

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

GITA SINKEVIČIŪTĖ-ARAMINIENĖ

ŠVIETIMO ĮSTAIGŲ CENTRALIZUOTOS
BUHALTERINĖS APSKAITOS EFEKTYVUMO
VERTINIMAS

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas
prof. dr. Gintaras Černius

VILNIUS, 2021

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

ŠVIETIMO ĮSTAIGŲ CENTRALIZUOTOS
BUHALTERINĖS APSKAITOS EFEKTYVUMO
VERTINIMAS

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 6211LX065

Recenzentas
prof. dr. Asta Vasiliauskaitė

Vadovas
prof. dr. Gintaras Černius
2021-04-30

Atliko
FVvmis gr. stud.
Gita Sinkevičiūtė-Araminienė
2021-04-30

VILNIUS, 2021

TURINYS

LENTELIŲ SĄRAŠAS.....	4
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS.....	5
SANTRUMPŲ SĄRAŠAS.....	6
IVADAS.....	7
1. ŠVIETIMO ĮSTAIGŲ CENTRALIZUOTOS BUHALTERINĖS APSKAITOS EFEKTYVUMO TEORINIAI PAGRINDAI.....	9
1.1. Viešojo sektoriaus veiklos efektyvumas.....	9
1.1.1. Švietimo įstaigų samprata ir atskaitomybė.....	9
1.1.2. Švietimo įstaigų finansavimo teisinis reglamentavimas.....	10
1.1.3. Viešojo sektoriaus veiklos efektyvumo samprata.....	12
1.1.4. Buhalterinės apskaitos funkcijos centralizavimas.....	15
1.2. Švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos teisinis reglamentavimas ir kokybės sampratos teoriniai aspektai.....	18
1.2.1. Buhalterinės apskaitos informacijos kokybės samprata.....	18
1.2.2. Finansinės atskaitomybės kokybės samprata.....	22
1.2.3. Vieninga buhalterinės apskaitos sistema.....	26
1.2.4. Švietimo įstaigų finansų kontrolės funkcijos įgyvendinimas.....	28
2. ŠVIETIMO ĮSTAIGŲ CENTRALIZUOTOS BUHALTERINĖS APSKAITOS EFEKTYVUMO VERTINIMO METODOLOGIJA.....	31
3. TYRIMO REZULTATŲ ANALIZĖ.....	35
3.2. Rokiškio rajono situacijos apžvalga.....	35
3.3. Kontrolės ir audito tarnybos išvadų analizė.....	36
3.4. Ekspertinės apklausos rezultatų apibendrinimas.....	39
IŠVADOS.....	50
REKOMENDACIJOS.....	51
LITERATŪRA.....	52
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS.....	57
SĄNTRAUKA	58
SUMMARY.....	59

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Finansinės ir valdymo apskaitos skirtumai.....	19
2 lentelė. Finansinėse ataskaitose pateikiama informacija.....	24
3 lentelė. Rokiškio r. Švietimo įstaigos apskaitą tvarkančios centralizuotai ir decentralizuotai.	35
4 lentelė. Teigiami centralizacijos pokyčiai.....	40
5 lentelė. Neigiami centralizacijos pokyčiai.....	41
6 lentelė. Apskaitos kokybė iki centralizacijos.....	42
7 lentelė. Apskaitos kokybė po centralizacijos.....	43
8 lentelė. Komunikacija ir duomenų mainai.....	44
9 lentelė. Bendra buhalterinės apskaitos programa.....	45
10 lentelė. Finansų kontrolės reikalavimų vykdymas.....	46
11 lentelė. Biudžeto lėšų taupymas centralizavus buhalterinę apskaitą.....	47
12 lentelė. Švietimo įstaigų išlaidų optimizavimas.....	48

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. 2021 metų šalies biudžeto paskirstymas.....	11
2 pav. Bendrieji apskaitos principai.....	16
3 pav. Svarbiausios apskaitos informacijos kokybę įtakojančios sritys.....	21
4 pav. Finansinės atskaitomybės kokybinės savybės.....	23
5 pav. Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų tipai.....	25

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

LR – Lietuvos Respublika

BĮ - biudžetinė įstaiga

CBAS - centralizuotos buhalterinės apskaitos skyrius

FAR - finansinių ataskaitų rinkinys

VSAFAS - Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai

VSAKIS - viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinė sistema

VSS - viešojo sektoriaus subjektas

IVADAS

Temos aktualumas. Besikeičianti Lietuvos demografinė situacija: mažėjantis gyventojų skaičius, ypač regionuose, senstanti visuomenė ir mažėjantis mokyklinio amžiaus vaikų skaičius įtakoja valdžios siekius tobulinti švietimo įstaigų valdymo sistemą. Efektyvus finansinių išteklių naudojimas yra svarbiausias valstybės politikos uždavinys. Kiekviena vyriausybė susiduria su iššūkiais, kaip efektyviau organizuoti viešąjį valdymą, naudoti viešuosius finansus, kaip geriau tenkinti viešuosius interesus. Centrinės valdžios programos įgyvendinimo plane iškelti viešojo valdymo centralizavimo tikslai. 2018 m. birželį buvo pradėtas valstybės institucijų ir įstaigų atliekamų buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo funkcijų konsolidavimas. Taip viešajame sektoriuje ieškoma sprendimų, kurie leistų efektyviau dirbti bei sutaupyti vidaus administravimo lėšas.

Pastaraisiais metais Lietuvoje keletas savivaldybių įvykdė biudžetinių įstaigų apskaitos centralizaciją, buvo įkurti centralizuotos buhalterinės apskaitos centrai. Rokiškio rajono Savivaldybės administracijos Centralizuotos buhalterinės apskaitos skyrius įsteigtas savivaldybės tarybos, tvirtinant savivaldybės administracijos struktūrą. Skyriaus paskirtis – organizuoti ir tvarkyti Rokiškio r. savivaldybės administracijos ir priskirtų Rokiškio rajono savivaldybės biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą. Siekiant taupyti savivaldybės biudžeto lėšas ir užtikrinti atliekamų apskaitos operacijų kokybę dalis biudžetinių įstaigų buhalterijų buvo centralizuota ir apskaitos tvarkymo funkcija perduota Centralizuotos buhalterinės apskaitos skyriui. Švietimo įstaigų pagrindinis tikslas – kokybiškas švietimo paslaugos teikimas. Buhalterinės apskaitos funkcijos centralizavimas leistų švietimo įstaigų vadovams didesnę dėmesį skirti tiesioginiai švietimo įstaigų veiklai.

Pagrindiniai viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslai – kokybiškai vedama viešojo sektoriaus buhalterinė apskaita, tinkamai atliekama įstaigų finansų kontrolė, vieninga buhalterinės apskaitos programa, bei optimalus ribotų savivaldybės lėšų naudojimas. Darbe nagrinėjama švietimo įstaigų veiklos efektyvumas, per buhalterinės apskaitos funkcijos centralizavimą.

Mokslinis naujumas ir teorinis reikšmingumas. Viešojo sektoriaus veiklos efektyvumo vertinimas ir matavimo vienetų ieškojimas aktualus jau ne vieną dešimtmetį. Vyksta reformos, kurių tikslai viešojo sektoriaus veiklos administravimo kokybės gerinimas ir efektyvus viešųjų finansų naudojimas. Buhalterinės apskaitos funkcijų centralizavimas viešajame sektoriuje dar vykstantis procesas, todėl tyrimų ir vertinimų šia tema nėra daug. Pamatyti reformų rezultatus prireiks eilės metų, tačiau dirbant švietimo įstaigoje ir iš vidaus stebint vykstančius buhalterinės apskaitos funkcijos centralizavimo procesus, pastebimi neigiami vertinimai ir priešiškus naujovėms. Todėl buvo tikslinga

plačiau panagrinėti situaciją iš šalies ir įvertinti pokyčius įvykusius po to kai švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos funkcija buvo perduota tvarkyti centralizuotai.

Tiriama problema. Kaip pasikeitė švietimo įstaigų apskaitos funkcijos efektyvumas ir apskaitos kokybė, buhalterinę apskaitą pradėjus tvarkyti centralizuotai?

Darbo tikslas – įvertinti Rokiškio rajono švietimo įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumą.

Darbo uždaviniai:

1. Atlikti viešojo sektoriaus veiklos efektyvumo vertinimo teorinę analizę.
2. Išnagrinėti buhalterinės apskaitos funkcijos centralizavimo teorinius ir teisinius aspektus.
3. Išanalizuoti švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos teisinį reglamentavimą ir apskaitos kokybės sampratos teorinius aspektus.
4. Parengti švietimo įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimo metodologiją.
5. Atlikti tyrimą Rokiškio r., siekiant palyginti švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos efektyvumą iki centralizacijos ir po centralizacijos.

Tyrimo hipotezė: švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimas didina buhalterinės apskaitos efektyvumą.

Tyrimo metodika. Mokslinės literatūros, strateginių ir teisinių dokumentų analizė, situacijos analizė, pusiau struktūrizuotas interviu ir gautų duomenų apibendrinimas.

Tyrimo struktūra. Darbą sudaro įvadas, trys skyriai, išvados, rekomendacijos ir literatūros sąrašas. Pirmame skyriuje nagrinėjami švietimo įstaigų finansavimo ir atskaitomybės aspektai, viešojo sektoriaus įstaigų veiklos vertinimo efektyvumo nustatymo kriterijai, buhalterinės apskaitos funkcijos centralizavimo procesas. Apžvelgtas švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos teisinis reglamentavimas, apibrėžti kokybiškos buhalterinės apskaitos vertinimo kriterijai, Antrame darbo skyriuje parengta tyrimo metodologija. Trečioje dalyje atlikta situacijos analizė ir apibendrinti interviu metu gauti duomenys, kurie įgalino palyginti centralizuotos ir decentralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumą švietimo įstaigose.

1. ŠVIETIMO ĮSTAIGŲ CENTRALIZUOTOS BUHALTERINĖS APSKAITOS EFEKTYVUMO TEORINIAI PAGRINDAI

1.1. Viešojo sektoriaus veiklos efektyvumas

1.1.1. Švietimo įstaigų samprata ir atskaitomybė

Siekiant nagrinėti švietimo įstaigų buhalterinę apskaitą ir finansinę atskaitomybę, pirmiausia reikia apibrėžti jų teisinę formą, priklausomumą ir finansavimą. Darbe nagrinėjamų švietimo įstaigų teisinė forma ir priklausomybė – biudžetinė savivaldybės įstaiga. Pagal LR Biudžetinių įstaigų įstatymą, **biudžetinė įstaiga** – ribotos civilinės atsakomybės viešasis juridinis asmuo, įgyvendinantis valstybės ar savivaldybės funkcijas ir išlaikomas iš valstybės ar savivaldybės biudžetų asignavimų.

Lietuvos Respublikos Švietimo įstatyme teigiama, kad švietimo įstaiga – tai nuolat arba su pertraukomis veikianti nesiekianti pelno institucija, vykdanči ir organizuojanti ugdymo, mokymo arba savišvietos procesą pagal atitinkamas programas, kurios finansavimo šaltiniai: valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų asignavimai ir kitos lėšos.

Pagal Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymą savivaldybės biudžetas yra savivaldybės tarybos patvirtintas savivaldybės biudžeto pajamų ir asignavimų planas biudžetiniams metams. Savivaldybių biudžetų asignavimų valdytojai yra savivaldybių biudžetinių įstaigų ar savivaldybės administracijos ir (ar) jos padalinių, nurodytų savivaldybės tarybos patvirtintame savivaldybės biudžete, vadovai. Biudžeto asignavimų valdytojai privalo užtikrinti programų vykdymo ir paskirtų asignavimų naudojimo teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą.

Biudžetinių įstaigų įstatymo 9¹ straipsnis nurodo, kad dalis biudžetinių įstaigų bendrųjų funkcijų (tarp kurių ir buhalterinės apskaitos) gali būti atliekamos centralizuotai. Biudžetinės įstaigos bendrųjų funkcijų atlikimas gali būti centralizuotas tiek, kad nebūtų ribojama šios įstaigos vadovo galimybė atlikti šiame įstatyme nustatytas biudžetinės įstaigos vadovo pareigas. Viena iš pareigų: organizuoti biudžetinės įstaigos buhalterinę apskaitą pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymą. Teisę priimti sprendimą dėl biudžetinių įstaigų, kurių savininkė yra savivaldybė, bendrųjų funkcijų centralizuoto atlikimo ir konkrečių įstaigų, kurių bendrosios funkcijos bus atliekamos centralizuotai, turi savivaldybės taryba. Taip pat savivaldybės taryba priima sprendimą ir dėl biudžetinės įstaigos (įstaigų), kuri (kurios) centralizuotai atliktų nurodytas funkcijas. BĮ savininko jai perduotas ir biudžetinės įstaigos įgytas turtas nuosavybės teise priklauso biudžetinės įstaigos savininkui, o biudžetinė įstaiga šį turtą valdo, naudoja ir disponuoja juo teisės aktų nustatyta tvarka. BĮ buhalterinė apskaita organizuojama ir

metinių ataskaitų rinkinys teikiami ir skelbiami Buhalterinės apskaitos įstatymo, Lietuvos Respublikos viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo ir jų įgyvendinamųjų teisės aktų nustatyta tvarka.

Pagal Buhalterinės apskaitos įstatymą viešojo sektoriaus subjektai apskaitą tvarko taip, kad užtikrintų finansinių ataskaitų sudarymą pagal viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus. Už buhalterinių įrašų teisingumą Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka atsako vyriausiasis buhalteris (buhalteris). Centralizuotai apskaitą tvarkančios biudžetinės įstaigos atsakomybė nustatoma rašytinėje sutartyje, kurią sudaro viešojo sektoriaus subjektas, kurio apskaita tvarkoma centralizuotai, ir centralizuotai apskaitą tvarkanti biudžetinė įstaiga.

1.1.2. Švietimo įstaigų finansavimo teisinis reglamentavimas

Pagal švietimo įstatymą švietimo įstaigų finansavimo šaltiniai: valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų asignavimai ir kitos lėšos. Valstybės skiriamos mokymo lėšos – tiesiogiai švietimo procesui būtinos lėšos – darbo užmokesčiui pagal ugdymo planą, mokytojų ir kitų ugdymo procese dalyvaujančių asmenų kvalifikacijai tobulinti, vadovėliams ir kitoms mokymo priemonėms, taip pat ugdymo procesui organizuoti ir valdyti, mokyklos bibliotekai, psichologinei, specialiajai pedagoginei, specialiajai ir socialinei pedagoginei pagalbai, profesiniam orientavimui, mokyklų vykdomai sveikatos stiprinimo veiklai ir kitoms ugdymo reikmėms skiriamos lėšos.

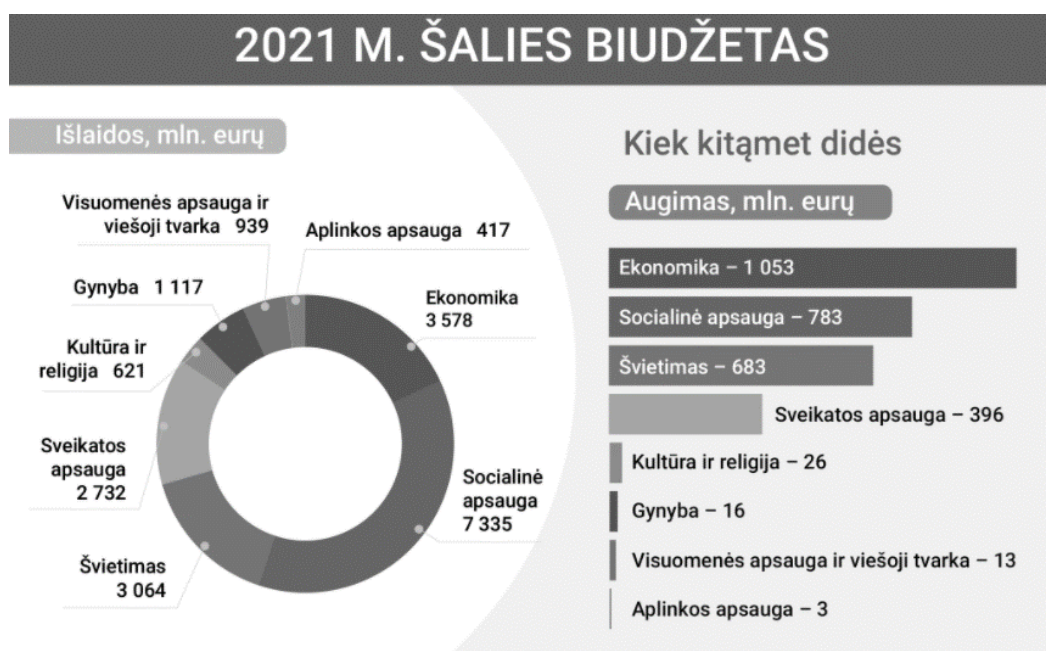
Švietimą Lietuvoje finansuoja valstybė iš valstybės biudžeto lėšų. Tai tikslinė valstybės dotacija – mokymo lėšos, 80 procentų šių lėšų tiesiogiai skiriama mokykloms, 20 procentų savivaldybėms persikirstyti, pagal valstybės nurodytus reikalavimus. Visas lėšas ugdymo finansavimo poreikį skirtumams tarp mokyklų mažinti savivaldybės turi paskirstyti mokykloms. Taip pat per įvairias programas valstybė skiria investicines lėšas švietimo plėtotei. Tai gali būti lėšos mokyklų statyboms, renovacijai ar rekonstrukcijai, žmogiškųjų išteklių plėtrai ir kt. Prie valstybės investicijų švietimui prisideda ir Europos Sąjungos struktūrinių fondų lėšos. Jomis finansuojama švietimo infrastruktūra bei įgyvendinami įvairūs švietimo kokybės tobulinimo projektai. Švietimo įstaigos gali būti finansuojamos ir iš kitų šaltinių (rėmėjų lėšos).

Savivaldybės skiriamos švietimo įstaigų ūkio lėšos – netiesiogiai su švietimo procesu susijusios lėšos mokyklos ūkiui valdyti ir naudoti, ugdymo aplinkai išlaikyti. Šios lėšos – tai atlyginimai aptarnaujančiam personalui, lėšos pastato eksploatacinėms išlaidoms, komunalinėms bei kanceliarinėms išlaidoms mokiniams vežioti ir kitoms ūkio išlaidoms skiriamos lėšos.

Švietimo finansavimas sudėtingas procesas, todėl svarbus ne tik lėšų kiekis, kuris priklauso nuo ekonominės situacijos valstybėje, bet ir tai, kaip efektyviai tos lėšos naudojamos. Lėšos turi būti paskirstytos teisingai, tačiau kartu nepamirštant bendrųjų švietimui keliamų tikslų. Šalies ir užsienio ekspertai pabrėžia, kad didesnė problema yra ne per menkas švietimui skiriamų pinigų kiekis, o ne

efektyvus jų naudojimas. Lietuva išsiskiria iš kitų ES šalių pagal švietimo finansavimo dalį, tenkančią ne tiesiogiai švietimo finansavimui, o švietimo įstaigų administravimui, mokinių pavėžėjimui, maitinimo organizavimui ir kitoms reikmėms (Leidinyš Lietuva švietimas šalyje ir regionuose 2020 Finansavimas). Atkreipiamas dėmesys, jog didelė dalis savivaldybių švietimui skiriamų lėšų keliauja pastatų ir administracinio aparato išlaikymui. Steigėjai raginami sutvarkyti mokyklų tinklą, o sutaupytas lėšas skirti tiesiogiai ugdymo kokybės gerinimui.

2021 metų šalies biudžeto lėšų paskirstymas valstybės funkcijų vykdymui, tarp jų ir švietimui. (žr. pav. 1)



Šaltinis: LR Seimo tinklapis

1 pav. 2021 metų šalies biudžeto paskirstymas

Švietimo įstaigos yra viešojo sektoriaus subjektai, kurios juridinis statusas biudžetinė įstaiga, teikiančios viešąją paslaugą, kontroliuojama savivaldybės ir išlaikoma iš savivaldybės biudžeto.

Raipa (2002) išskiria viešojo sektoriaus svarbą, kadangi apie 30 procentų bendruomenės nacionalinio produkto šiuolaikinėse valstybėse sukuriamą viešajame sektoriuje, teikiant visuomenei viešąsias paslaugas. Viešajam sektoriui skiriamos didžiulės lėšos, o viešojo sektoriaus įstaigų pagrindinis tikslas – tenkinti viešąjį interesą, todėl pastaruoju metu vis dažniau keliamas klausimas dėl viešojo sektoriaus veiklos efektyvumo.

1.1.3. Viešojo sektoriaus veiklos efektyvumo samprata

Viešojo sektoriaus sąvoka yra plati ir gali būti apibrėžta įvairiai. Balabonienė ir Večerskienė (2015) cituoja J.E Lane, kuris teigia, kad „viešasis sektorius reiškia valstybių ir savivaldybių biudžetų išlaikomas institucijas, kurių veikla yra vieša“. Viešasis sektorius turi viešųjų gėrybių, kurios nėra konkurencingos ir prieinamos kiekvienam asmeniui. Pagrindinis šių įstaigų veiklos vertinimo kriterijus yra efektyvumas.

Mokslininkai, politikai ir praktikai diskusijose dėl valstybės išlaidų produktyvumo kelia pagrindines problemas: **Išlaidų lygio problema.** Išlaidos turėtų atitikti šalies finansavimo galimybes, išlaidų ekonominė struktūra turėtų atitikti šalies makroekonominius tikslus pagal atskirus išlaidų elementus. **Efektyvumo problema.** Ieškoma atsakymo į klausimą: kaip pasiekti, kad valstybės sektoriaus „produktas“ būtų „pagamintas“ minimaliomis valstybės sąnaudomis (finansinėmis, administracinėmis, kontrolės išlaidomis). **Prioritetų problema.** Svarbus klausimas: **kokia yra valstybinio sektoriaus optimali sudėtis?** Valstybės finansiniai ištekliai yra riboti, todėl valstybės teikiamos prekės ir paslaugos turėtų atitikti kolektyvinius gyventojų interesus bei socialinės gerovės tikslus (Buškevičiūtė 2006, p. 89)

Viešasis sektorius svarbus ir šalies ekonomikai, ir socialinei visuomenei. Viešųjų finansų efektyvus naudojimas pirmiausia remiasi į viešojo sektoriaus veiklos vertinimą. Išmatuoti viešojo sektoriaus veiklos efektyvumą gana sudėtinga, skirtingai nei privačiame sektoriuje, kuriame galioja rinkos dėsniai, konkurencija ir yra aiškiai apibrėžiami efektyvumo veiksniai, kurių pagrindinis - pelnas. Viešajame sektoriuje efektyvumo matavimas daug sudėtingesnis, kadangi pagrindinis tikslas ne pelnas o viešojo intereso tenkinimas. Nemažai lietuvių mokslininkų nagrinėjo efektyvumo vertinimą viešajame sektoriuje.

Privačiame sektoriuje didesnė reikšmė skiriama kiekybiniais kriterijams matuojant veiklos rezultatus, tuo tarpu viešajame sektoriuje ilgą laiką buvo svarbiausi kokybiniai rezultatai, kadangi nėra pelno siekimo faktoriaus. Bulonienė ir Večerskienė (2015) teigia, kad „veiklos matavimų svarba išaugo dėl naujosios viešosios vadybos, kurios esmė – viešojo sektoriaus įstaigose taikyti veiklos vertinimo metodus taikomus privačiame sektoriuje“. Tam kad būtų galima išmatuoti veiklos efektyvumą reikalingi matavimo rodikliai. Autorės pripažįsta, kad tai sudėtingas procesas kadangi viešojo sektoriaus įstaigos pagrindinis tikslas – tenkinti viešąjį interesą.

Pasak Jusytės ir Kamarauskienės (2014) pastaruoju metu vis svarbesni viešajame sektoriuje tampa kiekybiniai vertinimo kriterijai: „ekonomiškumas, efektyvumas, rezultatyvumas - įvardijami kaip svarbiausi kriterijai kiekvienos įstaigos veikloje“.

Šie trys vertinimo kriterijai, dar vadinami 3 E koncepcijomis, jas straipsnyje „3 E koncepcijų plėtra” išsamiai nagrinėjo Puškorius (2002). Puškorius (2002) apibendrinęs ekonomiškumo apibrėžimus teigė, kad **ekonomiškumas** suprantamas kaip išteklių, reikalingų kokiam nors rezultatui gauti taupus naudojimas, tuo pačiu išlaikant rezultato kokybę. Daujotaitė (2009) teigė, kad sudėtinga įvertinti ar pasirinktas lėšų naudojimo būdas yra taupiausias ir ar lėšos naudojamos ekonomiškai. Dar sudėtingesnis klausimas iškyla kaip sumažinti sąnaudas, kad tai neatsilieptų paslaugos kokybei ir kiekiui.

Ekonomiškumo ir efektyvumo sampratos yra glaudžiai susijusios ir dažnai painiojamos, todėl svarbu jas atskirti. Daujotaitė (2009) **efektyvumą** apibrėžė kaip santykį, tarp produkto (prekių, paslaugų) pagaminti sunaudotų kompleksinių išteklių. Efektyvumo apibrėžime išskiriamas kompleksinių išteklių panaudojimas, pabrėžiant, kad ištekliai nėra vien išlaidos kai tuo tarpu ekonomiškumo apibrėžime aptariamas siauresnis ekonomiškas išlaidų panaudojimas. „Efektyvumas yra santykis tarp pageidautino veiklos rezultato ir panaudoto tiems rezultatams pasiekti kompleksinių išteklių, indėlių, išlaidų, bei kitų resursų” - Puškorius (2002). Efektyvios veiklos tikslas - kuo mažesnėmis išlaidomis pasiekti geriausią rezultatą.

Trečias kriterijus 3 E koncepcijoje įvardijamas kaip veiksmingumas, dar vartojama rezultatyvumo sąvoka. Jusytė, Kamarauskienė (2014) išnagrinėjusios kitų autorių darbus rezultatyvumą (veiksmingumą) analizuoja pagal tikslų įgyvendinimo laipsnį: pasiekti rezultatai lyginami su realiu planu. Vertinant veiksmingumą nustatoma ar naudojant išteklius įvykdytos užduotys, pasiekti numatyti tikslai (Daujotaitė, 2009). Puškorius (2002) analizuodamas efektyvumą siūlo išskirti du aspektus: išlaidų efektyvumas, kuomet rezultatas siejamas su finansinių išteklių naudojimu ir darbo efektyvumas, kai rezultatai lyginami su personalo dydžiu. Personalo dydis laikomas reikšmingiausiu produktyvumo veiksnium. Raipa (2009) cituoja D.Osborne ir T.Geabler kurie „efektyvesnę viešojo valdymo galimybę supranta visų pirma kaip sistemingą viešojo sektoriaus pertvarkymą, strateginių uždavinių reformuojant viešąjį valdymą įgyvendinimą“.

Raipa (2009) išskyrė viešojo valdymo reformų efektyvumą. Besikeičianti visuomenė ir globalizacija įtakoja poreikį reformoms. Pagrindiniu viešojo valdymo reformų uždaviniu laikomas viešojo sektoriaus veiklos efektyvumas. Nuo to kaip efektyviai viešosios institucijos sugebės planuoti, efektyviai parengti, priimti ir įgyvendinti sprendimus, priklausys ir šalies ekonominė padėtis.

Smalskys ir Skietrys (2008) Europoje vykstantį pertvarkymo administraciniame sektoriuje poreikį sieja su valstybių „perkaitimu“ ir „negebėjimu įgyvendinti gausos funkcijų atėjusių iš praeities“. Todėl nykstančios valstybių sienos ir besiplečianti ekonominė ir informacinė erdvė, suponuoja reformas viešajame sektoriuje Tačiau visuotinai taikomi kokybės vadybos modeliai, sunkiai pritaikomi viešųjų institucijų veikloje, dėl norminių administravimo modelių nelankstumo ir institucijos orientacijos ne į rezultatą, o į veiklos procesą.

Reformos neretai iššaukia politinius, socialinius, ekonominius konfliktus, kadangi jų metu išryškėja tiek pozityvūs, tiek negatyvūs pokyčiai. Todėl svarbus vaidmuo reformų metu tenka strategijos sukūrimui ir komunikavimui. Reformų strateginiai uždaviniai nėra tinkamai įgyvendinami todėl, „kad reformų kryptys ir tendencijos yra prastai formuluojamos ir prognozuojamos“ (Raipa, 2009).

Puškorius (2010) įvardina pagrindines priežastis, dėl kurių didėja veiklos viešajame sektoriuje matavimo svarba: *valdymas tampa vis sudėtingesnis, reikalaujantis adekvačių veiksmų ir pagrįstų spendimų; vis labiau ima stokoti įvairių išteklių; poreikis didinti veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir veiksmingumą; siekiai didinti priimamų sprendimų skaidrumą; visuomenės spaudimas gerinti paslaugų ir prekių kokybę; noras suvokti valstybinių institucijų veiksmų pagrįstumą ir tikslingumą; korupcinių reiškinių prevencija; augantys reikalavimai atsakingumui ir objektyviai atskaitomybei politikams, organizacijų vadovams, įvairaus lygmens valdymo institucijoms; didėjantis poreikis visą veiklą orientuoti į rezultatus; siekis mažinti valdymo išlaidas; poreikis tobulinti valdymo struktūras, teisingai nustatyti ir paskirstyti funkcijas, atsakomybę ir išteklius bei spręsti kitas valdymo efektyvumo optimizavimo problemas*. Veiklos matavimas yra būtinas procesas siekiant išsiaiškinti organizacijos padėtį, kokios reikalingos veiklos korekcijos, kad būtų pasiekti užsibrėžti tikslai.

Mandl, Dierx ir Ilzkovitz (2008) nagrinėję viešojo sektoriaus efektyvumo matavimo svarbą teigė, tai jog šalis yra toli nuo efektyvumo ribos, dar nereikia, kad sistemos yra neefektyvios. Neefektyvumas gali būti įtakotas aplinkos veiksnių, kuriuos keičiant šalys galėtų pagerinti efektyvumo rodiklį, todėl svarbu nustatyti ne tik efektyvumo lygį, bet ir neefektyvumo šaltinius. Autoriai analizavę efektyvumą švietimo srityje teigia, jog įmanomas didesnis efektyvumas nemažinant sąnaudų.

Wileman (2009) atkreipė dėmesį į viešojo sektoriaus sąnaudų mažinimo problematiką ir kaip ryškiausią skirtumą tarp viešojo ir privataus sektoriaus išskyrė rinkos dėsnių nebuvimą, kurie lemia privataus sektoriaus efektyvumą ir novatoriškumą, tai pelno siekimas ir konkurencija. Jei privatus sektorius teiks prastą produktą ar paslaugą, tai akivaizdžiai matysis pelno nuostolių ataskaitoje ir klientai nepatenkinti kokybe, nueis pas konkurentą. Tuo tarpu viešajame sektoriuje, nagrinėjamose švietimo įstaigose, konkurencijos dažniausiai nėra, ypač kalbant apie regionus ir nedidelius miestelius. Tuo metu pasitelkiama išgalvota rinka ir netiesioginė konkurencija, bendrojo ugdymo mokyklų lyginamosios analizė, kas sąlygotų geresnę paslaugos kokybę ir darbo našumą. Tačiau dirbtinai sukurta rinka nėra tokia efektyvi kaip tikroji (p. 189).

Apibendrinant galima teigti, kad viešojo sektoriaus veiklos efektyvumui vertinti nėra nustatyta vieningų metodų, tačiau esminis momentas: kaip su mažiausiomis išlaidomis pasiekti geriausią rezultatą.

Pagrindinis švietimo įstaigų veiklos tikslas – kokybiškų švietimo paslaugų teikimas. Pagrindiniai centralizuotos buhalterinės apskaitos tikslai optimizuoti netiesioginėms įstaigų funkcijoms reikalingus išteklius, didinti buhalterinės apskaitos skaidrumą, finansinės atskaitomybės duomenų valdymo

prieinamumą, užtikrinti galimybę palyginti duomenis, išgryninti vienodus buhalterinės apskaitos standartus ir užtikrinti finansų kontrolę.

Darbe nagrinėjama švietimo įstaigų efektyvus išteklių valdymas per buhalterinės apskaitos funkcijos centralizavimą.

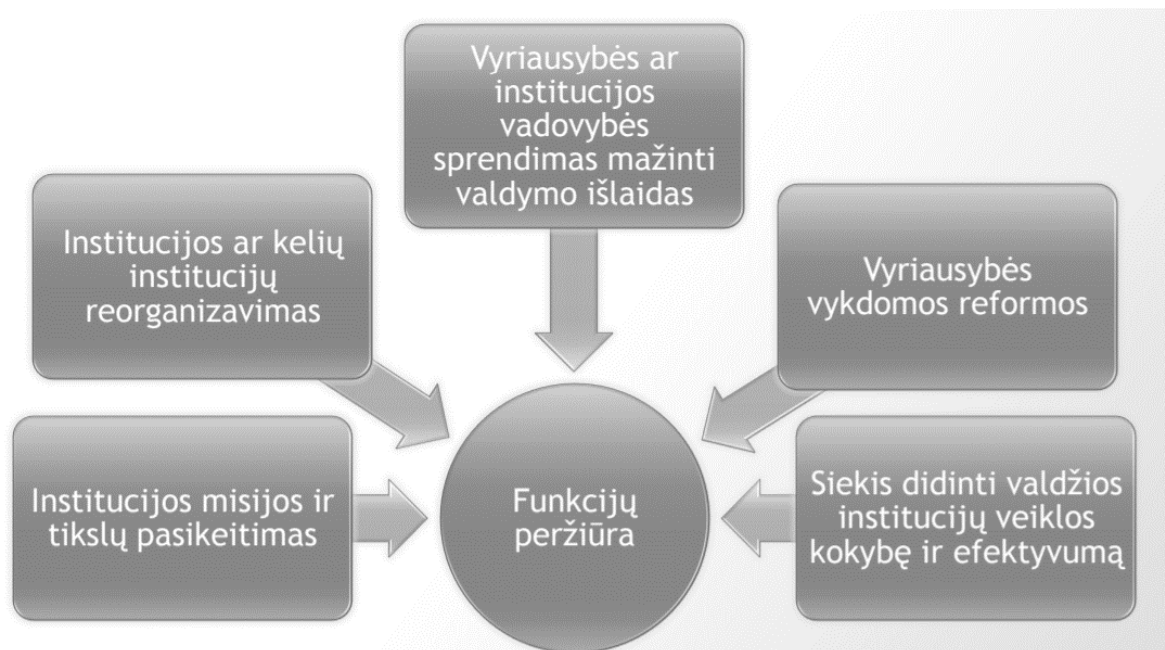
1.1.4. Buhalterinės apskaitos funkcijos centralizavimas

Siekiant efektyvumo viešajame sektoriuje pagrindinis uždavinys yra sistemingas viešojo sektoriaus modernizavimas, tačiau tam reikalinga strategija (Puškorius, Raipa, 2002) Pagrindinis planavimo dokumentas, kuriuo vadovaujamasi priimant strateginius sprendimus ir rengiant valstybės planus ar programas yra Lietuvos pažangos strategija „Lietuva 2030“. Tai valstybės vizija ir raidos prioritetai bei jų įgyvendinimo kryptys iki 2030. Jame apibrėžti tikslai siekiant visuomenės poreikius atitinkančio valdymo, kad viešasis sektorius užtikrintų aukštą paslaugų kokybę:

Optimizuoti institucijų veiklos mastą, nuolat analizuojant atliekamas funkcijas ir atsisakant netikslingos ar perteklinės veiklos;

Viešojo valdymo srityje plačiai įgyvendinti vertės už pinigus iniciatyvą, optimizuojant vykdomą veiklą (pvz., atitinkamų bendrųjų funkcijų centralizavimas, geresnis turto valdymas) ir viešųjų paslaugų teikimą pasirinktomis kryptimis (pvz., daugiau ir geresnės kokybės paslaugų su tais pačiais ištekliais arba mažiau išteklių tam pačiam ar net aukštesniam paslaugų lygiui).

Funkcijų peržiūra – viena iš priemonių, kuri padeda išgryninti institucijų kompetenciją, funkcijas, pavaldumą ir atskaitomybę, peržiūrėti viešųjų įstaigų ir valstybės įmonių dalyvavimą valstybės valdyme ir tobulinti valdžios institucijų organizacinę struktūrą. Funkcijų peržiūra siekiama mažinti valdymo išlaidas, didinti valdžios institucijų veiklos skaidrumą, efektyvumą, kokybę ir rezultatyvumą. *Funkcijų peržiūros tikslai: panaikinti perteklines funkcijas; sumažinti funkcijų dubliavimą institucijos viduje ir tarp institucijų; nustatyti trūkstamas funkcijas; racionaliai paskirstyti funkcijas institucijos viduje, tarp institucijų ir valdymo lygių; nustatyti alternatyvius būdus politikos tikslams pasiekti* (Maniokas, Viršilienė, 2011). Veiksniai turintys įtakos funkcijų peržiūrai nurodomi (pav. 2)



Šaltinis: Maniokas, Viršilienė, (2011)

2 pav. Funkcijų peržiūrą lemiantys veiksniai

Vyriausybei atskaitingų institucijų funkcijų peržiūros metodikos taikymo rekomendacijose išskirtos prielaidos į kurias būtina atsižvelgti siekiant įgyvendinti funkcijų peržiūros rekomendacijas: *Funkcijų peržiūros rekomendacijos įgyvendinti reikalingas politinis pritarimas, o jį pasiekti ne visada lengva. Funkcijų peržiūros rekomendacijų įgyvendinimas beveik visuomet reiškia įprastos darbo tvarkos ir procedūrų pokyčius, kuriems realizuoti svarbus suinteresuotų asmenų palaikymas. Funkcijų peržiūra yra instrumentas veiklai tobulinti, o ne auditas, kurio rekomendacijos yra privalomojo pobūdžio ir nuleidžiamo „iš viršaus“.*

Viešojo valdymo reformos labiausiai priklauso nuo reformų kryptis formuojančių politikų kompetencijos, jų gebėjimų planuoti, įgyvendinti, vertinti reformas ir jų padarinius, bei prognozuoti tolesnę jų eigą (Raipa, 2009). Giedraitytė, Raipa (2016) pateikia Pollit ir Bouckart įžvalgas, jog „termino „reforma“ negalima tapatinti vien su teigiamasi pokyčiais ir neišvengiamu organizacijų veiklos tobulinimu, kadangi bet kokia aktyvi sociumo veikla yra subjektyvaus pobūdžio“, dėl to vykstančios permainos dėl įvairių priežasčių nepatenkina nei visuomenės, nei vykdytojų lūkesčių (p. 140).

Viešojo sektoriaus bendrųjų funkcijų centralizavimo tema dar labai nauja, todėl nėra plačiai nagrinėta. Dar ne taip senai buvo pereita prie decentralizacijos formos, ir nagrinėjamos decentralizacijos tendencijos. Raipa ir Backūnienė (2004) teigė, kad standartizuotoms ir rutininėms paslaugoms decentralizacija ne visada efektyvi. Decentralizacija gali sąlygoti centrinės valdžios kontrolės finansiniams ištekliams praradimą, mažesnę tiekiamų paslaugų efektyvumą ir efektingumą dėl vietos valdžios nelygių ekonominių ir techninių pajėgumų, bei galimą funkcijų sukonzentravimą vietinio elito rankose, kas gali sukelti nepasitikėjimą tarp viešojo ir privataus sektoriaus.

Arimavičiūtė (2007) nagrinėjusi priežastis trukdančias inovacijas viešajame sektoriuje, išskiria inovacijų, skirtų išlaidoms mažinti, įgyvendinimo problematiškumą. „Labai dažnai valstybės tarnautojų išlaidų mažinimo idėjos meta iššūkį giliai įsišaknijusioms nuomonėms ir procedūroms“. „Inovacijos, kurios sumažina išlaidas, bet atima ir dalį apčiuopiamos naudos (kad ir kokia maža ji būtų), viešosiose institucijose vartotojų nėra mėgstamos“. Kitas labai svarbus aspektas: vieno tipo viešojoje įstaigoje įdiegtos inovacijos, gali netikti kito tipo įstaigai, todėl galima modifikuoti jau egzistuojančią inovaciją ir kitame kontekste atsižvelgti į jau naudojamą įrangą, vykdomą politiką ir procedūras.

Buškevičiūtė ir Raipa (2010), nagrinėję šiuolaikinių sprendimų rengimą viešajame sektoriuje pastebėjo, kad sprendimus riboja ir įtaką daro įvairūs veiksniai ir sąlygos, kadangi sprendimų rengimas tiesiogiai susijęs su įstatymų leidyba. Absoliučiai objektyvių sprendimų viešajame sektoriuje neegzistuoja: „yra tik ne tokie subjektyvūs ir subjektyvesni sprendimai“.

Tuo tarpu Baltušnikienė (2009) apibendrindama centralizacijos ir decentralizacijos modelius daro išvadą, kad šalys vykdo skirtingas reformas, skirtingais tempais, skirtinguose sektoriuose turėdamos skirtingus tikslus ir prioritetus. Todėl siekiant suformuoti demokratiškesnį valdymą, užtikrinti didesnę viešųjų gėrybių naudojimo skaidrumą bei didinti valdžios atstovų atskaitomybę piliečiams būtina ieškoti optimalaus centralizavimo – decentralizavimo modelio.

Pasak Bileišio, svarbu suvokti, kad centralizacija ir decentralizacija nėra savitikslių reformos, dažnai nėra įsisąmoninama ko jomis siekiama. Tam, kad rezultatai tenkintų ne tik visuomenę, bet ir pačius reformų organizatorius, turi būti nubrėžti kriterijai, koks turi būti galutinis rezultatas. „Tarnautojų mažinimas pats savaime niekada neturėtų būti tikroju tikslu“. (Valstybės tarnybos aktualijos, 2017).

Reformos orientuotos į funkcijų perskirstymą ir centralizaciją, siekiant ekonomiškesnio ir efektyvesnio lėšų naudojimo, sukuria socialinę problemą, darbuotojų atleidimas iš darbo. Tai ypač pastebima mažesnėse švietimo įstaigose, kuriose yra artimas kolektyvo bendravimas ir į kiekvieną atleidimą iš darbo žiūrima labai jautriai, todėl bet kokia reforma susijusi su etatų mažinimu iššaukia atmetimo ir priešiško reakciją. Wileman (2009) viešojo sektoriaus sąnaudų mažinimą apibūdino kaip sudėtingą ir politiškai jautrią temą. Kadangi didžiausią viešojo sektoriaus sąnaudų dalį užima darbo užmokestis. Kai nėra pelningumo mato, įtampa dėl atlyginimo, pareigų vykdymo, produktyvumo yra daug mažesnė, nei privačiame sektoriuje. Nesant pelno rodiklio, sunkūs sprendimai dėl darbuotojų atleidimo viešojo sektoriaus įstaigoje gali būti vilkinami ir atidėliojami kuo ilgiau (p.183.).

Gražulis, Račelytė, Dačiulytė, Valickas, Adamonienė, Sudnickas, Raišienė (2015) cituoja Hamelo, kuris pagrindine kliūtimi organizacijai dalyvauti permainų procese įvardijo neadekvačią ir kartais neigiamą reakciją į pasikeitusią aplinką. Neigimas vyksta pagal plačiai paplitusią schemą: *pirma, patobulinimai kelia nerimą, todėl yra atmetami kaip nepatikimi ar nesvarbūs, tada paskelbiami kaip neįprasti ir neveiksmingi, vėliau situacija sušvelninama pasiteisinimu, galiausiai, tenka pripažinti, kad patobulinimai reikalingi* (p. 41).

Martinkus ir kt. (2010) išskyrė centralizacijos ir decentralizacijos trūkumus ir privalumus. Centralizacijos privalumai: sprendimus priimama kompetentingiausi vadovai ir sistema padeda išvengti darbų dubliavimo. Prie trūkumų priskiriama tai jog asmenys priimančys sprendimus mažai kontaktuoja su žemesniu valdymo lygmeniu, vieni priima sprendimus, kiti vykdo, gali susiformuoti nepalankus socialinis-psichologinis klimatas, didelė tikimybė priimti klaidingą sprendimą. Decentralizacijos privalumai: greičiau priimami sprendimai, sprendimus priimančys turi daugiau informacijos apie konkrečią situaciją, sukuriamą geresnės sąlygos darbuotojų profesiniam augimui. Decentralizacijos trūkumai: sprendimai gali būti priimami be reikiamos koordinacijos, trukdo unifikuoti, reglamentuoti valdymo sistemą ir yra sunkiai kontroliuojama.

Viešojo valdymo kompetencijų tinklo surengtame seminare-diskusijoje „Viešojo valdymo efektyvumo didinimas: centralizacijos ir decentralizacijos instrumentai“ prof. dr. David A. Schultz iš Hamolino universiteto (JAV) kalbėjo, kad valdžios struktūrų centralizacija ir decentralizacija daugelyje šalių vykstantis procesas, ieškant geriausių sprendimų, kaip sumažinti viešojo valdymo išlaidas ir pasiekti didesnio veiklos efektyvumo, „kaip su mažiau padaryti geriau“. „...Galų gale pasirodo, kad su mažiau padaroma tik... mažiau“, - teigia Schultz. Jei reformos yra pagrįstos skaičiavimais ir turi aiškų tikslą bei politinį palaikymą, ilgalaikėje perspektyvoje jos gali duoti daug naudos ir sutaupyti biudžeto lėšų (Valstybės tarnybos aktualijos, 2017).

1.2. Švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos teisinis reglamentavimas ir kokybės sampratos teoriniai aspektai

1.2.1. Buhalterinės apskaitos informacijos kokybės samprata

Buhalterinė apskaita – ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti (LR buhalterinės apskaitos įstatymas)

Žaptoriaus (2015) buhalterinę apskaitą apibrėžia pirmiausia kaip socialinės ekonominės informacijos rengimo ir pateikimo procesą, kurio tikslas kuo visapusiškiau tenkinti jos vartotojų poreikius. Buhalterinės apskaita – tai finansinių-ūkinių operacijų fiksavimas, grupavimas, klasifikavimas, analizavimas, apibendrinimas ir susistemintos informacijos teikimas suinteresuotoms pusėms. Tai standartizuotas procesas ekonominės informacijos identifikavimui, išmatavimui, registravimui, klasifikavimui, apibendrinimui bei ataskaitų sudarymui. „Apskaita – tai viena pirmųjų informacijos gavimo sistemų ūkinei-finansinei veiklai valdyti“ (p. 21) Tai valdymo bei finansų apskaitą apimantis terminas.

Finansinė apskaita – ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta informacijai, reikalingai priimti ekonominius sprendimus, gauti ir (arba) finansinių ataskaitų rinkiniui (finansinėms ataskaitoms) sudaryti.

Valdymo apskaita – organizacijos vidinės ekonominės ir vadybinės informacijos matavimo, kaupimo, analizės, atskaitomybės ir sklaidos procesas, kurio tikslas – objektyviai ir greitai informuoti vadovus apie buvusią, esamą ar būsimą valdymo objektų būklę. (Martininkus, Stoškus, Beržinskienė, 2010, p. 155). 1 lentelėje pateikiami finansinės ir valdymo apskaitos skirtumai.

1 lentelė. Finansinės ir valdymo apskaitos skirtumai

Lyginamosios sritys	Finansinė apskaita	Valdymo apskaita
Apskaitos informacijos vartotojai	Išoriniai ir vidiniai: savininkai, vadovybė, kreditoriai, valstybės valdžios institucijos ir kt.	Vidiniai: įmonės vadovybė ir kai kurie darbuotojai
Apskaitos reguliavimo lygis	Reglamentuoja teisės aktai	Įmonė formuoja pagal savo poreikius
Apskaitos objektas	Visos įmonės veikla	Įmonės padalinių veikla
Apskaitos sistema	Reglamentuoja finansinė	Įvairios nereglamentuojamos ataskaitos, pateikiama patogia vartotojui forma
Ataskaitų sudarymo dažnumas ir laikotarpis	Sudaroma ir pateikiama teisės aktuose nustatytu laiku	Pateikiama pagal vartotojų poreikius
Matavimo vienetų sistema	Piniginis mato vienetas	Bet kuris matas
Laiko požiūris	Orientacija į praeitį (istorinis požiūris)	Praeities, dabarties ir ateities informacija. Orientacija į ateitį
Analizės aspektas	Įmonė analizuojama kaip vientisas ekonominis vienetas, lyginami faktiniai kelių metų duomenys	Įmonė išskaidoma į atsakomybės centrus, dažniausiai lyginami planiniai ir faktiniai duomenys

Šaltinis: Subačienė ir kt., 2015, p. 20

Apskaitos kokybę nagrinėjusi Kundelienė (2009) apibendrinusi buhalterinės apskaitos ir valdymo apskaitos apibrėžimus teigia, kad tiek valdymo, tiek buhalterinės apskaitos tikslas yra vieningas - informacijos teikimas.

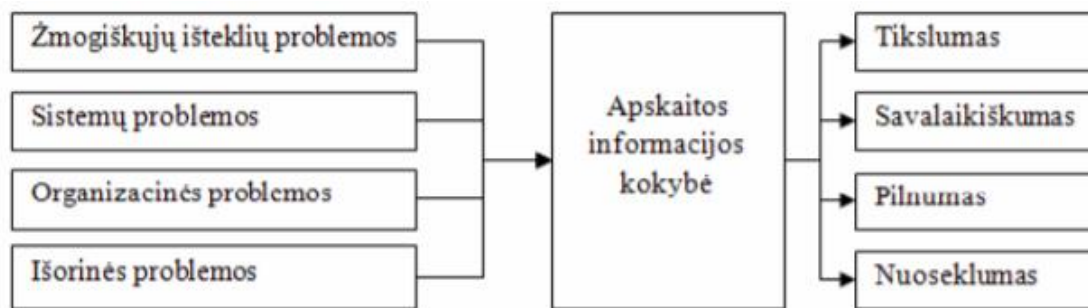
Rudžionienė, Guptor (2018), teigia, kad informacija ataskaitose turi būtų pateikta patogiam vartojimui ir neturi kelti abejonių dėl jos kokybės. Ataskaitų kokybę turi užtikrinti pagrindinių apskaitos principų laikymasis.

Tam kad buhalterinė apskaita būtų tvarkoma kokybiškai ir taisyklingai suformuluota finansinės atskaitomybės informacija, VSS privalo remtis bendraisiais, visuotinai pripažintais, visur pritaikomais ir būtiniais apskaitos principais. „Bendrieji apskaitos principai (BAP) – nuostatos, kuriomis grindžiamos konceptualios apskaitos taisyklės.“ (Subačienė ir kt. 2015 p. 23). LR Viešojo sektoriaus ir atskaitomybės įstatyme apibrėžti bendrieji apskaitos principai. **Subjekto principas** skelbia, jog kiekvienas viešojo

sektoriaus subjektas, sudarantis finansinių ataskaitų ir (arba) rinkinius, laikomas atskiru apskaitos vienetu. **Veiklos tęstinumo principas** nurodo, jog tvarkant apskaitą daroma prielaida, jog VSS veiklos laikotarpis neribotas ir jo nenumatoma likviduoti. **Periodiškumo principas** nurodo, jog VSS veikla tvarkant apskaitą skirstoma į finansinius metus arba kitos trukmės ataskaitinius laikotarpius, kuriems pasibaigus sudaromos ataskaitos. **Pastovumo principas** skelbia, jog VSS pasirinktą apskaitos metodą turi taikyti nuolat ir keisti tik tuo atveju, jeigu siekiama teisingiau parodyti VSS finansinių metų turta, finansavimo sumas ir įsipareigojimus. **Piniginio mato principas** - viešojo sektoriaus turtas, finansavimo sumos ir įsipareigojimai ataskaitose rodomi pinigine išraiška. **Kaupimo principas** – ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai VSS apskaitoje registruojami tada, kai jie įvyksta, ir pateikiami tų ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose. **Palyginimo principas** skelbia jog finansinėse ataskaitose turi būti pateikiami ataskaitinių ir bent vienų praėjusių finansinių metų duomenys; pajamos, uždirbtos per ataskaitinį laikotarpį, siejamos su sąnaudomis, patirtomis uždirbant tas pajamas; finansinės ataskaitos turi būti parengtos taip kad būtų galima palyginti duomenis ne tik su kitu ataskaitiniu laikotarpiu, bet ir su kito VSS pateiktais duomenimis ir teisingai įvertinti VSS finansinės būklės pokyčius. **Atsargumo principas** nurodo jog VSS pasirenka tokius apskaitos metodus, kuriuos taikant VSS turto, finansavimo sumų ir įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų vertė negali būti nepagrįstai padidinta arba sumažinta. **Neutralumo principas** rodo, jog ataskaitose pateikta informacija neturi daryti įtakos priimamiems sprendimams, neturi būti šališka ir pateikiama informacija neturi būti siekiama iš anksto numatyto rezultato. **Turinio viršenybės prieš formą principas** nurodo, jog ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai apskaitoje registruojami pagal jų turinį ir ekonominę prasmę, o ne tik pagal jų teisinę formą. **Pinigų principas** skelbia, jog VSS išlaidos pripažįstamos tada, kada išmokami pinigai, o pajamos tada, kada gaunami pinigai.

Mackevičius (2009) teigia, kad teisingai surinkta informacija yra pagrindinis šaltinis optimaliems sprendimams priimti. Finansinės atskaitomybės informacija vertinama pagal jos vertingumą. Vertinga informacija yra tada kai ji naudinga ir svarbi veiklai (p. 27).

Kundelienė (2009) pateikia JAV universitetus atstovaujančių mokslininkų Xu H, Nord J. H, Nord G.D. ir Lin B. (2003) nagrinėjusių kas labiausia įtakoja apskaitos informacijos kokybę, modelį. Modelyje išskirtos pagrindinės sritys įtakančios apskaitos informacijos kokybę. Aptariama žmogaus ir kompiuterio tarpusavio sąveika ir kuris kontrolės tipas – žmogaus ar sistemos – yra svarbesnis siekiant užtikrinti kokybę. Akcentuojamas būtinumas investuoti į žmogiškuosius išteklius.



Šaltinis: Kundelienė (2009)

3 pav. Svarbiausios apskaitos informacijos kokybę įtakančios sritys

Žaptorius (2015) akcentuoja racionalų apskaitos organizavimą, kai operatyviai gaunama geros kokybės informacija, tenkina tiek išorinius, tiek vidinius naudotojus. Racionalus apskaitos organizavimas apima buhalterijos organizacinę struktūrą, funkcijų ir įgaliojimų pasiskirstymą, apskaitos procedūrų tikslus. Didelę reikšmę apskaitos organizavimo procese turi darbuotojai.

Mokslinėje literatūroje analizuojama verslo įmonių finansinė atskaitomybės kokybės klausimas, tačiau kokie matavimo metodai tinka viešojo sektoriaus finansinės atskaitomybės kokybei nusakyti, nėra plačiai nagrinėjama. Buhalterinės atskaitomybės vertingumą apsprendžiančios kokybinės savybės viešajame sektoriuje nėra plačiai išnagrinėtos. Literatūroje pateikiamas skirtingas kokybinių savybių skaičius, Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymo 4 str. nurodo, kad ūkio subjektai privalo tvarkyti apskaitą taip, kad apskaitos informacija būtų:

- 1) tinkama, objektyvi ir palyginama;
- 2) pateikiama laiku;
- 3) išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams.

Kundelienė (2009) išanalizavusi atlikto tyrimo duomenis padarė išvadą, kad finansiniai mato vienetai neatspindi apskaitos kokybės, todėl svarbiausia kokybinės apskaitos informacijos savybės, į kurias būtina atsižvelgti vertinant apskaitos kokybę:

1. *Vidinės: aiškumas, objektyvumas, tikslumas, suprantamumas, teisingumas, patikimumas;*
 2. *Reprezentacinės: nešališkumas;*
 3. *Apdorojimo: suderinamumas, klaidų aptinkamumas; sistemiškumas, palyginamumas; be klaidų; patogumas apdorojant;*
 4. *Konteksto: naudingumas; tinkamumas; aktualumas; savalaikiškumas;*
 5. *Prieinamumo: saugumas; nepasiekiamumas konkurentams; aktualumas; savalaikiškumas.*
- Rimčiausia kokybės problema: menka, nepilna, pavėluota ar trūkstama informacija.*

Rudžionienė ir Juozapavičiūtė (2013), tirdamos apskaitos informacijos kokybę viešajame sektoriuje teigė, kad informacijos kokybei svarbūs apskaitos reglamentai ir įstaigos apskaitos politika, informacija pateikiama pagrindinėse finansinėse ataskaitose ir apskaitos kokybės tikslas.

Rudžionienė ir Kanapeckienė (2006) apibrėžė apskaitos politiką siaurąja ir plačiąja prasme:

1. Siaurąja prasme apskaitos politika siejama su finansine atskaitomybe, nes akcentuojamas apskaitos politikos pasirinkimo tikslas – finansinė atskaitomybė turi atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus;

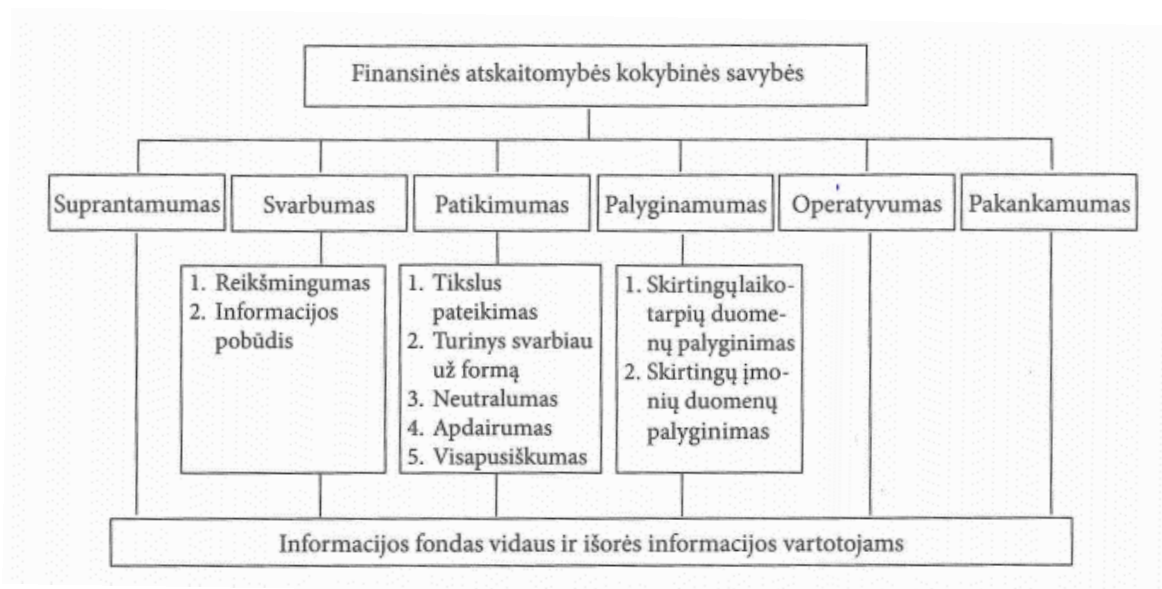
2. Plačiąja prasme apskaitos politika siejama ne tik su apskaitos rezultatu (finansine atskaitomybe), bet ir su visu apskaitos procesu. Šiuo atveju apskaitos politika turi tenkinti apskaitos informacijos vartotojų poreikius, padėti efektyviai naudoti resursus, racionaliai tvarkyti apskaitą.

Pasak Tamulevičienės, Davidavičienės, Mackevičius (2015) finansinės apskaitos kokybė labiausiai priklauso nuo apskaitos standartų, įstatymų ir kitų teisės aktų, kurie reglamentuoja finansinės apskaitos tvarkymą. Guptor, Rudžionienė (2018) taip pat sutinka, kad finansinių ataskaitų kokybę galima nagrinėti jų norminio reguliavimo kontekste. Apie būtiną tolesnį apskaitos sistemų reglamentavimą teigė Tikk (2010).

1.2.2. Finansinės atskaitomybės kokybės samprata

Apskaitos kokybės samprata iš esmės atitinka finansinių ataskaitų kokybės sampratą (Katutytė, 2017). Be kokybiškos apskaitos informacijos neįmanoma paruošti kokybiškų finansinių ataskaitų, todėl siūloma naudoti finansinių ataskaitų kokybės terminą. Rudžionienė, Juozapavičiūtė (2013) išanalizavusios mokslinę literatūrą ir neradusios vieningo „apskaitos kokybės“, „apskaitos informacijos kokybės“ apibrėžimo siūlo tokį: „apskaitos kokybė – tai finansinių ataskaitų rinkinio informacija, pateikiama vadovaujantis įstaigos ir įmonės sudaryta apskaitos politika, neprieštaraujanti įstatymams bei kitiems norminiams aktams, norint patenkinti vartotojų reikalavimus“. Labiausiai apskaitos kokybė išryškėja finansinėse ataskaitose.

Mackevičius (2009) atsižvelgdamas į finansinės atskaitomybės svarbą išskyrė 6 pagrindines kokybines savybes p. 28 (žr. pav. 4)



Šaltinis: Mackevičius, 2009, p. 28

4 pav. Finansinės atskaitomybės kokybinės savybės

Vykdamas viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą ir įgyvendinant Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą buvo parengti viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (VSAFAS). Švietimo įstaigos, kaip ir kiti viešojo sektoriaus subjektai, nuo 2010 metų buhalterinę apskaitą privalo tvarkyti vadovaujantis šiais standartais. Šiuo metu yra parengti 29 standartai. VSAFAS nuostatos tikslinamos pastebėjus trūkumus pateiktose finansinėse ataskaitose, taip pat atsižvelgiant į viešojo sektoriaus subjektų teikiamus klausimus, kad visi viešojo sektoriaus subjektai vienodai suprastų ir vienodai taikytų VSAFAS bei galėtų viešojo sektoriaus apskaitos bei ataskaitų konsolidavimo informacinėje sistemoje susiderinti tarpusavio operacijas, kas suteiktų galimybę pagerinti viešojo sektoriaus subjektų tiek finansinių ataskaitų rinkinių, tiek konsoliduotųjų finansinių ataskaitų kokybę.

VSAFAS apima visas pagrindines finansines ūkines operacijas ir jomis remiantis sudarytos finansinės ataskaitos teikia informaciją apie:

1. *Finansinių išteklių šaltinius, jų paskirstymą ir naudojimą.*
2. *Viešojo sektoriaus subjekto veiklos finansavimo šaltinius.*
3. *Viešojo sektoriaus subjekto finansinę būklę ir jos pokyčius (Bikienė, 2011)*

Pagal viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkinys turi būti sudarytas taip, kad tikrai ir teisingai parodytų viešojo sektoriaus subjekto turtą, finansavimo sumas, įsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas, grynąjį turtą, pinigų srautus. VSS metinių finansinių ataskaitų rinkinį sudarančios finansinės ataskaitos ir finansinėse ataskaitose pateikiama informacija žr. 3 lentelę.

2 lentelė. Finansinėse ataskaitose pateikiama informacija

Finansinė ataskaita	Informacija
Finansinės būklės	Parodomas visas viešojo sektoriaus subjekto turtas, finansavimo sumos, įsipareigojimai ir grynasis turtas paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną.
Veiklos rezultatų	Parodomas viešojo sektoriaus subjekto ataskaitinio laikotarpio pajamos, sąnaudos ir veiklos rezultatai.
Pinigų srautų	Matomos visos viešojo sektoriaus subjekto pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos bei išmokos per ataskaitinį laikotarpį.
Grynojo turto pokyčių	Parodoma informacija apie viešojo sektoriaus subjekto grynojo turto pasikeitimą per ataskaitinį laikotarpį.
Aiškinamasis raštas	Detalizuojamos ir paaiškinamos viešojo sektoriaus finansinės būklės, veiklos rezultatų, pinigų srautų ir grynojo turto pokyčių ataskaitose nurodytos sumos taip pat pateikiama papildoma reikšminga informacija, nenurodoma kitose finansinėse ataskaitose

Šaltinis: Kazlauskienė, 2012

„Šitaip suformuota finansinė informacija atskleidžia paties subjekto reikalingumą vykdant pavestas segmento funkcijas, įgyvendinamų programų tikslingumą ir jų kainą – veiklos efektyvumą. Gauta informacija leidžia palyginti VSS veiklą ir gautų asignavimų naudojimo efektyvumą bet kurio segmento veikloje, bet kuriuo pavaldumo lygiu“ (Bikienė 2011).

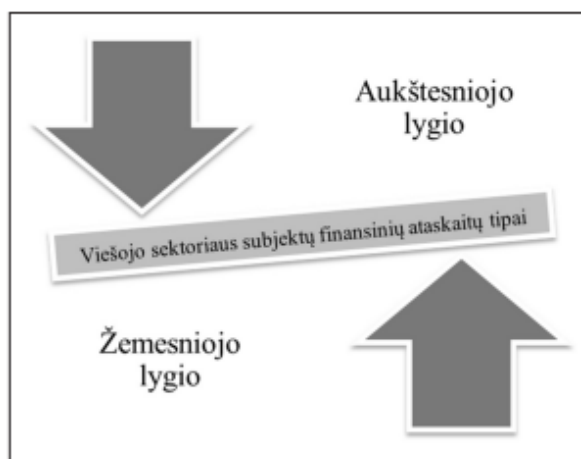
Tikk (2010) nagrinėjęs Estijos viešojo sektoriaus apskaitos reformas teigė, kad reformų naudą galima pastebėti tik ilgalaikėje perspektyvoje ir tai yra brangus procesas, tačiau jų reikšmė kalbant apie apskaitos informacijos kokybę – akivaizdi. Jusytė, Kamarauskienė (2014) akcentuoja, kad Lietuvoje vykstanti apskaitos reforma tai dalis Europos Sąjungoje, Europos Bendrijos šalyse bei kitose ekonomiškai išsivysčiusiose šalyje vykstančios buhalterinės apskaitos reformos viešajame sektoriuje. Vis svarbiau tampa finansinės informacijos vartotojams ne tik pateikti apskaitos informaciją, bet pateikti tokia forma, kad ją būtų galima palyginti tarp kitų viešojo sektoriaus subjektų, bei įvertinti skirtingų šalių viešojo sektoriaus subjektų ataskaitas. Todėl kilo poreikis standartizuoti buhalterinės apskaitos bei valstybės biudžeto asignavimų finansinę informaciją, kad ji būtų suprantama ir tapati įprastam apskaitos suvokimui. *Viešojo sektoriaus finansinė analizė gali suteikti naudingos informacijos apie subjekto veiklos efektyvumą, lėšų taupymą, perspektyvas, padėtų atskleisti silpnąsias ir stipriąsias finansų valdymo puses.*

Viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės reformos metu buvo pereita prie buhalterinės apskaitos tvarkymo taikant kaupimo principą. Kaupimo principas vienas svarbiausių apskaitos nuostatų. Pagal viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą: kaupimo principas -

ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai viešojo sektoriaus apskaitoje registruojami tada, kai jie įvyksta ir pateikiami tų ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose. Pajamos registruojamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos – tada, kai jos patiriamos, neatsižvelgiant į pinigų gavimą ar išmokėjimą.

Apskaitos duomenis tvarkant kaupimo principu, aiškiai parodomos subjekto galimybės finansuoti savo veiklą ir vykdyti įsipareigojimus, atskleidžia tikrąjį reikalingų lėšų dydį veiklai vykdyti ir realų sąnaudų dydį. Standartai suformuoja sąlygas įvertinti su savo veikla susijusias rizikas ir neapibrėžtumus (Bikienė, 2011).

Igliukaitė ir Deinoravičiūtė (2016) atliko viešojo sektoriaus ir pelno siekiančių subjektų apskaitos reglamentavimo sistemą palyginimo principu. Nepriklausomai nuo to, kad sektoriai naudoja atskirus standartus, tačiau juose išdėstyti pagrindiniai principai yra panašūs. Pagrindinis skirtumas - viešojo sektoriaus subjektai sudaro dviejų lygių ataskaitų rinkinius – aukštesnio ir žemesnio lygio.



Šaltinis: Igliukaitė, Deinoravičiūtė, 2016

5 pav. Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų tipai

Ataskaitų rinkiniai yra aukštesnio ir žemesnio lygio. Žemesniojo lygio ataskaitų rinkinį sudaro kiekvienas VSS ir VSS grupė, aukštesniojo lygio ataskaitų Rinkinį sudaro valstybė ir savivaldybė. Metinių ataskaitų rinkinį sudaro: 1) metinės finansinės ataskaitos; 2) metinės biudžeto vykdymo ataskaitos. Metinės biudžeto vykdymo ataskaitos dar vienas skirtumas tarp viešojo ir privataus sektoriaus metinių ataskaitų sudėties.

Biudžeto vykdymo ataskaitos, rengiamos pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, atskleidžia konkretaus sektoriaus subjektams skirtų biudžeto lėšų panaudojimo tikslus, būdus ir dydį. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje sudaromi konsoliduoti biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai ir konsoliduotųjų ataskaitų rinkiniai kartu sudaro viešojo sektoriaus subjektų grupės FAR (Kamarauskienė, 2016).

Pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą FM rengia valstybės ir nacionalinių konsoliduotųjų ataskaitų rinkinius. LR Vyriausybės 2008 m. liepos 16 d. nutarime Nr. 730 „Dėl Lietuvos Respublikos Viešojo sektoriaus subjektų grupių konsoliduotosioms ataskaitoms rengti

patvirtinimo" nustatytos viešojo sektoriaus subjektų grupės bei atsakingi už šių grupių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių parengimą viešojo administravimo subjektai (biudžetinės įstaigos). Visų konsolidavimo lygių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniai rengiami naudojant vieningą IS (VSAKIS), kurios tikslas – tobulinti viešojo administravimo subjektų finansinių išteklių valdymą, sudarant sąlygas atlikti finansinių ataskaitų konsolidavimą pagal VSAFAS.

Viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinė sistema VSAKIS yra organizacinių, telekomunikacinių ir programinių priemonių bei duomenų bazių visuma, padedanti finansų ministerijai efektyviau atlikti teisės aktų priskirtas funkcijas, parengti viešojo sektoriaus subjektų grupių, valstybės ir savivaldybių konsoliduotąsias ataskaitas, parengti, priimti sprendimus dėl valstybės turto valdymo (Viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinės sistemos nuostatai)

Tikslesnė finansinė informacija; ekonomiškesni sprendimai dėl valstybės turto valdymo; užtikrinimas, kad valstybėje taikomos vienodos taisyklės finansinei atskaitomybei rengti; valstybės turto ir įsipareigojimų vertės nustatymas; parodoma, iš kokių šaltinių finansuojama valstybės veikla; sudaromos sąlygos racionaliau planuoti, finansinė informacija analizei atlikti ir sprendimams priimti; finansinių duomenų srautų ir informacijos pateikimo bei apdorojimo procesų optimizavimas.

Visų viešojo sektoriaus subjektų grupių FAR duomenys ataskaitinio laikotarpio pabaigoje konsoliduojami iki nacionalinio finansinio ataskaitų rinkinio. Konsoliduotųjų ataskaitų sudarymas turėtų užtikrinti galimybę atlikti subjektų grupių lyginamąją analizę ir padėti įgyvendinti viešojo sektoriaus grupių nuolatinę priežiūrą ir kontrolę (Kamarauskienė 2016).

Rudžionienė, Guptor (2018) teigė, kad labai svarbu, jog specialistai rengdami finansines ataskaitas kuo tiksliau atkartotų informaciją apie ūkinių faktus. Specialistų galimas šališkumas, daromos klaidos daro tiesioginę įtaką informacijos kokybei. Kazlauskienė (2012) analizuodama viešojo sektoriaus subjekto finansinės būklės analizės rodiklius pastebėjo, jog ypatingai aktuali praktinio pobūdžio problema – teisingas informacijos atspindėjimas finansinėse ataskaitose. Tiek valstybės kontrolė, tiek savivaldybių kontrolieriai savo ataskaitose pateikia informaciją apie klaidas ir iškraipymus pateikiant finansines ataskaitas.

Kokybiškos apskaitos užtikrinimui, galimybei sisteminti ir analizuoti finansines ataskaitas ir sklandžiam duomenų perkėlimui į bendrą konsolidavimo sistemą Finansų ministerija įgyvendino projektą bendros informacinės sistemos VSS buhalterinei apskaitai tvarkyti sukūrimui.

1.2.3. Vieninga buhalterinės apskaitos sistema

LR patvirtintame 2017 kovo 13 d. nutarimu Nr. 167 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos įgyvendinimo plano patvirtinimo, numatyta 3.1.2 darbas „Viešojo sektoriaus įstaigų vidinių procesų optimizavimas“, kuriuo siekiama didinti viešojo sektoriaus efektyvumą. Finansų ministerijos

vykdomas projektas „Bendros informacinės sistemos valstybės įstaigų buhalterinei apskaitai tvarkyti sukūrimas ir tobulinimas, kurio tikslas – sudaryti sąlygas VSS buhalterinę apskaitą tvarkyti centralizuotai efektyvia, funkcionalia, automatizuota bendra informacinių technologijų priemone ir didinti centralizuotai tvarkomos buhalterinės apskaitos patikimumą ir kokybę. Projekto tikslas – didinti VSS buhalterinės apskaitos procesų efektyvumą ir kokybę valstybės mastu. Poreikis pereiti atsirado todėl, kad VSS naudojamose buhalterinės apskaitos informacinėse sistemose yra skirtingos funkcinės galimybės, ne visų VSS naudojamos sistemos turi vienodų sąsajų su kitomis vidaus ir išorės informacinėmis sistemomis galimybe.

Seimas pritarė Finansų ministerijos projektui, kuriuo buvo pasiūlyta viešojo sektoriaus apskaitai naudoti vieningą buhalterinę apskaitos sistemą. Vienoje duomenų sistemoje tvarkoma apskaita leistų išvengti skirtingų apskaitos programų, greičiau apdoroti gaunamus duomenis, būtų didinamas informacijos patikimumas, be to dirbti vienoda programa buhalteriams būtų daug patogiau ir paprasčiau. Taip pat siekiama sutaupyti biudžeto lėšų, kurios dabar skiriamos skirtingų sistemų išlaikymui.

Pagal Lietuvos Respublikos 2019-07-11 buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 pakeitimo įstatymo Nr. XIII-2313 6 straipsnio 8 dalį, visi viešojo sektoriaus subjektai apskaitą turės tvarkyti naudodami bendras viešojo sektoriaus finansų valdymo informacines sistemas.

Buhalterinės apskaitos įstatymo 6 straipsnio aiškinamajame rašte nurodoma kokios siūlomos naujo teisinio reguliavimo nuostatos ir kokių teigiamų rezultatų laukiama: siekiant, kad savivaldybės turėtų galimybę pasinaudoti valstybės sukurta bendra finansų valdymo sistema ir išvengtų papildomų išlaidų plėtodami savo turimas informacines sistemas, savivaldybėms nustatyta vėlesnė įstatymo įsigaliojimo data 2022 m. sausio 1d. Kadangi informacinių sistemų galimybės apima ne tik buhalterinių įrašų tvarkymą, bet leidžia formuoti dokumentus, ataskaitas, atlikti kontrolę ir kitas funkcijas įstatyme nurodyta, kad savivaldybių kontroliuojamiems VSS parinkti finansų valdymo informacinę sistemą turės parinkti ir perėjimo prie jų naudojimo tvarką ir kitus šio įstatymo įgyvendinamuosius teisės aktus turės nustatyti savivaldybės administracijos direktorius. Parinktą finansų valdymo informacinę sistemą naudos ne tik tie VSS, kurių buhalterinė paskaita tvarkoma centralizuotai, bet ir kiti VSS

Leikums (2012) nagrinėjęs viešojo sektoriaus elektroninio dokumentų valdymo principus išvelgia rizikas, kurios trukdo viešojo sektoriaus IT plėtrai: trūksta kvalifikuotų programinės įrangos kūrėjų, galioja finansiniai ir teisiniai apribojimai, tačiau svarbiausia priežastis – vartotojų nenoras keisti savo darbo įpročius. Kruopštus rizikos planavimas pradiniam etape leidžia išvengti daugelio kliūčių diegiant naujas sistemas.

1.2.4. Švietimo įstaigų finansų kontrolės funkcijos įgyvendinimas

Ieškoma metodų padėsiančių pasirinkti geriausią būdą kaip organizuoti veiklą ir sutelkti reikiamus išteklius. Efektyviam viešojo sektoriaus valdymui didelę įtaką turi įstaigose įdiegtos vidaus kontrolės sistemos. Nuo 2002 galiojusiame Vidaus kontrolės ir audito įstatyme buvo tik iš dalies reglamentuota vidaus audito ir finansų kontrolės funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje teisiniai pagrindai, tikslai ir kompetencija. Valstybės kontrolės 2017 metai paskelbtoje Valstybinio audito ataskaitoje „Ar sudarytos sąlygos viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistemai efektyviai veikti“ paskelbė 2013-2016 metų atliktų auditų rezultatus, kuriuose nustatė, kad viešojo sektoriaus institucijų vidaus kontrolės sistemos nepakankamai orientuotos į reikalingus valstybei ir visuomenei rezultatus, o nukreiptos į proceso palaikymą. Institucijose silpna vidaus kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės veikla, informavimas ir komunikacija bei stebėseną gali neužtikrinti, kad, panaudojus turimus išteklius, bus pasiekti geriausi rezultatai.

2020 m. birželio 29 d. Nr. 1K-195 LR Finansų ministro įsakymu „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“ patvirtintas Vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje tvarkos aprašas, kuriame detalizuojamas viešojo juridinio sektoriaus vidaus kontrolės turinys. LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas reglamentuoja pagrindinius vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę ir vidaus audito funkcionavimo pagrindus. Viešojo juridinio asmens vadovas, siekdamas strateginio planavimo dokumentuose viešajam juridiniam asmeniui numatytų tikslų, kuria vidaus kontrolę pagal vidaus kontrolės tikslus taip, kad veikla būtų vykdomas teisės aktų ir kitų įstatymų nustatyta tvarka ir kad turtas būtų saugomas nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo ar kitų neteisėtų veikų. Taip pat siekiama kad viešojo juridinio asmens teikiama informacija apie finansinę ir kitą veiklą būtų patikima, aktuali, išsami ir teisinga.

Vidaus kontrolė – 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 tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą. Įstaigos vadovas atsakingas už vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, sukūrimą jos veikimą bei nuolatinį tobulinimą. **Finansų kontrolė** – viešojo juridinio asmens vidaus kontrolės sistemos dalis, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens ūkinės veiklos teisėtumą ir patikimo finansų valdymo principų – ekonomiškumo, efektyvumo, rezultatyvumo bei skaidrumo – laikymąsi. Šios kontrolės tikslas – užtikrinti teisėtumo bei patikimo finansų valdymo principus šiose srityse: 1) valstybės ir savivaldybių turto valdymas, naudojimas, apsauga bei

disponavimas juo, 2) viešojo juridinio asmens sutartiniai įsipareigojimai tretiesiems asmenims. (Knapickienė, 2013).

Viešojo juridinio asmens veikla turi būti vykdoma laikantis patikimo finansų valdymo principo, grindžiamo:

Ekonomiškumu, kuris suprantamas kaip minimalus išteklių panaudojimas užtikrinant vykdomos veiklos kokybę;

Efektyvumu, kuris suprantamas kaip geriausias naudojamų išteklių ir vykdomos veiklos (kiekio, kokybės ir laiko požiūriu) santykis;

Rezultatyvumu, kuris suprantamas kaip nustatytų veiklos tikslų ir planuotų rezultatų pasiekimo lygis.

Daujotaitė (2011), teigia, kad viešųjų finansų valdymo ir kontrolės klausimai ypač svarbūs tobulinant valstybės valdymą, siekiant geresnių rezultatų. „Strateginis požiūris paaiškinamas veiklos rezultatų perspektyva, kuri sudaro prielaidas įgyvendinti viešojo valdymo reformas“. Daujotaitė siūlo finansų valdymo proceso nuoseklumo požiūriu išskirti šiuos elementus: *tikslų nustatymas, planavimas, biudžeto sudarymas, įgyvendinimas ir valdymo kontrolė; atskaitomybė, paskesnioji kontrolė ir auditas bei įvertinimas*, taip pat valdymo tikslus: *veiklos rezultatų valdymas, operacijų valdymas, išteklių valdymas ir biudžeto valdymas*.

Siekiant vidaus tikslų, kuriama ir užtikrinama veiksminga viešojo juridinio asmens vidaus kontrolė, kurios dalis yra finansų kontrolė. Finansų kontrolė viešajame juridiniame asmenyje atliekama vadovaujantis patvirtintomis finansų kontrolės taisyklėmis, reglamentuojančiomis finansų kontrolės organizavimą ir finansų kontrolę atliekančių darbuotojų pareigas ir atsakomybę, laikantis tokio nuoseklumo:

1. Išankstinė finansų kontrolė, kurios paskirtis – priimant arba atmetant sprendimus, susijusius su turto panaudojimu, prieš juos tvirtinant vadovui, nustatyti, ar ūkinė operacija yra teisėta, ar dokumentai, susiję su ūkinės operacijos atlikimu, yra tinkamai parengti ir ar jai atlikti pakaks patvirtintų asignavimų;

2. Einamoji finansų kontrolė, kurios paskirtis – užtikrinti, kad tinkamai ir laiku būtų vykdomo viešojo juridinio asmens priimti sprendimai dėl turto panaudojimo;

3. Paskesnė finansų kontrolė, kurios paskirtis – nustatyti, kaip yra įvykdyti viešojo juridinio asmens priimti sprendimai dėl turto panaudojimo. (Įsakymas „Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje“)

Vienas iš tikslų kurių siekiama centralizuojant buhalterinės apskaitos vedimą funkciją, finansų kontrolės užtikrinimas. Kai viešojo juridinio asmens apskaitą organizuoja pats viešasis juridinis asmuo, už finansų kontrolę atsakingi viešojo juridinio asmens vadovas ir jo paskirti valstybės tarnautojai arba pagal darbo sutartis dirbantys darbuotojai, arba kitą įstatymuose nustatytą statusą turintys asmenys.

Viešojo juridinio asmens vadovas paskiria darbuotoją, kuriam pavestos atlikti vyriausiojo buhalterio (buhalterio) funkcijos, atsakingu už išankstinę finansų kontrolę. Tas pats darbuotojas negali būti paskirtas atsakingu ir už išankstinę, ir už paskesnę finansų kontrolę. Kai viešojo juridinio asmens apskaita organizuojama centralizuotai, už finansų kontrolę yra atsakingi viešojo juridinio asmens vadovas bei jo paskirti darbuotojai ir centralizuotos apskaitos įstaigos vadovas bei jo paskirti centralizuotos apskaitos įstaigos darbuotojai, atsižvelgiant į viešojo juridinio asmens ir centralizuotos apskaitos įstaigos atliekamas funkcijas, nustatytas Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos apraše, patvirtintame Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimu Nr. 488 „Dėl Centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“.

Apibendrinant teorinę medžiagą galima teigti, kad švietimo įstaigų, kaip viešojo sektoriaus subjektų, buhalterinė apskaita yra griežtai reglamentuota. Apskaitos kokybei didelę reikšmę turi nustatytų teisės aktų, standartų, įstatymų ir apskaitos politikos bei bendrųjų apskaitos principų laikymasis. Viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos tikslas teikti vidaus ir išorės vartotojams informaciją apie VSS finansinę būklę, veiklos rezultatus, pinigų srautus bei kitus reikšmingus įvykius ir teisingai šią informaciją atvaizduoti biudžeto vykdymo ir finansinės atskaitomybės ataskaitose. Ataskaitose pateikta informacija turi būti suprantama, svarbi, reikšminga, patikima, nešališka ir palyginama, kas ir apsprendžia finansinės atskaitomybės kokybę.

2. ŠVIETIMO ĮSTAIGŲ CENTRALIZUOTOS BUHALTERINĖS APSKAITOS EFEKTYVUMO VERTINIMO METODOLOGIJA

Tyrimo tikslas – įvertinti Rokiškio r. švietimo įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos kokybę iki centralizacijos ir po jos.

Tyrimo uždaviniai:

1. Išanalizuoti švietimo įstaigų apskaitos vedimo klaidas iki centralizacijos.
2. Palyginti švietimo įstaigų apskaitos vedimo kokybę po centralizacijos.

Tyrimo atlikimo metodai. Pasirinkti kokybinio tyrimo duomenų rinkimo metodai: duomenų analizė ir ekspertinė apklausa. Kardelis (2002) teigia, kad kokybinių tyrimų metodai yra lankstesni nei kiekybiniai, kadangi jie orientuoti ne į skaičiavimą, o į interpretaciją ir sutelkia dėmesį situacijos ir elgesio ryšį (p.105)

Dokumentų analizė. Nagrinėtos 2016-2017 metais švietimo įstaigose atliktų auditų viešai skelbiamos išvados. Analizuojant švietimo įstaigų audito patikrinimų metu gautas išvadas, vertinamos padarytos klaidos, jų pobūdis iki centralizacijos.

Išmatuoti viešojo sektoriaus veiklos efektyvumą ir nustatyti buhalterinės apskaitos kokybę kada nėra kiekybinių matavimo veiksmų labai sudėtinga. Mackevičius ir Daujotaitė (2011) veiklos auditą įvardino kaip „veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentą“. Atliekant įstaigų auditą objektyviai galima išmatuoti veiklos ekonomiškumą, efektyvumą ir rezultatyvumą. Autoriai teigia, kad „demokratinėje valstybėje svarbu turėti mechanizmus, kurie sustiprintų įstaigų atsakingumą ir atskaitingumą“. Teisinės valstybės pagrindas yra reikalavimas, kad įstaigų veikla būtų teisėta ir remtųsi įstatymais ir kitais teisės aktais. Atliktų auditų viešai skelbiamos ataskaitos: *1) daro matomą organizacijų veiklą ir įvykius, kurie yra svarbūs vadovams, politikams, plačiajai visuomenei ir 2) įstatymų leidžiamą veiklą padeda atskirti nuo neteisėtos veiklos.*

Veiklos audito veiklos efektyvumo tyrimai sukuria vertę tiek tikrinamai organizacijai, tiek kontroliuojančiai įstaigai. Sukuriamą vertę sudaro: nepriklausoma informacija, nusakanti, kiek įstaigos, naudojančios viešuosius finansus, veikla yra efektyvi; duomenų rinkimas ir analizė didina supratimą tam tikrais klausimais; nustatomas lėšų taupymo lygis, pasiekiamas gerinant ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo rodiklius; atsiranda naujas supratimas apie tai, kaip tikrinama įstaiga naudoja lėšas, siekia nustatytų tikslų, numato sritis, kurias reikia tobulinti. Aktualios, patikimos audito ataskaitos skatina savivaldybėse pažangų finansų valdymo ir kontrolės sistemų diegimą bei į rezultatus orientuotą valdymą. (Daujotaitė, 2011).

Audito išvados neleido palyginti situacijos dėl apskaitos kokybės ir klaidų skaičiaus po to kai švietimo įstaigų apskaita buvo pradėta tvarkyti centralizuotai. Švietimo įstaigų, kurių buhalterinė apskaita buvo centralizuota, auditas atliekamas ne atskirai įstaigai, o audituojant bendrai visas švietimo įstaigas, kurių buhalterinę apskaitą tvarko CBAS. Audito tarnyba pasirenka ir tikrina tam tikras problemines sritis. Daryti išvadas kaip keitėsi situacija po centralizacijos leido sekantis tyrimo būdas, ekspertinė apklausa.

Ekspertinė apklausa. Ekspertinė apklausa struktūrizuoto interviu metodu sudaryta iš atvirų klausimų, kai nėra pateikiami atsakymų variantai, leido giliau pažvelgti į tyrimo esmę. Atviri klausimai suteikė galimybę įvairiapusiškiau išnagrinėti klausimus ir apžvelgti temą tokiais aspektais, apie kuriuos sudarant klausimyną nebuvo pagalvota. Dėl šalyje susiklosčiusios situacijos ir riboto bendravimo galimybių, apklausa buvo atliekama telefonu. Gaižauskaitė ir Valavičienė (2016) cituoja Stephens (2002), kuris teigia, kad bendraujant telefonu, galima užmegzti tokį pat glaudų ryšį, kaip ir bendraujant gyvai ir tai netrukdo surinkti reikiamus duomenis. Autorės teigia, kad interviu telefonu parankus tada, kai atliekama ekspertinė apklausa ir šis apklausos būdas dažnai geriausiai tinka ekspertams dėl jų užimtumo. Be to ši forma priimtina ir ekspertams, kurie pripratę prie dalykinių pokalbių telefonu. Autorės iš patirties nepastebėjo skirtumo interviu turinio ir kokybės atžvilgiu bendraujant su ekspertais telefonu ar tiesiogiai (p. 248)

Ekspertinei apklausai nėra taikomi griežti imties reikalavimai. *Kokybinio tyrimo rezultatų pagrįstumas ir prasmingumas labiau susiję su pasirinktų atvejų suteiktos informacijos turtingumu bei analitiniais tyrėjo gebėjimais, nei su imties dydžiu* (Gaižauskaitė ir Valavičienė 2016, p. 36) cituoja Patton.

Pasirinkti 6 informantai: 3 švietimo įstaigų vadovai, kurie turi vadovaujamos švietimo įstaigai darbo patirties bei išmano darbo švietimo įstaigoje specifiką ir 3 savivaldybės administracijos darbuotojai, turintys didelę darbo patirtį vykdant bei kontroliuojant finansų valdymo, buhalterinės apskaitos bei kontrolės funkcijas švietimo įstaigose. Apklausa atlikta 2021 kovo 30 – balandžio 6 dienomis.

Kokybinio tyrimo atlikimo metodas: pusiau struktūrizuotas interviu. Tyrimas buvo vykdomas pagal aiškiai išdėstytą klausimų planą, tačiau interviu metu teko informantus perklausti, paaiškinti sąvokas, performuluoti klausimus. Siekiant gauti kuo įvairesnių nuomonių buvo apklausiamas vadovas, kurio vadovaujamoje švietimo įstaigoje buhalterija decentralizuota, todėl jis pateikė atsakymus į dalį klausimų daugiau hipotetiškai, remdamasis pavyzdžiais.

Ekspertinės apklausos klausimyno struktūra.

Ekspertinei apklausai atlikti buvo sudaryti 9 klausimai:

1. Kokius teigiamus pokyčius įžvelgtumėte perėjus prie centralizuotos švietimo įstaigų buhalterijos?

2. Kokius neigiamus pokyčius išvelgtumėte perėjus prie centralizuotos švietimo įstaigų buhalterijos?
3. Kaip vertinate apskaitos vedimą ir ataskaitų teikimo kokybę iki buhalterijos centralizavimo?
4. Kaip pasikeitė situacija, ar sumažėjo klaidų vedant buhalterinę apskaitą, teikiant ataskaitas centralizavus apskaitą?
5. Kaip vyksta, kaip turėtų vykti komunikacija ir duomenų mainai tarp švietimo įstaigos ir centralizuotos buhalterinės apskaitos skyriaus?
6. Kokią naudą matote perėjus prie bendros buhalterinės apskaitos vedimo programos?
7. Kokią įtaką turi apskaitos funkcijų centralizavimas Finansų kontrolės reikalavimų vykdymui?
8. Kaip manote, ar savivaldybė centralizavusi buhalterinės apskaitos vykdymo funkciją, sutaupo biudžeto lėšų?
9. Kaip apskritai vertinate valdžios vykdomą švietimo įstaigų išlaidų optimizavimo politiką, kaip dar būtų galima efektyvinti viešųjų finansų naudojimą?

Klausimus galima suskirstyti į tris grupes

1. Pirmoji grupė (1-2 klausimai). Klausimais siekiama išsiaiškinti nuomonę apie teigiamus ir neigiamus pokyčius švietimo įstaigų buhalterinę apskaitą pradėjus tvarkyti centralizuotai.

2. Antroji grupė (3-7 klausimai). Teorinėje dalyje efektyvumui vertinti buvo pasirinkta buhalterinės apskaitos kokybės samprata. Pateikti klausimai apie apskaitos kokybę, klaidas, duomenų mainus ir finansų kontrolę. Atsakymai taip pat leido išvelgti sąryšį su audito išvadomis.

3. Trečioji grupė (8-9 klausimai). Teorinėje dalyje nagrinėtas ekonomiškumo principas, valdžios siekis efektyvinti viešųjų finansų naudojimą, bei švietimui skiriamų lėšų dydis bendrame Lietuvos ir savivaldybės biudžete, todėl pateikti klausimai apie biudžeto lėšų taupymą ir efektyvų viešųjų finansų naudojimą.

Atliekant ekspertinę apklausą ir apklausiant respondentus iš kontrolės ir audito tarnybos, finansų bei centralizuotos buhalterinės apskaitos skyrių, buvo aptariamose situacijose, kaip pasikeitė buhalterinės apskaitos vedimo, ataskaitų teikimo kokybė švietimo įstaigų buhalterinę apskaitą perėmus tvarkyti centralizuotai. Tai leido susieti ir palyginti duomenis gautus analizuojant decentralizuotų švietimo įstaigų buhalterijų auditų ataskaitas ir apklausos rezultatus bei daryti išvadas apie buhalterinės apskaitos vedimo kokybę po tai, kai buhalterijos buvo centralizuotos.

„Svarbiausias kokybinio tyrimo elementas – tyrimo duomenų apibendrinimas“ (Kardelis, 2002, p.105). Atliekant kokybinio tyrimo analizę Inga Gaižauskaitė, Natalija Valavičienė (2016) siūlo duomenis koduoti ir skaidyti juos į atskirus fragmentus ir smulkesnes dalis. Toks duomenų skaidymas yra išskirtinai analitinis, interpretacinis procesas. Siekiant išnagrinėti duomenis atliekama turinio kokybinė analizė: surinkti duomenys surašyti į interviu protokolus, po to duomenys analizuojami ir apibendrinami jungiant juos į kategorijas, subkategorijas, ir jas pagrindžiant teiginiais iš interviu

protokolų. Apibendrinti duomenys leido suprasti, kaip respondentai suvokia situaciją, o darbo autorės patirtis švietimo įstaigoje, bei situacijos stebėjimas iš vidaus padėjo interpretuoti gautus rezultatus. Apibendrinti atsakymai padėjo formuoti išvadas ir rekomendacijas tolesniam problemos sprendimui.

3. TYRIMO REZULTATŲ ANALIZĖ

3.1. Rokiškio rajono situacijos analizė

Rokiškio rajono Savivaldybės taryba 2011-07-15 priėmė sprendimą TS-11.161 dėl centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo ir įgaliojo Rokiškio rajono Savivaldybės administracijos Centralizuotos buhalterinės apskaitos skyriui centralizuotai tvarkyti paskirtų biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą. Didesnės švietimo įstaigos buhalterinę apskaitą ir toliau tvarko decentralizuotai, mažesnės švietimo įstaigos viena po kitos prijungiamos buhalterinę apskaitą tvarkyti centralizuotai. Šiai dienai CBAS ir savarankiškai tvarkomos buhalterinės apskaitos švietimo įstaigos (žr. 3 lentelę)

3 lentelė Rokiškio r. švietimo įstaigos apskaitą tvarkančios centralizuotai ir decentralizuotai

Buhalterinę apskaitą tvarko CBAS	Buhalterinę apskaitą įstaigos tvarko savarankiškai
Rokiškio mokykla-darželis „Ąžuoliukas“	Rokiškio Senamiesčio progimnazija Senamiesčio progimnazijos Laibgalių ikimokyklinio ir priešmokyklinio ugdymo skyrius
Kavoliškio mokykla-darželis	
Rokiškio Rudolfo Lymano muzikos- choreografijos mokykla	
Rokiškio lopšelis-darželis „Nykštukas“	Rokiškio Juozo Tumo-Vaižganto gimnazija
Rokiškio lopšelis-darželis „Pumpurėlis“	Rokiškio r. Juodupės gimnazija Juodupės gimnazijos neformaliojo švietimo skyrius
Rokiškio suaugusiųjų ir jaunimo mokymo centras	
Rokiškio rajono Juodupės lopšelis-darželis	
Rokiškio rajono Pandėlio gimnazija	Rokiškio Juozo Tūbelio progimnazija
Rokiškio lopšelis-darželis „Varpelis“	Rokiškio r. Kamajų A.Strazdo gimnazija Kamajų A.Strazdo gimnazijos Jūžintų skyrius Kamajų A.Strazdo gimnazijos ikimokyklinio ugdymo skyrius Kamajų A.Strazdo gimnazijos neformaliojo švietimo skyrius
Rokiškio pagrindinė mokykla	
Rokiškio rajono Panemunėlio mokykla - daugiafunkcis centras	
Rokiškio r. Obelių gimnazija	
Rokiškio r. Obelių gimnazijos ikimokyklinio ir priešmokyklinio ugdymo skyrius	
Rokiškio jaunimo centras	Rokiškio r. Pandėlio gimnazija
Rokiškio rajono Jūžintų Juozo Otto Širvydo pagrindinė mokykla	Rokiškio kūno kultūros ir sporto centras
Rokiškio pagrindinė mokykla	

Šaltinis: sudaryta autorės

Centralizavus švietimo įstaigų buhalterinę apskaitą iš įstaigų perimamos su buhalterine apskaita susijusios funkcijos ir visa atsakomybė susijusi su buhalterinės apskaitos operacijų vykdymu perkeliama į CBAS. Taip siekiama ne tik ekonomijos, tačiau didelis dėmesys skiriamas apskaitos kokybei. Savivaldybės Audito tarnyba kasmet randa apskaitos tvarkymo klaidų. CBAS darbuotojai apskaitą tvarko naudodami finansų valdymo ir apskaitos sistemą FVAS, skirtą išskirtinai viešojo sektoriaus vartotojams ir kuri atitinka VSAFAS reikalavimus.

Rokiškio rajono savivaldybės 2021-2023 strateginiame veiklos numatyti strateginiai tikslai ir programos. 1 strateginis tikslas: užtikrinti aukštą švietimo, socialinės paramos ir sveikatos apsaugos paslaugų kokybę ir prieinamumą. Įgyvendinant šį tikslą viena iš vykdomų programų yra 2 programa: Ugdymo kokybės ir mokymosi aplinkos užtikrinimas. Išanalizavus Rokiškio rajono savivaldybės biudžetą 2021 metams matome, jog 47,7 procentai biudžeto lėšų numatyta Ugdymo kokybės ir mokymosi aplinkos užtikrinimo programai. Savivaldybės biudžeto lėšos 48 procentai sudaro visų Ugdymo kokybės ir mokymosi aplinkos užtikrinimui skirtų lėšų dalį.

Savivaldybės 2021 metų biudžeto analizė atskleidžia, kad lėšos skiriamos švietimo paslaugos teikimui ir švietimo įstaigų išlaikymui užima didelę dalį viso biudžeto, todėl suprantamas vietos valdžios siekis efektyviai naudoti viešuosius finansus.

3.2. Kontrolės ir audito tarnybos išvadų analizė

Tobulinti finansų kontrolės, buhalterinės apskaitos kokybės ir priežiūros procesų efektyvumą įgalina finansinis auditas. Švietimo įstaigose finansinį auditą atlieka Savivaldybės Kontrolės ir audito tarnyba.

Rokiškio rajono savivaldybės Kontrolės ir audito tarnyba kiekvienais metais pagal patvirtintą veiklos planą atlieka finansinį auditą pasirinktose įstaigose. Tarnybos veiklos tikslas – prižiūrėti, ar teisėtai, efektyviai, ekonomiškai ir rezultatyviai valdomas ir naudojamas savivaldybės turtas ir patikėjimo teise valdomas valstybės turtas, kaip vykdomas savivaldybės biudžetas ir naudojami kiti finansiniai ištekliai. 2016-2017 metais atlikta švietimo įstaigų, kurių buhalterinė apskaita vykdoma savarankiškai, auditai. Audituotų švietimo įstaigų sąrašas:

1. Rokiškio r. Panemunėlio pagrindinė mokykla;
2. Rokiškio r. Kamajų Antano Strazdo gimnazija;
3. Rokiškio r. Jūžintų Juozo Otto Širvydo pagrindinė mokykla;
4. Rokiškio r. Obelių gimnazija;
5. Rokiškio r. Juodupės gimnazija;
6. Rokiškio Juozo Tumo-Vaižganto gimnazija.

Pagrindinis dėmesys audito metu buvo skiriamas į tam tikras sritis, todėl audituojamose įstaigose klaidos dažniausiai kartojasi. Pateikiamos dažniausiai pasitaikančios klaidos:

Formaliai atlikta metinė ilgalaikio turto inventorizacija – neįvertinta, kad apskaitoje užregistruoti turto vienetai neatitinka Nekilnojamo turto registre nurodytų turto vienetų ir pavadinimų. Ne visas Nekilnojamo turto registre užregistruotas turtas įtrauktas į įstaigos apskaitą ir atvirkščiai, apskaitoje užregistruoti pastatai ir statiniai neįregistruoti Nekilnojamo turto registre.

Ilgalaikiame materialiaame turtė bereikalingai apskaitytas ilgalaikis turtas, nesilaikyta reglamentuotos minimalios ilgalaikio materialaus turto vertė, kuri turėjo bŭti taikoma nustatant materialiojo turto, įsigyto nuo 2015 m. sausio 1 d., vertė.

Ilgalaikio turto nusidėvėjimas buvo skaičiuotas netaisyklingai į patvirtintus ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) ekonominius normatyvus. Netaisingai apskaičiuotas nusidėvėjimas iškraipė finansinių ataskaitų rodiklius: veiklos rezultatų ataskaitoje netaisingai atvaizduotos veiklos sąnaudos, o finansinės būklės ataskaitoje netaisingai nurodyta ilgalaikio turto vertė.

Netaisingai apskaičiuota nusidėvėjimo suma, nors ilgalaikio turto nusidėvėjimo normatyvai taikyti teisingi. Netaisingai apskaičiuotas nusidėvėjimas iškraipė finansinių ataskaitų rodiklius: veiklos rezultatų ataskaitoje netaisingai atvaizduotos veiklos sąnaudos, o finansinės būklės ataskaitoje netaisingai nurodyta ilgalaikio turto vertė.

Nesilaikant inventorizacijos taisyklėse nustatytų reikalavimų, inventorizacijos metu nenustatyta netinkamo (negalimo) naudoti turto buvimo faktų ir priežasčių, nors faktiškai sąraše yra turto, nenaudojamo net nuo 1982 metų. Faktiškai veikloje nenaudojamam turtui nepradėtos procedūros pripažinti netinkamu (negalimu) naudoti.

Gyvenamųjų pastatų patalpos (nekilnojamas turtas) buvo išnuomotas nesilaikant Rokiškio rajono savivaldybės tarybos sprendimu patvirtinto Rokiškio rajono savivaldybės materialiojo turto nuomos tvarkos aprašo punkto reikalavimų: sprendimą išnuomoti savivaldybės nekilnojamąjį turtą turėjo priimti savivaldybės taryba, faktiškai priėmė mokyklos direktorius. Sprendimą dėl nuomos sutarties atnaujinimo galėjo priimti Administracijos direktorius, pasirašius nuomos sutartį naujam terminui. Todėl negalime patvirtinti, kad teisingai nustatytas ir mokamas nuomos mokestis už būsto nuomą. Šiems gyvenamiesiems pastatams (patalpoms) nebuvo įregistruota patikėjimo teisė mokyklai nei nuoma gyventojams.

Savivaldybės turtas trumpalaikiams renginiams ir veiklai (kambarių nuoma, baidarių nuoma) buvo išnuomotas nesilaikant reikalavimų: be nuomininkų paraiškų, turto nuomos sutarčių, turto perdavimo-priėmimo aktų. Dėl minėtų priežasčių nebuvo galima patvirtinti, kad tikrai visi nuomos atvejai teisingai fiksuoti apskaitoje (kiekiu ir suma).

Netaisingai apskaičiuoti atostogų kaupiniai darbuotojams. Sukauptų gautinų ir mokėtinų sumų (atostogų kaupinių) suma tinkamai neįvertinta atliekant inventorizaciją, kaip tai numatyta LR Vyriausybės patvirtintose inventorizacijos taisyklėse.

Darbuotojų darbo apmokėjimo tvarkos apraše nepatvirtinti direktoriaus pavaduotojo ugdymui pareiginės algos pastoviosios dalies koeficientai, kai mokinių skaičius rugsėjo 1 d. 500 ir daugiau.

Pareigybių aprašymai neatitinka Valstybės ir savivaldybių įstaigų darbuotojų pareigybių aprašymo metodikos reikalavimų.

Darbuotojų, dirbančių pagal darbo sutartis, vadovaujamo ir profesinio darbo stažai nepatvirtinti gimnazijos direktoriaus įsakymu.

Darbuotojai, neturintys jų pareigoms eiti būtino išsilavinimo ar profesinės kvalifikacijos, neinformuoti raštu, kad jie galės eiti pareigas iki 2022 m. sausio 1 d.

Darbo laiko apskaitos žiniaraščiuose nenurodomas neatvykimų laikas valandomis, neteisingai žymimas komandiruočių laikas, dėl to kyla rizika neteisingam darbo apmokėjimui.

Vidaus kontrolės sistema įstaigoje neatitinka minimalių finansų kontrolės reikalavimų. Finansų kontrolės taisyklės pasenusios. Kontrolės procedūros nustatytos ir veikia ne visose srityse.

Viena švietimo įstaiga ypatingai išsiskyrė aptiktų klaidų ir pažeidimų kiekiu:

Ataskaitos sudarytos pagal nebegaliojančias biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos taisykles. Įstaigos 2016 metais naudotas sąskaitų planas neatitinka VSAFAS reikalavimų, apskaita tvarkyta pagal senąjį sąskaitų planą. Turto inventORIZACIJA atlikta nesivadovaujant InventORIZACIJOS taisyklėmis, nebuvo kartą į ketvirtį inventORIZuoti maisto produktai bei pinigai kasoje – kiekvieną mėnesį. InventORIZACIJA atlikta formaliai: inventORIZACIJOS aprašai neatitinka nustatytos formos, nesudarytas inventORIZavimo aprašas - sutikrinimo žiniaraštis, nėra įstaigos vadovo galutinio sprendimo dėl inventORIZACIJOS rezultatų įrašymo į apskaitą. InventORIZACIJOS aprašų duomenys nesutikrinti su apskaitos duomenimis. Neišvesti sąskaitų likučiai gruodžio 31 d., audito metu nebuvo galima įvertinti Finansinių ataskaitų rinkinio (Finansinės būklės, Veiklos rezultatų, Pinigų srautų, Grynojo turto pokyčio) ataskaitose atvaizduotų gruodžio 31 d. duomenų teisingumo. Vyriausioji buhalterė iš darbo atleista neįvertinus situacijos, kad ataskaitinio laikotarpio lėšų apskaita nesutvarkyta, finansinės ataskaitos už metus nesudarytos. Nustatyta, kad vidaus kontrolė švietimo įstaigoje neatitinka jai keliamų reikalavimų.

Nagrinėjant Rokiškio rajono Kontrolės ir audito ataskaitas, pastebima, kad atliekant švietimo įstaigų finansinį auditą, nustatoma nemažai besikartojančių klaidų. Švietimo įstaigos tvarkydamos apskaitą ne visada teisingai taiko Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus neteisingai vadovaujasi kitais teisės aktais bei nuostatais, reglamentuojančiais švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos organizavimą. Audito darbą apsunkina tai, kad ne visos įstaigos turėjo buhalterines programas, įstaigos dirba skirtingomis buhalterinėmis programomis. Apskaitą vedant tik iš dalies kompiuterizuotai atsiranda rizika, kad finansinės ataskaitos nebus tikslios ir nebus parodyta teisinga įstaigos finansinė informacija, kas sąlygoja ir neteisingų duomenų pateikimą į Viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinę sistemą. Audito ataskaitose didelis dėmesys skiriamas švietimo įstaigų vidaus kontrolei ir turima pastebėjimų, kad vidaus kontrolė organizuojama nepakankamai griežtai, finansų kontrolės taisyklės dažnai yra neatnaujintos ir daugiau kaip formalus dokumentas o ne darbo įrankis. Tarp pateiktų rekomendacijų siūlymas stiprinti vidaus kontrolę ir sukurti veiksmingas kontrolės procedūras taip, kad užtikrintų pagrindinius jai keliamus tikslus, atsižvelgiant į

vidaus kontrolės tikslų, veiklos riziką, vidaus kontrolės pastovumą ir jos atlikimo sąnaudas, apskaitos ir informacinę sistemą, turto apsaugą ir kitus vidaus kontrolės kriterijus.

Už buhalterinės apskaitos reikalavimų vykdymą ir apskaitos organizavimą, atsakingas švietimo įstaigos vadovas. Švietimo įstaigų teisinis reglamentavimas, nuolatos besikeičiantys teisės aktai reglamentuojantys tiek pedagoginių tiek kitų darbuotojų darbo užmokesčio nustatymą, mokymo lėšų panaudojimo metodiką, bei buhalterinės apskaitos teisinis reglamentavimas, reikalauja tiek iš įstaigos vadovo, tiek buhalterio tinkamų kompetencijų bei nuolatinės kvalifikacijos kėlimo.

Apibendrinant audito išvadas galima daryti išvadas, kad apskaitos kokybė, standartų ir teisės normų laikymasis, efektyvus lėšų naudojimas priklauso nuo vadovo ir finansininko kompetencijos ir asmeninių savybių, technologinio apskaitos organizavimo lygio bei nuolatinės kontrolės taikymo.

Nuo 2017 iki 2020 metų iš pastarųjų audituotų švietimo įstaigų, trijų įstaigų buhalterinės apskaitos buhalterinės apskaitos tvarkymo funkcijos buvo centralizuotos ir perduotos tvarkyti Rokiškio savivaldybės administracijos Centralizuotos buhalterinės apskaitos skyriaus darbuotojams.

3.3. Ekspertinės apklausos rezultatų apibendrinimas

Siekiant įvertinti švietimo įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos kokybę iki centralizacijos ir po jos, buvo atliktas kokybinis tyrimas ekspertinė apklausa.

Teigiamus centralizuotos buhalterinės apskaitos pokyčius daugiau išvelgė savivaldybės audito tarnybos ir savivaldybės administracijos specialistai. Prie teigiamų pokyčių informantai priskyrė didesnę finansinę kontrolę, buhalterinės apskaitos tvarkymą vieninga buhalterine programa, kas leidžia darbuotojams paprasčiau pavaduoti vieni kitus, bei palengvina audito tarnybos darbą. Mažesnis darbuotojų skaičius leidžia taupyti biudžeto lėšas bei efektyviau juos naudoti. Mažesnės švietimo įstaigos, kuriose lieka mokytis nedaug vaikų uždamos, arba prijungiamos prie didesnių mokyklų kaip skyriai. Lieka vienas vadovas, mažėja ir administracinis aparatas, „todėl mažesnių įstaigų buhalterijų centralizacija ekonomiškai pagrįstas sprendimas“ (I6). Prie teigiamų požymių priskiriama buhalterių galimybė dirbant kartu spręsti klausimus ir tartis su CBAS vadovais, kas sumažina klaidų tikimybę bei užtikrina didesnę darbo kontrolę ir eliminuoja aplaidžios buhalterijos tvarkymo galimybę. „Su naujovėmis buhalterius supažindina ir apskaitos problemas sprendžia CBAS vadovai“ (I1). Dažnai švietimo įstaigų vadovų profesinės kompetencijos menkai susijusios su buhalterinės apskaitos išmanymu, todėl esant decentralizuotai buhalterijai reikalingas kompetentingas ir patirties švietimo įstaigos buhalterijoje turintis vyriausias buhalteris. Iškilus klausimams susijusiems su FVAS programos specifikacija, pasitelkiama programos kūrėjai, bei informacinių technologijų specialistai. I5 informantas pastebi, kad centralizacija nuimtų nuo įstaigų vadovų rūpestį dėl buhalterių kvalifikacijos ir gebėjimų atlikti pavestus darbus. „Švietimo įstaigų vadovai, gali mažiau laiko skirti finansų kontrolei ir daugiau

rūpintis tiesiogine veikla“ (I4). Atrasti kvalifikuotų buhalterių turinčių darbo patirties švietimo įstaigų buhalterijoje yra sudėtinga dėl reikalingų specifinių žinių. Šiuo metu dirbantys buhalteriai yra vyresnio amžiaus, jaunesnius buhalterius sunku pritraukti dėl palyginus su privačiu sektoriumi nekonkurencingu darbo užmokesčiu. Todėl mažesnių švietimo įstaigų perėjimas į CBAS yra natūralus procesas. Informantas I2 išskiria teigiamus pokyčius perėjus prie centralizuotos švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos, jei tai nebūtų tik vienos funkcijos centralizavimas, bet centralizuotos visos funkcijos susijusios su švietimo įstaigų personalo, ūkinės veiklos, maitinimo, viešųjų pirkimų organizavimo ir kitomis veiklomis. Perimant užsienio šalių patirtį, kai „įstaigos vadovas nebebus atsakingas už ūkinę įstaigos veiklą ir visą dėmesį galės skirti pagrindinei švietimo įstaigos veiklai – kokybiškos švietimo paslaugos teikimui“ (I2). Teigiami centralizacijos pokyčiai pateikiami 4 lentelėje:

4 lentelė. Teigiami centralizacijos pokyčiai

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Teigiami pokyčiai	Vieninga apskaita	Apskaita tvarkoma vieninga buhalterinės apskaitos programa FVAIS (I1)
		Apskaita tvarkoma vieninga buhalterine programa (I3)
		Pasitelkiami programos kūrėjai ir IT specialistai (I1)
	Finansų kontrolė	Atsiranda didesnė finansų kontrolė (I3)
		Įstaigų vadovai gali mažiau laiko skirti finansų kontrolei (I4)
	Ekonomija	Mažesnių įstaigų buhalterijų centralizacija, ekonomiškai pagrįstas sprendimas (I6)
		Taupomos biudžeto lėšos (I4)
		Sutaupoma darbo užmokesčio sąnaudų (I3)
	Apskaitos kokybė	Užkertamas kelias aplaidžiam buhalterijos tvarkymui, daroma mažiau klaidų (I3)
		Su visomis naujovėmis buhalterius supažindina ir apskaitos problemas sprendžia CBAS vadovai (I1)
		Palengvintas audito tarnybos darbas (I1)
	Kvalifikuoti darbuotojai	Didesnės galimybės kvalifikacijos kėlimui (I3)
		Nekiltų problemų pakeisti iš darbo išėjusį buhalterį (I5).
		Paprasciau pavaduoti darbuotojams vieni kitus (I3)
		Visi bendradarbiauja ir pasitaria dėl einamųjų darbų, šalia turi vadovą finansininką, kuris kompetentingas prireikus padėti (I5)
	Švietimo paslauga	Švietimo įstaigų vadovai gali daugiau rūpintis tiesiogine veikla (I4).
		Visą dėmesį galės skirti pagrindinei švietimo įstaigos veiklai (I2).

Prie neigiamų centralizacijos pokyčių beveik visų informantų buvo minimas didelis CBAS buhalterių darbo krūvis. Švietimo įstaigose, kuriose yra decentralizuota buhalterija vidutiniškai vienos

įstaigos buhalterinę apskaitą tvarko buhalterė ir vyriausioji buhalterė. Šiuo metu viena CBAS buhalterė tvarko kelių mažesnių įstaigų buhalterinę apskaitą. Darbo krūvis didelis „kadangi nėra dar visai išgrynintos centralizuotos buhalterinės apskaitos, kai kiekviena buhalterė atliks jai priskirtas funkcijas“ (I3). Dėl didelio CBAS buhalterių darbo krūvio vadovai reikiamos informacijos turi laukti ilgiau, o ir darbuotojai „nėra linkę gilintis ir ieškoti geriausio sprendimo įstaigai“ (I6). Įstaiga turinti decentralizuotą buhalteriją „gali savarankiškiau valdyti finansus. Švietimo įstaigos vadovui paprasčiau, kai buhalteris yra šalia, bet kada gali užėiti ir pasitarti, pasikonsultuoti, paklausti, paprasčiau planuoti pirkimus, nes gali greitai sužinoti lėšų likutį“ (I6). „Didesnės mokyklos vykdo europinius projektus, kuriems reikalingas atskiras projekto apskaitos vedimas“ (I2). Centralizavus buhalterinės apskaitos funkciją, padidėja darbo krūvis ne tik vadovui, bet ir kitiems darbuotojams „ataskaitas, kurias pildydavo buhalterės ir tik suderindavo su vadovu, dabar tenka pildyti vadovui“ (I5). Buvo akcentuotas pavaldumo ir atsakomybės problemos. „Švietimo įstaigoje dirbantis buhalteris yra pavaldus vadovui ir jis yra kolektyvo dalis, jaučiantis atsakomybę už įstaigą. CBAS buhalteriai yra daugiau techniniai darbuotojai“ (I6). Neaišku kaip reikia dalintis atsakomybę, nes vadovas turi pasirašyti ant ataskaitų ir kitų dokumentų ir jam neužtenka finansinių žinių suprasti ar patikrinti jam pateiktą informaciją. Prie neigiamų bruožų dar priskiriama „sudėtinga apskaitos sistema“ (I1) bei „nepakankamas kontaktavimas tarp įstaigos vadovų ir buhalterių“ (I1). Neigiami centralizacijos pokyčiai matomi 5 lentelėje:

5 lentelė. Neigiami centralizacijos pokyčiai

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Neigiami pokyčiai	Darbo krūvis	CBAS buhalterių darbo krūvis didelis (I6)
		Buhalterės atrodo labai apkrautos (I5)
		Didelis darbo krūvis CBAS buhalterėms (I3)
		Didelius buhalterių darbo krūvius (I1)
	Papildomas darbas	Prisidėjo darbo ne tik vadovui, bet visai administracijai (I5)
		Išauga darbo krūvis vadovui, žymiai padidėja laiko sąnaudos kitiems darbuotojams (I2)
	Komunikacija	Nepakankamas bendradarbiavimas, telefonu ne viską įmanoma sužinoti (I5)
		Darbuotojai nėra linkę gilintis ir ieškoti geriausio sprendimo įstaigai (I6)
		Nepakankamas kontaktavimas tarp įstaigų vadovų ir CBAS buhalterių
	Pavaldumas	CBAS buhalteris daugiau techninis darbuotojas, nepavaldus vadovui (I6)
	Atsakomybė	Vadovas turi dėti parašą, bet neturi tiek finansinio išmanymo, turi tik pasitikėti, kad viskas gerai (I5)

Klausimas apie apskaitos kokybę ir daromas klaidas. Vadovai linkę apskaitos kokybę vertinti gerai: „audito ataskaitose nebuvo nustatyta daug klaidų, negaudavome pastabų iš finansų skyriaus dėl netikslių ataskaitų“ (I5), „apskaita vedama kokybiškai, ataskaitos pateikiamos laiku, suvedama metinė

atskaitomybė į VSAKIS“. Savivaldybė ir audito tarnybos atstovai turėjo kitokią nuomonę ir patirtį, čia galima grįžti prie išanalizuotų audito ataskaitų. „Teko perimti kelių švietimo įstaigų buhalterijas, tai situacija buvo labai prasta“ (I3). Informanto I1 pateikta situacija, jau nagrinėta ir iš audito ataskaitų, kai audituojamoje švietimo įstaigoje buvo nustatyta labai daug trūkumų: apskaita tvarkyta nesivadovaujant VSAFAS reikalavimais, neišvesti likučiai gruodžio 31 d. dėl ko nebuvo įmanoma įvertinti ataskaitose atvaizduotų duomenų teisingumo. Audito išvados ir informantų patirtys rodo, kad klaidų ir aplaidžios buhalterijos tvarkymo epizodų tikrai yra. Nebuvo giliau analizuota, kas tai įtakoja, bet vienu iš veiksnių gali būti, kad švietimo įstaigose, kuriuose buvo nustatyta daugiausia pažeidimų, nebuvo įdiegta buhalterinės apskaitos sistema. Taip pat negalima atmesti ir buhalterio kompetencijos trūkumo, bei vadovo atsakomybės. I4 pastebi, kad švietimo įstaigos naudoja skirtingas apskaitos sistema, o į bendrą FVAS sistemą suveda tik dalinai (biudžeto vykdymą). „Vedant apskaitą vieningoje sistemoje būtų išvengta klaidų finansinėse ataskaitose, tiksliau būtų galima atlikti duomenų analizę“. Apskaitos kokybė iki centralizacijos apibendrinta 6 lentelėje:

6 lentelė. Apskaitos kokybė iki centralizacijos

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Apskaitos kokybė iki centralizacijos	Klaidos ir netikslumai	Daug klaidų, netikslumų (I3)
		Nustatėme labai daug trūkumų (I1)
		Audito ataskaitose nebuvo nustatyta daug klaidų (I5)
		Audito ataskaitose būna pastebėjimų (I6)
		Apskaita vedama kokybiškai (I2)
	Apskaitos sistemos	Duomenys nebuvo suvesti į FVAIS sistemą (I3)
		Nenaudojo buhalterinės apskaitos programos (I1)
		Įstaigos FVAS veda apskaitą tik dalinai (I4)
		Naudojamos skirtingos programos (I4)
	Reikalavimų laikymasis	Nesivadovaujama VSAFAS reikalavimais (I1)
		Likučiai nepatvirtinti inventORIZACIJOS duomenimis (I1)
		Neužfiksuotos ūkinės operacijos (I3)
		Sąskaitų likučiai neišvesti gruodžio 31 d. (I1)

Klausimas kaip pasikeitė situacija centralizavus buhalteriją, ar tai padarė įtakos apskaitos vedimo bei ataskaitų teikimo kokybei vėlgi informantus išskyrė į dvi dalis. Kad situacija pasikeitė teigia informantas I1: „CBAS sutvarkė apleistą apskaitą ir sekančiame audite pažeidimų nebuvo nustatyta“. Išskiriama ir bendros buhalterinės apskaitos sistemos naudojimo reikšmė: „Pradėjus vesti apskaitą FVAS sumažėjo klaidų teikiant ataskaitas“ (I4). Centralizuotos buhalterinės apskaitos skyriuje vienoje vietoje dirba visos buhalterės, kurios iškilus klausimams dėl apskaitos vedimo gali pasitarti tarpusavyje, jei situacijos nepavyksta išspręsti „yra skyriaus vadovai“ (I6). I3 pabrėžia didesnę kontrolę: „apskaitos vedimas neužleidžiamas, viskas atliekama laiku“. Audituojant CBAS galima pastebėti klaidas greičiau

ir jei randami netikslumai vienos įstaigos apskaitos vedime, galima peržiūrėti, ar tos klaidos nesikartoja vedant kitų įstaigų apskaitą. Buvo paminėtas ir žmogiškas faktorius, kuris išlieka nepaisant to kokia forma vedama apskaita, tačiau dėl didesnės kontrolės „klaidas galime greičiau pamatyti“ (I3). Informantas I2 pastebi, kad „apskaitos kokybė ir klaidų kiekis daugiau priklauso nuo buhalterio kvalifikacijos ir patirties“. Informantas I5 pasidalino patirtimi, kad pradėjus apskaitą tvarkyti centralizuotai: „kai kuriose srityse klaidų net padaugėjo“. Pedagoginių darbuotojų darbo užmokesčio skaičiavimo metodika reikalauja tam tikrų žinių ir patirties, buvo pastebėta, kad būtent nustatant darbo užmokesčių pedagoginiams darbuotojams iškilo nesklandumų. Apskaitos kokybė po centralizacijos apibendrinta 7 lentelėje

7 lentelė. Apskaitos kokybė po centralizacijos

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Apskaitos kokybė po centralizacijos	Klaidos	Klaidų tikrai sumažėjo (I3)
		Sekančiame audite pažeidimų nebuvo nustatyta (I1)
		Sumažėjo klaidų teikiant ataskaitas (I4)
		Kai kuriose srityse klaidų net padaugėjo (I5)
		Klaidų turėtų būti mažiau (I6)
	Kompetencija	Reikia tam tikrų žinių (I5)
		Žmogiškasis faktorius vis tiek lieka (I6)
		Priklauso nuo buhalterio kvalifikacijos ir patirties (I2)
	Kontrolė	Didesnė kontrolė, apskaitos vedimas neužleidžiamas (I3)
		CBAS vadovai aiškinasi ir tvarkosi dėl apskaitos klaidų (I6)

Klausimas apie duomenų mainus ir komunikaciją tarp švietimo įstaigų ir CBAS išryškino opią problemą – nepakankamą komunikaciją. Apie tai beveik vienbalsiai pasisakė informantai: „komunikacija nepakankama, turėtų būti dažnesni, glaudesni tarpusavio ryšiai“ (I1), „komunikacija ne visada vyksta sklandžiai, trūksta susikalbėjimo“ (I3). Pastebima, kad buhalterijai esant vietoje, komunikacija vyko nuolat, iškilus klausimui „čia pat, tariamasi žiūrint į dokumentus ir kalbantis“ (I5). Aktuali problema atstumas tarp švietimo įstaigų rajone ir Savivaldybės administracijos, kas sukelia nemažai nepatogumų. Sugaištama laiko vežiojant dokumentus, naudojami ne tik laiko resursai, atsiranda papildomos transporto išlaidos, o bendraujant tiesiogiai nuvykus į CBAS „bendravimas vyksta kabinete, kuriame dirba ne vienas žmogus“ (I5). Čia pat išryškėja ir kita problema: „neišnaudojamos informacinių technologijų galimybės“ (I1). Apie informacinių technologijų svarbą komunikuojant ir atliekant duomenų mainus pasisakė visi informantai. Pastaruoju metu, kai nuotolinis darbas tapo įprastu dalyku, turime vis dažniau kliautis informacinių technologijų suteikiamomis galimybėmis. Kodėl nuotoliniai duomenų mainai ir komunikacija nevyksta sklandžiai? „Gal trūkstama reikiamų žinių ir išmanymo?“

(I3). „Nepakankamas dokumentų judėjimas elektroninėje erdvėje, mažai naudojami elektroniniai parašai“ (I1). Dažniausiai komunikacija ir duomenų mainai vyksta telefonu, el. paštu, dokumentai skenuojami ir siunčiami. Informantas I2 pastebi, kad sklandžiam duomenų mainų procesui ir komunikavimui labai svarbu, kaip gerai išvystyta elektroninė duomenų perdavimo sistema, tam būtų tikslinga į elektroninę erdvę perkelti duomenis, susijusius ne tik su buhalterinės apskaitos tvarkymu bet ir personalo valdymu. „Tikslinga būtų atskira darbuotojo pareigybė sistemos priežiūrai ir duomenų suvedimui“ (I2). Personalo ir finansų apskaitos funkcijų atskyrimas, kai viena funkcija centralizuota, o personalo apskaitos funkcija tvarkoma švietimo vietoje, apsunkina švietimo įstaigų darbą. Padidėja darbo krūvis darbuotojams, kurie turi skenuoti ir siųsti informaciją susijusią su personalu ir finansais į CBAS. Komunikacijos ir duomenų mainų ypatumus matome iš 8 lentelės:

8 lentelė. Komunikacija ir duomenų mainai

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Informacijos apsisikeitimas	Komunikacija	Nepakankamas bendravimas (I5)
		Artimesnio bendravimo trūksta (I6)
		Trūksta susikalbėjimo (I3)
		Komunikacija nepakankama, turėtų būti glaudesnis tarpusavio ryšys (I1)
	Duomenų mainai	Duomenų mainai vyksta elektroniniu paštu, kartais vežame (I5)
		Skenuojame ir siunčiame elektroniniu paštu (I6)
		Nepakankamas dokumentų judėjimas elektroninėje erdvėje (I1)
		Daugiau mainų turėtų vykti elektroninėje erdvėje (I4)
	Informacinės technologijos	Turi būti gerai išvystyta elektroninė apskaitos ir personalo valdymo sistema (I2)
		Nėra išnaudojamos informacinių technologijų teikiamos galimybės (I3)
		Trūksta žinių ir išmanymo (I3)
		Mažai naudojami elektroniniai parašai (I1)
		Neišnaudojamos informacinės technologijos (I4)

Perėjimas prie bendros buhalterinės apskaitos sistemos buvo vertinamas skirtinga. Vadovai į situaciją žvelgia iš įstaigos pusės, kuomet buhalterinės apskaitos sistema, su kuria dirbo įstaigos buhalterija, visiškai patenkinio poreikius. Perėjimą prie FVAS vadovai vertina kaip naujovę, kuri sukelia klausimų: „ar programa tenkins mūsų poreikius.., gali kilti sunkumų susivedant duomenis ir išmokstant dirbti“ (I2) Švietimo įstaigos vadovas, perėjęs buhalterinės apskaitos centralizavimo procesą akcentavo, kad nebuvo skirta papildomai lėšų programos įsigijimui „buvo panaudotos sutaupytos lėšos, kurias buvo galima panaudoti ugdymo aplinkos kokybės gerinimui“. Iš vadovų pasisakymų daroma išvada, kad nors perėjimas prie bendros buhalterinės programos vyks jau greitai 2022-01-01, yra neaišku: kaip tai vyks,

ar bus skirta papildomai lėšų programos įsigijimui įstaigoms, kurios turi tik dalinį FVAS modulį, ar „bus skiriama papildomai lėšų, ar bus organizuojami buhalterių apmokymai“ (I2). „Matome riziką, kad laiku nebus pasiruošta pokyčiams“ (I1). Tačiau nors kyla daug klausimų dėl perėjimo proceso ir įžvelgiamos rizikos, kad jis gali nevykti sklandžiai iš atsakymų aišku, kad vieningos buhalterinės programos nauda yra didelė. Perėjimas prie bendros buhalterinės apskaitos programos užtikrina: „kad visų savivaldybės viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos duomenys būtų tinkami ir palyginami“ (I1). Šiuo metu švietimo įstaigų, kurių buhalterijos nėra centralizuotos, apskaita vedama skirtingomis sistemomis, bendra apskaitos programa: „palengvina darbuotojų pavadavimą“ (I3). Savivaldybės naudojama FVAS programa yra pritaikyta biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos vedimui. „Nuo kitų programų ji skiriasi tuo, kad yra išskaidymas pagal funkcines klasifikacijas, o tai labai svarbu biudžeto vykdymo apskaitos vedimui“ (I3). Įsigaliojus naujai tvarkai, visos įstaigos apskaitą turės tvarkyti naudojantis bendra sistema. Dar buvo įstaigų, kurios apskritai nesinaudojo jokia apskaitos programa, perėmus šių įstaigų apskaitą tvarkyti centralizuotai buvo pastebėta: „tų įstaigų apskaitos kokybė buvo tikrai prasta“ (I3). Pagrindinė nauda, kuri bus gaunama švietimo įstaigų apskaitą vedant bendra buhalterinės apskaitos sistema: „Mažesnė apskaitos klaidų tikimybė, kokybiškesnis ir mažiau laiko užimantis ataskaitų sudarymas, paprastesnė duomenų analizė“ (I4). Labai svarbu tinkamai išnaudoti pereinamąjį laikotarpį ir pasiruošti sklandžiam duomenų perkėlimui iš vienos apskaitos sistemos į kitą. Tam reikalinga numatyti papildomų lėšų apskaitos programą administruojančios įmonės IT specialistams duomenų perkėlimui, konsultavimui ir buhalterių apmokymams. Apibendrinti duomenys apie bendrą buhalterinės apskaitos programą pateikti 9 lentelėje:

9 lentelė. Bendra buhalterinės apskaitos programa

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Bendra apskaitos sistema	Nauda	Mokyklai jokios naudos, naudinga savivaldybei (I5)
		Visų programos bus vienodos, bus lengviau savivaldybės administracijai (I6)
		Apskaitos duomenys būtų tinkami ir palyginami (I1)
		Mažesnė apskaitos klaidų tikimybė (I4)
		Paprastesnė duomenų analizė (I4)
		Lengvesnis darbuotojų pavadavimas (I3)
		Kokybiškesnis ir mažiau laiko užimantis ataskaitų sudarymas (I4)

9 lentelės tęsinys kitame puslapyje

9 lentelės tęsinys

	Rizikos	Sunkumai susivedant duomenis (I2)
		Ar programa tenkins mūsų poreikius (I2)
		Laiku nebus pasiruošta pokyčiams (I1)
	Papildomos investicijos	Įstaigai tai buvo nuostolinga. Sutaupytos lėšos panaudotos programos įsigijimui (I5)
		Ar bus skiriama papildomai lėšų (I2)
		Ar bus vyks buhalterijų apmokymai (I2)
	Pokyčiai	Kuo puikiausiai apskaita buvo vedama senąja programa (I5)
		Dabartinės programos kokybė mus visiškai tenkina (I2)

Finansų kontrolės klausimas buvo mažiausiai aptariamas informantų. Įstaigų vadovai mano, kad finansų kontrolė įstaigoje yra pakankama ir ji „daugiau priklauso nuo vadovo ir buhalterio profesinių ir žmogiškųjų savybių“ (I5). Tačiau informantai iš savivaldybės administracijos ir audito tarnybos turėjo kitokią nuomonę. Sustiprėja išankstinė kontrolė „pirminiai dokumentai pereina ir švietimo įstaigos ir CBAS kontrolę“ (I3). Informantas I4 teigia, kad „norint vykdyti Finansų kontrolės reikalavimus, reikia centralizuoti visų įstaigų buhalterinę apskaitą ir pereiti prie apskaitos tvarkymo funkciniu modeliu pagal grupes“. Akcentuojama, kad buhalteriją tvarkant centralizuotai yra griežtesnė kontrolė, nes dokumentai pereina per dvi įstaigas, perėjimas per nepriklausomą nuo įstaigos CBAS kontrolę sumažina klaidų tikimybę ir „užkerta kelią neteisėtiems veiksams“ (I6). Čia galima prisiminti ir audito ataskaitų duomenis, kai turtas trumpalaikiams renginiams ir veiklai (kambarių nuoma, baidarių nuoma) buvo išnuomotas nesilaikant materialiojo turto nuomos tvarkos aprašo reikalavimų: be nuomininkų paraiškų, turto nuomos sutarčių, turto perdavimo-priėmimo aktų, dėl ko nebuvo galima patvirtinti, kad tikrai visi nuomos atvejai teisingai fiksuoti apskaitoje (kiekiu ir suma). Esant centralizuotai buhalterijos finansų kontrolei tokie pažeidimai būtų negalimi. Kaip vertinamas finansų kontrolės reikalavimų vykdymas pateikiama 10 lentelėje:

10 lentelė. Finansų kontrolės reikalavimų vykdymas

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Finansų kontrolė	Sustiprinimas	Didesnė kontrolė užkerta kelią neteisėtiems veiksams (I6)
		Sustiprėja išankstinė kontrolė, pirminiai dokumentai pereina švietimo įstaigos ir CBAS kontrolę (I3)
		Patenka į nepriklausomą nuo įstaigos instituciją (I1)
	Nepakankama	Reikia centralizuoti visų biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą (I4)

10 lentelės tęsinys kitame puslapyje

10 lentelės tęsinys

	Pakankama	Finansų kontrolė pakankama (I5)
		Finansų kontrolė yra užtikrinama (I2)
	Vadovo kompetencijos	Priklauso nuo vadovo ir buhalterio profesinių ir žmogiškųjų savybių (I5)

Atsakydami į klausimą apie biudžeto lėšų taupymo, visi išskyrė darbo užmokesčiui skirtų lėšų ekonomiją. Centralizavus buhalteriją, sumažėja darbuotojų skaičius, kadangi CBAS viena buhalterė tvarko kelių įstaigų apskaitą. Tyrimo tikslas nebuvo apskaičiuoti tikslios ekonomijos, tačiau aišku, kad ekonomija vyksta ir biudžeto lėšos yra taupomos. Centralizuotam biudžetinių įstaigų apskaitos tvarkymui nebuvo įkurtas atskiras skyrius, o funkcijos perduotos Savivaldybės administracijos centralizuotos buhalterinės apskaitos skyriui, kuris yra administracijos pastate „nereikia papildomų išlaidų darbo vietų įrengimui, patalpų išlaikymui, naudojama viena buhalterinė apskaitos programa“ (I3). Centralizavus švietimo įstaigų buhalterijas ir nusteigiant atskiro centro ekonomija akivaizdi, tačiau pirminiame etape neišvengiamos papildomos lėšos atleidžiamų darbuotojų kompensacijoms. Informantas I5 pastebi, kad turėtų būti biudžete numatytos papildomos lėšos perėjimui prie centralizuotos buhalterijos, kad įstaigos nebūtų paliktos tvarkytis ir ieškoti papildomų lėšų pertvarkoms. 11 lentelėje apibrėžta biudžeto lėšų taupymas centralizavus apskaitą:

11 lentelė. Biudžeto lėšų taupymas centralizavus buhalterinę apskaitą

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Biudžeto lėšų ekonomija	Taupymas	Biudžetas sutaupo lėšų (2)
		Lėšos darbo užmokesčiui tauposi (I6)
		Susitaupo darbo užmokesčio fondas (I1)
		Sutaupo darbo užmokesčiui skirtų lėšų (I4)
		Biudžete taupomos lėšos (I3)
	Papildomos išlaidos	Atleidžiamoms buhalterėms išmokėjome kompensacijas, įsigijom buhalterinę programą (I5)
		Nereikia papildomų išlaidų darbo vietų įrengimui, patalpų išlaikymui, viena buhalterinės apskaitos sistema (I3)
	Mažiau darbuotojų	Viena buhalterė tvarko kelias įstaigas (I6)
		Sumažėja darbuotojų skaičius (I2)
		Sumažėja darbuotojų skaičius (I3)
		Darbuotojai apskaitą tvarko ne vienai, o kelioms įstaigoms (I1)

Gana plačiai informantai pasisakė apie valdžios vykdomą švietimo įstaigų optimizavimo politiką. Ji buvo vertinama gerai: „Optimizavimas rajone vykdomas remiantis patvirtintais ilgalaikiais planais“ (I1) Švietimo įstaigų vadovai sutinka, kad reformos yra neišvengiamos ir būtinos. Kaimai nyksta, mažėja mokinių skaičius, todėl mokyklų uždarymas yra natūralus procesas, išlaikyti didžiulius pastatus būtų

neekonomiška. Informantas I6 akcentavo, kad gerai išplėtotas mokinių pavėžėjimas: „pavėžėjimo organizavimas yra mažiau lėšų reikalaujantis sprendimas, nei išlaikyti didelius pastatus su keliais vaikais“ (I6). Tačiau informantas I1 įžvelgia ir grėsmes, kad rajone yra neišspręstų pastatų perdavimo ar pardavimo klausimų. Mažesnės švietimo įstaigos jungiamos prie didesnių ir tampa skyriais, taip sutaupoma išlaidų skirtų administracijos ir vadovų išlaikymui. Švietimo įstaigose panaikinta naktinių sargų pareigybė ir įvestos signalizacijos, taip pat padeda efektyviau naudoti biudžeto lėšas.

Kaip dar būtų galima efektyvinti viešųjų finansų naudojimą informantai pripažįsta, kad resursų taupymui dar tikrai yra. Lietuvoje vykstanti viešojo sektoriaus bendrųjų funkcijų centralizacija matoma ir savivaldybių ateities politikoje: „centralizuoti visų įstaigų buhalterinę apskaitą, taip pat kitas ūkinio aptarnavimo sritis“ (I4). Tačiau pasigendama aiškos strategijos ir komunikacijos. Pastebėjimai dėl švietimo įstaigų išlaidų optimizavimo pateikiami 12 lentelėje:

12 lentelė. Švietimo įstaigų išlaidų optimizavimas

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Išlaidų optimizavimas	Vertinimas	Švietimo įstaigų išlaidų optimizavimą vertinu pakankamai gerai (I1)
		Vietinės rajono valdžios politiką vertinu gerai (I6)
		Švietimo įstaigų išlaidų optimizavimą vertinu teigiamai (I2)
		Mintis dėl buhalterijų centralizavimo yra gera (I5)
	Situacija	Mokyklos uždamos tik tada, kai ten nebėra kam mokytis (I6)
		Labai gerai išplėtotas mokinių pavėžėjimas (I6)
		Prie didesnių mokyklų jungiamos mažesnės, taip sutaupoma valdymo lėšų (I2)
		Švietimo įstaigose panaikinta sargų pareigybė ir įvestos signalizacijos (I6)
	Trūkumai	Nebuvo numatomos pastatų galimo naudojimo prognozės (I1)
		Trūksta komunikacijos ir aiškaus planų išdėstymo (I5)
	Galimybės	Spręsti pastatų perdavimo ar pardavimo klausimus (I1)
		Centralizuoti visų įstaigų buhalterinę apskaitą ir kitas ūkinio aptarnavimo sritis (I4)
		Reikėtų centralizuotai atlikti ir kitas ūkinės veiklos funkcijas (I3)
		Pavėžėjimo organizavimas yra mažiau lėšų reikalaujantis sprendimas (I6)
		Turėtų būti pereinamasis etapas pasiruošimui ir perėjimui prie pokyčių (I5)

Išanalizavus tyrimo rezultatus buvo įvertinta Rokiškio r. švietimo įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos kokybė iki centralizacijos ir po jos. Švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos

kokybę iki centralizacijos geriausiai atskleidžia audito išvados. Iki centralizacijos – buvo nemažai pastebėjimų dėl netinkamai vedamos apskaitos, užfiksuoti aplaidžios buhalterijos tvarkymo atvejai. Įstaigų vadovai nebuvo linkę sutikti, kad apskaitos kokybė priklauso nuo apskaitos vedimo centralizuotai ir decentralizuotai. Jie labiau akcentavo švietimo įstaigos vadovo ir buhalterio tiek asmeninių, tiek profesinių kompetencijų svarbą. Nemažą vaidmenį vaidina pokyčių baimė ir nusistovėjusios tvarkos panaikinimas: kada buhalterija yra vietoje, vyksta kolegiškas bendravimas, sprendimai vienu ar kitu klausimu daromi čia ir dabar. Nepakankamą komunikavimą ir informacinių technologijų išnaudojimą, kaip vieną iš rimčiausių trūkumų pastebi ne tik vadovai, bet ir savivaldybės administracijos specialistai. Kyla daug klausimų dėl perėjimo prie bendros buhalterinės apskaitos proceso. Įžvelgiamos rizikos, kad procesas gali nevykti sklandžiai tačiau aišku kad vieningos buhalterinės programos nauda yra didelė ir ji užtikrina buhalterinės apskaitos duomenų kokybiškumą ir palyginamumą.

Apibendrinant ekspertinės apklausos rezultatus galima teigti, kad mažesnis klaidų skaičius, kokybiškesnis apskaitos vedimas ir didesnė finansų kontrolė buvo pasiektas perėjus prie centralizuoto buhalterinės apskaitos tvarkymo. Vykstantis švietimo įstaigų išlaidų optimizavimo procesas leidžia efektyviau naudoti savivaldybės biudžeto lėšas. Todėl galima patvirtinti iškeltą hipotezę, jog švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimas didina buhalterinės apskaitos efektyvumą.

IŠVADOS

Efektyvumo vertinimas viešajame sektoriuje plačiai nagrinėjamas klausimas, kadangi viešojo sektoriaus įstaigos išlaikomos iš valstybės lėšų, kas įgalina visuomenę reikalauti skaidraus ir efektyvaus lėšų panaudojimo. Kas yra efektyvu viešojo sektoriaus veikloje, kurioje nėra verslo įmonių veiklos efektyvumą apsprendžiančio pelno matą įvertinti sudėtinga, tačiau dažniausiai naudojamas efektyvumo vertinimo apibrėžimas - kuo mažesnėmis išlaidomis pasiekti geriausią rezultatą.

Švietimo įstaigoms finansuoti skiriamos lėšos įgalina jas naudoti efektyviai ir tikslingai, taip kad būtų patenkintas viešojo intereso poreikis – kokybiškos švietimo paslaugos teikimas. Pabrėžiamas ne per menkas švietimui skiriamų lėšų kiekis, o neefektyvus jų naudojimą ir per didelė dalis finansavimo tenkant ne tiesioginės švietimo paslaugos kokybės gerinimui, o švietimo įstaigų administravimui.

Viešojo sektoriaus įstaigų Centrinės valdžios įgyvendinami viešojo sektoriaus bendrųjų funkcijų centralizavimo planai, vienas iš sprendimų, kaip efektyviau dirbti bei optimaliai naudoti ribotus valstybės biudžeto išteklius. Svarbiausi tikslai centralizuoti švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos funkciją: kokybiškai vedama švietimo įstaigų buhalterinė apskaita, tinkamas ir teisingas finansinės atskaitomybės atvaizdavimas ataskaitose, tinkamai atliekama švietimo įstaigų finansų kontrolė, vieningos buhalterinės sistemos įdiegimas bei efektyvus savivaldybės biudžeto lėšų naudojimas.

Atlikta buhalterinės apskaitos kokybės vertinimo teorinė analizė leidžia apibrėžti pagrindinius kriterijus, kurie nustato apskaitos kokybę: apskaitos vedimas taikant bendruosius apskaitos principus, standartų, teisės aktų ir apskaitos politikos nuostatų laikymasis, tikras ir teisingas apskaitos informacijos atspindėjimas finansinės atskaitomybės dokumentuose, žemesnio ir aukštesnio lygio ataskaitų rinkinių sudarymas taip, kad juose informacija būtų tinkama, objektyvi, palyginam, išsami, naudinga ir pateikiama laiku.

Atliktas tyrimas - situacijos analizė ir interviu – leido palyginti centralizuotos ir decentralizuotos buhalterinės apskaitos kokybę švietimo įstaigose nagrinėjamame Rokiškio r. Tyrimo rezultatai atskleidė, kad, švietimo įstaigų apskaitą pradėjus tvarkyti centralizuotai turėjo teigiamos reikšmės kokybiškesniam apskaitos vedimui, mažesniame klaidų skaičiui, didesnei finansų kontrolei bei ekonomiškiesniam savivaldybės biudžeto lėšų naudojimui. Todėl galima patvirtinti iškeltą hipotezę, jog švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimas didina buhalterinės apskaitos efektyvumą. Neigiami aspektai išryškėję tyrimo metu: komunikacijos trūkumas tarp švietimo įstaigų ir CBAS, prailgėjęs laikas informacijos gavimui ir sprendimų priėmimui, dideli darbo krūviai CBAS darbuotojams, bei papildomos funkcijos švietimo įstaigų darbuotojams, tai atskiro dėmesio ir analizės reikalaujantys veiksniai: kaip sklandžiai pereiti centralizacijos procesą.

REKOMENDACIJOS

Rokiškio rajono Savivaldybės administracijos Finansų skyriui. Pereinant prie centralizuotos švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkymo įtraukti į diskusijas suinteresuotas puses. Tai turėtų būti ne „iš viršaus“ nuleistas sprendimas, o aiškiai iškomunikuota strategija: kodėl tai tikslinga atlikti, bei numatytas planas: kokiais terminais ir kaip turi būtų įgyvendinami pokyčiai, kad būtų pasiektas geriausias rezultatas. Šiam procesui numatyti papildomų lėšų, kurių reikės atleidžiamų darbuotojų kompensacijoms.

Siekiant racionaliai naudoti biudžeto lėšas, peržiūrėti įstaigų atliekamas funkcijas, kurias būtų galima vykdyti centralizuotai: didelės apimties viešųjų pirkimų, aplinkos teritorijos priežiūros, statinių techninės priežiūros ir kitas.

Rokiškio rajono savivaldybės administracijos Centralizuotos buhalterinės apskaitos skyriui. Pereiti prie išgrynintos centralizuotos buhalterinės apskaitos, kada kiekvienas CBAS darbuotojas atlieka jam priskirtą funkciją. Tai palengvintų apskaitos vedimo procesą ir perskirstytų darbuotojų darbo krūvius. Ieškoti būdų kaip pagerinti komunikaciją tarp švietimo įstaigų ir CBAS.

Švietimo įstaigų vadovams. Peržiūrėti švietimo įstaigų darbuotojų pareigybių aprašymus ir perskirstyti dėl buhalterijų centralizacijos išaugusį darbų krūvį darbuotojams. Ieškoti būdų įsisteigti papildomą etato dalį apskaitos duomenų rinkimo, apdorojimo ir sklaidaus perdavimo CBAS, funkcijai atlikti.

Švietimo įstaigų, kurių buhalterinė apskaita vedama decentralizuotai, vadovams užtikrinti, kad buhalterinę apskaitą vestų tinkamos kvalifikacijos darbuotojai ir taip būtų išvengta nekokybiškos apskaitos informacijos pateikimo.

LITERATŪRA

1. Arimavičiūtė, M. (2007). *Funkcinių veiklų strateginis valdymas viešojo sektoriaus institucijose*. Viešojo politika ir administravimas. Nr. 20 p. 81-89. <https://www.lituanistika.lt/content/12518>
2. Balabonienė, I., Večerskienė, G. (2015). *The Aspects of Performance Measurement in Publik Sector Organization*. Kaunas University of Technology, School of Economics and Business 20th International Scientific Conference Economics and Management. <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2015~1564748230772/datastreams/DS.002.1.01.ARTIC/content>
3. Baltušnikienė, J. (2009). *Viešojo valdymo sistemos decentralizacija: turinys, pranašumai ir trūkumai*. Viešojo politika ir administravimas, Nr. 27. https://mpa.ub.unimuenchen.de/16561/1/MPRA_paper_16561.pdf
4. Bikienė, J. (2011). *Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų įgyvendinimas praktikoje problematika*. Verslas: teorija ir praktika Nr. 12 (2) p. 131-140. <https://journals.vgtu.lt/index.php/BTP/article/view/8833/7705>
5. Buškevičiūtė, E. (2006). *Viešieji finansai*. Kaunas: Technologija, p. 89
6. Buškevičiūtė, J., Raipa, A. (2010). *Šiuolaikinių sprendimų rengimas viešajame sektoriuje*. Viešojo politika ir administravimas, p. 21-31. <https://repository.mruni.eu/handle/007/12198>
7. Daujotaitė, D., (2009). *Viešojo sektoriaus veiklos auditas naujojo viešojo administravimo paradigmoje*. Viešojo politika ir administravimas, Nr. 28 p.29-39. <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/12438/1236-2352-1 SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
8. Daujotaitė, D., (2011). *Finansų valdymo proceso vertinimas veiklos audite*. Socialinių mokslų studijos, 3 (4) p. 1345-1358. <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2011~1367178132482/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
9. Gaižauskaitė, I., Valavičienė, N. (2016). *Socialinių tyrimų metodai : kokybinis interviu: vadovėlis*. Mykolo Romerio universitetas. – Vilnius: Registrų centras, <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/16724/9789955302056.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
10. Gražulis, V., Račelytė., Dačiulytė., Valickas., Adamonienė, R., Sudnickas, T., Raišienė, A.G. (2015) *Žmoniškųjų išteklių valdymas*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas (p. 41)
11. Guptor, M., Rudžionienė, K., (2018). *Finansinių ataskaitų informacijos kokybės užtikrinimo beiėskant: nuo bendrų principų iki neuroapskaitos*. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika, tomai 17-18 (Online) ISSN 2538-8762. <https://doi.org/10.15388/batp.v0i1.11951>
12. Igliukaitė, E., Deinoravičiūtė, R. (2016). *Viešojo ir pelno siekiančių sektorių subjektų apskaitą reglamentuojantys teisės aktai, standartai ir kiti dokumentai*. VU EF studentų mokslinės draugijos konferencija straipsnių rinkinys, Vilnius : Vilniaus universiteto leidykla, p. 64-73. <https://epublications.vu.lt/object/elaba:16133259/>

13. Jusytė, J., Kamarauskienė, I. (2014) *Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų santykinė analizė: teoriniai ir praktiniai aspektai*. Būhalterinės apskaitos teorija ir praktika 16. p. 63-77
<https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2014~1549972011007/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
14. Kamarauskienė, I. (2016). *Viešojo sektoriaus subjektų finansinių ataskaitų konsolidavimo modelis*. Daktaro disertacija, VU, Vilnius <http://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:19764702/datastreams/MAIN/content>
15. Kanapickienė, R. (2013). *Vidaus kontrolės priemonės viešojo sektoriaus subjektų apskaitos politikoje*. Būhalterinės apskaitos teorija ir praktika, Nr. 14, <https://www.zurnalai.vu.lt/BATP/article/view/13438/12362>
16. Kardelis, K. (2002). Mokslinių tyrimų metodologijas ir metodais. Kaunas <https://www.scribd.com/doc/37948910/K-Kardelis-Mokslini%C5%B3-tyrim%C5%B3-metodologija-ir-metodai>
17. Katutytė, S., (2017) *Finansinių ataskaitų kokybės vertinimo metodų pasirinkimas: teorinis aspektas*. Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos. Nr. 11 https://www.vdu.lt/cris/bitstream/20.500.12259/100063/1/ISSN2351-5597_2017_V_11_N_1.PG_24-31.pdf
18. Kazlauskienė, V. (2012). *Viešojo sektoriaus subjektų finansinės būklės analizės rodiklių sistema*. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos, 4 (28), p. 168-176. <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LTLDB0001:J.04~2012~1367188290137/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
19. Kundelienė, K. (2009). *Apskaitos kokybė: kaip apibrėšime ir kuo matuosime?* ISSN 1822-6515 Ekonomika ir vadyba, 14. <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2009~1367168429278/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
20. Leikums, T. (2012). *Managing human factors in implementing electronic document system in the public sector*. Challenges of the Knowledge Society, 2, 2046-2053 http://cks.univnt.ro/uploads/cks_2012_articles/index.php?dir=05_it%2F&download=cks_2012_it_art_004.pdf
21. Mackevičius, J., Daujotaitė, D. (2011). *Veiklos auditas: veiklos tikrinimo ir vertinimo instrumentas*. ISSN 1392-0261 Informacijos mokslai. 57, p. 26-38 <https://www.zurnalai.vu.lt/informacijos-mokslai/article/view/3136/2260>
22. Mackevičius, J. (2010) *Viešasis sektorius Lietuvoje: būhalterinės apskaitos sistema*. Viešasis administravimas Nr. 1/2 p. 65-72 <https://www.lituanistika.lt/content/26415>
23. Mandl, U., Dierx, A., Ilzkovitz, F (2008). *The effectiveness and efficiency of public spending*, ISBN 978-92-79-08226-9 European Communities https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication11902_en.pdf

24. Puškorius, S. (2010). *Veiklos matavimų viešajame sektoriuje raida ir tendencijos*. Viešoji politika ir administravimas, Nr. 34, p. 7-20 <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/12227/1118-2116-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
25. Puškorius, S. (2002) 3E koncepcijos plėtra. Viešoji politika ir administravimas Nr.3 p. 31-38 <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/13499/2515-5354-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
26. Puškorius, S., Raipa, A. (2002). *Teoriniai viešojo sektoriaus veiklos modernizavimo aspektai*. Viešoji politika ir administravimas. <https://ojs.mruni.eu/ojs/public-policy-and-administration/article/view/2529/2336>
27. Raipa, A. (2009). *Šiuolaikinio viešojo valdymo pokyčių kryptys ir tendencijos*. Viešojo politika ir administravimas, Nr. 30, p. 22-32 <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2009~1367169776073/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
28. Raipa, A., Backūnaitė, E. (2004). *Decentralizacijos reformų teoriniai ir taikomieji aspektai*. ISSN 1648-2603 Viešoji politika ir administravimas, Nr. 7 p. 23-32
29. Raipa, A., Smalskys, V., Giedraitytė, V., Nefas, S. *Šiuolaikinio viešojo administravimo pagrindai*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas. (p. 140)
30. Rudžionienė, K., Juozapavičiūtė, T. (2013). *Quality of Financial Reporting in Public sector* ISSN 1822-7260 Social Sciens. Nr. 4 (28) p. 17-25 <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2013~1471006975544/datastreams/DS.002.1.01.ARTIC/content>
31. Rudžionienė, K., Kanapickienė, R. (2006). *Įmonės apskaitos politika Lietuvoje*. Metodinė priemonė, Kaunas, https://www.knf.vu.lt/dokumentai/failai/katedru/finansu/Rudzioniene_Kanapickiene_imonės_apskaitos_politika_Lietuvoje.pdf
32. Smalskys, V., Skieterys, E. (2008). *Viešojo valdymo modernizavimo aspektai ir įgyvendinimo problemos*. ISSN 1648-2603 Viešoji politika ir administravimas, Nr. 24 <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/12649/1999-4202-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
31. Martinkus, B, Stoškus, S., Beržinskienė, D. (2010). *Vadybos pagrindai*. Šiaulių universitetas: Šiaulių universiteto leidykla
32. Subačienė, R., Budrionytė, R., Kmarauskienė, I., Lakis, V., Raziūnienė, D., Savickas, V., Senkus, K., Tamulevičienė, D. (2015) *Apskaitos ir audito pagrindai*, Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla,
33. Tamulevičienė, D., Davidavičienė, R., Mackevičius J. (2015). *Buhalterinė apskaita – svarbus šalies ekonominio augimo veiksnys*. Nacionalinės Lietuvos ekonomikos augimo ir stabilumo strateginės kryptys, Nacionalinės mokslinės praktinės konferencijos recenzuotų straipsnių rinkinys, p. 293-302 <http://www.lea2015.ef.vu.lt/wp-content/uploads/2016/01/LEA2015-straipsniu-rinkinys-1.pdf>
34. Tikk, J. (2010). *Accounting changes in the public sector in Estonia*. Verslas: Teorija ir praktika, 11 (1); 77-85 <https://journals.vgtu.lt/index.php/BTP/article/view/8948/7806>
35. Žaptorius, J. (2015). *Finansinė apskaita*. Vilnius: VGTU leidykla Technika

36. Wileman. A. (2009). *Sąnaudų apkarpymas*. ISBN 978-9955-460-95-4 Verslo žinios,
37. Lietuvos Respublikos Biudžeto sandaros įstatymas, 1999 m. liepos 30 d. Nr. I-430 <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.428/asr>
38. Lietuvos Respublikos Biudžetinių įstaigų įstatymas 1995 m. gruodžio 5 d. Nr. I-1113. <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3A756D83A99B/asr>
39. Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154657/asr>
40. LR Buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 6 str. pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=sjtja9a90&documentId=15736d30803c11e98a8298567570d639&category=TAK>
41. Lietuvos Respublikos Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas 2007 m. birželio 26d. Nr. X-1212. <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.301368/asr>
42. LR Seimo nutarimas Dėl valstybės pažangos strategijos „Lietuvos pažangos strategija „Lietuva 2030“ patvirtinimo, 2012 m. gegužės 15d. Nr. XI-2015 <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.425517>
43. LR Finansų ministro įsakymas Dėl vidaus kontrolės įgyvendinimo viešajame juridiniame asmenyje. 2020 m. birželio 29 d. Nr. 1K-195 <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/f9f898a1bb0911ea9a12d0dada3ca61b>
44. LR Vyriausybės nutarimas Dėl LR vyriausybės programos įgyvendinimo plano patvirtinimo 2017 m. kovo 13 d. Nr. 167 <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/efe9ff4107be11e78352864fdc41e502?jfwid=q8i88lp51>
45. LR Vyriausybės nutarimas „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo 2018 m. Gegužės 23 d. Nr. 488 <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=qjs00eism+&documentId=355619215f1f11e896f6c1bcca8cd3a8&category=TAD>
46. LR Finansų ministro įsakymas Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinės sistemos nuostatų patvirtinimo, 2011 m. gegužės 13 Nr. 1K-182 <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.399060>
47. Rokiškio r. Savivaldybės administracijos Centralizuotos buhalterinės apskaitos skyriaus nuostatai <https://rokiskis.lt/kontaktai/centralizuotos-buhalterines-apskaitos-skyrius/>
48. Rokiškio rajono tarybos sprendimas Dėl Rokiškio rajono Savivaldybės administracijos centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymo http://old.rokiskis.lt/lt/teisine-pagalba/teises-aktai_4684/teises-aktai/5104/p0.html
49. Rokiškio rajono tarybos sprendimas Dėl Rokiškio rajono savivaldybės biudžeto 2021 metams patvirtinimo. http://old.rokiskis.lt/lt/teisine-pagalba/teises-aktai_4684/teises-aktai/6271/p40.html

50. Rokiškio rajono savivaldybės 2021–2023 metų strateginis veiklos planas 2021-02-26 Nr. TS-17
http://old.rokiskis.lt/lt/teisine-pagalba/teises-aktai_4684/teises-aktai/6270/p0.html
51. Rokiškio r. Kontrolės ir audito tarnybos audito ataskaitos. <https://rokiskis.lt/administracine-informacija/veikla/veiklos-sritys/kontroles-ir-audito-tarnyba/>
52. Valstybinio audito ataskaita Ar sudarytos sąlygos viešojo sektoriaus vidaus kontrolės sistemai efektyviai veikti, 2017 m. kovo 29 d. Nr. VA-P-50-3-6 www.vkontrole.lt
53. Valstybės tarnybos departamentas Valstybės tarnybos aktualijos, 2017 m. vasara
http://portalas.vtd.lt/upload/News/712/VTa_2017_vasara.pdf
54. Vyriausybei atskaitingų institucijų funkcijų peržiūros metodikos taikymo rekomendacijos. 2011
<https://vakokybe.vrm.lt/get.php?f.583>
55. 2021 m. šalies biudžetas https://www.lrs.lt/sip/portal.show?p_r=35435&p_k=1&p_t=272842
56. Maniokas K., Viršilienė N. Diskusija „Funkcijų peržiūros taikymas Lietuvoje“ 2011.
https://www.vkontrole.lt/aktualiju_failai/files/ESTEP_funkciju%20perziura_siusti.pdf
57. Lietuva švietimas šalyje ir regionuose 2020 Finansavimas. Elektroninis leidinys
https://www.smm.lt/uploads/documents/tyrimai_ir_analizes/2020/Svietimas%20salyje%202020.pdf

Sinkevičiūtė-Araminienė, G. (2021) *Švietimo įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimas* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius, Mykolo Romerio universitetas

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota ir įvertinta buhalterinės apskaitos funkcijos centralizavimo įtaka švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos efektyvumui. Pirmame skyriuje nagrinėjama viešojo sektoriaus efektyvumo vertinimo teorija, buhalterinės apskaitos funkcijos centralizavimo proceso teoriniai ir teisiniai aspektai analizuojamas buhalterinės apskaitos teorinis ir teisinis reglamentavimas, apibrėžiama apskaitos kokybės samprata. Antrame skyriuje parengiama buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimo metodologija. Trečiame skyriuje atlikta situacijos analizė bei pusiau struktūrizuotas interviu, kurie leido palyginti centralizuotos ir decentralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumą švietimo įstaigose, patvirtinama ar atmetama hipotezė. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados ir iškeliamos tyrimo metu išryškėjusios problemos, pateikiami siūlymai, kurie padėtų sklandžiai pereiti švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo procesą.

Pagrindiniai žodžiai: švietimo įstaiga, viešasis sektorius, buhalterinė apskaita, centralizacija, efektyvumas.

Sinkevičiūtė-Araminienė G. *Evaluation of centralized accounting efficiency of educational institutions* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

ANNOTATION

The influence of centralization of the accounting function on the efficiency of accounting of educational institutions is analyzed and evaluated in the final Master's Thesis. The first chapter examines the theory of public sector efficiency assessment, analyzes theoretical and legal aspects of the process of centralization of the accounting function, analyzes the theoretical and legal regulation of accounting, defines the concept of accounting quality. The second chapter is prepared the methodology for evaluating the efficiency of accounting. In the third chapters performed the situation analysis and semi-structured interview (which let to compare the effectiveness of centralized and decentralized accounting in educational institutions), confirmed or rejected the hypothesis. At the end of the master thesis conclusions and raised the problems highlighted during the research, presented suggestions that would help to smooth the process of centralization of accounting of educational institutions.

Key words: educational institution, public sector, accounting, centralization, effectiveness.

Sinkevičiūtė-Araminienė, G. (2021) *Švietimo įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimas* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius, Mykolo Romerio universitetas

SANTRAUKA

Kiekvienos vyriausybės siekis kuo efektyvesnis viešųjų finansų naudojimas ir tikslas kurti skaidrią, efektyvią ir į rezultatus orientuotą viešojo sektoriaus įstaigų administravimo funkcijų sistemą. Švietimo įstaigų išlaikymui skiriama nemaža dalis valstybės ir savivaldybių biudžetų lėšų, todėl suprantamas poreikis, kad jie būtų naudojami efektyviai. Pagrindinis švietimo įstaigos tikslas – kokybiškos švietimo paslaugos teikimas, tačiau jokios įstaigos darbas negalimas be bendrųjų funkcijų vykdymo. Lietuvoje vykstantis bendrųjų funkcijų centralizavimas palietė ir biudžetines švietimo įstaigas. Švietimo įstaigų steigėja savivaldybė ieško būdų, kaip efektyviai naudoti ribotus biudžeto išteklius, todėl pereinama prie buhalterinės apskaitos funkcijos centralizavimo. Taip siekiama ne tik optimizuoti biudžeto lėšų naudojimą, bet ir užtikrinti kokybišką buhalterinės apskaitos vedimą, tinkamą finansų kontrolę bei sklandų perėjimą prie vieningos buhalterinės apskaitos sistemos. Darbo tirama problema - kaip pasikeitė švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos funkcijos efektyvumas ir apskaitos kokybė, apskaitą pradėjus tvarkyti centralizuotai? Darbo tikslas – įvertinti Rokiškio rajono švietimo įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumą. Iškelti tyrimo uždaviniai: atlikti viešojo sektoriaus veiklos efektyvumo vertinimo teorinę analizę, išnagrinėti buhalterinės apskaitos funkcijos centralizavimo procesą, buhalterinės apskaitos teorinį ir teisinį reglamentavimą, apibrėžti apskaitos kokybės sampratą, parengti švietimo įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimo metodologiją ir atlikti tyrimą siekiant palyginti švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos efektyvumą iki centralizacijos ir po jos. Darbe taikyti šie tyrimo metodai: mokslinės literatūros, strateginių ir teisinių dokumentų analizė, situacijos analizė, pusiau struktūrizuotas interviu ir gautų duomenų apibendrinimas.

Empirinio tyrimo metu buvo iškelta pagrindinė hipotezė: švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimas didina buhalterinės apskaitos efektyvumą. Atlikus situacijos analizę ir ekspertinę apklausą buvo iškelta nemažai probleminių sričių, kurios reikalauja atskiros dėmesio: didelis centralizuotos buhalterinės apskaitos skyriaus darbuotojų darbo krūvis, menka komunikacija tarp įstaigų, buhalterio bei vadovo asmeninių bei profesinių savybių svarba kokybiškam apskaitos procesui, padidėjusios laiko sąnaudos ir papildomos funkcijos švietimo įstaigų darbuotojams. Tačiau hipotezė buvo patvirtinta: tyrimo metu nustatyta, jog mažesnis klaidų skaičius, kokybiškesnis apskaitos vedimas, didesnė finansų kontrolė, efektyvesnis valstybės lėšų naudojimas buvo pasiektas perėjus prie centralizuoto švietimo įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkymo.

Magistro baigiamojo darbo pabaigoje pateikiamos išvados bei siūlymai dėl centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo didinimo.

Sinkevičiūtė-Araminienė G. *Evaluation of centralized accounting efficiency of educational institutions* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

SUMMARY

The goal of every government is the most efficient use of public finances and the aim of transparent, efficient and results-oriented system of administrative functions of public sector institutions creation. A significant part of state and municipal budgets funds is allocated for maintenance of educational institutions; therefore, the need of using them effectively is very understandable. The basic purpose of educational institution – providing of qualitative educational service but any work of any institution is impossible without execution of general functions. Centralization of general functions ongoing in Lithuania also affected budgetary educational institutions. Municipality as the founder of educational institutions searches the ways of using effectively limited funds of budget, thus there is a transition to centralization of accounting function. The aim of this is not only to optimize the use of budget funds but also to ensure the quality of accounting management, proper control of finance and smooth transition to a unified accounting system. The studied problem of Thesis – how do the efficiency and accounting quality of the accounting function of educational institutions change after starting of centralized managing of accounting? The aim of Thesis – evaluate the effectiveness of centralized accounting of Rokiškis district educational institutions. Tasks of study: perform theoretical analysis of public sector activities effectiveness evaluation, analyze centralization process of accounting function, theoretical and legal regulation of accounting, determine the concept of accounting quality, prepare methodology for evaluating the efficiency of centralized accounting of educational institutions and perform study seeking to compare the efficiency of accounting in educational institutions before and after centralization. The following methods were applied in the Thesis: scientific literature, analysis of strategical and legal documents, analysis of situation, semi-structured interview and summarizing of the received data.

The main hypothesis was raised during the empirical research study: the centralization of accounting of educational institutions increases the efficiency of accounting. After execution of situation analysis and expert questionnaire, there was held a lot of problem areas which require individual attention: high workload of employees of the centralized accounting department, poor communication between the institutions, the importance of personal and professional qualities of accountant and manager for the quality of accounting process, increased time costs and additional functions for employees of educational institutions. But hypothesis was confirmed: during the study it was found that smaller number of mistakes, accounting management of better quality, higher control

of finance, more effective use of state funds has been achieved after the transition to centralized accounting management of educational institutions.

At the end of Master's there are represented conclusions and suggestions on increasing the efficiency of centralized accounting.