

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS  
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

**SANDRA DIMAITYTĖ**

**APSKAITOS KONTROLINIŲ FUNKCIJŲ  
OPTIMIZAVIMAS X APSKRITIES VALSTYBINĖJE  
MOKESČIŲ INSPEKCIJOJE**  
Magistro baigiamasis darbas

**Vadovė  
Doc. dr. D. Daujotaitė**

**VILNIUS, 2014**

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS**  
**EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS**  
**FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

**APSKAITOS KONTROLINIŲ FUNKCIJŲ**  
**OPTIMIZAVIMAS X APSKRITIES VALSTYBINĖJE**  
**MOKESČIŲ INSPEKCIJOJE**

**Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas**  
**Studijų programa 621N30005**

**Vadovė**

**Doc. dr. D. Daujotaitė**

**2014 04**

**Recenzentas**

**2014 04**

**Atliko**

**FVmis 2-02 gr. Stud.**

**S. Dimaitytė**

**2014 04**

**VILNIUS, 2014**

**TURINYS**

ĮVADAS .....	6
1. APSKAITOS KONTROLINIŲ FUNKCIJŲ TEORINĖ ANALIZĖ .....	9
1.1. Apskaitos kontrolės sistemos reikšmė ir rūšys .....	9
1.2. Vidaus kontrolės sistemos reikšmė apskaitai .....	11
1.3. Vidaus kontrolės sistemos sandara .....	16
1.4. Apskaitos kontrolinės funkcijos .....	24
2. APSKAITOS KONTROLINIŲ FUNKCIJŲ OPTIMIZAVIMO METODIKA.....	29
2.1. Apskaitos kontrolinių funkcijų tobulinimo etapų apžvalga.....	29
2.2. Vidaus kontrolės sistemų kūrimo principai viešajame sektoriuje .....	38
2.3. Apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimo galimybių įvertinimo metodai .....	43
3. APSKAITOS KONTROLINIŲ FUNKCIJŲ TOBULINIMAS X AVMI .....	46
3.1. X apskrities VMI veiklos apibūdinimas .....	46
3.2. Ekspertų apklausos rezultatų analizė .....	48
IŠVADOS .....	62
LITERATŪRA .....	64
ANOTACIJA LIETUVIŲ KALBA.....	67
ANOTACIJA ANGLŲ KALBA .....	68
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA .....	69
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA .....	70

**LENTELĖS**

1 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos elementai.....	17
2 lentelė. Apskaitos kontrolinės funkcijos.....	25
3 lentelė. Apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas etapais.....	36
4 lentelė. Ekspertinio vertinimo duomenų analizės lentelė.....	57

**PAVEIKSLAI**

1 pav. Coso modelis.....	23
2 pav. Vidaus kontrolės sistemos elementų tarpusavio ryšio schema.....	31
3 pav. VMI struktūra.....	47
4 pav. Ekspertų atsakymai, ar susipažinę su patvirtintu sąskaitų planu.....	49
5 pav. Ekspertų pasiskirstymas pagal apskaitos registų žinojimą.....	50
6 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal tai, ar susipažinę su finansų kontrolės taisyklėmis.....	51
7 pav. Respondentų nuomonių pasiskirstymas nurodant atliktų ūkinių operacijų teisingumą.....	53
8 pav. Respondentų nuomonė, ar turi sudarytą visiškos materialinės atsakomybės sutartį.....	54
9 pav. Respondentų pasiskirstymas į klausimą, ar esant dideliame darbo krūviui skiriama pagalba.....	54
10 pav. Respondentų nuomonių pasiskirstymas vertinant apskaitos kontrolines funkcijas X AVMI.....	56
11 pav. Respondentų nuomonių pasiskirstymas pagal atnaujinamų žinių metodus.....	59

## ĮVADAS

**Tyrimo aktualumas.** Šiuolaikinėmis dinamiško ir konkurencingo verslo sąlygomis ūkio subjektų vadovai, siekdami užtikrinti veiksmingą vadovavimą ūkio subjektui ir pasiekti numatytus veiklos tikslus turi sukurti efektyvią apskaitos ir vidaus kontrolės sistemą. Apskaitos kontrolės sistemos sukūrimas visada buvo pagrindinis ūkio subjekto vadovybės uždavinys. Efektyvi ūkio subjekto apskaitos funkcijų kontrolė, keičiantis aplinkybėms, gali būti netinkama ar net ir neveiksminga, todėl ūkio subjekto apskaitos kontrolinių funkcijų identifikavimas ir optimizavimas yra viena iš pagrindinių priemonių apskaitos politikai gerinti, finansinei būklei bei ūkio subjekto plėtrai ir tęstinumui užtikrinti, ūkio subjekto turtui apsaugoti, apskaitos teisingumui ir veiklos efektyvumui garantuoti. Vidaus kontrolės sistema turi svarbią reikšmę visuose be išimties ūkio subjektuose – privačiuose ar valstybiniuose, dideliuose, vidutiniuose ar mažuose. Daugelis ūkio subjektų vadovų nepakankamai skiria dėmesio vidaus kontrolės sistemai, kai kurie iš jų neteisingai supranta jos esmę, tapatina su vidaus auditu. Todėl ūkio subjekto vadovams ypač svarbu išsianalizuoti ir pritaikyti efektyviausius apskaitos kontrolės būdus, siekiant apsaugoti savo ūkio subjektą nuo klaidų ar apgavysčių. Ekonominėje literatūroje sutinkamos skirtingos nuomonės dėl vidaus kontrolės sistemos naudingumo, jos kūrimo ir taikymo principų, sudedamųjų dalių, vertinimo procedūrų ir kt. Tačiau vidaus kontrolė ir jos vertinimas ūkio subjektuose susilaukia nemažai mokslininkų dėmesio ir šie klausimai yra nagrinėjami daugelio užsienio ir Lietuvos mokslininkų.

**Tyrimo problema.** Privataus sektoriaus ūkio subjektuose vidaus kontrolės sistemos įdiegimas, priežiūra ir tobulinimas vykdomas pagal ūkio subjekto finansines galimybes, remiantis vadovybės priimtais sprendimais. Viešasis juridinis asmuo, skirtingai nei privatus sektorius, vidaus kontrolės sistemą privalo įsidiesti ir tobulinti remiantis LR teisės aktais. Kiekvienas viešasis juridinis asmuo diegdamas finansų kontrolę bei tvirtindamas finansų kontrolės taisykles, atsižvelgia į Finansų ministerijos metodinius nurodymus ir rekomendacijas finansų kontrolės srityje ir nustatytus kriterijus, kaip pavyzdžiui: veiklos pobūdį ir ypatumus, veiklos riziką, organizacinę struktūrą, apskaitos ir informacinę sistemą, turto apsaugos būklę. Kaip jau minėta, svarbu sukurti tokią vidaus kontrolės sistemą, kuri padėtų pasiekti numatytus ūkio subjekto tikslus bei operatyviai atskleistų klaidas, apgaulės ir piktnaudžiavimus. Tačiau kaip rodo kai kurių Lietuvos ūkio subjektų praktika, dažniausiai tik turto grobstymo ir neekonomiško naudojimo, buhalterinės apskaitos klaidų ir įvairių apgaulių atvejais išaiškėja, kad vidaus kontrolės sistema yra labai silpna. Todėl apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimo galimybių tyrimas yra aktualus tiek teoriniu, tiek ir praktiniu požiūriu.

Tyrimo reikalingumas pagrįstas tyrimo problema. Vienas iš reikalingumo aspektų yra išsiskiriančios mokslininkų nuomonės. Kaip jau minėta, vidaus kontrolės sistema yra nagrinėjama tiek lietuvių, tiek užsienio mokslininkų, tačiau jų nuomonės skiriasi. Kitas aspektas, kodėl yra reikšminga

atlikti apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimo tyrimą, yra praktinė ūkio subjektų patirtis. Tik įvykus klaidai apskaitoje ar atsitikus turto grobstymo atvejui pastebima silpna vidaus kontrolės sistema. Tobulinant apskaitos kontrolines funkcijas ūkio subjekte galima sumažinti riziką dėl klaidų ar apgaulių.

**Ištyrimo lygis.** Lietuvoje apskaitos kontrolines funkcijas ir jų aktualumą įvairiais aspektais yra nagrinėję nemažai autorių (Bičiulaitis, 2000; Mackevičius, 2003; Lakis, 2007; Giriūnas, 2009; Stabingis, Staliūnienė, 2009; Dzingulevičienė, Kustienė, 2010;). Vieni autoriai daugiau nagrinėjo apskaitos kontrolinių funkcijų sandarą, kiti siekė nustatyti ryšius apskaitos kontrolinių funkcijų ir vidaus kontrolės vertinimo sistemų. Užsienio autoriai Kuo-Tay Chen ir Ronald M. Lee (1992) nagrinėjo apskaitos kontrolės sistemos sąvoką, aprašė įvairius požiūrius į apskaitos kontrolės sistemos sandarą bei išskyrė apskaitos kontrolines funkcijas. Atlikus mokslinės literatūros analizę, galime teigti, kad nagrinėjamos temos ištyrimo lygis, t.y. apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas ir tobulinimas ūkio subjekte nėra detaliai ištirtas.

**Tyrimo objektas** – X apskrities Valstybinės mokesčių inspekcijos apskaitos kontrolinės funkcijos.

**Tyrimo tikslas** – atskleisti apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimo galimybes X apskrities Valstybinėje mokesčių inspekcijoje.

**Tyrimo uždaviniai** šiam tikslui pasiekti:

1. Išnagrinėti vidaus kontrolės sistemos sąvoką, bruožus, struktūrą bei detalizuoti apskaitos kontrolines funkcijas;
2. Išanalizuoti apskaitos kontrolinių funkcijų tobulinimo procesą, išskiriant įgimtus apribojimus bei bazinius efektyvios vidaus kontrolės sistemos principus;
3. Išryškinti apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimo kryptis X AVMI pasitelkiant ekspertų vertinimą.

Naudoti metodai tyrimo uždaviniams atskleisti: mokslinės literatūros, apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų, LR teisės aktų ir kitų norminių aktų analizė, sisteminimas ir vertinimas, empirinis tyrimas – ekspertų apklausa, gautų rezultatų grafinis vaizdavimas.

**Tyrimo reikšmingumas ir naujumas.** Vienas iš apskaitos kontrolinių funkcijų tikslų yra teisinga finansinė atskaitomybė. Teisingas finansinių rezultatų nustatymas remiasi tiksliais buhalteriniais apskaitos duomenimis, o tų duomenų tikslumas priklauso nuo ūkinio įvykio įforminimo pirminiais apskaitos dokumentais ir nuo teisingo fiksavimo pagal apskaitos principus. Tačiau susiduriama su daugeliu problemų ir klausimų, nes neteisingai suprasti įstatymai ar jų prieštaravimas iškreipia finansinius rezultatus, kas sąmoningai ar ne, leidžia apgauti finansinių duomenų vartotojus. Nuolatinis teisinių aktų, verslo ir tarptautinių apskaitos standartų keitimas, pildymas naujomis sąvokomis bei taisyklėmis – daugelio ūkio subjektų pagrindinė problema. Sunku greitai įsisavinti

naujoves ir pritaikyti jas savo veikloje, tačiau nuolatinis tobulinimo procesas apskaitos sistemoje yra būtinas ir aktualus.

**Darbo struktūra.** Magistro baigiamąjį darbą sudaro trys dalys. Pirmojoje dalyje nagrinėjamos apskaitos kontrolės sistemos sąvoka bei rūšys. Išskiriami vidaus kontrolės sistemos tikslai bei reikšmė apskaitai. Didelis dėmesys skiriamas vidaus kontrolės sistemos elementų analizei, išskiriant Lietuvos ir užsienio autorių nuomones, bei apskaitos kontrolinių funkcijų detalizavimui. Antroji šio darbo dalis supažindina su tyrimo metodologija, kurioje pateikiama apskaitos kontrolinių funkcijų tobulinimo procesas, aptariant įgimtus apribojimus bei bazinius efektyvios vidaus kontrolės sistemos principus. Trečiojoje dalyje pateikiami atlikto empirinio tyrimo, kurio tikslas - išryškinti apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimo galimybes X AVMI, rezultatai. Pirmiausia apibūdinama X AVMI veikla ir struktūra, išskiriami ūkio subjekto tikslai. Pateikiama finansų srities ekspertų nuomonė apie apskaitos kontrolines funkcijas X AVMI, jų efektyvumą, problemas, su kuriomis susiduria atlikdami savo funkcijas bei, remiantis apklausos rezultatais, suformuluotos tobulintinos kryptys.



## 1. APSKAITOS KONTROLINIŲ FUNKCIJŲ TEORINĖ ANALIZĖ

Ūkio subjektai, veikdami įvairiomis rinkos ekonomikos sąlygomis, turi būti efektyvūs ir greitai prisitaikantys prie besikeičiančių išorinių sąlygų, konkurentų veiksmų. Kiekvienas savininkas yra suinteresuotas gausinti ir kuo racionaliau panaudoti turimus išteklius. To galima pasiekti vykdant griežtą kontrolę. Kadangi ūkio subjektų veikla yra labai įvairi, tai ir jų kontrolės sistema turi būti įvairiapusė ir sutvarkyta taip, kad kiekvienas darbas būtų laiku ir metodiškai teisingai patikrintas. Kontrolės įvairumą lemia tai, kad vieni darbai turi būti tikrinami nuolat, o kiti gali būti tikrinami periodiškai. Kontrolė visada buvo ir yra naudojama kasdieniame darbe – vadovaujančioje, organizacinėje, gamybos, valdymo ir kitose veiklos srityse. Sėkmingas ūkio subjekto valdymas, veiklos planavimas, vadovavimas, organizavimas bei kontrolė padeda ūkio subjektams siekti savo tikslų, išlikti įvairiomis sąlygomis, tobulėti bei augti. Kaip teigia L. Giriūnas (2011), „esant tokioms rinkos konkurencijos sąlygoms, dauguma ūkio subjektų tobulina savo valdymą, siekdamas pagerinti savo organizacijos planus, užduočių vykdymą bei tikslų siekimą“ (p. 43). Tai skatina tobulinti senas valdymo struktūras, peržiūrėti veiklos procedūras bei diegti kompiuterines technologijas. Tokiomis aplinkybėmis veiksminga apskaitos kontrolės struktūra gali pakankamai užtikrinti, kad vadovybė pasieks numatytus tikslus.

Apskaitos kontrolės apibrėžimas buvo daug kartų tikslinamas ir keičiamas įvairių mokslininkų. Pasak Kuo-Tay Chen ir Ronald M. Lee (1992), apskaitos kontrolė apima organizacijos planą ir procedūras bei įrašus, kurie yra susiję su turto apsauga ir finansinės apskaitos patikimumu.

Tvarkant ūkio subjekto apskaitą atliekama ir kontrolė. Ūkio subjekto apskaitos kontrolė parodo informaciją apie ūkio subjekto turtą ir kapitalą, pajamas ir sąnaudas, pelną ir nuostolius. Kontrolės pagalba prižiūrima, kad būtų tinkamai tvarkoma apskaita, pateikta teisinga finansinė atskaitomybė. Taip pat prižiūrima, kad būtų laikomasi įstatymų ir poįstatyminių aktų, ūkio subjekto priimtų taisyklių, ir būtų užtikrinta ūkio subjekto turto ir dokumentų apsauga.

Toliau tikslinga apžvelgti mokslininkų išskiriamas apskaitos kontrolės sąvokas bei išskirti apskaitos kontrolės sistemos rūšis.

### 1.1. Apskaitos kontrolės sistemos reikšmė ir rūšys

Visi ūkio subjektai, kurie atlieka ūkinės operacijas ir naudojami ištekliais, privalo turėti apskaitos sistemą, susijusią su daugeliu procedūrų duomenims rinkti, apdoroti bei fiksuoti. Apskaita formuojama atsižvelgiant į ūkio subjekto veiklos tipą, dydį, organizacinę struktūrą, ūkinių operacijų pobūdį, apimtį. Pasak J. Kabašinsko ir I. Toliatienės (1997), apskaitos sistema – tai procedūros, kuriomis identifikuojamos, klasifikuojamos, analizuojamos, fiksuojamos bei dokumentuojamos ūkinės operacijos. Ūkio subjektai, norėdami veikti efektyviai, privalo sukurti tokią apskaitos sistemą, kuri

garantuotą kokybiškos informacijos gavimą ir operatyvų jos pateikimą vidaus ir išorės vartotojams. Veiksminga apskaitos kontrolės sistema užtikrina racionalų apskaitos darbų tvarkymą, atskaitomybės sudarymą ir veiksmingą apskaitos duomenų panaudojimą valdyti.

Kaip teigia Kuo-Tay Chen ir Ronald M. Lee (1992), siekiant modeliuoti ir įvertinti apskaitos kontrolės sistemą, svarbu nustatyti pagrindinius jos komponentus. Pasak autorių, vidaus apskaitos kontrolės sistema gali būti padalyta į dvi pagrindines dalis: *struktūrą* ir *elgseną*. Struktūrą sudaro objektai ir jų santykiai, o elgseną sudaro socialinė veikla, atliekama atsakingų darbuotojų. Remiantis šiais dviem elementais, galima sukurti formalų vidaus apskaitos kontrolės modelį.

Akivaizdu, kad žmonės yra pagrindinis lemiamas veiksnys, užtikrinantis apskaitos kontrolės sistemos veiksmingumą. Tačiau žmonių gebėjimai ir žinios turi trūkumų ir apribojimų. Šie apribojimai ar trūkumai gali paveikti jų veiklą, skirtų užduočių atlikimo kokybę. Pavyzdžiui, darbuotojo nesąžiningumas, pinigų iššvaistymas ar sabotžas gali iškreipti apskaitos duomenis, taip pat klaida gali įsivelti dėl žmogiškojo faktoriaus – aplaidumo ar išsiblašymo. Siekiant užkirsti kelią ar aptikti tokius nepageidaujamus pažeidimus, atsakingiems darbuotojams priskiriamos skirtingos pozicijos ar užduotys, pavyzdžiui, kad vieno asmens darbas būtų priklausomas nuo kito asmens, kad būtų tikrinami vienas kito darbai ir užduotys. Tokiu pareigų atskyrimu siekiama užkirsti kelią nepageidaujamam elgesiui atsirasti ir sumažinti klaidų tikimybę. Pagal šį modelį, ūkio subjekte turi būti sukonkretizuotos ir aiškiai išskirtos užduotys bei nustatyta hierarchija. Ši hierarchija nustato ūkio subjekto darbuotojų pavaldumą vienas kito atžvilgiu. Tai yra prielaida aukštesniojo laipsnio asmenims kontroliuoti žemesnės pakopos darbuotojus.

L. Giriūnas (2011) teigia, kad efektyvi apskaitos kontrolės sistema turėtų apimti: organizavimo planą, kuris tinkamai atskirtų funkcines darbuotojų pareigas, ir tinkamai pateikti sistemą, kuri apima turto, įsipareigojimų, pajamų ir išlaidų apskaitos kontrolę. Taip pat apskaitos kontrolės sistema gali apimti tokius veiksnius, kuriuos daugelis buhalterių nepriskiria prie apskaitos ir finansinės veiklos:

- 1) biudžeto kontrolė,
- 2) standartinės išlaidos,
- 3) periodinės veiklos ataskaitos,
- 4) statistinė analizė ir sklaida,
- 5) mokymo programos, skirtos darbuotojams, kad efektyviau vykdytų savo įsipareigojimus.

Kaip ir kiekvienai sistemai, galima detalizuoti funkcijas, kurias atlieka apskaitos kontrolės sistema. J. Kabašinskas ir I. Toliatienė (1997) išskiria tokius apskaitos sistemos metodus:

- identifikuoja ir užfiksuoja visas ūkines operacijas;
- pakankamai detaliai parodo ūkinės operacijos tipą laiko atžvilgiu ir sudaro palankias sąlygas joms klasifikuoti finansinėse ataskaitose;
- ūkinę operaciją įvertina piniginiu matu, kad būtų galima pavaizduoti finansinėse ataskaitose;

- užfiksuoja ūkinės operacijos atlikimo laiką, kad būtų galima atvaizduoti jį tinkamu laikotarpiu;
- tinkamai pateikia ūkinę operaciją ir su ja susijusius paaiškinimus finansinėse ataskaitose.

Kitas apibrėžimas, kurį pateikia Kuo-Tay Chen ir Ronald M. Lee (1992) teigia, kad kontrolės sistema veiks efektyviai ir našiai tik tada, kai bus aiškiai išskirti veiksniai ir visa kita su apskaitos kontrole susijusi informacija.

Kontroliuoti ūkio subjekto procesus vadovybei padeda tinkamai organizuota ūkio subjekto apskaita. Tokį darbą ūkio subjekte atlieka asmenys, tvarkantys apskaitą. Jie ne tik tvarko ūkio subjekto apskaitą, bet ir atlieka labai svarbią vadybos funkciją ūkio subjekte – kontrolę. Jų kontrolinės funkcijos apima informacijos apie ūkio subjekto finansinę veiklą rinkimą ir sistemimą įvairiuose registruose. Gautus rodiklius pateikia vadovybei, o ji atitinkamai sužino apie ūkio subjekto dabartinę situaciją ir gali priiminėti strateginius sprendimus, pasitikrinti, ar esami jų sprendimai efektyvūs bei numatyti ateities perspektyvas.

Taigi, apžvelgus mokslinę literatūrą, galima teigti, kad apskaitos kontrolė yra vienas iš svarbesnių ūkio subjekto vadybos procesų, kuris garantuoja tinkamai tvarkomą apskaitą ir jos pateikimą vidaus ir išorės vartotojams. Apskaitos sistemą galima apibrėžti kaip seriją uždavinių, kai apdorota informacija apie ūkinės operacijas yra priemonė finansiniams registrams pagrįsti.

Mokslinėje literatūroje nagrinėjami ryšiai tarp vidaus kontrolės ir apskaitos. Pirmiausia bus apžvelgta vidaus kontrolės sistemos svarba apskaitai.

## 1.2. Vidaus kontrolės sistemos reikšmė apskaitai

Pasak L. Giriūno (2011), sėkmingą bei pelningą ūkio subjektų veiklą ir jo vystymąsi įtakoja daugelis veiksnių, jų tarpe ir vidaus kontrolė. Vidaus kontrolė yra viena iš svarbiausių ūkio subjekto valdymo dalių. Ji apima planus, metodus ir procedūras, naudojamus įgyvendinant misiją, tikslus ir uždavinius, bei padeda įgyvendinti programinį valdymą. Maži ūkio subjektai gali sėkmingai veikti ir vystytis be griežtų veiklos taisyklių, tačiau sudėtingėjant ūkio subjekto struktūrai bei plečiantis jo veiklai – vidaus kontrolei suteikiamas ypatingas dėmesys. Dideli ūkio subjektai, kurie atlieka daug sandorių, gamina daug diferencijuotų produktų ar teikia didelį spektrą paslaugų ir turi sudėtingą vidaus struktūrą, kontrolė būtų visai neįmanoma be griežtai nustatytų taisyklių sistemos. Kontrolės mechanizmas dideliuose ūkio subjektuose užtikrina duomenų patikimumą bei turto saugumą. Nustatytos griežtos taisyklės ūkio subjekto viduje padeda išvengti problemų, kurioms kilus ūkio subjekto veikla būtų neigiamai paveikta. Vidaus kontrolė yra neatsiejama ūkio subjekto valdymo sistemos dalis, skirta įvairių su ūkio subjekto veikla susijusių rizikų valdymu. Ūkio subjekto apskaita yra viena iš pagrindinių vidaus kontrolės formų, kuri naudojama ūkio subjektui valdyti. J. Mackevičius

(1994) pritaria ir pažymi vidaus kontrolės sistemos svarbą ūkio subjekte teigdamas, jog „tik gerai tvarkoma vidaus kontrolės sistema garantuoja įmonės tikslų vykdymą“.

Pirmiausia reikalinga apibrėžti vidaus kontrolės sąvoką. Autoriai įvairiai apibūdina ūkio subjekto vidaus kontrolę. J. Kabašinskas ir I. Toliatienė (1997) vidaus kontrolę vadina kontrolės sistema, kuri tikrina apskaitos funkcijas bei ūkio subjekto turtą. J. Mackevičius (1994) praplečia minėtą sąvoką ir teigia, kad vidaus kontrolė – tai ūkio subjekto sudarytas planas bei visos kitos koordinuotos priemonės ir būdai, naudojami ūkio subjekto aktyvams išsaugoti, apskaitos duomenų teisingumui ir tikrumui patikrinti, veiklos efektyvumui padidinti ir numatyta valdymo politikai garantuoti. Nagrinėjant Lietuvos Respublikos Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymą (2002) pabrėžtina, kad vidaus kontrolė yra viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą.

Vidaus kontrolės pagrindiniai bruožai: nuolatinė neatskiriama veiklos operacijų dalis, vykdoma žmonių bei suteikia racionalias, tačiau neabsoliučias garantijas (Tarptautinė aukščiausiųjų audito institucijų organizacija (toliau - INTOSAI), 1999).

Vidaus kontrolė – nėra vienas atvejis, ji yra visa eilė veiksmų ir užduočių, kurios atliekamos kaip nuolatinė neatskiriama ūkio subjekto veiklos dalis. Vidaus kontrolę reikėtų laikyti visų sistemų, vadovybės naudojamų veiklai valdyti ir reguliuoti, neatskiriama dalimi, o ne atskira sistema. Šia prasme vidaus kontrolė yra valdymo kontrolė, kuri integruota į ūkio subjektą, kaip jos infrastruktūros dalis, padedanti vadovams nenutrūkstamai valdyti ūkio subjektą bei pasiekti jo tikslus. V. Lakis (2007) teigia, kad vidaus kontrolė tai subjekto vadovybės sukurtų ir įgyvendintų nuostatų ir procedūrų visuma. Vidaus kontrolė vykdoma nuolat ir gali būti atliekama prieš vykdant ūkinę operaciją, ją vykdant arba vėliau. Nuolatinė kontrolė leidžia atskleisti nusižengimus ir klaidas. Ji turi labai didelę prevencinę reikšmę. Keičiantis ūkinei veiklai vadovai turi nuolat tikslinti vidaus kontrolės atlikimo tvarką.

Pasak A. Dzingulevičienės ir A. Kustienės (2010), vidaus kontrolės sistema – ūkio subjekto vadovybės sukurta, atliekama ir prižiūrima procesas, skirtas ūkio subjekto numatytiems tikslams pasiekti: užtikrinti veiklos efektyvumą, teisėtumą, skaidrumą, ataskaitų teisingumą, turto apsaugą ir efektyvų verslo rizikos valdymą.

V. Lakis (2007) rašo, kad vidaus kontrolė yra ūkio subjekto administracijos sukurta kontrolės sistema, padedanti tinkamai tvarkyti ūkio subjekto reikalus pagal nurodytą strategiją, užtikrinti turto saugumą, racionalų jo naudojimą, apskaitos duomenų išsamumą bei tikslumą. Jos diapazonas yra labai

platus, pradedant nuo kiekvieno darbuotojo ir baigiant dokumentų įforminimu bei finansinės atskaitomybės parengimu. Vidaus kontrolę vykdo daug darbuotojų ir įvairiu aspektu.

Vidaus kontrolė yra vykdoma žmonių. Žmonės įgalina vidaus kontrolę veikti. Visi ūkio subjekto vadovai yra atsakingi už gerą vidaus kontrolės veikimą. Vadovybė nustato uždavinius, įdiegia kontrolės mechanizmus ir numato veikimą, atlieka monitoringą ir įvertina kontrolę. Visas ūkio subjekto personalas taip pat vaidina svarbų vaidmenį užtikrinant vidaus kontrolės veikimą.

Vidaus kontrolė suteikia racionalias, bet neabsoliučias garantijas. Vadovybė turi suplanuoti ir įdiegti vidaus kontrolę, vadovaujantis su tuo susijusių išlaidų ir naudos analize. Nepriklausomai nuo to, kaip gerai suplanuota ir veikia vidaus kontrolė, ji negali suteikti absoliučių garantijų, kad visi ūkio subjekto uždaviniai bus įgyvendinti. Faktoriai, veikiantys už kontrolės ribų arba vadovybės įtaka gali turėti poveikio ūkio subjekto gebėjimui įgyvendinti užsibrėžtus tikslus. Pavyzdžiui, žmonių padarytos klaidos, vertinimų paklaidos, sąmoningas kontrolės nepaisymas, gali turėti įtakos uždavinių įgyvendinimui. Dėl tos priežasties net ir įdiegta vidaus kontrolė suteikia racionalias, bet ne absoliučias garantijas, kad bus įgyvendinti ūkio subjekto uždaviniai.

Vidaus kontrolė ūkio subjekto atlieka daug įvairių funkcijų. V. Lakis (2007) išskiria tokias vidaus kontrolės funkcijas:

1. *Teikia patikimus duomenis.* Darant verslo sprendimus naudojama daug informacijos. Todėl vadovybė turi turėti teisingą informaciją apie atliekamas operacijas. Dėl neteisingų duomenų gali būti priimti neprotingi sprendimai arba vykdoma bloga veikla. Duomenys turi būti gauti laiku, tikslūs, konkretūs ir išsamūs. Be to, jie turi būti nešališki ir rodyti tikrą vaizdą.

2. *Užtikrina turto ir dokumentų saugumą.* Kad ūkio subjekto turtas nebūtų pavogtas, panaudotas piktam ar netyčia sugadintas, jis turi būti tinkamai apsaugotas. Panašiai yra ir su svarbiais dokumentais. Dokumentų ir turto apsauga gerėja naudojant kompiuterius. Tačiau tuomet turi būti užtikrinta pačių kompiuterių apsauga. Kitaip informacija, esanti jų atmintyje, gali būti sunaikinta.

3. *Skatina darbuotojus tinkamai atlikti pareigas,* nes vien žinoti, kad neteisingi veiksmai arba neveiklumas bus išaiškinti, verčia elgtis atsakingai.

4. *Didina veiklos efektyvumą.* Ūkio subjekto vidaus kontrolė reikalinga tam, kad padėtų išvengti nereikalingo darbo, dubliavimo, nereikalingo išteklių eikvojimo. Tokius atvejus vidaus kontrolė turi išaiškinti ir pašalinti trūkumus.

5. *Prideda prie numatytos strategijos vykdymo.* Valdymo personalas siekia ūkio subjekto tikslo. Vidaus kontrolė privalo užtikrinti, kad visas ūkio subjekto personalas vykdytų numatytas procedūras ir laikytųsi taisyklių.

6. *Padedą vadybininkams stebėti vykstančius procesus ir jų įtaką ūkio subjekto veiklos rezultatams.* Šis aspektas įgauna vis didesnę reikšmę. Tai leidžia ūkio subjektui geriau prisitaikyti prie besikeičiančių aplinkybių ir mažinti veiklos riziką.

7. *Padedą išvengti klaidų, greitai atskleisti padarytas klaidas ir neleidžia joms kartotis.*

8. *Padedą prisitaikyti prie besikeičiančių sąlygų.* Viskas greitai keičiasi: atsiranda naujų paslaugų ir gaminių, keičiasi medžiagos ir technika, norminiai aktai. Kontrolė leidžia atskleisti vykstančias permainas ir imtis reikiamų priemonių.

Vis brangesnės technikos naudojimas, gamybos technologijos tobulėjimas, vis platesnis kompiuterių taikymas skatina poreikį kuo greičiau turėti kontrolinę informaciją. Šios aplinkybės taip pat prisideda prie vidaus kontrolės funkcijų išplėtimo. Vis dažniau manoma, kad vidaus kontrolė turi vertinti, ar teisinga ūkio subjekto pasirinkta strategija, informuoti vadovus, ar laikomasi pasirinktos krypties ir ar pasiektos numatytos užduotys.

Naujosios valdymo sistemos remiasi decentralizavimu ir kontrole. Tai dar labiau padidina vidaus kontrolės reikšmę ir išryškina dar vieną jos aspektą – būtent kontroliuoti susijusių padalinių veiklos sinchroniškumą. Jos metu tikrinama, ar faktinė veikla nesiskiria nuo numatytosios arba įstatymų ir kitų norminių teisės aktų reikalavimų. Ūkio subjektui funkcionuoti reikia ypatingo ir nuolatinio planavimo ir kontrolės ryšio. Vadybininkai rengia planus, o vėliau kontroliuoja, kaip jie vykdomi. Esant didesniai skirtumui tarp to, kas numatyta ir kas vyksta, imamasi koreguojančių veiksmų.

Su apskaitos sistema susijusi vidaus kontrolė siekia:

1. kad ūkinės operacijos būtų atliekamos pagal bendrą ar konkretų vadovybės įgaliojimą;
2. kad visos ūkinės operacijos ir kiti įvykiai būtų tiksliai registruojami, pateikiant teisingas sumas atitinkamose laikotarpio sąskaitose, kad būtų galima parengti finansinę atskaitomybę pagal galiojančius normatyvinius aktus;
3. kad priėjimas prie turto ir apskaitos įrašų būtų galimas tik vadovybės leidimu;
4. kad dokumentuose užregistruotas turtas reguliariai būtų lyginamas su egzistuojančiu turtu ir, radus skirtumų, būtų imamasi atitinkamų veiksmų.

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (toliau – COSO) (2013) nurodo tris tikslų kategorijas:

- 1) Operaciniai (veiklos) tikslai – tai tikslai, susiję su ūkio subjekto operacijų efektyvumu ir naudingumu, siekiant apsaugoti turtą nuo praradimo.
- 2) Informaciniai tikslai – susiję su teisingų finansinių ir ne finansinių ataskaitų pateikimu vidaus ir išorės vartotojams, jų atitikimu norminiams teisės aktams.
- 3) Atitikties tikslai – susiję su ūkio subjekto veiklos atitikimu norminiams teisės aktams, įvairiems reglamentams (pvz. standartų reikalavimams).

Labai svarbu nustatyti kriterijus, pagal kuriuos būtų galima vertinti kontroliuojamą veiklą. Kiekviena numatyta kontroliuoti veikla turėtų būti reglamentuota. Reglamentavimas – viso ūkio subjekto, jo padalinių, darbo kolektyvų ir pavienių darbuotojų veiklos pageidaujamų rodiklių nustatymas, t.y. tikslų ir uždavinių formulavimas, planų, biudžetų, sąmatų, normų ir taisyklių

patvirtinimas. Nesant vertinimo rodiklių negalimos jokios išvados apie kontroliuojamą veiklą arba tokios išvados grindžiamos tik tikrintojų samprotavimais.

Ūkio subjektas pats sprendžia, kokia veikla ir kaip turi būti reglamentuojama, nustato rodiklius. Darbuotojų veikla reglamentuojama nustatant jų pareigas, teises ir atsakomybę. Kai kur yra nustatomos profesinės etikos normos. Nustatomos konkrečios veiklos, kurią atlieka vienas darbuotojas arba grupė darbuotojų rodikliai. Reglamentuojant veiklą atsižvelgiama į praeities įvykius, realias galimybes ir vykdytojų nuomonę. Tvirtinant normas reikėtų remtis techniniais duomenimis, patyrimu, analize, vadovų sprendimais, atsižvelgti į konkrečias sąlygas ir vykdytojų nuomonę. Rodikliai turi būti tikslūs ir išreikšti konkrečiais matais.

Vidaus kontrolė glaudžiai susijusi su valdymu ir apskaita. Valdymas tik priima sprendimus, o vidaus kontrolė parodo, ar tiksliai jie yra vykdomi. Dėl vidaus kontrolės ryšio su apskaita svarbu pažymėti, kad nors vidaus kontrolė neįeina į pačios apskaitos sferą, tačiau įvairūs jos apskaitos aspektai turi svarbią reikšmę. Apskaitos sistemoje yra daug įvairių būdų ir rodiklių ūkio subjekto veiklai įvertinti ir apskaitos duomenų tikslumui patikrinti.

Vidaus kontrolės ir apskaitos sistemos ryšį J. Kabašinskas ir I. Toliatienė (1997) identifikuoja išskirdami bendrus tikslus:

- ūkinės operacijos atliekamos laikantis bendrų ar specialių vadybininkų įgaliojimų;
- visos ūkinės operacijos registruojamos nedelsiant, tiksliai ir teisinga suma atitinkamose sąskaitose ir apskaitos laikotarpiu, kurį buvo atliktos, pagal finansinės informacijos parengimo bei pripažintų apskaitos principų reikalavimus. Tuo pasiekiamas turto atvaizdavimas apskaitoje;
- prieiti prie turto įmanoma tik turint vadybininko įgaliojimus;
- turto apskaitos duomenų suma periodiškai lyginama su turimu turtu. Nustačius skirtumus, imamasi tam tikrų priemonių.

Mokslinėje literatūroje pabrėžiamas didelis skirtumas tarp mažų ir didelių ūkio subjekto vidaus kontrolės sistemų. Smulkaus verslo kontrolės sistema gali būti menka ar net formali. Visam ūkio subjekto darbui vadovauja ūkio subjekto savininkas, tiesiogiai susijęs su visomis ūkio subjekto komercinės veiklos stadijomis. Pats savininkas tvarko gaminamos produkcijos realizavimą, gauna visas pajamas ir pats jas paskirsto gautoms sąskaitoms apmokėti. Taip yra teoriškai. Praktiškai asmeninė kontrolė yra neįmanoma. Net ir labai smulkaus verslo savininkas paprastai savo pareigas pasidalija su kitais darbuotojais. Taigi kontrolė nėra tiesioginė, vadinasi, yra tam tikra sistema, kuria siekiama apsaugoti ūkio subjekto turtą nuo vagysčių ir išekvojimų bei teikiant duomenis apie visą ūkio subjekto ūkinę veiklą.

Didelio verslo kontrolės reikšmė yra gerokai didesnė. Plečiantis įvairių sandėrių mastui ir skaičiui, didėja rizika padaryti klaidų savo veiksmuose ir apskaitoje. Taigi dideliame ūkio subjekte labai svarbios yra teisingos finansinės ataskaitos.

Apibendrinant galima teigti, kad apskaitos sistema – tai procedūros, kuriomis identifikuojamos, klasifikuojamos, analizuojamos, fiksuojamos bei dokumentuojamos ūkinės operacijos. Apskaitos kontrolinės funkcijos apima informacijos apie ūkio subjekto finansinę veiklą rinkimą ir sisteminimą įvairiuose registruose. Gauti rodikliai suteikia informaciją vadovybei apie ūkio subjekto situaciją, o ji atitinkamai gali priiminėti strateginius sprendimus, patikrinti, ar esami jų sprendimai efektyvūs bei numatyti ateities perspektyvas. Vidaus kontrolės sistema – ūkio subjekto vadovybės sukurtas, atliekamas ir prižiūrimas procesas, skirtas ūkio subjekto numatytiems tikslams pasiekti: užtikrinti veiklos efektyvumą, teisėtumą, skaidrumą, ataskaitų teisingumą, turto apsaugą ir efektyvų verslo rizikos valdymą. Kaip matyti iš mokslinės literatūros analizės, apskaitos kontrolinės funkcijos ir vidaus kontrolės sistema turi bendrą tikslą, todėl mokslininkai dažniausiai naudoja vieną iš sąvokų (dažniausiai „vidaus kontrolės sistema“) apibūdindami šį procesą.

### 1.3. Vidaus kontrolės sistemos sandara

Kiekviename ūkio subjekte apskaita yra pagrindinė vidaus kontrolės grandis ir teikia reikalingą kontrolei informaciją apie turtą ir kapitalą, pajamas ir sąnaudas, pelną ir nuostolius. Todėl yra labai glaudus vidaus kontrolės ir apskaitos ryšys. Tvarkant apskaitą vykdoma ir kontrolė. Vidaus kontrolės tikslų nebūtų galima pasiekti, jeigu apskaita būtų tvarkoma netinkamai ir finansinė atskaitomybė būtų neteisinga. Kita vertus, vienas iš vidaus kontrolės tikslų yra užtikrinti tinkamą ir teisingą apskaitą bei finansinę atskaitomybę.

Nagrinėjant viešojo sektoriaus apskaitos kontrolės sąvokas sutinkamas finansų kontrolės apibrėžimas. Finansų kontrolė – viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų - ekonomiško, efektyvumo, rezultatyvumo bei skaidrumo – laikymąsi (Lietuvos Respublikos Finansų ministerija (toliau – LRFM), 2003).

Apskaitos sistema kartu su efektyvia vidaus kontrolės sistema gali būti ūkio subjektui derama garantija, kad turtas apsaugotas nuo asmenų, neturinčių tam įgaliojimų, naudojimo ir pardavimo ar nurašymo ir kad finansiniai registrai patikimi, tinkamai finansinei informacijai parengti. Vidaus kontrolės sistema, kaip ir kiekviena sistema, susideda iš tam tikrų elementų. J. Mackevičius (1994) išskiria tris vidaus kontrolės elementus:

1. apskaitos kontrolė,
2. valdymo kontrolė,
3. veiklos kontrolė.

Šie elementai yra glaudžiai tarpusavyje susiję. Jeigu ūkio subjekto apskaitos kontrolė būtų silpna arba visiškai neatliekama, tai visa vidaus kontrolės sistema negalėtų normaliai funkcionuoti, pats ūkio subjekto negalėtų spręsti savo veiklos problemų.



**1 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos elementai**

Autoriai	Vidaus kontrolės sistemos elementai
J. Kabašinskas ir I. Toliatienė (1997)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Buhalterinės apskaitos sistema;</li> <li>2. Vadybos politika;</li> <li>3. Turto apsauga;</li> <li>4. Klaidų bei klastočių prevencija ir atskleidimas;</li> <li>5. Apskaitos registrų teisingumas ir pilnutinumas;</li> <li>6. Patikimos finansinės informacijos parengimas laiku;</li> <li>7. Kontrolės aplinka;</li> <li>8. Kontrolės procedūros;</li> <li>9. Organizacijos planas.</li> </ol>
J. Mackevičius (1994)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Turto apsauga;</li> <li>2. Tikslūs apskaitos dokumentai ir įrašai;</li> <li>3. Kompetentingas personalas;</li> <li>4. Atsakomybės paskirstymas;</li> <li>5. Pareigų paskirstymas;</li> <li>6. Darbo padalijimas;</li> <li>7. Personalo pakeitimas;</li> <li>8. Vidinis auditas;</li> <li>9. Įvairių priemonių panaudojimas.</li> </ol>
V. Lakis (2007)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kontrolės aplinka;</li> <li>2. Kontrolės rizikos vertinimas;</li> <li>3. Informacinė sistema;</li> <li>4. Kontrolės veiksmai;</li> <li>5. Kontrolės stebėseną.</li> </ol>
INTOSAI (1999)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kontrolės aplinka;</li> <li>2. Rizikos vertinimas;</li> <li>3. Informacija ir komunikacija;</li> <li>4. Kontrolės veikla;</li> <li>5. Monitoringas.</li> </ol>

**Šaltinis:** sudaryta autorės pagal J. Kabašinską ir I. Toliatienę, 1997; J. Mackevičių, 1994; V. Lakį, 2007; INTOSAI, 1999

Kaip matyti iš 1 lentelės, vidaus kontrolės sistemos elementų skaičius svyruoja nuo 5 iki 9. Tačiau dažniausiai nurodomi keturi pagrindiniai vidaus kontrolės sistemos elementai:

1. Kontrolės aplinka;
2. Rizikos vertinimas;

3. Kontrolės veiksmai (procedūros);
4. Turto apsauga.

Šie elementai apima visus ūkio subjekto veiklos aspektus: programinį, finansinį ir teisinį. Tačiau jie nėra skirti apriboti arba įsiterpti į ūkio subjekto veiklą reglamentuojančius įstatyminius aktus, taisykles ar kitą ūkio subjekto politikos formavimo veiklą. Šie elementai numato bendrąją sistemą. Įgyvendinant šiuos elementus, vadovybė yra atsakinga už detalios politikos, procedūrų ir jas atitinkančios praktikos, kuria vadovaujantis vykdoma ūkio subjekto veikla, formavimą ir užtikrinimą, kad minėtieji dalykai taptų sudedamąja ūkio subjekto veiklos dalimi.

**Kontrolės aplinka** apima valdymo ir vadovavimo funkcijas bei aukščiausio lygio vadovybės ir vadovų požiūrį ir veiksnius, susijusius su ūkio subjekto vidaus kontrole ir jos svarba ūkio subjektui. Kontrolės aplinka turi poveikį ūkio subjekto klimatui ir darbuotojų supratimui apie kontrolę. Disciplina ir struktūra yra veiksmingas vidaus kontrolės pagrindas. Kontrolės aplinką formuoja žmonės. Todėl labai svarbu jų sąžiningumas, etika ir kompetencija. Vadovybė ir darbuotojai turi sukurti ir palaikyti viso ūkio subjekto mastu tokią aplinką, kurioje būtų suformuotas teigiamas bei pritariamasis požiūris į vidaus kontrolę ir sąžiningą valdymą.

Teigiama kontrolės aplinka yra visų kitų elementų pagrindas. Ji padeda palaikyti drausmę ir struktūrą bei klimatą, kuris daro įtaką vidaus kontrolės kokybei. Ūkio subjekte turi būti sudaryta tokia aplinka, kad darbuotojams būtų kuo mažiau pagundų veikti priešingai jos tikslams arba apgautinėti. Yra keletas esminių veiksnių, kurie daro poveikį kontrolės aplinkai.

Pasak V. Lakio (2007), kontrolės aplinka susideda iš šių pagrindinių elementų:

- Sąžiningumas ir moralinės vertybės;
- Kompetencija;
- Vadovų vertybės ir darbo stilius: vadovų požiūris į finansinę atskaitomybę, informacijos apdorojimą, apskaitos funkciją ir darbuotojus;
- Organizacinė struktūra - sistema, kurioje planuojami, vykdomi, kontroliuojami ir peržiūrimi veiksmai ūkio subjekto tikslams pasiekti;
- Įgaliojimų ir pareigų skyrimas;
- Žmogiškųjų išteklių skyrimas – įdarbinimas, mokymas, vertinimas, konsultavimas, paaukštinimas ir darbo apmokėjimas.

Galima išskirti tokius kontrolės aplinkos veiksnius:

- Sąžiningumas ir etinės vertybės;
- Vadovybės įsipareigojimas užtikrinti kompetentingumą;
- Vadovybės filosofija bei veiklos stilius;
- Organizacinė struktūra;
- Žmogiškojo kapitalo politika ir praktika (INTOSAI, 1999).

A. Dzingulevičienė ir A. Kustienė (2010) kontrolės aplinkos elementams priskiria:

- Ūkio subjekto personalas;
- Pareigų atskyrimas;
- Atsakomybės ir įgaliojimų atskyrimas;
- Personalo motyvavimas, konsultavimas, kontroliavimas;
- Etikos normų laikymasis.

Pasak J. Kabašinsko ir I. Toliatienės (1997), kontrolės aplinką atspindi šie veiksniai:

- Vadybos filosofija ir veiklos stilius;
- Ūkio subjekto organizacinė struktūra bei įgaliojimų ir atsakomybės atskyrimo metodai;
- Vadybos kontrolės sistema, įskaitant vidaus auditą ir direktorių tarybos funkcijas, personalo politiką ir procedūras;
- Išorinis poveikis.

Lietuvos Respublikos teisės aktai nustato viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos elementus. Kontrolės aplinka – viešojo juridinio asmens vadovo ir darbuotojų asmeninių ir dalykinių savybių visuma, daranti įtaką to juridinio asmens veiklai. Kontrolės aplinka vertinama atsižvelgiant į viešojo juridinio asmens vidaus tvarką bei etiką (LRFM, 2003). Teigiamą kontrolės aplinką lemia:

1. viešojo juridinio asmens vadovo ir darbuotojų požiūris į etiką;
2. viešojo juridinio asmens vadovo dalyvavimas kontrolės procesuose;
3. viešojo juridinio asmens struktūra, veiklos pobūdis ir reglamentavimas, tradicijos ir nusistovėjusi praktika;
4. žmoniškųjų išteklių politika, kuri apima darbuotojų paiešką, samdymą ir orientavimą.

Vienas iš dažniausiai mokslininkų minimų kontrolės aplinkos veiksnių yra sąžiningumas ir etinės vertybės, kurių laikosi ir kurias demonstruoja vadovybė ir personalas. Ūkio subjekto vadovybė vaidina pagrindinį vaidmenį, atlikdama lyderio funkciją šioje srityje, ypač užduodama ir palaikydama ūkio subjekto etinį toną, pateikdama tinkamo elgesio rekomendacijas bei palaikydama drausmę.

Kitas veiksnys yra vadovybės įsipareigojimas užtikrinti kompetentingumą. Visas personalas privalo turėti reikiamo lygio kompetenciją, kuri leistų atlikti jiems pavestas pareigas bei suprasti geros vidaus kontrolės sukūrimo ir įdiegimo svarbą. Vadovybė turi nustatyti reikiamo lygio žinias ir įgūdžius, kurių reikia įvairiems darbams atlikti, ir užtikrinti reikiamą kvalifikacijos tobulinimą bei konstruktyvų konsultavimą, taip pat – veiklos vertinimą,

Vadovybės filosofija ir veiklos stilius taip pat veikia aplinką. Šis veiksnys apsprendžia rizikos lygį, kurį ūkio subjektas gali prisiimti, ir vadovybės filosofiją, susijusią su programiniu vadovavimu. Be to, šis požiūris ir vadovybės filosofija, susijusi su informacijos sistemomis, apskaita, personalo funkcijomis, monitoringu ir auditais, bei vertinimas gali turėti didelį poveikį vidaus kontrolei.

Dar vienas veiksnys, veikiantis aplinką, yra ūkio subjekto organizacinė struktūra. Ji yra ta sistema, kuria vadovaudamasi, vadovybė vykdo veiklos planavimą, vadovavimą ir kontrolę, būtinus siekiant įgyvendinti ūkio subjekto uždavinius. Gera vidaus kontrolės aplinka reikalauja, kad ūkio subjekto organizacinė struktūra aiškiai apibrėžtų pagrindines įgaliojimų sritis bei atsakomybę, vykdant veiklą viso ūkio subjekto mastu. Toks delegavimas apima įgaliojimus ir atsakomybę už veiklos vykdymą, atskaitingumo santykius bei įgaliojimų suteikimo procedūras.

Gera žmogiškojo kapitalo politika ir praktika yra dar vienas svarbus aplinką veikiantis veiksnys. Ją sudaro personalo samda, orientavimas, mokymas, vertinimas, konsultavimas, skatinimas, atlyginimas ir drausminimas. Taip pat būtinas tam tikras priežiūros lygis.

Kitas vidaus kontrolės sistemos elementas yra **rizikos vertinimas**. Ūkio subjektas veikia nuolat kintančioje aplinkoje, todėl vadovams dažnai tenka priimti sprendimus turint ne visą informaciją. Pasak A. Dzingulevičienės ir A. Kustienės (2010), rizikos įvertinimo tikslas – suteikti pakankamai informacijos rizikai valdyti. Vidaus kontrolė turi sudaryti galimybes vertinti riziką, su kuria susiduria ūkio subjektas ir kuri kyla tiek iš vidaus, tiek iš išorės šaltinių.

Išankstinė sąlyga rizikos vertinimui yra aiškių, nuoseklių ūkio subjekto uždavinių nustatymas. Rizikos vertinimas yra tam tikrų rizikų, susijusių su uždavinių įgyvendinimu, nustatymas ir analizė. Jie sudaro pagrindą numatyti, kaip bus valdoma rizika. Nustačius rizikas, jas reikia išanalizuoti galimo poveikio atžvilgiu.

Vadovybė turi visapusiškai nustatyti rizikas ir apsvarstyti visus galimus vidinius faktorius tiek ūkio subjekto mastu, tiek atskirų veiklų lygmeniu. Vadovybė turėtų nustatyti ir analizuoti riziką, trukdančią pasiekti ūkio subjekto tikslų, apibrėžti, kaip ją valdyti ir kokių veiksmų imtis. Taigi rizikos vertinimas apima vidinės ir išorinės rizikos įvertinimą ir analizę. Galimi rizikos nustatymo metodai – kokybinio ir kiekybinio rangavimas, vadovybės konferencijos, prognozavimas ir strateginis planavimas ir audito bei kitų vertinimų rezultatų aptarimas. Skirtingi ūkio subjektai gali naudoti skirtingas rizikos analizės metodologijas, kadangi skiriasi ūkio subjektų misijos bei skirtingi sunkumai, su kuriais ūkio subjektai susiduria, nustatydami kokybinį ir kiekybinį rizikos lygį. Įvertinus riziką, belieka ją suvaldyti arba kontroliuoti. Tai dalis kasdienės kiekvienos ūkio subjekto veiklos.

Viešojo juridinio asmens veiklos sąlygos ir tikslai skiriasi nuo privataus verslo. Apsprendžiant rizikos vertinimą, turi būti nustatyti viešojo juridinio asmens rizikos veiksniai ir toleruojama rizika. Toleruojama rizika – rizika, kurią valdyti nėra poreikio ar galimybės. Paprastai toleruojama maža rizika arba rizika, kurios valdymo sąnaudos per didelės. Valdant riziką, siekiama ją sumažinti iki toleruojamos rizikos lygio. Viešojo juridinio asmens veiklos riziką galima padalyti į dvi dalis – rizika, susijusi su tikslų pasiekimu, ir rizika, susijusi su sąnaudomis šiems tikslams pasiekti. Rizikos nustatymas yra kontrolės vertinimo pagrindas. Rizikos veiksnių pavyzdžiai skelbiami Lietuvos Respublikos įstatymuose:

1. *Struktūrinis:*

- 1.1. finansų kontrolės ir kitų funkcijų priskyrimas;
- 1.2. atsakomybės ir teisių priskyrimas;
- 1.3. teisėtumo vertinimas;
- 1.4. planavimo specifika;
- 1.5. informacijos perdavimas ir saugojimas.

2. *Finansinis:*

- 2.1. naudojamo, valdomo ir disponuojamo turto struktūra ir savybės;
- 2.2. disponuojamų lėšų dydis;
- 2.3. išlaidų struktūra;
- 2.4. įsipareigojimų apskaita;
- 2.5. sprendimų priėmimo teisės suteikimas;
- 2.6. mokėjimų atlikimas;
- 2.7. nustatytos klaidos.

3. *Asmeninės savybės:*

- 3.1. požiūris į kontrolės ir kitų funkcijų atlikimą;
- 3.2. kompetencija;
- 3.3. vienkartinių ir specifinių funkcijų atlikimas.

Vienas pagrindinių rizikos nustatymo tikslų – nustatyti ir padėti parinkti rizikos valdymo priemones ir suteikti viešojo juridinio asmens vadovui informaciją apie rizikingas sritis (LRFM, 2003).

Trečias vidaus kontrolės sistemos elementas yra **kontrolės veikla** arba procedūros. Vidaus kontrolės veikla padeda užtikrinti, kad vadovybės nurodymai bus įgyvendinti. Kontrolės veikla turi būti efektyvi ir rezultatyvi, įgyvendinant ūkio subjekto kontrolės uždavinius.

Tikslinga apibrėžti kontrolės veiksmų sąvoką, nors mokslininkų nuomonės šiuo klausimu neišsiskiria ir jie šį reiškinį apibūdina panašiai. INTOSAI (1999) kontrolės veiklą apibūdina kaip politiką, procedūras, technikas ir mechanizmus, kurie priverčia vykdyti vadovybės nutarimus. Jie padeda užtikrinti, kad bus imtasi veiksmų spręsti rizikos problemas. V. Lakis (2007) teigia, kad kontrolės veiksmai yra politika ir procedūros, padedančios užtikrinti, kad vadovų įsakymai yra vykdomi, pavyzdžiui, imamasi būtinų veiksmų rizikai, kuri kelia grėsmę pasiekti ūkio subjekto tikslus, šalinti. Tai gali būti biudžeto sudarymo ir vykdymo reikalavimų laikymasis. Kontrolės veikla yra institucijos planavimo, įgyvendinimo, peržiūros bei atskaitingumo už vyriausybinių išteklių priežiūrą ir rezultatų įgyvendinimo sudedamoji dalis.

Nagrinėjant Lietuvos Respublikos teisės aktus sutinkamas toks viešojo juridinio asmens kontrolės procedūrų apibrėžimas – “darbuotojų ar informacinių sistemų atliekamos kontrolės operacijos vadinamos kontrolės procedūromis”. (LRFM, 2003)

Ūkio subjekto vadovybė, numatydamą kontrolės procedūras, turi atsižvelgti į vidaus kontrolės sistemos tikslus, ypatybes, verslo riziką, apskaitos būklę ir kontrolės aplinką. Kaip teigia A. Dzingulevičienė ir A. Kustienė (2010), kontrolės procedūrų skaičius priklauso nuo ūkio subjekto dydžio, organizacinės struktūros, veiklos sričių ir kitų aplinkybių. Autorės išskiria tokias kontrolės procedūras: darbuotojų pareigų atskyrimas, dokumentavimas, įgaliojimų suteikimas, informacijos apdorojimo kontrolė.

Apibūdinant kontrolės procedūras, J. Kabašinskas ir I. Toliatienė (1997) išvardina išsamų jų sąrašą atsižvelgiant į ūkio subjekto tikslus. Šie tikslai yra įvairūs:

- Teisingumas. Ūkinės operacijos dokumentuojamos ir fiksuojamos teisingai.
- Pilnumas. Visos ūkinės operacijos yra užfiksuotos, nė viena jų nepraleista.
- Įgaliojimas. Visoms ūkinėms operacijoms atlikti yra suteikiami įgaliojimai.
- Tikslumas. Ūkinių operacijų sumos yra atidžiai skaičiuojamos.
- Klasifikacija. Ūkinės operacijos turi būti tinkamai klasifikuojamos.
- Apskaita. Turi būti tiksli ūkinių operacijų apskaita.
- Atlikimas laiku. Ūkinės operacijos turi būti fiksuojamos atitinkamu apskaitos laikotarpiu.

Yra tam tikros veiklos kategorijos, kurios bendros visiems ūkio subjektams. INTOSAI (1999) pateikia tokius kontrolės veiklos pavyzdžius:

- Aukščiausio lygmens konkrečios veiklos peržiūros;
- Peržiūros, atliekamos vadovo, padalinio ar atskiros veiklos lygiu;
- Žmogiškojo kapitalo valdymas;
- Informacijos apdorojimo kontrolė;
- Rizikingo turto fizinė kontrolė;
- Veiklos vertinimo priemonių ir rodiklių nustatymas ir peržiūra;
- Pareigų atskyrimas;
- Tinkamas finansinių operacijų ir įvykių vykdymas;
- Tikslus ir savalaikis finansinių operacijų ir įvykių registravimas;
- Priėjimo ribojimas ir atskaitingumas už išteklius ir įrašus;
- Tinkamas finansinių operacijų dokumentavimas ir vidaus kontrolė.

Lietuvos Respublikos teisės aktuose kontrolės procedūros skirstomos į:

1. įgaliojimo ir patvirtinimo;
2. ūkinių operacijų dokumentavimo;
3. funkcijų (patvirtinimo, atlikimo, registravimo ir patikrinimo) atskyrimo;
4. turto ir dokumentų prieigos kontrolės;
5. patikrinimo ir suderinimo;

6. veiklos rezultatų, sričių ir procesų peržiūros;

7. priežiūros (užduočių skyrimas, peržiūra ir tvirtinimas). Užduočių skyrimas darbuotojui, peržiūra ir tvirtinimas reiškia, kad:

7.1. kiekvienam darbuotojui aiškiai nurodomos jo pareigos ir atsakomybė;

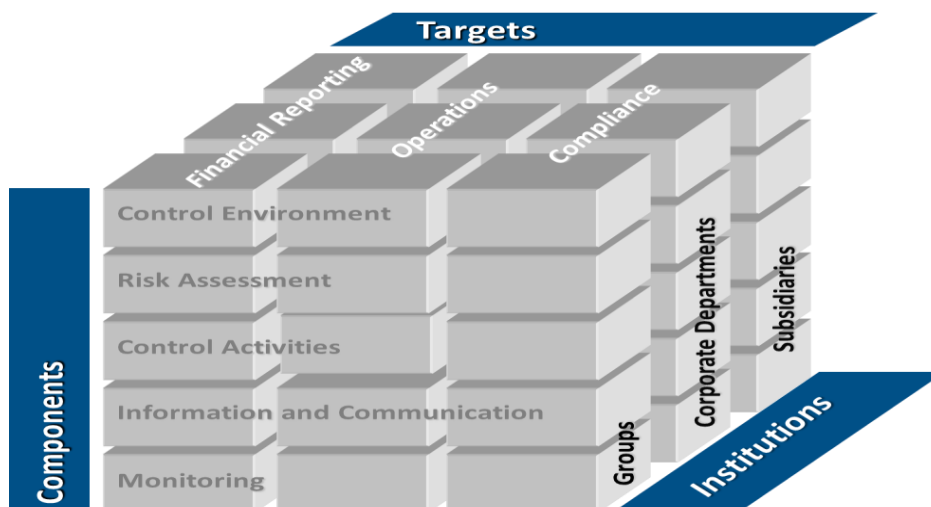
7.2. kiekvieno darbuotojo darbas sistemingai peržiūrimas;

7.3. prireikus periodiškai atsiskaitoma, kad užduotis tinkamai įvykdyta.

Pareigų atskyrimas viena iš pagrindinių kontrolės procedūrų, tačiau tai labai problemiška mažose ūkio subjektuose, kur dirba nedaug darbuotojų. Pagrindinės pareigų ir atsakomybės sritys turi būti paskirstytos skirtingiems darbuotojams, siekiant išvengti klaidų ir sukčiavimo. Labai svarbu, kad vienas asmuo nebūtų atsakingas už visus sandorio ar įvykio aspektus ilgesnį laikotarpį. Pareigų atskyrimu užtikrinama, kad nė vienas asmuo (skyrius) negali kontroliuoti visų veiklos aspektų nuo pradžios iki galo. Kai dalyvauja du ar keli asmenys (skyriai), kiekvienu atveju susidaro sąlygos, kad vieno darbuotojo atlikto darbo teisingumą gali aptvirtinti kiti darbuotojai. Idealiu atveju tokie etapai kaip priėmimas, patvirtinimas, vykdymas ir registravimas atliekami santykinai nepriklausomų darbuotojų ar skyrių.

Ketvirtas vidaus kontrolės sistemos elementas – **turto apsauga**. Turtas, kuris gali būti lengvai parduodamas, perduodamas ar išnešamas iš ūkio subjekto teritorijos, turi būti geriausiai apsaugomas. Turto kontrolė turi apsaugoti nuo galimų išėikvojimų ir vagysčių. Saugomą turtą galima apdrausti, o darbuotojai, tvarkantys visus su tuo susijusius reikalus, turėtų pasirašyti įsipareigojimus būti už tą turtą atsakingi.

COSO (2013) modelyje išskiriami penki vidaus kontrolės sistemos elementai, kurie jau buvo paminėti ankstesnių autorių, t. y. kontrolės aplinka, rizikos nustatymas, kontrolės procedūros, informacija ir komunikacija bei monitoringas (žr. 1 pav.).



Šaltinis: COSO, 2013, p. 6

1 pav. Coso modelis

Šiame modelyje matyti, kad egzistuoja ryšys tarp tikslų, kuriuos ūkio subjektas suinteresuotas pasiekti, ūkio subjekto struktūros bei penkių vidaus kontrolės sistemos elementų. Šią sąveiką galima pavaizduoti kaip kubo formą, kur:

- trys tikslai (ataskaitinis, operacinis ir atitikimo) pažymėti kaip stulpeliai „targets“;
- penki vidaus kontrolės sistemos elementai nurodyti eilutėse „components“;
- trys ūkio subjekto struktūros sudedamosios dalys pažymėtos šone „institutions“.

Iš paveikslo matyti, kad tarp bendrųjų tikslų (viršutinė kubo siena), išreiškiančių tai, ką ūkio subjektas nori pasiekti, ir vidaus kontrolės elementų (priekinė kubo siena), išreiškiančių tai, ko reikia bendriesiems tikslams pasiekti, yra tiesioginis ryšys. Kiekvieno elemento eilutė „kerta“ visą struktūrą ir taikoma visiems trimis bendriesiems tikslams. Vidaus kontrolė aktuali ne tik visam ūkio subjektui, bet ir jo padaliniams; šį sąryšį išreiškia trečioji dimensija, vaizduojanti ūkio subjekto struktūrą.

Vadovaujantis vidaus kontrolės sistemos elementais, kuriama ūkio subjekto vidaus kontrolė. Šių elementų skaičius priklauso nuo vidaus kontrolės sistemos sudėtingumo ir ūkio subjekto dydžio. Mokslininkai išskiria tokius pagrindinius elementus, kurie sudaro vidaus kontrolės sistemą: kontrolės aplinka; rizikos vertinimas; kontrolės veiksmai (procedūros); turto apsauga. Taip pat jais vadovaujasi auditoriai, vertindami ūkio subjekto vidaus kontrolės sistemą ir jos efektyvumą. Sutrikus bent vienam iš šių vidaus kontrolės sistemos elementų negalėtų normaliai funkcionuoti visa sistema.

#### 1.4. Apskaitos kontrolinės funkcijos

Kiekvienoje veikloje, kai ji yra dinamiška, ją lydi rizika bei klaidos. Klaidų atsiranda dėl įvairių priežasčių įvairiuose valdymo lygiuose. Todėl ūkio subjektų valdymo procese, planuojant ir organizuojant veiklą bei vykdant tikslines užduotis, reikalinga kontrolė. Apskaitoje, kaip informacinėje sistemoje galima išskirti išeinantį ir įeinantį informacijos srautus, o taip pat informacijos iškraipymo laipsnį. Tokiu būdu pirminiai duomenys apie ūkio subjekto ūkinę veiklą yra įeinantis srautas į šią sistemą, o naudinga informacija asmenims priimantiems sprendimus – išeinantis informacijos srautas. Informacija bet koku atveju turi būti patikima.

Kiekviename ūkio subjekte apskaita yra pagrindinė vidaus kontrolės grandis ir teikia reikalingą informaciją kontrolei apie turtą ir kapitalą, pajamas ir sąnaudas, pelną ir nuostolius. Todėl yra labai glaudus ryšys tarp apskaitos ir vidaus kontrolės. Tvarkant apskaitą vykdoma ir kontrolė. Vidaus kontrolės tikslų nebūtų galima pasiekti, jei apskaita būtų tvarkoma netinkamai. Kita vertus, vienas iš vidaus kontrolės tikslų yra užtikrinti tinkamą ir teisingą apskaitą.

Kadangi viešojo sektoriaus išteklius daugiausia sudaro valstybės lėšos, kurios visuomenės reikmėms turi būti naudojamos rūpestingai, reikia pabrėžti viešojo sektoriaus išteklių saugojimo reikšmę. Be to, viešajame sektoriuje tebevyrauja piniginiu principu pagrįsta biudžeto apskaita, tačiau ji neduoda pakankamo patikinimo dėl išteklių įsigijimo, naudojimo ir perleidimo. Dėl to viešojo



sektorius turto apskaita ne visada atspindi naujausią būklę, todėl turtas tampa labiau pažeidžiamas. Pasak V. Lakio (2007), atsižvelgiant į tai laikoma, kad išteklių saugojimas yra svarbus vidaus kontrolės tikslas.

L. Giriūnas (2009) pažymi, kad ūkio subjekto apskaitos kontrolinių funkcijų esmė, kaip ir vidaus kontrolės, pagerinti ūkio subjekto veiklos efektyvumą, padėti geriau ūkio subjektui disponuoti informacija. Toliau esti tikslinga išskirti tik tas vidaus kontrolės funkcijas, kurios tenka ūkio subjekto apskaitai arba veikia ir funkcionuoja joje. 2 lentelėje išskirtos įvairių mokslininkų ūkio subjekto apskaitos kontrolines funkcijos.

**2 lentelė. Apskaitos kontrolinės funkcijos**

<b>Eil. Nr.</b>	<b>Apskaitos kontrolinės funkcijos</b>
1.	užtikrinti, kad veikla vykdoma įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka pagal planus, programas ir procedūras (V. Lakis , 2007)
2.	užtikrinti, kad turtas ir įsipareigojimai apsaugoti nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo ar kitų neteisėtų veikų (V. Lakis , 2007)
3.	laikomasi veiklos teisėtumo, ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo ir skaidrumo principų (V. Lakis , 2007)
4.	informacijos apie finansinę ir kitą veiklą teisingumo užtikrinimas (V. Lakis , 2007)
5.	palyginti apyvartas analitinėse ir sintetinėse sąskaitose (V. Lakis , 2007)
6.	palyginti turimus išteklius ir jų šaltinius (V. Lakis , 2007)
7.	analizuoti paaiškėjusių neatitikčių priežastis (V. Lakis , 2007)
8.	apsaugoti ūkio subjektą nuo nuostolių, kylančių dėl netyčinių arba tyčinių klaidų sandorių ir operacijų, susijusių su turtu, metu (Kuo-Tay Chen ir Ronald M. Lee, 1992)
9.	išlaikyti skaidrią finansinę apskaitą (Kuo-Tay Chen ir Ronald M. Lee, 1992)
10.	apsaugoti ūkio subjekto „žmogiškąjį ir fizinį aktyvumą“ (J. Mackevičius, 1994)
11.	garantuoti ūkio subjekto veiklos efektyvumą (J. Mackevičius, 1994)
12.	konfidencialumo užtikrinimas (R. Kanapickienė, S. Raguckaitė, 2006)
13.	nustatyti, ar klastočių išvengimo (prevencinės) procedūros veikia efektyviai (R. Bičiulaitis, 2000)
14.	skubiai identifikuoti egzistuojančias klastotes (R. Bičiulaitis, 2000)
15.	užtikrinti buhalterinių sąskaitų įrašų tikslumą, teisingumą ir patikimumą (J. Kabašinskas ir I. Toliatienė, 1997)
16.	Suteikti galimybes nustatyti ir įvertinti ūkio subjekto politikos valdymą (J. Kabašinskas ir I. Toliatienė, 1997)

**Šaltinis:** sudaryta autorės pagal V. Lakį , 2007; Kuo-Tay Chen ir Ronald M. Lee, 1992; J. Mackevičių, 1994; R. Kanapickienę, S. Raguckaitę, 2006; R. Bičiulaitį, 2000; J. Kabašinską ir I. Toliatienę, 1997

2 lentelėje pateiktų apskaitos kontrolės funkcijų sąrašas nėra baigtinis, tačiau visi nagrinėjami mokslininkai išskiria tokias įprastas ir pagrindines funkcijas.

Vadovai gali įgyvendinti daug įvairių kontrolės mechanizmų, siekiant tikslingos apskaitos. Yra daug būdų, kaip klasifikuoti šiuos kontrolės mechanizmus. Mokslininkai pateikia labai daug kontrolės formų klasifikacijų. J. Mackevičius (1994) išskiria dvi pagrindines kontrolės formas: perspektyvinę ir retrospektyvinę. Šios kontrolės formos siejamos su abstrakčiomis kontrolės formomis: nekoreguojančia ir koreguojančia. Jas būtų galima vadinti kontrolės sistemomis. Nekoreguojanti kontrolė yra tokia, kai nevykdomi jokie veiksmai, kurie jau jos negali koreguoti, reguliavimai ar koregavimai. Koreguojanti kontrolė yra nekoreguojančios formos priešingybė. Naudojant šią kontrolę, ūkio subjekto veikla ar vykdoma strategija yra reguliuojama. Koreguojanti kontrolė susideda iš perspektyvinės ir retrospektyvinės kontrolės.

Perspektyvinė kontrolė yra apibrėžiama kaip matavimų ir išankstinių perspėjimų sistema, kuri įvertina ūkio subjekto veiklą bei jos rezultatus tam tikrą dieną ateityje. Dar ji vadinama išankstine. Tai tokia kontrolės forma, kai ūkio subjekto veikla yra nuolat tikrinama, kad būtų garantuotas tikslų įgyvendinimas. Vykdamas šią kontrolę, didžiausias dėmesys yra skiriamas tiems veiksams, kurie gali pažeisti įstatyminius aktus ir padaryti ūkio subjektui didelių nuostolių. Anot J. Mackevičiaus (1994), perspektyvinė kontrolė siekia ne tik numatyti tam tikrų veiksmai rezultatus, bet ir išvengti faktinių rezultatų nukrypimų nuo numatytų. Dar ji vadinama išankstine, aktyvia ir nuolatine kontrole.

Retrospektyvinė kontrolė apibūdinama kaip tokia kontrolės forma, kuria nustatomi veiklos rezultatai, kurie lyginami su numatytais rezultatais, o jeigu yra nukrypimų, koreguojama. Ji dar vadinama einamąja kontrole, nes atliekama operacijų metu arba joms įvykus. Tai daugiausia paskesnė, reaktyvi ir epizodinė kontrolė.

Perspektyvinė kontrolė skiriasi nuo retrospektyvinės kontrolės tuo, kad ji siekia numatyti nukrypimus ir jų išvengti. Savo ruožtu retrospektyvinė kontrolė lengviau panaudojama nei perspektyvinė. Pagrindinis retrospektyvinės kontrolės trūkumas yra tas, kad ji leidžia įvairiems nukrypimams būti tol, kol jie nustatomi ir likviduojami. Abi kontrolės formos yra save reguliuojančios.

Kadangi vidaus kontrolės diapazonas yra labai platus, ją tikslinga skirstyti į *funkcinę* ir *institucinę*. Funkcinę kontrolę vykdo tie darbuotojai, kurie priima, saugo, išduoda materialines vertybes ir pinigus, organizuoja gamybą, pirkimus ir pardavimus. Būtent funkcinė kontrolė turėtų užtikrinti turto saugumą ir racionalų naudojimą. Funkcinė kontrolė vykdoma dviem kryptimis: kontroliuojami pavaldiniai ir pavaldūs padaliniai; kontroliuojamos tam tikros funkcijos, kurias vykdamas dalyvauja įvairūs padaliniai ir darbuotojai. Funkcinės kontrolės apimtis ir įgaliojimai priklauso nuo ją vykdančių asmenų einamų pareigų arba vykdomų funkcijų.

Institucinę kontrolę vykdo specialiai tam paskirti darbuotojai. Dideliuose ūkio subjekto gali būti įkurti vidaus audito padaliniai. Vidaus auditas suprantamas kaip valdymo kontrolė, kuri tikrina ir

vertina ne tik veiklą, bet ir kitas kontroles. Vidaus auditoriai teikia vadovams analizes, vertinimus, rekomendacijas ir veiklos komentarus. Yra glaudus vidaus kontrolės ir audito ryšys. Abiem atvejais siekiama, kad finansinė atskaitomybė rodytų tikrąjį ūkio subjekto vaizdą. Vykdamas vidaus kontrolės procedūras labiau siekiama, kad pradiniai duomenys, kurie įrašomi į buhalterines sąskaitas, būtų teisingi (V. Lakis, 2007, 84 p.).

Galima viena iš dviejų vidaus kontrolės organizavimo formų: atliekama tik funkcinė kontrolė arba atliekama funkcinė ir institucinė kontrolė. Pirmas variantas labiau tinka mažiems ir vidutiniams ūkio subjektams, o antrasis – dideliems. Kai ūkio subjekte nėra vidaus audito padalinio, didesnis krūvis tenka vadovams. Būtent vadovai turi prižiūrėti, kaip atskiri darbuotojai vykdo kontrolės procedūras ir ar patys nepiktnaudžiauja. Ten, kur yra vidaus audito tarnyba, šį darbą atlieka vidaus auditoriai.

Mokslinėje literatūroje pateikiama įvairių kontrolės formų klasifikavimų. Vienas iš būdų, kurių išskiria Kuo-Tay Chen ir Ronald M. Lee (1992), juos klasifikuoti kaip **prevencijos** ar **detektyvinis**. Prevencinių kontrolės priemonių sistema tokia, kuri užkerta kelią nepageidaujamoms klaidoms ar pažeidimams atsirasti; detektyvinė kontrolė yra tokia priemonių visuma, kurios aptinka nepageidaujamas klaidas ar pažeidimus jau po jų atsiradimo.

Lietuvos Respublikos įstatyminėje bazėje taip pat apžvelgtas šis reiškinys. Yra išskiriamos tokios finansų kontrolės pagrindinės rūšys:

**1. Išankstinė** finansų kontrolė – kontrolė, atliekama priimant arba atmetant sprendimus, susijusius su valstybės ir savivaldybės turto panaudojimu ir įsipareigojimais tretiesiems asmenims, prieš juos patvirtinant viešojo juridinio asmens vadovui.

**2. Einamoji** finansų kontrolė – kontrolė, kurios paskirtis – užtikrinti, kad tinkamai ir laiku būtų vykdomi viešojo juridinio asmens sprendimai dėl valstybės ir savivaldybės turto panaudojimo ir įsipareigojimų tretiesiems asmenims.

**3. Paskesnioji** finansų kontrolė – kontrolė po viešojo juridinio asmens sprendimų dėl valstybės ir savivaldybės turto panaudojimo ir įsipareigojimų tretiesiems asmenims vykdymo, kurios metu tikrinama, kaip atlikti veiksmai. Jos paskirtis – patikrinti, ar teisėtai ir pagal paskirtį naudojamos materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės, ar nebuvo teisės aktų, vadovų nurodymų pažeidimų bei piktnaudžiavimų. Paskesnioji finansų kontrolė numato priemones jo smetu nustatytiems trūkumams pašalinti. Šios kontrolės negali atlikti valstybės tarnautojas ar darbuotojas, atsakingas už išankstinę finansų kontrolę.

Geriausia, kai ūkio subjekte naudojamos visos kontrolės formos. Pažymėtina, kad jos yra susijusios tarpusavyje, viena kitą papildo. L. Giriūnas (2009) pabrėžia, kad siekiant kompensuoti tam tikrus pavienių kontrolės priemonių trūkumus, taikoma mišri kontrolė. Norint užtikrinti efektyvią

kontrolę, galima ją papildyti ištaisomaisiais veiksmais. Taip pat reikėtų pabrėžti, kad ji turi būti integruota į vidaus kontrolės sistemą.

Kuriant vidaus kontrolės sistemą, svarbu, kad diegiama kontrolės veikla būtų proporcinga rizikai. Vidaus kontrolės sistema skirta padėti ūkio subjektui pasiekti savo tikslus, tačiau ją įgyvendinant susiduriama su įvairiais rizikos veiksniais. Vadovybės uždavinys – nustatyti šią riziką ir reaguoti į ją siekiant kiek įmanoma padidinti tikimybę, kad ūkio subjekto tikslai bus įgyvendinti. Vidaus kontrolė gali padėti nustatyti riziką, tačiau ji gali tik užtikrinti nuosaikų misijos ir bendrųjų tikslų įgyvendinimą.

Kuriant tokią vidaus kontrolę, kuri būtų apsimokanti sąnaudų atžvilgiu ir tuo pačiu metu sumažintų riziką iki priimtino lygio, būtina, kad vadovai aiškiai suprastų, kokių tikslų siekiama. Antraip vadovybė gali numatyti per griežtas kontrolės priemones tam tikroje veiklos srityje, neigiamai veikiančias kitą veiklos sritį.

Efektyvi vidaus kontrolės sistema, kad ir kaip gerai būtų organizuota ir įgyvendinama, gali užtikrinti vadovybei tik nuosaikų, o ne absoliutų ūkio subjekto tikslų pasiekimą ar jo išlikimą. Ji gali teikti vadovybei informacijos apie pažangą (ar pažangos nebuvimą) siekiant tikslų. Viešojo juridinio asmens atveju, vyriausybės politikos ar programų, demografinės ar ekonominės padėties pasikeitimas paprastai nepriklauso nuo vadovybės valios, todėl jai gali tekti pertvarkyti kontrolės priemones ar pakoreguoti priimtinos rizikos laipsnį. Efektyvi vidaus kontrolės sistema sumažina tikimybę, kad tikslai nebus pasiekti. Tačiau visada išliks rizika, kad vidaus kontrolė bus prastai organizuota ar neveiks kaip numatyta.

Apibendrinant galima teigti, kad ūkio subjekto apskaitos kontrolinės funkcijos padeda apsaugoti ūkio subjekto informaciją ir taip sumažinti riziką, kylančią su šios informacijos iškraipymu, praradimu, tinkamumu. Ūkio subjekto apskaitos kontrolinės funkcijos ne tik nustato riziką, bet ir padeda apsisaugoti, užtikrindamos, kad nekiltų rizikos ateityje. Mokslininkų yra išskiriamos įvairios kontrolės formų rūšys: retrospektyvinė ir perspektyvinė, funkcinė ir institucinė, prevencinė ir detektyvinė. Viešojo juridinio asmens finansų kontrolė skirstoma į: išankstinę, einamąją ir paskesniąją.

## 2. APSKAITOS KONTROLINIŲ FUNKCIJŲ OPTIMIZAVIMO METODIKA

### 2.1. Apskaitos kontrolinių funkcijų tobulinimo etapų apžvalga

Ūkio subjekto vadovybė atsakinga už efektyvią vidaus kontrolės sistemos veiklą. Todėl ji suinteresuota, kad ši sistema būtų tinkama. Tačiau negalima garantuoti vidaus kontrolės sistemos naudingumo, nes jis veikiama įvairių veiksnių.

Apskaitos ir vidaus kontrolės sistemos negali pateikti vadovybei galutinių įrodymų, kad tiksliai pasiekti, kadangi yra įgimtų apribojimų:

- Įprastas vadovybės reikalavimas, kad vidaus kontrolės išlaidos neviršytų laukiamos ar gaunamos naudos;

- Dauguma vidaus kontrolės procedūrų apsiriboja tik įprastomis ūkinėmis operacijomis. J. Kabašinskas ir I. Toliatienė (1997) pritaria teigdami, kad viena iš ūkio subjekto daromų klaidų yra ta, kad daugiausia kontroliuojamos numatytos, gerai žinomos, o ne sudėtingos ir neįprastos operacijos;

- Žmogiškųjų klaidų galimybė – dėl nerūpestingumo, išsiblašymo, klaidingos nuomonės ar nurodymų nesupratimo;

- Galimybė pergudrauti vidaus kontrolės procedūras iš anksto susitarus su ūkio subjekto vadovybės nariu ūkio subjekte ar už jos ribų. Vidaus kontrolės sistema remiasi pareigų atskyrimu. O tai ne visada yra veiksminga priemonė, ypač jeigu keli asmenys susitaria tarpusavyje.

- Galimybė, kad atsakingas už vidaus kontrolę asmuo gali piktnaudžiauti šia atsakomybe. Vienas iš svarbiausių ūkio subjekto turtų yra darbuotojų kompetencija. Tačiau panaudojus šią kompetenciją nesankcionuotai veiklai padaroma itin rafinuotų ir sunkiai išaiškinamų nusikaltimų nuosavybei, ekonomikai, finansų sistemai, ir juos vidaus kontrolė ne visada gali išaiškinti.

- Galimybė, kad procedūros gali neatitikti pasikeitusių sąlygų ir jų poveikis gali sumažėti;

Pasak L. Giriūno (2009), apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas apima kokybės ir rizikos valdymo priemonių tobulinimą, verslo struktūrų ir procesų keitimą, atskaitingumo užtikrinimą, siekiant laiku gauti patikimą ir teisingą informaciją valdymo sprendimams priimti. Daug dėmesio skiriama efektyviai ūkio subjekto rizikos valdymo sistemai kurti.

Ūkio subjektas siekdama įvertinti apskaitos ir vidaus kontrolės sistemos veiksmingumą, nustatyti bei ištaisyti reikšmingus informacijos iškraipymus atlieka preliminarų kontrolės rizikos įvertinimą. Kiekvienoje apskaitos ir vidaus kontrolės sistemoje dėl įgimtų apribojimų visada išlieka tam tikra kontrolės rizika. Kontrolės testai yra atliekami, siekiant gauti audito įrodymų apie veiksmingumą: apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų, padedančių nustatyti, įvertinti ir pataisyti

reikšmingus informacijos iškraipymus, veikimą; vidaus kontrolės veiklos per laikotarpį. Kontrolės testai gali būti:

- Dokumentų, kuriais pagrįstos ūkinės operacijos ir kiti įvykiai, tikrinimas, suteikia audito įrodymą, kad vidaus kontrolės sistema veikia tinkamai;
- Vidaus kontrolės atliekamos apklausos ir peržiūros, kurios nepalieka audito pėdsakų;
- Vidaus kontrolės pertikrinimas.

Kiekvienas ūkio subjektas turi susikurti savo vidaus kontrolės sistemą, kuri padėtų optimizuoti apskaitos kontrolines funkcijas. Tačiau kuriant efektyvią vidaus kontrolės sistemą, reikėtų atsižvelgti į bazinius vidaus kontrolės sistemos principus:

- **„Sandarumas“**, t. y. neturėtų būti nekontroliuojamų ūkinių operacijų. Tikrinamas visų ūkinių operacijų pagrįstumas ir racionalumas (V. Lakis, 2007).
- **Suderinamumas**. Vidaus kontrolė turi veikti kaip sistema, o ne kaip atsitiktinių kontrolės procedūrų visuma (V. Lakis, 2007).
- **Susijusi su ūkio subjekto struktūra** ir buhalterine apskaita (V. Lakis, 2007).
- **Įgyvendinimas laiku**. Ūkinės operacijos kontroliuojamos prieš jas atliekant arba atlikimo metu, kad nebūtų galimybės atlikti neteisėtų veiksmų (V. Lakis, 2007). J. Mackevičius (1994) priduria, kad laiku atlikta kontrolė galėtų sumažinti žalą arba leistų jos visiškai išvengti.
- **Nesmulkmeniškumas**. Turi būti kontroliuojami strateginiai dalykai ir netipinės operacijos. Literatūroje beveik visi autoriai sutinka, kad pernelyg dažna kontrolė gali labiau pakenkti, negu duoti naudos. Tinkamai organizuota vidaus kontrolė turėtų užtikrinti, kad ūkinės operacijos ir įvykiai būtų teisingai fiksuojami dokumentuose ir pavaizduojami buhalterinėje apskaitoje (V. Lakis, 2007).
- **Ekonomiškumas**. Kontrolės išlaidos neturi būti didesnės už jos naudą (J. Mackevičius, 1994). Šį principą pamini didelė dalis nagrinėtų mokslininkų.
- **Lankstumas**. Vidaus kontrolės sistema turėtų būti pritaikyta besikeičiančioms aplinkybėms, lengvai pakeičiama, sumažinanti įvairius nesklandumus (J. Mackevičius, 1994).
- **Efektyvumas**. Vidaus kontrolės sistema nustato trūkumus ir nukrypimus, atskleidžia jų priežastis ir kaltininkus (J. Mackevičius, 1994).
- **Tinkamumas**. Šiuo punktu pabrėžiamas teisingas vidaus kontrolės atlikimas reikiamoje vietoje bei proporcingumas susijusiai rizikai (L. Stabingis ir J. D. Staliūnienė, 2009).
- **Nenutrūkstamas procesas**. Vidaus kontrolės sistema turi funkcionuoti nenutrūkstamai ir kaip suplanuota tam laikotarpiui (L. Stabingis ir J. D. Staliūnienė, 2009).

Kuo-Tay Chen ir Ronald M. Lee (1992) siūlo, kad apskaitos kontrolės sistema turėtų patenkinti šias charakteristikas:

- 1) aiškiai ir konkrečiai nustatyti ir įvardinti asmenys, atsakingi už apskaitos kontrolę;

2) apskaitos kontrolės vykdymui turi būti priskirti darbuotojai, kurie neatlikinėja apskaitos operacijų ar nėra kaip kitaip susiję su apskaitos tvarkymu;

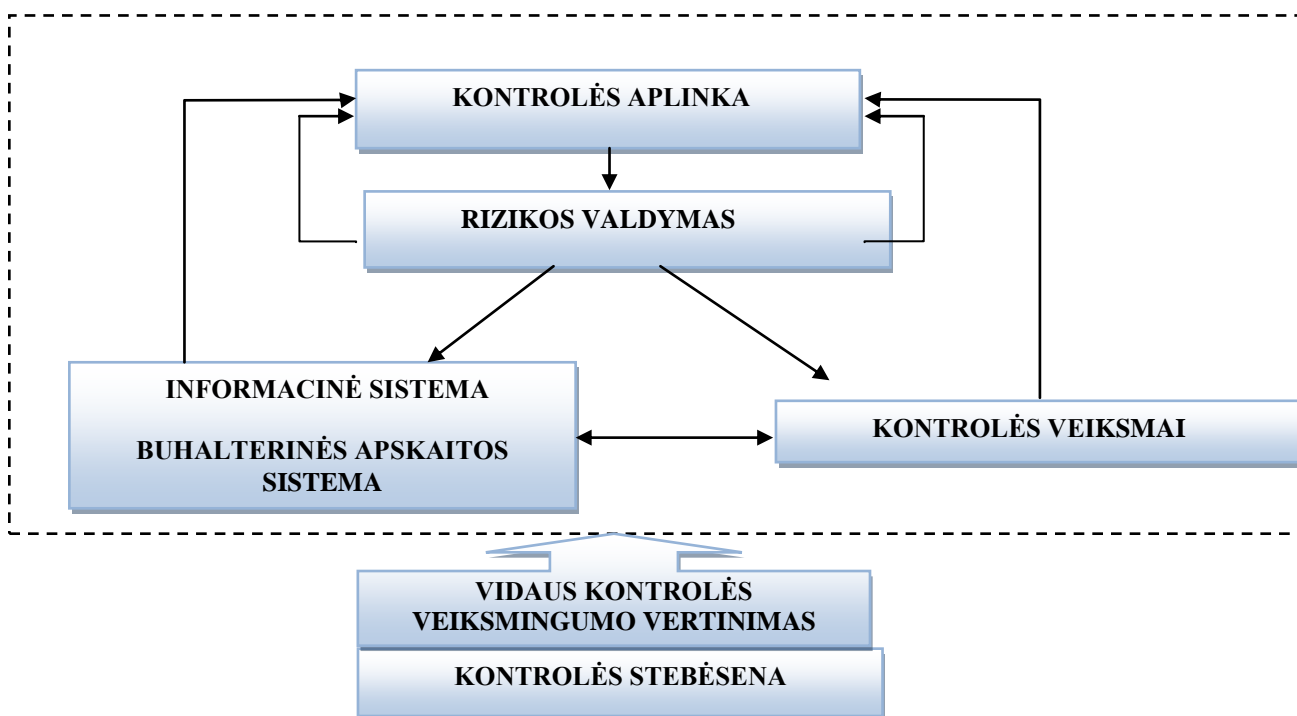
3) pakankamą ir atitinkamą informaciją apie veiklos ir finansinius rodiklius atsakingi darbuotojai turėtų pateikti laiku;

4) veiksmai, įvykiai ir sandoriai, prognozuojami (potencialūs) ir baigti, turėtų būti teisingai suforminti, atitinkantys reikalavimus. Ūkio subjekto darbuotojai turėtų žinoti, kad sandoriai - būtinas ūkio subjekto tikslų siekimo įrankis ir kad be leidimo ir kitaip neteisėti sandoriai negali būti sudaromi;

5) ūkio subjekto vadovybė turėtų numatyti, kad darbuotojai, kurie atsakingi už ūkio subjekto apskaitos kontrolės įgyvendinimą, jų laikino ar visam laikui pakeitimo atveju perduotų visą savo kvalifikaciją, žinias, patirtį, sugebėjimus ir savo pareigas, kad apskaitos kontrolė vyktų nepertraukiamai;

6) vertingo turto ir dokumentų praradimo rizika turėtų būti kiek įmanoma sumažinta imantis atsargumo priemonių.

Kuriant ar tobulinant ūkio subjekto vidaus kontrolės sistemą, pirmiausia analizuotini veiksniai, darantys įtaką vidaus kontrolei. Šie veiksniai savo ruožtu daro įtaką tam tikrai rizikai, kurios poveikis įvertinamas ir valdomas. Kaip teigia R. Kanapickienė (2009), galiausiai kuriamos ir tobulinamos informacinės sistemos ir kontrolės veiksmai, kurie daro įtaką esamai kontrolės aplinkai. Galiausiai nuolatos ir periodiškai vertinamas vidaus kontrolės sistemos struktūros ir veikimo efektyvumas (žr. 2 pav.).



Šaltinis: R. Kanapickienė, 2009, p. 25

2 pav. Vidaus kontrolės sistemos elementų tarpusavio ryšio schema

Siekiant, kad viešojo juridinio asmens kontrolė būtų veiksminga, Lietuvos Respublikos įstatyminėje bazėje yra apibrėžti tokie kriterijai:

- Pakankamai užtikrinti viešojo juridinio asmens vadovą, kad bus pasiekti bendrieji viešojo juridinio asmens veiklos tikslai. Pakankamas užtikrinimas reiškia priimtina pasitikėjimo laipsnį kontrole esant tam tikroms kontrolei organizuoti, vykdyti ir tobulinti patirtoms sąnaudoms, kontrolės teikiamai naudai, esamai veiklos rizikai;
- Būti vykdoma atsižvelgiant į rizikos veiksnius. Viešojo juridinio asmens vadovo uždavinys – organizuoti rizikos nustatymą ir reaguoti į ją siekiant, kad viešojo juridinio asmens tikslai būtų įgyvendinti;
- Užtikrinti, kad kontrolės sąnaudos neviršytų gaunamos naudos, t. y. kad kontrolė būtų efektyvi;
- Būtų optimali – per didelė kontrolė stabdo veiklos procesus, o nepakankama kontrolė neužtikrina tinkamo rizikos valdymo ir rezultatų pasiekimo;
- Funkcionuoti nenutrūkstamai – kiekvienam veiksmui su turto turi būti taikomos nustatytos viešojo juridinio asmens kontrolės procedūros.

Kuriant efektyvią vidaus kontrolės sistemą, reikia nustatyti problemą ir žinoti, kokią operaciją ar veiksmą atlikti, kad kontrolė būtų efektyvi. Taip reikia įvertinti, su kokia rizika ši operacija gali susidurti. Reikia apgalvoti, ar šie veiksmai bei procedūros gali padėti sumažinti riziką. Reikiamos informacijos turėjimas ir žinojimas gali pagelbėti kuriant efektyvią kontrolės sistemą, taip pat reikia žinoti, kas galės ją gauti ir priėti. Galiausiai reikia stebėti, ar įdiegti veiksmai bei procedūros atlieka savo funkcijas. V. Lakis (2007) pabrėžia, kad vidaus kontrolė gali tinkamai funkcionuoti tik tam tikromis sąlygomis. Tai vadovavimo stilius, organizacinė ūkio subjekto struktūra, įgaliojimų ir atsakomybės nustatymas, vertinimo rodikliai, tinkama apskaita, sankcionavimas ir pareigų atskyrimas, fizinė turto apsauga. Pasak R. Bičiulaičio (2000), vieni iš svarbiausių faktorių, lemiančių efektyvią vidaus kontrolės sistemą, yra ūkio subjekto ir personalo elgesys, informacinės sistemos ir biudžetai bei vidinio audito funkcijos.

315-ajame Tarptautiniame audito standarte teigiama, kad paprastai informacinės technologijos (toliau – IT) užtikrina ūkio subjekto vidaus kontrolės veiksmingumą ir efektyvumą, nes suteikia galimybę ūkio subjektui:

- nuosekliai taikyti nustatytas verslo taisykles apdorojant didelius ūkinių operacijų ar duomenų kiekius ir atlikti sudėtingus skaičiavimus;
- užtikrinti informacijos savalaikiškumą, prieinamumą ir tikslumą;
- palengvinti papildomą informacijos analizę;
- didinti ūkio subjekto veiklos, politikos ir procedūrų stebėsenos galimybes;
- sumažinti riziką, kad kontrolės procedūros bus apeitos;



- įdiegus apsaugos kontrolės priemones taikomosiose programose, duomenų bazėse ir operacinėse sistemose veiksmingai atskirti pareigas.

Taip pat tame pačiame standarte pabrėžiama, su kokiomis rizikomis susiduria ūkio subjektas, naudodamas IT. Ūkio subjekto vidaus kontrolei IT taip pat kelia specifinę riziką, kaip pavyzdžiui:

- pasitikėjimas sistemomis ar programomis, kurios netiksliai apdoroja duomenis, apdoroja netikslius duomenis arba ir netiksliai apdoroja, ir apdoroja netikslius duomenis;
- neįgalota prieiga prie duomenų, dėl ko duomenys gali būti sunaikinti arba netinkamai pakeisti, taip pat registruojamos neįgalotos ar nesamos ūkinės operacijos, ar neteisingos ūkinės operacijos. Ypač rizika gali iškilti, kai daug vartotojų turi prieigą prie vienos duomenų bazės;
- galimybė, kad IT darbuotojai gali naudotis teisėmis, reikalingomis ne tik jų tiesioginėmis pareigoms vykdyti, ir dėl to atsirandantis pavojus, kad bus pažeista pareigų atskyrimo tvarka;
- pakeičiami pirminių bylų duomenys neturint tam teisės;
- sistemų ar programų pakeitimai neturint atitinkamos teisės tai daryti;
- neatlikti būtini sistemų ar programų pakeitimai;
- netinkamas įsikišimas rankiniu būdu;
- galimas duomenų praradimas arba negalėjimas prieiti prie duomenų, kai reikia.

Optimizuojant apskaitos kontrolines funkcijas viešajame juridiniame asmenyje didelis dėmesys skiriamas rizikos nustatymui. Keičiantis viešojo juridinio asmens veiklos sąlygoms ir tikslams, rizika turi būti nustatoma iš naujo. Nustatant riziką, atsižvelgiama į pasikeitusias sąlygas, galimybes ir rizikos veiksnius bei analizę, kontrolės keitimą pritaikant prie besikeičiančios veiklos.

Informacijos perdavimą ir kaupimą padeda užtikrinti informacinės technologijos. Viešojo juridinio asmens vadovui priimti reikiamus sprendimus turi įtakos informacijos kokybė. Informacija turi būti aiški, naudinga ir perduodama laiku. Vadovas turi nustatyti, kokia informacija reikalinga ir koku būdu ar koku periodiškumu pateikiama sprendimams priimti. Viešasis juridinis asmuo turi turėti rašytinius kontrolės proceso atlikimo įrodymus. Kontrolės procedūrų dokumentavimas ar padarytos atitinkamos žymos pakankamai užtikrina kontrolės procedūrų atlikimą. Informacijos perdavimas turi sudaryti sąlygas darbuotojams efektyviai atlikti jiems paskirtas funkcijas. Informacijos gavimo subjektai turi būti aiškiai nurodyti. Vadovas bei kiti sprendimus priimantys darbuotojai turi būti informuoti apie veiklos rezultatus, pokyčius, riziką ir kontrolės funkcionavimą, kitus aktualius klausimus.

Vadovybės vykdoma veiklos kontrolė yra efektyvi tik tada, kai yra gaunama pilna ir savalaikė informacija. Veiklos rezultatai turi atspindėti susidariusias problemas ir išskirtinę veiklą. R. Bičiulaitis (2000) pabrėžia, kad gera informacinė sistema turi būti suderinta su biudžetavimo funkcija. Biudžetiniai standartai padeda vadovybei nustatyti susidariusias problemas ar identifikuoti nukrypimus ir laiku pakoreguoti procesą reikiama linkme.

Ūkio subjekto kontrolinių funkcijų optimizavimas padeda apsaugoti ūkio subjekto turtą. Turto apsauga yra glaudžiai susijusi su jo apskaita. Naudodamiesi netiksliais duomenimis, ūkio subjekto vadovai gaus klaidingą informaciją, kuri neatspindės realios situacijos arba neleis nustatyti konkrečiai atsakingų asmenų.

Viena iš svarbiausių vidinės kontrolės uždavinių – rūpintis, kad atsakomybė už turtą ar kokią nors ūkio subjekto veiklos funkciją būtų paskirstyta keletui atsakingų asmenų. Tačiau atsakingas už turtą asmuo neturėtų tvarkyti to turto apskaitos, kad negalėtų falsifikuoti jos įrašų. Toks atsakomybės paskirstymas yra labai svarbus kuriant efektyvią vidaus kontrolės sistemą. Atsakingam už turtą asmeniui turi būti suteikti įgaliojimai, būtini atliekant jam patikėtą darbą. Kaip teigia J. Mackevičius (1994), darbo padalijimas – tai toks darbo paskirstymas, kai visi darbuotojai, atlikdami savo asmenines užduotis, prisideda prie galutinio rezultato. Atsakomybės už tą patį darbą negalima patikėti dviem ar daugiau asmenų, nes tuo atveju nė vienas iš jų tinkamai nevykdys savo pareigų. Pasak R. Bičiulaičio (2000), tik nedaugelis klastočių yra įvykdomos sudarius suokalbį. Dauguma klastočių – vieno asmens darbas. Todėl, kai kurios specifinės kontrolės procedūros yra ypatingai svarbios. Tai yra procedūros, užtikrinančios, kad ūkio subjektas turi griežtą esminių atsakomybės sričių atskyrimą:

- sandorių patvirtinimo atsakomybė;
- grynųjų pinigų gavimo arba mokėjimo atsakomybė;
- apskaitos knygų vedimo atsakomybė.

Atsakomybės atskyrimas yra pakankamas, kai nei vienas asmuo negali suklastoti turto apskaitos arba netinkamai užfiksuoti sandorį ir išvengti klastotės aptikimo. Jeigu ši vidinės kontrolės taisyklė veiktų ūkio subjekte, tai pasak R. Bičiulaičio (2000), beveik visi aukščiau išvardinti klastočių atvejai būtų nustatyti. Tinkamas atsakomybės atskyrimas nesunkiai įgyvendinamas netgi nedideliuose ūkio subjektuose. Todėl pabrėžtina, kad atsakomybės atskyrimas turėtų būti įgyvendintas kiekviename ūkio subjekte.

V. Lakis (2007) pabrėžia, kad turėtų būti labai aiškiai atskirtas disponavimas turtu, operacijų vykdymas, registracija, peržiūra. Ypač kruopščiai turėtų būti atskirtos funkcijos: prekių išdavimas ir pinigų gavimas; pinigų gavimas ir pinigų apskaita; medžiagų ar pusgaminių pirkimas ir apmokėjimas už juos; apmokėjimas už medžiagas ir pusgaminius, pirkinių apskaita.

Mokslinėje literatūroje akcentuojama darbo kaitumo darbuotojų atžvilgiu svarba. Dažnai turi būti kaitaliojamas darbuotojų atliekamas darbas, nes asmuo, ilgai atlikinėdamas tas pačias operacijas, pamažu jas perpranta ir gali surasti būdų išvengti kontrolės. Be to, darbuotojai, mokantys atlikti daug įvairių darbų, kelia savo kvalifikaciją. Vidaus kontrolės sistema turi būti nuolat prižiūrima ir tikrinama.

Vadovų filosofija ir vadovavimo stilius tampa reikšmingi, jeigu ūkio subjektą valdo vienas ar keli žmonės. Ji pasireiškia vadovų požiūriu į ūkinių operacijų riziką, etinių normų laikymąsi, priimamų sprendimų pagrįstumą. Jeigu vadovai nesilaiko taisyklių, tą patį daro ir jų pavaldiniai. Vadovų

filosofiją ir vadovavimo stilių iš dalies parodo kadro kaita. Ūkio subjekte turėtų būti kadro parinkimo, apmokymo, jų darbo vertinimo tvarka.

Organizacinę struktūrą apibrėžia valdžios ir atsakomybės ribos. Visi pelno siekiantys ūkio subjektai turėtų turėti tokią struktūrą, kuri užtikrintų teisingą planavimą, vykdymą ir kontrolę. Be to, turėtų būti atsakomybės centrai ir reikiamas pavaldumas. Konkrečią veiklą gali vykdyti tik tam tikri asmenys. Tik griežta subordinacija leidžia dirbti pagal numatytą strategiją.

Organizacinė schema paremta detaliais pareiginiais aprašymais garantuoja pakankamai stiprų pagrindą vidinės kontrolės sistemai. Vidaus kontrolė atliekama tinkamai, kai visi darbuotojai žino savo vietą ūkio subjekte, t. y. teises ir pareigas. Pabrėžtina, kad darbuotojai turėtų žinoti, koks yra jų santykis (priklausomybė) su kitų darbuotojų pareigomis bei atsakomybe. Tinkamas pareiginių nuostatų bei darbo instrukcijų parengimas yra viena jautriausių ūkio subjekto kontrolės sistemos vietų. Kadangi jos nustato darbuotojų atsakomybes ir pareigas, joms turėtų būti skiriamas didelis dėmesys. Kiekvieno darbuotojo užduotis turėtų būti aiški, logiška, o pareigos ir teisės suderintos. Joks darbuotojas neturėtų vykdyti arba registruoti ūkinės operacijos nuo pradžios iki pabaigos. Informacija, susijusi su darbuotojų kontrolės procedūromis, turi būti pristatyta darbuotojų susirinkimuose, aptarta individualiuose pakalbiuose bei peržiūrose priklausomai, koks darbo pobūdis ar pareigos.

Ūkio subjekte turėtų būti raštu išdėstyta strategija ir jos vykdymo procedūros. Tada darbuotojai savo sprendimus gali derinti su pagrindiniu ūkio subjekto tikslu. Rašytinis procedūrų aprašymas yra standartai, pagal kuriuos darbuotojai turi atlikti darbus. Nuokrypiais nuo nustatytų procedūrų gali rodyti strategijos nebaigtumą arba neteisingumą.

Efektyvi vidaus kontrolės sistema yra ypač svarbi kiekvienam ūkio subjektui, tačiau, kaskart įvedant vieną ar kitą kontrolės procedūrą, būtina pasverti jos teikiamą naudą ir jos kaštus. Kontrolė yra būtina ir ekonomiškai naudinga tik tada, kai jos įgyvendinimo kaštai yra mažesni už teikiamą ekonominę naudą. R. Bičiulaičio (2000) nuomone, negalima diegti brangiai kainuojančias kontrolės procedūras srityse, kuriose netgi įvykusios klastotės yra nereikšmingos ūkio subjekto veiklai ir finansinėms ataskaitoms. Tačiau būtina užtikrinti bent minimalias kontrolės procedūras šiose srityse, siekiant apsisaugoti nuo potencialiai reikšmingų arba sistemingų klaidų.

Ūkio subjekto apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimą galima atlikti keliais etapais. Šie etapai išskirti ir suklasifikuoti COSO modelyje, kuris apima efektyvios vidaus kontrolės sistemos ūkio subjekto viduje kūrimą, diegimą bei palaikymą. Minėtame modelyje išskiriami aštuoni etapai, kurie aptarti lentelėje:

**3 lentelė. Apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas etapais**

<b>Apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimo etapai</b>	<b>Atliekami veiksmai</b>
Pirmas etapas	Identifikuoti potencialias problemines sritis
Antras etapas	Nustatyti ūkio subjekto organizacinę struktūrą
Trečias etapas	Nustatyti funkcinis ryšius tarp padalinių
Ketvirtas etapas	Numatyti skatinimo ir motyvavimo sistemą
Penktas etapas	Įvertinti dabartinę vidaus kontrolės sistemą
Šeštas etapas	Dar kartą įvertinti ūkio subjekto struktūrą
Septintas etapas	Sukurti ir įdiegti vidaus kontrolės sistemą
Aštuntas etapas	Stebėti įdiegtą vidaus kontrolės sistemą

**Šaltinis:** L. Giriūnas, 2009, p. 49

Pirmąjį etapą galima apibūdinti kaip problemų identifikavimą. Jis apima tokias sritis, dėl kurių yra nusiskundimų arba su kuriomis anksčiau turėta problemų. Galima įtraukti ir tokias sritis, kuriose neseniai vyko žymūs struktūriniai bei personalo pasikeitimai, taip pat labai problemiškas operacijas ar kompleksines veiklos sritis. Šioje stadijoje įvertinama didžiausia galima rizika ir didžiausi nuostoliai, kurie gali atsirasti dėl neapsisaugojimo ar mažos, netinkamos kontrolės ar jos nebuvimo. Pasak J. Mackevičiaus (2009), labai svarbu išsiaiškinti rizikingiausias veiklos sritis, kuriose gali būti daromos apgaulės, neracionaliai naudojami ištekliai, patiriami nuostoliai ir kt. Šioje vietoje svarbu nepamiršti, kad kartais vidutiniai nuostoliai, kurių atsiradimo tikimybė didesnė, gali būti netgi pavojingesni nei dideli nuostoliai, kurių tikimybė mažesnė.

Pirmame etape taip pat įvertinama darbuotojų kompetencija dirbamoje srityje, jų sugebėjimas atlikti darbą, kvalifikacija. Nustatomas darbuotojų motyvacijos lygmuo. Pabrėžtina, kad padalinių nuostatai bei darbuotojų pareiginės instrukcijos turėtų būti suderintos su ūkio subjekto tikslais.

Antrame etape reikėtų įvertinti dabartinę ūkio subjekto padėtį, nustatyti šiuo metu ūkio subjekte esančius valdymo lygius ir atitinkamai suskirstyti ūkio subjekto padalinius bei darbuotojus padalinių viduje. Nustatyti valdymo stilių, apibrėžti ūkio subjekto organizacinę struktūrą. Prie esminių principų J. Mackevičius (2009) prideda punktą, kad derėtų nustatyti tiesioginius ir grįžtamuosius informacinius ryšius tarp padalinių. Sudarant organizacinę struktūrą reiktų vadovautis lankstumo principu, kad, reikalui esant, būtų nesudėtinga įjungti papildomą grandį, apjungti ar išskaidyti esančias grandis ar padalinius. Šiame etape galima surengti darbuotojų anoniminę apklausą anketų forma, kurioje kiekvienas galėtų išsakyti savo nuomonę tam tikrais klausimais ir pateikti pasiūlymus. Anketas reikėtų paruošti kiekvienai darbuotojų kategorijai individualiai.

Trečiame etape visas ūkio subjekte vykdomas operacijas reikia suskirstyti į grupes, nustatant jų atlikimo nuoseklumą. Tai labai priklauso nuo ūkio subjekto poreikių ir jų siekiamų tikslų. Paskirstant funkcijas galima lengviau pasiekti ūkio subjekto tikslus. Nustatyti funkcinis ryšius tarp padalinių ir

numatyti operacijų atlikimo eigą bei kontrolės procedūras. Šioje schemoje turėtų būti numatytas ūkio subjekte vykdomų operacijų, atsakingų už darbų atlikimą asmenų, papildomų dokumentų, kontrolės procedūrų bei apskaitos operacijų tarpusavio ryšys. Sudaryti vidinių dokumentų, kurie turėtų būti naudojami, sąrašą, tų dokumentų pavyzdžius, nustatyti pildymo bei archyvavimo tvarką. Šiame etape reikėtų įtraukti ir dokumentus, kurių nereikia saugoti. Dažnai teorijoje tai nėra pabrėžiama, nors ir yra labai svarbu užtikrinant ūkio subjekto vidinės informacijos apsaugą. Daugumos dokumentų saugojimo tvarka aprašoma ir minima dalykinėje korespondencijoje.

Ketvirtame etape numatoma kelių pakopų darbo apmokėjimo ir skatinimo sistema. Įvertinamos galimos darbuotojų skatinimo bei motyvavimo priemonės. Šiame etape sudaromos jau anksčiau minėtos pareiginės nuostatos ir darbo instrukcijos. Šiame etape pabrėžtinai darbuotojų teigiamo požiūrio į kontrolę bei savikontrolę ugdymas.

Penktajame etape išanalizuojama ir įvertinama, kaip šiuo metu esanti buhalterinės apskaitos sistema visiškai atitinka sukurtos vidaus kontrolės sistemos poreikius. Paskaičiuojami galimi papildomi kaštai dėl darbo vietų kompiuterizavimo, naujų darbo vietų steigimo, etatų mažinimo, informacinių sistemų diegimo ir pan. taip pat tikslinga iširti, ar galiojanti buhalterinė apskaitos sistema yra veiksminga, ar ji teikia teisingą ir laiku informaciją tam tikroms kontrolės funkcijoms atlikti.

Šeštajame etape peržiūrimos sudarytos struktūros, schemas, įvertinama, ar pakankamai atsižvelgta į darbuotojų nuomonę bei pasiūlymus. Sudaroma grupė iš pagrindinio vadovaujančio personalo, kuri dar kartą kritiškai įvertintų sudarytą vidaus kontrolės struktūrą. Grupė turėtų būti sudaryta iš asmenų, kurie nedalyvavo kuriant vidaus kontrolės sistemą.

Septintajame etape ūkio subjekto pagrindinis personalas (administracinis ir padalinių vadovaujantis) supažindinamas su ūkio subjekto organizacine struktūra bei sudaryta operacijų vykdymo ir kontrolės procedūrų schema, konkrečiai įvardinant kiekvieno darbuotojo vietą. Nederėtų pamiršti darbo kodekso nuostatų. Supažindinant personalą su kontrolės procedūromis, būtina atsirinkti, kas turi teisę žinoti apie numatytas vykdyti tam tikras kontrolės procedūras. Supažindinti su numatyta darbo apmokėjimo ir darbuotojų skatinimo sistema bei kitomis motyvacijos priemonėmis, supažindinti su parengtais pareiginiiais nuostatais bei darbo instrukcijomis. Įpareigoti pagrindinį personalą supažindinti jiems pavaldžius darbuotojus su sudaryta vidaus kontrolės sistemos struktūra, darbo instrukcijomis bei darbo apmokėjimo ir skatinimo sistema tiek, kiek tai susiję su konkrečiais darbuotojais.

Aštuntajame etape atliekamas patikrinimas po kontrolės sistemos diegimo ir optimizavimo. Per pirmą ar antrą mėnesį po sistemos diegimo pradžios atliekamas detalus patikrinimas, siekiant įsitikinti, ar laikomasi nustatytos tvarkos.

Kuriant bei diegiant vidaus kontrolės sistemą, svarbu nepamiršti, kad vidaus kontrolės sistema nėra vien tik pagalbos priemonė, bet kartu ir galimo sukčiavimo, klaidų, tyčinių klaidų bei kitų neigiamų faktorių prevencijos priemonė. Todėl labai svarbu užtikrinti, kad vidaus kontrolės sistemos struktūra bei kontrolės priemonės nebūtų paviešintos daugiau, nei tai reikia žinoti eiliniam darbuotojui ar netgi tam tikro lygio vadovaujančiam personalui.

Kontrolę gali vykdyti kiekvienas ūkio subjekto darbuotojas, pradedant nuo savikontrolės ir baigiant atitinkama kito darbuotojo atlikta operacijos kontrole. Todėl negalima teigti, kad vidaus kontrolės sistemos priežiūra yra pakankama, kai vienas ūkio subjekto darbuotojas ar vidaus auditorius periodiškai peržiūri, kaip laikomasi kontrolės procedūrų, kai tuo tarpu kiti ūkio subjekto darbuotojai nesilaiko nustatytos tvarkos.

## 2.2. Vidaus kontrolės sistemų kūrimo principai viešajame sektoriuje

Privačiuose ūkio subjektuose vidaus kontrolė kuriama ūkio subjekto vadovybės iniciatyva – jos privalomumas įstatymiškai nėra nustatytas. Kita vertus, viešiesiems juridiniams asmenims efektyvi vidaus kontrolė yra privaloma. Pasak D. Matusevičiaus (2004), valstybinio sektoriaus vidaus finansų kontrolė – tai valstybės įstaigose (t. y. įstaigos arba institucijos, finansuojamos iš valstybės biudžeto bei valstybės pinigų fondų ir kurioms įstatymai suteikia viešojo administravimo įgaliojimus) vykdomų įvairių kontrolės procesų visuma, skirta pažangiai ir efektyviai finansų valdymo politikai valstybės įstaigoje užtikrinti. Vidaus kontrolės sistemos tikslas viešajam sektoriui yra padėti pasiekti norimų rezultatų valdant valstybės išteklius. Lietuvos Respublikos teisės aktuose apibrėžta, kad viešasis juridinis asmuo yra tas, kuris valdo, naudoja valstybės lėšas ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja, vadovaudamasis ūkinės veiklos teisėtumo ir patikimo finansų valdymo principais, t. y. ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas ir skaidrumas. Lietuvos Respublikos Finansų ministerija pateikia tokį teisės aktų sąrašą, kuris Lietuvoje reglamentuoja vidaus kontrolės sistemos diegimą:

1. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (Žin., Nr. 123-5540);
2. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. balandžio 14 d. nutarimas Nr. 470 „Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo“;
3. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. sausio 7 d. įsakymas Nr. 1K-004 „Dėl finansų kontrolės būklės ataskaitos formos patvirtinimo“;
4. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 8 d. įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo“;

5. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007 m. spalio 11 d. Nr. įsakymas Nr. 1K-293 „Dėl finansų ministro 2002 m. gegužės 21 d. įsakymo Nr. 139 „Dėl finansų kontrolės vadovo patvirtinimo“ pakeitimo“;

6. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005 m. lapkričio 29 d. įsakymą Nr. 1K-362 „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gegužės 8 d. įsakymo Nr. 1K-123 „Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo“ pakeitimo“;

7. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. vasario 26 d. Nr. 1K-072 įsakymas „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. gegužės 21 d. įsakymo Nr. 139 „Dėl Finansų kontrolės vadovo patvirtinimo“ ir jį keitusio įsakymo pripažinimo netekusiu galios“.

Finansų kontrolės, kaip vidaus kontrolės sistemos dalies, tikslas atitinka aukščiau minėtą vidaus kontrolės sistemos tikslą. Nors nurodoma, kad vidaus kontrole siekiama valdyti rizikos veiksnius, tačiau Lietuvos Respublikos įstatymuose šiai svarbiai nuostatai skiriamas nepakankamas dėmesys. Vadinasi, vidaus kontrolė padeda pasiekti taktinių tikslų, jos galimybės padėti pasiekti strateginių tikslų nepripažįstamos.

Viešojo juridinio asmens vadovas, vadovaudamasis Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintais minimaliais finansų kontrolės reikalavimais, sukuria ir prižiūri finansų kontrolės veikimą viešajame juridiniame asmenyje bei patvirtina viešojo juridinio asmens finansų kontrolės taisykles (LRFM, 2003). Minimaliuose finansų kontrolės reikalavimuose minima, kad diegdamas finansų kontrolę bei tvirtindamas viešojo juridinio asmens finansų kontrolės taisykles, viešojo juridinio asmens vadovas atsižvelgia į Finansų ministerijos metodinius nurodymus ir rekomendacijas finansų kontrolės srityje ir šiuos viešojo juridinio asmens kriterijus:

1. veiklos pobūdį ir ypatumus;
2. veiklos riziką;
3. organizacinę struktūrą;
4. apskaitos ir informacinę sistemą;
5. turto apsaugos būklę.

Viešojo juridinio asmens vadovas prižiūri finansų kontrolės veikimą viešajame juridiniame asmenyje nuolat analizuodamas jos efektyvumą ir prireikus rekomenduoja viešojo juridinio asmens vidaus audito tarnybai atlikti tam tikrų viešojo juridinio asmens veiklos sričių vidaus auditą.

Remiantis vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu (2002), vidaus auditas – viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka, vidaus auditoriams vykdant nepriklausomą, objektyvią tyrimo, vertinimo ir konsultavimo veiklą, siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos gerinimą. Minėtame įstatyme taip pat pabrėžiama vidaus audito svarba teigiant, kad „viešojo juridinio asmens vadovui vertinti kontrolę padeda vidaus auditas. Vidaus auditoriai vertina kontrolę,

vadovaudamiesi vidaus auditą reglamentuojančiais teisės aktais, atlikdami metiniame vidaus audito plane numatytus auditus.“

Vidaus audito tikslas – sistemingai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą ir vidaus kontrolę, padėti įgyvendinti viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų veiklos tikslus (Lietuvos Respublikos Seimas (toliau – LRS), 2002). Vidaus auditą viešajame juridiniame asmenyje atlieka įsteigta vidaus audito tarnyba, kurios tikslas - padėti didinti viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir (arba) jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų veiklos efektyvumą, įgyvendinti strateginį ir kitus veiklos planus, programas ir procedūras.

Vidaus audito pagrindiniai uždaviniai:

1. nustatyti, ar viešasis juridinis asmuo savo veikloje laikosi norminių teisės aktų;
2. patarti viešojo juridinio asmens vadovui, kaip mažinti rizikos veiksnių įtaką viešojo juridinio asmens veiklai;
3. teikti viešojo juridinio asmens vadovui rekomendacijas dėl viešojo juridinio asmens veiklos ir vidaus kontrolės tobulinimo;
4. vertinti viešojo juridinio asmens strateginių arba kitų veiklos planų, programų vykdymą bei valstybės ir savivaldybės turto naudojimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais;
5. vertinti viešojo juridinio asmens lėšų, gautų iš Europos Sąjungos bei užsienio institucijų ar fondų, administravimą ir panaudojimą;
6. ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertinti, kaip vidaus kontrolė veikia viešajame juridiniame asmenyje (LRFM, 2003).

Įgyvendindama vidaus audito tarnybai nustatytus uždavinius, minėta tarnyba atlieka šias funkcijas:

1. tikrina ir vertina viešojo juridinio asmens, jam pavaldžių ir (arba) jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų:
  - 1.1. vidaus kontrolės sistemos funkcionavimą (nustatytų vidaus taisyklių, vidaus kontrolės procedūrų veiksmingumą, pakankumą ir jų laikymąsi, organizacinės struktūros optimalumą, funkcijų paskirstymo, intelekto išteklių panaudojimo racionalumą ir kita), rizikos veiksnių valdymo efektyvumą;
  - 1.2. veiklos atitiktį Lietuvos Respublikos įstatymams, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimams, kitiems norminiams teisės aktams;
  - 1.3. strateginių ir kitų planų įgyvendinimą, veiklos atitiktį jų tikslams ir uždaviniams, Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto asignavimų valdytojų programų vykdymą, joms skirtų lėšų bei valstybės ir savivaldybės turto naudojimą efektyvumo, ekonomiškumo ir rezultatyvumo požiūriais;
  - 1.4. finansinių ir veiklos ataskaitų duomenų teisingumą, apskaitos informacijos tinkamumą, objektyvumą, pateikimą laiku;



1.5. lėšų, gautų iš Europos Sąjungos, užsienio institucijų arba fondų, administravimą ir panaudojimą;

1.6. turto apskaitą ir apsaugą;

1.7. informacinių sistemų saugumą, veiksmingumą ir informacinių sistemų projektus;

2. atlieka Europos Sąjungos paramos lėšų panaudojimo privalomuosius patikrinimus pagal Europos Komisijos reikalavimus;

3. rengia vidaus audito ataskaitas su išvadamis ir rekomendacijomis, kaip ištaisyti vidaus audito metu nustatytus neatitikimus, kaip tobulinti viešojo juridinio asmens ir jam pavaldžių arba jo valdymo sričiai priskirtų viešųjų juridinių asmenų veiklą ir vidaus kontrolę;

3.1. analizuoja viešojo juridinio asmens veiklos trūkumus, dėl kurių viešojo juridinio asmens atžvilgiu buvo priimtas nepalankus teismo sprendimas, ir siūlo viešojo juridinio asmens vadovui imtis priemonių šiems trūkumams pašalinti, taip pat, esant pagrindui, siūlo spręsti valstybės tarnautojų ar kitų darbuotojų asmeninės atsakomybės klausimą;

3.2. atlieka korupcijos rizikos valdymo vertinimą;

4. vykdo pažangos stebėjimą (veiklą po audito);

5. rengia Tarnybos veiklos ataskaitą;

6. organizuoja ir tvarko Tarnybos raštvedybą, užtikrina tinkamą dokumentų saugojimą ir perdavimą nustatyta tvarka į archyvą;

7. atlieka kitas įstatymų, kitų norminių teisės aktų nustatytas funkcijas, viešojo juridinio asmens vadovo nurodymus, susijusius su vidaus auditu (Lietuvos Respublikos Vyriausybė (toliau – LRV), 2003).

Teisės aktuose yra nustatyta ataskaita, kurią turi pateikti viešieji juridiniai asmenys apie vidaus kontrolės sistemos būklę. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. sausio 7 d. įsakyme Nr. 1K-004 „Dėl finansų kontrolės būklės ataskaitos formos patvirtinimo“ nurodyta, kad viešieji juridiniai asmenys ataskaitą apie finansų kontrolės būklę turi parengti vadovaudamiesi finansų ministro patvirtintais minimaliais finansų kontrolės reikalavimais ir nustatyta ataskaitos apie finansų kontrolės būklę forma (1 priedas).

Dar viena grupė, padedanti viešojo juridinio asmens vadovui atlikti finansų kontrolę, yra vyriausiasis buhalteris, apskaitos tarnybos vadovas ar kiti darbuotojai, kuriuos paskiria būti atsakingiems už ūkinės operacijos išankstinę finansų kontrolę, kurios tikslas nustatyti, ar ūkinė operacija yra teisėta, ar dokumentai, susiję su ūkinės operacijos patikimumu, yra tinkamai parengti ir ar jai atlikti pakaks patvirtintų asignavimų.

Nors už efektyvios vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, sukūrimą, jos veikimą ir tobulinimą, vidaus audito tarnybos įsteigimą ir veikimą yra atsakingas viešojo juridinio asmens vadovas, tačiau už vidaus finansų kontrolės vykdymą didelė atsakomybė tenka vyriausiajam

buhalteriui (buhalteriui). Lietuvos teisės aktuose apžvelgiamos asmens, atsakingo už viešojo juridinio asmens finansų kontrolės vykdymą, teisės ir pareigos. Vyriausiasis buhalteris arba apskaitos tarnybos vadovas, vykdydamas savo pareigas, turi atlikti:

1. pasirašydamas ūkinės operacijos dokumentus, patvirtina, kad ūkinė operacija yra teisėta, dokumentai, susiję su ūkinės operacijos atlikimu, yra parengti tinkamai ir kad jai atlikti pakaks patvirtintų asignavimų lėšų;

2. ūkinės operacijos dokumentus grąžina juos rengusiam valstybės tarnautojui arba darbuotojui, jeigu išankstinės finansų kontrolės metu nustato, kad ūkinė operacija yra neteisėta arba kad jai atlikti nepakaks patvirtintų asignavimų, kad ūkinę operaciją pagrindžiantys dokumentai yra netinkamai parengti;

3. atlikdamas išankstinę finansų kontrolę, turi teisę be atskiro viešojo juridinio asmens vadovo nurodymo gauti iš juridinio asmens padalinių vadovų ir valstybės tarnautojų arba darbuotojų raštiškus ir žodinius paaiškinimus dėl dokumentų ūkinei operacijai atlikti parengimo ir ūkinės operacijos atlikimo bei dokumentų kopijas (LRFM, 2003).

Kaip nustatyta INTOSAI (1999) gairėse, vidaus kontrolės sistemų kūrimą turi sudaryti šie esminiai elementai: teisinis pagrindas, vidaus kontrolės standartai, vadovai, kurie prisiima pagrindinę atsakomybę už veiksmingas kontrolės priemones, reguliarus vadovų vidaus kontrolės įsivertinimas, kontrolės priemonių vidaus auditas ir aukščiausioji audito institucija, kuri dalyvauja vidaus kontrolės sistemų nustatyme ir tikrinime. Kalbant apie teisinį pagrindą, pabrėžiama, kad įstatymų leidėjai turi nustatyti siektinus bendruosius vidaus kontrolės tikslus, o vidaus kontrolės standartus turi nustatyti atsakinga institucija. Siekiant sukurti pagrindą vidaus kontrolės sistemai, valdžios institucijoms turėtų būti pavesta atsakomybė rengti ir skelbti standartus, kurių kuriant kontrolės sistemą privaloma laikytis.

INTOSAI (1999) gairėse pabrėžiama vadovybės svarba formuojant ir palaikant efektyvią vidaus kontrolę. Rašte teigiama, kad vadovai turėtų suvokti, jog griežta vidaus kontrolės sistema yra būtina organizacijos ir jos tikslo, veiklos ir išteklių kontrolės sąlyga. Šaltinyje nustatytas poreikis sutelkti vadovų dėmesį į atsakomybę už efektyvių vidaus kontrolės priemonių įgyvendinimą ir nuolatinį teigiamos vidaus kontrolės aplinkos palaikymą. INTOSAI (1999) valstybės narės daug dėmesio skiria vidaus kontrolės spragų šalinimui dar prieš joms atsirandant, todėl pabrėžia, kad pagrindinė priemonė yra reguliarus vadovo atliktos vidaus kontrolės veiklos įsivertinimas. Lietuvoje toks įsivertinimas teisės aktuose vadinamas finansų kontrolės būklės ataskaita, kurią turi užpildyti ir pateikti viešasis juridinis asmuo. Vidaus kontrolės ir pasitikrinimo sistemoje vadovybė dažnai steigia vidaus audito padalinį. Kaip teigiama INTOSAI (1999) leidinyje, vidaus auditoriai atlieka esminį vaidmenį ūkio subjekto vidaus kontrolės sistemoje.

Apibendrinant galima pabrėžti, kad viešajame sektoriuje vidaus kontrolės standartų gaires aiškiai reglamentuoja įstatyminė bazė. Remiantis norminiais teisės aktais nustatyta, kad už vidaus kontrolės

sistemos kūrimą, vykdymą bei kontrolę atsakingas viešojo juridinio asmens vadovas. Vidaus audito padalinys taip pat atlieka esminį vaidmenį ūkio subjekto vidaus kontrolės sistemos optimizavime.

### 2.3. Apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimo galimybių įvertinimo metodai

Pirmiausia svarbu susipažinti su analizuojamos ūkio subjekto veikla, struktūra ir tikslais. Toliau vertėtų paminėti VMI teises, pareigas, uždavinius ir funkcijas. Aktualu išsiaiškinti, kaip apskaitos kontrolines funkcijas vertina X AVMI specialistai, kokias mato taisytnas vietas, problemas. Svarbu paanalizuoti, kaip apskaitos kontrolė veikia minėtoje organizacijoje, todėl atliekamas tyrimas.

Siekiant atskleisti apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimo galimybes X apskrities VMI, atliekamas empirinis tyrimas – ekspertų apklausa. Pasak V. Rudzkiėnės (2005), ekspertų apklausos metodas taikomas, kai problemai ar situacijai įvertinti reikia specialių žinių, pavyzdžiui, įvairių institucijų veiklai įvertinti. Čia susiduriama su ekspertų parinkimo problema, kadangi respondentai turi atitikti reikalavimus. Ekspertai turėtų būti objektyvūs ir beveik vienodos kompetencijos. Šiam tyrimui ekspertų apklausai sudaroma specialistų grupė, kuri susideda iš 11 finansų srities ekspertų. Pasitelkiama viena iš pagrindinių formų apklausai atlikti, t. y. anketavimas.

Ekspertinis vertinimas remiasi prielaida, kad sprendimas gali būti gautas tik esant ekspertų nuomonių suderinamumui, todėl iš ekspertų grupės pašalinami ekspertai, kurių nuomonės skiriasi nuo daugumos. Taip atsijojami nekvalifikuoti ekspertai, atsitiktinai patekę į grupę, o taip pat originaliausi ekspertai, giliau nei daugelis suvokiantys problemą. Taigi, pašalinant ekspertus, pirmiausia reiktų atidžiai išnagrinėti jų samprotavimus.

Pasak V. Rudzkiėnės (2005), Kendall konkordacijos koeficientas (W) – tai vienas iš dažniausiai naudojamų suderinamumo kriterijų, skirtų ekspertų nuomonių suderinamumui vertinti. Skaičiuojant šį konkordancijos koeficientą, ekspertų vertinimai ranguojami. V. Rudzkiėnė (2008) pabrėžia, kad Kai egzistuoja sutampantys rangai, jį apskaičiuojame pagal formulę:

$$W = \frac{12S^2}{m^2(k^3 - k) - m \sum_{l=1}^r T_l}; \quad (1)$$

Čia: W – konkordancijos koeficientas;

$S^2$  – nuokrypio kvadratų suma;

m – ekspertų skaičius;

k – veiksmų skaičius;

$T_l$  – sutampančių rangų l-tojoje rangų eilutėje skaičius.

Kendall konkordancijos koeficientas gali turėti reikšmes intervale tarp nulio ir vieneto ( $0 < W < 1$ ), kur 0 reiškia visišką ekspertų nuomonių nesuderinamumą, o 1 – visišką suderinamumą. Skaičiuosime ne tik patį konkordancijos koeficientą, bet ir patikrinsime nuomonių nesuderinamumo statistišką

reikšmingumą, todėl suformuluojame hipotezes, kurias turėsime patikrinti:

H0: ekspertų vertinimai prieštaringi ( $W=0$ );

H1: ekspertų vertinimai panašūs ( $W \neq 0$ ).

Tikrinant šias hipotezes pasirenkame reikšmingumo lygmenį  $\alpha = 0,05$ . Hipotezė H0 atmetama, jeigu apskaičiuota konkordacijos koeficiento reikšmė ne mažesnė už kritinę reikšmę ( $W\alpha$ ). Nuomonių nesuderinamumas yra statistiškai reikšmingas, jeigu stebimojo reikšmingumo lygmens p reikšmė yra mažesnė už pasirinktą reikšmingumo lygmenį  $\alpha$ .

Tyrimas vykdomas keliais etapais:

**I. Etapas:** anketos klausimų sudarymas. Klausimynas sudarytas iš keturių dalių:

*Pirma dalis.* formuluojamas kreipimasis į respondentą, pateikiamos apklausos sąlygos ir atsakymų teikimo taisyklės;

*Antrą dalį* sudaro klausimai apie socialinę – demografinę respondento padėtį. Šie klausimai skirti analizės rezultatų interpretavimui palengvinti;

*Trečią dalį* sudaro klausimai apie vidaus kontrolės sistemos būklę X AVMI ir pan.;

*Ketvirtoje dalyje* respondentui suteikta galimybė laisvai pasisakyti apie tai, kokios apskaitos kontrolinės funkcijos yra tobulintinos X AVMI.

**II. Etapas:** identifikuoti norimų apklausti respondentų visumą, kad tyrimo rezultatai būtų statistiškai patikimi. Pasirinkta tyrimo imtis – X AVMI Mokesčių apskaitos bei Finansų apskaitos departamentų vyriausieji specialistai. Minėti specialistai traktuojami kaip finansų valdymo ekspertai, kurie turi reikiamos patirties bei žinių pareikšti svarią nuomonę apie apskaitos kontrolines funkcijas bei jų tobulinimą X AVMI.

**III. Etapas:** tyrimo duomenų rinkimas, apdorojimas, grafinis pateikimas, atskleidžiant ne tik nuomonių pasiskirstymą, bet taip pat nurodoma, kas lemia konkretaus atsakymo pasirinkimą. Anketos platinamos išdalinamuoju būdu.

Galutinis tyrimo tikslas – atskleisti apskaitos kontrolinių funkcijų veiksmingumą X AVMI bei tobulinimo galimybes.

Apibendrinant galima teigti, kad vidaus kontrolės sistema turi įgimtų apribojimų: patirtos išlaidos turi neviršyti gaunamos naudos, sudėtingų operacijų nekontroliavimas, žmogiškųjų klaidų galimybė, personalo siekis pergudrauti kontrolės procedūras, personalo išankstinis susitarimas su atsakingais už kontrolę asmenimis, procedūrų neatitikimas pasikeitimams. Pagrindiniai efektyvios vidaus kontrolės sistemos principai: „sandarumas“, suderinamumas, įgyvendinimas laiku, nesmulkmeniškumas, ekonomiškumas, lankstumas, efektyvumas, tinkamumas, nenutrūkstamas procesas. Mokslininkai išskiria efektyvios vidaus kontrolės sistemos kūrimo, diegimo ir palaikymo etapus: identifikuoti potencialias problemines sritis, nustatyti ūkio subjekto organizacinę struktūrą,

nustatyti funkcinis ryšius tarp padalinių, numatyti skatinimo ir motyvavimo sistemą, įvertinti dabartinę vidaus kontrolės sistemą, dar kartą įvertinti ūkio subjekto struktūrą, sukurti ir įdiegti vidaus kontrolės sistemą, stebėti įdiegtą vidaus kontrolės sistemą.

### 3. APSKAITOS KONTROLINIŲ FUNKCIJŲ TOBULINIMAS X AVMI

#### 3.1. X apskrities VMI veiklos apibūdinimas

Valstybinė mokesčių inspekcija atlieka mokesčių ir kitų įmokų į valstybės ir savivaldybės biudžetus bei fondus apskaičiavimą, mokėjimą, išieško laiku nesumokėtus mokesčius, delspinigius, baudas, paskirtas mokesčių mokėtojams pagal mokesčių įstatymus. Taip pat grąžina permokas, įgyvendina vietos savivaldybės sprendimus dėl mokesčių, rinkliavų ir atskaitymų į jos biudžetą bei fondus lengvatų teikimo, organizuoja konfiskuoto, esančio be šeimininkų, valstybės paveldėto, į valstybės pajamas perduoto ir paimto turto bei lobių apskaitos, įkainojimo bei realizavimo darbus.

Lietuvos Respublikos Seimo, LR Vyriausybės, LR finansų ministerijos pavedimu Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos – centrinis mokesčių administratorius — leidžia teisės aktus, rengia jų projektus, teikia Finansų ministerijai pasiūlymus dėl mokesčių įstatymų ir kitų teisės aktų tobulinimo.

Lietuvoje per 90 proc. valstybės ir savivaldybės biudžetų įplaukų sudaro mokestinės pajamos. Didžiausią nacionalinio biudžeto įplaukų dalį sudaro pridėtinės vertės mokestis (PVM), gyventojų pajamų mokestis (toliau — GPM), akcizai.

VMI administruoja daugiau kaip 20 rūšių mokesčių, kai kuriuos iš jų — kartu su Lietuvos Respublikos muitinės departamentu, Aplinkos ministerija ir Žemės ūkio ministerija.

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos vykdydama savo funkcijas vadovaujasi Lietuvos Respublikos finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymu Nr. 110 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatų patvirtinimo“ (2004 m. gegužės 14 d. įsakymo Nr. 1K-183 redakcija) (toliau – įsakymas) patvirtintais nuostatais.

Įsakyme išdėstyti svarbiausi VMI prie FM uždaviniai taip pat funkcijos, teisės ir pareigos, kuriomis vadovaujantis turi būti įgyvendinti jai iškelti uždaviniai. Svarbiausi VMI prie FM uždaviniai:

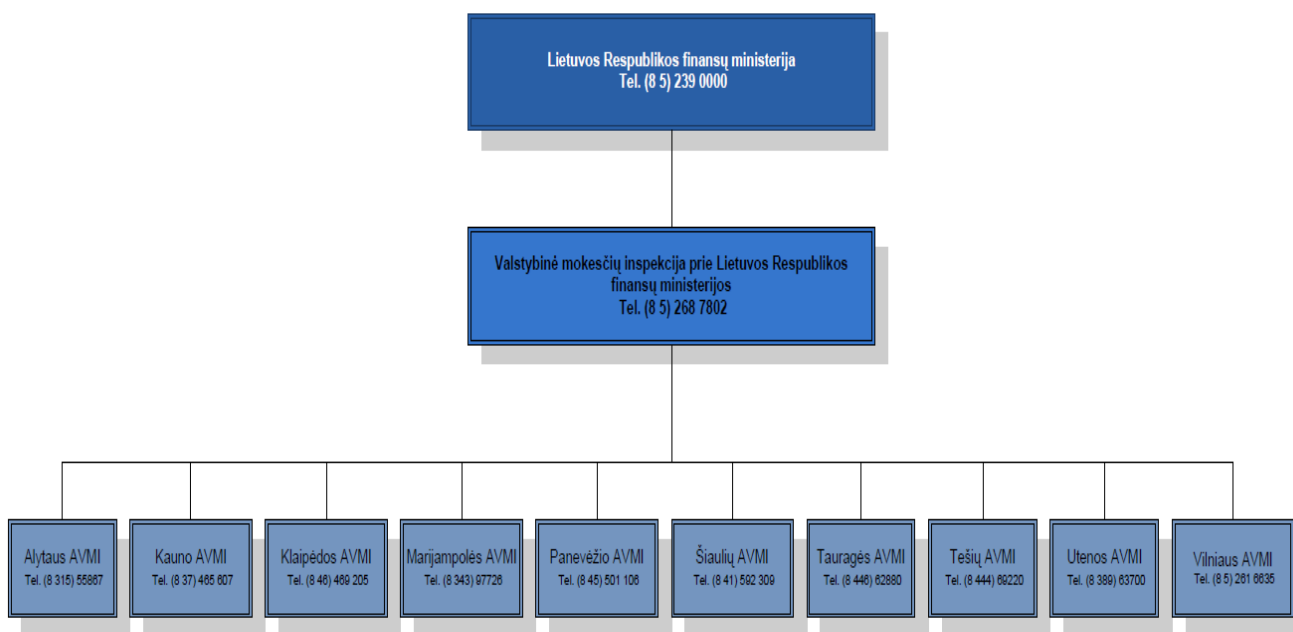
1. padėti mokesčių mokėtojams ir mokesčius išskaičiuojantiems asmenims įgyvendinti savo teises ir pareigas;
2. įgyvendinti mokesčių įstatymus;
3. užtikrinti mokesčių į biudžetą sumokėjimą;
4. užtikrinti efektyvų teritorinių VMI darbą koordinuojant, kontroliuojant bei metodiškai jam vadovaujant.

Svarbiausios VMI prie FM pareigos:

1. skatinti savanorišką mokesčių sumokėjimą;
2. nepažeisti mokesčių mokėtojų teisių;

3. užtikrinti Valstybinės mokesčių inspekcijos veiklos teisėtumą, tikslingumą ir efektyvumą;
4. pagal savo kompetenciją ginti teisėtus valstybės interesus;
5. įstatymų nustatyta tvarka vykdyti Finansų ministerijos pavedimus;
6. atliekant savo funkcijas stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojų veiklą.

X AVMI yra viena iš VMI prie LRFM administracinių vienetų. VMI prie LRFM struktūra pavaizduota 3 paveiksle.



**Šaltinis:** VMI internetinis puslapis [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt)

### 3 pav. VMI struktūra

VMI struktūros vienetai yra skyriai. VMI prie LRFM sudaro: Paslaugų mokesčių mokėtojams, Teisės, Didžiųjų mokesčių mokėtojų stebėsenos ir konsultavimo, Informacinių technologijų, Bendrųjų reikalų, Kontrolės, Finansų apskaitos, Mokesčių informacijos, Atrankos ir paramos auditui, Akcizų administravimo, Mokesčių apskaitos, Nepriemokų administravimo departamentai ir Personalo, Vidaus saugumo, Strateginio valdymo, Europos Sąjungos reikalų ir tarptautinių ryšių, Tarptautinių informacijos mainų, Vidaus audito skyriai.

Kaip jau minėta teorinėje darbo dalyje, viešajame juridiniame asmenyje vidaus kontrolės sistemą vertina ir teikia tobulinimo kryptis Vidaus audito tarnyba. LR Finansų ministerijos pateikti tokie vidaus audito pagrindiniai uždaviniai:

- nustatyti, ar viešasis juridinis asmuo savo veikloje laikosi teisės norminių aktų;
- patarti viešojo juridinio asmens vadovui, kaip mažinti rizikos veiksnių įtaką viešojo juridinio asmens veiklai;

- teikti viešojo juridinio asmens vadovui rekomendacijas dėl viešojo juridinio asmens veiklos ir vidaus kontrolės tobulinimo;
- vertinti viešojo juridinio asmens strateginių arba kitų veiklos planų, programų vykdymą, valstybės ir savivaldybės turto naudojimą ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais;
- vertinti viešojo juridinio asmens lėšų, gautų iš Europos Sąjungos ir užsienio institucijų arba fondų, administravimą ir panaudojimą;
- ne rečiau kaip vieną kartą per trejus metus įvertinti, kaip vidaus kontrolė veikia viešajame juridiniame asmenyje (LRFM, 2014).

Remiantis LR įstatymais, vidaus kontrolės sistema yra vertinama tiek Vidaus audito skyriaus, tiek kiekvienos apskrities padalinio atskirai. Apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas apima labai plačią veiklos sritį, todėl pilnai ir visapusiškai įvertinti vidaus kontrolės sistemą pavesta atskiram Vidaus audito padaliniui. Valstybiniai auditoriai, atliekantys auditą, yra daug kompetentingesni ir kvalifikuotesni įvertinti vidaus kontrolės sistemą, vidaus kontrolės priemonių trūkumus ir jų įtaką nei tiriamo subjekto darbuotojai. Taip pat kiekvienais metais pateikiama Finansų kontrolės būklės ataskaita (žr. 1 priedą), atspindinti apskaitos kontrolinių funkcijų efektyvumą AVMI. Ataskaitą ruošia AVMI viršininkas.

Šiame tyrime bus atskleistas X AVMI darbuotojų, atliekančių apskaitos kontrolines funkcijas arba susiduriančių su jomis, vertinimas. Sekančioje potemėje pateikta finansų srities ekspertų nuomonė apie apskaitos kontrolines funkcijas X AVMI, jų veikimą, problemas, su kuriomis susiduria atlikdami savo funkcijas bei, remiantis apklausos rezultatais, bus suformuluotos tobulintinos kryptys.

### 3.2. Ekspertų apklausos rezultatų analizė

X AVMI 2014 m. kovo mėn. 7-12 dienomis buvo atliktas empirinis tyrimas, kurio metu atrinkti 11 finansų ekspertų dirbančių Mokesčių apskaitos ir Finansų apskaitos departamentuose. Ekspertams buvo išdalintos 11 paruoštų anketų (žr. 2 priedą), prieš tai trumpai apklausus, ar savo atliekamame darbe susiduria su apskaitos kontrolinėmis funkcijomis, ar aiški anketos pagrindinė tema. Anketa sudaryta iš 22 įvairaus tipo klausimų, tiek uždarų, tiek atvirų, kuriame prašoma pateikti savo nuomonę. Su atsakymais sugrįžo visos 11 anketų, kurių rezultatai bus toliau apibendrinti ir išanalizuoti.

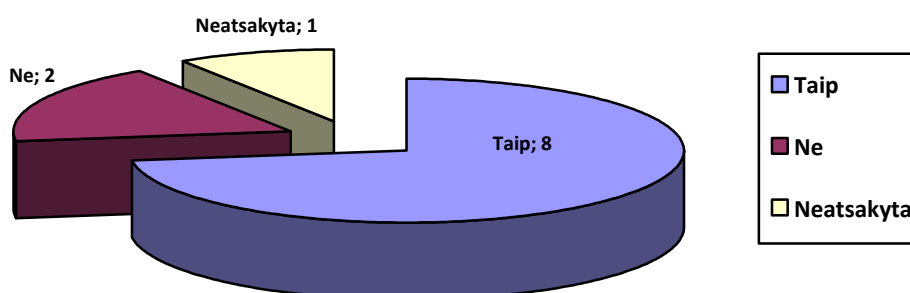
Analizuojant demografinius duomenis pažymėtina, kad visi apklausiami ekspertai yra moterys. Amžiaus kriterijus tiriamoje imtyje – 9 ekspertai yra daugiau kaip 50 metų amžiaus, 2 ekspertai – nuo 40 metų iki 50 metų. Į klausimą apie išsilavinimą gauti sekantys duomenys: 8 ekspertai įgiję aukštąjį universitetinį išsilavinimą, 2 ekspertai – aukštąjį neuniversitetinį išsilavinimą, 1 ekspertas pasirinko kriterijų *Kita*, atmesdamas aukštąjį universitetinį, aukštąjį neuniversitetinį, profesinį ir vidurinį išsilavinimus. Anketų duomenimis, atrinkti ekspertai turi daugiau nei 10 metų darbo patirtį Valstybinėje mokesčių inspekcijoje. Apibendrinant galima teigti, kad ekspertai yra tinkami atlikti



apskaitos kontrolinių funkcijų tobulinimo vertinimo tyrimą, nes turi reikiamą kvalifikaciją bei ilgametę patirtį finansų srityje. To pasėkoje jų išreikšta pozicija tikslinga remtis įvertinant apskaitos kontrolines funkcijas.

Optimizuojant apskaitos kontrolines funkcijas labai svarbu, kad darbuotojai būtų susipažinę su tvarkomis bei taisyklėmis, kurios nustato procedūrų atlikimo reikalavimus. Viena iš apskaitos kontrolinių funkcijų yra užtikrinti teisės aktų ir reikalavimų laikymąsi. Akivaizdu, kad finansų specialistui būtina sekti įstatymų naujienas bei pakeitimus. Tuo tikslu anketoje ekspertams buvo pateikti klausimai apie VMI patvirtintų tvarkų žinojimą.

Buhalterinės apskaitos įstatymo 7 straipsnyje numatyta, kad viešojo sektoriaus subjektams privalomąjį bendrąjį sąskaitų planą rengia ir tvirtina Finansų ministerija, o ūkio subjektas parengia savo sąskaitų planą, kurį tvirtina to ūkio subjekto vadovas. VMI viršininko įsakymu patvirtintas bendro pobūdžio sąskaitų planas, kuriame yra visos privalomajame bendrajame sąskaitų plane nurodytos sąskaitos. Sudarant sąskaitų planą reikėtų įvertinti praktikoje naudojamas visos apimties sąskaitų dimensijas. To reikia, kad buhalterinės apskaitos registru rengėjai, kontrolės funkcijas atliekantys bei apskaitos duomenų vartotojai (vadovai) vienodai suprastų ir vertintų apskaitos dokumentuose pateiktą informaciją. Ekspertams buvo pateiktas klausimas, ar *jie susipažinę su VMI patvirtintu sąskaitų planu*. Nuomonių pasiskirstymas pavaizduotas 4 paveiksle.



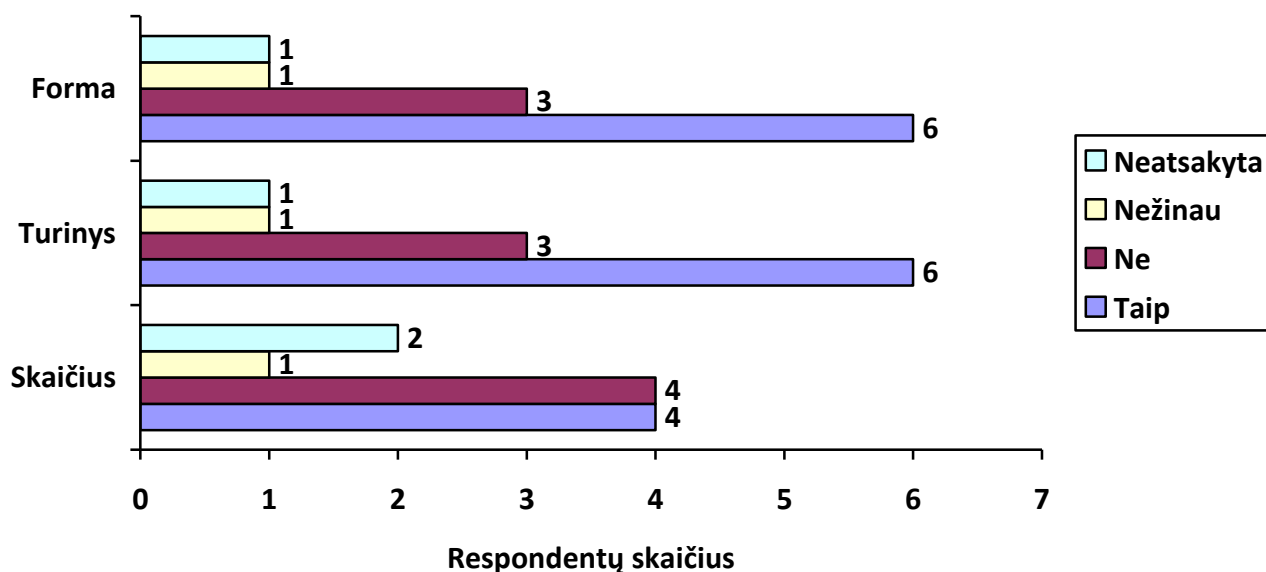
4 pav. Ekspertų atsakymai, ar susipažinę su patvirtintu sąskaitų planu

Kaip matyti iš paveikslo, 8 ekspertai yra susipažinę su VMI patvirtintu sąskaitų planu, 2 – nesusipažinę, vienas ekspertas neatsakė į pateiktą klausimą. Galimai du nesusipažinę su sąskaitų planu ekspertai savo atliekamame darbe nenaudoja sąskaitų plano, todėl pasirinko tokį atsakymo variantą.

Nagrinėjant apskaitos politikos taikymą X AVMI nustatyta, kad finansinės ataskaitos rengiamos remiantis Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus (toliau – VSAFAS) (X AVMI, 2013). X AVMI, tvarkydama buhalterinę apskaitą ir rengdama finansines ataskaitas, vadovaujasi LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka bei taiko apskaitos politiką, patvirtintą VMI prie LRFM viršininko 2010 m. kovo 31 d. įsakymu Nr. V-110 „Dėl

buhalterinės apskaitos vadovo patvirtinimo“ (2013 m. sausio 15 d. įsakymo Nr. V- 13 redakcija). Ekspertų buvo pasiteirauta, ar *jie susipažinę su VMI patvirtinta apskaitos politika*. Didžioji dalis, t. y. 8 ekspertai yra susipažinę su VMI patvirtinta apskaitos politika, 2 – nesusipažinę, 1 ekspertas nežino, ar susipažinęs.

Pagal Buhalterinės apskaitos įstatymą ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys turi būti registruojami apskaitos registruose. Apskaitos registrų formą, turinį ir skaičių pagal savo poreikius turi pasitvirtinti ūkio subjektas. X AVMI yra patvirtinta apskaitos registrų forma, turinys ir skaičius. Kaip rodo apklausos duomenys, ne visi ekspertai yra susipažinę su apskaitos forma, turiniu ir skaičiumi (žr. 5 pav.).



#### 5 pav. Ekspertų pasiskirstymas pagal apskaitos registrų žinojimą

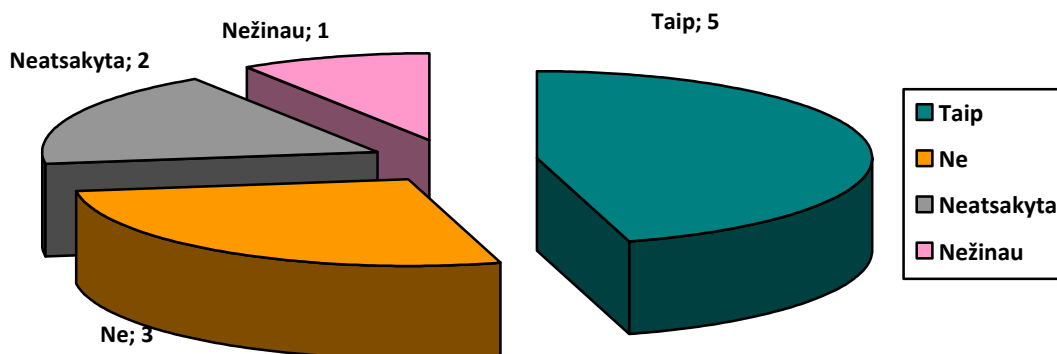
Remiantis apklausos rezultatais, galima teigti, kad ekspertai yra susipažinę ne su visais VMI naudojamais apskaitos forma, turiniu ir skaičiumi. Su naudojama apskaitos forma ir turiniu yra susipažinę 6 ekspertai, 3 ekspertai – nesusipažinę, likę nežino arba neatsakė. Su apskaitos skaičiumi tiek susipažinusių tiek nesusipažinusių ekspertų skaičius yra vienodas – po 4, 1 ekspertas nežino, 2 – neatsakė į šį klausimą.

Buhalterinės apskaitos įstatyme nustatyta, kad apskaitos dokumentai ir apskaitos registrai iki finansinių ataskaitų patvirtinimo saugomi ūkio subjekto vadovo nustatyta tvarka, kuri turi numatyti priemones, užtikrinančias dokumentų saugumą. X AVMI atrinkti ekspertai, dirbantys Mokesčių apskaitos ir Finansų apskaitos skyriuose, atlikdami savo kasdienes funkcijas, susiduria su apskaitos dokumentais bei apskaitos registrais. Pateikus klausimą, ar *ekspertai susipažinę su apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų saugojimo tvarka*, 10 ekspertų atsakė teigiamai, 1 - neigiamai.

Taigi apibendrinant rezultatus dėl X AVMI finansų srities darbuotojų susipažinimo su patvirtintomis tvarkomis, kurios apsprendžia jų veiklos gaires, teises bei pareigas, nustatytas faktas,

kad ne visi darbuotojai jas žino. Neatmetama prielaida, kad darbuotojai, kurie savo kasdieniniame darbe nesusiduria ar nenaudoja anketoje minėtų tvarkų, galėjo pamiršti, kad buvo susipažinę su jomis. Kadangi ekspertai yra ilgamečiai X AVMI darbuotojai. Tačiau dėl tvarkų nežinojimo kyla klaidų padarymo rizika. Nuokryptai nuo nustatytų procedūrų gali rodyti vidaus kontrolės sistemos nebaigtumą arba neteisingumą.

Viena iš apskaitos kontrolės sistemos tikslų yra teisingos finansinės atskaitomybės pateikimas vidaus ir išorės vartotojams. Kad būtų įgyvendintas minėtas tikslas, darbuotojai turi būti susipažinę su tvarkomis bei įstatymais, kurios nustato finansinės atskaitomybės sudarymo principus. Kalbant apie finansų kontrolės taisykles, kurias, kaip jau minėta, rengia ir tvirtina viešojo juridinio asmens vadovas, pabrėžtina, kad siekiant užtikrinti patikimą finansų valdymą ir apskaitą bei tinkamą finansinės atskaitomybės sudarymą, visi viešojo juridinio asmens padaliniai privalo laikytis šių taisyklių. Pirmiausia visi padaliniai turi būti susipažinę su minėtomis taisyklėmis, nes jose nurodyta darbuotojų, atliekančių finansų kontrolę, pareigos ir atsakomybė. Kaip jau minėta 2 šio darbo dalyje (žr. 2.1. poskyrį), labai svarbu, kad darbuotojai, atliekantys finansų kontrolę, žinotų savo pareigas ir atsakomybę, kad galėtų tinkamai atlikti savo darbą išvengiant klaidų. Rezultatų į klausimą, *ar susipažinę su VMI finansų kontrolės taisyklėmis*, pasiskirstymas pavaizduotas 6 paveiksle.



#### 6 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal tai, ar susipažinę su finansų kontrolės taisyklėmis

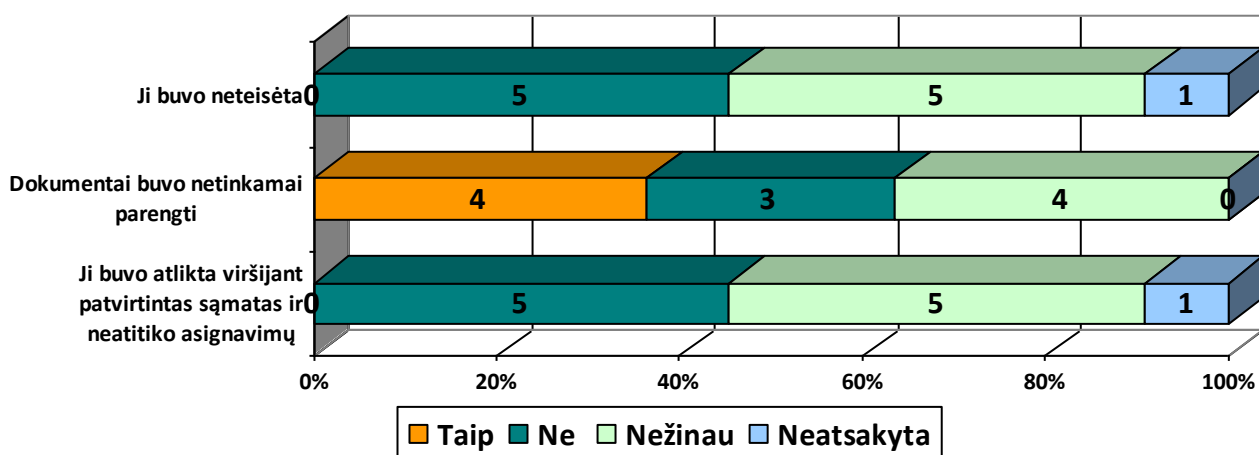
Apklausa parodė, kad tik maždaug pusė (5) ekspertų yra susipažinę su VMI patvirtintomis finansų kontrolės taisyklėmis, 3 – nesusipažinę, 2 – neatsakė į šį klausimą, 1 – nežino. Finansų kontrolės taisyklės nustato darbuotojų funkcijas, teises bei pareigas, todėl gauti atsakymai leidžia daryti išvadą, kad pusė darbuotojų tiksliai nežino savo atsakomybės ir pareigų. Optimizuojant apskaitos kontrolines funkcijas, didelis dėmesys turėtų būti skiriamas darbuotojų atsakomybės ir pareigų nustatymui bei darbuotojų supažindinimui su jais. Vadovai turėtų užtikrinti pareiginių nuostatų ir darbo instrukcijų laikymąsi.

Sekantis anketos klausimas, susijęs su prieš tai buvusiu klausimu, yra apie finansų kontrolės taisykles ir jų laikymąsi “Ar atlikdama savo funkcijas laikotės finansų kontrolės taisyklėse nustatytų procedūrų?”. Šiuo atveju 9 ekspertai pasisakė, kad laikosi nustatytų procedūrų, likę – nežino. 4

respondentai, kurie ankstesniame klausime pažymėjo, kad nesusipažino su finansų kontrolės taisyklėmis arba visai nepažymėjo atsakymo varianto, teigė, kad dirba pagal nustatytas finansų kontrolės taisykles. Taigi darytina išvada, kad ilgametės darbuotojos atlieka savo funkcijas nesiremamos finansų kontrolės taisyklėmis.

Sekančiu klausimu siekiama panagrinėti, ar ekspertams pasitaikė esminių klaidų atliekant savo funkcijas. Remiantis Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymu, vyriausiasis buhalteris arba apskaitos tarnybos vadovas, pasirašydamas ūkinės operacijos dokumentus, patvirtina, kad ūkinė operacija yra teisėta, dokumentai, susiję su ūkinės operacijos atlikimu, yra tinkamai parengti ir jai atlikti pakaks patvirtintų asignavimų. Į klausimą, *ar buvo atvejų, kai vyriausiasis buhalteris ar struktūrinio padalinio, tvarkančio apskaitą, vadovas atsisakė pasirašyti ūkinės operacijos atlikimo dokumentus*, atsakė visi ekspertai. 6 ekspertai teigė, kad jiems nepasitaikė tokių atvejų, 3 – nežino, 2 – prisipažino, kad buvo tokių atvejų. Kuriant efektyvią vidaus kontrolės sistemą susiduriama su apribojimais, vienas iš jų – žmonių klaidų galimybė (žr. 2.1. poskyrį). Klaidos gali įvykti dėl darbuotojo nerūpestingumo, išsiblašymo, klaidingos nuomonės ar nurodymų nesupratimo. Tačiau šioje situacijoje svarbu išsiaiškinti priežastis, kad būtų galima išvengti tokių situacijų ateityje, taip sumažinant kontrolės riziką.

Sekančiu klausimu siekiama išsiaiškinti ūkinių operacijų teisingumą. Ekspertams buvo pateiktas klausimas, *ar per visą darbo X AVMI laikotarpį buvo nustatyta atvejų, kai atlikus ūkinę operaciją išaiškėjo, kad ji buvo neteisėta, dokumentai buvo netinkamai parengti, ji buvo atlikta viršijant patvirtintus asignavimus*. Rezultatai atspindėti 7 paveiksle.



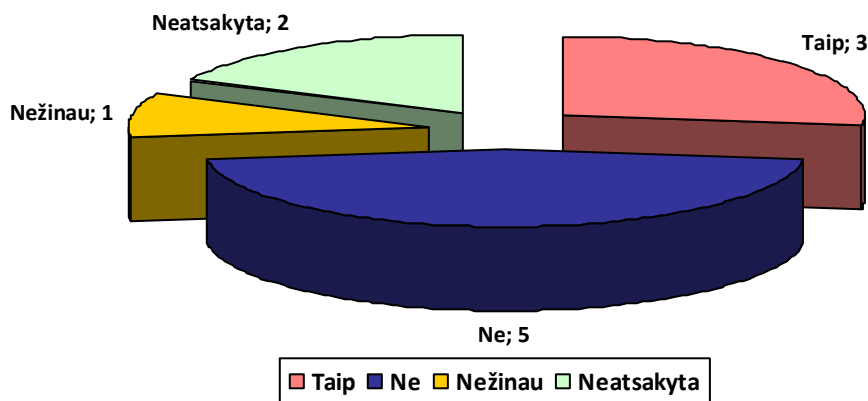
7 pav. Respondentų nuomonių pasiskirstymas nurodant atliktų ūkinių operacijų teisingumą

Žvelgiant į 7 pav. matyti, kad ekspertų darbe pasitaikė atvejų, kai atlikus ūkinę operaciją paaiškėjo jos neatitikimas apskaitos taisyklėms ir finansų kontrolės tvarkai ir to priežastys buvo netinkamai parengtas dokumentas (4 ekspertai). Beveik pusė ekspertų (5) į teiginius, kad ūkinė operacija buvo neteisėta ir ji buvo atlikta viršijant sąmatas, atsakė nežinantys.

Komunikacija ūkio subjekto viduje yra labai svarbus kriterijus siekiant sukurti efektyvią vidaus kontrolės sistemą. Informacijos perdavimas iš apačios į viršų, tiek iš viršaus į apačią turi funkcionuoti nenutrūkstamai, kad vadovai turėtų visą reikalingą informaciją prireikus spręsti iškilusias problemas ar nustačius klaidas. Vienas iš svarbiausių komunikacijos kanalų jungia vadovus ir jiems pavaldžius darbuotojus. Vadovybė turi būti informuota apie veiklos rezultatus, pokyčius, riziką ir vidaus kontrolės funkcionavimą, kitus aktualius įvykius. Tuo pačiu vadovybė turi perduoti darbuotojams visą jiems reikalingą informaciją, užtikrinti grįžtamąjį ryšį ir vadovavimą. Be to, vadovybė turi aiškiai ir kryptingai informuoti, kokio darbuotojų elgesio tikisi. Tai apima aiškų vidaus kontrolės filosofijos ir veikimo būdo apibrėžimą bei įgaliojimų delegavimą. Šiam kriterijui nustatyti buvo užduotas klausimas, *ar nustatyta atvejų kai, nesant galimybės ištaisyti nustatytų neatitikimų ar klaidų, raštu buvo informuotas vadovas, nurodant neatitikimų ar klaidų atsiradimo priežastis*. 5 ekspertai pasisakė nežinantys, ar pasitaikė minėtų atvejų, 3 – teigė, kad pasitaikė, 3 ekspertai nurodė, kad nepasitaikė.

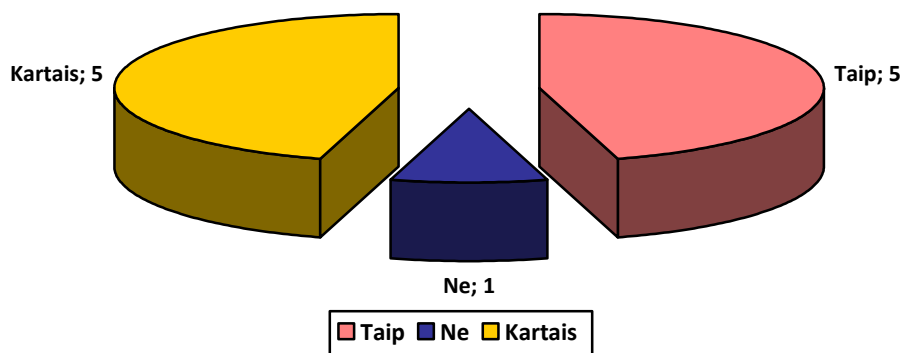
Tinkamas pareiginių nuostatų ir darbo instrukcijų parengimas yra viena iš jautriausių ūkio subjekto kontrolės sistemos vietų. Kadangi jos nustato darbuotojų atsakomybes ir pareigas, joms turėtų būti skiriamas didelis dėmesys. Vienas iš reikalavimų, nurodytų minimaliuose finansų kontrolės reikalavimuose, yra tas, kad darbuotojų, atliekančių finansų kontrolės procedūras, pagrindinės pareigos ir atsakomybė finansų kontrolės srityje yra aprašomos jų pareigybių aprašymuose ir viešojo juridinio asmens finansų kontrolės taisyklėse. Siekiant nustatyti, ar šiuo atveju X AVMI įvykdė minėtą reikalavimą, buvo užduotas klausimas, *ar pareigybės aprašyme bei kituose vidaus dokumentuose yra aiškiai ir tinkamai apibrėžtos funkcijos, teisės, atsakomybė ir pavaldumas*. Ekspertai vienareikšmiškai atsakė teigiamai.

Viena iš apskaitos kontrolinių funkcijų yra turto apsauga nuo iššvaistymo, pasisavinimo ar neteisėto naudojimo. Už turto apsaugą ar operacijos atlikimą atsakingam darbuotojui turi būti suteikti įgaliojimai, būtini tinkamam pareigų atlikimui. Darbas turėtų būti tinkamai padalintas – atsakingas už turto apsaugą asmuo neturėtų tuo pačiu atlikti ir apskaitos bei kontrolės funkcijų. Ekspertams pateiktas klausimas, *ar su Jumis, kaip įgaliotu saugoti turtą, yra sudaryta visiškos materialinės atsakomybės sutartis* (8 pav.).



#### 8 pav. Respondentų nuomonė, ar turi sudarytą visiškos materialinės atsakomybės sutartį

Kaip matyti 8 pav., 8 ekspertai žino, ar sudarę sutartis dėl materialinės atsakomybės už turtą ar ne. Tačiau dėl likusių ekspertų atsakymų kyla neaiškumų. 3 asmenys buvo neužtikrinti dėl savo atsakymo, todėl pasirinko *nežinau* variantą arba visai neatsakė į minėtą klausimą. Tai leidžia manyti, kad arba jie neatlieka funkcijų, susijusių su turtu, arba jas atlieka nepasirašę sutarties dėl visiškos materialinės atsakomybės.



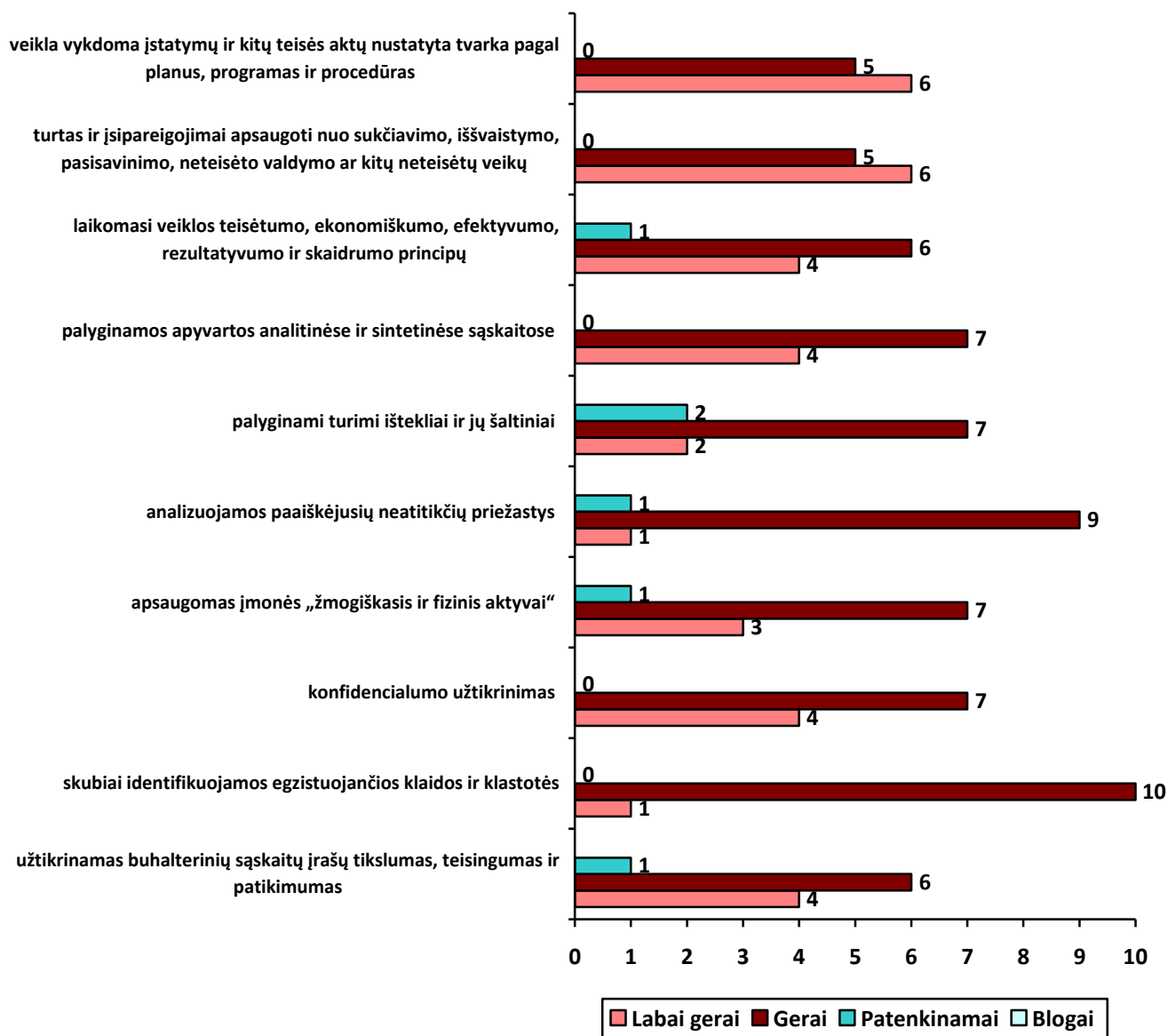
#### 9 pav. Respondentų pasiskirstymas į klausimą, ar esant dideliam darbo krūviui skiriama pagalba

Vykdamas paskirtas finansų kontrolės funkcijas labai svarbu sumažinti klaidų tikimybę iki minimumo siekiant efektyvios vidaus kontrolės sistemos. Vienas iš būdų tai pasiekti yra darbuotojo darbo krūvio reguliavimas. Jei darbuotojui tenka didelis krūvis, patartina paskirstyti darbą kitiems darbuotojams taip sumažinant įtampą bei darbo tempą. 9 paveiksle pateikti ekspertų atsakymai apie pagalbą esant dideliam darbo krūviui. Kaip matyti iš diagramos, tik 1 ekspertas teigia, kad pagalbos nesulaukė, likę ekspertai pasiskirstė po lygiai tardami, kad gauna pagalbos iš šalies esant dideliam darbo krūviui.

Optimizuojant apskaitos kontrolines funkcijas susiduriama su įvairiomis kliūtimis. Viena iš jų gali būti padidėjusi klaidų rizika dėl naujovių įdiegimo kaip pvz. naujų funkcijų priskyrimas darbuotojui arba darbo sąlygų pasikeitimas. Reikėtų senus darbuotojus pratinti prie pasikeitusių

sąlygų, o naujus supažindinti su pareigomis, atsakomybe ir funkcijomis. Visiems suprantamos kontrolės procedūros leidžia išvengti neaiškumų. Todėl informacija, susijusi su darbuotojų kontrolės procedūromis, turi būti pristatyta susirinkimuose, aptarta individualiuose pokalbiuose bei peržiūrose priklausomai, koks darbo pobūdis ar pareigos. Ekspertų buvo pasiteirauta, *ar, pasikeitus darbo sąlygoms ar atsiradus naujai darbo funkcijai, esate supažindinama su nauja darbo tvarka bei pratinama prie pasikeitusių sąlygų*. Gautuose atsakymuose neigiamų atsiliepimų nepastebėta: 4 ekspertai pasisakė, kad kartais yra supažindinami ir pratinami prie naujų sąlygų, 7 - aiškiai pasisakė teigiamai.

Teorinėje darbo dalyje buvo išskirtos apskaitos kontrolinės funkcijos, kurios apima kokybės ir rizikos valdymo priemonių tobulinimą, verslo struktūrų ir procesų keitimą, atskaitingumo užtikrinimą, siekiant laiku gauti patikimą ir teisingą informaciją (žr. 1.4. poskyrį). Apskaitos kontrolinių funkcijų esmė yra tikslios finansinės atskaitomybės pateikimas bei turto apsauga nuo iššvaistymo, netinkamo panaudojimo ar grobstymo. Ekspertų buvo paprašyta atskirai įvertinti, kaip X AVMI yra užtikrinama kiekviena apskaitos kontrolinė funkcija (10 pav.).



10 pav. Respondentų nuomonių pasiskirstymas vertinant apskaitos kontrolines funkcijas X AVMI

Apklausa parodė, kad svarbiausios apskaitos kontrolinės funkcijos: veikla vykdoma įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka pagal planus, programas ir procedūras ir turtas ir įsipareigojimai apsaugoti nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo ar kitų neteisėtų veikų, daugumos ekspertų įvertinta *labai gerai* (po 6 ekspertus), po 5 ekspertus teigė, kad minėtos funkcijos vykdomos *gerai*.

Kad X AVMI veikloje *labai gerai* laikomasi ekonomiškumo, skaidrumo, teisėtumo ir rezultatyvumo principų įvertino 4 ekspertai, 6 - pasisakė, kad *gerai*, o 1 – patenkinamai.

Teiginį, kad palyginamos apyvartos analitinėse ir sintetinėse sąskaitose bei palyginami turimi ištekliai ir jų šaltiniai, *gerai* įvertino po 7 ekspertus. 2 ekspertai teigė, kad turimi ištekliai ir jų šaltiniai palyginami patenkinamai. Akivaizdu, kad turto apsaugos būklė X AVMI turi rizikos požymių. Pažymėtina, kad turto apsaugai reikalinga itin atidi kontrolė dėl to, kad juo galima lengvai disponuoti



asmeniniais ar kitokiais tikslais, iššvaistyti, grobstyti. Turint tokius ekspertų vertinimus, darytina išvada, kad turto kontrolei tikslinga skirti didesnę dėmesį ar atlikti atskirą tyrimą.

Atsiradus nukrypimams ar klaidoms, itin svarbu išsiaiškinti to priežastis, kad būtų galima išvengti identiškų situacijų ateityje bei aktualu atlikti reguliarią reikšmingų nukrypimų analizę. Sekantis kriterijus, kurį buvo prašoma įvertinti, *kaip analizuojamos paaiškėjusių neatitikčių priežastys*. Didžioji dauguma ekspertų (9) teigė, kad priežastys nagrinėjamos *gerai*, po 1 ekspertą teigė, kad *labai gerai* ir *patenkinamai*. Darytina išvada, kad neatitikimai bei klaidos analizuojamos išsamiai.

Ūkio subjektui svarbu išlaikyti kvalifikuotą personalą, todėl sukuriama atitinkama darbo apmokėjimo ir motyvavimo schema. Vidaus kontrolės sistemos požiūriu, darbuotojų kaita sukelia riziką bei skatina įgimtų apribojimų atsiradimą (žr. 2.1. poskyrį). Todėl sekančiu klausimu siekiama išsiaiškinti, kokia ekspertų nuomonė apie personalo ir turto apsaugos būklę X AVMI. „Žmogiškasis ir fizinis aktyvai“, 3 ekspertų nuomone, yra apsaugomi *labai gerai*, 7 – *gerai*. Apibendrinant galima teigti, kad X AVMI stengiasi išlaikyti savo darbuotojus.

Sekančiu klausimu buvo siekiama išsiaiškinti, ar dažnai ekspertai susiduria su neaiškumais atlikdami savo funkcijas. Didžioji dauguma atsakė, kad kartais susiduria su neaiškumais. Optimizuojant apskaitos kontrolines funkcijas reikėtų, kad kontrolės procedūros būtų aiškios ir konkrečios, būtų kuo mažiau nesusipratimų, taip sumažinant klaidų riziką.

Ekspertai, analizuodami apskaitos kontrolines funkcijas, jas vertino labai gerai, gerai, patenkinamai arba blogai. Norint apskaičiuoti konkordancijos koeficientą, minėtiems vertinimams suteiksime skaičiaus išraišką sekančiai: labai gerai – 4, gerai – 3, patenkinamai – 2 ir blogai – 1. Gauti rezultatai surašyti į rangavimo lentelę (žr. 4 lent.):

**4 lentelė. Ekspertinio vertinimo duomenų analizės lentelė**

Eksperto Nr.	Apskaitos kontrolinės funkcijos									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	4	4	4	4	3	3	3	3	3	3
2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	4
4	4	4	3	4	4	3	3	3	3	4
5	3	3	2	3	2	3	2	3	3	2
6	4	3	3	3	3	3	4	4	3	3
7	3	4	4	3	2	2	3	3	3	3
8	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
9	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
10	4	4	3	3	3	3	4	4	3	3
11	4	4	4	4	3	3	3	4	3	4
Rangų suma	39	39	36	37	33	33	35	37	34	36

4 lentelės tęsinys kitame puslapyje

	Apskaitos kontrolinės funkcijos									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Rangų sumų vidurkis a	60,5	60,5	60,5	60,5	60,5	60,5	60,5	60,5	60,5	60,5
Nuokrypio kv.	462,25	462,25	600,25	552,25	756,25	756,25	650,25	552,25	702,25	600,25

Apskaičiuojama nuokrypio kvadratų suma  $S^2$  pagal formulę:

$$S^2 = \sum_{i=1}^k \left( \sum_{j=1}^m x_{ij} - a \right)^2 ; \quad (2)$$

Čia:  $S^2$  – nuokrypio kvadratų suma;

$k$  – veiksnių skaičius;

$m$  – ekspertų skaičius;

$x$  – rangų suma;

$a$  – rangų sumų vidurkis.

Šiuo atveju  $S^2 = 6094,5$ . Kadangi tyrime pasitaikė sutampančių rangų, reikia paskaičiuoti jų sumą remiantis formule:

$$T_l = \sum_{q=1}^u \left( t_q^3 - t_q \right) ; \quad (3)$$

Čia:  $T$  – sutampančių rangų suma;

$t$  - skaičius  $q$  tipo vienodų rangų grupių  $l$ -tojoje rangų eilutėje;

$u$  – susijusių rangų tipų skaičius eilutėje.

Šiuo atveju  $T_{11}=466$ . Toliau skaičiuojamas konkordancijos koeficientas:

$$W = \frac{12S^2}{m^2(k^3 - k) - m \sum_{l=1}^r T_l} ;$$

Čia:  $W$  – konkordancijos koeficientas;

$S^2$  – nuokrypio kvadratų suma;

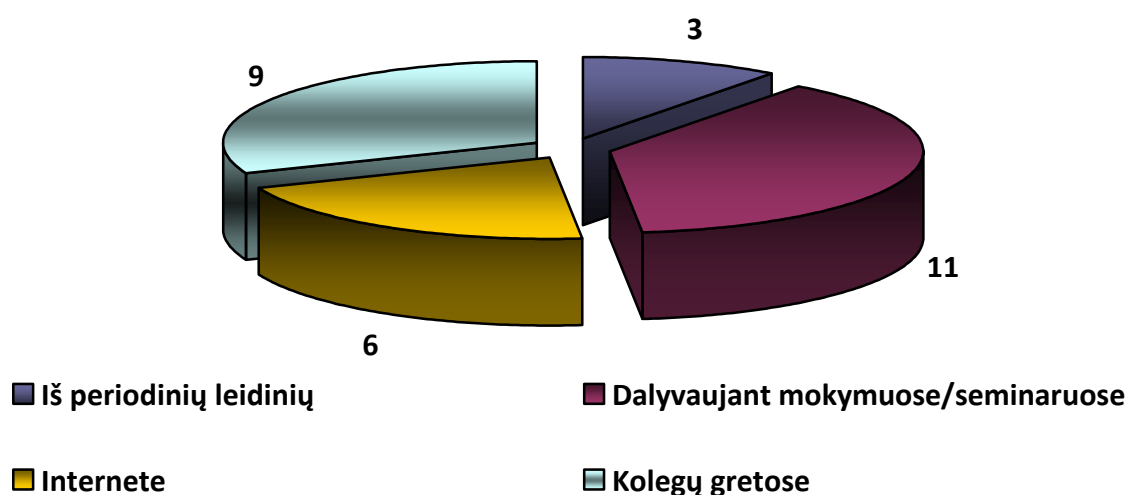
$m$  – ekspertų skaičius;

$k$  – veiksnių skaičius;

$T_l$  – sutampančių rangų  $l$ -tojoje rangų eilutėje skaičius.

Konkrečiu tyrimo atveju  $W=0,64$ . Suformuluojamos ir tikrinamos šios hipotezės:  $H_0$ : ekspertų vertinimai priešaringi ( $W=0$ );  $H_A$ : ekspertų vertinimai panašūs ( $W>0$ ). Apskaičiuojamas dydis  $\chi^2 = W \cdot m \cdot (k-1)$ . Ši statistika pasiskirsčiusi pagal  $\chi^2$  skirstinį, todėl apskaičiuojama kritinė reikšmė  $\chi_{krit}^2(0,05; k-1)$ . Jei faktinė statistika  $\chi^2$  didesnė už kritinę reikšmę, nulinė hipotezė apie priešaringumą atmetama. Šiuo atveju  $\chi^2 = 11(10-1)0,64 = 63,143 > \chi_{krit}^2(0,05; 9) = 16,918$ , taigi atmetame nulinę hipotezę ir priimame alternatyviają. Gautas konkordancijos koeficientas parodo, jog ekspertų nuomonių suderinamumas yra pakankamas.

Kompetencijos siekis apima žinių ir įgūdžių lygį, būtiną tvarkingai, etiškai, ekonomiškai, efektyviai ir rezultatyviai veiklai užtikrinti, bei gerą kiekvieno asmens atsakomybės už vidaus kontrolę supratimą. Norint neatsilikti nuo mokesčių naujienų bei pasikeitimų, būtina reguliariai atnaujinti savo žinias. Tai vienas iš svarbesnių apskaitos specialistų darbų, siekiant išlaikyti profesinę kompetenciją. Kaip matyti iš 11 pav., ekspertai gana aktyviai atnaujina savo žinias.



11 pav. Respondentų nuomonių pasiskirstymas pagal atnaujinamų žinių metodus

Kaip jau buvo minėta, dauguma ekspertų turi ilgametę darbo patirtį (daugiau nei 10 metų), todėl jie daugiausia žinias atnaujina dalyvaudami mokymuose ar seminaruose. Nemaža dalis (9 ekspertai) taip pat žinias atnaujina darbinėje aplinkoje kolegų gretose taip pat internetinėje erdvėje. Akivaizdu, kad finansų specialistai noriai atnaujina savo žinias, domisi naujovėmis, todėl papildoma literatūra ar mokymai tik skatintų juos tobulėti bei tobulinti savo atliekamas funkcijas.

Ekspertų buvo paprašyta įvertinti, kokia finansų kontrolės būklė X AVMI. Tyrimo rezultatai atskleidė, kad tik 7 ekspertai X AVMI finansų kontrolės būklę įvardina kaip *gerą*, 3 ekspertai ją vertina *labai gerai*, 1 – neatsakė.

Paskutinis ekspertams buvo pateiktas atviro tipo klausimas, kuriame prašoma parašyti, *kas tobulintina X AVMI apskaitos kontrolės sistemoje*, tačiau respondentai tobulinimo sričių neišskyrė.

### 3.3. Apskaitos kontrolinių funkcijų tobulinimo kryptys X AVMI

Atlikto tyrimo rezultatai parodė, kad apskaitos kontrolinės funkcijos X AVMI yra vykdomos, tačiau yra tobulintinų aspektų, kuriuos galima išskirti:

1. sukurti ir realizuoti sistemą darbuotojų informavimui ir supažindinimui su vidaus ir išorės teisės aktais, kad užtikrintų pastovų informavimo procesą;

2. atlikti vidaus kontrolės procedūrų priežiūrą ir nustatyti papildomas išankstinės, einamosios ir paskesnės kontrolės procedūras, kurios užtikrintų, kad teisingai būtų apskaitytas ir parodytas finansinėse ataskaitose ilgalaikis ir finansinis turtas;

3. užtikrinti vidaus kontrolės ir finansų kontrolės procedūrų vykdymo nuoseklumą ir veiksmingumą;

4. nustatyti konkrečias vidaus kontrolės procedūras, užtikrinančias, kad ūkio subjekto teikiamose statistinėse ataskaitose būtų pateikti teisingi duomenys (pavyzdžiui, nustatyti vidaus kontrolės procedūrą, reikalaujančią, kad paskirtas atsakingas darbuotojas patikrintų šiose ataskaitose pateiktą informaciją ir tai įformintu atitinkamu dokumentu);

5. nustatyti informacijos apie pažeidimus teikimo formą ir terminus;

6. užtikrinti tinkamą pareigų atskyrimą, kad vienas valstybės tarnautojas arba darbuotojas nebūtų tuo pačiu metu atsakingas už ūkinės operacijos arba sprendimo dėl turto panaudojimo arba įsipareigojimų tretiesiems asmenims tvirtinimą, vykdymą ir apskaitą;

7. užtikrinti, kad ūkio subjektas turėtų pakankamų žmogiškųjų išteklių jai pavestoms funkcijoms vykdyti ir buhalterinei apskaitai tvarkyti bei nuosekliai vidaus kontrolės veikimui bei kad būtų keliama darbuotojų kvalifikacija;

8. atlikus mokymo poreikio analizę, rengti darbuotojų mokymo planus ir užtikrinti, kad visi darbuotojai dalyvautų mokymuose.

Tyrimo rezultatai atskleidė, kad X AVMI Mokesčių apskaitos ir Finansų apskaitos departamento darbuotojai nesusipažinę su darbui atlikti svarbiais dokumentais ir tvarkomis. Remiantis teorine analize pastebėta, kad vidaus kontrolės procedūros nebus veiksmingos, jei nebus sukurta tinkama informacijos perdavimo sistema. Privalo būti nustatytos procedūros, užtikrinančios, kad darbuotojai žinotų savo įgaliojimus, pareigas ir atsakomybę, o vadovybė tinkamu laiku ir tinkama forma gautų informaciją ir apie veikiančią vidaus kontrolės sistemą bei atsitiktinai arba atliekant vidaus ar išorės auditus nustatytas vidaus kontrolės veikimo spragas.

Kontrolės veiklai (procedūroms) vadovybė turėtų skirti daugiausiai dėmesio, nes atlikta analizė parodė, kad tik neefektyvios vidaus kontrolės procedūros tiesiogiai lemia pažeidimų atsiradimą, todėl rengiant kiekvieną procedūrą, būtina remtis teisės aktų reikalavimais, įvertinti, kokias pasekmes gali

atnešti neveiksminga procedūra, ir kokių įmanomų priemonių reikia imtis, kad šių pasekmių būtų išvengta. Pabrėžtina darbuotojų informavimo apie galimas rizikas svarba.

Siekiant sukurti efektyvią vidaus kontrolės sistemą, siūloma atkreipti dėmesį į personalo kvalifikaciją. Nustatyti pažeidimai dažniausiai padaromi dėl nepakankamos kvalifikacijos, todėl vadovybė turėtų atkreipti dėmesį į personalo politiką ir tinkamos darbuotojų kompetencijos užtikrinimą. Taip pat labai svarbus ir organizacijos struktūros bei įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymo klausimas.

Siekiant užtikrinti, kad vidaus kontrolės sistema visada būtų efektyvi, svarbu išsiryškinti problematiškas sritis, jas tobulinti bei nuolat kontroliuoti visą procesą. Būtina reguliariai peržiūrėti, ar teisės aktų, ūkio subjekto funkcijų ar kitų veiksnių pasikeitimai neįtakoja veikiančios vidaus kontrolės sistemos. Taip pat ir nesant įtakojančių veiksnių, privaloma reguliariai atlikti vidaus kontrolės sistemos vertinimą bei, nustačius spragas, tobulinti atitinkamus vidaus kontrolės elementus ar jų sudėtines dalis.

Tik tinkamai įgyvendinusi visus vidaus kontrolės sistemos elementus ūkio subjekto vadovybė gali būti tikra, kad ėmėsi visų veiksmų vidaus kontrolės sistemos, užtikrinančios finansų ir turto valdymo efektyvumą, ekonomiškumą, rezultatyvumą, skaidrumą ir teisėtumą, tobulinimo proceso.

## IŠVADOS

1. Apskaitos kontrolė parodo informaciją apie ūkio subjekto turtą ir kapitalą, pajamas ir sąnaudas, pelną ir nuostolius. Vidaus kontrolė glaudžiai susijusi su valdymu ir apskaita.
2. Vidaus kontrolės sistema – ūkio subjekto vadovybės sukurtas, atliekamas ir prižiūrimas procesas, skirtas ūkio subjekto numatytiems tikslams pasiekti: užtikrinti veiklos efektyvumą, teisėtumą, skaidrumą, ataskaitų teisingumą, turto apsaugą ir efektyvų verslo rizikos valdymą. Mokslininkai išskiria nuo 5 iki 9 vidaus kontrolės sistemos elementų. Pagrindinius galima išskirti sekančius: kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės veiksmai (procedūros), turto apsauga.
3. Pagrindinės apskaitos kontrolinės funkcijos padeda užtikrinti, kad veikla vykdoma įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka pagal planus, programas ir procedūras, o turtas ir įsipareigojimai apsaugoti nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo ar kitų neteisėtų veikų, laikomasi ekonomiškumo, skaidrumo, teisėtumo ir rezultatyvumo principų, palyginamos apyvartos analitinėse ir sintetinėse sąskaitose bei palyginami turimi ištekliai ir jų šaltiniai, analizuojamos paaiškėjusių neatitiktųjų priežastys, apsaugomas „žmogiškasis ir fizinis aktyvai“, užtikrinamas buhalterinių įrašų tikslumas ir teisingumas.
4. Apskaitos ir vidaus kontrolės sistemos negali pateikti vadovybei galutinių įrodymų, kad tikslai pasiekti, kadangi yra įgimtų apribojimų: patirtos išlaidos neviršytų gaunamos naudos, sudėtingų operacijų nekontroliavimas, žmogiškųjų klaidų galimybė, personalo siekis pergudrauti kontrolės procedūras, personalo išankstinis susitarimas su atsakingais už kontrolę asmenimis, procedūrų neatitikimas pasikeitimams.
5. Pagrindiniai efektyvios vidaus kontrolės sistemos principai: „sandarumas“, suderinamumas, įgyvendinimas laiku, nesmulkmeniškumas, ekonomiškumas, lankstumas, efektyvumas, tinkamumas, nenutrūkstamas procesas. Mokslininkai išskiria efektyvios vidaus kontrolės sistemos kūrimo, diegimo ir palaikymo etapus: identifikuoti potencialias problemines sritis, nustatyti ūkio subjekto organizacinę struktūrą, nustatyti funkcinis ryšius tarp padalinių, numatyti skatinimo ir motyvavimo sistemą, įvertinti dabartinę vidaus kontrolės sistemą, dar kartą įvertinti ūkio subjekto struktūrą, sukurti ir įdiegti vidaus kontrolės sistemą, stebėti įdiegtą vidaus kontrolės sistemą.
6. Atlikus X AVMI finansų specialistų apklausą, nustatyta, kad ne visi darbuotojai susipažinę su patvirtintomis tvarkomis, kurios apsprendžia jų veiklos gaires, teises bei pareigas. Dėl tvarkų nežinojimo kyla klaidų padarymo rizika. Nuokryptai nuo nustatytų procedūrų gali rodyti vidaus kontrolės sistemos nebaigtumą arba neteisingumą.
7. Finansų kontrolės taisyklės nustato darbuotojų funkcijas, teises bei pareigas. Iš apklausos rezultatų gauti duomenys, kad tik pusė respondentų susipažinę su minėtomis taisyklėmis. Už turto apsaugą ar operacijos atlikimą atsakingam darbuotojui turi būti suteikti įgaliojimai, būtini tinkamam

pareigų atlikimui. Trečdalis ekspertų nežino, ar turi tokių įgaliojimų ar nebuvo sudarę visiškos materialinės atsakomybės sutarties.

8. Optimizuojant apskaitos kontrolines funkcijas reikėtų, kad kontrolės procedūros būtų aiškios ir konkrečios, būtų kuo mažiau nesusipratimų, taip sumažinant klaidų riziką. Didžioji dauguma respondentų teigė, kad susiduria su neaiškumais. Daugiausiai respondentai atnaujina savo žinias dalyvaudami mokymuose, seminaruose ir iš periodinių leidinių. Siekiant nustatyti ekspertų nuomonių suderinamumą, buvo skaičiuotas Kendall konkordancijos koeficientas. Gautas konkordancijos koeficientas parodo, jog ekspertų nuomonių suderinamumas yra pakankamas. Beveik visi respondentai gerai vertina X AVMI finansų kontrolės būklę.

## REKOMENDACIJOS

Galima išskirti tokias apskaitos kontrolinių funkcijų tobulinimo kryptis X AVMI:

1. Darbuotojų supažindinimo su vidaus ir išorės teisės aktais sistemos sukūrimas,
2. Atlikti vidaus kontrolės procedūrų priežiūrą, užtikrinti vidaus kontrolės ir finansų kontrolės procedūrų vykdymo nuoseklumą ir veiksmingumą, nustatyti konkrečias vidaus kontrolės procedūras, užtikrinančias, kad ūkio subjekto teikiamose statistinėse ataskaitose būtų pateikti teisingi duomenys, nustatyti informacijos apie pažeidimus teikimo formą ir terminus, užtikrinti tinkamą pareigų atskyrimą, užtikrinti, kad ūkio subjektas turėtų pakankamų žmogiškųjų išteklių, atlikti mokymų poreikių analizę.

## LITERATŪRA

1. **Bičiulaitis R.** Organizacijų vidinė kontrolė: klastočių rizikos valdymas// Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai. – Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas, 2000, Nr. 15, p. 15-26. – ISSN 1392-1142
2. **Bičiulaitis R.** Organizacijų vidinės kontrolės sistema ir verslo rizikų valdymas// Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai. – Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas, 2001, Nr. 17. – ISSN 1392-1142
3. **Committee of sponsoring organizations of the treadway commission (COSO).** Internal control – integrated framework. 2013 gegužė. Prieiga per internetą: [http://www.coso.org/documents/990025P\\_Executive\\_Summary\\_final\\_may20\\_e.pdf](http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf). [žiūrėta 2014-02 10]
4. **Dzingulevičienė A., Kustienė A.** Vidaus kontrolės sistemos kūrimas ir įgyvendinimas smulkiose ir vidutinėse Lietuvos įmonėse// Socialiniai mokslai: Lietuvos žemės ūkio universiteto mokslo darbai. – 2010, Nr. 86(39), p. 13-19. – ISSN 1648-116X
5. **Giriūnas L.** Įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas// Ekonomika ir vadyba. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2009, Nr. 14, p. 43-51. – ISSN 1822-6515
6. **Giriūnas L.** Evaluation of condition of internal control system in the company// Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2009, Nr. 1(14) p. 103-113. – ISSN 1648-9098
7. **Giriūnas L.** Įmonės vidaus kontrolės funkcijų klasterizavimas apskaitoje: teorinis aspektas// Contemporary issues in business, management and education‘2011. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011, p. 98-108. - ISSN 2029-7963/ISBN 978-609-457-015-5
8. **International organization of supreme audit institute (INTOSAI).** Ataskaitų apie vidaus kontrolės priemonių efektyvumą teikimo gairės: AAI patirtis įgyvendinant ir vertinant vidaus kontrolės priemones. Prieiga per internetą: [www.vkontrole.lt/INTOSAI\\_standartai/INTOSAI\\_GOV\\_9110\\_LT.pdf](http://www.vkontrole.lt/INTOSAI_standartai/INTOSAI_GOV_9110_LT.pdf) [žiūrėta 2014 01 10]
9. **International organization of supreme audit institute (INTOSAI).** Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės. Prieiga per internetą: [www.vkontrole.lt/INTOSAI\\_standartai/INTOSAI\\_GOV\\_9130\\_LT.pdf](http://www.vkontrole.lt/INTOSAI_standartai/INTOSAI_GOV_9130_LT.pdf) [žiūrėta 2014 01 05]
10. **Kabašinskas J., Toliatienė I.** Auditas. – Vilnius, 1997
11. **Kanapickienė R., Raguckaitė S.** Įmonės vidaus kontrolės modelis: teoriniai tyrimai// Lietuvos auditoriai – 10 metų patirtis ir perspektyvos, 2006: tarptautinės mokslinės-praktinės konferencijos medžiaga, [2006 m. gruodžio mėn. 15 d.]. – Vilnius: Lietuvos auditorių rūmai, 2006, p. 95-105



12. **Kanapickienė R.** Įmonių vidaus kontrolės sistema transformacijų procese: kūrimas, raida, problemos// Socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (03S). – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2009. – 44 p. - ISBN 978-9955-33-390-6
13. **Kuo-Tay Chen, Ronald M. Lee.** Schematic evaluation of internal accounting control systems: monography. - The Netherlands, 1992. – 143 p. - RM-1992-08-1
14. **Lakis V.** Audito sistema: raida ir problemos: monografija. – Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2007. – 386 p. – ISBN 978-9955-33-054-7
15. **Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas.** Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/oldsearch.preps2?Condition1=154657&Condition2=> [žiūrėta 2014 03 05]
16. **Lietuvos Respublikos Finansų ministro įsakymas.** Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo. Lietuvos Respublikos Finansų ministerija. IK – 123. - 2003
17. **Lietuvos Respublikos Seimas.** Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. – 2002
18. **Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė.** Valstybinio audito ataskaita dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos mokesčių fonde atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų. 2013 m. liepos 15 d. Nr. FA-P-60-5-94. Prieiga per internetą: <https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3002> [žiūrėta 2014 03 06]
19. **Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas.** Dėl Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymo įgyvendinimo ir vidaus audito tarnybos pavyzdinių nuostatų patvirtinimo. Prieiga per internetą: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_1?p\\_id=355454](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=355454) [žiūrėta 2014-02 20]
20. **Mackevičius J.** Audito pradmenys. - Vilnius: Mintis, 1994. – 264 p. – ISBN 5-417-00684-X
21. **Mackevičius J.** Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: monografija. – Vilnius: TEV, 2009. – ISBN 978-9955-879-49-7
22. **Matusevičius D.** Development of the internal financial control in Lithuania's public sector: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). Vilnius: VGTU Technika, 2004
23. **X apskrities Valstybinės mokesčių inspekcijos finansinių ataskaitų sutrumpintas aiškinamasis raštas.** 2013 m. rugsėjo 30 d. Nr. (31.5)-6-1496. Prieiga per internetą: [www.vmi.lt/...IpusmFinAtask...](http://www.vmi.lt/...IpusmFinAtask...) [žiūrėta 2014 03 09]
24. **Rudzkienė V.** Socialinė statistika. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2005
25. **Rudzkienė V.** Ekspertų vertinimo stadijos ir tyrimo planas// E. valdžia piliečiams: plėtros gairių Lietuvai nustatymas naudojant ateities įžvalgų metodologiją. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2008, p. 72-90
26. **Stabingis L., Staliūnienė J.D.** Apskaitos informacijos patikimumo užtikrinimo priemonių optimizavimas// Ekonomika ir vadyba. – Kaunas: Lietuvos žemės ūkio universitetas, 2009, Nr. 14, p. 92-99. – ISSN 1822-6515

27. **Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas.** Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2010 m. gruodžio 31d. įsakymo Nr. V-414 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos mokesčių fondo apskaitos vadovo patvirtinimo pakeitimo. 2013-04-26 Nr. V-152. Prieiga per internetą: [www.vmi.lt/cms/.../UM.../89c60845-026f-43b4-8814-f0b6ed7beaa9](http://www.vmi.lt/cms/.../UM.../89c60845-026f-43b4-8814-f0b6ed7beaa9) [žiūrėta 2014 03 09]
28. **315-asis Tarptautinis standartas auditui.** Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka:. 2009. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?514> [žiūrėta 2014 01 25]

**Dimaitytė S.** Apskaitos kontrolinių funkcijų tobulinimas X apskrities Valstybinėje mokesčių inspekcijoje / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2014. – 79 p.

### ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuotas apskaitos kontrolinių funkcijų tobulinimas X apskrities Valstybinėje mokesčių inspekcijoje, nustatytos pagrindinės problemos bei numatytos pagrindinės tobulinimo kryptys. Pirmojoje dalyje nagrinėjamos apskaitos kontrolės sistemos sąvoka bei rūšys. Išskiriami vidaus kontrolės sistemos tikslai bei reikšmė apskaitai. Didelis dėmesys skiriamas vidaus kontrolės sistemos elementų analizei, išskiriant Lietuvos ir užsienio autorių nuomones, bei apskaitos kontrolinių funkcijų detalizavimui. Antroji šio darbo dalis supažindina su tyrimo metodologija, kurioje pateikiamas apskaitos kontrolinių funkcijų tobulinimo procesas, aptariant įgimtus apribojimus bei bazinius efektyvios vidaus kontrolės sistemos principus. Trečiojoje dalyje pateikiami atlikto empirinio tyrimo, kurio tikslas - išryškinti apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimo galimybes X AVMI, rezultatai. Pirmiausia apibūdinama X AVMI veikla ir struktūra, išskiriami ūkio subjekto tikslai. Pateikiama finansų srities ekspertų nuomonė apie apskaitos kontrolines funkcijas X AVMI, jų efektyvumą, problemas, su kuriomis susiduria atlikdami savo funkcijas bei, remiantis apklausos rezultatais, suformuluotos tobulintinos kryptys.

**Pagrindiniai žodžiai:** apskaita, vidaus kontrolės sistema, apskaitos kontrolinės funkcijos, optimizuoti.

**Dimaitytė S.** Improvement of accounting controlling functions in X County State Tax Inspectorate / Master's Thesis in Financial Management. Supervisor associate prof. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolas Romeris University, Economics and Finance Management Faculty, 2014. – 79 p.

### **ANOTATION**

The final Master's thesis analyzed accounting controlling functions improvement in X County State Tax Inspectorate, the basic problems determined and the main directions of optimizing controlling functions is examined. The first part deals with the concept of accounting control systems and types. It is also analyzed internal control system's objectives and significance of accounting. Great attention is paid to the internal control system elements analysis, excepting Lithuanian and foreign researchers' views, and specified accounting controlling functions. The second part of this work presents the research methodology, where the accounting control functions of the improvement process is presented, inherent limitations and basic principles of an effective internal control system are discussed. The third part presents an empirical study, which aim is to highlight the accounting control functions optimization options in X County State Tax Inspectorate, results. First of all, X County State Tax Inspectorate activity and structure are introduced, objectives are given. Second of all, Financial experts opinion about accounting controlling functions improvement in X County State Tax Inspectorate are presented, effectiveness of accounting controlling functions, problems, encountered in carrying out its functions and, according to results of empirical study, formulated directions for improvement.

**Key words:** accounting, internal control system, accounting controlling functions.

**Dimaitytė S.** Apskaitos kontrolinių funkcijų tobulinimas X apskrities Valstybinėje mokesčių inspekcijoje / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė dr. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2014. – 79 p.

## SANTRAUKA

Vadovai, siekdami užtikrinti veiksmingą vadovavimą ūkio subjektui ir pasiekti numatytus veiklos tikslus turi sukurti efektyvią apskaitos ir vidaus kontrolės sistemą. Efektyvi ūkio subjekto apskaitos funkcijų kontrolė, keičiantis aplinkybėms, gali būti netinkama ar net ir neveiksminga, todėl ūkio subjekto apskaitos kontrolinių funkcijų identifikavimas ir optimizavimas yra viena iš pagrindinių priemonių apskaitos politikai gerinti, finansinei būklei bei ūkio subjekto plėtrai ir tęstinumui užtikrinti, ūkio subjekto turtui apsaugoti, apskaitos teisingumui ir veiklos efektyvumui garantuoti. Tobulinant apskaitos kontrolines funkcijas ūkio subjekte galima sumažinti riziką dėl klaidų ar apgaulių.

Tyrimo objektas – X apskrities Valstybinės mokesčių inspekcijos apskaitos kontrolinės funkcijos.

Tyrimo tikslas – atskleisti apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimo galimybes X apskrities Valstybinėje mokesčių inspekcijoje.

Tyrimo uždaviniai šiam tikslui pasiekti: išnagrinėti vidaus kontrolės sistemos sąvoką, bruožus, struktūrą bei detalizuoti apskaitos kontrolines funkcijas; išanalizuoti apskaitos kontrolinių funkcijų tobulinimo procesą, išskiriant įgimus apribojimus bei bazinius efektyvios vidaus kontrolės sistemos principus; išryškinti apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimo kryptis X AVMI pasitelkiant ekspertų vertinimą.

Naudoti metodai tyrimo uždaviniams atskleisti: mokslinės literatūros, apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų, LR teisės aktų ir kitų norminių aktų analizė, sisteminimas ir vertinimas, empirinis tyrimas – ekspertų apklausa, gautų rezultatų grafinis vaizdavimas.

Nustatyta, kad finansų kontrolės būklė X AVMI turi spragų. Atlikus ekspertų apklausą paaiškėjo, kad ne visi respondentai susipažinę su patvirtintomis tvarkomis, kurios apsprendžia jų veiklos gaires, teises bei pareigas; tik pusė respondentų susipažinę su finansų kontrolės taisyklėmis; respondentai, atlikdami savo pareigas, susiduria su neaiškumais.

Atlikus ekspertų apklausą pateiktos rekomendacijos: sukurti darbuotojų supažindinimo su tvarkomis ir jų pasikeitimais sistemą, atlikti vidaus kontrolės procedūrų priežiūrą, užtikrinti vidaus kontrolės ir finansų kontrolės procedūrų vykdymo nuoseklumą ir veiksmingumą, užtikrinti, kad ūkio subjekto teikiamose statistinėse ataskaitose pateikti duomenys būtų teisingi, nustatyti informacijos apie pažeidimus teikimo formą ir terminus, užtikrinti tinkamą pareigų atskyrimą, užtikrinti, kad ūkio subjektas turėtų pakankamų žmogiškųjų išteklių, atlikti mokymų poreikių analizę.

**Dimaitytė S.** Improvement of accounting controlling functions in X County State Tax Inspectorate / Master's Thesis in Financial Management. Supervisor associate prof. D. Daujotaitė. – Vilnius: Mykolas Romeris University, Economics and Finance Management Faculty, 2014. – 79 p.

## SUMMARY

Managers seeking to ensure effective management of the entity and achieve its business objectives should create an effective accounting and internal control system. Efficient entity's accounting control functions, when circumstances are changing, may be inappropriate or even ineffective, there for identification and optimization of entity's accounting control functions is one of the key to improve accounting policies and financial position and to ensure the entity's development and the continuity, to protect the assets of the entity, to guarantee accounting fairness and performance. Entity may reduce the risk of errors or fraud by improving accounting control functions.

The object of research - X County State Tax Inspectorate accounting control functions.

The aim of research - to disclose the accounting control functions optimization capabilities in X County State Tax Inspectorate.

Objectives of the research to achieve this aim were raised: to examine the internal control system concept features, structure and to specify accounting control functions; to analyse the improvement process of accounting control functions, to highlight the inherent limitations and basic principles of the effective internal control system; to highlight the accounting control functions optimization directions of X County State Tax Inspectorate through experts assessments.

Methods used for the research tasks reveal: analysis of literature, accounting and financial reporting standards, according to the legislation and other regulations, organization and evaluation of empirical research - an expert survey, a graphic depiction of the results.

It was found, that the condition of financial control in X County State Tax Inspectorate is imperfect. The experts survey showed, that not all respondents familiar with the approved procedures, where their operational guidelines, rights and responsibilities are determined; only half of the respondents familiar with the financial control rules; respondents, through their duties, face with uncertainty.

Following the recommendations of experts survey were given: develop system of staff awareness of procedures and changes, carry out supervision of procedures of internal control system, ensure internal control and financial reporting procedures effectiveness and consistency, ensure that the entity submitted correct statistical reports, set of findings to the form and terms, ensure proper segregation of duties, ensure that the entity has sufficient human resources, carry out training needs analysis.