,698, t. y. $> 0,05$ (10 priedas, 1 testas).

Buvo tirta supaprastintų muitinės procedūrų įtaka verslo procesams ir atsižvelgta į respondentų darbinę patirtį muitinės veiklos srityje (15 lentelė). Teiginiui, kad supaprastintos muitinės procedūros verslo procesui suteikia palengvinimų, visiškai pritaria ar greičiau pritaria nei nepitaria 75 proc. respondentų. Antroji respondentų grupė, kuri savo darbe susiduria su muitinės veiklos klausimais daugiau kaip penkerius metus, už šį teiginį pasisakė 100 procentų.

15 lentelė

Supaprastintų muitinės procedūrų įtaka verslo procesams

Anketos klausimai	22. Kaip seniai Jūs asmeniškai savo darbe susiduriate su muitinės veiklos klausimais?					
	Iki penkerių metų		Daugiau kaip penkerius metus		Iš viso	
	Skaičius	%	Skaičius	%	Skaičius	%
8. Ar Jūs pritartumėte teiginiui, kad supaprastintos muitinės procedūros verslo procesui suteikia palengvinimų?						
1. Visiškai tam pritariu / Greičiau pritariu nei nepitariu	5	41,7	16	100,0	21	75,0
2. Greičiau nepitariu nei pritariu / Visiškai nepitariu	7	58,3	0	0,0	7	25,0
Iš viso	12	100,0	16	100,0	28	100,0

Įmonių požiūris į daugiau įgaliojimų ir atsakomybės gavimą mainais į tam tikrą muitinės procedūrų tvarkymo supaprastinimą, palyginti 2008 m. ir 2010 m. tyrimo rezultatus, taip pat pasikeitė teigiama linkme. Įmonės, kurios sutiktų arba būtų labiau linkusios sutikti negu nesutikti gaudamos daugiau įgaliojimų bei būtų linkusios prisiimti daugiau atsakomybės mainais į tam tikrą muitinės procedūrų tvarkymo supaprastinimą, sudarė 70 proc.; įmonės, kurios greičiau su tuo nesutiktų arba nesutiktų, sudarė tik 30 proc. (16 lentelė).

Chi-kvadrato testas pagal Pirsono formulę rodė, kad apskaičiuotas reikšmingumo lygmuo lygus 0,563, t. y. $> 0,05$ (10 priedas, 2 testas).

**Verslo įmonių ketinimai dėl gavimo daugiau įgaliojimų
bei atsakomybės mainais į muitinės procedūrų tvarkymo
supaprastinimus**

Anketos klausimai	20. Kiek nuolatinių darbuotojų dirba Jūsų įmonėje?					
	Iki 250 darbuotojų		Daugiau kaip 250 darbuotojų		Iš viso	
	Skaičius	%	Skaičius	%	Skaičius	%
11. Kalbant apie muitinės procedūrų tvarkymą, ar Jūsų įmonė, gaudama daugiau įgaliojimų, būtų linkusi prisiimti daugiau atsakomybės mainais į tam tikrą muitinės procedūrų tvarkymo supaprastinimą?						
1. Taip, būtume labai linkę su tuo sutikti / Greičiau su tuo sutiktume nei nesutiktume	14	73,7	7	63,6	21	70,0
2. Greičiau su tuo nesutiktume nei sutiktume / Ne, nes mes ir taip turime daug atsakomybės	5	26,3	4	36,4	9	30,0
Iš viso	19	100,0	11	100,0	30	100,0

Tyrimo rezultatai rodo, jog įmonių atstovų ketinimai taikyti supaprastintas muitinės procedūras išaugo bei požiūris prisiimant daugiau įgaliojimų ir atsakomybės mainais į muitinės teikiamus procedūrų supaprastinimus pasikeitė pozityviai. Galima teigti, kad *verslo įmonės sieks daugiau taikyti muitinės siūlomus procedūrų supaprastinimus, todėl pirmąją hipotezę galima laikyti patvirtinta.*

Tikrinant antrosios hipotezės dėl vertinimo rodiklių tarpusavio susiejimo su įmonės vizija, tikslais ir strategija priėmimo arba atmetimo alternatyvas, respondentai buvo suskirstyti į dvi grupes: į asmeniškai susiduriančius savo darbe su muitinės veiklos klausimais iki penkerių metų ir į asmeniškai susiduriančius savo darbe su muitinės veiklos klausimais daugiau kaip penkerius metus (17 lentelė). Kad vertindami įmonės veiklą ir jos perspektyvas muitinės auditoriai turėtų kreipti dėmesį į įmonės vizijos, strateginių tikslų įgyvendinimą, pasisakė 53,6 proc. respondentų. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad antroji respondentų grupė, kuri savo darbe susiduria su muitinės veiklos klausimais daugiau kaip penkerius metus, tai įvertino geriau – 56,3 procento. Pirmoji respondentų grupė, kuri savo darbe susiduria su

**Veiklos vertinimo rodiklių svarba maitinės audito procesui pagal
respondentų darbo patirtį**

Anketos klausimai	22. Kaip seniai Jūs asmeniškai savo darbe susiduriate su maitinės veiklos klausimais?					
	Iki penkerių metų		Daugiau kaip penkerius metus		Iš viso	
	Skaičius	%	Skaičius	%	Skaičius	%
17. Jūsų nuomone, maitinės auditoriai, vertindami įmonės veiklą ir jos perspektyvas, turėtų kreipti dėmesį į šiuos veiklos vertinimo rodiklius:						
1. Įmonės vizijos, strateginių tikslų įgyvendinimą	6	50,0	9	56,3	15	53,6
2. Išorės veiksnių įtaką ir verslo riziką	6	50,0	12	75,0	18	64,3
3. Verslo apimtis	6	50,0	9	56,3	15	53,6
4. Finansinį mokumą	8	66,7	11	68,8	19	67,9
5. Sunku pasakyti / Nežinau	2	16,7	0	0,0	2	7,1
6. Kita	1	8,3	0	0,0	1	3,6
Iš viso	12	241,7	16	256,3	28	250,0

maitinės veiklos klausimais iki penkerių metų, už šį vertinimo rodiklį pasisakė 50 procentų. Galima daryti prielaidą, kad kuo darbuotojai ilgiau susiduria su maitinės veiklos klausimais savo darbe, tuo tiksliau gali įvertinti vertinimo rodiklių svarbą.

Chi-kvadrato testas pagal Pirsono formulę rodė, kad apskaičiuotas reikšmingumo lygmuo lygus 0,895, t. y. $> 0,05$ (11 priedas).

Antroji hipotezė dėl vertinimo rodiklių tarpusavio susiejimo su įmonės vizija, tikslais ir strategija taip pat buvo patvirtinta.

Trečiosios hipotezės tikrinimui dėl išorės veiksnių analizės ir su verslo rizika susijusių vertinimo rodiklių svarbos atsakymai pasiskirstė taip: už šios hipotezės nuostatas pasisakė 64,3 proc. respondentų (17 lentelė). Šiuo klausimu taip pat išsiskyrė antroji respondentų grupė, kuri savo darbe susidurdavo su maitinės veiklos klausimais daugiau kaip penkerius metus, už šio vertinimo rodiklio svarbą pasisakiusieji sudarė 75 proc., kai pirmoji respondentų grupė, kuri savo darbe susidurdavo su maitinės veiklos klausimais iki penkerių metų, sudarė 50 procentų. Analizuojant tyrimo rezultatus,

atkreiptinas dėmesys į tai, kad gana daug respondentų pasisakė už finansinio mokumo svarbą įmonės veiklos vertinimui (67,9 proc.).

Trečiosios hipotezės patikrinimui buvo panaudotas ir atsakymų pasiskirstymas pagal įmonėje dirbusių darbuotojų skaičių (18 lentelė). Didesnių pagal darbuotojų skaičių įmonių, kuriose dirbo daugiau kaip 250 darbuotojų, atstovai svarbesniais veiklos vertinimo rodikliais laikė išorės veiksmų įtaką ir verslo riziką (63,6 proc.) ir finansinį mokumą (45,5 proc.). Mažesnių pagal darbuotojų skaičių įmonių, kuriose dirbo iki 250 darbuotojų, atstovai svarbesniais veiklos vertinimo rodikliais laikė finansinį mokumą (78,9 proc.), įmonės vizijos, strateginių tikslų įgyvendinimą, išorės veiksmų įtaką ir verslo riziką (po 68,4 proc.).

Chi-kvadrato testas pagal Pirsono formulę rodė, kad apskaičiuotas reikšmingumo lygmuo lygus 0,180, t. y. $> 0,05$ (12 priedas).

18 lentelė

**Veiklos vertinimo rodiklių svarba maitinės audito procese
pagal respondentų įmonės dydį**

Anketos klausimai	20. Kiek nuolatinių darbuotojų dirba Jūsų įmonėje?					
	Iki 250 darbuotojų		Daugiau kaip 250 darbuotojų		Iš viso	
	Skaičius	%	Skaičius	%	Skaičius	%
17. Jūsų nuomone, maitinės auditoriai, vertindami įmonės veiklą ir jos perspektyvas, turėtų kreipti dėmesį į šiuos veiklos vertinimo rodiklius:						
1. Įmonės vizijos, strateginių tikslų įgyvendinimą	13	68,4	4	36,4	17	56,7
2. Išorės veiksmų įtaką ir verslo riziką	13	68,4	7	63,6	20	66,7
3. Verslo apimtis	12	63,2	4	36,4	16	53,3
4. Finansinį mokumą	15	78,9	5	45,5	20	66,7
5. Sunku pasakyti / Nežinau	0	0,0	2	18,2	2	6,7
6. Kita	0	0,0	1	9,1	1	3,3
Iš viso	19	278,9	11	209,1	30	253,3

Trečioji hipotezė dėl išorės veiksmų analizės ir su verslo rizika susijusių vertinimo rodiklių svarbos irgi buvo patvirtinta.

Respondentams taip pat užduoti klausimai apie maitinės audito veiklą. Tyrimo rezultatai parodė, kad maitinės auditas daugiau buvo atliekamas įmonėse, kurių metinė apyvarta 2009 m. viršijo 12,5 mln. Lt (93,3 proc.), negu

įmonėse, kurių metinė apyvarta 2009 m. sudarė iki 12,5 mln. Lt (75,0 proc.) (19 lentelė).

19 lentelė

Muitinės audito tikrinimai

Anketos klausimai	21. Kokia buvo Jūsų įmonės apyvarta 2009 m.?							
	Iki 12,5 mln. Lt		Nuo 12,5 iki 50 ir daugiau mln. Lt		Nežinau / Negaliu pasakyti		Iš viso	
	Skaičius	%	Skaičius	%	Skaičius	%	Skaičius	%
5. Ar Jūsų įmonėje buvo atliktas patikrinimas po muitinio įforminimo, t. y. muitinės auditas?								
1. Taip, buvo	9	75,0	14	93,3	0	0,0	23	76,7
2. Ne, nebuvo / Sunku pasakyti, nežinau	3	25,0	1	6,7	3	100,0	7	23,3
Iš viso	12	100,0	15	100,0	3	100,0	30	100,0

Kiek kartų muitinės auditoriai tikrino respondento įmonės veiklą per paskutinius penkerius metus ir tikrinimų pasiskirstymą pagal teritorinių muitinių veiklos zonas rodo 20 lentelė. 43,3 proc. respondentų atsakė, kad muitinės auditas buvo atliktas daugiau kaip vieną kartą, 36,7 proc. respondentų – vieną kartą ir 20 proc. respondentų negalėjo atsakyti į šį klausimą arba nežinojo. Daugiau kaip vieną kartą muitinės auditoriai tikrino Klaipėdos regiono įmones (62,5 proc.), atitinkamai ir Vilniaus bei Kauno regionų įmones (36,4 proc.).

20 lentelė

Muitinės audito atlikti tikrinimai pagal teritorines muitines

Anketos klausimai	23. Kuriai teritorinės muitinės veiklos zonos priklauso Jūsų įmonė?							
	Vilniaus		Kauno		Klaipėdos		Iš viso	
	Skaičius	%	Skaičius	%	Skaičius	%	Skaičius	%
6. Kiek kartų muitinės auditoriai tikrino Jūsų įmonės veiklą per paskutinius penkerius metus?								
1. Vieną kartą	4	36,4	6	54,5	1	12,5	11	36,7
2. Daugiau kaip vieną kartą	4	36,4	4	36,4	5	62,5	13	43,3
3. Sunku pasakyti / Nežinau	3	27,3	1	9,1	2	25,0	6	20,0
Iš viso	11	100,0	11	100,0	8	100,0	30	100,0

Atsakydami į klausimą, kaip verslo įmonės atstovai siūlytų tobulinti maitinės audito veiklą, kad maitinės ir ūkio subjekto poreikiai būtų labiau patenkinti, respondentai, kurie asmeniškai susidurdavo savo darbe su maitinės veiklos klausimais daugiau kaip penkerius metus, siūlė sumažinti atliekamų tikrinimų laiką (50,0 proc.), tikrinimus atlikti tik maitinės patalpose (31,3 proc.) ir sumažinti tikrinimų skaičių (12,5 proc.) (21 lentelė).

21 lentelė

Rekomenduojami maitinės audito veiklos tobulinimo būdai atsižvelgiant į respondentų darbo patirtį

Anketos klausimai	22. Kaip seniai Jūs asmeniškai savo darbe susiduriate su maitinės veiklos klausimais?					
	Iki penkerių metų		Daugiau kaip penkerius metus		Iš viso	
	Skaičius	%	Skaičius	%	Skaičius	%
7. Kaip siūlytumėte tobulinti maitinės audito veiklą, kad abiejų pusių (maitinės ir ūkio subjekto) poreikiai būtų labiau patenkinti?						
1. Sumažinti tikrinimų skaičių	0	0,0	2	12,5	2	7,1
2. Sumažinti tikrinimo laiką	2	16,7	8	50,0	10	35,7
3. Tikrinimus atlikti tik maitinės patalpose	6	50,0	5	31,3	11	39,3
4. Sunku pasakyti / Nežinau	4	33,3	0	0,0	4	14,3
5. Kita	0	0,0	1	6,3	1	3,6
Iš viso	12	100,0	16	100,0	28	100,0

Atsakymai į šį klausimą, atsižvelgiant į respondentų įmonėje dirbančių darbuotojų skaičių, buvo skirtingi. Įmonių, kuriose dirba iki 250 darbuotojų, atstovai daugiau siūlė tikrinimus atlikti tik maitinės patalpose (52,6 proc.); įmonių, kuriose dirba daugiau kaip 250 darbuotojų, atstovams svarbiau, kad būtų sumažintas tikrinimo laikas (54,6 proc.) (22 lentelė).

22 lentelė

Rekomenduojami maitinės audito veiklos tobulinimo būdai atsižvelgiant į respondentų įmonės dydį

Anketos klausimai	20. Kiek nuolatinių darbuotojų dirba Jūsų įmonėje?					
	Iki 250 darbuotojų		Daugiau kaip 250 darbuotojų		Iš viso	
	Skaičius	%	Skaičius	%	Skaičius	%
7. Kaip siūlytumėte tobulinti maitinės audito veiklą, kad abiejų pusių (maitinės ir ūkio subjekto) poreikiai būtų labiau patenkinti?						
1. Sumažinti tikrinimų skaičių	1	5,3	1	9,1	2	6,7

2. Sumažinti tikrinimo laiką	4	21,1	6	54,5	10	33,3
3. Tikrinimus atlikti tik muitinės patalpose	10	52,6	3	27,3	13	43,3
4. Sunku pasakyti / Nežinau	3	15,8	1	9,1	4	13,3
5. Kita	1	5,3	0	0,0	1	3,3
Iš viso	19	100,0	11	100,0	30	100,0

Į klausimą, kurie konkrečiai reikalavimai yra didžiausia kliūtis siekiant gauti įgaliojotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusą, daugiausia respondentų paminėjo atitinkamus saugumo ir saugos reikalavimus (63,3 proc.). Taip pat nemaža dalis respondentų tarp kliūčių įvardijo priimtinius duomenis apie muitinės nustatytų reikalavimų laikymąsi (60,0 proc.) ir priimtina verslo ir – atitinkamais atvejais – transporto registrų tvarkymo sistemą, sudarančią galimybes atlikti atitinkamą muitinį tikrinimą (53,3 proc.) (23 lentelė).

23 lentelė

Galimos kliūtys siekiant gauti įgaliojotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusą atsižvelgiant į respondentų įmonės dydį

Anketos klausimai	21. Kokia buvo Jūsų įmonės apyvarta 2009 m.?							
	Iki 12,5 mln. Lt		Nuo 12,5 iki 50 ir daugiau mln. Lt		Nežinau / Negaliu pasakyti		Iš viso	
	Skaičius	%	Skaičius	%	Skaičius	%	Skaičius	%
15. Kurie konkrečiai reikalavimai yra didžiausia kliūtis siekiant gauti įgaliojotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusą?								
1. Priimtini duomenys apie muitinės nustatytų reikalavimų laikymąsi	8	66,7	10	66,7	0	0,0	18	60,0
2. Priimtina verslo ir – atitinkamais atvejais – transporto registrų tvarkymo sistema, sudaranti galimybes atlikti atitinkamą muitinį tikrinimą	9	75,0	7	46,7	0	0,0	16	53,3
3. Finansinio mokumo įrodymas	3	25,0	2	13,3	0	0,0	5	16,7
4. Atitinkami saugumo ir saugos standartai	8	66,7	11	73,3	0	0,0	19	63,3
5. Sunku pasakyti / Nežinau	1	8,3	2	13,3	3	100,0	6	20,0
6. Kita	0	0,0	1	6,7	0	0,0	1	3,3
Iš viso	12	241,7	15	220,0	3	100,0	30	216,7

Muitinės audito modelio suformuluotų prielaidų tyrimo rezultatai parodė, kad:

- supaprastintomis maitinės procedūromis naudojasi 36,7 proc. respondentų. Palyginti su 2008 m. atlikto tyrimo rezultatais, naudojimasis supaprastintomis maitinės procedūromis išaugo beveik du kartus (2008 m. šias procedūras taikė tik 20 proc. respondentų);
- už teiginį, kad supaprastintos maitinės procedūros suteikia verslo procesui palengvinimų, pasisakė 75 proc. respondentų. Respondentų grupė, kuri savo darbe susiduria su maitinės veiklos klausimais daugiau kaip penkerius metus, už šį teiginį pasisakė 100 procentų;
- įmonių požiūris į daugiau įgaliojimų ir atsakomybės suteikimą mainais į tam tikrą maitinės procedūrų tvarkymo supaprastinimą, lyginant 2008 m. ir 2010 m. tyrimo rezultatus, taip pat pasikeitė teigiama linkme. Įmonės, kurios sutiktų arba būtų labiau linkusios sutikti negu nesutikti gaudamos daugiau įgaliojimų bei būtų linkusios prisiimti daugiau atsakomybės mainais į tam tikrą maitinės procedūrų tvarkymo supaprastinimą, sudarė 70 proc. (2008 m. tyrime tam pritarė 54 proc. respondentų);
- už teiginį, kad maitinės auditoriai, vertindami įmonės veiklą ir jos perspektyvas, turėtų kreipti dėmesį į įmonės vizijos ir strateginių tikslų įgyvendinimą, pasisakė 53,6 proc. respondentų;
- už teiginį dėl išorės veiksnių analizės ir su verslo rizika susijusių vertinimo rodiklių svarbos, pasisakė 64,3 proc. respondentų. Respondentų grupė, kuri savo darbe susidurdavo su maitinės veiklos klausimais daugiau kaip penkerius metus, pasisakiusi už šio vertinimo rodiklio svarbą, sudarė 75 procentus. Didelė dalis respondentų pasisakė už finansinio mokumo svarbą įmonės veiklos vertinimui (67,9 proc.);

- 93,3 proc. įmonių, kurių metinė apyvarta 2009 m. viršijo 12,5 mln. Lt, veikla buvo tikrinta muitinės auditorių ir atitinkamai tikrinta 75,0 proc. įmonių, kurių metinė apyvarta 2009 m. sudarė iki 12,5 mln. Lt, veikla;
- 43,3 proc. respondentų atsakė, kad muitinės auditas per pastaruosius penkerius metus buvo atliktas daugiau kaip vieną kartą, 36,7 proc. respondentų – vieną kartą. Daugiau kaip vieną kartą muitinės auditoriai tikrino didžiausią skaičių Klaipėdos regiono įmonių (62,5 proc.);
- atsakydami į klausimą, kaip verslo įmonės atstovai siūlytų tobulinti muitinės audito veiklą, kad muitinės ir ūkio subjekto poreikiai būtų labiau patenkinti, respondentai, kurie asmeniškai susidurdavo savo darbe su muitinės veiklos klausimais daugiau kaip penkerius metus, siūlė sumažinti atliekamų tikrinimų laiką (50,0 proc.), tikrinimus atlikti tik muitinės patalpose (31,3 proc.) ir sumažinti tikrinimų skaičių (12,5 proc.). Atsakymai į šį klausimą, atsižvelgiant į respondentų įmonėje dirbančių darbuotojų skaičių, buvo skirtingi. Įmonių, kuriose dirba iki 250 darbuotojų, atstovai daugiau siūlė tikrinimus atlikti tik muitinės patalpose (52,6 proc.); įmonių, kuriose dirba daugiau kaip 250 darbuotojų, atstovams svarbiau, kad būtų sumažintas tikrinimo laikas (54,6 proc.);
- paklausti, kurie konkrečiai reikalavimai yra didžiausia kliūtis siekiant gauti įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusą, daugiausia respondentų paminėjo atitinkamus saugumo ir saugos reikalavimus (63,3 proc.).

Panaudojus rekomenduojamą muitinės audito modelį verslo įmonės veiklai vertinti, buvo atliktas jo praktinis pritaikymas pagal pasirinktą verslo įmonę. Veiklos vertinimui pasirinkta įmonė, kuri Muitinės departamentui pateikė prašymą išduoti AEO sertifikatą muitinės formalumų supaprastinimams bei saugumui ir saugai (AEOF). Todėl atliekant šios įmonės veiklos vertinimą visiškai įvertintas visų keturių kriterijų atitikimas nustatytais reikalavimais.

Vertintos šios įmonės veiklos sritys: informacija apie įmonę, buhalterinės apskaitos ir logistikos sistema, vidaus kontrolės sistema, mokumas ir pelningumas, saugos ir saugumo reikalavimai, įmonės veiklos tęstinumas ir plėtros galimybės.

Vertinimo rodiklių analizė atlikta susiejant juos su įmonės vizijos, tikslų ir strategijos įgyvendinimu. Įmonė priklausė skubių siuntų verslo sektoriui. Tai yra tarpinė grandis tarp gamintojų ir prekybininkų, tad jos veiklą negatyviai gali veikti daugelis veiksnių: kritę gamybos mastai, naujų produktų gamyba, prekių apyvartos pokyčiai, sezoniškumas, bei tokie faktoriai kaip teroro aktai, siuntose pasitaikę pavojingi kroviniai ir kita. Šios įmonės veiklai didelę įtaką gali daryti tiek gamintojų, tiek prekybininkų nesėkmės bei visuomenėje vykstantys įvairūs procesai. Lietuvos rinkoje veikia nemažai skubių siuntų bendrovių, tačiau pagrindinę rinkos dalį užima šešios stambios pagal apyvartos apimtį įmonės. Konkurencija rinkoje gana didelė. Kiekviena skubių siuntų įmonė savo klientams bando pasiūlyti kuo patrauklesnį produktą – paslaugas, pasižyminčias trumpesniu pristatymo laiku, kokybe ar žemesne paslaugos kaina. Audituojama įmonė yra viena iš lyderių šiame verslo sektoriuje. Įmonės, palyginti su kitomis Lietuvoje veiklą vykdančiomis skubių siuntų bendrovėmis, konkurencinis pranašumas tas, kad savo veiklą ji orientuoja į tarptautinę rinką ir yra užėmusi verslo siuntų nišą. Lietuvos vidaus rinkoje turi mažai klientų, kitaip nei kitos įmonės, kurios siūlo siuntų pristatymą tą pačią dieną ir kurių klientai yra smulkios įmonės, pavyzdžiui, vaistinių tinklai, reklamos agentūros, automobilių dalimis prekiaujančios įmonės ir kt. Įmonė tarp savo klientų mažai turi fizinių asmenų, savo paslaugas orientuoja į verslo įmones bei organizacijas. Įmonė priklauso tarptautinei skubių siuntų kompanijai, kuri savo paslaugas siūlo daugiau kaip 200 pasaulio šalyse. Šios kompanijos akcijos kotiruojamos Amsterdamo vertybinių popierių biržoje. Galima daryti prielaidą, kad Lietuvos rinkoje vykstantys procesai mažai galės veikti šios įmonės veiklą.

Įmonė sau kelia tokius tikslus: 1) viršyti klientų lūkesčius gabenant jų prekes bei dokumentus visame pasaulyje, 2) kurti vertę klientams įgyvendinant

patikimiausius ir efektyviausius rinkoje siuntų gabenimo transporto tinklais sprendimus, 3) pirmą kartą versle ugdant savo darbuotojų pasididžiavimą, kuriant vertę kompanijos akcininkams bei dalijantis atsakomybe už mūsų planetą.

Skubių siuntų gabenimas orientuojamas tik į oro ir žemės transportą. Įmonė buvo užsibrėžusi strateginį uždavinį – įeiti į Kinijos rinką. Jis buvo įgyvendintas. 2010 m. spalio mėn. įmonė pirmoji rinkoje tiesioginiais skrydžiais sujungė Europą su Pietvakarių Kinija, ir skubių siuntų paslaugos pradėtos teikti šioje šalyje. Įmonė nuolat atnaujina oro transportą. Kitais metais, siekdama užtikrinti saugų siuntų gabenimą, planuoja įsigyti tris naujus orlaivius.

Planuoti strateginiai uždaviniai yra įgyvendinami. Tai reikšmingai lemia įmonės galimą sėkmę ateityje. Įmonė vadovaujasi tarptautinių aviacijos organizacijų, tokių kaip Tarptautinė civilinės aviacijos organizacija (angl. *ICAO*), Europos civilinės aviacijos konferencija (angl. *ECAC*), Tarptautinė oro transporto asociacija (angl. *IATA*), reglamentuotais saugumo standartais bei rekomendacijomis, taip pat Technologijų nuosavybės apsaugos asociacijos (angl. *TAPA*) nustatytais reikalavimais transporto saugumui. Kompanija, kuriai priklauso įmonė, yra socialiai atsakinga ir sudariusi bendradarbiavimo sutartis su Jungtinių Tautų Pasaulio maisto (WFP) bei Aplinkosaugos programomis, kad padėtų įveikti pasaulines bado ir taršos problemas. Bendrovėje patvirtinta Darbuotojų mokymų ir ugdymo strategija, kuri remiasi „Investor in People“ standartu, pagrindiniai standarto principai užtikrina darbuotojų ir visos organizacijos nuolatinį tobulėjimą, taip pat darbuotojų mokymą, susijusį su pavojingų krovinių identifikavimu, saugojimu, transportavimu. Bendrovėje du kartus per metus vykdomi esamų darbuotojų veiklos vertinimo pokalbiai. Pokalbio metu įvertinama darbuotojo veikla, aptariama bendrovės veikla ir darbuotojo ketinimai kelti kvalifikaciją, gerinti asmeninius veiklos rezultatus ateinančiais metais. Vadovaujantis bendrovės tikslais ir darbuotojų bei vadovų išsakytais ir apibendrintais mokymų poreikiais sudaromas mokymų planas, nustatomas biudžetas kiekvienam skyriui atskirai.

Bendrovėje sukurta ir dokumentais įforminta kokybės, aplinkosaugos bei profesinės saugos ir sveikatos vadybos sistema bei nuolat gerinamas jos rezultatyvumas. Bendrovėje patvirtinta profesinės saugos ir sveikatos politika, bendrovės kokybės politika, aplinkosaugos politika, socialinės atsakomybės politika. Bendrovei išduoti sertifikatai: (1) sertifikatas, patvirtinantis aplinkos apsaugos vadybos sistemos standartą ISO 14001:2004; (2) sertifikatas, patvirtinantis socialinės atsakomybės standartą SA 8000:2001; (3) sertifikatas, patvirtinantis darbų saugos standartą OHSAS 18001:1999; (4) sertifikatas Nr. 2472-2006-AQ-HEL-FINAS, patvirtinantis kokybės vadybos sistemos standartą ISO 9001:2000. Siekiant užtikrinti, kad perkamas produktas atitiktų jam nustatytus reikalavimus, įmonėje parengta pirkimų politika. Bendrovėje vadovaujamosi autorizavimo politika, kurioje nustatyti pirkimų ir atsiskaitymų procesai, apibrėžiantys ilgalaikio turto įsigijimo ir ilgalaičių išperkamosios nuomos sutarčių patvirtinimą bei limitus.

Atlikus įmonės veiklos vertinimą nustatyta, jog įmonės veikla atitinka:

1) kriterijų „*Priimtini duomenys apie muitinės nustatytų reikalavimų laikymąsi*“. Įmonėje, įvertinus vykdytas muitinės procedūras, pažeidimų nenustatyta. Bendrovė ėmėsi priemonių, siekdama sumažinti muitinės sandoriuose pasitaikančių klaidų skaičių. Vadovaujantys asmenys, teisinis atstovas muitinės klausimais ir už muitinės klausimus atsakingas asmuo nėra padarę muitinės taisyklių pažeidimų per pastaruosius trejus metus. Muitinė nustatė tikrinimo procedūras, leidžiančias nustatyti, ar bendrovė laikosi muitinės teisės aktų reikalavimų, ar anksčiau nebuvo rasta mokesčių ar muitinės taisyklių pažeidimų, ar nebuvo atšaukta ar panaikinta muitinės leidimų.

2) kriterijų „*Priimtina komercinių ir – atitinkamais atvejais – transporto registrų tvarkymo sistema, sudaranti galimybes atlikti tinkamą muitinį tikrinimą*“. Įmonė naudoja apskaitos sistemą, atitinkančią apskaitos standartus. Suteikė galimybę muitinei susipažinti su muitinės ir transporto įrašais popieriniu ir elektroniniu formatais – muitinė galėjo taikyti būtinus tikrinimo būdus. Turi logistikos sistemą, kurioje yra atskirtos Bendrijos ir ne

Bendrijos prekės. Turi administracinę organizaciją, atitinkančią jos verslo pobūdį bei apimtis ir tinkamą prekių srautams valdyti ir vykdyti vidaus kontrolę. Taiko priimtinas naudojimosi leidimais procedūras. Taiko priimtinas apskaitos registrų bei apsaugos nuo informacijos praradimo procedūras. Užtikrina, kad darbuotojai žinotų apie būtinybę informuoti muitinę tais atvejais, kai išaiškėja reikalavimų laikymosi sunkumų. Taiko tinkamas informacijos technologijų apsaugos priemonės, skirtas kompiuterinei sistemai nuo neteisėto įsibrovimo apsaugoti ir dokumentams saugiai laikyti. Įdiegtos priemonės, užtikrinančios prekių siuntų vientisumą.

3) *kriterijų „Irodytas finansinis mokumas“*. Pagal 2007–2009 m. finansinę būklę ir apskaičiuotus finansinius rodiklius: 1) trumpalaikio ir ilgalaikio mokumo rodikliai yra geri, 2) pelningumo rodikliai yra geri ir finansinė būklė vertinama gerai, bendrovė neturi keblumų padengiant trumpalaikius įsipareigojimus, trumpalaikis turtas yra didesnis už trumpalaikius įsipareigojimus, 3) mokumo lygis yra geras, nėra finansinės rizikos skolinant pinigus, 4) nėra bankroto grėsmės, bendrovė neturi didelių įsiskolinimų ir ilgalaikis turtas bei visas turtas panaudojamas efektyviai.

4) *kriterijų „Tinkami saugumo ir saugos standartai“*. Remiantis tuo, kad: 1) įmonė atskleidė didelį saugumo ir saugos supratimo lygį įmonės viduje ir operacijose su klientais, 2) teritorija, pastatai apsaugoti nuo neteisėto patekimo, taikomos tinkamos prieigos kontrolės priemonės, užkertančios kelią nesankcionuotam patekimui į krovos bei krovinių saugojimo vietas, 3) įmonė taiko priemonės, neleidžiančias įvežti, pakeisti arba prarasti bet kokių prekių arba klastoti krovinio vienetų, vykdo pakankamą prekių kontrolę, 4) įmonė įgyvendino priemonės, leidžiančias identifikuoti jos verslo partnerius, siekdama užtikrinti tiekimo grandinės saugumą, 5) įmonė atlieka asmenų, norinčių dirbti saugumo požiūriu svarbų darbą arba su saugumu susijusių tikrinimą, patikimumo tikrinimus. Atitinkami darbuotojai dalyvauja informuotumo apie saugumą mokymuose.

Atlikus veiklos vertinimą, įmonei rekomenduota: siekiant užtikrinti prekių (siuntų) saugos ir saugumo reikalavimus viename iš įmonės padalinių

naudojamose patalpose įdiegti teritorijos stebėjimo / kontrolės sistemą; įrengti tvorą, atskiriant įmonės teritorijos ribas nuo kitų įmonių teritorijos; įdiegti įėjimo / išėjimo į patalpas kontrolės sistemą, kuria būtų užtikrintas patekimas į patalpas tik identifikuotiems asmenims; užtikrinti privačių transporto priemonių statymą tam skirtose, pažymėtose vietose arba atskiroje aikštelėje.

Panaudojus autorės rekomenduojamą muitinės audito modelį ir jį pritaikius verslo aplinkoje, įsitikinta, kad jis muitinės auditoriui suteikia galimybę giliau ir išsamiau įvertinti įmonės veiklą ir jos atitikimą nustatytus kriterijus.

Apibendrinant šią darbo dalį, galima konstatuoti, kad rekomenduojamo muitinės audito modelio suformuluotų prielaidų tyrimo rezultatai patvirtino iškeltas hipotezes: H.1. Muitinei suteikiant daugiau įgaliojimų, verslo įmonės prisiims daugiau atsakomybės ir sieks taikyti supaprastintas muitinės procedūras; H.2. Vertinimo rodikliai turi būti aiškiai susieti tarpusavyje su įmonės vizija, tikslais ir strategija; H.3. Ūkio šakos arba verslo sektoriaus bei išorės veiksnių analizė ir su jais susijusios verslo rizikos vertinimas padėtų muitinei susidaryti platesnį ir išsamesnį vaizdą apie vertinamą įmonę ir jos veiklos perspektyvas.

Panaudojus rekomenduojamą muitinės audito modelį verslo įmonės veiklai vertinti, buvo atliktas jo praktinis pritaikymas pagal pasirinktą verslo įmonę. Vertinant jos veiklą vertinimo rodikliai tarpusavyje susieti su įmonės vizija, tikslais ir strategija. Atlikus įmonės veiklos vertinimą, įsitikinta, kad buvo galima giliau ir visapusiškiau įvertinti įmonės veiklą, įsitikinant įmonės veiklos perspektyvomis bei nustatant jos patikimumą muitinės atžvilgiu.

Apibendrinus tyrimo rezultatus, kad muitinės ir ūkio subjekto poreikiai būtų labiau patenkinti, verslo įmonių atstovai tarp siūlymų dėl muitinės audito veiklos tobulinimo pageidavo sumažinti muitinės audito atliekamų tikrinimų laiką ir tikrinimus atlikti tik muitinės patalpose. Tarp reikalavimų siekiant gauti įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusą verslo atstovai didžiausia kliūtimi nurodė atitinkamus saugumo ir saugos reikalavimus.

Muitinės veikla bei jos pokyčiai atsiliepia verslo procesams. Atlikto empirinio tyrimo rezultatai parodė, kad supaprastintos muitinės procedūros iš esmės yra skirtos stambesnio verslo atstovams. Verslo įmonės galėtų priimti daugiau atsakomybės bei įsipareigojimų mainais į didesnį kiekį teikiamų papildomų muitinės procedūrų supaprastinimų. Kol kas Lietuvos verslo įmonių supaprastintų muitinės procedūrų taikymas yra labiau fragmentiško pobūdžio. Supaprastintų muitinės procedūrų taikymui Lietuvos muitinė turėtų skirti daugiau dėmesio. Šios muitinės veiklos srities tobulinimas turėtų būti aktualus tiek muitinei, tiek verslo visuomenei.

IŠVADOS IR SIŪLYMAI

1. Globalios ekonomikos sąlygomis muitinių veikla išlieka labai svarbi. ES muitinės įgyvendina muitų ir tarptautinės prekybos politiką. Jos taip pat atsakingos už veiksmingą finansinių ES interesų apsaugą. Pasaulinės prekybos sistema neapsaugota nuo terorizmo, kuris gali padaryti didelę žalą viso pasaulio ekonomikai. Būdamos vyriausybės organizacijos, kurios kontroliuoja ir administruoja tarptautinį prekių judėjimą, muitinių administracijos yra unikaliaje padėtyje, nes jos užtikrina didesnę saugumą pasaulinei tiekimo grandinei bei per pajamų surinkimą ir prekybos supaprastinimą prisideda prie socialinės ekonominės plėtros. Augant tarptautinio terorizmo, ginklų, padirbtų ir piratinių prekių gabenimo, pavojingų medžiagų įvežimo grėsmėms tarptautinės prekybos ir visuomenės saugumui, muitinei keliami nauji uždaviniai. ES muitinėms apibrėžti bendrieji strateginiai tikslai, orientuoti į 5 svarbiausias veiklos kryptis: 1) visuomenės ir finansinių ES interesų apsaugą, 2) Europos bendrovių konkurencingumą, 3) teisėtos prekybos supaprastinimą, 4) prekių tiekimo grandinės kontrolę, 5) muitinių ir kitų vyriausybės institucijų bei verslo bendradarbiavimą.

2. Pagrindinis Lietuvos Respublikos muitinės strateginis tikslas – rinkos ir visuomenės apsauga užsienio prekybos srityje, įgyvendinant Europos Bendrijos muitų ir prekybos politiką. Šiam tikslui pasiekti vienas iš pagrindinių uždavinių yra įgyvendinti priemonės, susijusias su tarptautinės prekybos grandinės saugos ir saugumo užtikrinimu, terorizmo, kontrabandos, organizuoto nusikalstamumo, kitos nusikalstamos veikos užkardymu. Dėmesį siekiama sutelkti į muitinės auditu paremtų kontrolės priemonių taikymą, kad būtų galima įveikti logistinius barjerus, kurių neišvengiamai atsiranda tarptautinės prekybos procese.

3. Konkurencinės rinkos sąlygomis svarbu įvertinti verslo įmonių veiklą, ir čia viena iš pagrindinių priemonių yra muitinės auditas, leidžiantis nustatyti verslo veiklos efektyvumą, ekonomiškumą, rezultatyvumą ir tęstinumą. Autorė siūlo muitinės auditą apibrėžti kaip procesą, kuris leidžia

muitinės pareigūnams atlikti ūkio subjekto veiklos vertinimą: 1) tikrinant muitinės deklaracijose esančios informacijos teisingumą, ūkio subjekto apskaitos dokumentus ir registrus, verslo sistemas ir visus muitinei svarbius komercinius duomenis, kuriuos turi įmonės (asmenys), tiesiogiai ar netiesiogiai susijusios su vykdytomis muitinės procedūromis, 2) nustatant tam tikrų kriterijų atitikimą. Pagrindiniai muitinės audito tikslai yra šie: 1) patikrinti muitinės deklaracijose įrašytų duomenų tikslumą ir išsamumą, 2) nustatyti importuotojų ir eksportuotojų bei kitų muitinės įsipareigojimus prisiėmusių asmenų pateiktų duomenų klaidas bei padarytus pažeidimus, kurių pagrindu apskaičiuojami muitai ir kiti mokesčiai, 3) vertinti ūkio subjektų veiklą ir nustatytų reikalavimų atitikimą.

4. Tarpusavyje lyginant audito rūšis, galima teigti, jog muitinės auditas turi daug bendrų bruožų su kitomis audito rūšimis, egzistuoja tarpusavio ryšys tarp muitinės audito ir finansinių ataskaitų, valdymo bei veiklos audito. Muitinės auditas, turėdamas kiekvienos audito rūšies bendrų bruožų, turi ir savo skirtumą, jo kitas atlikimo tikslas, pasižymi savo specifinėmis savybėmis. Tikrinamomis verslo įmonių veiklos sritimis ir vertinimo objektais gali tapti vykdomos muitinės procedūros, prekių muitinė vertė, prekių klasifikavimas, prekių kilmė ir kt. Muitinės atliekamas verslo įmonių veiklos vertinimo procesas pasižymi įvairiais procedūriniais aspektais, kylančiais iš pačios veiklos specifikos. Lietuvos muitinėje verslo įmonių veiklos vertinimas vykdomas per įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statuso suteikimo prizmę, kada muitinės auditas įvertina ekonominio operatoriaus vykdytojo veiklą ir nustatytų kriterijų atitikimą. Išnagrinėjus ES muitinėse vykstantį įmonių veiklos kokybės AEO sertifikavimo procesą, galima teigti, kad tai yra pozityvus reiškinys, kurį galima laikyti pirmu muitinės žingsniu įmonės teigiamo įvertinimo link jos patikimumo atžvilgiu. Šis sertifikavimo procesas suteikia tam tikrą konkurencinį pranašumą kitų įmonių atžvilgiu.

5. Ištyrus verslo veiklos vertinimo koncepcijas nustatyta, kad jos yra labai skirtingos, todėl dabartiniu metu verslo veiklos vertinimo srityje sutinkamas gana platus veiklos vertinimo modelių spektras. Kai kurie iš jų

(Kaplano ir Nortono subalansuotųjų rodiklių sistemos modelis, 1996; Saiz, Bas ir Rodriguez modelis, 2007) gali būti pritaikomi tobulinant ES muitinės audito modelį verslo įmonių veiklos vertinimui.

6. Dažniausiai pagrindinė problema, susijusi su veiklos vertinimu, yra tinkamų veiklos vertinimo rodiklių identifikavimas. Atlikus verslo veiklos vertinimo modelių analizę, nustatyta, kad dauguma jų apima organizacijų strategijos aspektus. Todėl, norint atlikti veiklos vertinimą, reikia sujungti organizacijos misiją, politiką ir tikslus (Kaplan, Norton, 2004; Pongatchat, Johnston, 2008). Taip pat nustatyta, kad šiuolaikiniams verslo veiklos vertinimo modeliams būdinga tai, kad veiklos vertinimas apima ne tik tradicinius verslo įmonių veiklos vertinimo rodiklius, bet ir visos tiekimo grandinės bei tarpusavio operacijų veiklos vertinimą. Tiekimo grandinei įtaką daro platus aplinkos veiksnių kompleksas, todėl ši vertinimo sritis yra gana sudėtinga ir komplikauta, reikalaujanti plataus pasaulinio konteksto svarbos suvokimo.

7. Nustatyta, kad įvairių šalių muitinių administracijos, vertindamos verslo įmonių veiklą, naudoja skirtingus veiklos vertinimo modelius. Išnagrinėjusi teorinius verslo veiklos vertinimo modelius bei atlikusi įvairių pasaulio šalių (ES, JAV, Japonijos, Švedijos) muitinių naudojamų verslo įmonių veiklos vertinimo modelių analizę ir remdamasi savo praktiniais tyrimais, autorė sukūrė muitinės audito modelį, rekomenduojamą taikyti vertinant verslo įmonių veiklą. Autorė muitinės audito modelį papildė naujomis vertinimo sritimis: 1) įmonės veiklos tęstinumas ir plėtros galimybės (vertinimo rodikliai: ūkio šaka / verslo sektorius, išorės veiksniai, vidaus veiksniai, svarbiausių finansinių rodiklių analizė, bankroto prognozavimas, įmonės plėtros analizė); 2) vidaus kontrolės sistema (vertinimo rodikliai: kontrolės aplinka, įmonės rizikos vertinimas, informacijos sistema, kontrolės veiksmi, kontrolės procedūrų stebėseną). Vertinimo sritis „Mokumas ir pelningumas“ papildyta naujais turto pelningumo, kapitalo pelningumo, pardavimo pelningumo rodikliais. Modelyje vertinimo rodiklių analizė atliekama susiejant juos su įmonės vizijos, tikslų ir strategijos įgyvendinimu. Ši

papildomai vertinama informacija muitinės auditoriui suteikia galimybę susidaryti išsamesnį vaizdą apie vertinamą įmonę. Atlikus verslo įmonių veiklos vertinimus, nustatyta, kad pagal ES naudojamą bendrą muitinės audito modelį vertinti skirtingus tiekimo grandinės dalyvius yra gana keblu ir sudėtinga, todėl tikslinga jį reformuoti, kaip pavyzdį panaudojant Japonijos muitinės turimą AEO programą. Lietuvos muitinei rekomenduojama sukurti veiklos vertinimo modelius kiekvienam tiekimo grandinės dalyviui, tai leistų audito metu lanksčiau atlikti veiklos vertinimą.

8. Autorės sukurto muitinės audito modelio tinkamumui išsiaiškinti buvo atliktas rekomenduojamo modelio suformuluotų prielaidų tyrimas, kurio metu iškeltos trys hipotezės: H.1. Muitinei suteikiant daugiau įgaliojimų, verslo įmonės prisiims daugiau atsakomybės ir taikys supaprastintas muitinės procedūras; H.2. Vertinimo rodikliai turi būti aiškiai susieti tarpusavyje su įmonės vizija, tikslais ir strategija; H.3. Ūkio šakos arba verslo sektoriaus bei išorės veiksnių analizė ir su jais susijusios verslo rizikos vertinimas padėtų muitinei susidaryti platesnį ir išsamesnį vaizdą apie vertinamą įmonę ir jos veiklos perspektyvas. Tyrimo rezultatai patvirtino iškeltas hipotezes.

9. Panaudojus rekomenduojamą muitinės audito modelį verslo įmonės veiklai vertinti, autorė atliko jo praktinį pritaikymą pagal pasirinktą verslo įmonę. Vertinant jos veiklą vertinimo rodikliai buvo tarpusavyje susieti su įmonės vizija, tikslais ir strategija. Vertintos šios įmonės veiklos sritys: informacija apie įmonę, buhalterinės apskaitos ir logistikos sistema, vidaus kontrolės sistema, mokumas ir pelningumas, saugos ir saugumo reikalavimai, įmonės veiklos tęstinumas ir plėtros galimybės. Atlikus įmonės veiklos vertinimą, nustatyta, kad, panaudojus rekomenduojamą muitinės audito modelį, buvo galima giliau ir visapusiškiau įvertinti įmonės veiklą, įsitikinant įmonės veiklos perspektyvomis bei nustatant jos patikimumą muitinės atžvilgiu.

10. Muitinės veikla bei jos pokyčiai lemia verslo procesus. Atlikto tyrimo rezultatai parodė, kad kol kas Lietuvos verslo įmonių supaprastintų muitinės procedūrų taikymas yra labiau fragmentiško pobūdžio. Supaprastintų

muitinės procedūrų taikymui Lietuvos muitinė turėtų skirti daugiau dėmesio. Šios muitinės veiklos srities tobulinimas turėtų būti aktualus tiek muitinei, tiek verslo bendruomenei.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Ackerman, P. (2010). Simplified customs procedures and AEO. *International Tax Review*. Vol. 21, Iss. 9.
2. Arens, A. A. (2006). Auditing and assurance services: an integrated approach. Beasley Upper Saddle River: Prentice Hall.
3. Arens, A. A., Loebbecke, J. (1997). Auditing: an integrated approach. 7th edition. Upper Sand Rives: Prentice Hall, p. 823.
4. Atkinson, A. A. (1998). Strategic performance measurement and incentive compensation. *European Management Journal*. No. 16 (5), p. 552–561.
5. Authorized Economic Operator, Challenges of Japan Customs (2008). Japan, Ministry of Finance, Customs and Tariff Bureau.
6. Beamon, M. (1999). Designing the green supply chain. *Logistics Information Management*. Vol. 12, Iss. 4, p. 332–342.
7. Bendrasis susitarimas dėl muitų tarifų ir prekybos (GATT 1947) (2001). *Valstybės žinios*, Nr. 46-1620.
8. Bendrijos muitinės kodeksas (1992). Europos http://www.cust.lt/view?show=R2913_1992_20060101_LT_12647516733274596.pdf. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992R2913:20050511:LT>.
9. Bendrojo administracinio dokumento pildymo instrukcija (2004). Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos. Vilnius, Valstybės žinios, Nr. 57-2037.
10. Bento, A., White, L. (2010). An exploratory study of strategic performance measurement systems. *Advences in Management Accounting*. Vol. 8, p. 1–26.
11. Bento, A., Ferreira, L. (2010). An exploratory study of strategic performance measurement systems. ISSN 1474-7871.

[http://www.emeraldinsight.com/10.1108/S1474-7871\(2010\)0000018004](http://www.emeraldinsight.com/10.1108/S1474-7871(2010)0000018004)

12. Bititci, U. S. (1994). Measuring your way to profit. *Management Decision*. Vol. 32, No. 6, p. 16–24.
13. Bititci, U. S., Turner, T., Begemann, C. (2000). Dynamics of performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*. Vol. 20, No. 5–6, p. 692–704.
14. Bititci, U. S., Mendibil, K., Martinez, V., Albores, P. (2005). Measuring and managing performance in extended enterprises. *International Journal of Operations & Production Management*. Vol. 25, No. 3–4, p. 333.
15. Bleeke, J., Ernst, D. (1991). The way to win in cross-border alliances. *Harvard Business Review*. Vol. 69, No. 6, p. 127.
16. Boguslauskas, V., Jagelavičius, G. (2001). Įmonės veiklos finansinis vertinimas. Kaunas: Technologija.
17. Bond, T. C. (1999). The role of performance measurement in continuous improvement. *International Journal of Operations & Production Management*. Vol. 19, Iss. 12, p. 1318–1334.
18. Bourne, M., Neely, A., Platts, K., Mills, J. (2002). The success and failure of performance measurement initiatives. *International Journal of Operations and Production Management*. Vol. 22, No. 11, p. 1288–1310.
19. Bourne, M., Kennerley, M., Franco-Santos, M. (2005). Managing through measures, a study of impact on performance. *Journal of Manufacturing Technology Management*. Vol. 16, No. 4, p. 373–395.
20. Brown, M. G. (1996). *Keeping Score: Using the Right Metrics to Drive World Class Performance*. New York: Quality Resources.
21. Burs, T., Hendriksen, H. (1972). *An Introduction to Financial Accounting*. Copyright by McGraw. Hill Book Company.
22. Budreikaitė, D., Kolyta, S. (2003). *Europos Sąjungos vidaus rinka: laisvas prekių judėjimas*. Vilnius.

23. Buškevičiūtė, E. (2006). *Viešieji finansai: vadovėlis*. Kaunas: Technologija.
24. Cangemi, M. P., Singleton, T. (2003). *Managing the Audit Function: a Corporate Audit*.
25. Charles, C. (1999). *Pedagoginio tyrimo įvadas*. Vilnius.
26. Carter, J. R., Pearson, J. N., Peng, L. (1997). Logistics barriers to international operations: the case study of the People's Republic of China. *Journal of Business Logistics*. Vol. 18, No. 2, p. 129.
27. Chandler, A. (1977). *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*. Belknap, Cambridge.
28. *Check Sheet for the Compliance Program (2008)*. Japan, Customs and Tariff Bureau.
29. Cohen, L., Manion, L. (1997). *Research Methods in Education*. London: Routledge.
30. Cohen, W., Levinthal, D. (1990). Absorptive capacity: a new perspective on learning and innovation. *Administrative Science Quarterly*. No. 35 (1), p. 128–152.
31. Copeland, R., Dasher, P., Davison, D. (1980). *Financial accounting*. Copyright by John Wiley and Sons.
32. Cross, K. F., Lynch, R. L. (1989). The SMART way to define and sustain success. *National Productivity Review*. Vol. 8, No. 1, p. 23–33.
33. *C-TPAT 5 step Risk Assessment Process Guide (2010)*. U. S. Department of Homeland security.
34. *Customs in the 21'st century: Enhancing Growth and Development through Trade Facilitation and Border Security, 2008*. World Customs Organization.
35. *Customs-Trade Partnership Against Terrorism (2010)*. U. S. Department of Homeland security.
36. *Customs-Trade Partnership Against Terrorism 2010 Partner Survey (2010)*. Center for Survey Research, University of Virginia.

37. Čekanavičius, V., Murauskas, G. (2000). Statistika ir jos taikymai. I dalis. Vilnius: TEV.
38. Čekanavičius, V., Murauskas, G. (2002). Statistika ir jos taikymai. II dalis. Vilnius: TEV.
39. Čekanavičius, V., Murauskas, G. (2009). Statistika ir jos taikymai. III dalis. Vilnius: TEV.
40. Davila, A. (2008). Performance measurement and management control Systems: Current research and ideas going forward. ISSN 1479-3512. [http://www.emeraldinsight.com/10.1016/S1479-3512\(08\)18003-0](http://www.emeraldinsight.com/10.1016/S1479-3512(08)18003-0)
41. Daujotaitė, D. (2006). Finansinis auditas. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla.
42. Deming, W. E. (1986). Out of the Crisis: Quality, Productivity and Competitive Position. Cambridge: Cambridge University Press.
43. Department Procedures Guide. Third Edition. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, Canada.
44. Dixon, J. R., Nanni, A. J., Vollmann, T. E. (1990). The New Performance Challenge: Measuring Operations for World-class Competition, Dow Jones-Irwin, Homewood, IL.
45. Drury, C. (2007). Management and Cost Accounting, 7th edition, South-Western Cengage Learning, UK, p. 775-388.
46. Drucker, P. F. (1993). The Post-Capitalist Society. New York: Harper Business.
47. Dumond, E. J. (1994). Making Best Use of Performance Measures and Information. *International Journal of Operations & Production Management*. Vol. 14, Iss. 9, p. 16–31. [Žiūrėta 2009 m. vasario 17 d.]
Prieiga per internetą:
<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=848813>.
48. Dunn, J. (1996). Auditing: Theory and Practice. Second Edition. London: Prentice Hall Europe.

49. Eccles, R. G. (1991). The performance measurement manifesto. *Harvard Business Review*. Vol. 69, No. 1, p. 131–137.
50. Ellram, L. M., Zsidisin, G. A., Siferd, S. P., Stanly, M. J. (2002). The Impact of Purchasing and Supply Management Activities on Corporate Success. *Journal of Supply Chain Management*. Vol. 38, No. 1, p. 4–17.
51. Engman, M. (2005). The Economic Impact of Trade Facilitation. OECD Trade Policy Working Papers. No. 21, OECD Publishing.
52. Ernst & Young (1998). Measures That Matter. Boston.
53. Europos Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui. Muitų sąjungos raidos strategija (2008). Europos Komisija. Briuselis.
54. Europos Komisijos (EB) 2006 m. gruodžio 18 d. reglamentas Nr. 1875/2006. OL 2006 L 360.
55. Europos Komisijos 1993 m. liepos 2 d. reglamentas (EEB) Nr. 2454/93. OL 2004 m. specialusis leidimas, 2 skyrius, 6 tomas.
56. Europos Komisijos 2010 m. gegužės 20 d. reglamentas (ES) Nr. 430/2010. OL 2009 L 125.
57. Europos Parlamento ir Tarybos sprendimas 70/2008/EB. OL L 23, 2008-01-26.
58. Europos Parlamento 2008 m. gegužės 8 d. rezoliucija dėl Transatlantinės ekonomikos tarybos. [Žiūrėta 2009 m. sausio 12 d.] Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:271:0001:01:LT:HTML>.
59. Europos Parlamento ir Tarybos 2005 m. balandžio 13 d. reglamentas (EB) Nr. 648/2005. OL 2005 L 117.
60. Europos Parlamento ir Tarybos 2008 m. balandžio 23 d. reglamentas (EB) Nr. 450/2008, nustatantis Bendrijos modernizuotą muitinės kodeksą.
61. Europos Tarybos bendroji pozicija. OL C 298 E, 2007-12-11.

62. Europos vertinimo standartai 2003 m. (2007). Lietuvos turto vertintojų asociacija. Penktojo leidimo vertimas.
63. Framework of standards: to secure and facilitate global trade (2005). World customs organization, Brussels.
64. Franco-Santos, M., Bourne, M., Huntington, R. (2004). Executive pay and performance measurement practices in the UK. *Measuring Business Excellence*. Vol. 8, Iss. 3, p. 5–11. [Žiūrėta 2008 m. spalio 3 d.] Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=843775&show=pdf>.
65. Galinienė, B. (2005). Turto ir verslo vertinimo sistema. Vilnius, Vilniaus universitetas.
66. Galloway, D. (2002). Internal Auditing: A Guide for the New Auditor. The Institute of Internal Audit.
67. Ganesan, S. (1994). Determinants of long-term orientation in buyer-seller relationships. *Journal of Marketing*. Vol. 58, No. 2, p. 1–19.
68. Gimžauskienė, E. (2004). Valdymo apskaitos metodų adaptavimas organizacijos veiklos vertinimo procese. Daktaro disertacija. Kaunas: KTU.
69. Gray, L., Manson, S. (1989). The Audit Process. Principles, Practices and Cases. London: Chapman and Hall.
70. Gray, L., Manson, S. (2001). The Audit Process Principles, Practice & Cases. London: Thomson Learning.
71. Gray, L., Manson, S. (2008). The audit process: principles, practice and cases. Fourth edition. ISA edition.
72. Gunasekaran, Williams, H. J., McGaughey, R. E. (2005). Performance measurement and costing system in new enterprise. *Technovation*. Vol. 25, No. 5, p. 523.
73. Gutierrez, X., Hintsas, J. (2006). Voluntary supply chain security program impacts: an empirical study with BASC member companies. University of Lausanne.

74. Halachmi, A. (2002). Performance measurement: a look at some possible dysfunctions Work Study. Vol. 51, Iss. 5, p. 230–239.
75. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics pronouncements (2005). IFAC, New York.
76. Hayes, R. (2005). Principles of auditing: an introduction to international standards on auditing. Hall: Financial Times.
77. Haughton, M. A., Desmeules, R. (2001). Recent reforms in customs administrations. *International Journal of Logistics Management*. Vol. 12, No. 1, p. 65–82.
78. Heide, J. B., John, G. (1990). Alliances in industrial purchasing: the determinants of joint action in buyer-supplier relationship. *Journal of Marketing Research*. Vol. 27, No. 1, p. 24–36.
79. Hendrick, T., Ellram, L. (1993). *Strategic Supplier Partnering: An International Study*, Center for Advanced Purchasing Studies.
80. INTOSAI audito standartų įgyvendinimo Europoje gairės (1999). Vilnius, Valstybės kontrolės departamentas.
81. Ittner, C. D., Larcker, D. F. (2003). Coming up short on nonfinancial performance measurement. *Harvard Business Review*. November, p. 88–95.
82. Įgaliojami ekonominių operacijų vykdytojai (2007). Europos Komisija, TAXUD/2006/1450, Briuselis.
83. Įgaliojamų ekonominių operacijų vykdytojų sertifikatų išdavimo, atšaukimo ir įgaliojamų ekonominių operacijų vykdytojų statuso galiojimo sustabdymo taisyklės (2007). Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Vilnius.
84. Johnson, H. T., Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
85. Johnston, R., Pongatichat, P. (2008). Managing the Tension between Performance Measurement and Strategy: Coping Strategies.

- International Journal of Operations & Production Management*. Vol. 28, No. 10, p. 941–967.
86. Judson, A. (1990). *Making strategy happen: Transforming plans into reality*. Blackwell Publishers, Ltd., United Kingdom.
87. Kabašinskas, J., Toliatienė, I. (1994). *Pažintis su auditu*. Vilnius: Perkūno leidykla.
88. Kabašinskas, J., Toliatienė, I. (1997). *Auditas*. Vilnius: Amžius.
89. Kanapickienė, R. (2001). *Vidaus kontrolės sistemos modelis smulkioms ir vidutinėms įmonėms*. Daktaro disertacija. Vilnius, Vilniaus universitetas.
90. Kanapickienė, R. (2009). *Įmonių vidaus kontrolės sistema transformacijų procese: kūrimas, raida, problemos*. Vilnius, Vilniaus universitetas.
91. Kaplan, R. S. (1983). Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research. *The Accounting Review*. Vol. 58, No. 4, p. 686–705.
92. Kaplan, R. S., Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*. Vol. 70, No. 1, p. 71–79.
93. Kaplan, R. S., Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*. Vol. 74., No. 1, p. 20–25.
94. Kaplan, R. S., Norton, D. P. (1998). *Cost and effect*. Boston: Harvard business school press.
95. Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2001). *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
96. Kardelis, K. (2007). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Šiauliai.
97. Karlsson, L., Heinesson, P. (2003). *The Stairway*. Swedish customs administration.

98. Katkus, A. (1997). Valstybinė ekonominė kontrolė. Vilnius: Mintis.
99. Katkus, A. (1999). Nacionaliniai audito standartai: teorija ir praktika. AAMA, 1999 m. sausio 12 d., Nr. 2 (50).
100. Katkus, A. (2004). Valstybės kontrolė: teisinės padėties ypatumai. Vilnius: Justitia.
101. Keegan, D. P., Eiler, R. G., Jones, C. R. (1989). Are your performance measures obsolete? *Management Accounting*. No. 70 (12), p. 45–50.
102. Kennedy, F., Schleifer, L. (2007). Team Performance Measurement: A System to Balance Innovation and Empowerment with Control, ISSN 1474-7871. [http://www.emeraldinsight.com/10.1016/S1474-7871\(07\)16009-3](http://www.emeraldinsight.com/10.1016/S1474-7871(07)16009-3)
103. Kim, D., Kumar, V., Kumar, U. Performance Assessment Framework for Supply Chain Partnership. *Journal: Supply Chain Management: An International Journal*, 2010. Vol. 15, Iss. 3.
104. Knechel, R. W. (2001). *Auditing: assurance and risk*. 2-nd ed. South Western College Publishing.
105. Kotter, J. (1996). *Leading Change*. Boston: Harvard Business School Press.
106. Kustienė, A. (2003). Aukštosios mokyklos infrastruktūros vidaus audito prioritetų nustatymo modelis. Daktaro disertacija. Vilnius, Vilniaus universitetas.
107. Lakhal, S., Martel, A., Kettani, O., Oral, M. (2001). On the optimization of supply chain networking decisions, *European Journal of Operational Research*. Vol. 129, No. 2, p. 259.
108. Lakis, V., Mackevičius, J., Rakštikas, P. (1992). *Auditas*. Vilnius.
109. Lakis, V. (2005). Audito misija ir dabarties iššūkiai. *Tiltai*. Nr. 4. Klaipėda, Klaipėdos universitetas.
110. Lakis, V. (2005). Vidaus auditorių bendradarbiavimas su įmonės darbuotojais. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. 2005 m. lapkričio 7d., Nr. 42 (378), p. 10.

111. Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos: monografija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
112. Lambert, D. M., Emmelhainz, M. A., Gardner, J. T. (1996). Developing and implementing supply chain partnerships. *The International Journal of Logistics Management*. Vol. 7, No. 2, p. 1–17.
113. Lane, J. E. (2001). *Viešasis sektorius*. Vilnius: Margi raštai.
114. Levi, D. S., Kaminsky, P., Levi, E. S. *Designing and Managing the Supply Chain: Concepts, Strategies and Case Studies*, McGraw-Hill, New York, NY, 2000.
115. Lietuvos Respublikos audito įstatymas (2008). *Valstybės žinios*, Nr. 82-3233.
116. Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, Nr. 73-2517.
117. Lietuvos Respublikos muitinės veiklos strategija 2011–2015 metams (2010). *Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos*, Vilnius.
118. Lietuvos Respublikos muitų teritorijoje savo veiklą vykdančių asmenų ūkinės komercinės veiklos, jos apskaitos, finansinės atskaitomybės, susijusios su muitų teisės aktų taikymu, tikrinimo atlikimo metodika (2004). *Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos*, Vilnius.
119. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, Nr. 112-4070.
120. Liebowitz, B. (2004). *The Evidence So Far and What It Means for the Future*. [Žiūrėta 2009 m. sausio 21 d.] Prieiga per internetą: <http://www.heritage.org/Research/InternetandTechnology/bg1790.cfm>.
121. Lynch, R. L., Cross, K. F. (1991). *Measure Up – Yardsticks for Continuous Improvement*. Cambridge MA: Blackwell Publishers.
122. Lynch, R. L., Cross, K. F. (1991). *Measure Up – The Essential Guide to Measuring Business Performance*. London: Mandarin.
123. Mackevičius, J. (1999). *Audito teorija ir praktika: monografija*. Vilnius: Lietuvos mokslas.

124. Mackevičius, J. (2001). Auditas: teorija, praktika, perspektyvos. Monografija, Vilnius: Lietuvos mokslas.
125. Mackevičius, J. (2003). Valdymo apskaita. Konceptija, metodika, politika. Vilnius: TEV.
126. Mackevičius, J. (2005). Įmonių veiklos analizė: informacijos rinkimas, sisteminimas ir vertinimas. Vilnius: TEV.
127. Mackevičius, J. (2009). Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: procedūros, metodikos ir vertinimas. Monografija. Vilnius: TEV.
128. Maisel, L. S. (1992). Performance measurement: the balanced scorecard approach. *Journal of Cost Management*. Vol. 5, No. 2, p. 47–52.
129. Marr, B., Schiuma, G. (2003). Business performance measurement: past, present, and future. *Management Decision*. Vol. 41, No. 8, p. 680.
130. Marr, B., Neely, A. D. (2003). Balanced Scorecard Software Report. Gartner, Stamford, CT.
131. Marr, B., Siebe, A., Kuhle, J. (2005). The future scorecard: combining external and internal scenarios to create strategic foresight. *Management Decision*. Vol. 43, Iss. 2.
132. Martišius, S. A. (1997). Statistinių išvadų teorijos pradmenys. Vilnius, Vilniaus universitetas.
133. Matickienė, I. (1997). Audito planavimas ir organizavimas. Kaunas: Technologija.
134. McAdam, R., Hazlett, Sh., Anderson-Gillespie, K. (2008). Developing a conceptual model of lead performance measurement and benchmarking. *International Journal of Operations & Production Management*. Vol. 28, Iss. 12, p. 1153–1185.
135. Melnikas, B. (2002). Transformacijos. Vilnius: Vaga.
136. Melnikas, B. (2007). Globalizacija, žiniomis grindžiama visuomenė ir e. valdžia: saugumo problemos. *Viešasis administravimas*. Nr. 3 (15).
137. Millichamp, A. (2000). Auditing. 7-th ed. London: Continuum.

138. Miškinis, A. (2008). Tarptautinė prekybos politika. Vilniaus universiteto leidykla.
139. Myers, M. B., Fawcett, S. E., Smith, S. R. (1996). Operating in the Caribbean: a logistics perspective. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*. Vol. 26, No. 9, p. 20.
140. Morgan, C., Dewhurst, A. (2007). Multiple retailers supplier performance: an exploratory investigation into using SPC techniques. *International Journal of Production Economics*. July. Vol. 109, No. 1–2.
141. Morgan, C. (2007). Supply network performance measurement: future challenges? *The International Journal of Logistics Management*. Vol. 18, No. 2, p. 255–273. [Žiūrėta 2009 m. kovo 18 d.] Prieiga per internetą: [http://www.emeraldinsight.com/10.1108/S1474-7871\(2010\)0000018004](http://www.emeraldinsight.com/10.1108/S1474-7871(2010)0000018004).
142. Morgan, C., Dewhurst, A. (2007). Multiple retailers supplier performance: an exploratory investigation into using SPC techniques. *International Journal of Production Economics*. Vol. 109, No. 1–2.
143. Muitinės audito vadovas (2007). Europos Komisija, Muitų ir mokesčių sąjungos direktoratas, Briuselis.
144. Muitinės departamento prie Finansų ministerijos 2010 metų veiklos ataskaita (2011). Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos, Vilnius.
145. Muitinės konvencija dėl tarptautinio krovinių gabenimo su TIR knygelėmis (1975 m. TIR konvencija) (2002). Valstybės žinios, Nr. 164-4662.
146. Muitinės procedūrų supaprastinimo ir suderinimo konvencija (1973). Pasaulio muitinių organizacija, Briuselis.
147. Muitinės strateginės direktyvos (2008). Europos Komisija, Briuselis.
148. Muitinės vaidmuo ateityje (2007). Europos Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinis direktoratas. Briuselis.

149. Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo metodika (2009). Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos, Vilnius.
150. Neely, A. D., Gregory, M. J., Platts, K. W. (1995). Performance Measurement System Design: A Literature Review and Research Agenda. *International Journal of Operations and Production Management*. Vol. 15, No. 4, p. 80–116.
151. Neely, A. D. (1999). The performance measurement revolution: why now and what next? *International Journal of Operations and Production Management*. Vol. 19, Iss. 2, p. 205–228.
152. Neely, A., Adams, C., Crowe, P. (2001). The performance prism in practice measuring excellence. *The Journal of Business Performance Management*. Vol. 5, No. 2, p. 6–12.
153. Neely, A. (2002). Business performance measurement: theory and practice. Cambridge University Press.
154. Neely, A. D. (2005). The evolution of performance measurement research: developments in the last decade and a research agenda for the next. *International Journal of Operations & Production Management*. Vol. 25, No. 12, p. 1264.
155. Neely, A. D., Adams, C., Crowe, P. (2001). The Performance Prism in Practice. Measuring Business Excellence. Vol. 2, No. 5, p. 6–12.
156. Neely, A. D., Adams, C., Kennerley, M. (2002). The Performance Prism. The Scorecard for Measuring and Managing Business Success. London: Prentice Hall.
157. Neely, A. D., Adams, C., Kennerley, M. (2005). The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Stakeholder Relationships. Financial Times/Prentice Hall, London.
158. Neely, A. D., Mills, J., Platts, K., Richards, H., Gregory, M., Bourne, M., Kennerley M. (2000). Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach. *International Journal of Operations & Production Management*. Vol. 20, No. 10, p. 1119.

159. Nollet, J., Leenders, M. R., Diorio, M. O. (1994). Supply challenges in Africa. *International Journal of Purchasing and Materials Management*. Vol. 30, No. 1, p. 52.
160. Norreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*. Vol. 11, No. 1, p. 65–88.
161. Oliver, A., Ebers, M. (1998). Networking network studies: an analysis of conceptual configurations in the study of inter-organizational relationship. *Organization Studies*. Vol. 19, No. 4, p. 549.
162. Ostberg, O. (2002). The Four-Stage eGov Indicators of the 2002 eEurope Action Plan. [Žiūrėta 2009 m. spalio 3 d.] Prieiga per internetą: <http://www.governments-online.org/articles/9.shtml>.
163. Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*. Vol. 10, No. 4, p. 363.
164. Otley, D. (2003). Management control and performance management: whence and whither? *The British Accounting Review*. Vol. 35, Iss. 4, p. 309–326.
165. Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistema (2005). Pasaulio muitinių organizacija. Briuselis.
166. Parasuraman, A., Berry, L. L., Zeithaml, V. A. (1988). SERVQUAL: A multipleitem scale for measuring customer perceptions of service quality. *Journal of retailing*. No. 64 (1), p. 12–40.
167. Parasuraman, A. (2004). Assessing and improving service performance for maximum impact: insights from a two-decade-long research journey. *Performance Measurement & Metrics*. Vol. 5, No. 2, p. 45–52.
168. Paris Declaration on the Future Role of Customs (2008). [Žiūrėta 2009 m. gruodžio 2 d.] Prieiga per internetą: http://circa.europa.eu/Public/irc/taxud/cu_40_frenchpres/library?l=/declaration_customs/web-2008-00704-00-00-en-_1/_EN_1.0_&a=d

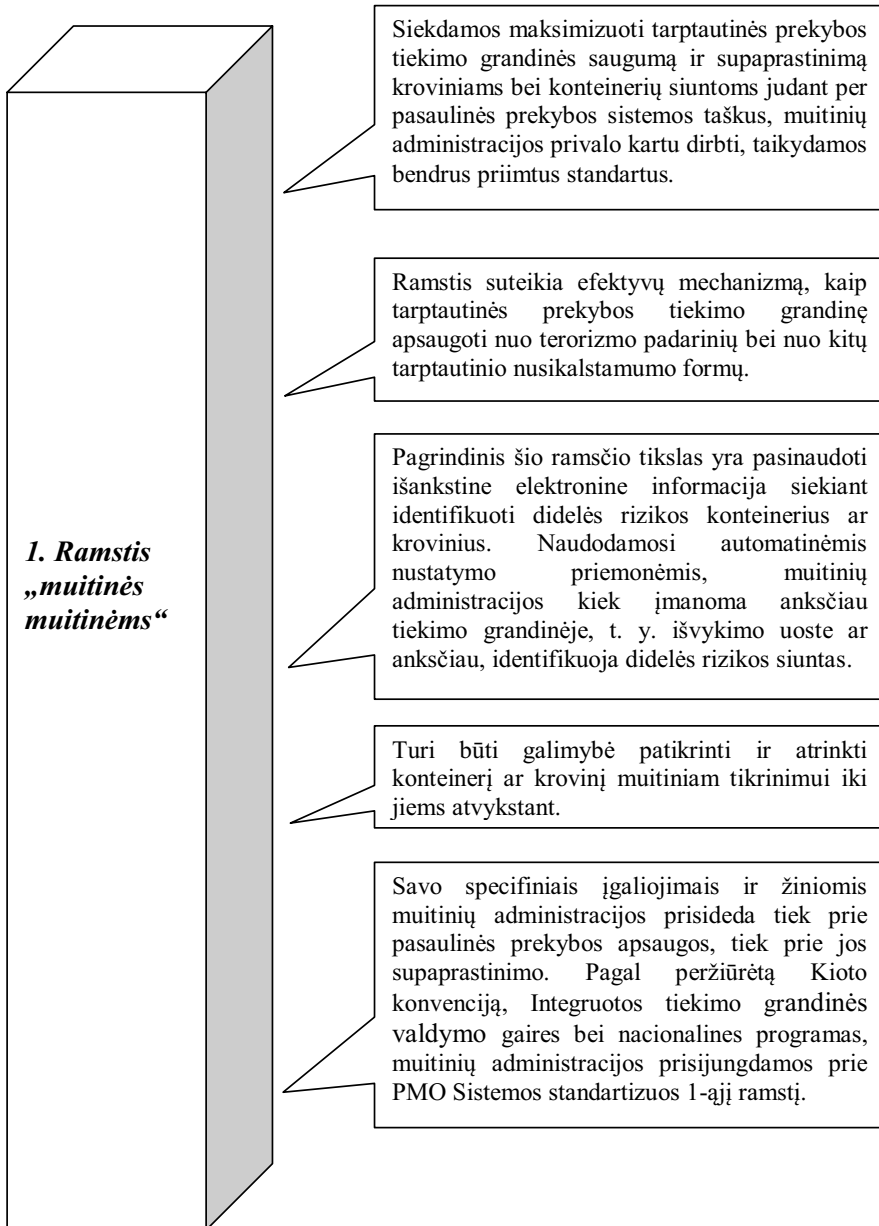
169. Parlamento ir Tarybos reglamento, nustatančio Bendrijos modernizuotą muitinės kodeksą, pasiūlymas (COM (2005) 608, 2005-12-5). Briuselis.
170. Pearson, J. N., Carter, J. R., Peng, L. (1998). Alliances, logistics barriers, and strategic actions in the People's Republic of China. *International Journal of Purchasing and Materials Management*. Vol. 34, No. 4, p. 27–36.
171. Penkioliktosios Lietuvos Respublikos Vyriausybės programa (2008). Lietuvos Respublikos Seimo 2008 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. XI-52. Žinios, Nr. 146-5870.
172. Pfeffer, J., Sutton, R. (2006). *Hard Facts, Dangerous Half-Truths, and Total Nonsense: Profiting from Evidence-Based Management*. Harvard Business School Press.
173. Pongatichat, P., Johnston, R. (2008). Exploring strategy-misaligned performance measurement. *International Journal of Productivity and Performance Management*. Vol. 57, Iss. 3, p. 207–222. [Žiūrėta 2009 m. birželio 12 d.] Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=1713962>.
174. PriceWaterhouseCoopers (2007). State of the internal audit profession study: Pressures build for continual focus on risk.
175. Purbey, S., Mukherjee, K., Bhar, C. (2007). Performance measurement system for healthcare processes. *International Journal of Productivity and Performance Management*. Vol. 56, Iss. 3, p. 241–251.
176. Puškorius, S.(2001). Sprendimų priėmimo teorija. Kiekybiniai metodai, Lietuvos teisės universitetas.
177. Puškorius, S. (2001). *Matematiniai metodai vadyboje*. Vilnius: TEV.
178. Puškorius, S. (2005). *Veiklos auditas*. Monografija, Lietuvos teisės universitetas.
179. Rousseau, D. M. (2006). Is there such a thing as evidence-based management? *Academy of Management Review*. No. 31, p. 256–269.

180. Ruka declaration on the Future of Customs 2013–2020 m. (2010). European Commission, High level seminar on the Future of Customs, 4–5 February, 2010, Ruka.
181. Rupeikienė, L. (2005). *Auditas. VI Vakarų Lietuvos verslo kolegija*, Klaipėda.
182. Rupšys, R. (2008). *Vidaus audito veiklos vertinimo modelis. Daktaro disertacija*. Kaunas: Technologija.
183. Russell, D. (2003). Five tenets of security-aware logistics and supply chain operation. *Transportation Journal*, No. 3.
184. Russell, J. P. (2005). *The ASQ Auditing Handbook. Principles, Implementation, and Use. Third Edition*. ASQ Quality Press, Milwaukee, Wisconsin.
185. Saiz, J., Bas, A., Rodríguez, R. (2007). Performance measurement system for enterprise networks. *International Journal of Productivity and Performance Management*. Vol. 56, Iss. 4, p. 305–334. [Žiūrėta 2009 m. balandžio 26 d.] Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/Insight/viewContentItem.do?jsessionid=062AD486A175A25A77FB0169939AA419?contentType=Article&contentId=1602823>.
186. *Secure Trade and 100 % Scanning of Containers*. European Commission Staff Working Paper, February, 2010.
187. Sink, D., Tuttle, T. (1989). *Planning and measurement in your organization of the future*. Industrial Engineering and Management Press, Norcross.
188. Slatkevičienė, G., Vanagas, P. (2001). *Veiklos kompleksinio vertinimo sistema: sudarymo teorija ir metodai*. Kaunas: Technologija.
189. Spencer Pickett, K. H. (2007). *The internal auditing handbook. Second Edition*. London: Wiley and Sons.
190. Stevens, G. (1989). Integrating the supply network. *International Journal of Physical Distribution & Materials Management*. Vol. 19, p. 3–8.

191. Stoner, J. A. F., Freeman, R. E., Gilbert, D. R. (2000). Vadyba. Poligrafija ir informatika.
192. Supaprastintų procedūrų taikymo taisyklės (2010). Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos. Vilnius.
193. Supply Chain Security: EU Customs' role in the fight against terrorism (2006). European Commission, Taxation and customs union.
194. Taylor, D., Glezen, C. (1988). Auditing: Integrated Concepts and Procedures. New York, John Willey & Sons, Fourth edition.
195. Tamulevičius, J. (2002). Muitinės terminų žinynas. Vilnius: Rosma.
196. Truel, C. (2007). Matters of import (customs compliance). *Financial Managemen*. [Žiūrėta 2010 m. gegužės 6 d.] Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/Insight/viewContentItem.do?contentType=Review&contentId=1604178>.
197. Valstybės ilgalaikės raidos strategija (2002). Lietuvos Respublikos Seimo 2002 m. lapkričio 12 d. nutarimas Nr. IX-1187. Žinios, Nr. 113-5029.
198. Vidickienė, D. (2004). Įmonės veiklos vertinimo sistema. Vilnius: Vilniaus universitetas.
199. Walsh, J.T. (2006). *Finance & Development*. Vol. 43, No. 1. [Žiūrėta 2010 m. gegužės 29 d.] Prieiga per internetą: <http://www.emeraldinsight.com/Insight/viewContentItem.do;jsessionid=062AD486A175A25A77FB0169939AA419?contentType=Review&contentId=1553862>.
200. Weirich, T. R., Pearson, T. C., Reinstein, A. (2005). Accounting & auditing research : tools and strategies. London: Thomson.
201. Whipple, J. S., Gentry, J. J. (2000). A network comparison of alliance motives and achievements. *The Journal of Business & Industrial Marketing*. Vol. 15, No. 5, p. 301.
202. Wilson, J. S., Mann, C. L., Otsuki, T. (2004). Assessing the Potential Benefit of Trade Facilitation: A Global Perspective. World Bank Policy Research Working Paper 3224.

203. Woolf, E. (1986). Auditing Today. Third edition. London: Prentice Hall International.
204. Woolf, E. (1997). Auditing Today. Sixth edition. London: Prentice Hall Europe.
205. Андреев, В. Д. (1994). Практический аудит. Москва: Экономика.
206. Аренс, Э. А., Лоббек, Дж. К. (1995). Аудит. Москва: Финансы и статистика.
207. Бычкова, С. М. (1998). Доказательства в аудите. Москва: Финансы и статистика.
208. Бычкова, С. М., Фомина, Т. (2007). Практический аудит. Москва: ЭКСМО.
209. Дефлиз, Ф. Л., Дженик, Г. Р., О'реилли, В. М., Хирш, М. Б. (1997). Аудит Монтгомери, Москва, Аудит, ЮНИТИ.
210. Робертсон, Дж. (1993). Аудит. Москва: КРМГ, аудиторская фирма Контакт.
211. Суйц, В. П. (2006). Аудит. Москва: ТК Велби.
212. Скобара, В. В. (1998). Аудит: методология и организация. Москва: Дело и сервис.
213. Терехов, А. А., Терехов, М. А. (1998). Контроль и аудит. Москва: Финансы и статистика.
214. Шеремет, А. П., Суйц, В. П. (1995). Аудит. Москва: ИНФРА.

1 priedas. Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistemos ramsčių aprašymas



2. Ramstis „muitinės verslui“

Siekdama įtraukti privatų verslą į tarptautinės prekybos grandinės saugos ir saugumo užtikrinimą, kiekviena muitinės administracija su juo užmezga partnerystės ryšius.

Pagrindinis šio ramsčio dėmesys skiriamas tarptautinei sistemai, skirtai identifikuoti privačias įmones, kurios siūlo dideles saugumo garantijas joms dalyvaujant tiekimo grandinėje, kurti. Tokie verslo partneriai turėtų gauti iš šios partnerystės apčiuopiamą naudą, kuri pasireikštų greitesniu krovinių įforminimu muitinėse ir kitomis lengvatomis.

Konfrontacijos su muitine rizika sumažėja tiek, kiek muitinė gali pasikliauti savo partneriais verslo bendruomenėje, vertindama ir nagrinėdama jų pačių tiekimo grandinei sukeltas grėsmes. Todėl laimės tos įmonės, kurios pademonstruos pasiruošimą stiprinti tiekimo grandinės saugumą.

Rizikos mažinimas padeda muitinei atlikti savo apsaugines funkcijas bei supaprastinti teisėtą prekybą. Tokios programos paankstina krovinių ir konteinerių apsaugą tiekimo grandinėje, įtraukdamos privatų sektorių ir reikalaujamos didesnio saugumo jau kilmės vietoje, pvz., užsienio gamintojų konteinerių pakrovimo vietoje bei konteineriams keliaujant iš vieno punkto į kitą.

Šioje Sistemoje išdėstomi kriterijai, pagal kuriuos verslininkai tiekimo grandinėje gali įgyti aprobuotą saugumo partnerio statusą. Šie kriterijai yra susiję su tokiais klausimais kaip grėsmės įvertinimas, įvertintoms grėsmėms priimtas saugumo planas, komunikavimo planas, procedūrinės priemonės, skirtos užkirsti kelią neteisėtų ar neturinčių dokumentų prekių patekimui į tarptautinę tiekimo grandinę, fizinis pastatų ir patalpų, naudojamų kaip pakrovimo vietos ar sandėliai, saugumas, konteinerių ir krovinių saugumas, transporto priemonės, personalo lojalumo tikrinimas bei informacinių sistemų apsauga.

Vadovaujantis daugeliu inovacinių programų, muitinių administracijos ir tarptautinės prekybos verslas, prisijungęs prie PMO Sistemos, standartizuos 2-ąjį ramstį.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistema (2005).

2 priedas. Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartai

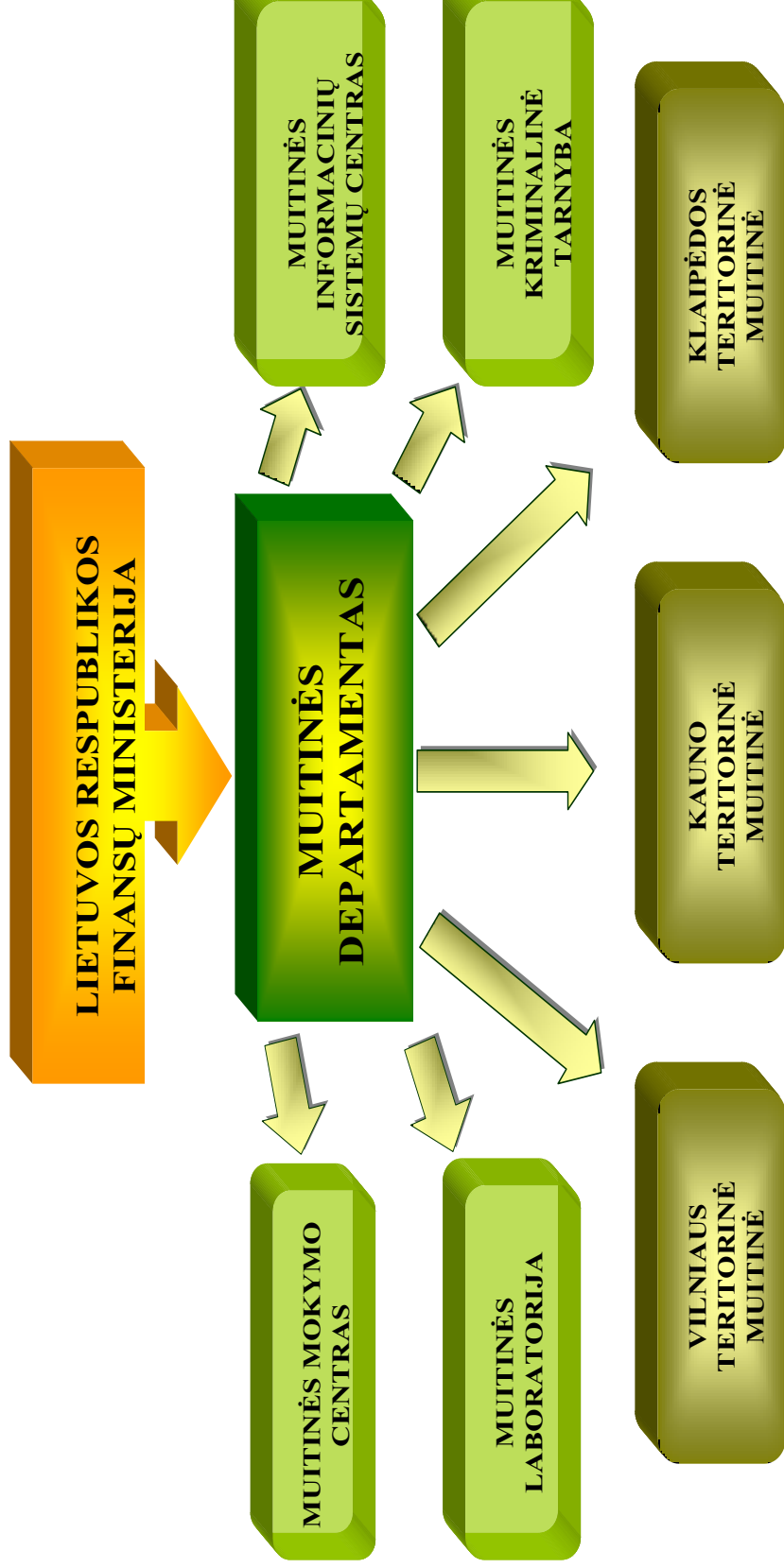
Eil. Nr.	Standartas	Standarto pavadinimas	Standarto apibūdinimas
	1-ojo ramsčio „muitinės muitinėms“ standartai		
	1-asis standartas	Integruotas tiekimo grandinės valdymas	Muitinių administracijos turėtų laikytis integruotų muitinių tikrinimų procedūrų, kurios bendrais bruožais išdėstytos Integruoto tiekimo grandinės valdymo gairėse.
	2-asis standartas	Teisė tikrinti krovinius	Muitinės administracija turėtų turėti teisę tikrinti išvykstančius, atvykstančius, gabenamus tranzitu (įskaitant pasiliekančius pasienyje) ar persiunčiamus per šalį krovinius.
	3-iasis standartas	Modernios technologijos tikrinimo įrangoje	Reikėtų turėti bei, kur galima, įvertinus riziką, patikrinimams naudoti neintervencinę tikrinimo įrangą ir spindulinius detektorius. Tokia įranga yra reikalinga norint greitai patikrinti didelės rizikos konteinerius ar krovinius nepertraukiant teisėto prekių srauto.
	4-asis standartas	Rizikos valdymo sistemos	Kad galėtų nustatyti potencialiai rizikingas siuntas, muitinių administracijos turėtų įdiegti rizikos valdymo sistemas bei jas automatizuoti. Tokioje sistemoje turėtų būti nustatyti grėsmių patvirtinimo, sprendimų priėmimo ir geriausios praktikos identifikavimo mechanizmai.
	5-asis standartas	Didelės rizikos kroviniai ar konteineriai	Didelės rizikos krovinių ir konteinerių siuntas sudaro tos siuntos, apie kurias nėra pakankamai informacijos, kad jas būtų galima laikyti nerizikingomis, siuntos, kurias nurodo žvalgyba, bei siuntos, kurios kaip didelės rizikos identifikuojamos rizikos skaičiavimo metodologija, paremta su saugumu susijusiais duomenimis.
	6-asis standartas	Išankstinė elektroninė informacija	Kad galėtų tinkamai įvertinti riziką, muitinės administracija turėtų laiku paprašyti išankstinės elektroninės

			informacijos apie krovinį bei konteinerį.
	7-asis standartas	Identifikavimas ir komunikavimas	Muitinių administracijos turėtų numatyti galimybę bendrai identifikuoti ir atrūšiuoti siuntas, naudoti standartizuotus identifikavimo kriterijų rinkinius bei suderintus komunikavimo ir / arba keitimosi informacija mechanizmus. Šie elementai padės ateityje kurti abipusio patikrinimų pripažinimo sistemas.
	8-asis standartas	Veiklos rodikliai	Muitinės administracija turėtų sudarinėti statistines ataskaitas, kuriose atspindėtų veiklos rezultatai, įskaitant patikrintų siuntų skaičių, didelės rizikos siuntų pogrupį, atliktus didelės rizikos siuntų tikrinimus, NII technika atliktus didelės rizikos siuntų tikrinimus, NII technika atliktus ir fizinius didelės rizikos siuntų tikrinimus, tik fizinius didelės rizikos siuntų tikrinimus, muitinio įforminimo laiką bei teigiamus ir neigiamus rezultatus, tačiau jais neapsiribojant. Tokias ataskaitas turėtų sujungti PMO.
	9-asis standartas	Saugumo įvertinimai	Dirbdama kartu su kitomis kompetentingomis įstaigomis, muitinės administracija turėtų įvertinti saugumą, taip pat ir prekėms judant tarptautine tiekimo grandine, bei įsipareigoti skubiai spręsti nustatytas problemas.
	10-asis standartas	Darbuotojų sąžiningumas	Muitinės administracija ir kitos kompetentingos įstaigos turėtų būti skatinamos įdiegti programas, skirtas užkirsti kelią darbuotojų nesąžiningumui, nustatyti bei įveikti sąžiningos veiklos pažeidimus.
	11-asis standartas	Išvykimo saugumo patikrinimai	Pagrįstu importuojančiosios šalies prašymu muitinės administracija turėtų atlikinėti išvykstančių didelės rizikos konteinerių ir krovinių saugumo patikrinimus.

2-ojo ramsčio „muitinės verslui“ standartai			
	1-asis standartas	Partnerystė	Siekdami užtikrinti, kad jų vidaus politika ir procedūros tinkamai apsaugotų jų siuntas ir konteinerius nuo „sukompromitavimo“, kol jie paskirties vietoje neišleidžiami po muitinio patikrinimo, tarptautinės prekybos tiekimo grandinėje dalyvaujantys įgalioti ekonominių operacijų vykdytojai vertins save, taikydami iš anksto nustatytus saugumo standartus bei geriausią praktiką.
	2-asis standartas	Saugumas	Į savo esamą verslo praktiką įgalioti ekonominių operacijų vykdytojai inkorporuos iš anksto nustatytas geriausias saugumo praktikas.
	3-iasis standartas	Įgaliojimas	Muitinės administracija kartu su verslo bendruomenės atstovais sukurs patvirtinimo ar kokybės akreditavimo procedūras, kurios teiktų paskatas verslui per jų, kaip įgaliotų ekonominių operacijų vykdytojų, statusą.
	4-asis standartas	Technologija	Supaprastindamos modernių technologijų naudojimą, visos šalys išlaikys krovinių ir konteinerių reikalavimų atitikimą.
	5-asis standartas	Komunikavimas	Siekdama skatinti minimalių saugumo standartų bei geriausias tiekimo grandinės saugumo praktikos taikymą, muitinės administracija reguliariai atnaujins muitinės ir verslo partnerystės programas.
	6-asis standartas	Supaprastinimas	Muitinės administracija dirbs kartu su įgaliotais ekonominių operacijų vykdytojais, kad maksimizuotų tarptautinės prekybos grandinės, prasidedančios muitinės teritorijoje ar per ją einančios, saugumą ir supaprastinimą.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal PMO Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistemą (2005).

3 priedas. Lietuvos Respublikos muitinės sistemos struktūra



4 priedas. Muitinės procedūros

Eil. Nr.	Muitinės procedūra	Procedūros aprašymas
1.	Išleidimas į laisvą apyvartą	<ul style="list-style-type: none"> ➤ išleidimas į laisvą apyvartą trečiųjų šalių prekėms suteikia ES prekių muitinį statusą. Tai reiškia, kad prekėms pritaikytos prekybos politikos priemonės, atlikti kiti nustatyti prekių importo formalumai ir kad prekės apmokestintos visais teisiškais privalomais sumokėti muitais; ➤ atlikus šią muitinės procedūrą prekės ima laisvai cirkuluoti ES muitų teritorijoje, t. y. gali būti joje paliktos visam laikui, muitinei netaikant disponavimo jomis apribojimų; ➤ įforminus išleidimo laisvai cirkuluoti muitinės procedūrą, turi būti sumokami už prekes nustatyti importo muitai ir kiti mokesčiai (akcizai, pridėtinės vertės mokestis); ➤ procedūra gali būti įforminama ne tik tiesiogiai iš užsienio į ES įvežtoms prekėms, bet ir prekėms, kurios buvo gabenamos taikant muitinio tranzito procedūrą, laikomos muitinės sandėlyje, laikinai įvežtos ar laikinai įvežtos perdirbti.
2.	Tranzitas	<ul style="list-style-type: none"> ➤ taikant muitinio tranzito procedūrą muitinės prižiūrimos prekės gabenamos iš vienos muitinės įstaigos (išvykimo įstaigos) į kitą muitinės įstaigą (paskirties įstaigą); ➤ už šias prekes importo muitai ir mokesčiai nėra sumokėti, todėl jas gabenant muitinei turi būti pateikiama garantija arba sumokamas užstatas; ➤ pagal šiuo metu galiojančius teisės aktus tranzitu gabenamoms prekėms gali būti taikomos vienkartinės (galiojančios vienai procedūrai) ir bendrosios (ilgalaikės) garantijos; ➤ Lietuvos vežėjai gali naudotis tarptautine TIR tranzito sistema. TIR konvencijos Susitariančiąja šalimi Lietuvos Respublika tapo 1993 m. rugpjūčio 26 d. TIR knygeles Lietuvos Respublikoje išduoda ir už jas garantuoja Lietuvos nacionalinė vežėjų automobiliais asociacija „Linava”.
3.	Muitinis sandėliavimas	<ul style="list-style-type: none"> ➤ muitinio sandėliavimo procedūra taikoma, kai tam tikrose muitinės prižiūrimose patalpose arba aikštelėse (muitinės sandėliuose) laikomos iš užsienio įvežtos prekės, už kurias nesumokėti importo muitai ir mokesčiai; ➤ muitinio sandėliavimo procedūra priskiriama prie ekonominio poveikio turinčių muitinės procedūrų; ➤ muitinės sandėlį pageidaujantis steigti asmuo turi gauti Muitinės departamento prie Finansų

		<p>ministerijos leidimą;</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ be prekių, kurioms taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, muitinės sandėliuose taip pat gali būti laikomos prekės, skirtos laivų ir orlaivų atsargoms; ➤ visos muitinės sandėlyje laikomos prekės turi būti skaičiuojamos laikantis su muitine suderintos tvarkos. Tipinę muitinės sandėliuose laikomų prekių apskaitos tvarką yra nustatęs Muitinės departamentas; ➤ muitinės sandėliuose laikomoms prekėms gali būti atliekamos įprastinės tvarkymo operacijos: pakuojamos, rūšiuojamos, paruošiamos transportavimui ir kitaip tvarkomos; ➤ jeigu įprastinių tvarkymo operacijų neįmanoma atlikti muitinės sandėlyje, teritorinė muitinė, kurios veiklos zonoje yra įsteigtas muitinės sandėlis, gali leisti laikinai išgabenti prekes iš muitinės sandėlio.
4.	Laikinis įvežimas perdirbti	<ul style="list-style-type: none"> ➤ laikinojo įvežimo perdirbti procedūra taikoma, kai Bendrijos muitų teritorijoje perdirbamos iš trečiųjų šalių įvežtos prekės, o iš jų gauti produktai, kurie vadinami kompensaciniais produktais, reeksportuojami atgal į trečiąją šalį; ➤ taikant šią procedūrą įvežtos prekės sąlygiškai neapmokestinamos importo muitais ir mokesčiais, o iš jų gauti ir reeksportuojami kompensaciniai produktai – eksporto muitais ir mokesčiais; ➤ teisės aktais nustatytais atvejais vietoj laikinai įvežtų prekių perdirbimui gali būti naudojamos ekvivalentiškos laisvai cirkuliuojančios prekės, vėliau jas pakeičiant iš užsienio įvežtomis prekėmis; ➤ laikinai įvežtos perdirbti prekės arba iš jų pagaminti kompensaciniai produktai turi būti išgabenti atgal į trečiąją šalį per muitinės nustatytą reeksporto laikotarpį; ➤ laikinojo įvežimo perdirbti procedūra gali būti taikoma tik jos vykdytojui gavus muitinės leidimą; ➤ jeigu laikinai įvežtos perdirbti prekės ar iš jų pagaminti kompensaciniai produktai išleidžiami laisvai cirkuliuoti, už juos turi būti sumokami importo muitai ir mokesčiai (išleidžiant laisvai cirkuliuoti kompensacinius produktus apmokestinamos jų sudėtyje esančios iš trečiųjų šalių įvežtos žaliavos arba medžiagos).
5.	Muitinės prižiūrimas perdirbimas	<ul style="list-style-type: none"> ➤ įforminus muitinės prižiūrimo perdirbimo procedūrą ES muitų teritorijoje, leidžiama, netaikant prekybos politikos priemonių, naudoti importo muitais neapmokestintas trečiųjų šalių prekes, atliekant perdirbimo operacijas, kurios

		<p>pakeičia šių prekių rūšį arba pavidalą, o atlikus šias operacijas gautus produktus išleisti į laisvą apyvartą, taikant už juos nustatytas importo muitų normas. Tokie produktai vadinami perdirbtaisiais produktais;</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ muitinės prižiūravimo perdirbimo procedūra gali būti atliekama tik gavus muitinės leidimą, kuriame muitinė nustato procedūros taikymo sąlygas; ➤ muitinės prižiūravimo perdirbimo procedūra gali būti taikoma, jeigu ES muitų teritorijoje atliekamos iš trečiųjų šalių įvežtų prekių, sąlygiškai neapmokestintų importo muitais ir mokesčiais, perdirbimo operacijos, pakeičiančios prekių pobūdį arba pavidalą; ➤ perdirbti produktai, gauti atlikus šias operacijas, gali būti išleidžiami laisvai cirkuliuoti, taikant už tuos produktus nustatytus importo muitus ir mokesčius.
6.	Laikinasis įvežimas	<ul style="list-style-type: none"> ➤ laikinojo įvežimo procedūra taikoma, kai trečiųjų šalių prekės (įskaitant transporto priemones) įvežamos į ES muitų teritoriją santykinai visai atleidžiant nuo importo muitų ir mokesčių mokėjimo ir netaikant ekonominio pobūdžio draudimų ir apribojimų; ➤ prekės (įskaitant transporto priemones) turi būti importuojamos tam tikru tikslu ir turi būti numatomos reeksportuoti per nustatytą laikotarpį, nepakeitus jų pavidalo, išskyrus jų normalų nusidėvėjimą dėl įprastinio naudojimo; ➤ laikinojo įvežimo procedūra gali būti taikoma šioms prekių grupėms: prekės, skirtos demonstruoti arba naudoti parodose, mugėse, susirinkimuose ar panašiuose renginiuose; profesinė įranga; prekės, įvežamos švietimo, mokslo ir kultūros tikslais; jūreivių gerovės reikmenys; keleivių asmeninio naudojimo daiktai ir prekės, įvežamos sporto tikslais; turizmo informacinė medžiaga; prekės, įvežamos naudojimui pasienyje; prekės, įvežamos humanitariniais tikslais; gyvi gyvūnai; tara; konteineriai; padėklai; pavyzdžiai ir kitos komerciniais tikslais įvežamos prekės; prekės, skirtos gamybos operacijoms vykdyti; transporto priemonės ir kitos; ➤ laikinojo įvežimo procedūra atliekama tik gavus muitinės leidimą. Suteikdama leidimą, muitinė nustato laikinojo įvežimo laikotarpį; ➤ laikinojo įvežimo procedūra gali būti vykdoma naudojant ATA knygelę. ATA knygeles išduoda regioniniai prekybos, pramonės ir amatų rūmai.

		<p>ATA knygelė – tai tarptautinis muitinės dokumentas, pripažįstamas kaip muitinės deklaracija, pagal kurią galima identifikuoti prekes ir kuri taip pat yra tarptautinė garantija, užtikrinanti, kad bus sumokėti importo muitai ir mokesčiai;</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ ATA knygelės pateikimas muitinei, siekiant taikyti laikinojo įvežimo procedūrą, yra tapatus prašymo pateikimui. ATA knygelės priėmimas muitinėje yra tapatus leidimo suteikimui. ATA knygelė netaikoma komercinio ir asmeninio naudojimo transporto priemonėms.
7.	Laikinasis išvežimas perdirbti	<ul style="list-style-type: none"> ➤ laikinojo išvežimo perdirbti procedūra taikoma, kai trečiųjų šalių muitų teritorijoje perdirbamos toje teritorijoje laisvai cirkuliusios prekės, o iš jų gauti produktai, kurie vadinami kompensaciniais produktais, reimportuojami atgal į ES muitų teritoriją; ➤ taikant šią procedūrą išvežtos prekės arba iš jų pagaminti kompensaciniai produktai reimportuojant visai ar iš dalies atleidžiami nuo importo muitų ir mokesčių. Reimportuojami kompensaciniai produktai apmokestinami iš už juos mokėtinos importo muitų ir mokesčių sumos atimant už laikinai išvežtas perdirbti žaliavas arba medžiagas mokėtiną importo muitų ir mokesčių sumą; ➤ laikinai išvežtos perdirbti prekės arba iš jų pagaminti kompensaciniai produktai turi būti grąžinti atgal į ES per muitinės nustatytą reimporto laikotarpį; ➤ laikinojo išvežimo perdirbti procedūra gali būti taikoma tik jos vykdytojui gavus muitinės leidimą; ➤ esant tam tikroms papildomoms sąlygoms ir muitinei sutikus, gali būti taikoma standartinio prekių pakeitimo sistema, kai vietoj laikinai išvežtų remontuoti (paprastai pagal garantiją) prekių gali būti importuojami pakaitos produktai.
8.	Eksportas	<ul style="list-style-type: none"> ➤ įforminus negražinamojo eksporto muitinės procedūrą, prekės visam laikui išgabenamos iš ES muitų teritorijos.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Bendrijos muitinės kodeksą (1992).

5 priedas. Muitinės audito tikrinamos veiklos sritys

Eil. Nr.	Tikrinamos sritys	Tikrinami / vertinami klausimai
1.	BENDROJI INFORMACIJA APIE ĮMONĘ	
1.1.	Informacija apie įmonę	Pagrindiniai duomenys apie įmonę (registracijos adresas, buveinės adresas, įmonės registracijos kodas, įmonės pavadinimas, vadovas, savininkai, veiklos pobūdis ir pan.)
		Įmonės audito ataskaitos
		Įmonės sąskaitų planas, sąskaitų registrai, finansinė atskaitomybė
1.2.	Leidimai ir ataskaitos	Muitinės išduoti leidimai
		Pateiktos muitinei ataskaitos
		Nustatytų sąlygų, nurodytų išduotuose leidimuose, laikymasis
1.3.	Prekių deklaravimas ir pajamavimas	Prekių deklaravimas muitinės deklaracijose
		Prekių pajamavimas įmonės apskaitos registruose
1.4.	Vidinė kontrolė	
1.4.1.	Apskaita	Importuotų prekių vertės (muito mokesčiai, importo PVM ir pan.) detalizavimas
		Importuotų prekių muitinės vertės deklaravimas
		Sąskaitų faktūrų, gautų iš trečiųjų šalių prekių tiekėjų, pateikimas muitinio įforminimo metu
		Deklaruotos prekių muitinės vertės tikslinimai
		Išlaidų, susijusių su pirkimais už ES muitų teritorijos, deklaravimas
1.4.2.	Prekių kilmę ir preferenciją įrodantys dokumentai	Prekių kilmę įrodančių dokumentų pateikimas muitinei, jiems keliami reikalavimai
		Preferenciją pagrindžiančių dokumentų pateikimas muitinei deklaruojant prekes
1.4.3.	Atsargų ir gamybos apskaita	Žaliavų, tarpinių produktų ir pagamintų prekių, nurodytų muitinės išduotame leidime, identifikavimas gamybos procese
		Žaliavų, tarpinių produktų ir kompensacinių produktų, nurodytų muitinės išduotame leidime, apskaita sandėlyje
		Prekių apskaita sandėlyje (įmonės veiksmams apskaitant prekes, siuntų skirstymas pagal numerius, svėrimas, tikrinimas ir pan.)
		Įmonės veiksmams gamybos procese (receptūrų, technologinio proceso aprašymas, atliekų panaudojimas, nuostoliai, šalutiniai produktai)

		Įmonės veiksmas, susiję su matavimo ir gamybos įranga
1.4.3.	Prekių įsigijimas ir atsiskaitymas už prekes	Prekių pajamavimas
		Atlikti mokėjimai už prekes, tai pagrindžiantys dokumentai
1.4.4.	Bendroji informacija	Prekių, pirktų už ES muitų teritorijos ribų, tiekimo grandinės analizė (sutartis, prekių užsakymas, užsakymo patvirtinimas, sąskaita faktūra, prekių sandėliavimas, skolų tiekėjams sąskaitos, pirkėjų skolų sąskaitos, mokėjimai, įvairūs susirašinėjimai)
		Įmonėje turimų dokumentų originalų tikrinimas
		Įmonės draudimo polisai
		Įmonės prekių transportavimo sutartys, pristatymo sąlygos
		Užsienio šalių atsakingų valstybės institucijų užklausų, pranešimų analizė
1.4.5.	Išlaidos, susijusios su prekių pirkimu	Prekių muitinę vertę sudarančios išlaidos
1.4.6.	Prekių pardavimas ir gauti apmokėjimai	Parduodamų prekių kiekiai, kainos
		Gauti apmokėjimai už importuotas prekes
2.	RIZIKOS SRITYS	
2.1.	Išleidimas į laisvą apyvartą	ES ir LR teisės aktų, susijusių su prekių importu, laikymasis
		Nustatyti reikalavimai, keliami importuojant tam tikras prekes, kurios gali kelti pavojų: <ul style="list-style-type: none"> - viešajai tvarkai ir saugumui, - žmonių ir gyvūnų gyvybei ir sveikatai, - augalų apsaugai, - nacionalinių vertybių, turinčių meninę, istorinę ar archeologinę vertę, apsaugai, - intelektinės nuosavybės teisių apsaugai.
2.1.1.	Prekių klasifikavimas	Deklaruotų prekių aprašymas
		Prekių mėginiai
		Prekių pavyzdžių deklaravimas
2.1.2.	Prekių kilmė	Šalys, iš kurių importuojamos prekės
		Deklaruota prekių kilmės šalis
		Importuojamų prekių išsiuntimo vieta
		Įmonės kreditoriai
2.1.3.	Prekių muitinė vertė	Deklaruota prekių faktūrinė vertė
		Tapusių prekių deklaravimu
		Valiutos kursas muitinio įforminimo metu
		Vertės deklaracija muitinio įforminimo metu
		Transportavimo, draudimo, tarpininkavimo ir

		komisiniai mokesčiai, pakuotės ir įpakavimo išlaidos; prekės ir paslaugos, kurias teikė pirkėjas, autoriniai ir licencijų mokesčiai
		Priimti muitinės sprendimai
		Palyginamosios prekių kainos
		Sandorio vertės nustatymo pagrindas
		Su prekių įsigijimu susijusios sąskaitos faktūros
		Taikomi muitinio įvertinimo metodai
2.2.	Muitų preferencijos ir importo kvotos	Preferenciniai susitarimai
		Specialių nustatytų sąlygų laikymasis preferencinių muitų taikymui
		Importuotų prekių taisyklių, nurodytų importo kvotoje, atitikimas
2.2.1.	Prekių klasifikavimas	Prekių kodai
		Prekių mėginiai
		Muitinės priimti sprendimai
		Importo kvotos
		Prekių klasifikavimo pasikeitimai
2.2.2.	Prekių kilmė	Preferenciniai dokumentai
		Importuojamų prekių išsiuntimo vieta / šalis
		Prekių kilmės sertifikatai
		Preferencinių dokumentų išdavimo laikas
		Įmonės kreditoriai
2.2.3.	Prekių muitinė vertė	Atlikti mokėjimai už prekes
		Valiutos kursas muitinio įforminimo metu
		Tapusių prekių deklaruota muitinė vertė
		Transportavimo, draudimo, tarpininkavimo ir komisiniai mokesčiai, pakuotės ir įpakavimo išlaidos; prekės ir paslaugos, kurias teikė pirkėjas, autoriniai ir licencijų mokesčiai
		Vertės deklaracija muitinio įforminimo metu
		Priimti muitinės sprendimai
		Palyginamosios prekių kainos
		Sandorio vertės nustatymo pagrindas
		Su prekių įsigijimu susijusios sąskaitos faktūros
		Taikomi muitinio įvertinimo metodai
2.3.	Prekės, kurioms taikomas galutinis vartojimas	Muito lengvatos ir ypatinga prekių paskirtis
		Prekių, skirtų galutiniam vartojimui, panaudojimas
		Prekių, skirtų galutiniam vartojimui, atsargų apskaita
		Prekių, skirtų galutiniam vartojimui, gamybos apskaita
		Perdirbimo terminai
		Prekių, skirtų galutiniam vartojimui,

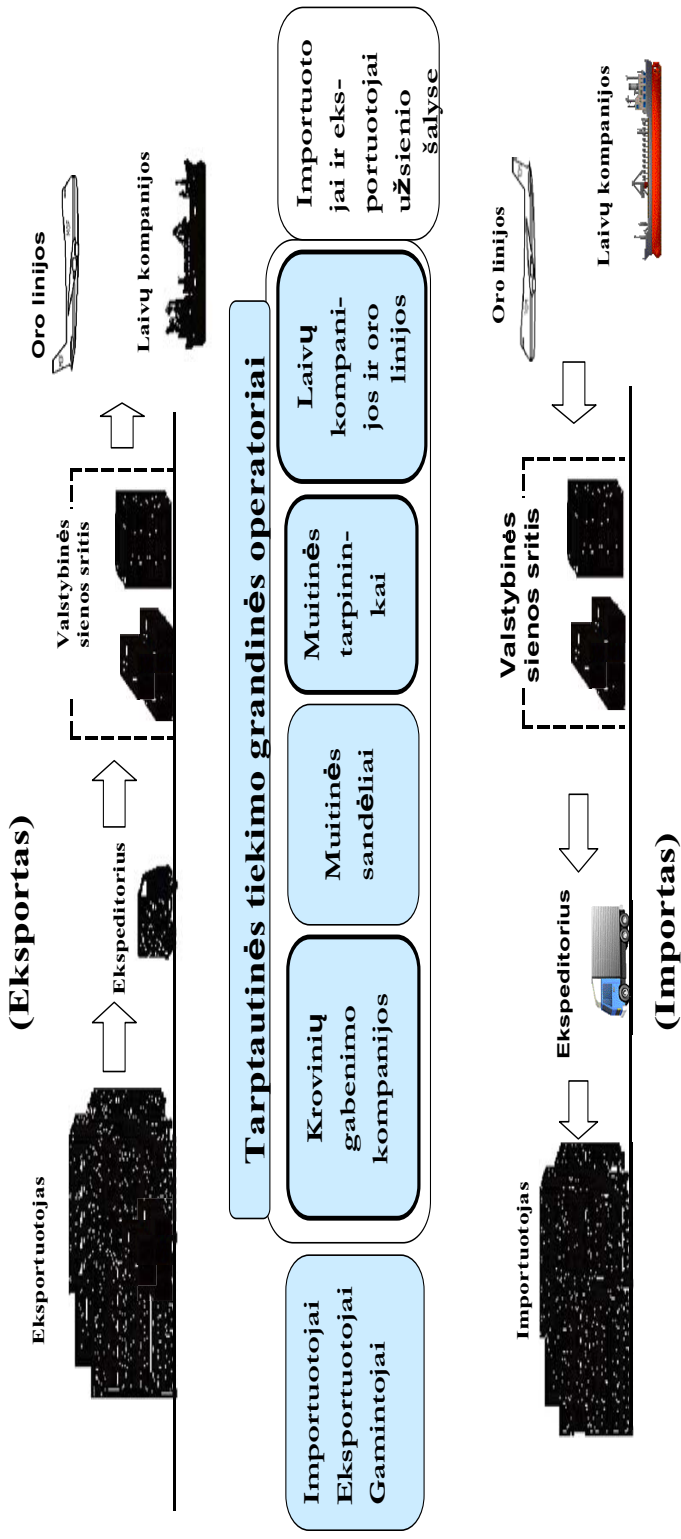
		sandėliavimas
		Muitinės išduoti leidimai
		Importo muitai ir mokesčiai
2.3.1.	Prekių klasifikavimas	Prekių kodai
		Prekių mėginiai
		Muitinės priimti sprendimai
2.3.2.	Prekių muitinė vertė	Tapusių prekių deklaruota muitinė vertė
		Valiutos kursas muitinio įforminimo metu
		Transportavimo, draudimo, tarpininkavimo ir komisiniai mokesčiai, pakuotės ir įpakavimo išlaidos; prekės ir paslaugos, kurias teikė pirkėjas, autoriniai ir licencijų mokesčiai
		Vertės deklaracija
		Priimti muitinės sprendimai
		Palyginamosios prekių kainos
		Sandorio vertės nustatymo pagrindas
		Su prekių įsigijimu susijusios sąskaitos faktūros
		Taikomi muitinio įvertinimo metodai
2.4.	Antidempingo ir kompensaciniai muitai	Įmonės prekių srantai po antidempingo muitų įvedimo
		Įmonės prekių atsargos
2.4.1.	Prekių klasifikavimas	Deklaruojamos prekės
		Prekių kodai
		Prekių mėginiai
		Muitinės priimti sprendimai
		Prekių pavyzdžių deklaravimas
2.4.2.	Prekių kilmė	Deklaruota prekių kilmės šalis
		Importuojamų prekių išsiuntimo vieta / šalis
		Įmonės kreditoriai
		Prekių kilmės sertifikatai
2.4.3.	Prekių muitinė vertė	Valiutos kursas muitinio įforminimo metu
		Tapusių prekių deklaruota muitinė vertė
		Transportavimo, draudimo, tarpininkavimo ir komisiniai mokesčiai, pakuotės ir įpakavimo išlaidos; prekės ir paslaugos, kurias teikė pirkėjas, autoriniai ir licencijų mokesčiai
		Vertės deklaracija
		Importuotų prekių kainos
		Prekių transportavimas, pristatymo sąlygos
		Prekių techniniai aprašymai
		Su prekių įsigijimu susijusios sąskaitos faktūros
		Taikomi muitinio įvertinimo metodai
2.5.	Laikinis įvežimas perdirbti	Muitinės leidimai
		Prekių reeksportas ir terminai
		Leidime reikalaujamos informacijos

		pateikimas
		Prekių kodai
		Importuotų prekių sandėliavimas
		Apskaitos registrai
		Kompensaciniai produktai
		Gaminių sąrašai, receptai, išėigos
		Gamybos rezultatai
		Ekvivalentiškų prekių panaudojimas
		Prekių paskirtis ir kokybė
		Antriniai / likutiniai produktai
		Atsiskaitymai už prekes
		Prekių gavėjai
		Prekių kilmės sertifikatai
		Teikiamos ataskaitos muitinei
		Atsargų sandėliavimas
		Prekių išleidimas į laisvą apyvartą
2.6.	Laikinis išvežimas perdirbti	Sutartys, užsakymų patvirtinimai
		Atlikti mokėjimai
		Pagamintų prekių vertė
		Deklaruota eksportuotų prekių vertė
		Perdirbimo terminai
		Deklaruoti eksportuotų ir reimportuotų prekių kodai
		Reimportuotų prekių kiekiai
2.7.	Laikinis įvežimas	Prekių reeksportas
		Muitinės išduoti leidimai
		Reeksporto terminai
		Prekių panaudojimo tikslas
		Sutartys, užsakymų patvirtinimai
		Atlikti mokėjimai
2.8.	Muitinis sandėliavimas	Sandėlio apskaitos registrai
		Apskaita atskiroms prekių siuntoms
		Sandėlio atsargos
		Muitinio sandėliavimo procedūros užbaigimas
		Prekių sandėliavimo sąlygos
		Perdirbamos prekės

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Muitinės audito vadovu (2007).

6 priedas. Japonijos AEO programos dalyviai

AEO programa



Šaltinis: sudaryta autorės.

7 priedas. Empirinio tyrimo anketa

VILNIAUS UNIVERSITETAS EKONOMIKOS FAKULTETAS Verslo katedra

ANKETA

Gerbiamas respondente,

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto doktorantė Danutė Adomavičiūtė atlieka tyrimą, kuriuo siekia išsiaiškinti Lietuvos įmonių patirtį dirbant su muitine. Lietuvos muitinė, vadovaudamasi ES muitų teisės aktais, gali leisti verslo subjektams naudotis įvairaus pobūdžio muitinės formalumų atlikimo supaprastinimais. Šia anketa siekiama išsiaiškinti muitinės taikomų supaprastinimų prieinamumą ir efektyvumą, siekiant sukurti optimalų praktikoje pritaikomą verslo veiklos vertinimo modelį.

Surinktų duomenų anonimiškumas garantuojamas, atsakymai į klausimus bus analizuojami tik apibendrinta forma. Jūsų nuomonę atitinkančio atsakymo variantą (-us) pažymėkite „X“ tam skirtame kvadratėlyje arba įrašykite atsakymą tam skirtoje vietoje.

Nuoširdžiai dėkoju už pagalbą atliekant tyrimą.

1. Kiek Jūsų verslo procesui yra svarbi Lietuvos muitinės veikla ir muitinės procedūros apskritai?

1. Svarbi
2. Greičiau svarbi nei nesvarbi
3. Greičiau nesvarbi nei svarbi
4. Nesvarbi
5. Sunku pasakyti

2. Kuri iš šių su muitinės veikla susijusių įmonių kategorijų tinka Jūsų įmonės veiklai apibūdinti? (Galimi keli atsakymai)

1. Įmonė, vykdanči tarptautinės prekybos operacijas su trečiosiomis šalimis
2. Įmonė, vykdanči operacijas Europos Bendrijos vidaus rinkoje (Intrastato prievolinkai)
3. Įmonė, gaunanti pajamas iš veiklos, susijusios su ūkio subjektų muitinės procedūrų vykdymu (tarpininkai, nuomoja sandėlius ir pan.)

3. Su kuriomis iš šių muitinės procedūrų Jūsų įmonė yra betarpiškai susidūrusi?

(Galimi keli atsakymai)

1. Importo procedūros
2. Eksporto procedūros
3. Tranzito procedūros
4. Kita
(Nurodykite): _____

4. Ar Jums yra žinoma, kad muitinė turi teisę po prekių įforminimo muitinės poste papildomai tikrinti dokumentus, duomenis ir prekes, vertinti įmonės veiklą bei nustatyti reikalavimų atitikimą, t. y. atlikti muitinės auditą?

1. Taip, žinoma
2. Taip, kažką girdėjau
3. Ne, nieko negirdėjau

5. Ar Jūsų įmonėje buvo atliktas patikrinimas po muitinio įforminimo, t. y. muitinės auditas?

1. Taip, buvo
2. Ne, nebuvo
3. Sunku pasakyti / Nežinau

6. Kiek kartų muitinės auditoriai tikrino Jūsų įmonės veiklą per pastaruosius penkerius metus?

1. 1 kartą
2. Nuo 1 iki 3 kartų
3. Nuo 3 iki 5 kartų
4. Daugiau kaip 5 kartus
5. Sunku pasakyti / Nežinau

7. Kaip siūlytumėte tobulinti muitinės audito veiklą, kad abiejų pusių (muitinės ir ūkio subjekto) poreikiai būtų labiau patenkinti?

1. Sumažinti tikrinimų skaičių
2. Sumažinti tikrinimo laiką
3. Tikrinimus atlikti tik muitinės patalpose
4. Sunku pasakyti / Nežinau

5. Kita

(Nurodykite): _____

8. Ar Jūs pritartumėte teiginiui, kad supaprastintos muitinės procedūros verslo procesui suteikia palengvinimų?

1. Visiškai tam pritariu
2. Greičiau pritariu nei nepritariu
3. Greičiau nepritariu nei pritariu
4. Visiškai tam nepritariu
5. Sunku pasakyti / Nežinau

9. Ar Jūsų įmonė naudojami supaprastintomis muitinės procedūromis?

1. Taip, naudojami
2. Ne, nesinaudoja
3. Sunku pasakyti / Nežinau

10. Ar Jūs pritartumėte teiginiui, kad supaprastintos procedūros iš esmės skirtos stambaus verslo atstovams? Vidutiniam ir smulkiąjam verslui reikalavimų kartelė, norint gauti teisę naudotis šiais supaprastinimais, yra per aukšta?

1. Visiškai tam pritariu
2. Greičiau pritariu nei nepritariu
3. Greičiau nepritariu nei pritariu
4. Visiškai tam nepritariu
5. Sunku pasakyti / Nežinau

11. Kalbant apie muitinės procedūrų tvarkymą, ar Jūsų įmonė, gaudama daugiau įgaliojimų, būtų linkusi priimti daugiau atsakomybės mainais į tam tikrą muitinės procedūrų tvarkymo supaprastinimą?

1. Taip, būtume labiau linkę su tuo sutikti
2. Greičiau su tuo sutiktume nei nesutiktume
3. Greičiau su tuo nesutiktume nei sutiktume
4. Ne, nes mes ir taip turime daug atsakomybės
5. Sunku pasakyti / Nežinau
6. Kita

(Nurodykite): _____

12. Nuo 2008 m. ūkio subjektai gali kreiptis į Lietuvos muitinę dėl įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo (angl. Authorised Economic Operator (AEO) statuso suteikimo ir AEO sertifikato išdavimo. Ar girdėjote ką nors apie tai?

1. Taip, girdėjau
2. Taip, kažką girdėjau
3. Taip, mūsų įmonė jau pateikė prašymą muitinei AEO sertifikatui gauti
4. Taip, mūsų įmonė planuoja pateikti prašymą muitinei AEO sertifikatui gauti
5. Ne, nieko negirdėjau

13. Jeigu Jūsų įmonė pateikė arba planuoja pateikti prašymą muitinei AEO sertifikatui gauti, kokios rūšies sertifikato įmonė pageidautų?

1. AEOC – muitinės formalumų supaprastinimo
2. AEOS – saugumas ir sauga
3. AEOF – muitinės formalumų supaprastinimo / saugumas ir sauga
4. Sunku pasakyti / Nežinau

14. Su kokiais sunkumais susiduria įmonė, norėdama gauti įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusą ir AEO sertifikatą?

1. Per daug dideli reikalavimai
2. Per mažai muitinė suteikia lengvatų
3. Nėra poreikio, nes atliekame nedaug operacijų, susijusių su muitinės veikla
4. Sunku pasakyti / Nežinau
5. Kita

(Nurodykite): _____

15. Kurie konkrečiai reikalavimai yra didžiausia kliūtis siekiant gauti įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusą? (Galimi keli atsakymai)

1. Priimtini duomenys apie muitinės nustatytų reikalavimų laikymąsi
2. Priimtina verslo ir – atitinkamais atvejais – transporto registrų tvarkymo sistema, sudaranti galimybes atlikti atitinkamą muitinį tikrinimą
3. Finansinio mokumo įrodymas
4. Atitinkami saugumo ir saugos standartai
5. Sunku pasakyti / Nežinau

6. Kita

□

(Nurodykite): _____

16. Ar Jūs pritartumėte teiginiui, kad AEO sertifikatai suteikia tam tikrą konkurencinį pranašumą kitų įmonių atžvilgiu ir ši muitinės iniciatyva vertinama teigiamai?

1. Visiškai tam pritariu
2. Greičiau pritariu nei nepritariu
3. Greičiau nepritariu nei pritariu
4. Visiškai tam nepritariu
5. Sunku pasakyti / Nežinau

17. Jūsų nuomone, muitinės auditoriai, vertindami įmonės veiklą ir jos perspektyvas, turėtų kreipti dėmesį į šiuos veiklos vertinimo rodiklius (galimi keli atsakymai):

1. Įmonės vizijos, strateginių tikslų įgyvendinimą
2. Išorės veiksnių įtaką ir verslo riziką
3. Verslo apimtį
4. Finansinį mokumą
5. Sunku pasakyti / Nežinau
6. Kita

(Nurodykite): _____

18. Jūsų nuomone, ar ūkio šakos arba verslo sektoriaus, kuriems priklauso įmonė, ir išorės veiksnių analizė bei įmonės vizijos, tikslų, strategijos ir su jais susijusios verslo rizikos vertinimas padėtų muitinei susidaryti platesnę ir išsamesnę vaizdą apie vertinamą įmonę ir jos veiklos perspektyvas?

1. Taip, padėtų
2. Taip, galbūt padėtų
3. Ne, nepadėtų
4. Sunku pasakyti / Nežinau

19. Ar Jums apskritai pakanka informacijos, susijusios su muitine, apie joje vykstančius pokyčius ir iniciatyvas, apie įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statuso suteikimo tvarką ir pan.?

1. Taip, visiškai pakanka
2. Greičiau pakanka nei nepakanka
3. Greičiau nepakanka nei pakanka
4. Informacijos labai trūksta
5. Sunku pasakyti / Nežinau

DEMOGRAFINIAI KLAUSIMAI

Ir dar keletas klausimų apie Jūsų įmonę:

20. Kiek nuolatinių darbuotojų dirba Jūsų įmonėje?

1. Iki 50 darbuotojų
2. 51–250 darbuotojų
3. 251 ir daugiau
4. Nežinau

21. Kokia buvo Jūsų įmonės apyvarta 2009 m.?

1. Iki 1 mln. Lt
2. Nuo 1 mln. iki 5 mln. Lt
3. Nuo 5 mln. iki 12,5 mln. Lt
4. Nuo 12,5 mln. iki 50 mln. Lt
5. Per 50 mln. Lt
6. Nežinau / Negaliu pasakyti

22. Kaip seniai Jūs asmeniškai savo darbe susiduriate su muitinės veiklos klausimais?

1. Mažiau nei vienus metus
2. Vienus–dvejus metus

3. Trejus–penkerius metus
4. Daugiau nei penkerius metus
5. Visai nesusiduriu

23. Kuriai teritorinės muitinės veiklos zonai priklauso Jūsų įmonė?

1. Vilniaus
2. Kauno
3. Klaipėdos

8 priedas. Atsakymų pagal anketos klausimus pasiskirstymas

Anketos klausimai	Atsakymų pasiskirstymai		
	Skaičius	% (nuo bendro apklaustųjų skaičiaus)	% (nuo atsakiusių į klausimą)
1. Kiek Jūsų verslo procesui yra svarbi Lietuvos muitinės veikla ir muitinės procedūros apskritai?			
1. Svarbi	22	73,3	73,3
2. Greičiau svarbi nei nesvarbi	4	13,3	13,3
3. Greičiau nesvarbi nei svarbi	1	3,3	3,3
4. Nesvarbi	2	6,7	6,7
5. Sunku pasakyti	1	3,3	3,3
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	100,0	100,0
2. Kuri iš šių su muitinės veikla susijusių įmonių kategorijų tinka Jūsų įmonės veiklai apibūdinti?			
1. Įmonė, vykdanči tarptautinės prekybos operacijas su trečiosiomis šalimis	19	63,3	63,3
2. Įmonė, vykdanči operacijas Europos Bendrijos vidaus rinkoje (Intrastato prievolinkai)	28	93,3	93,3
3. Įmonė, gaunanti pajamas iš veiklos, susijusios su ūkio subjektų muitinės procedūrų vykdymu (tarpininkai, nuomoja sandėlius ir pan.)	2	6,7	6,7
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	163,3	163,3
3. Su kuriomis iš šių muitinės procedūrų Jūsų įmonė yra betarpiškai susidūrusi?			
1. Importo procedūros	28	93,3	93,3
2. Eksporto procedūros	28	93,3	93,3
3. Tranzito procedūros	11	36,7	36,7
4. Kita	6	20,0	20,0
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	243,3	243,3
4. Ar Jums yra žinoma, kad muitinė turi teisę po prekių įforminimo muitinės poste papildomai tikrinti dokumentus, duomenis ir prekes, vertinti įmonės veiklą bei nustatyti reikalavimų atitikimą, t. y. atlikti muitinės auditą?			
1. Taip, žinoma	26	86,7	86,7
2. Taip, kažką girdėjau	4	13,3	13,3
3. Ne, nieko negirdėjau	0	0,0	0,0
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	100,0	100,0
5. Ar Jūsų įmonėje buvo atliktas patikrinimas po muitinio įforminimo, t. y. muitinės auditas?			
1. Taip, buvo	23	76,7	76,7
2. Ne, nebuvo	1	3,3	3,3
3. Sunku pasakyti / Nežinau	6	20,0	20,0
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	100,0	100,0
6. Kiek kartų muitinės auditoriai tikrino Jūsų įmonės veiklą per pastaruosius penkerius metus?			
1. 1 kartą	11	36,7	36,7
2. Nuo 1 iki 3 kartų	11	36,7	36,7
3. Nuo 3 iki 5 kartų	1	3,3	3,3
4. Daugiau kaip 5 kartus	1	3,3	3,3
5. Sunku pasakyti / Nežinau	6	20,0	20,0
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	100,0	100,0

Anketos klausimai	Atsakymų pasiskirstymai		
	Skaičius	% (nuo bendro apklaustųjų skaičiaus)	% (nuo atsakiusių į klausimą)
7. Kaip siūlytumėte tobulinti muitinės audito veiklą, kad abiejų pusių (muitinės ir ūkio subjekto) poreikiai būtų labiau patenkinti?			
1. Sumažinti tikrinimų skaičių	2	6,7	6,7
2. Sumažinti tikrinimo laiką	10	33,3	33,3
3. Tikrinimus atlikti tik muitinės patalpose	13	43,3	43,3
4. Sunku pasakyti / Nežinau	4	13,3	13,3
5. Kita	1	3,3	3,3
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	100,0	100,0
8. Ar Jūs pritarumėte teiginiui, kad supaprastintos muitinės procedūros verslo procesui suteikia palengvinimų?			
1. Visiškai tam pritariu	5	16,7	16,7
2. Greičiau pritariu nei nepritariu	16	53,3	53,3
3. Greičiau nepritariu nei pritariu	3	10,0	10,0
4. Visiškai tam nepritariu	1	3,3	3,3
5. Sunku pasakyti / Nežinau	5	16,7	16,7
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	100,0	100,0
9. Ar Jūsų įmonė naudojami supaprastintomis muitinės procedūromis?			
1. Taip, naudojasi	11	36,7	36,7
2. Ne, nesinaudoja	17	56,7	56,7
3. Sunku pasakyti / Nežinau	2	6,7	6,7
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	100,0	100,0
10. Ar Jūs pritarumėte teiginiui, kad supaprastintos procedūros iš esmės skirtos stambaus verslo atstovams? Vidutiniam ir smulkiąjam verslui reikalavimų kartelė, norint gauti teisę naudotis šiais supaprastinimais, yra per aukšta?			
1. Visiškai tam pritariu	13	43,3	43,3
2. Greičiau pritariu nei nepritariu	13	43,3	43,3
3. Greičiau nepritariu nei pritariu	1	3,3	3,3
4. Visiškai tam nepritariu	1	3,3	3,3
5. Sunku pasakyti / Nežinau	2	6,7	6,7
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	100,0	100,0
11. Kalbant apie muitinės procedūrų tvarkymą, ar Jūsų įmonė, gaudama daugiau įgaliojimų, būtų linkusi prisiimti daugiau atsakomybės mainais į tam tikrą muitinės procedūrų tvarkymo supaprastinimą?			
1. Taip, būtume labiau linkę su tuo sutikti	9	30,0	30,0
2. Greičiau su tuo sutiktume nei nesutiktume	12	40,0	40,0
3. Greičiau su tuo nesutiktume nei sutiktume	2	6,7	6,7
4. Ne, nes mes ir taip turime daug atsakomybės	1	3,3	3,3
5. Sunku pasakyti / Nežinau	5	16,7	16,7
6. Kita	1	3,3	3,3
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	100,0	100,0
12. Nuo 2008 m. ūkio subjektai gali kreiptis į Lietuvos muitinę dėl įgaliojoto ekonominių operacijų vykdytojo (angl. Authorised Economic Operator (AEO) statuso suteikimo ir AEO sertifikato išdavimo. Ar girdėjote ką nors apie tai?			
1. Taip, girdėjau	11	36,7	36,7
2. Taip, kažką girdėjau	14	46,7	46,7
3. Taip, mūsų įmonė jau pateikė prašymą muitinei AEO sertifikatui gauti	0	0,0	0,0
4. Taip, mūsų įmonė planuoja pateikti prašymą muitinei AEO sertifikatui gauti	3	10,0	10,0
5. Ne, nieko negirdėjau	2	6,7	6,7
Nenurodė	0	0,0	–

Iš viso	30	100,0	100,0
Anketos klausimai	Atsakymų pasiskirstymai		
	Skaičius	% (nuo bendro apklaustųjų skaičiaus)	% (nuo atsakiusių į klausimą)
13. Jeigu Jūsų įmonė pateikė arba planuoja pateikti prašymą muitinei AEO sertifikatui gauti, kokios rūšies sertifikato įmonė pagedautų?			
1. AEOC – muitinės formalumų supaprastinimo	4	13,3	13,8
2. AEOs – saugumas ir sauga	0	0,0	0,0
3. AEOF – muitinės formalumų supaprastinimo / saugumas ir sauga	16	53,3	55,2
4. Sunku pasakyti / Nežinau	9	30,0	31,0
Nenurodė	1	3,3	–
Iš viso	30	100,0	100,0
14. Su kokiais sunkumais susiduria įmonė, norėdama gauti įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusą ir AEO sertifikatą?			
1. Per daug dideli reikalavimai	14	46,7	48,3
2. Per mažai muitinės suteikia lengvatų	7	23,3	24,1
3. Nėra poreikio, nes atliekame nedaug operacijų, susijusių su muitinės veikla	3	10,0	10,3
4. Sunku pasakyti / Nežinau	4	13,3	13,8
5. Kita	1	3,3	3,4
Nenurodė	1	3,3	–
Iš viso	30	100,0	100,0
15. Kurie konkrečiai reikalavimai yra didžiausia kliūtis siekiant gauti įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusą?			
1. Priimtini duomenys apie muitinės nustatytų reikalavimų laikymąsi	18	60,0	60,0
2. Priimtina verslo ir – atitinkamais atvejais – transporto registru tvarkymo sistema, sudaranti galimybes atlikti atitinkamą muitinį tikrinimą	16	53,3	53,3
3. Finansinio mokumo įrodymas	5	16,7	16,7
4. Atitinkami saugumo ir saugos standartai	19	63,3	63,3
5. Sunku pasakyti / Nežinau	6	20,0	20,0
6. Kita	1	3,3	3,3
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	216,7	216,7
16. Ar Jūs pritarumėte teiginiui, kad AEO sertifikatai suteikia tam tikrą konkurencinį pranašumą kitų įmonių atžvilgiu ir ši muitinės iniciatyva vertinama teigiamai?			
1. Visiškai tam pritariu	4	13,3	13,8
2. Greičiau pritariu nei nepritariu	18	60,0	62,1
3. Greičiau nepritariu nei pritariu	1	3,3	3,4
4. Visiškai tam nepritariu	1	3,3	3,4
5. Sunku pasakyti / Nežinau	5	16,7	17,2
Nenurodė	1	3,3	–
Iš viso	30	100,0	100,0
17. Jūsų nuomone, muitinės auditoriai, vertindami įmonės veiklą ir jos perspektyvas, turėtų kreipti dėmesį į šiuos veiklos vertinimo rodiklius:			
1. Įmonės vizijos, strateginių tikslų įgyvendinimą	17	56,7	56,7
2. Išorės veiksnių įtaką ir verslo riziką	20	66,7	66,7
3. Verslo apimtį	16	53,3	53,3
4. Finansinį mokumą	20	66,7	66,7
5. Sunku pasakyti / Nežinau	2	6,7	6,7
6. Kita	1	3,3	3,3
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	253,3	253,3
18. Jūsų nuomone, ar ūkio šakos arba verslo sektoriaus, kuriai priklauso įmonė, ir išorės veiksnių analizė bei įmonės vizijos, tikslų, strategijos ir su jais susijusios verslo rizikos vertinimas padėtų muitinei susidaryti platesnį ir išsamesnį vaizdą apie vertinamą įmonę ir jos veiklos perspektyvas?			
1. Taip, padėtų	8	26,7	26,7
2. Taip, galbūt padėtų	20	66,7	66,7
3. Ne, nepadėtų	0	0,0	0,0
4. Sunku pasakyti / Nežinau	2	6,7	6,7

Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	100,0	100,0
Anketos klausimai	Atsakymų pasiskirstymai		
	Skaičius	% (nuo bendro apklaustųjų skaičiaus)	% (nuo atsakiusių į klausimą)
19. Ar Jums apskritai pakanka informacijos, susijusios su munitine, apie joje vykstančius pokyčius ir iniciatyvas, apie įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statuso suteikimo tvarką ir pan.?			
1. Taip, visiškai pakanka	7	23,3	23,3
2. Greičiau pakanka nei nepakanka	10	33,3	33,3
3. Greičiau nepakanka nei pakanka	6	20,0	20,0
4. Informacijos labai trūksta	3	10,0	10,0
5. Sunku pasakyti	4	13,3	13,3
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	100,0	100,0
20. Kiek nuolatinių darbuotojų dirba Jūsų įmonėje?			
1. Iki 50 darbuotojų	5	16,7	16,7
2. 51–250 darbuotojų	14	46,7	46,7
3. 251 ir daugiau	9	30,0	30,0
4. Nežinau	2	6,7	6,7
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	100,0	100,0
21. Kokia buvo Jūsų įmonės apyvarta 2009 m.?			
1. Iki 1 mln. Lt	1	3,3	3,3
2. Nuo 1 mln. iki 5 mln. Lt	3	10,0	10,0
3. Nuo 5 mln. iki 12,5 mln. Lt	8	26,7	26,7
4. Nuo 12,5 mln. iki 50 mln. Lt	10	33,3	33,3
5. Per 50 mln. Lt	5	16,7	16,7
6. Nežinau / Negaliu pasakyti	3	10,0	10,0
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	100,0	100,0
22. Kaip seniai Jūs asmeniškai savo darbe susiduriate su munitinės veiklos klausimais?			
1. Mažiau nei vienus metus	2	6,7	7,1
2. Vienus–dvejus metus	3	10,0	10,7
3. Trejus–penkerius metus	6	20,0	21,4
4. Daugiau nei penkerius metus	16	53,3	57,1
5. Visai nesusiduriu	1	3,3	3,6
Nenurodė	2	6,7	–
Iš viso	30	100,0	100,0
23. Kuriai teritorinės munitinės veiklos zonai priklauso Jūsų įmonė?			
1. Vilniaus	11	36,7	36,7
2. Kauno	11	36,7	36,7
3. Klaipėdos	8	26,7	26,7
Nenurodė	0	0,0	–
Iš viso	30	100,0	100,0

10 priedas. Pirmosios hipotezės dėl poreikio muitinės auditui atlikti įmonių veiklos vertinimą Chi-kvadrato testai (gauti SPSS programa)

Pirmas testas

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	,720 ^a	2	,698
Likelihood Ratio	,731	2	,694
Linear-by-Linear Association	,683	1	,409
N of Valid Cases	30		

a. 3 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,73.

Antras testas

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,335 ^b	1	,563		
Continuity Correction ^a	,027	1	,869		
Likelihood Ratio	,331	1	,565		
Fisher's Exact Test				,687	,429
Linear-by-Linear Association	,324	1	,569		
N of Valid Cases	30				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 3,30.

11 priedas. Antrosios hipotezės dėl vertinimo rodiklių tarpusavio susiejimo su įmonės vizija, tikslais ir strategija Chi-kvadrato testas (gautas SPSS programa)

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	1,094 ^a	4	,895
Likelihood Ratio	1,095	4	,895
Linear-by-Linear Association	,128	1	,720
N of Valid Cases	28		

a. 10 cells (100,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,29.

12 priedas. Trečiosios hipotezės dėl išorės veiksnių analizės ir su verslo rizika susijusių vertinimo rodiklių svarbos Chi-kvadrato testas (gautas SPSS programa)

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	6,265 ^a	4	,180
Likelihood Ratio	7,285	4	,122
Linear-by-Linear Association	,253	1	,615
N of Valid Cases	30		

a. 9 cells (90,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,10.