MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

RENATA CIUNOVIČ

BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ CENTRALIZUOTOS BUHALTERINĖS APSKAITOS EFEKTYVUMO VERTINIMAS

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas
prof. dr. Gintaras Černius

VILNIUS, 2022

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ CENTRALIZUOTOS BUHALTERINĖS APSKAITOS EFEKTYVUMO VERTINIMAS

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 6211LX065

Recenzentas

2022

Vadovas
Prof. dr. Gintaras Černius
2022 11 25

Atliko
FVvmis gr. stud.
Renata Ciunovič
2022 11 25

VILNIUS, 2022

TURINYS

ĮVADAS 7
1. BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ CENTRALIZUOTOS BUHALTERINĖS APSKAITOS TEORINIAI ASPEKTAI 9
1.1. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos esmė 10
1.1.1. Ilgalaikis turtas ir jo apskaita 12
1.1.2. Atsargų apskaita 15
1.1.3. Finansavimo sumų apskaita 16
1.1.4. Kitos pajamos ir sąnaudos bei jų apskaita 18
1.1.5. Finansinių ataskaitų sudarymas 20
1.2. Biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos sampratos ypatumai 22
1.3. Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos (LR SADM) pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimas 27
1.4. Viešojo sektoriaus veiklos efektyvumo samprata, jį lemiantys veiksniai ir vertinimo kriterijai 30
2. BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ CENTRALIZUOTOS BUHALTERINĖS APSKAITOS EFEKTYVUMO VERTINIMO METODOLOGIJA 33
2.1. Tyrimo teorinis pagrindimas 33
Biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos teoriniai aspektai 35
2.2. Tyrimo metodai ir jų taikymas 36
2.2.1. Duomenų analizės metodas 37
2.2.2. Informantų interviu analizės metodas 38
3. TYRIMO REZULTATŲ ANALIZĖ 41
3.1. Viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimas 41
3.2. Viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo centralizuotai atliekamomis buhalterinės apskaitos tvarkymo tyrimų analizė 46
3.3. Ekspertų interviu metu gautų rezultatų analizė ir apibendrinimas 49
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS 65
LITERATŪRA 67
ANOTACIJA 72
ANNOTATION 72
SANTRAUKA 73
SUMMARY 74
PRIEDAI 76

LENTELĖS

1 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto grupės 13
2 lentelė. Duomenų pateikimas finansinėse ataskaitose 21
3 lentelė. Decentralizacijos apibrėžimai ir apibūdinimai 23
4 lentelė. Centralizacijos ir decentralizacijos privalumai ir trūkumai 26
5 lentelė. Veiklos efektyvumo vertinimo kriterijai ir matavimo vienetai 32
6 lentelė. Tyrimo klausimyno konstravimas 39
7 lentelė. 2017-2021 m. efektyvumo rodiklių pokyčiai, palyginti su praėjusiais ir baziniais metais 43
8 lentelė. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos iki centralizacijos vertinimas 50
9 lentelė. Priežastys, lėmusios biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizaciją 51
10 lentelė. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslų įgyvendinimo kliūtys .. 52
11 lentelė. Biudžetinių įstaigų centralizacijos proceso planavimo, organizavimo, vykdymo ir kontrolės vertinimas 53
12 lentelė. Iššūkiai ir problemos biudžetinių įstaigų centralizacijos procese 54
13 lentelė. Išteklių, skirtų biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijai vertinimas 55
14 lentelė. Požiūris į biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimą 56
15 lentelė. Teigiami biudžetinių įstaigų centralizacijos pokyčiai 57
16 lentelė. Neigiami biudžetinių įstaigų centralizacijos pokyčiai 58
17 lentelė. Centralizuotos apskaitos skyriaus darbuotojų kompetencijos vertinimas 58
18 lentelė. Centralizuotos apskaitos skyriaus gebėjimo užtikrinti finansinių ataskaitų rinkinių parengimą pagal teisės aktų nustatytas tvarkas ir terminus vertinimas 59
19 lentelė. Centralizuotos apskaitos skyriaus darbo duomenų, ataskaitų ir informacijos teikimo vertinimas 60
20 lentelė. Centralizuotos apskaitos skyriaus paslaugų teikimo ir vykdymo kokybės vertinimas 61
21 lentelė. Komunikacijos, organizavimo ir kontrolės procesų vykdymo vertinimas 62
22 lentelė. Centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimas 63
23 lentelė. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tobulinimo galimybės 63

PAVEIKSLAI

1 pav. Atsargų suskirstymas 15
2 pav. Centralizuota valdymo struktūra 23
3 pav. Decentralizuota valdymo sutruktūra 24
4 pav. Valstybė (vietos savivaldybė) su įvairių tipų valdymo ir (ar) paslaugų teikimo posistemėmis 25
5 pav. Tyrimo loginė schema 35
6 pav. 2019-2021 m. viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo NBFC paslaugomis lygiai (proc.) ... 46
7 pav. 2019-2021 m. (proc.) centralizuotai atliekamų detalizuotų BA funkcijų vertinimo palyginimas (proc.) 48

SANTRUMPOS

BA – buhalterinė apskaita

ES – Europos Sąjunga

IMT – ilgalaikis materialus turtas

kt. – kiti

LR – Lietuvos Respublika

NBFC – Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras

PA – personalo administravimas

pvz. – pavyzdžiui

TAS – Tarptautiniai apskaitos standartai

VSAFAS – Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai

VSAKIS – viešojo sektoriaus apskaitos ir ataskaitų konsolidavimo informacinė sistema

SADM – Socialinės apsaugos ir darbo ministerija

ĮVADAS

Temos aktualumas. Daugelį metų Lietuvos viešajame sektoriuje vykdoma eilė reformų – sveikatos priežiūros, švietimo, žemės ūkio ir kitose valstybės valdymo srityse. Per pastarąjį dešimtmetį sėkmingai pradėta taikyti viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą. Viešajame sektoriuje vykdomos reformos turi poveikį kiekvienam mokesčių mokėtojui, nes jų funkcijos vykdomos ir iš mokesčių mokėtojų pinigų. Įstaigų efektyvumas priklauso nuo to, kokio dydžio finansavimą gavo ir kaip teisingai gautas lėšas panaudojo. Viešojo sektoriaus įstaigos yra ne pelno siekiančios, kurių esminis veiklos tikslas ir vertinimas – kokybiškas paslaugų teikimas bei nuolatinis viešas visuomenės dėmesys. Todėl visos piniginės lėšos privalo būti naudojamos pagal paskirtį, racionaliai ir taupiai. Siekiant užtikrinti teisingą asignavimų valdymą, sumažinti klaidų tikimybę sudarant finansines ataskaitas bei sukurti aukštesnio lygio lėšų naudojimo kontrolę, nutarta centralizuoti biudžetinių įstaigų apskaitą.

2018 m. Finansų ministerija įsteigė Nacionalinį bendrųjų funkcijų centrą (toliau – NBFC), kuriame sutelkė Vyriausybei pavaldžių įstaigų buhalterinę apskaitą. NBFC Buhalterinės apskaitos skyrius turi užtikrinti efektyvų bei sistemingą centralizuotos buhalterinės apskaitos rengimą.

Mokslinis naujumas/teorinis reikšmingumas. Centralizacijos klausimai pastaruoju metu yra vieni iš svarbiausių politinių uždavinių. Buhalterinės apskaitos centralizavimas dar vyksta, todėl vertinimų ir atliktų tyrimų yra labai nedaug. Tik tinkamai įvertinus biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos efektyvumą, išnagrinėjus rizikas: ar pasiteisins centralizacijos įkūrimo lūkesčiai, ar bus pasiekti prognozuojami rezultatai, ar skirtos investicijos suteiks laukiamą naudą, bus galima nuspręsti, ar iki centralizacijos ar po, yra efektyviau vykdoma įstaigų veiklos kontrolė ir lėšų panaudojimas.

Taigi galima teigti, kad centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo įvertinimo aspektai nėra pakankamai atskleisti ir leidžia konstruoti **mokslinę tyrimo problemą**, kurią galima formuluoti klausimu: Ar buhalterinės apskaitos centralizavimas biudžetinėse įstaigose įgyvendinamas efektyviai ir ar pasiekti planuoti rezultatai?

Tyrimo objektas – centralizuota buhalterinė apskaita.

Tyrimo tikslas – įvertinti biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumą.

Tyrimo tikslui įgyvendinti iškelti šie **uždaviniai:**

1. Išanalizuoti biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos teorinius aspektus.
2. Išnagrinėti viešojo sektoriaus veiklos efektyvumo sampratą, nustatyti efektyvumą lemiančius veiksnius.
3. Parengti biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimo metodologiją.

4. Atlikti biudžetinių įstaigų bendrųjų funkcijų efektyvumo vertinimą.
5. Ištirti Nacionalinio bendrųjų funkcijų centro funkcijas, įsteigimo naudą ir efektyvumą.
6. Atlikti LR Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos pavaldžių įstaigų buhalterinės apskaitos efektyvumo analizę po biudžetinių įstaigų apskaitos centralizavimo.

Tyrimo metodika. Darbe naudojami tokie metodai: Lietuvos ir užsienio autorių mokslinės literatūros, Lietuvos Respublikos teisės aktų, įstatymų bei strateginių dokumentų analizė. Biudžetinių įstaigų bendrųjų funkcijų efektyvumo vertinimui analizuotos Vyriausybei atskaitingų institucijų ir įstaigų bendrųjų funkcijų efektyvumo vertinimo ataskaitos. Atliktas pusiau struktūrizuotas interviu su ekspertais, gautų duomenų apibendrinimas. Tyrimo metu buvo remiamasi naujojo viešojo valdymo bei sistemų pragmatizmo teorijomis.

Tyrimo struktūra. Darbą sudaro įvadas, trys skyriai, suskirstyti į poskyrius, išvados, rekomendacijos ir literatūra. Pirmajame skyriuje nagrinėjami biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos teorinė esmė, Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo proceso analizė bei išanalizuota viešojo sektoriaus veiklos efektyvumo samprata, nustatyti efektyvumą lemiantys veiksniai ir vertinimo kriterijai. Antroje darbo dalyje seka tyrimo metodologijos pasirinkimas, kurio metu apžvelgiamos pragmatizmo ir naujojo viešojo valdymo metodologijos, kokybiniai metodai ir jų taikymas. Trečiame skyriuje atliekama analizė, jos duomenys analizuojami taikant kokybinės turinio analizės metodą. Pagal gautus rezultatus parengtos tyrimo išvados.

1. BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ CENTRALIZUOTOS BUHALTERINĖS APSKAITOS TEORINIAI ASPEKTAI

Auganti ekonomika, didėjančios eksporto apimtys, mokesčių surinkimo gerinimas ir šešėlinės ekonomikos mažėjimas lemia nacionalinio biudžeto augimą. Todėl kiekvienais metais atsiranda galimybė didinti asignavimus socialinei sričiai, taip pat kasmet didinama parama mažas pajamas gaunančioms šeimoms, didinamas minimalus mėnesio atlyginimas, keliamos algos pedagogams, skiriama daugiau lėšų iš valstybės ir savivaldybių išlaikomų įstaigų finansavimui. Visas šias išvardintas priemones įgyvendina biudžetinės įstaigos (Petrauskienė, 2007).

Norint išanalizuoti biudžetines įstaigas bei jų centralizuotos buhalterinės apskaitos ypatumus, visų pirma reikalinga išnagrinėti buhalterinės įstaigos apibrėžtį.

Remiantis Petrauskiene (2007) **biudžetinę įstaigą** galima apibrėžti kaip valstybės ar savivaldybės instituciją, kuri steigiama šalies įstatymų nustatyta tvarka, yra visiškai arba dalinai išlaikoma iš biudžeto ir tai yra įvardinama steigimo akte bei nuostatuose. Anot autorės, biudžetinės įstaigos įprastai yra steigiamos tam tikroms valstybės funkcijoms vykdyti.

Lietuvos Respublikos (LR) Biudžetinių įstaigų įstatymo (1995) 2-ojo straipsnio 1 dalyje **biudžetinė įstaiga** apibrėžiama kiek plačiau, nurodant, kad biudžetinė įstaiga – tai „ribotos civilinės atsakomybės viešasis juridinis asmuo, įgyvendinantis valstybės ar savivaldybės funkcijas ir išlaikomas iš valstybės ar savivaldybės biudžetų asignavimų, taip pat iš Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetų ir kitų valstybės pinigų fondų lėšų“.

Lietuvos Respublikos Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme (2007) biudžetinės įstaigos yra priskiriamos viešajam sektoriui, kuris apima iš valstybės ir savivaldybių biudžetų bei kitų valstybės piniginių fondų išlaikomas institucijas.

Viešasis sektorius, kuriam priklauso tokie valstybės įsteigti subjektai, kaip viešosios bei viešojo administravimo institucijos, įvairios biudžetinės ir kitos viešosios įstaigos, apima ne tik minėtus viešojo sektoriaus subjektus, bet viešąjį administravimą (Kavaliauskaitė, Jucevičius, 2009; Stanslovienė, 2015)

Daug dėmesio viešajam sektoriui ir jo analizavimui skyręs norvegų mokslininkas Lane (2005) teigia, jog **viešasis sektorius** – tai iš valstybės ir savivaldybių biudžetų išlaikomos institucijos, kurių veikla yra vieša, t.y. visuomenei suteikiama galimybė gauti informaciją apie jų vykdomą veiklą. Anot mokslininko, viešasis sektorius teikia kiekvienam individui prieinamas viešąsias gėrybes, dėl kurių nėra konkuruojama. Efektyvumas ir kokybė yra laikomi pagrindiniais viešųjų institucijų veiklos vertinimo kriterijais.

Taigi, biudžetinės įstaigos yra viešojo sektoriaus institucijos, išlaikomos iš valstybės ir savivaldybių biudžetų, Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo

fondo biudžetų ir kitų valstybės pinigų fondų lėšų ir atlieka tam tikras valstybės ir savivaldybės funkcijas. Kartais viešojo sektoriaus veikla yra painiojama su privataus sektoriaus vykdoma veikla, kadangi, tiek vienas, tiek kitas sektorius gali teikti paslaugas, tačiau viešojo sektoriaus veikla yra specifinė ir itin skiriasi nuo privataus sektoriaus – esminis skirtumas tas, kad privatus sektorius, priešingai nei viešasis, paslaugas teikia tik siekdamas pelno. Tuo tarpu viešojo sektoriaus įstaigos yra ne pelno siekiančios, kurių esminis veiklos tikslas ir vertinimas – kokybiškas paslaugų teikimas bei nuolatinis viešas visuomenės dėmesys, sprendimų priėmimas kartu įtraukiant piliečius į viešąjį valdymą.

1.1. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos esmė

Rinkos ekonomikos sąlygomis didžiąją dalį informacijos pateikia buhalterinė apskaita. Mokslininkai iki šiol nesugalvojo vieno bendro ir tikslaus buhalterinės apskaitos apibrėžimo, kuris nusakytų apibendrintus buhalterių tikslus, todėl pasaulinėje praktikoje buhalterinės apskaitos apibrėžimų yra itin daug.

Kartais mokslinėje literatūroje galima aptikti itin paprastą apibrėžimą, kuriame buhalterinė apskaita yra įvardijama kaip verslo kalba, suprantama siauram žmonių ratui (Ivanauskienė, 2016).

Mackevičius (2003), Petrauskienė (2007), Ivanauskienė (2016), remdamiesi Buhalterinės apskaitos įstatymu (2001), pateikia išsamiausią apibrėžimą, kuriame **buhalterinę apskaitą** apibrėžia kaip ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, kurie yra išreiškiami pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistemą. Anot autorių, ši sistema suteikia galimybę gauti informaciją, reikalingą ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atsakomybei sudaryti.

Buhalterinės apskaitos paskirtis – informacinių funkcijų vykdymas ir informacijos sisteminimas informacijos vartotojams reikiama kryptimi (Ivanauskienė, 2016). Pasak Bukevičiaus ir Žaptoriaus (2009), apskaita – tai socialinės ekonominės informacijos rengimas bei jos pateikimas, kurios tikslas – kuo visapusiškiau tenkinti jos vartotojų lūkesčius. Ši informacija turi būti jau apdorota ir pateikiama vartotojams jiems aiškiai suprantama kalba. Kaip jau minėta, apskaita neretai vadinama verslo kalba, kuri, kaip teigia autoriai, yra skirta ir naudojama finansinei informacijai perduoti. Siekiant išmanyti apskaitą, itin svarbu suprasti ne tik ūkines operacijas ir jų esmę, bet ir jų registravimo apskaitoje dėsningumus, išmanyti finansinių operacijų registravimo, klasifikavimo ir kaupimo procesą. Taigi, profesionalus buhalterinės apskaitos teikiamų paslaugų panaudojimas yra įmanomas tik gerai suvokus apskaitos sistemos esmę ir jos ryšių formavimo įvairovės informacinius ypatumus.

Finansinės apskaitos tvarkymas, finansinių ataskaitų rengimas ir jo tvarka yra reglamentuojami įstatymais, tarptautiniais bei šalies apskaitos standartais, ES direktyvomis ir kitais norminiais aktais.

Pagrindinis biudžetinės įstaigos **buhalterinės apskaitos tvarką reglamentuojantis dokumentas** yra *LR Buhalterinės apskaitos įstatymas* (2001), kuriame reglamentuojamas apskaitos organizavimas, apskaitos dokumentai ir registrai, apskaitos duomenų ir registrų saugojimas bei atsakomybė už apskaitos organizavimą bei apskaitos dokumentų išsaugojimą.

LR Buhalterinės apskaitos įstatyme, 3-čio straipsnio 5 skirsnyje nurodoma, kad biudžetinės įstaigos, tvarkydamos apskaitą, turi vadovautis Biudžetinių įstaigų apskaitos standartais, kuriuos tvirtina Finansų ministerija.

„Apskaitos standartai – ūkio subjekto turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų vertinimo, pajamų ir sąnaudų pripažinimo ir registravimo apskaitoje taisyklės, pagal kurias parengiama finansinė atskaitomybė“ (Ivanauskienė, 2016, p. 40).

Įgyvendinant LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą (2007), buvo parengti ir 2010 m. priimti 28 *viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai* (VSAFAS), pagal kuriuos yra tvarkoma biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita.

Remiantis Lietuvos Respublikos finansų ministerijos pateikiama informacija, VSAFAS nuostatos yra nuolatos tikslinamos ir koreguojamos, pastebėjus pateiktose finansinėse ataskaitose trūkumus, be to, atsižvelgiant į iš viešojo sektoriaus subjektų gaunamus klausimus, siekiant kad visi subjektai vienodai suprastų ir vienodai taikytų VSAFAS bei galėtų VSAKIS sistemoje susiderinti tarpusavio operacijas, taip suteikiant galimybę pagerinti viešojo sektoriaus subjektų ataskaitų kokybę.

Tvarkydamos savo apskaitą, biudžetinės įstaigos vadovaujasi apskaitos standartais, suderintais su Lietuvos Respublikoje galiojančiais įstatymais bei kitais teisės aktais, kuriuos rengia ir tvirtina Finansų ministerija.

Anot Ivanauskienės (2016), pagrindinis apskaitos standartų rengimo tikslas – nustatyti bendrąją buhalterinės apskaitos tvarką ir suvienodinti biudžetinio bei verslo sektorių buhalterinę apskaitą ir finansinę atskaitomybę. Stojant į ES įsipareigota apskaitos taisykles priartinti prie ES teisės standartų ir TAS.

Biudžetinių įstaigų buhalteriai taip pat vadovaujasi ir *tarptautinių apskaitos standartų* nuostatomis, skelbiamas komiteto, vienijančio daugelio valstybių profesionalių buhalterių organizacijų atstovus.

Tarptautiniai apskaitos standartai ir bendrieji apskaitos principai, kuriais reglamentuojama kiekvienos laisvos rinkos šalies apskaita, nėra griežti ir itin tikslūs nurodymai, skirti konkrečioms apskaitos procedūroms atlikti. Kiekviena valstybė, atsižvelgdama į nacionalines ypatybes bei konkrečias laiko ir šalies ekonomikos būklės sąlygas, savo nuožiūra sukonkretina TAS – t.y. derina juos su savo interesais.

Taip pat reikia paminėti, kad ES valstybių buhalterinė apskaita vadovaujasi ir dar vienu itin svarbiu dokumentu – *ES direktyvomis*, kuriomis reglamentuojami buhalterinės apskaitos tų šalių

įmonėse ar įstaigose tvarkymo klausimai ir procedūros. Galioja net keletas šių direktyvų, kurių, ES reikalavimu, valstybės narės privalo laikytis ir užtikrinti, kad norminių dokumentų teiginiai būtų įtraukti į šalių įstatymus bei poįstatyminius aktus, taip pat būtų užtikrinamas jų laikymasis. Svarbiausios direktyvos, kuriose aptariami visoms valstybėms ir įmonėms svarbūs klausimai, yra metinės finansinės atskaitomybes parengimas ir skelbimas (Ivanauskienė, 2016).

Petrauskienė (2007) nurodo, kad už biudžetinių įstaigų, kurios yra išlaikomos iš valstybės biudžeto asignavimų, programų sąmatų vykdymo kontrolę ir jos atlikimą atsakinga Valstybės kontrolė, o kitų, iš savivaldybių biudžetų asignavimų išlaikomų institucijų, programų sąmatų vykdymo kontrolę atlieka Valstybės ir savivaldybių kontrolė.

Apibendrinant galima teigti, kad biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita – tai ūkinių operacijų ir įvykių, išreiškiamų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atsakomybei sudaryti. Buhalterinės apskaitos vykdymas yra reglamentuojamas įstatymais, tarptautiniais bei šalies apskaitos standartais, ES direktyvomis ir kitais norminiais aktais.

Siekiant išsamiai išanalizuoti biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą, tikslinga išanalizuoti ilgalaikio turto, atsargų, finansavimo sumų, pajamų ir sąnaudų apskaitos ypatumus bei finansinių ataskaitų sudarymo principus.

1.1.1. Ilgalaikis turtas ir jo apskaita

Bukevičius, Burkšaitienė, Paliulis bei Žaptorius (2009) teigia, kad viešojo sektoriaus įstaigų **turtas** apima įsigytas materialias, nematerialias ir kitas finansines vertybes, kurios įstaigai priklauso nuosavybės teise arba yra gautos pagal sutartis, remiantis patikėjimo teise.

Biudžetinių įstaigų **ilgalaikis turtas** gali būti **klasifikuojamas** į:

- ilgalaikį materialųjį turtą;
- nematerialųjį turtą (Valužis, 2006; Petrauskienė, 2007).

Norint išsamiau analizuoti ilgalaikio materialiojo turto sąvoką, pirmiausiai reikia paminėti, jog nėra visuotinai bendro apibrėžimo, kuriuo vadovaujantis būtų galima apibrėžti šį turtą. Kiekvienas mokslininkas ilgalaikio materialiojo turto sąvoką aiškina savaip.

Sticney ir Weil (2000) bei Cunningham, Nikolai ir Bazley (2000) pateikia išsamesnį apibrėžimą, teigdami, kad ilgalaikis materialusis turtas – tai toks materialusis turtas, kaip žemė, pastatai, įrengimai bei įranga, kurie reikalingi įmonės ar institucijos veiklai vykdyti ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį ir yra neskirti perpardavimui.

Viešojo sektoriaus įstaigų ilgalaikio materialiojo turto apibrėžimas yra suformuotas ir pateikiamas 12-jame viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standarte (VSAFAS)

„Ilgalaikis materialusis turtas“ (2008). Minėtame standarte nurodoma, kad **viešojo sektoriaus subjekto ilgalaikis materialusis turtas** – turtas bei materialusis turtas, atitinkantis visus šiuos *kriterijus*:

- numatytas ir paskirtas tam tikrų savarankiškų funkcijų atlikimui, t. y. prekių gamybai, paslaugų teikimui, nuomai ar administraciniams tikslams;
- numatomas naudoti ilgiau nei 1 metus, t.y. daugiau negu 1 veiklos ciklą;
- turto įsigijimo ar pasigaminimo savikaina neviršija LR Vyriausybės nustatytos minimalios viešojo sektoriaus subjekto ilgalaikio materialiojo turto vertės (įsigijimo ar pasigaminimo savikainos).

Pripažinti ir registruoti ilgalaikį materialųjį turtą apskaitoje galima tik tuo atveju, jei jis atitinka ilgalaikio materialiojo turto apibrėžtį ir visus 12-ajame VSAFAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ (2008) pateiktus pripažinimo *kriterijus*:

- yra pagrindo tikėti, kad viešojo sektoriaus subjektas ateinančiais laikotarpiais iš turto gaus ekonominės naudos;
- yra galimybė patikimai nustatyti turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainą;
- viešojo sektoriaus subjektas turi teisę disponuoti turtu ir jį kontroliuoti, įskaitant teisę apriboti juo naudotis kitiems. Biudžetinė įstaiga, kaip viešojo sektoriaus subjektas gali kontroliuoti turimą turtą tuo atveju, jei įstaiga turi teisę gauti iš jo ekonominės naudos būsimaisiais laikotarpiais. Galimybė kontroliuoti turtą gali būti priklausoma nuo juridinių teisių į tą turtą atsiradimo arba nuo jų pasikeitimo.

Biudžetinių, kaip viešojo sektoriaus įstaigų, ilgalaikio materialiojo turto grupė sudaryta iš jų veikloje naudojamo panašaus pobūdžio ir pagal atliekamas funkcijas panašaus ilgalaikio materialiojo turto. Remiantis 12-uoju VSAFAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ (2008), ilgalaikį materialųjį turtą galima suskirstyti į smulkesnes grupes (žr. 1 lent.).

1 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto grupės

Grupės
Žemė
Pastatai
Infrastruktūros ir kiti statiniai
Nekilnojamosios kultūros vertybės
Mašinos ir įrenginiai
Transporto priemonės
Kilnojamosios kultūros vertybės
Baldai ir biuro įranga
Kitas IMT
Nebaigta statyba ir išankstiniai apmokėjimai

Šaltinis: Sudaryta darbo autorės pagal 12-ąjį VSAFAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ (2008)

12-ojo VSAFAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ (2008) 4-ajame skyriuje pateikiamos *neatlygintai gauto turto apskaitos* gairės. Standarte nurodoma, kad biudžetinė įstaiga, kaip viešojo sektoriaus subjektas, turi galimybę gauti ilgalaikį materialųjį turtą neatlygintinai arba įsigyti jį už simbolinį, ženkliai mažesnę nei turto rinkos vertę, atlygį. Taip pat prie neatlygintinai gauto turto priskiriamas ir biudžetinei įstaigai naudoti bei valdyti perduotas teisės aktų nustatyta tvarka ar padovanotas turtas iš kito viešojo sektoriaus subjekto.

Kaip jau minėta darbe, biudžetinių įstaigų ilgalaikis turtas yra skirstomas į jau aptartą materialųjį ir nematerialųjį turtą. Remiantis Petrauskiene (2007), **nematerialiuoju turtu** vadinamas fizinės formos neturinti ilgalaikis turtas, kurį galima naudoti ilgiau nei vienerius metus su tikslu gauti ekonominės ar kitos naudos, parduoti, nuomoti ar kitaip perleisti, kontroliuoti ir apriboti teisę kitiems juo naudotis.

13-ojo VSAFAS „Ilgalaikis nematerialusis turtas“ (2008) nuostatuose nurodoma, kad viešojo sektoriaus subjekto **nematerialusis turtas** – tai materialios formos neturintis bei nuo kitų turto vienetų atskirtas nepiniginis turtas, kuriuo biudžetinė įstaiga, kaip viešojo sektoriaus subjektas, disponuoja ir kurį naudodamas numato gauti tiesioginės ir (arba) netiesioginės ekonominės naudos.

Nematerialiam turtui gali būti priskiriami plėtros darbai, įvairi programinė įranga, licencijos, literatūros ir mokslo kūriniai, specialūs planai, žemėlapiai ir kt. (Petrauskienė, 2007).

„Ilgalaikis nematerialusis turtas“ (2008) standarte nurodoma, kad pripažįstamas ir registruojamas tik nematerialiojo turto apibrėžimą ir šiuos kriterijus atitinkantis turtas:

- yra lengvai atskiriamas nuo kitų nematerialiojo turto vienetų;
- tikėtina, kad būsimaisiais laikotarpiais iš turto bus gaunama ekonominė nauda;
- galima patikimai nustatyti turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainą;
- biudžetinė įstaiga, kaip viešojo sektoriaus subjektas turi teisę tuo turtu disponuoti ir jį kontroliuoti arba apriboti teisę juo naudotis kitiems.

Įsigytas nematerialusis turtas, pirminio pripažinimo momentu, apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, kurią sudaro pirkimo kaina, įskaitant importo ir kitus negrąžintinus mokesčius, atėmus prekybos nuolaidas.

Nematerialiojo ilgalaikio turto amortizuojamoji vertė yra nuosekliai paskirstoma per visą turto naudojimo laiką. Nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo sekančio mėnesio 1 dienos, kai turtas pradedamas naudoti.

Pabaigai reikia paminėti, kad biudžetinėje įstaigoje, kaip viešojo sektoriaus subjektuose, turi būti kaupiami duomenys apie ilgalaikį materialųjį ir nematerialųjį turtą nuo pat jo įsigijimo pradžios. Įstaigos buhalterinėje apskaitoje turi būti nurodoma kokia yra turto natūrinė (kiekinė) išraiška ir vertė piniginiu ekvivalentu.

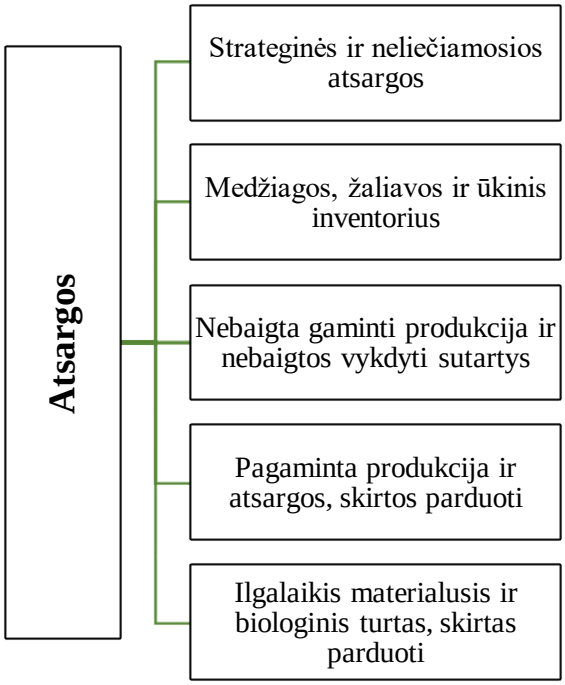
1.1.2. Atsargų apskaita

Remiantis Jefimovo (2008) bei Subačienės ir kt. (2015) teigimu, **atsargos** – trumpalaikis materialusis turtas, kuris yra naudojamas ekonominei naudai gauti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą. Anot Valužio (2006) biudžetinėse įstaigose atsargos, skirtingai nei verslo įmonėse, yra suprantamos, kaip tam tikra įstaigos materialaus turto dalis, reikalinga įstaigos veiklai.

Atsargų apskaitą reglamentuoja 8-asis VSAFAS „Atsargos“ (2008), kuriame **viešojo sektoriaus subjekto atsargos** (toliau – atsargos) yra įvardijamas kaip viešojo sektoriaus subjekto turtas, kuris vienų metų laikotarpyje yra sunaudojamas pajamoms uždirbti ar viešosioms paslaugoms teikti arba kuris yra laikomas su tikslu jį parduoti ar paskirstyti vykdant įprastą veiklą. Atsargų sąvoka, taip pat apima ūkinį inventorių, nebaigtą gaminti produkciją ar nebaigtas teikti paslaugas vykdant trumpalaikes sutartis.

8-ajame standarte (2008) taip pat pateikiamas ir biudžetinės įstaigos, kaip viešojo sektoriaus subjekto ūkinio inventoriaus (toliau – ūkinis inventorius) apibrėžimas. Standarte nurodoma, kad **ūkinis inventorius** – ne kartą naudojamas materialusis turtas, kurio įsigijimo ar pasigaminimo savikaina yra mažesnė nei Vyriausybės nustatyta minimali viešojo sektoriaus subjekto ilgalaikio materialiojo turto vertė.

Pagal paskirtį biudžetinių įstaigų **atsargos** gali būti **skirstomos** į smulkesnes **grupes** (Bagdžiūnienė, 2011; 8-asis VSAFAS „Atsargos“, 2008) (žr. 1 pav.).



Šaltinis: Sudaryta darbo autorės pagal 8-ąjį VSAFAS „Atsargos“, 2008

1 pav. Atsargų suskirstymas

Remiantis Subačiene ir kt. (2015) galima teigti, kad biudžetinių įstaigų buhalterinėje apskaitoje atsargos yra registruojamos jų įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, o įstaigų balanse parodomos įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tą, kuri yra mažesnė.

Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – „sumokėta (mokėtina) pinigų ar pinigų ekvivalentų suma arba kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto, kuris naudojamas įsigyjant ar gaminant turtą, vertė“ (Subačienė ir kt., 2015, p. 110).

Atsargų grynoji realizavimo vertė, kuri Subačienės ir kt. (2015) teigimu gali būti apibrėžta kaip įvertinta turto pardavimo kaina, esant įprastoms verslo ar viešojo sektoriaus įstaigos veiklos sąlygoms, atėmus įvertintas gamybos užbaigimo ar paslaugų atlikimo ir galimas pardavimo išlaidas, turi būti nustatoma pagrįstai, atsižvelgiant į kainos arba atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikainos svyravimus, tiesiogiai susijusius su poataskaitiniais ūkiniais įvykiais.

Pabaigai galima paminėti, kad, kaip nurodoma 8-ajame VSAFAS „Atsargos“ (2008), biudžetinės įstaigos, kaip ir kiti viešojo sektoriaus subjektai, turimas atsargas gali parduoti arba kitaip perleisti, išskyrus atvejį, kai tam tikrų atsargų vertė gali būti įtraukta į kito turto savikainą. Atiduoto turto vertė iškart priskiriama sąnaudoms. Sąnaudoms taip pat priskiriama bet koks atsargų vertės sumažėjimas, visa atsargų įsigijimo ar pasigaminimo savikainos sumažinimo iki grynosios realizavimo vertės (nuvertėjimo) suma ir visi atsargų nuostoliai dėl atsargų praradimo, nurašymo ir pan.

Atsargų sąnaudoms nepriskiriamos grąžintinai perduodamos atsargos asmenims ar ne viešojo sektoriaus subjektams naudotis pagal sutartį. Šiuo atveju perduodamų atsargų likutine verte registruojamos gautinos sumos.

1.1.3. Finansavimo sumų apskaita

Biudžetinių įstaigų finansavimas – „tai lėšų perdavimas į asignavimų valdytojų vadovaujamų biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų sąskaitas jų programoms vykdyti arba tiesioginis biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų programų išlaidų ir įsigyjamo turto apmokėjimas iš biudžetų sąskaitų“ (Petrauskienė, 2007, p. 46).

20-asis VSAFAS „Finansavimo sumos“ (2008) reglamentuoja finansavimo sąnaudų, finansavimo sumų ir finansavimo pajamų pripažinimą, registravimą apskaitoje ir pateikimą finansinėse ataskaitose. Šis standartas vienodai taikomas viešojo sektoriaus subjektams, rengiantiems atskirų finansinių ataskaitų rinkinį bei tiems, kurie rengia konsoliduotų finansinių ataskaitų rinkinį.

Finansavimo sumos – tai lėšos iš valstybės, savivaldybės biudžeto arba kitų šaltinių, skiriamos viešojo administravimo funkcijas atliekančių biudžetinių įstaigų bei kitų viešojo sektoriaus subjektų,

išlaidoms dengti, įskaitant ir ilgalaikio turto įsigijimą. Lėšos naudojamos tokioms valstybės ir savivaldybių funkcijoms atlikti, kaip švietimas, socialinė ir sveikatos apsauga, gynyba ir kt., taip pat lėšos panaudojamos ir įstaigų įsipareigojimams vykdyti, dotacijoms teikti ir pan. Finansavimas gali būti skirstomas pagal valstybės viešųjų paslaugų funkcinę ir ekonominę klasifikaciją į bendrąsias valstybės paslaugas, gynybą, viešąją tvarką ir visuomenės apsaugą, ekonomiką, aplinkos apsaugą, būstą ir komunalinį ūkį, sveikatos apsaugą, poilsį, kultūrą ir religiją; švietimą, socialinę apsaugą (Bagdžiūnienė, 2011).

Vadovaujantis 20-ojo VSAFAS „Finansavimo sumos“ (2008) nuostatomis, **finansavimo pajamos** – tai iš visų galimų finansavimo šaltinių gautų arba gautinų finansavimo sumų dalis, panaudota per ataskaitinį laikotarpį viešojo sektoriaus subjekto patirtoms sąnaudoms kompensuoti.

Finansavimo sąnaudos – biudžetinės įstaigos ir kitų viešojo sektoriaus subjektų per tam tikrą laikotarpį suteiktos ar teiktinos finansavimo sumos iš:

- savo pajamų kitai biudžetinei įstaigai ar viešojo sektoriaus subjektui;
- savo pajamų ne viešojo sektoriaus subjektui;
- gautų arba gautinų finansavimo sumų, skirtų ne viešojo sektoriaus subjektui, išskyrus tuos atvejus, kai dėl to gali padidėti kito viešojo sektoriaus subjekto, darančio lemiamą arba reikšmingą poveikį tam ne viešojo sektoriaus subjektui, turtas (20-asis VSAFAS „Finansavimo sumos“, 2008).

Biudžetinių įstaigų finansavimas pagal šaltinius gali būti:

- gaunamas iš valstybės biudžeto;
- gaunamas iš savivaldybės biudžeto;
- gaunamas iš ES, užsienio valstybių ir tarptautinių organizacijų;
- gaunamas iš kitų šaltinių (Bagdžiūnienė, 2011).

Pagal paskirtį biudžetinių įstaigų finansavimas skirstomas į:

- skirtą nepiniginiam turtui įsigyti, apimant finansavimą ilgalaikiam materialiajam bei nematerialiajam turtui, investicijoms į kitų subjektų nuosavybės ir ne nuosavybės vertybiniams popieriams, biologiniam turtui ir atsargoms įsigyti. Taip pat įtraukiamas ir nemokamai gautas arba už simbolinį atlygį įsigytas nepiniginis turtas;
- skiriamą kitoms biudžetinių įstaigų patiriamoms išlaidoms kompensuoti (20-asis VSAFAS „Finansavimo sumos“, 2008).

Pabaigai būtina pabrėžti, kad, kaip nurodoma 20-ajame VSAFAS „Finansavimo sumos“ (2008), biudžetinė įstaiga, kaip ir bet kuris viešojo sektoriaus subjektas, taikydamas minėtą standartą pirmą kartą, privalo, remiantis kitais VSAFAS ir teisės aktais, įvertinti nepiniginį turtą. Pradinėje žemesniojo lygio finansinės būklės ataskaitoje, remiantis VSAFAS, finansavimo sumos yra prilyginamos apmokėtai balansinei ilgalaikio materialiojo turto, nematerialiojo turto, investicijų į ne

nuosavybės vertybinius popierius, biologinio turto ir atsargų vertei, jei šis turtas buvo įsigytas iš finansavimo sumų.

1.1.4. Kitos pajamos ir sąnaudos bei jų apskaita

Remiantis Bagdžiūniene (2011), **pajamas** galima apibrėžti kaip viešojo subjekto per ataskaitinį laikotarpį gautą, gaunamą arba planuojamą gauti ekonominę naudą už viešųjų paslaugų teikimą, prekių ar paslaugų pardavimą, kuomet padidėja turimo ir valdomo turto vertė arba sumažėja įsipareigojimai, todėl padidėja grynasis turtas, išskyrus tiesioginį jo didinimą.

Viešojo sektoriaus subjekto pajamos, jų pripažinimas, įvertinimas, registravimas apskaitoje, grupavimas ir pateikimas finansinėse ataskaitose yra reglamentuojamas 10-ąjame VSAFAS „Kitos pajamos“ (2008). Remiantis minėtu standartu, viešojo sektoriaus įstaigos **pajamos** gali būti **grupuojamos** į šias grupes:

1. *Pagrindinės viešojo sektoriaus subjekto veiklos pajamos* (pajamos, gautos iš rinkliavų, kurias reglamentuoja LR rinkliavų įstatymas; mokesčių pajamos (konsulinis, žyminis mokestis); pajamos už suteiktas paslaugas, jei paslaugas galima priskirti prie viešojo sektoriaus subjekto pagrindinės veiklos; įmokos, gaunamos pagal LR indėlių ir įsipareigojimų investuotojams draudimo įstatymą; kitos iš pagrindinės veiklos gautos pajamos).

2. *Kitos veiklos pajamos* (pajamos, gautos už paslaugų teikimą, kai toks paslaugų teikimas nėra priskiriamas prie pagrindinės viešojo sektoriaus subjekto veiklos; iš viešojo sektoriaus subjekto turto gautos pajamos; pajamos, gautos iš baudų už administracinius teisės pažeidimus).

3. *Finansinės ir investicinės veiklos pajamos.*

10-ąjame VSAFAS „Kitos pajamos“ (2008) pažymima, kad **pajamos gali būti pripažintos** tik tais atvejais, kuomet tenkinamos išvardintos sąlygos:

- tikimasi, gauti su sandoriu susijusią ekonominę naudą;
- viešojo sektoriaus subjektas turi galimybę patikimai įvertinti gautas pajamas;
- yra galimybė patikimu būdu įvertinti sąnaudas, susijusias su pajamų uždirbimu.

Pajamos turi būti įvertinamos ir finansinėse ataskaitose rodomos tikrąja jų verte bei registruojamos apskaitoje, pateikiamos finansinėse ataskaitose būtent tą ataskaitinį laikotarpį, kurį jos yra uždirbamos.

Be pajamų, tikslinga išanalizuoti ir viešojo sektoriaus subjektų patiriamas sąnaudas. Kaip teigia Bagdžiūnienė (2011), **sąnaudos**, priešingai, nei pajamos, yra ekonominės naudos sumažėjimas, kylantis dėl turto sunaudojimo, pardavimo, perdavimo, netekimo ar nuvertėjimo ir įsipareigojimų per ataskaitinį laikotarpį padidėjimo, kas lemia grynojo turto sumažėjimą, išskyrus jo tiesioginį sumažinimą.

11-ajame VSAFAS „Sąnaudos“ (2008) yra nustatomi reikalavimai viešojo sektoriaus subjekto sąnaudų pripažinimui, įvertinimui, registravimui apskaitoje bei grupavimui ir pateikimui finansinėse ataskaitose.

Standarte nurodoma, kad viešojo sektoriaus subjektas gali pripažinti ir registruoti sąnaudas tik tą ataskaitinį laikotarpį, kurį jos buvo padarytos – t.y. tais atvejais, kai uždirbamos su jomis susijusios pajamos. Išlaidos, kurios yra skirtos pajamoms uždirbti ateityje, apskaitoje gali būti registruojamos ir finansinėse ataskaitose pateikiamos kaip turtas ir pripažįstamos sąnaudomis bus tik būsimaisiais laikotarpiais.

Biudžetinė įstaiga, kaip ir bet kuris kitas viešojo sektoriaus subjektas, registruodama apskaitoje sąnaudas, remiantis 11-uoju VSAFAS „Sąnaudos“ (2008), jas grupuoja pagal tai, kokią veiklą vykdant jos buvo padarytos. Išskiriamos šios **sąnaudų grupės pagal veiklos rūšis**:

- *sąnaudos, kilusios iš pagrindinės veiklos* – darbo užmokestis ir socialinis draudimas, nusidėvėjimas ir amortizacija, komunalinės paslaugos ir ryšiai, komandiruotės, transportas, kvalifikacijos kėlimas, paprastasis remontas ir eksploatacija, nuvertėjimas ir nurašytos sumos, socialinės išmokos, nuoma, finansavimo ir kitų paslaugų sąnaudos bei sunaudotų atsargų savikaina;
- *kitos veiklos sąnaudos* – nuostoliai, kilę iš ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto perleidimo bei sąnaudos, susijusios su turto pardavimu arba su iš papildomos veiklos gautų pajamų uždirbimu. Tuo pačiu yra įskaitomos sąnaudos, susijusios su komercine viešojo sektoriaus subjekto veikla, tokia kaip, pavyzdžiui, turto nuoma, paslaugų teikimu ir panašiai;
- *finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos* – nuostoliai, kylantys dėl valiutų kursų pasikeitimo, delspinigiai ir baudos, už ilgalaikes ir trumpalaikes paskolas ir kitus skolinius mokamos palūkanos, įskaitant ir finansinę nuomą (lizingą), kiti įsipareigojimai, finansinio turto perleidimo ir perkainojimo nuostoliai, prestižo, investicijų į asocijuotuosius, konsoliduojamus ir kontroliuojamus ne viešojo sektoriaus subjektus nuvertėjimas bei kitos finansinės ir investicinės veiklos sąnaudos.

11-ajame VSAFAS „Sąnaudos“ (2008) taip pat pažymima, kad aukštesniojo lygio valstybės, savivaldybės ir nacionalinio ataskaitų rinkinių veiklos rezultatų ataskaitose rodomos sąnaudos, kurios kyla iš pagrindinės atitinkamų viešojo sektoriaus subjektų vykdomos veiklos, kurias galima sugrupuoti pagal LR valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikaciją, patvirtintą finansų ministro ir nustatytas pagrindines valstybės funkcijas: viešųjų valstybės paslaugų, gynybos, viešosios tvarkos ir visuomenės apsaugos, ekonomikos sektoriaus, aplinkos apsaugos, būsto ir komunalinio ūkio, sveikatos apsaugos, švietimo ir socialinės apsaugos sąnaudos bei sąnaudos, susijusios su sportu, kultūra.

1.1.5. Finansinių ataskaitų sudarymas

Kaip teigia Burkšaitienė (2008), finansinės ataskaitos – tai ūkinio vieneto modelis ir, nors jų pagalba nėra pateikiamas išsamus tikrosios subjekto būklės vaizdas, tačiau tai pripažįstama geriausiu iš galimų apskaitininkų bandymų tai pasiekti.

Bukevičius ir Žaptorius (2009) finansines ataskaitas apibūdina kaip sistemą apibendrinančių ir tarpusavyje susijusių rodiklių, kurie yra gaunami iš einamosios apskaitos ir apibūdina visos ūkinės veiklos rezultatus per ataskaitinį laikotarpį.

LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme (2007) nurodoma, kad **viešojo sektoriaus subjekto finansinės būklės ataskaita** – „finansinė ataskaita, kurioje rodomas visas viešojo sektoriaus subjekto turtas, finansavimo sumos, įsipareigojimai ir grynasis turtas paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną“.

Remiantis Bagdžiūnaite (2011) galima išskirti pagrindinį **finansinių ataskaitų tikslą** – teikti informaciją apie subjekto finansinę būklę, vykdomos veiklos rezultatus, grynojo turto pokyčius bei pinigų srautus. Finansinėmis ataskaitomis naudojasi daugelis vartotojų priimdami ir vertindami sprendimus dėl išteklių paskirstymo ir jų panaudojimo tiekiant viešąsias paslaugas. Finansinių ataskaitų vartotojai – tai mokesčių mokėtojai, įvairios valstybės institucijos ir įstaigos, ataskaitas pateikiančio subjekto kreditoriai, tiekėjai, darbuotojai ir kt.

Biudžetinių įstaigų rengiamas finansines ataskaitas, jų parengimo tvarką nustato LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai bei tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai.

LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme (2007) pažymima, kad ataskaitinis laikotarpis, už kurį pateikiamos finansinės ataskaitos, dažniausiai trunka metus, t.y. metinis ataskaitinis laikotarpis, kuriam viešojo sektoriaus įstaigos sudaro metinių ataskaitų rinkinį. Viešojo sektoriaus subjekto finansiniai metai įprastai sutampa su kalendoriniais metais, tačiau, jei viešojo sektoriaus subjektas pradeda veiklą ar subjektas yra reorganizuojamas, likviduojamas, finansiniai metai gali būti trumpesni nei kalendoriniai.

Metinių finansinių ataskaitų rinkinys sudaromas iš tokių finansinių ataskaitų (Bagdžiūnaitė, 2011):

1) Finansinės būklės ataskaita;
2) Veiklos rezultatų ataskaita;.
3) Pinigų srautų ataskaita;
4) Grynojo turto pokyčių ataskaita;
5) Finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas.

Remiantis LR finansų ministerijos pateikiamu pavyzdiniu viešojo sektoriaus subjektų sąskaitų planu, ataskaitų straipsnius galima suskirstyti į finansinės būklės bei veiklos rezultatų ataskaitos straipsnius (žr. 2 lent.).

2 lentelė. Duomenų pateikimas finansinėse ataskaitose

Finansinės būklės ataskaita
1 klasė. Ilgalaikis turtas
2 klasė. Trumpalaikis turtas
3 klasė. Grynasis turtas
4 klasė. Finansavimo sumos
5 klasė. Ilgalaikiai įsipareigojimai
6 klasė. Trumpalaikiai įsipareigojimai
Veiklos rezultatų ataskaita
7 klasė. Pajamos
8 klasė. Sąnaudos
9 klasė. Specialiosios sąskaitos

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Iš pateiktos lentelės matyti, kad sąskaitų duomenų pateikimas yra suskirstytas į dvi dideles grupes ir į 9 klases iš viso, kuriose pateikiami skirtingi viešojo sektoriaus subjektų sąskaitų duomenys.

Remiantis LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu (2007), parengtos finansinės ataskaitos atskleidžia tikrąją esamą viešojo sektoriaus subjekto finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus.

Galima paminėti tokius **finansinės atskaitomybės pranašumus**, kaip:

1) Ji suteikia galimybę pamatyti tikrą ir teisingą esamą finansinę objekto būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus per ataskaitinį laikotarpį. Išsamus turto ir įsipareigojimų pateikimas leidžia įvertinti, kiek ateityje reikės skirti lėšų turto naudingosioms savybėms palaikyti ir įsipareigojimams vykdyti.

2) Ji parodo, kokiais šaltiniais – nuosavais ištekliais ar skolintomis lėšomis – finansuojama biudžetinės įstaigos, kaip viešojo sektoriaus objekto veikla.

3) Ji padeda teikti išsamią ir objektyvią informaciją, leidžiančią biudžetines įstaigas vertinti ne pagal tai, kaip jos sugeba kontroliuoti išlaidas, bet ar gerai ir efektyviai dirba, ar rezultatai pasiekiami ekonomiškiausiu galimu būdu.

4) Ji sudaro sąlygas racionaliau planuoti, taip leisdama nustatyti, kiek ateityje bus realių įsipareigojimų, kurie pareikalaus papildomų finansinių išteklių, arba kiek esamų finansinių išteklių reikės perskirstyti.

5) Ji leidžia įvertinti apyvartinio kapitalo valdymo efektyvumą.

Biudžetinės įstaigos, kaip ir bet kuris viešojo sektoriaus subjektas, metines ataskaitas sudaro pasibaigus finansiniams metams, pateikdamos finansinių metų paskutinės dienos duomenis. Viešojo sektoriaus objektai finansines ataskaitas sudaro vadovaudamiesi LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu bei VSAFAS, o biudžeto vykdymo ataskaitas sudaromo vadovaudamiesi Biudžeto sandaros įstatymu, Valstybės iždo įstatymu, LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu bei kitais teisės aktais.

1.2. Biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos sampratos ypatumai

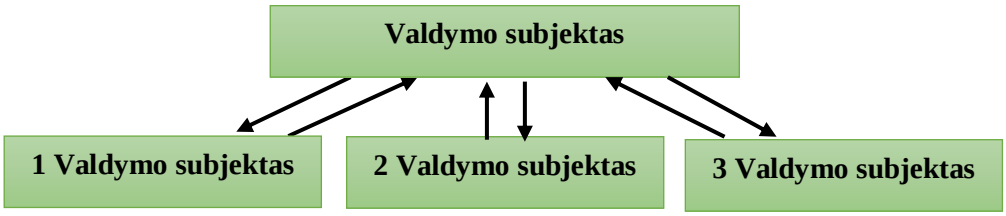
Centralizacija ir decentralizacija jau keturis dešimtmečius yra intensyviai tyrinėjama, vis tik mokslininkai, teoretikai ir praktikai skirtingai suvokia šį reiškinį: mokslinėje literatūroje galima rasti itin skirtingas pateikiamas centralizacijos ir decentralizacijos sampratas. Todėl visų pirma būtų tikslinga pateikti centralizacijos ir decentralizacijos apibrėžtis, kad vėliau būtų galima aptarti biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos sampratą.

Tarptautinių žodžių žodynuose galima rasti tokius **centralizacijos** apibrėžimus:

- centralizacija – ko nors kaupimas, koncentravimas vienoje vietoje, t.y. vadovavimo ar valdymo sutelkimas viename centre (Vaitkevičiūtė, 2004);
- centralizacija – kaupimas, telkimas į vieną centrą, apimantis valdymo, vadovavimo, ekonominės galios sutelkimą vienoje vietoje, nedaugelyje centrinių įstaigų (Astrauskas, 2007).

Remiantis Romeriu, Maksimaičiu ir Jarašiūnu (2008) galima teigti, kad centralizacija – tai tokia valdžios organizacija, kurioje visa valstybės funkcija yra vykdoma pasitelkiant tiksliai hierarchizuotą valdžios organų tinklą arba su vienu pagrindiniu organu viršūnėje, arba su keliais pagrindiniais organais atskirų suskirstytų funkcijų kategorijų viršūnėse esant vienam šias paritetines viršūnes valdančiam teisės centrui, – konstitucijai (formalinis valdžios funkcijų suskirstymas). Autorių teigimų, „svarbu ne tai, kad tas tiksliai hierarchizuotų organų tinklas būtų iš viso vienas, nes formaliniame valdžios funkcijų suskirstyme yra ne vienas, bet keli kits kito atžvilgiu paritetiniai ir autonominiai tokie organų tinklai, kiekvienas skiriamas tam tikrai suskirstytų funkcijų kategorijai ir atitinkamos funkcinės viršūnės vadovaujamas. Centralizacijos sąvokai svarbu yra tai, kad tas vienas (monistinėje organizacijoje) arba keli (formaliniame funkcijų suskirstyme) hierarchiniai tinklai būtų įjungti kiekvienas į kurį atitinkamą pagrindinį (viršūnės) centro valdžios organą“ (Romeris, Maksimaitis ir Jarašūnas, 2008).

Stoškus ir Beržinskienė (2005) pateikia grynai centralizuoto valdymo teorinį modelį (žr. 2 pav.).



Šaltinis: Stoškus, Beržinskienė, 2005, p. 144

2 pav. Centralizuota valdymo struktūra

Grynai centralizuotas valdymo modelis remiasi esmine prielaida, kad egzistuoja išskirtinai tik vertikalūs vienpusiai ryšiai, sprendimai yra priimami tik vieno valdymo subjekto, žemesnės grandys tik informuoja apie įsakymo, nurodymo arba sprendimo vykdymą (Stoškus ir Beržinskienė, 2005).

Kaip teigia Astrauskas (2007), centralizacijos panaikinimas arba jos susilpninimas vadinamas **decentralizacija**. Viena iš metodologinių problemų, su kuria susiduriama decentralizacijos analizavimo metu, – vartojamos terminijos problema. Sharma (2006) teigia, kad decentralizacijos apibūdinimas itin sudėtingas, nes šis reiškinys apima daugybę skirtingų viešojo valdymo reformų. Taigi, decentralizacija, kaip reiškinys skirtingų autorių suvokiamas nevienodai ir jo apibūdinimui naudoja skirtingus apibrėžimus, tačiau, kaip. Kaip teigia Baltušnikienė (2006), būtina rasti vieningą šio reiškinio apibūdinimą ir klasifikaciją.

Anot Astrausko (2022), tiek Lietuvos, tiek užsienio mokslininkai savo darbuose supranta ir apibrėžia sąvoką „decentralizacija“ gana įvairiai. 3 lentelėje surinkti kai kurie plačiau ar siauriau decentralizaciją analizavusių mokslininkų vartojami apibrėžimai ir apibūdinimai (žr. 3 lent.).

3 lentelė. Decentralizacijos apibrėžimai ir apibūdinimai

Autorius	Apibrėžimas ir apibūdinimas
D. Rondinelli (2002)	Decentralizacija – kuomet valdymo galios ir atsakomybė už viešųjų funkcijų vykdymą yra perduodama iš centrinės valdžios jai pavaldžiai valdžiai ar nevyriausybinėms organizacijoms.
Rado (2003)	Decentralizacija pasireiškia sprendimų priėmimo „lokalizavimu“. Decentralizacijos laipsnis parodo kokia dalimi centrinė valdžia yra linkusi dalintis turima atsakomybe su dalyviais, esančiais žemesniuose lygmenyse.
Raipa (2007)	Decentralizacija – atsakomybės už sprendimų priėmimą, planavimą, vadybą bei išteklių panaudojimą perdavimas iš bet kurio valdžios lygmens žemiau esantiems valdžios subjektams.
Baltušnikienė (2009)	Siaurąja prasme decentralizacija suvokiama kaip įgaliojimų ir išteklių perdavimas iš centrinių valstybės valdymo subjektų savivaldos teises turintiems viešojo valdymo subjektams. Plačiąja prasme decentralizaciją galima apibūdinti kaip veikimo laisvės (diskrecijos), funkcijų, atsakomybės ir išteklių perdavimą ne tik savivaldos teises turintiems viešojo valdymo subjektams, bet ir skirtingose viešojo valdymo pakopose funkcionuojantiems valstybės valdymo ir (ar) privataus sektoriaus subjektams, nevyriausybinėms organizacijoms.

3 lentelės tęsinys kitame psl.

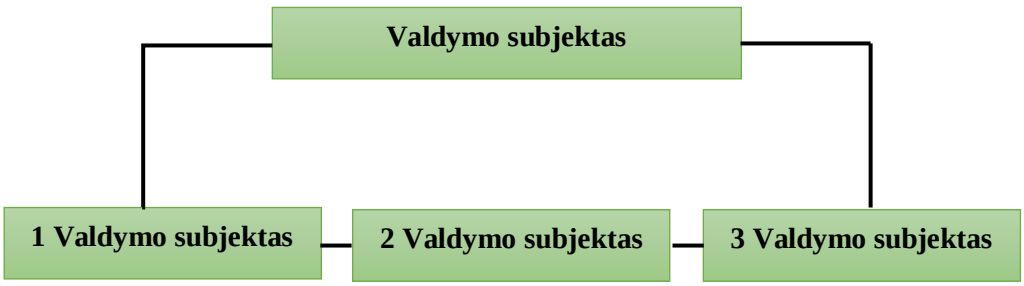
3 lentelės tęsinys

Astrauskas (2007)	Decentralizacija – tai toks valstybės valdymo ir (arba) paslaugų teikimo pertvarkymo būdas, kuomet įgaliojimų, paskirstytų tarp valdymo ir (arba) paslaugų teikimo posistemius sudarančių elementų, proporcija yra pakeičiama sumažinant įgaliojimų, nustatytų aukštesniam hierarchiniam lygiui priklausantiems subjektams, dalį ir atitinkamai didinant įgaliojimų, nustatytų žemesniam hierarchiniam lygiui priklausantiems subjektams.
Romeris, Maksimaitis ir Jarašiūnas (2008)	Decentralizacija pasireiškia tuo atveju, kai valstybė tam tikras sritis, valstybės funkcijas pavedas vykdyti ir tvarkyti tam tikriems socialiniams junginiams, kurie šią funkciją atitinkamai vykdo per savo organus. Tai gali būti arba tokie socialiniai junginiai, kurie jau prieš tai egzistavo, arba naujai, kaip tik šiam reikalui, yra sudaromi.
Astrauskas (2022)	Decentralizacija – tai tam tikras „judėjimas tolyn nuo centro“, dar kitaip – tai procesas, kurio metu vyksta vyksmas, priešingas telkimui, koncentravimui „centre“.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Kaip matoma, 3 lentelėje pateikti decentralizacijos apibrėžimai ir apibūdinimai vienas kitam iš esmės neprieštarauja, o tik papildo vienas kitą. Siauriau decentralizacijos sąvoką pateikę mokslininkai šį reiškinį suvokia kaip įgaliojimų ir išteklių perdavimą iš centrinių valstybės valdymo subjektų savivaldos teises turintiems viešojo valdymo subjektams. Plačiau decentralizaciją analizavę ir apibrėžę autoriai, šį reiškinį traktuoja kaip veikimo laisvės, funkcijų, atsakomybės ir išteklių perdavimą ne tik savivaldos teises turintiems viešojo valdymo subjektams, bet ir skirtingose viešojo valdymo pakopose funkcionuojantiems valstybės valdymo ir (ar) privataus sektoriaus subjektams, nevyriausybinėms organizacijoms.

Stoškus ir Beržinskienė (2005) pateikia grynai decentralizuoto valdymo teorinį modelį (žr. 3 pav.). Autorių teigimu, decentralizuoto valdymo modelyje praktiškai nėra pastebimų vertikalių ryšių, tarp valdymo lygių egzistuoja tik horizontalūs ryšiai. Taip pat pastebi, kad valdymo centras yra tik formalus ir jokios valdymo funkcijos neatlieka. Vis tik visiškai decentralizuoto valdymo modelio praktiškai nebūna.

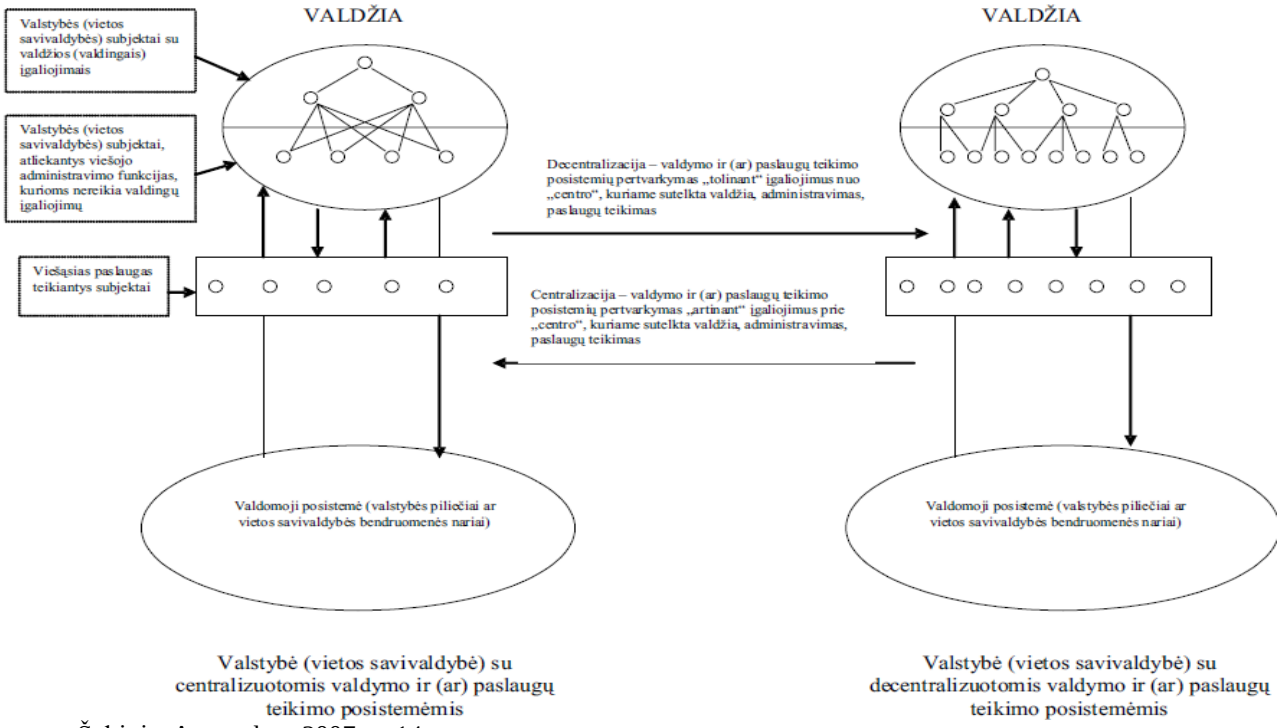


Šaltinis: Stoškus, Beržinskienė, 2005, p. 145

3 pav. Decentralizuota valdymo sutruktūra

Kaip teigia Stoškus ir Beržinskienė (2005), decentralizacija yra susijusi su įgaliojimų, kurie yra būtini sprendimams perimti, perdavimu. Tuo atveju, kai sprendimų priėmimas sutelkiamas vienoje organizacijos vietoje, struktūra yra centralizuota. Sąlygiškai decentralizuota struktūra egzistuoja tik tuomet, kai įgaliojimai priimti sprendimus yra padalijami įvairiems padaliniams.

Astrauskas (2007) pateikia schemą, pavaizduojančią valstybę su centralizuotomis ar decentralizuotomis valdymo ir (ar) paslaugų teikimo posistemėmis bei centralizaciją ar decentralizaciją kaip tam tikrus galimus pertvarkymo būdus (žr. 4 pav.).



Šaltinis: Astrauskas, 2007, p. 14

4 pav. Valstybė (vietos savivaldybė) su įvairių tipų valdymo ir (ar) paslaugų teikimo posistemėmis

Analizuojant Astrausko (2007) schemą būtina atkreipti dėmesį į šiuos itin svarbius aspektus:

1. Socialinė sistema (valstybė) su centralizuotomis valdymo ir (ar) paslaugų teikimo posistemėmis nuo socialinės sistemos (valstybės) su decentralizuotomis valdymo ir (ar) paslaugų teikimo posistemėmis skiriasi skirtingu elementų skaičiumi kiekvienoje pozicijoje, taip pat skiriasi įgaliojimais, nustatytais posistemius sudarantiems elementams bei skirtinga posistemių elementams suteikiama sprendimo ir veiklos laisve.

2. Decentralizacija ir centralizacija yra galimi posistemių pertvarkymų būdai, turintys aiškiai išreikštą kryptį.

Stoškus ir Beržinskienė (2005) bei Astrauskas (2007), pastebi, kad praktinėje veikloje retai pasitaiko absoliučiai centralizuoto ar decentralizuoto valdymo forma. Jiems pritaria ir Raipa ir

Backūnaitė (2004) bei Baltušnikienė (2007), teigdami, kad yra būtina tam tikrose valstybėse užtikrinti centralizacijos ir decentralizacijos balansą, siekiant užtikrinti, kad valdžia funkcionuotų efektyviai, kadangi tiek viena, tiek kita forma turi **privalumų** ir **trūkumų** (žr. 4 lent.).

4 lentelė. Centralizacijos ir decentralizacijos privalumai ir trūkumai

Centralizacija	
Privalumai	**Trūkumai**
• sprendimus priima daugiausiai kompetencijos organizacijoje turintis žmogus, nes asmenys, kurie dirba aukščiausiame valdymo lygyje yra kompetentingesni; • ši sistema padeda išvengti darbų dubliavimo; • centralizuota viešojo valdymo sistema suteikia galimybę pasinaudoti masto ekonomijos teikiamomis galimybėmis.	• asmenys, kurie priima galutinį sprendimą, mažai kontaktuoja su žemesniame lygyje esančiais asmenimis. Vieni priima sprendimą, kiti – jį vykdo; • susiduriama su žemesnio valdymo lygio vadybininkų nepasitenkinimu dėl nesuteiktos galimybės dalyvauti priimant sprendimus. Susiformuoja nepalankus socialinis psichologinis klimatas; • didelė tikimybė priimti klaidingą sprendimą; • paprastai teikiamas standartizuotas viešųjų gėrybių komplektas, nėra atsižvelgiama į atskirų regionų specifiką ir visuomenės grupių poreikių įvairovę.
Decentralizacija	
Privalumai	**Trūkumai**
• skirtinguose valstybės teritorijos administraciniuose vienetuose gyvenančioms bendruomenėms efektyviau paskirstomos viešosios gėrybės; • skatina ekonominį efektyvumą, sudarydama palankias sąlygas teikti viešąsias gėrybes, labiausiai atitinkančias skirtingus vartotojų prioritetus; • kiekvienas valdymo lygis savarankiškai priima sprendimus, todėl sprendimai yra priimami gerokai greičiau, išvengiant laiko nuostolių; • sprendimus priimantys asmenys turi daugiau informacijos apie konkrečią situaciją, sukuriamos geresnės sąlygos vidurinės grandies vadovams augti profesiškai, nes jie yra įtraukiami į sprendimų priėmimą, kas didina jų kompetenciją ir sukelia suinteresuotumą visais institucijos klausimais.	• sprendimai gali būti priimti be reikiamos koordinacijos; • yra tikimybė, kad atskiruose padaliniuose dirbantys darbuotojai bus būti įtraukti į grupinių interesų žaidimus, atsiranda potenciali galimybė ignoruoti institucijos tikslus; • galima susidurti su valdymo sistemos unifikavimo ir reglamentavimo trukdžiais; • sunku kontroliuoti.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal Stoškų ir Beržinskienę, 2005, p. 146–147; Baltušnikienę, 2009, p. 84

Centralizacija biudžetinėse įstaigose. LR Vyriausybės nutarime „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ (2018), nurodoma, kad viešojo sektoriaus subjekto centralizuotas buhalterinės apskaitos organizavimas, yra vykdomas ne pačio viešojo sektoriaus subjekto, o centralizuotos apskaitos įstaigos – biudžetinės įstaigos, kuriai yra perduotas viešojo sektoriaus subjekto apskaitos tvarkymas.

Remiantis minėtu LR Vyriausybės nutarimu galima išvardinti, kas apima centralizuotos viešojo sektoriaus subjektų apskaitos organizavimą:

- ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistemos, skirtos informacijai, reikalingai priimant ekonominius sprendimus, gauti ir (arba) viešojo sektoriaus subjekto

finansinių ataskaitų rinkiniui ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniui sudaryti, sukūrimą ir įgyvendinimą;

- apskaitos politikos parinkimą, apskaitos politikos projekto parengimą, jo suderinimą, apskaitos politikos patvirtinimą ir įgyvendinimą;
- sąskaitų plano projekto sudarymą, suderinimą ir sąskaitų plano patvirtinimą;
- centralizuotą apskaitos tvarkymą, įskaitant valdymo (vidaus) apskaitos tvarkymą;
- finansinių ataskaitų rinkinio ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio parengimą;
- grupės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių parengimą, jei tai yra nustatyta centralizuotos apskaitos įstaigos veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose;
- sutartyje nurodytų kitų viešojo sektoriaus subjekto ataskaitų, kurios rengiamos naudojantis apskaitos registrais, parengimą;
- viešojo sektoriaus subjekto, kurio apskaita nėra tvarkoma centralizuotai, bet jį kontroliuojančiojo viešojo sektoriaus subjekto apskaita yra tvarkoma centralizuotai, finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų priėmimą ir įvertinimą, siekiant parengti konsoliduotųjų ataskaitų rinkinį ir kitos informacijos, reikalingos, sutartyje nurodytoms ataskaitoms parengti, priėmimą ir įvertinimą;
- su viešojo sektoriaus objekto vykdomomis funkcijomis susijusios vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę vykdymą.
- turto, įsipareigojimų ir finansavimo sumų, inventorizacijos organizavimą ir atlikimą.

Centralizuota buhalterinė apskaita padeda optimizuoti netiesioginėms viešojo sektoriaus subjekto funkcijoms reikalingus išteklius, padidinti buhalterinės apskaitos skaidrumą, finansinės atskaitomybės duomenų valdymo prieinamumą, išgryninti vienodus buhalterinės apskaitos standartus ir reikalavimus visoms biudžetinėms, kaip viešojo sektoriaus įstaigoms, užtikrinti galimybę palyginti duomenis.

1.3. Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos (LR SADM) pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimas

LR Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos nuostatuose (1998) nurodoma, kad **Socialinės apsaugos ir darbo ministerija** (toliau – SADM) yra biudžetinė, iš LR valstybės biudžeto finansuojama LR valstybės įstaiga, formuojanti valstybės politiką, organizuojanti, koordinuojanti ir kontroliuojanti jos įgyvendinimą socialinės apsaugos ir darbo ministrui pavestose valdymo srityse bei įstatymų nustatytais atvejais įgyvendina nustatyto laikotarpio valstybės politiką.

SADM nuostatuose įvardinti šie įstaigos **veiklos tikslai:**

- Formuoti:

- darbo santykių ir darbo apmokėjimo bei socialinės partnerystės politiką;
- darbo rinkos ir užimtumo rėmimo politiką;
- darbuotojų saugos ir sveikatos, potencialiai pavojingų įrenginių priežiūros politiką;
- valstybinio socialinio draudimo politiką;
- pensijų politiką;
- piniginės socialinės paramos politiką;
- paramos būstui įsigyti ar išsinuomoti politiką;
- socialinių paslaugų politiką;
- šeimos ir vaiko teisių apsaugos politiką;
- jaunimo politiką;
- socialinės integracijos ir lygių galimybių politiką;
- moterų ir vyrų lygių galimybių politiką;
- nevyriausybinių organizacijų plėtros, savanoriškos veiklos politiką;

- Organizuoti, koordinuoti ir kontroliuoti visų nurodytų politikų įgyvendinimą bei nustatymų numatytais atvejais įgyvendinti socialinių paslaugų politiką.
- užtikrinti tarptautinių santykių su užsienio, tarptautinėmis ir ES institucijomis formavimą ir palaikymą bei tarptautinių ir ES įsipareigojimų įgyvendinimą ministrui pavestose valdymo srityse.

SADM pavaldžios šios **įstaigos:**

- *Įstaigos prie SADM*: Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba, Užimtumo tarnyba, Socialinių paslaugų priežiūros departamentas, Valstybinė darbo inspekcija, Neįgaliųjų reikalų departamentas, Valstybės vaiko teisių apsaugos ir įvaikinimo tarnyba, Jaunimo reikalų departamentas, Neįgalumo ir darbingumo nustatymo tarnyba, Ginčų komisija;
- *SADM pavaldžios biudžetinės įstaigos:* Techninės pagalbos neįgaliesiems centras, Pabėgėlių priėmimo centras;
- *Viešosios įstaigos*: Viešoji įstaiga Technikos priežiūros tarnyba, Viešoji įstaiga Europos socialinio fondo agentūra, Viešoji įstaiga „Senevita“.

2018 m. vasario 7 d. LR Vyriausybė priėmė nutarimą dėl buhalterinės apskaitos tvarkymo ir personalo administravimo funkcijų atlikimo centralizuotai, biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkymo ir (arba) personalo administravimo funkcijas pavedant atlikti Nacionaliniam bendrųjų funkcijų centrui (NBFC).

NBFC nuostatuose (2018) nurodoma, kad **centras** yra biudžetinė įstaiga, LR Vyriausybės (toliau – Vyriausybė) nustatyta tvarka ir apimtimi centralizuotai atliekanti Vyriausybės kanceliarijos, ministerijų, Vyriausybės įstaigų, Vyriausybės atstovų tarnybų, atitinkamo ministro valdymo sritims priskirtų įstaigų prie ministerijos, kitų biudžetinių įstaigų, kurių savininko teises ar pareigas

įgyvendina Vyriausybė arba jos įgaliota institucija, ir šių subjektų kontroliuojamų viešojo sektoriaus įstaigų buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo funkcijas.

NBFC tikslas – centralizuotai tvarkyti įstaigų buhalterinę apskaitą ir administruoti personalą.

Remiantis NBFC nuostatais (2018), centras, siekdamas įgyvendinti jam nustatytą veiklos tikslą, atlieka tokias su buhalterine apskaita susijusias **funkcijas**:

- parenka, suderinęs su įstaiga, kurios apskaita tvarkoma centralizuotai, apskaitos politiką, ją tvirtina ir įgyvendina, sudaro ir tvirtina sąskaitų planą, nustato apskaitos registrų formą, turinį ir skaičių;
- tvarko įstaigų buhalterinę apskaitą pagal LR buhalterinės apskaitos įstatymo ir kitų teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinę apskaitą, reikalavimus;
- rengia finansinių, biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinius, įstaigų grupės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinius ir kitas teisės aktuose, reglamentuojančiuose centralizuotą buhalterinės apskaitos atlikimą, ir sutartyje nurodytas ataskaitas;
- pasirašo įstaigų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinius, įstaigų grupės konsoliduotųjų finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinius ir kitas sutartyje su įstaiga nurodytas ataskaitas bei dokumentus ir, jeigu numatyta sutartyje, pateikia juos įstaigai pasirašyti;
- teikia ataskaitų rinkinius ir ataskaitas sutartyje ir teisės aktuose nurodytoms institucijoms laikydamasis viešojo sektoriaus apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytos tvarkos ir terminų;
- teikia įstaigų finansinių ataskaitų rinkinių informaciją į VSAKIS sistemą, atlieka ataskaitų rinkinių tarpusavio derinimo operacijas;
- rengia įstaigų lėšų užsakymo ir tiesioginio išlaidų apmokėjimo paraiškas ir teikia Finansų ministerijos Valstybės iždo departamentui per valstybės biudžeto, apskaitos ir mokėjimų sistemą;
- saugo apskaitos dokumentus teisės aktų, reglamentuojančių dokumentų valdymą, nustatyta tvarka;
- atlieka įstaigų finansų kontrolės funkcijas;
- atlieka kitas buhalterinės apskaitos tvarkymo srities funkcijas;
- analizuoja ir apibendrina informaciją apie centralizuotą buhalterinės apskaitos ir personalo administravimą, rengia ir teikia politiką šiose srityse formuojančioms institucijoms pasiūlymus dėl centralizuoto buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo tobulinimo.

1.4. Viešojo sektoriaus veiklos efektyvumo samprata, jį lemiantys veiksniai ir vertinimo kriterijai

Termino „efektyvumas“ (angl. *efficiency,* vok. *effizienz*), kuris yra kildinamas iš lotyniško *effcientia* ir „pirmapradėje interpretacijoje reiškusio sugebėjimo kažką atitikti laipsnį, vartojimo pradžia stebima nuo 1630 metų. Nuo XIX amžiaus vidurio terminui „efektyvumas“ suteikiama prasmė vis dažniau siejama su mechanikoje naudojamu apibrėžimu: naudingo atlikto darbo santykis su sunaudotu jam energijos kiekiu.“ (Baliukonis, Čiarnienė, 2014, p. 34).

Kai kurie autoriai (Bagdonas ir Jucevičienė, 2000) yra linkę tapatinti produktyvumo ir efektyvumo ar rezultatyvumo sąvokas ir laiko jas sinonimais. Kiti autoriai (Gupta ir Boyd, 2008) pažymi, kad produktyvumas yra efektyvumo matas ir nurodo ar gerai panaudoti ištekliai.

Efektyvumo problematika viešajame sektoriuje plačiai analizuojama užsienio šalių mokslininkų darbuose. Efektyvumo koncepcija ir įtaką darantys veiksniai gana plačiai yra analizuojami Drucker (2008), Mann (2010), Manzoor (2012), McKillop (2012) Roghanian, Rasli ir Gheysari (2012). Sharma (2016) mokslo darbuose. Lietuvių autorių darbuose taip pat skiriamas nemenkas dėmesys efektyvumo sampratai ir jos ypatumams. Lukaševičius, Martinkus ir Piktys (2005), Mackevičius (2003), Vaitkevičiūtė (2007), Mikulis (2008), Vainienė (2008) bei kt. nagrinėjo efektyvumo sampratą bei jos esmę.

Šiuolaikiniame moksle efektyvumas įvairių autorių yra apibrėžiamas gana skirtingai. Tarptautinių žodžių žodyne efektyvumo sąvoka apibrėžiama kaip rezultatų ir sąnaudų (lėšų, resursų, energijos) palyginimo laipsnis (Vaitkevičiūtė, 2007). Gana panašiai efektyvumo sąvoką aiškina ir Roghanian, Rasli, bei Gheysari (2012), kurie efektyvumą įvardina kaip rodiklį, parodantį įstaigos sugebėjimą pasiekti norimą rezultatą,užtikrinant minimalų sąnaudų lygį. Vainienė (2008) efektyvumą apibrėžia panašiai, tačiau ji analizuoja kiek plačiau ir daugiau akcentuoja veiksmingumą ir sąnaudų minimizavimo poreikį, siekiant rezultato maksimizavimo: efektyvumas – tai rediklis, parodantis turimų materialių ir nematerialių išteklių panaudojimo veiksmingumą, kuomet norimas rezultato pasiekimui panaudojamos mažiausios įmanomos sąnaudos arba maksimalus įmanomas rezultatas pasiekiamas naudojant turimus išteklius. Lukaševičius, Martinkus ir Piktys (2005), efektyvumą taip pat apibūdina kaip turimų išteklių panaudojimo lygį, užtikrinantį maksimalų rezultatą.

Manzoor (2012), Sharma (2016) efektyvumą apibūdina dar kitaip ir nurodo, kad efektyvumas – tai rodiklis, parodantis kaip efektyviai pasiekiami organizacijos užsibrėžti tikslai.

Lane (2005, p. 374) teigia, kad „efektyvumas iš tikro yra veiksminga kriterijų sistema valdymo formoms arba institucijų veiklai įvertinti. Tačiau esama įvairių efektyvumo sampratų, kuriomis galima alternatyviai naudotis vertinant viešųjų institucijų darbą. Būtina atsižvelgti į įvairius

efektyvumo tipus, kai viena, daromas skirtumas tarp viešojo išteklių paskirstymo ir, antra – tarp viešojo reguliavimo“.

Apibendrinant tiek užsienio, tiek Lietuvos autorių pateikiamus efektyvumo sąvokos apibrėžimus, galima teigti, kad viešojo sektoriaus institucijų efektyvumas bendrąja prasme – tai veiksmingo, maksimalaus rezultato siekimas, įgyvendinant išsikeltus tikslus, minimaliomis sąnaudomis ir racionaliai panaudojant turimus išteklius.

Taigi, viešojo administravimo sektoriaus institucijų efektyvumas gana dažnai yra suprantamas kaip racionalus išteklių panaudojimas, Wholey (1983) papildo sąvokos apibrėžimą teigdamas, kad tai tuo pačiu ir pozityvus organizacijos filosofijos bei organizacinės kultūros įtvirtinimas. Būtina atskirti veiksnius, turinčius įtaką viešųjų institucijų veiklai nuo privataus sektoriaus efektyvumo sąlygų ir jam įtaką turinčių veiksnių, kadangi viešųjų institucijų veikla yra vykdoma visai kitokioje aplinkoje nei privačių organizacijų. Viešosios institucijos turi įsivardinusios veiklos misiją ir funkcijas, kurios yra oficialiai patvirtintos, institucijų veikla turi būti atvira ir prieinama visuomenei bei jos kontrolei, taip pat yra konkretesnės institucijų veiklos taisyklės, procedūros, vykdoma veikla turi būti reglamentuojama ir ribojama valstybės finansinių galimybių. Taip pat skiriasi ir kriterijai, naudojami veiklos vertinimo metu. Didžioji diduma viešųjų paslaugų ir prekių dalis, kitaip nei privataus sektoriaus organizacijų, nėra skirta parduoti, dėl šios priežasties tampa gerokai sunkiau įvertinti paslaugų ar prekių poveikį visuomenei ar jos interesų grupėms (Wholey, 1983).

Siekiant efektyvumo viešojo sektoriaus institucijose, galimas įvairių metodų ir technikos taikymas, pavyzdžiui, kokybės ciklai ir valdymas, sutarčių sistemų tobulinimas bei darbo sąlygų darbuotojams gerinimas ir pan. Šias priemones viešojo administravimo sritį analizuojantys ir jos problemas tiriantys specialistai skirsto į tris grupes:

- pokyčiai veiklos procese;
- darbuotojų elgsenos pasikeitimai;
- vadybos proceso pokyčiai (Rosen,1993).

Visuomenė iš viešojo sektoriaus tikisi veiklos efektyvumo, nuolat gerėjančių veiklos rezultatų ir kuo mažesnių sąnaudų. Todėl vis svarbesni tampa viešojo sektoriaus struktūrų organizaciniai pokyčiai ir veiklos optimizavimas.

LR Finansų ministerija pateikia viešojo sektoriaus veiklos efektyvumo vertinimo kriterijus bei matavimo vienetus (žr. 5 lentelę).

5 lentelė. Veiklos efektyvumo vertinimo kriterijai ir matavimo vienetai

Kriterijai	Eil. Nr.	Vertinimo kriterijus ir jo matavimo vienetas
Bendrosios įstaigos veiklos efektyvumo vertinimo kriterijai	1.	Darbuotojų skaičius vienam vadovaujančiam darbuotojui, pareigybių sk.
	2.	Bendrosios veiklos srities darbuotojų (įskaitant vadovaujančius darbuotojus, išskyrus įstaigos vadovą) skaičius vienam specialiosios veiklos srities darbuotojui (įskaitant vadovaujančius darbuotojus, išskyrus įstaigos vadovą), pareigybių sk.
Bendrosios veiklos srities funkcijų efektyvumo vertinimo kriterijai	**I. PERSONALO VALDYMAS**	
	1.	Įstaigos darbuotojų (įskaitant vadovaujančius darbuotojus) savanoriška kaita, proc.
	2.	Vienam darbuotojui (įskaitant vadovaujančius darbuotojus) tenkanti personalo valdymo funkcijos vykdymo išlaidų dalis, Eur.
	3.	Vienam darbuotojui (įskaitant vadovaujančius darbuotojus) tenkanti personalo administravimo funkcijos vykdymo išlaidų dalis, Eur.
	II. DOKUMENTŲ VALDYMAS	
	4.	Įstaigos per ataskaitinius biudžetinius metus gautų ir sudarytų (įskaitant ir siunčiamų) elektroninių dokumentų skaičius nuo visų įstaigos per ataskaitinius biudžetinius metus gautų ir sudarytų dokumentų skaičiaus, proc.
	5.	Vienam oficialiam veiklos dokumentui, nepaisant jo formos, laikmenos ir pateikimo būdo, tenkanti dokumentų valdymo funkcijos vykdymo išlaidų dalis, Eur.
	III. INFORMACINIŲ TECHNOLOGIJŲ (IT) INFRASTRUKTŪROS IR VIDAUS ADMINISTRAVIMO INFORMACINIŲ SISTEMŲ (IS) VALDYMAS	
	6.	Vienam vidaus administravimo funkcijoms skirtose IS registruotam naudotojui tenkanti vidaus administravimo IS tvarkymo ir priežiūros veiklos išlaidų dalis, Eur.
	7.	Vienai tarnybinei stočiai tenkanti informacinių ir ryšių technologijų infrastruktūros priežiūros ir administravimo veiklos išlaidų dalis, Eur.
	8.	Vienai kompiuterinei darbo vietai tenkanti kompiuterinių darbo vietų techninės priežiūros išlaidų dalis, Eur.
	IV. FINANSŲ VALDYMAS IR APSKAITA	
	9.	Vienam darbuotojui (įskaitant vadovaujančius darbuotojus) tenkanti finansų valdymo funkcijai vykdyti reikalingų išlaidų dalis, Eur.
	10.	Vienam darbuotojui (įskaitant vadovaujančius darbuotojus) tenkanti buhalterinės apskaitos funkcijai vykdyti reikalingų išlaidų dalis, Eur.

Taigi, mokslinės literatūros analizė atskleidė efektyvumo sąvokos apibrėžimų įvairovę, tačiau diduma autorių sutinka, kad veiklos efektyvumas gali būti įvardijamas kaip materialių ir nematerialių išteklių panaudojimo veiksmingumas, kuomet numatyti tikslai yra įgyvendinami produktyviai arba pasiekiamas maksimalus galimas rezultatas mažiausiomis sąnaudomis. Viešojo sektoriaus, tame tarpe ir biudžetinių įstaigų veiklos efektyvumą įvertinti galima remiantis bendrosios įstaigos veiklos efektyvumo ir bendrosios veiklos srities funkcijų efektyvumo vertinimo kriterijais.

2. BIUDŽETINIŲ ĮSTAIGŲ CENTRALIZUOTOS BUHALTERINĖS APSKAITOS EFEKTYVUMO VERTINIMO METODOLOGIJA

Pastaruoju metu viešojo sektoriaus įstaigose yra aktyviai vykdoma buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reforma. Siekiant centralizuoti biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą, įsteigtas Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras, turintis užtikrinti efektyvų bei sistemingą centralizuotos buhalterinės apskaitos rengimą, vykdymą ir kontrolę. Tačiau tik tinkamai įvertinus biudžetinių įstaigų veiklos kontrolę ir lėšų panaudojimą prieš centralizaciją ir po jos, galima spręsti apie buhalterinės apskaitos centralizacijos efektyvumą. Biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumas vertinamas, atliekant biudžetinių įstaigų bendrųjų funkcijų efektyvumo vertinimą, audito išvadų apie biudžetinių įstaigų darytas klaidas iki ir po centralizacijos analizė bei pusiau struktūrizuoto interviu su įstaigų darbuotojais metu gautų rezultatų analizę.

2.1. Tyrimo teorinis pagrindimas

Tik tinkamai parinkta tyrimo strategija bei logika padeda užtikrinti atliekamo biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo įvertinimo patikimumą ir validumą.

Biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimui atlikta Lietuvos ir užsienio autorių mokslinės literatūros, taip pat Lietuvos Respublikos teisės aktų, įstatymų bei strateginių dokumentų nagrinėjama tema analizė. Atliktas biudžetinių įstaigų bendrųjų funkcijų efektyvumo vertinimas, analizuojant Vyriausybei atskaitingų institucijų ir įstaigų bendrųjų funkcijų efektyvumo vertinimo ataskaitas. Taip pat atliktas interviu su ekspertais, kurio tikslas – atskleisti jų nuomonę į biudžetinių įstaigų centralizacijos poreikį, naudą ir efektyvumą.

Tyrimo metu buvo remiamasi naujojo viešojo valdymo bei sistemų pragmatizmo teorijomis.

Buškevičiūtė ir Raipa (2011) teigia, kad **naujojo viešojo valdymo teorija** yra laikoma vienu geriausiu valdymo sprendimų būdu. Autoriai taip pat akcentuoja, kad „vienu iš svarbiausių naujojo viešojo valdymo uždavinių, tobulinant sprendimų rengimo ir įgyvendinimo kokybę, tampa naujų bendruomeniškumo formų, pilietinės visuomenės, organizacinių struktūrų, padėsiančių kurti palankią erdvę tiesioginiam piliečių dalyvavimui formuojant viešųjų sprendimų tikslus ir įgyvendinant viešąsias programas ir projektus, plėtojimas“ (Buškevičiūtė ir Raipa, 2011, p. 22). Būtent sprendimai yra įvardijami kaip pagrindiniai valstybės valdymo bei kitų viešojo sektoriaus organizacijų veiklos elementas viešosios politikos įgyvendinimo procese.

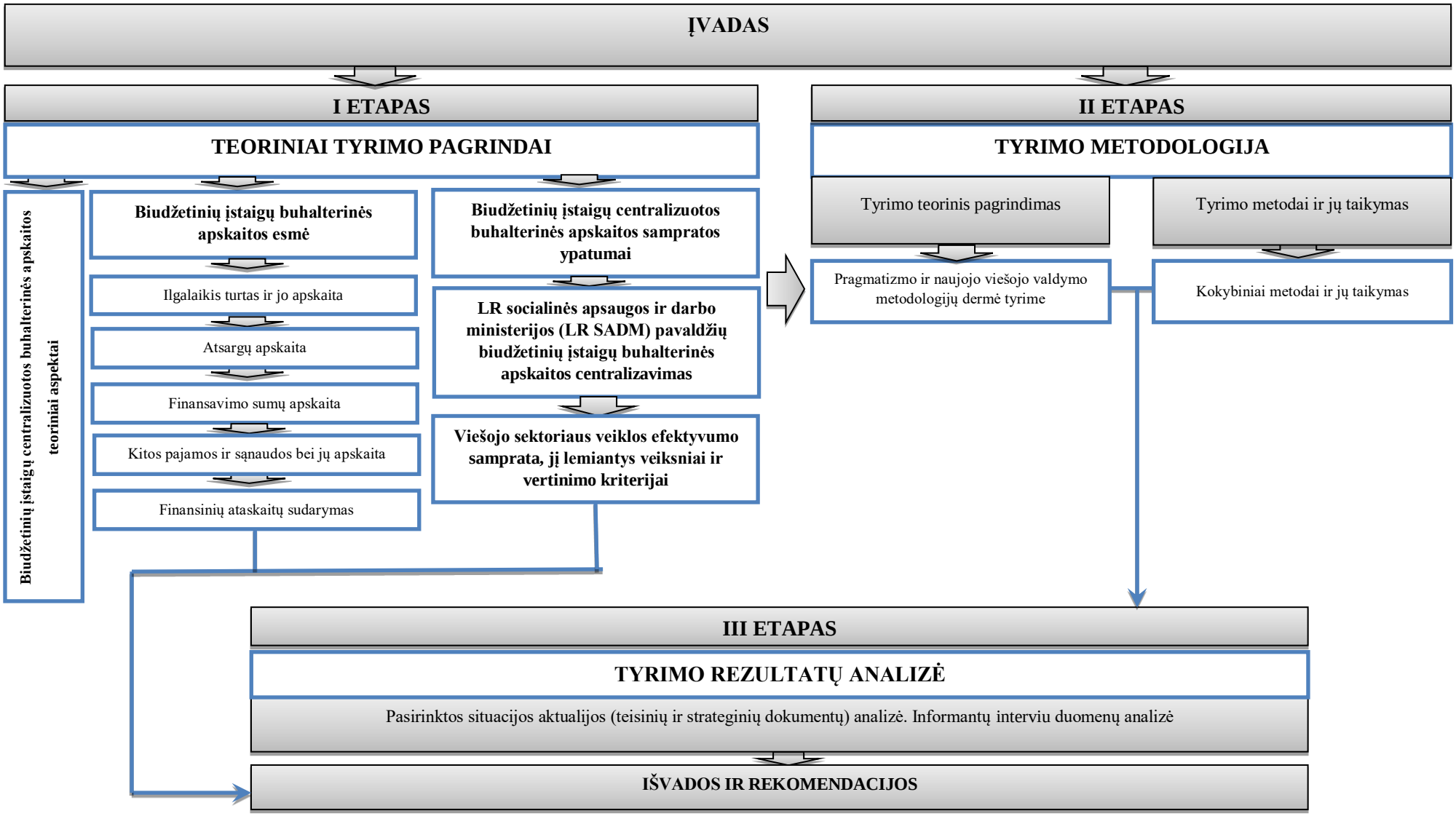
Pragmatizmo teorijoje teigiama, kad reali ir apčiuopiama nauda gali būti gaunama tik iš vykdomos veiklos pagrindo ir tiesos. Šios teorijos esmė – tyrėjui turi būti suteikiamos visos reikiamos priemonės bei galimybės pasirinkti ir taikyti tokius tyrimo metodus ir procedūras, kurie padės

įgyvendinti tyrimo tikslą bei iškeltus uždavinius tyrimo tikslui pasiekti (William, 1995). Atliekant tyrimą, pritaikant šios teorijos principus, buvo pasirinkti keli tyrimo metodai, siekiant kuo išsamiau išanalizuoti ir įvertinti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimą ir jo efektyvumą.

Taigi, remiantis naujojo viešojo valdymo ir pragmatizmo teorijomis buvo pasirenkami tyrimo metodai ir atliekamas pats tyrimas.

Remiantis Tidikio (2003), Kardelio (2007), Bitino, Rupšienės ir Žydžiūnaitės (2010), Luobikienės (2011), Gaižauskaitės ir Valavičienės (2016) Balčiūno, Juozaitienės, Rudytės ir Tijūnaitienės (2014) pateikiamomis metodologinėmis nuostatomis bei metodinėmis rekomendacijomis buvo parengta empirinio tyrimo koncepcija.

Siekiant, kad tyrimas būtų atliekamas teisingai, kad būtų pasiekti išsikelti tikslai bei atsakyta į probleminius klausimus, buvo sudaryta viso tyrimo loginė schema, kuri pateikiama 5 paveiksle.



Šaltinis: Sudaryta darbo autorės

5 pav. Tyrimo loginė schema

Pateiktoje tyrimo loginėje schemoje matoma, kad tyrimas yra sudarytas iš trijų etapų, kurie schemoje yra išdestyti nuosekliai.

I etapas. Pradedant tyrimą, visų pirma atliekama mokslinės literatūros bei įstatymų ir kitų norminių teisės aktų, susijusių su tiriama tematika sisteminė ir lyginamoji analizė. Teoriniame tyrime atskleista buhalterinės apskaitos biudžetinėse įstaigose esmė per šių įstaigų ilgalaikio turto, atsargų, finansavimo sumų, kitų pajamų ir sąnaudų apskaitos bei finansinių ataskaitų sudarymo analizę. Išanalizuoti biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos sampratos ypatumai. Išnagrinėti biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą reglamentuojantys nacionaliniai teisės aktai. Atlikta Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos (LR SADM) pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo proceso analizė bei išanalizuota viešojo sektoriaus veiklos efektyvumo samprata, nustatyti efektyvumą lemiantys veiksniai ir vertinimo kriterijai.

Po to **II etape** seka tyrimo metodologijos pasirinkimas, kurio metu apžvelgiamos pragmatizmo ir naujojo viešojo valdymo metodologijos, kokybiniai metodai (dokumentų ir kitų duomenų analizė bei informantų interviu) ir jų taikymas. Atlikti biudžetinių įstaigų bendrųjų funkcijų efektyvumo vertinimai, analizuojant Vyriausybei atskaitingų institucijų ir įstaigų bendrųjų funkcijų efektyvumo vertinimo ataskaitas ir apibendrinant informaciją apie buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo centralizavimą. Taip pat, siekiant gauti išsamesnę vertinimui reikalinga informaciją, buvo atlikti pusiau struktūrizuoti interviu su LR SADM Finansų skyriaus darbuotoja, LR Finansų ministerijos Apskaitos informacinių sistemų analitike, Nacionalinio bendrųjų funkcijų centro Buhalterinės apskaitos departamento buhaltere bei LR socialinės apsaugos ir darbo ministerijai pavaldžių biudžetinių įstaigų darbuotojais.

III etape atliekama analizė analizuojant įvairius mokslinius dokumentus bei teisinius ir strateginius dokumentus, taikant kokybinės turinio (content) analizės metodą. Atlikus kokybinį tyrimą, gauti duomenys buvo analizuojami taip pat naudojant kokybinę turinio analizę, taikant kategorizavimą. Interviu tekstai buvo transkribuojami, sisteminami ir interpretuojami. Pagal gautus rezultatus atsakyta į probleminius klausimus, parengtos tyrimo išvados.

2.2. Tyrimo metodai ir jų taikymas

Siekiant pasiekti tyrimo tikslą bei įgyvendinti iškeltus uždavinius, buvo atliekamas empirinis tyrimas, kurio metu derinti du **kokybiniai** tyrimo metodai: duomenų analizės metodas bei pusiau struktūrizuoto interviu metodas.

Empirinis tyrimas sudarytas iš biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos iki centralizacijos ir po centralizacijos vertinimo, naudojant duomenų – biudžetinių įstaigų veiklos rodiklių ir jų pokyčio analizę. Tyrimo metu taip pat buvo analizuojami su tyriama tema susiję įvairūs įstatymai bei kiti teisiniai,

strateginiai dokumentai, atliekamas aukščiausio ir vidutinio lygio informantų nuomonės ir požiūrio tyrimas, kurio metu buvo naudojami ekspertinio pusiau struktūruoto interviu, kriterinės atrankos bei turinio analizės (content) bei sisteminimo ir interpretavimo metodai.

Žydžiūnaitės (2007) teigimu, taikant kokybinę metodologiją, tyrėjas, siekiant atskleisti socialinę tikrovę, nuosekliai įgyja žinių apie tiriamą ir analizuojamą situaciją. Gaižauskaitė ir Valavičienė (2016) nurodo, kad naudojant kokybinį tyrimo metodą tyrėjas gali surinkti atliekamam tyrimui reikalingus giluminius, susietus su kontekstu, atvirus tyrimo dalyvių atsakymus, kuriuose išreiškiamas jų požiūris, nuomonė, žinios, patirtis ir jausmai. Tyrimo metu derinami duomenų ir informantų (ekspertų) interviu analizės metodai.

2.2.1. Duomenų analizės metodas

Atliekant tyrimą buvo derinami du **duomenų analizės metodai** – įvairių mokslinių dokumentų bei teisinių ir strateginių dokumentų analizės metodai. Taikant pirmąjį metodą, buvo surinkti tyrimui reikalingi pirminiai duomenys, dokumentai buvo naudojami kaip esminiai informacijos šaltiniai (Tidikis, 2003). Teisiniams dokumentams priskiriami įvairūs įstatymai, notariniai aktai ir pan., strateginiams dokumentams – strategijos, strateginės kryptys, programos, veiksmų planai ir pan.

Dokumentų analizė darbe atliekama taikant turinio (content) analizės metodą. Tai metodas apibūdinamas kaip formalizuotas dokumentų tyrimas, numatantis šių dokumentų vertinimą, remdamasis požymių, kurie yra svarbūs tyrėjui bei yra bendrinami skaičiavimu (Luobikienė, 2011). Šiame darbe turinio analizės metodu analizuojami strateginiai bei teisiniai dokumentai, tiriama darbo tema, naudojami atlikto interviu metu gauti duomenys. Turinio analizės objektu yra įvairūs rašytiniai šaltiniai. Taikant kokybinę turinio analizę, galima apibendrinti bei susisteminti informaciją, įvykius, faktus ir kt. Apibendrinus, šis analizės būdas leidžia sistemiškai ir objektyviai išnagrinėti teksto ypatybes, kurios leidžia daryti išsamias ir patikimas išvadas. Šio metodo pagalba galima sumažinti subjektyvaus teksto interpretavimo lygį bei laiduoti analizės objektyvumą (Luobikienė, 2011).

Šaltinių analizė turinio analizės metodu šiame darbe aprėpia teisės aktų bei strateginių dokumentų, kurie reglamentuoja biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą bei centralizaciją analizę.

Teisinius dokumentus, kurių analizė buvo atliekama tyrimo metu, galima sugrupuoti į dvi grupes:

- Lietuvos Respublikos teisės aktai,
- Lietuvos Respublikos strateginiai dokumentai.

Minėtuose dokumentuose siekiama išsiaiškinti:

- Kokie Lietuvoje yra pagrindiniai biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą reglamentuojantys dokumentai?

- Kokiais pagrindiniais teisiniais bei strateginiais dokumentais yra remiamasi nustatant biudžetinių įstaigų centralizavimo tikslus, uždavinius ir jų įgyvendinimą?
- Kokie Lietuvos strateginiuose dokumentuose yra iškelti biudžetinių įstaigų centralizavimo organizavimo ir vykdymo tikslai, uždaviniai bei gairės?
- Kokie tikslai, uždaviniai ir gairės biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos organizavimui bei jos vykdymui yra iškelti Lietuvos teisiniuose bei strateginiuose dokumentuose?
- Kokie yra Lietuvoje vykdomi įstaigų bendrųjų funkcijų efektyvumo vertinimai bei kokios pastebimos veiklos efektyvumo vertinimo kriterijų kitimo tendencijos?

Tyrimo metu atliekama Lietuvos įstatymų bei nutarimų bazės analizė, atskleidžiamos biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos aktualijos Lietuvos strateginiuose dokumentuose.

2.2.2. Informantų interviu analizės metodas

Atliekant kokybinį tyrimą pasirinktas **kryptingo pusiau struktūrizuoto interviu su informantais metodas**. Tyrimui parengtas interviu, skirtas LR SADM Finansų skyriaus darbuotojai, LR Finansų ministerijos Apskaitos informacinių sistemų analitikei, Nacionalinio bendrųjų funkcijų centro Buhalterinės apskaitos departamento buhalterei bei LR socialinės apsaugos ir darbo ministerijai pavaldžių biudžetinių įstaigų darbuotojams apklausti, siekiant atskleisti jų patirtį, biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo organizavimo, vykdymo ir kontrolės procesuose, įvertinti biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumą. Tyrėjui, renkančiam informaciją, šis metodas suteikia įrankius kryptingiems ir fiksuotiems klausimams formuluoti, į kuriuos šis siekia rasti išsamų, kokybiškai interpretuoti galimą atsakymą. Siekiant gauti daugiau bei išsamesnės informacijos naudojamas pusiau struktūrizuoto interviu metodas, kurio metu galima užduoti papildomų, interviu metu iškilusių klausimų. Būtent galimybė klausti papildomų klausimų šio interviu metu suteikia jam pranašumo lyginant su struktūruotu interviu (Bitinas ir kt., 2010).

Tyrimo imtis. Informantu laikomas asmuo, kuris turi užtektinai kompetencijos bei žinių, srityje, kuri domina tyrėją (Kardelis, 2007).

Naudojantis kriterinės atrankos metodu, į tyrimą įtraukti aukščiausio lygio informantai, atitinkantys tokius iškeltus kriterijus: 1) Turi kompetencijų ir žinių biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo organizavimo srityje; 2) Gali pateikti platesnį, sukaupta patirtimi ir žiniomis paremtą požiūrį į nagrinėjamus klausimus. Ir vidutinio lygio informantus: 1) Dirba biudžetinėje įstaigoje; 2) Tiesioginė veikla apima klausimus, susijusius su biudžetinių įstaigų buhalterine apskaita ir jos vykdymu.

Remiantis numatytais kriterijais, į tyrimą buvo atrinkti du *aukščiausio lygio informantai*: LR SADM Finansų skyriaus darbuotoja, LR Finansų ministerijos Apskaitos informacinių sistemų analitikė.

Remiantis tyrimo imties kriterijais, tyrimui taip pat papildomai buvo atrinkti trys *vidutinio lygio informantai*: Nacionalinio bendrųjų funkcijų centro Buhalterinės apskaitos departamento buhalterė ir LR socialinės apsaugos ir darbo ministerijai pavaldžių biudžetinių įstaigų darbuotojos.

Tyrimo instrumento pagrindimas. Tyrimo (pusiau struktūrizuoto interviu su aukščiausio bei vidutinio lygio informantais) metu siekta atskleisti informantų, vienaip ar kitaip susiduriančių su biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo organizavimu ar vykdymu, požiūrį į centralizavimą, jo būtinumą, vykdymą ir efektyvumo vertinimą. Tyrimui atlikti buvo sudarytas interviu klausimynas (žr. 1 priedą).

Tematika ir klausimų pobūdis klausimyne buvo apspręsti remiantis teorinės analizės metu atliktomis įžvalgomis. Interviu gairėms parengti naudota loginė struktūra, sudaryta pagal esminius probleminius klausimus, kurie atspindi darbo tematiką.

Interviu klausimynas, sudarytas iš *įvadinės ir pagrindinės* dalių, kurias sudaro 20 klausimų (žr. 1 priedą). *Įvadinėje* interviu klausimyno *dalyje* tyrimo dalyviai supažindinami su studente, įvardinamas atliekamo tyrimo tikslas, respondentai informuojami apie tyrimo duomenų panaudojimą. *Pagrindinės* klausimyno *dalies* pradžioje buvo pateikiami demografinio pobūdžio klausimai (įstaiga, kurioje dirba informantas, pareigos, darbo stažas įstaigoje, patirtis srityje), siekiant gauti patvirtinimą apie informantų atitiktį išsikeltiems kriterinės atrankos reikalavimams. Sudaryto interviu klausimyno gairės leido gauti išsamią aukščiausio ir vidutinio lygio informantų nuomonę ir požiūrį nagrinėjamais klausimais. Interviu klausimyno konstravimas pateikiamas 6 lentelėje.

6 lentelė. Tyrimo klausimyno konstravimas

Klausimų blokai	Probleminių klausimų grupės
Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita iki centralizacijos	- Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos iki centralizacijos vertinimas (ataskaitų pateikimas, klaidos ir kt.). - Priežastys, lėmusios biudžetinių įstaigų centralizavimą.
Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimo vertinimas	***Tikslai*** - Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimo laipsnis. ***Įgyvendinimas*** - Biudžetinių įstaigų centralizacijos proceso planavimo, organizavimo, vykdymo ir kontrolės vertinimas. - Iššūkiai ir problemos, su kuriomis buvo susiduriama biudžetinių įstaigų centralizacijos procese.
Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimo vertinimas	***Ištekliai*** - Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijai skiriamas finansavimas. - Turimi žmogiškieji ištekliai centralizacijos tikslams pasiekti. - Specialistų kvalifikacijos kėlimo galimybės.

6 lentelės tęsinys kitame psl.

6 lentelės tęsinys

Klausimų blokai	Probleminių klausimų grupės
Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita po centralizacijos	***Požiūris į centralizaciją*** - Visuomenės ir darbuotojų požiūris į biudžetinių įstaigų centralizaciją. - Pokyčių centralizavus buhalteriją vertinimas. - Teigiami biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos bruožai. - Neigiami biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos bruožai. - Darbuotojų kompetencijos vertinimas. - Biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus gebėjimas užtikrinti finansinių ataskaitų rinkinių parengimą pagal teisės aktų nustatytas tvarkas ir terminus. - Biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus darbo vertinimas duomenų, ataskaitų ir informacijos teikimo atžvilgiu. - Biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus paslaugų teikimo ir vykdymo kokybės vertinimas. - Komunikacijos, organizavimo ir kontrolės vertinimas. - Biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimas
Tobulinimas	- Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tobulinimo galimybės.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Siekint sumažinti klaidų tikimybę informacijos rinkimo proceso metu bei įsitikinti, ar sudaryti klausimai yra lengvai suprantami, tyrimo pradžioje buvo atliktas bandomasis tyrimas, arba kitaip – tyrimo validacija, kuriuo buvo. Apklausti 3 atsitiktinai pasirinkti biudžetinių įstaigų darbuotojai, dirbantys su buhalterine apskaita, kurie atsakingai atsakinėjo į pateiktus jiems klausimyno klausimus, nenurodė nesuprastų klausimų, tad klausimynas nebuvo keistas ir panaudotas tolimesnei apklausai.

Tyrimo etika. Siekiant išpildyti visus etikos reikalavimus, taikomus tyrimui, etikai skirta daug dėmesio. Tyrimo metu buvo užtikrinamas tiriamųjų konfidencialumas. Prieš pateikiant interviu klausimyną tiriamiesiems, kiekvienas iš respondentų buvo informuotas, jog turi laisvę rinktis, ar nori dalyvauti tyrime, supažindintas su tyrimo aprašymu bei interviu forma (žr. 1 priedą).

Aukščiausio lygio informantai buvo apklausiami telefonu. Atliekant tyrimą buvo laikomasi tokių etikos reikalavimų:

- užtikrinta tiriamojo laisvė rinktis dalyvauti tyrime,
- tiriamasis informuotas apie tyrimo tikslus,
- užtikrintas gautos informacijos konfidencialumas apsaugantis informantą,
- užtikrintas tiriamojo anonimiškumas (Bitinas ir kt., 2010). Laikantis anonimiškumo informantai įvardijami raidėmis ir skaičiais (aukščiausio lygio informantai: AI1, AI2 ir t.t., vidutinio lygio informantai: VI1, VI2 ir t.t.).

Tyrimo metu laikytasi etikos principų, duomenys gauti iš respondentų naudoti sąžiningai, nebuvo nuslepiami ar klastojami.

3. TYRIMO REZULTATŲ ANALIZĖ

Trečiojoje studijų darbo dalyje pateikiama faktinė informacija, susijusi su tiriama problema ir atlikta jos analizė. Taip pat buvo atlikti ekonominiai efektyvumo vertinimo skaičiavimai, palyginti efektyvumo rodiklių pokyčiai, išanalizuotas viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimas centralizuotai atliekamomis buhalterinės apskaitos tvarkymo funkcijomis.

3.1. Viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimas

Siekiant įvertinti viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos efektyvumą, tyrimo metu atliekama dokumentų analizė.

Itin svarbu yra įvertinti ar yra užtikrinamas tinkamas Nacionaliniam bendrųjų funkcijų centrui priskirtų funkcijų vykdymas. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė 2022 m. atliko valstybinį veiklos auditą, kurio tikslas – įvertini ar buhalterinės apskaitos tvarkymo ir personalo administravimo funkcijų centralizavimas sudaro sąlygas efektyviai jas atlikti. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės Buhalterinės apskaitos tvarkymo ir personalo administravimo funkcijų centralizavimo, valstybinio audito ataskaitoje (2022) pateikiamos tokios išvados:

1. Pasirengimas bendrųjų funkcijų centralizavimui turėjo šiuos trūkumus:
   - prieš įsteigiant centrą nebuvo sukurtos buhalterinės apskaitos tvarkymo funkcijų vykdymui skirtos bendros informacinės sistemos. Pastebima, kad iki šiol dar nėra baigti Finansų valdymo ir apskaitos informacinių sistemų tobulinimo darbai. Tai tampa esmine kliūtimi siekiant taupyti lėšas, žmogiškuosius išteklius;
   - nors sistema jau yra veikianti, tačiau nėra nustatytų kriterijų (principų), kuriais vadovaujantis priimami nutarimai dėl įstaigų, kurių buhalterinės apskaitos tvarkymo funkcijos centralizuotinos, sąrašų ir centralizavimo datų, dėl bendrų informacinių sistemų trūkumo ir įstaigų nepasirengimo dalies įstaigų centralizavimas nepagrįstai atidedamas ne vieną kartą. Todėl kyla grėsmė, kad dalies Vyriausybei pavaldžių įstaigų šios funkcijos gali likti necentralizuotos taip pat pažymėtina, kad vėluojantis centralizavimo procesas neleidžia pasiekti masto ekonomijos ir užtikrinti bendrųjų funkcijų kokybę;
   - prieš pirmąjį bendrųjų funkcijų centralizavimo etapą buvo sudarytos buhalterinės apskaitos tvarkymo funkcijų matricos ir nustatytos šių pareigybių proporcijos, tačiau jų nėra laikomasi vėlesniais centralizavimo etapais. Tokiu būdu nėra užtikrinamas žmogiškųjų išteklių optimizavimas, taikoma skirtinga praktika, dalis šias funkcijas atliekančių pareigybių

neperduodamos centrui. Taip pat tokiu būdu yra vilkinamas vieno iš centralizavimo tikslų – sutaupyti valstybės biudžeto lėšų, tenkančių viešojo sektoriaus bendrosioms funkcijoms atlikti, – įgyvendinimas.

2. Nėra užtikrinama tinkama centro veiklos priežiūra. Finansų ministerija, kuri yra atsakinga už centro veiklos koordinavimą, nepatvirtino kokybinių vertinimo kriterijų, kuriais remiantis būtų matuojamas centro vykdomų buhalterinės apskaitos tvarkymo funkcijų atlikimo kokybinis pokytis. Tokiu atveju pokytis yra nevertinamas bei neišnaudojamos galimybės priimti centro veiklai gerinti reikalingus sprendimus.

3. Trūksta sąlygų standartizuotam ir automatizuotam funkcijų vykdymui. Praėjus 4 metams nuo centro įsteigimo, vis dar nėra sukurta bendra informacinė sistema, kuri yra reikalinga veiklai vykdyti, taip pat neužtikrinamas standartizuotas ir automatizuotas centro buhalterinės apskaitos tvarkymo funkcijų vykdymas.

4. Nepakankami centro veiksmai užtikrinant vykdomų funkcijų kokybę:

- didelis laisvų pareigybių skaičius, kilęs dėl didelio darbo krūvio, vadovybės nutolimo, komunikacijos ir grįžtamojo ryšio iš tiesioginių vadovų trūkumo, nekonkurencingo darbo atlygio ir sąlygojęs didelę darbuotojų kaitą. Dėl darbo kaitos, prarandami ne tik darbuotojai, bet ir išeinančių darbuotojų patirtis, reikalinga funkcijų vykdymui;
- tik nuo 2022 m. sistemiškai atliekamos darbo krūvio analizės. Periodiškai neatliekant darbo krūvio analizės, neturima duomenų apie realią situaciją apie atskirų darbuotojų darbo krūvių skirtumus, o lemia darbuotojų nepasitenkinimą bei kaitą;
- mažai dėmesio skiriama centro darbuotojų mokymams. Centras retai domisi kokiuose profesiniuose mokymuose darbuotojai norėtų dalyvauti, taip pat nekaupiami duomenys apie tai, kokiuose mokymuose darbuotojai yra dalyvavę. Todėl didelė dalis pradėjusių dirbti darbuotojų per pastaruosius 12 mėn. mokymuose apskritai nedalyvavo, tokiu būdu nebuvo užtikrinamos reikiamos jų kompetencijos;
- darbuotojams, pradėjusiems dirbti centre, nebuvo paskirtas kuratorius arba paskirtas kuratorius nesuteikė reikiamos pagalbos. Be to, darbuotojų darbo užmokestis už darbą buvo mažesnis nei planuota, todėl pritraukti ir išlaikyti reikiamos kompetencijos darbuotojus itin sudėtinga.
- 2020 m. centras atlieka padarytų buhalterinės apskaitos tvarkymo ir personalo administravimo klaidų analizę, tačiau centro parengtuose finansinių ataskaitų rinkiniuose nustatyta reikšmingų klaidų, ataskaitų pateikimo vėlavimų, atskleistas sumažėjęs viešojo sektoriaus subjektų pasitenkinimas centro centralizuotai atliekamomis funkcijomis, taip pat išryškėjo, kad darbuotojams ne visuomet yra perduodama visa aktuali informacija.

Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės Buhalterinės apskaitos tvarkymo ir personalo administravimo funkcijų centralizavimo, valstybinio audito ataskaitoje (2022) pateikiamos tokios rekomendacijos: „Finansų ministerija ir Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras pagerinę centro veiklos priežiūrą, nustatę kriterijus dėl įstaigų centralizavimo, sukūrę trūkstamas informacines sistemas ir užtikrinę žmogiškųjų išteklių kompetencijas funkcijoms vykdyti, sukurtų sąlygas efektyvesniam centralizuotam buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo funkcijų vykdymui“ (p. 3).

Siekiant įgyvendinti Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos nuostatas, viešojo sektoriaus subjektai pateikia Nacionaliniam bendrųjų funkcijų centrui (NBFC) duomenis, kurie yra reikalingi finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos bei personalo valdymo ir administravimo funkcijų efektyvumo kriterijams apskaičiuoti ir įvertinti. Tyrime dalyvauja ministerijos, įstaigos prie ministerijų bei tiesiogiai joms pavaldžios įstaigos, Vyriausybės įstaigos ir joms pavaldžios įstaigos, kitos įstaigos, kurių savininko teises ir pareigas įgyvendina Vyriausybė arba jos įgaliota institucija, vykdžiusios veiklą tirtais metais.

Darbe analizuojamos 2017-2021 m. Viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos bei personalo valdymo ir personalo administravimo funkcijų efektyvumo vertinimo ataskaitos ir jose pateikiami bendri viešųjų institucijų bei jų buhalterinės apskaitos efektyvumo rodikliai (žr. 7 lentelę).

7 lentelė. 2017-2021 m. efektyvumo rodiklių pokyčiai, palyginti su praėjusiais ir baziniais metais

Efektyvumo rodikliai	2017	2018	2019	2020	2021	Pokytis nuo praėjusių metų, proc.	Pokytis nuo bazinių metų, proc.
Bendri viešojo sektoriaus subjektų duomenys							
Bendras įstaigų skaičius	565	548	521	489	463	-5,32	-18,05
Vidutinis bendras darbuotojų skaičius	137814,34	135122,00	134833,81	133511,77	134631,91	0,84	-2,31
Buhalterinės apskaitos duomenys							
Pareigybių skaičius	2153,64	1888,86	1802,88	1661,19	1563,69	-5,87	-27,39
Darbo našumas	63,99	75,06	73,62	79,94	85,29	6,70	33,29
Vidutinis darbo užmokestis, Eur.	1192,24	1240,08	1411,18	1525,64	1663,55	9,04	39,53
Kaštai vienam darbuotojui, Eur.	231,32	203,90	238,30	238,17	245,15	13,83	5,98
Asignavimai, mln. Eur.	31,88	28,91	31,63	31,63	32,70	3,38	2,56

Šaltinis: sudaryta autorės pagal 2017-2021 m. Viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos bei personalo valdymo ir personalo administravimo funkcijų efektyvumo vertinimo ataskaitas (2018-2022)

Bendrai apžvelgiant 2017-2021 m. Viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos bei personalo valdymo ir personalo administravimo funkcijų efektyvumo vertinimo ataskaitose pateikiamus duomenis galima teigti, kad bendras viešojo sektoriaus įstaigų skaičius tiriamuoju laikotarpiu mažėjo. Bendras įstaigų skaičius, lyginant 2017 m. ir 2021 m. sumažėjo net 18,05 proc. Taip pat pastebimas ir vidutinio bendro darbuotojų skaičiaus mažėjimas, tačiau jis nėra toks ženklus, lyginant su įstaigų mažėjimu ir siekė 2,31 proc.

Vertinant buhalterinės apskaitos 2017-2021 m. efektyvumo rodiklių pokyčius ir lyginant juos su praėjusiais ir baziniais metais pastebima, kad duomenis pateikusių įstaigų pareigybių, kurioms priskirtos buhalterinės apskaitos funkcijos skaičius sumažėjo 27,39 proc. Ataskaitoje taip pat minima, kad analizuojamu laikotarpiu aptarnaujamų darbuotojų skaičius augo, todėl atitinkamai matomas ir vidutinio darbo našumo augimas, kuris augo net 33,29 proc. per visą tiriamą laikotarpį.

Analizuojant 2021 m. Viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos bei personalo valdymo ir personalo administravimo funkcijų efektyvumo vertinimo ataskaitą (2022) pastebėtas svarbus aspektas – pastebimas net 8,1 proc. vidutinio darbo užmokesčio augimas. Ataskaitoje pateikiama, kad remiantis Lietuvos statistikos departamento informacija, tuo laikotarpiu darbo užmokesčio augimas buvo pastebimas visoje šalyje ir viena esminių tokio kitimo priežasčių buvo nuo 2021 m. sausio 1 d. šalyje padidintas minimalus mėnesinis atlyginimas, taip pat buvo padidintas valstybės politikų, tarnautojų ir pareigūnų, teisėjų ir biudžetinių įstaigų darbuotojų pareiginės algos bazinis dydis, pasikeitė neapmokestinamojo pajamų dydžio skaičiavimo tvarka ir kt. 2021 m. Viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos bei personalo valdymo ir personalo administravimo funkcijų efektyvumo vertinimo ataskaitoje (2022) galima pastebėti, kad pareigybių, kurioms buvo priskiriamos buhalterinės apskaitos funkcijos skaičius mažėjo, tačiau vidutinio darbo užmokesčio augimas iš esmės nulėmė 3,38 proc. išaugusius asignavimus, skirtus atlikti buhalterinės apskaitos funkcijas. Dalis viešojo sektoriaus įstaigų, atsižvelgdamos į atliekamas funkcijas, peržiūrėjo ir perskirstė užimtas pareigybes, kurioms priskirtos biudžetinės apskaitos funkcijos (darbuotojus ir jų darbo užmokestį). Minėtas perskirstymas lėmė jau aptartus vidutinio pareigybių skaičiaus pokyčius: vidutinis pareigybių, kurioms priskirtos biudžetinės apskaitos funkcijos, skaičius, lyginant 2021 m. ir praėjusius metus, sumažėjo 5,87 proc. Nors asignavimų dydis biudžetinės apskaitos funkcijoms atlikti per pastaruosius metus augo, vis tik 2021 m. Viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos bei personalo valdymo ir personalo administravimo funkcijų efektyvumo vertinimo ataskaitoje (2022) nurodoma, kad lyginant ataskaitinių ir praėjusių metų asignavimus, eliminavus vidutinio darbo užmokesčio augimo įtaką, bendrai minėtoms funkcijoms sutaupyta 0,9 mln. Eur. (1,2 proc.) biudžeto lėšų.

Tokiems viešųjų įstaigų 2017-2021 m. buhalterinės apskaitos efektyvumo rodiklių pokyčiams įtakos turėjo šie veiksniai:

- įdiegus Finansų valdymo ir apskaitos informacinę sistemą (toliau – FVAIS), 2020 m. dalis įstaigų (daugiausiai Socialinės apsaugos ir darbo ministro valdymo srities įstaigos), siekiant, kad tinkamai būtų organizuotas funkcijas atliekančių darbuotojų darbas, optimizuoti susiję procesai, patobulintas finansų valdymas, pagerinta vidaus kontrolės ir rizikos valdymo priemonių finansų srityje kokybė bei finansinės ir valdymo apskaitos ataskaitų sistema, buvo perskirstytos užimtos pareigybės ir jų darbo užmokestis;
- pokyčiams daug įtakos turėjo ir Vyriausybės nutarimu įsteigtas NBFC, kurio paskirtis – centralizuotai atlikti viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos funkcijas. 2018 m. kovo 1 d. centralizuotai atliekamos Vyriausybės kanceliarijos ir Vyriausybės atstovų tarnybų buhalterinės apskaitos funkcijos, nuo 2018 m. liepos 3 d. 125 įstaigų (įskaitant NBFC) buhalterinės apskaitos funkcijos, nuo 2019 m. gruodžio 2 d. dar 40, nuo 2020 m. liepos 1 d. – 7, o nuo 2020 m. spalio 1 d. NBFC perėmė dar 40 įstaigų funkcijas. 2021 m. gruodžio 31 d. duomenimis, NBFC centralizuotai atliko 144 biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą ir 237 biudžetinių įstaigų PA funkcijas (įskaitant NBFC);
- 2021 m. sausio 4 d. NBFC pradėjus centralizuotai tvarkyti teisingumo ministro valdymo srities įstaigų buhalterinę apskaitą, dalis įstaigų taip pat perskirstė užimtas pareigybes, kurioms priskirtos buhalterinės apskaitos funkcijos, ir jų darbo užmokestį – daliai pareigybių priskirta atlikti specifines apskaitos funkcijas.

Apibendrinant atliktą viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos bei personalo valdymo ir personalo administravimo funkcijų efektyvumo vertinimo analizę galima teigti, kad, visų pirma, buhalterinės apskaitos funkcijų centralizavimui pasirengta buvo nepakankamai, nes nebuvo sukurta bendra informacinė sistema, nebuvo nustatyti kriterijai, kuriais remiantis turėjo būti priimami nutarimai dėl įstaigų, kurių buhalterinės apskaitos tvarkymo funkcijos centralizuotinos, nesilaikoma buhalterinės apskaitos tvarkymo funkcijų matricos ir nustatytų šių pareigybių proporcijų ir pan. Išanalizavus NBFC veiklą atskleisti tokie trūkumai: nėra užtikrinama tinkama centro veiklos priežiūra, trūksta sąlygų standartizuotam ir automatizuotam funkcijų vykdymui, nepakankami centro veiksmai užtikrinant vykdomų funkcijų kokybę. Akcentuotina, kad dėl didelio laisvų pareigybių skaičiaus, didėja darbo krūvis jau dirbantiems darbuotojams, kas daro įtaką didelei darbuotojų kaitai. Taip pat dėl nepakankamo kvalifikacijos tobulinimo nėra užtikrinama tinkama vykdomų funkcijų kokybė – daroma daugiau klaidų, vėluojama atlikti funkcijas ir dėl to didėja įstaigų, kurių funkcijas centralizuotai vykdo centras, nepasitenkinimas.

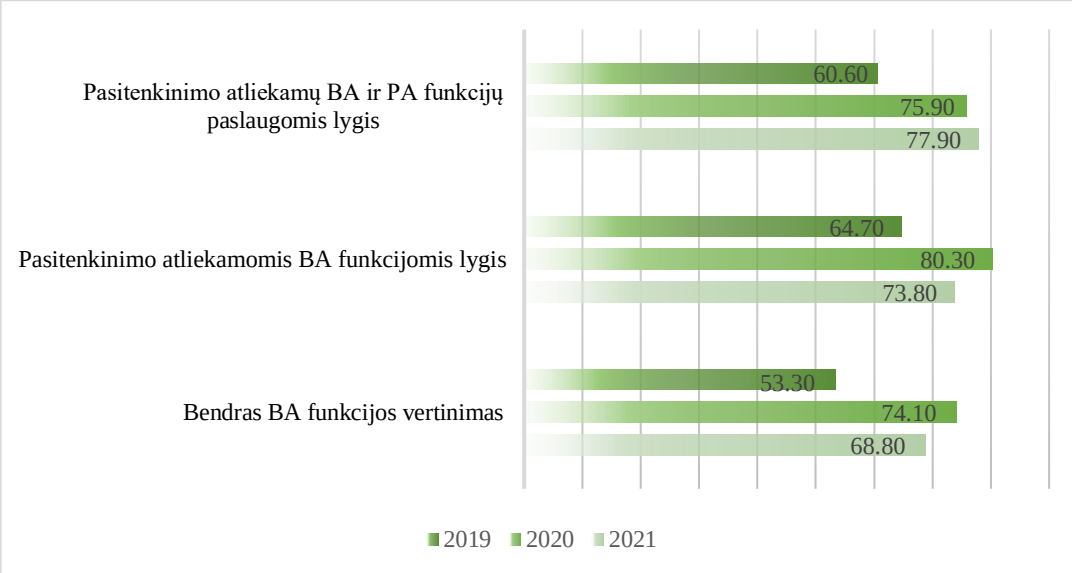
Pažymėtina, kad bendras viešojo sektoriaus įstaigų skaičius šiuo laikotarpiu sumažėjo net 18,05 proc. Taip pat mažėjo ir bendras darbuotojų, pareigybių, kurioms priskirtos buhalterinės apskaitos funkcijos, skaičius, tačiau išaugo aptarnaujamų darbuotojų skaičius, kuris turėjo įtakos darbo našumo augimui. Vertinant darbo užmokesčio kaitą pastebimas jo augimas 2017-2021 m., tačiau tokiems rezultatams įtakos daugiausiai turėjo padidintas minimalus mėnesinis atlyginimas, padidintas darbuotojų

pareiginės algos bazinis dydis ir kt. Remiantis Finansų ministerijos pateikiamomis ataskaitomis, vien lyginant 2021 m. ir 2020 m., pastebima, kad bendrai funkcijoms atlikti buvo sutaupyta 0,9 mln. Eur. (1,20 proc.) biudžeto lėšų. Tam įtakos turėjo įdiegta Finansų valdymo ir apskaitos informacinė sistema, įsteigtas NBFC ir jo pradėta centralizuotai tvarkyti teisingumo ministro valdymo srities įstaigų buhalterinė apskaita.

3.2. Viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo centralizuotai atliekamomis buhalterinės apskaitos tvarkymo tyrimų analizė

Siekiant įvertinti ir efektyvinti Nacionalinio bendrųjų funkcijų centro (NBFC) veiklą ir centralizuotai atliekamų funkcijų kokybę, nuo 2019 m. kiekvienais metais yra rengiamas ir atliekamas tyrimas, skirtas įvertinti viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimą centralizuotai atliekamomis buhalterinės apskaitos (BA) tvarkymo ir personalo administravimo (PA) funkcijomis. Tyrimo metu yra apklausiamos įstaigos, kurių buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo funkcijas NBFC atlieka centralizuotai. Tyrimui atlikti pasirenkamos trys tiriamosios grupės: įstaigų vadovai, finansų valdymo padalinių darbuotojai ir žmogiškųjų išteklių valdymo padalinių darbuotojai. Atliekant tyrimą, atitinkamai pagal tiriamąsias grupes, yra sudaromi atskiri klausimynai.

Remiantis 2019-2021 m. viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo centralizuotai atliekamomis BA ir PA funkcijomis tyrimų ataskaitomis, galima išskirti viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo NBFC paslaugomis lygius (žr. 6 pav.).



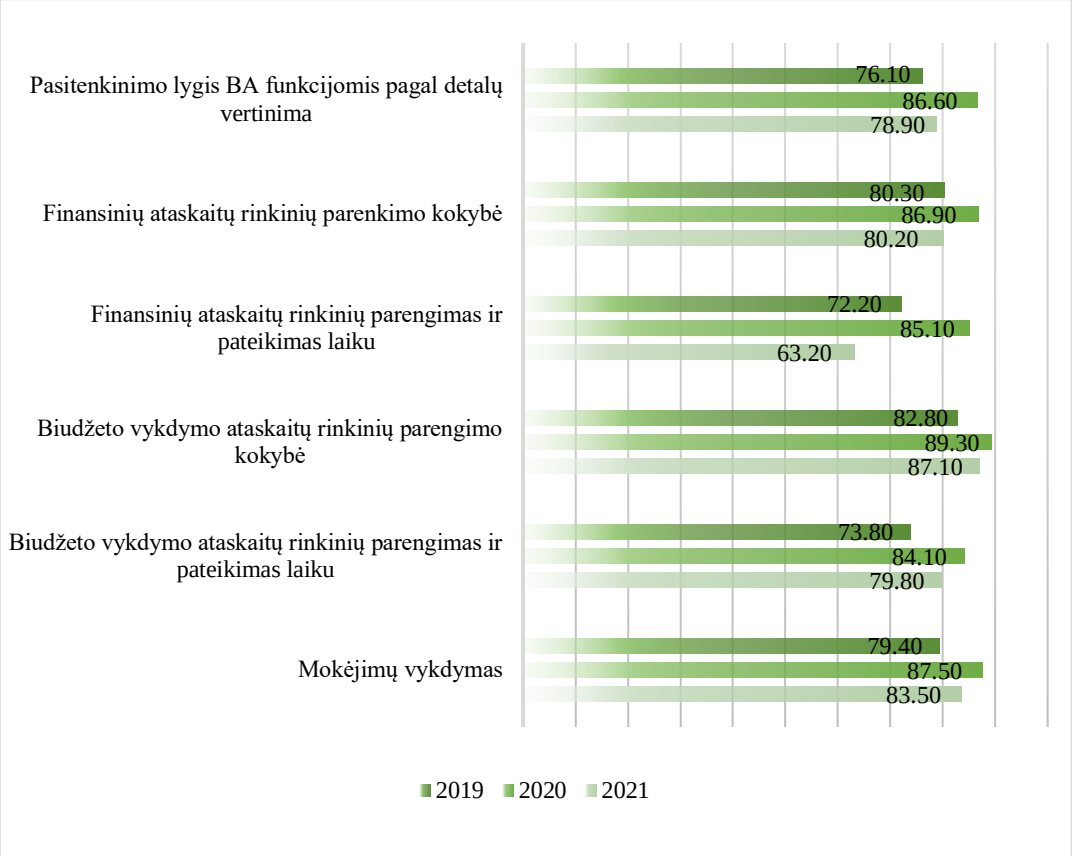
Šaltinis: sudaryta autorės pagal Viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo centralizuotai atliekamomis buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo funkcijomis tyrimo ataskaitas (2019-2021)

6 pav. 2019-2021 m. viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo NBFC paslaugomis lygiai (proc.)

Atlikus 2019-2021 m. viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo centralizuotai atliekamomis buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo funkcijomis tyrimo ataskaitų analizę galima teigti, kad pirmaisiais NBFC veiklos metais centralizuotai centro atliekamų BA ir PA funkcijų paslaugomis viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo lygis buvo ganėtinai mažas – siekė vos 60,60 proc., pasitenkinimo centralizuotai atliekamų BA funkcijų paslaugomis lygis – 64,70 proc., kai bendras funkcijos vertinimas 2019 m. siekė 53,30 proc.

Apžvelgiant 2019-2021 m. atliktų tyrimų rezultatus galima teigti, kad 2020 m. tyrimo rezultatai, lyginant juos su 2019 m. atlikto tyrimo rezultatais, rodo augantį viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimą NBFC vykdoma veikla auga – 2020 m. pasitenkinimo lygis yra 15,30 procentinio punkto aukštesnis nei praėjusiais metais. Lyginant 2021 m. ir 2020 m. tyrimo rezultatus taip pat matyti, kad nežymiai sumažėjo viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimas NBFC vykdoma veikla – 2021 m. pasitenkinimo lygis yra 2,00 procentinio punkto mažesnis lyginant su 2020 m. (79,90 proc.). Tokį, nors ir nežymų pasitenkinimo lygio mažėjimą, kaip nurodoma Viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo centralizuotai atliekamomis buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo funkcijomis tyrimo ataskaitoje (2021), lėmė nuoseklus įstaigų, kurių BA funkcijas centralizuotai atlieka NBFC, perėjimas prie vienos buhalterinės apskaitos programos – Finansų valdymo ir apskaitos informacinės sistemos (toliau – FVAIS). Siekiant užtikrinti sklandų įtaigų perėjimą prie FVAIS ir užtikrinti BA funkcijų atlikimo kokybę, finansinių ataskaitų rinkinių parengimo ir pateikimo įstaigoms procesas užtruko. Perėjimo prie FVAIS metu NBFC atliko konsultanto vaidmenį ir konsultavo įstaigas viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų ir FVAIS taikymo klausimais (sistemos vystymas ir metodikos pritaikymas praktiškai tvarkant buhalterinę apskaitą), taip pat peržiūrėjo perkeliamus klasifikatorius ir įvertino turtų likučių informaciją, suvedė einamųjų ūkinių operacijų duomenis bei atliko pasivijimo operacijų loginę patikrą, t. y. buvo atliekama apskaitos duomenų atitikčių nustatytiems apskaitos standartams, NBFC patvirtintoms apskaitos politikoms bei apskaitos tvarkos aprašams analizė.

Remiantis NBFC pateikiamomis 2019-2021 m. viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo centralizuotai atliekamomis buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo funkcijomis tyrimo ataskaitomis galima atlikti 2019-2021 m. centralizuotai atliekamu detalizuotų BA funkcijų vertinimo palyginimą (žr. 7 pav.). Atliktų tyrimų rezultatai atskleidė, kad tiriamuoju 2019-2021 m. laikotarpiu pastebimas 2020 m. itin ženklus BA funkcijų vertinimo lygio augimas. Vis tik 2021 m. viešųjų įstaigų pasitenkinimas centralizuotai atliekamomis detalizuotomis BA funkcijomis sumažėjo, ženkliausias pokytis pastebimas finansinių ataskaitų rinkinių parengimo ir pateikimo laiku srityje, kuris buvo mažiausias visą 2019-2021 m. laikotarpį ir siekė tik 63,20 proc. Kitose srityse taip pat pastebima pasitenkinimo centralizuotai atliekamomis BA funkcijomis mažėjimo tendencija, tačiau vertinimai vis tiek viršyjo 2019 m. vertinimų lygius ir išliko pakankamai aukšti – apie 80 proc.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo centralizuotai atliekamomis buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo funkcijomis tyrimo ataskaitą (2021)

7 pav. 2019-2021 m. (proc.) centralizuotai atliekamų detalizuotų BA funkcijų vertinimo palyginimas (proc.)

NBFC viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo centralizuotai atliekamomis buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo funkcijomis tyrimo ataskaitoje (2021) yra pateikiami tokie respondentų pastebėjimai: nėra bendrų dokumentų valdymo sistemos, BA sistemų, todėl viešojo sektoriaus įstaigų ir NBFC atliekamos funkcijos gana dažnai yra dubliuojamos. Ši priežastis yra nurodoma esmine efektyvaus procesų vykdymo kliūtimi, dėl kurios procesai yra vykdomi ne optimaliai ir funkcijos atliekamos ne visada laiku ir kokybiškai. Siekiant pagerinti atliekamų funkcijų kokybę, siūloma netik tobulinti vykdomų procesų kontrolę bei darbuotojų kompetencijas, bet ir peržiūrėti darbuotojų darbo krūvį. Taip pat rekomenduotina didinti grįžtamojo ryšio ir bendradarbiavimo lygį maksimaliai išnaudojant komunikavimo kanalus bei rengiant reguliarius susitikimus atliekamoms funkcijoms aptarti.

Apibendrinant atliktą viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo centralizuotai atliekamomis buhalterinės apskaitos tvarkymo 2019-2021 m. tyrimų analizę galima teigti, kad pirmieji NBFC veiklos metai buvo sudėtingi – centralizuotai centro atliekamų BA ir PA funkcijų paslaugomis viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo lygis siekė vos 60,60 proc., pasitenkinimo centralizuotai atliekamų BA funkcijų paslaugomis lygis – 64,70 proc., o bendras funkcijos vertinimas 2019 m. tesiekė 53,30 proc. Tačiau 2020 m. pastebimas 15,30 proc. pasitenkinimo lygio augimas, kuris 2021 kiek sumažėjo ir siekė 79,9 proc.

Tokiems rezultatams įtakos turėjo nuoseklus įstaigų, kurių BA funkcijas centralizuotai atlieka NBFC, perėjimas prie vienos buhalterinės apskaitos programos. Atlikta 2019-2021 m. centralizuotai atliekamu detalizuotų BA funkcijų vertinimo analizė parodė, kad 2020 m. BA funkcijų vertinimo lygio augimas. Tačiau jau sekančiais, 2021 m. viešųjų įstaigų pasitenkinimas centralizuotai atliekamomis BA funkcijomis, vertinant pagal jų detalizavimą, sumažėjo visose srityse. Tačiau tik finansinių ataskaitų rinkinių parengimo ir pateikimo laiku srityje šis pokytis buvo didžiausias ir pasiekė žemiausią lygį per visą analizuojamą laikotarpį. Pagrindinė kliūtis, trukdanti efektyviam procesų vykdymui yra bendrų dokumentų valdymo sistemos, BA sistemų nebuvimas, todėl procesai yra vykdomi ne optimaliai ir funkcijos atliekamos ne visada laiku ir kokybiškai. Rekomenduotina tobulinti vykdomų procesų kontrolę bei darbuotojų kompetencijas, peržiūrėti darbuotojų darbo krūvį, didinti grįžtamojo ryšio ir bendradarbiavimo lygį.

3.3. Ekspertų interviu metu gautų rezultatų analizė ir apibendrinimas

Siekiant nustatyti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos efektyvumą ir naudą po centralizacijos, buvo atliktas kokybinis tyrimas – ekspertinė informantų apklausa. Tyrime dalyvavo du aukščiausio lygio informantai (AI): LR SADM Finansų skyriaus darbuotoja, LR Finansų ministerijos Apskaitos informacinių sistemų analitikė bei trys vidutinio lygio informantai (VI): Nacionalinio bendrųjų funkcijų centro Buhalterinės apskaitos departamento buhalterė ir LR socialinės apsaugos ir darbo ministerijai pavaldžių biudžetinių įstaigų darbuotojos.

Tyrimo rezultatų analizė pateikta pagal išskirtas tyrimo kategorijas:

- biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita iki centralizacijos;
- biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimo vertinimas;
- biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita po centralizacijos;
- tobulinimas.

Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita iki centralizacijos. Į klausimą, kaip vertinama biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita iki centralizacijos, informantai atsakė skirtingai – vieni buhalterinę apskaitą vertino patenkinimai, tačiau didesnė dalis teigė, kad buhalterinės apskaitos centralizacija buvo geras sprendimas. Remiantis AI1 informantu, vienareikšmiškai vertinti buhalterinę apskaitą iki centralizacijos yra gana sudėtinga, nes tai yra „labai priklausoma nuo subjektyvių faktorių (finansininkų kompetencijos, sąžiningumo, stropumo ir pan.), nuo įstaigos finansinių galimybių aprūpinti finansininkus tinkama programine įranga“. Kiti informantai teigė, kad iki centralizacijos daug problemų kildavo dėl skirtingai vykdomos buhalterinės apskaitos, naudojamų skirtingų IS. Tad „prieš centralizuojant reikėjo suvienodinti visų įstaigų apskaitą, t.y ūkinių operacijų registravimą ir IT programų naudojimą“ (VI2). Finansines ataskaitas ar jų rinkinius iki centralizacijos buvo stengiamasi

pateikti laiku, tačiau gana dažnai jos buvo pateikiamos pavėluotai, tuomet būdavo „teikiami priminimai, raginimai. Ataskaitose neretai pasitaikydavo klaidų ir nesutapimų“ (AI2). Kaip matoma, informantai tyrimo metu orientavosi daugiau į finansines ataskaitas, jų ruošimą, darbo organizavimą, tačiau neįvertino ir buhalterinei apskaitai tvarkyti, pasitaikančioms klaidoms taisyti ir pan, reikalingų išteklių dydžio. Apibendrinti duomenys apie informantų biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos iki centralizacijos vertinimai pateikti 8 lentelėje:

8 lentelė. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos iki centralizacijos vertinimas

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Buhalterinės apskaitos iki centralizacijos vertinimas	Skirtinga įstaigų apskaita	Prieš centralizuojant reikėjo suvienodinti visų įstaigų apskaita (VI2)
	Skirtingos naudojamos IS	Prieš centralizuojant reikėjo suvienodinti visų įstaigų IT programų naudojimą (VI2)
	Dažnai vėluojama laiku pateikti ataskaitas	Ataskaitų teikimo terminas dažnai pradelsiamas (AI2)
	Klaidos finansinėse ataskaitose	Ataskaitose neretai pasitaikydavo klaidų ir nesutapimų (AI2)
		Pasitaikydavo klaidų (VI1)

Tyrimo metu informantai išskyrė tokias priežastis, kurios lėmė biudžetinių įstaigų centralizaciją:

- skirtingai traktuojamas VSAFAS (AI1, AI2)
- skirtinga darbuotojų kompetencija („Nevienoda finansininkų kompetencija“ (AI1))
- naudojamos skirtingos IS („Nevienoda informacinių sistemų logika tvarkant finansinę apskaitą ir jų išvystymo lygis“ (AI1));
- kaštų mažinimo poreikis („Didelis informacinių sistemų skaičius ir jų priežiūros ir aptarnavimo kaštai“ (AI2));
- darbuotojų skaičiaus mažinimo poreikis (VI1);
- darbuotojų kompetencijos kėlimo poreikis (VI1);
- klaidos finansinėse ataskaitose ir jų pateikimo vėlavimas „Ataskaitų pateikimo operatyvumas ir teisingumas“ (VI2)).

Susistemintos priežastys, lėmusios biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizaciją, taip pat pateikiamos 9 lentelėje.

9 lentelė. Priežastys, lėmusios biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizaciją

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Priežastys, lėmusios biudžetinių įstaigų centralizaciją	Skirtingai traktuojamas VSAFAS	Nevienodas VSAFAS traktavimas (AI1)
		Skirtingas darbuotojų VSAFAS traktavimas (AI2)
	Skirtinga darbuotojų kompetencija	Nevienoda finansininkų kompetencija (AI1)
	Naudojamos skirtingos IS	Nevienoda informacinių sistemų logika (AI1)
		Didelis informacinių sistemų skaičius (AI2)
		Sukurti vieną finansų valdymo sistemą (VI1)
		Programų suvienodinimas (VI3)
	Kaštų mažinimo poreikis	Programų priežiūros kaštų mažinimas (VI3)
	Darbuotojų skaičiaus mažinimo poreikis	Darbuotojų mažinimas (VI3)
	Darbuotojų kompetencijos kėlimo poreikis	Kelti jų kompetencijos lygį (VI1)
	Klaidos finansinėse ataskaitose ir jų pateikimo vėlavimas	Ataskaitų pateikimo operatyvumas ir teisingumas (VI2)

Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimo vertinimas. *Tikslai*. Teorinė ir dokumentų analizė leido išskirti pagrindinius biudžetinių įstaigų centralizacijos tikslus, kurios įvardija ir patys informantai (AI1):

1. Atskaitomybės pateikimas laiku.
2. Kokybiška finansinė atskaitomybė.
3. Vienodas VSAFAS taikymas.
4. Darbas su vieninga IS.
5. Kompetentingų specialistų pritraukimas ir jų kompetencijų ugdymas.
6. Darbuotojų skaičiaus mažinimas tam pačiam darbui atlikti.
7. Sklandus apskaitos informacijos perdavimas ir (ar) perėmimas įstaigų reorganizacijos atveju.

Tyrimo metu aukščiausio lygio informantams – LR SADM Finansų skyriaus bei LR Finansų ministerijos Apskaitos informacinių sistemų skyriaus darbuotojams buvo pateiktas klausimas apie tai, ar pavyko pasiekti išsikeltus biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslus. Kaip nurodė informantai, tikslų įgyvendinimą vertinti dar sunku dėl besitęsiančio centralizacijos proceso, tad „tikslų siekimas yra tikslingas darbas, centralizacija vykdoma, tikslų siekiama“ (AI2). Vis tik daugiausiai šiuo metu koncentruojamasi į darbo su vieninga IS organizavimą, kaip teigia informantas AI1, šis tikslas daugelyje centralizuotų įstaigų jau įgyvendintas – „485 įstaigos dirba su LR Finansų ministerijos valdomos valstybės biudžeto, apskaitos ir mokėjimų sistemos viešojo sektoriaus finansinės apskaitos bendruoju posistemiu (FABIS)“ (AI1). Kaip teigia informantas AI1, jau dabar galima įžvelgti

teigiamų įstaigų centralizacijos rezultatų: „kai įstaigų apskaitai tvarkoma centralizuotai, tai ir tikslų siekimas bei vykdymas yra vienose rankose ir juos kontroliuoti yra lengviau. Greičiau galima identifikuoti kylančias problemas bei jas pradėti spręsti“.

Įgyvendinant biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslus neišvengta ir susidūrimo su įvairiomis kliūtimis. Informantai labiausiai akcentavo įstaigų ir jose dirbančių darbuotojų priešišką požiūrį į centralizaciją, vykstančius procesus – „darbuotojų tame tarpe ir įstaigos vadovų nenoras suprasti keliamų tikslų, nepasiruošimas pokyčiams, nenoras dalintis sukaupta informacija“ (AI1). Galima teigti, kad tokios reakcijos ir net tikslingas kenkimas procesui, kuomet atsisakoma ne tik priimti pokyčius, bet net ir jiems trukdant, pvz. nesuteikiant reikiamos informacijos, itin daug įtakos turėjo centralizacijos procesui ir jo sėkmei. Papildomai informantai dar paminėjo tokias kliūtis, kaip nepakankamas pasiruošimas centralizacijai, nepakankamas aprūpinimas žmogiškaisiais ištekliais (trūko tiek pačių darbuotojų, tiek reikiamos kvalifikacijos specialistų), vyravo aukšta darbuotojų kaita, kurią nulėmė itin išaugęs darbo krūvis ir nekonkurencingi atlyginimai. Apibendrintos buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslų įgyvendinimo kliūtys yra pateikiamos 10 lentelėje.

10 lentelė. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslų įgyvendinimo kliūtys

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslų įgyvendinimo kliūtys	Įstaigų ir jų darbuotojų priešiškumas	Darbuotojų tame tarpe ir įstaigos vadovų nenoras suprasti keliamų tikslų (AI1)
		Darbuotojų nenoras priimti pokyčius (AI1)
		Nenoras dalintis sukaupta informacija (AI1)
	Nepakankamas pasiruošimas	Nepasiruošimas pokyčiams (AI1)
	Darbuotojų kaita, jų trūkumas	Darbuotojų kaita ir specialistų trūkumas (VI2)
	Per maži, darbo krūvį neatitinkantys atlyginimai	Mažos algos (VI2)
	Per didelis darbo krūvis	Per didelis darbuotojų darbo krūvis (VI2)

Įgyvendinimas. Vertindami biudžetinių įstaigų centralizacijos proceso planavimą, organizavimą, vykdymą ir kontrolę informantai išskyrė daugiau silpnybių nei stiprybių. Viena iš didžiausių stiprybių buvo įvardintas įstaigų perėjimas prie vieningos apskaitos sistemos (AI1, AI2), apmokyti darbuotojai (VI1), padidėjusi finansinė kontrolė (AI2). Vieninga apskaitos sistema palengvino darbuotojų pavadavimą atostogų metu bei „palengvina audito tarnybos darbą“ (AI2). Tačiau įstaigų centralizacija pradėta įgyvendinti ne pilnai pasiruošus, informantu nuomone, „buvo neįvertinama kokią įtaką darys, kad įstaigose tam pačiam darbui naudojama skirtinga programinė įranga“ (AI1), įstaigos naudojo skirtingą programinę įrangą, nebuvo užtikrintas pakankamas reikiamos kvalifikacijos žmogiškųjų išteklių lygis (AI1). Taip pat paminėta, kad „NBFC apsunkina darbų organizavimą bei efektyvinimą“

(AI1). Nors reikiami mokymai buvo organizuojami ir vyko gana sklandžiai, vis tik „trūko kvalifikuoto mentoriaus galinčio greitai atsakyti į iškilusius klausimus.“ (VI1). Taip pas pastebėtas ir grįžtamojo ryšio trūkumas (AI2). Kaip vertinamas biudžetinių įstaigų centralizacijos proceso planavimas, organizavimas, vykdymas ir kontrolė pateikiama 11 lentelėje:

11 lentelė. Biudžetinių įstaigų centralizacijos proceso planavimo, organizavimo, vykdymo ir kontrolės vertinimas

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Centralizacijos proceso planavimo, organizavimo, vykdymo ir kontrolės vertinimas	**Stipriosios pusės**	
	Vieninga apskaitos sistema	Viešojo sektoriaus subjektų perėjimas prie vieningos apskaitos sistemos (AI1)
		Perėjimas prie vieningos apskaitos sistemos (AI2)
	Padidėjusi finansinė kontrolė	Padidėjo finansinė kontrolė (AI2)
	Darbo ir pavadavimų palengvinimas	Buhalterinės apskaitos tvarkymas vieninga buhalterine programa leidžia darbuotojams pavaduoti vieni kitus, palengvina audito tarnybos darbą (AI2)
	Organizuoti darbuotojų mokymai	Organizuojami mokymai vyko gan sklandžiai (VI1)
	Silpnosios pusės	
	Neįvertinta pokyčių įtaka įstaigoms ir jų darbui	Buvo neįvertinta kokią įtaką darys, kad įstaigose tam pačiam darbui naudojama skirtinga programinė įranga (AI1)
	Darbų organizavimo apsunkinimas	NBFC apsunkina darbų organizavimą bei efektyvinimą (AI1)
	Nevienodos IS	Darbo užmokesčio programinė įranga vis dar yra naudojama įvairių gamintojų (AI1)
	Kompetentingų darbuotojų trūkumas	Kompetentingų darbuotojų paieška tampa labai problematiška (AI1)
	Kompetentingos pagalbos stygius	Trūko kvalifikuoto mentoriaus galinčio greitai atsakyti į iškilusius klausimus (VI1)
	Neužtikrinamas grįžtamasis ryšys	Grįžtamojo ryšio stoka (AI2)

Biudžetinių įstaigų centralizacijos procese neapsieita ir be iššūkių ir problemų, kaip teigia informantai, vienas pagrindinių iššūkių buvo žmogiškieji ištekliai – nepakankamas buvo ne tik darbuotojų skaičius, bet ir jų kompetencija. Kaip pabrėžė informantas AI1, bene esminis iššūkis buvo „reikiamų kompetencijų pritraukimas VSS, vykdančiuose nutarimus“. Dar vienas iš iššūkių, kurį nurodė dauguma informantų, tai įstaigų ir darbuotojų priešiškas nusiteikimas biudžetinių įstaigų centralizacijai. Visų pirma, darbuotojai nenori keisti įprastos tvarkos, nenori naujovių, „priimti permainas, mokytis ir dirbti su nauja informacine sistema“ (VI1), „iškart įsitraukti į darbo procesą, noriai tobulėti“ (VI1). Susiduriama ir su įstaigų nenoru įsitraukti į biudžetinių įstaigų centralizaciją. Be to, neskiriamas

reikiamas dėmesys darbui su sistemomis, reikiamų duomenų suvedimui: „centralizuojamos įstaigos neskiria pakankamo dėmesio duomenų įvedimui į FVAIS. Į sistemą perkeliami su apskaita susiję netikslūs duomenys arba dalis jų išvis nepateikiami“ (VI2). Dėl netinkamai suvestų duomenų tampa itin sudėtinga laiku parengti tinkamus ataskaitų rinkinius, todėl juos vėluojama pateikti. Informantų pastebėjimai dėl iššūkių ir problemų, su kuriomis susidurta centralizacijos procese, pateikiami 12 lentelėje:

12 lentelė. Iššūkiai ir problemos biudžetinių įstaigų centralizacijos procese

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Iššūkiai ir problemos centralizacijos procese	Žmogiškųjų išteklių trūkumas	Pagrindiniai iššūkiai – žmogiškieji ištekliai (AI1)
	Nepakankama darbuotojų kompetencija	Reikiamų kompetencijų pritraukimas (AI1)
	Darbuotojų priešiškumas	Pagrindinis iššūkis – darbuotojų nenoras priimti permainas (AI2)
		Darbuotojų nenoras priimti pasikeitimus, iškart įsitraukti į darbo procesą, noriai mokytis ir tobulėti (VI1)
	Įstaigų priešiškumas	Įstaigų nenoras dalyvauti šiame procese (VI2)
	Klaidingai į sistemą suvedami duomenys	Į sistemą perkeliami su apskaita susiję netikslūs duomenys arba dalis jų išvis nepateikiami (VI2)

Ištekliai. Vienas iš pagrindinių išteklių, reikalingų sėkmingai buhalterinės apskaitos centralizacijai, yra pakankamas finansavimas. Tačiau didžioji dauguma informantų nurodė, kad biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijai skiriamas finansavimas yra nepakankamas. Tik vienas informantas (AI2) nurodė, kad finansavimą vertina teigiamai. AI1 informantas nurodė, kad, jei analizuosime „VSS pertvarkymą, kai apskaita tvarkoma centralizuotai, tai šiam nutarimui vykdyti nėra skirta finansavimo, tik perskirstomos lėšos tarp VSS ir NBFC finansavimo“. Panašiai informantai įvertino ir turimus žmogiškuosius išteklius, skirtus numatytiems centralizacijos tikslams pasiekti. Anot informantų, „žmogiškųjų išteklių visada yra trūkumas“ (AI1), tačiau dar didesnė problema yra darbuotojų kompetencija – „trūksta specialistų, ypač metodologų“ (VI2). Susisteminti informantų vertinimai apie išteklius, skirtus biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijai pateikiami 13 lentelėje.

13 lentelė. Išteklių, skirtų biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijai vertinimas

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Išteklių, skirtų buhalterinės apskaitos centralizacijai vertinimas	Nepakankamas biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijai skiriamas finansavimas	Tik perskirstomos lėšos tarp VSS ir NBFC finansavimo (AI)
		Finansavimas ribotas (VI1)
		Neigiamai (VI2, VI3)
	Žmogiškųjų išteklių, skirtų numatytiems centralizacijos tikslams pasiekti, trūkumas	Žmogiškųjų išteklių visada yra trūkumas (AI1)
		Žmogiškųjų išteklių skaičius turi būti didinamas (AI2)
		Žmogiškųjų išteklių visada norima daugiau nei jų yra (VI1)
	Kvalifikuotų specialistų stygius	Didesnė bėda yra kompetencija (AI1)
		Trūksta specialistų, ypač metodologų (VI2)

Požiūris. Klausimas – koks dėmesys yra skiriamas įstaigos darbuotojų kvalifikacijos kėlimui, informantus išskyrė į dvi dalis. Vieni informantai teigė, kad visiems buhalterinės apskaitos centralizacijos procese dalyvavę finansininkai buvo organizuojami reikiami „mokymai, suteiktas konsultavimas su specialistais“ (AI2), kurie buvo „išsamūs, skirta nemažai laiko“ (VI1). Tačiau buvo užsiminta ir apie tai, kad mokymų buvo per mažai, nebuvo suteikta visa reikiama informacija ir dėmesys, skirtas įstaigos darbuotojų kvalifikacijos kėlimui, buvo nepakankamas (VI2).

Atsakydami į klausimą apie visuomenės ir darbuotojų požiūrį į biudžetinių įstaigų centralizaciją, visi informantai išskyrė labiau neigiamą požiūrį, nei teigiamą. Dauguma informantų nurodė, kad vertinimas gali priklausyti nuo to, kiek „asmeniškai kiekvieną palietė šis procesas ir kaip sklandžiai įvyko procesas“ (AI1), tačiau tiek visuomenės, tiek pačių darbuotojų požiūris vis tik daugiau neigiamas ir viena to priežasčių yra įprastos tvarkos pasikeitimas, kadangi „dažniausiai visos naujovės visuomenės yra priimamos neigiamai“ (VI3). Vis tik su laiku įprantama ir prie naujovių, su laiku keičiasi ir požiūris į jas, kaip teigia informantas IV1, „viskas priklauso nuo pačio darbuotojo, jo pastangų ir noro dirbti ir priimti naujoves“. Apibendrinant, informantų požiūris į biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimą pateikiamas 14 lentelėje.

14 lentelė. Požiūris į biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimą

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Požiūris į buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimą	Ne visiems darbuotojams skiriamas pakankamas dėmesys kvalifikacijos kėlimui	Buvo vykdomi mokymai, suteiktas konsultavimas su specialistais (AI2)
		Nepakankamas (VI2)
	Neigiamas visuomenės ir darbuotojų požiūris į biudžetinių įstaigų centralizaciją	Apibendrinant tai labiau neigiamas nei teigiamas (AI1)
		Dažniausiai visos naujovės visuomenės yra priimamos neigiamai (VI1)
		Biudžetinių įstaigų požiūris į centralizaciją yra neigiamas (VI2)

Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita po centralizacijos. Pasiteiravus informantų kaip jie vertina pokyčius, centralizavus buhalteriją, visi juos vertino teigiamai.

Prie teigiamų centralizuotos buhalterinės apskaitos pokyčių informantai priskyrė dėl bendros IS diegimo gerėjančią darbuotojų kompetenciją, kadangi „didėja darbuotojų skaičius, mokantis dirbti viena ir ta pačia programine įranga“ (AI1), bendra IS palengvina buhalterinės apskaitos procesus, nes „dirbti su FVAIS programa yra žymiai lengviau. Tas pats darbas atliekamas greičiau. Nauja programa yra daug patogesnė, lengviau suprantama ir informatyvesnė“ (VI1). IS diegimo metu buvo pašalintos aptiktos klaidos, klaidų tikimybė sumažinta ir buhalterinės apskaitos procesuose – „užkertamas kelias aplaidžiam buhalterijos tvarkymui. Institucijos darbuotojai dirba pagal vieningus standartus, su viena IS“ (AI2). Bendroje IS sistemoje privalumų informantai įžvelgė ir darbuotojų kaitos atvejais – „keičiant darbą, naujoje darbo vietoje bus ta pati buhalterinė programa, su kuria dirbo ankščiau“ (AI2), tad tokiu atveju būtų sutaupomos piniginės išlaidos bei laiko sąnaudos naujo priimto darbuotojo apmokymui. Taip pat papildomai teigiamų aspektų informantai pastebėjo ir ataskaitų rengimo ir pateikimo procese, nes, pavyzdžiui, „išsigrynino finansininkų darbo funkcijos ir aiškiai atsiskyrė papildomi darbai, kurie buvo priskiriami šiai pareigybei“. Paaiškėjo, kad mažose įstaigose buhalterinės apskaitos tvarkymui reikia gerokai mažiau pareigybių, nei jų yra numatyta. Dirbant bendroje IS atsirado galimybė darbą organizuoti nuotoliniu būdu, kas suteikia darbuotojui „lanksčias darbo sąlygas, dirbti NBFC, nesvarbu kokia yra gyvenamoji vieta ir darbdaviui, kuris organizuodamas taip darbą gali taupyti patalpas“ (AI1). Visi informantų išskirti teigiami centralizuotos buhalterinės apskaitos pokyčiai daugiau ar mažiau tiesiogiai prisideda prie vieno iš pagrindinių buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslo – biudžeto lėšų taupymo, įgyvendinimo. Teigiami centralizacijos pokyčiai pateikiami 15 lentelėje:

15 lentelė. Teigiami biudžetinių įstaigų centralizacijos pokyčiai

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Teigiami centralizacijos pokyčiai	Gerėjanti darbuotojų kompetencija	Kyla darbuotojų kompetencija (AI1)
	Suvienodinti apskaitos procesai	Institucijos darbuotojai dirba pagal vieningus standartus (AI2)
	Supaprastinti apskaitos procesai IS pagalba	Dirbti su FVAIS programa yra žymiai lengviau. Tas pats darbas atliekamas greičiau (VI1)
		Nauja programa yra daug patogesnė, lengviau suprantama ir informatyvesnė (VI1)
	Apibrėžtos darbuotojų funkcijos ir darbai	Išsigrynino finansininkų darbo funkcijos ir aiškiai atsiskyrė papildomi darbai (AI1)
	Galimybė dirbti nuotoliniu būdu	Nuotolinio darbo organizavimo įgūdžių formavimas (AI1)
	Rečiau pasitaiko klaidų	Sumažėjo klaidų, pereinant į FVAIS programą buvo pastebėta nemažai klaidų, jos ištaisytos (AI2)
		Klaidų eliminavimas (VI2)
	Valstybės biudžeto ekonomija	Taupomos valstybės biudžeto lėšos (VI3)

Tačiau pastebėti ir neigiami centralizacijos aspektai. Prie neigiamų centralizacijos pokyčių informantai priskyrė stringantį vieningos informacinės sistemos diegimą, paminėjo, jog „nebaigti FVAIS sistemos modernizavimo darbai“ (AI2), „FVAIS sistema ir jos suderinamumas su VSAKIS turi didelių trūkumų“ (VI1). Tad, nors kai kur informacinės sistemos įdiegtos sėkmingai, vis tik dar ne visose įstaigose tai veikia. Dėl informacinės sistemos problemų ne visuomet užtikrinamas sėkmingas informacijos perdavimas, todėl neretai pasitaiko atvejų, kuomet rengiamos ataskaitos suformuojamos tuščios, be duomenų arba visai nesuformuojamos ir pan. Nors informantai anksčiau prie teigiamų centralizacijos pokyčių priskyrė darbuotojų kompetencijos augimą, vis tik akcentuota ir kompetentingų darbuotojų trūkumo problema. Kaip nurodo vienas iš informantų, centro darbuotojai vis dar mokosi, „kiekvienu kartu vis visko klausinėja, nieko nepadaro savarankiškai“ (VI3). Be minėtų neigiamų pokyčių priskirtas ir neaiškus atsakomybių paskirstymas, jų stoka: „pastebėjus apskaičiavimuose klaidą (pvz. darbo užmokesčio priskaitymuose), sudėtingiau iš kart nustatyti asmenį į kurį reikia kreiptis dėl klaidos“ (AI1), „darbas daromas atmestinai, nes nėra atsakomybės už tai ką daro“ (VI3). Vienas iš NFBC steigimo tikslų buvo sumažinti darbo krūvį biudžetinių įstaigų finansų skyrių darbuotojams, tačiau, kaip teigia informantas VI3, darbo krūvis tik išaugo, nes prie įprastų darbų „atsirado NBFC aptarnavimo ir kontrolės funkcijos“ – tenka nuolat kontroliuoti, nurodyti kas turi būti daroma, prašyti pataisyti rastas darbuotojų padarytas klaidas. Tai atitinkamai prailgina įprastinius procesus – „200 kartų greičiau viską padaryčiau pati, ir dar žinočiau, kad tai tikrai mano klaida, jei ji tokia atsiranda“ (VI3). Neigiami centralizacijos pokyčiai apibendrintai pateikiami 16 lentelėje.

16 lentelė. Neigiami biudžetinių įstaigų centralizacijos pokyčiai

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Neigiami centralizacijos pokyčiai	Nėra sukurta bendra informacinė sistema	Nebaigti FVAIS sistemos modernizavimo darbai (AI2)
		FVAIS sistema ir jos suderinamumas su VSAKIS turi didelių trūkumų (VI1)
	Kompetentingų darbuotojų trūkumas	Specialistų stoka (VI2)
		Labai trūksta darbuotojams kompetencijos (VI3)
	Neaiškus atsakomybių paskirstymas, jų stoka	Sudėtingiau iš kart nustatyti asmenį į kurį reikia kreiptis dėl klaidos (AI1)
		Nėra atsakomybės už tai ką daro (VI3)
	Išaugęs darbo krūvis	Man niekas nepamažėjo, o tik padidėjo (VI3)
	Įprasti procesai trunka ilgiau	200 kartų greičiau viską padaryčiau pati (VI3)

Atlikta dokumentų analizė atskleidė kompetentingų darbuotojų trūkumo problemą. Tokios pat nuomonės buvo ir tyrime dalyvavę informantai. Remiantis informantų nuomone, centralizuotos apskaitos skyriaus darbuotojų kompetencija yra nepakankama, daug problemų kyla dėl siauros jų specializacijos: „nes daugelio finansininkų patirtis yra siauresnio pobūdžio, nes dirbant tik vienoje įstaigoje gali būti, kad vykdė vienarūšes operacijas, o dirbant kad ir su tos pačios srities operacijomis, bet tvarkant didesnio skaičiaus įstaigų apskaitą, jų įvairovė būna didesnė“ (AI1). Dėl siauros apskaitos skyriaus darbuotojų specializacijos kyla problemų ir darbuotojų pavadavimo metu, todėl rekomenduojama „apmokyti, supažindinti darbuotoją su visomis buhalterinės apskaitos sritimis. Tokiu atveju nekiltų problemų dėl kolegos pavadavimo ir bendras finansinis lygis ir suvokimas taptų aukštesnis“ (AI2). Papildomai paminėta ir grįžtamojo ryšio problema, nurodoma, kad „reikia viską ieškoti ir aiškinti patiems“ (VI2). Visi informantai sutartinai nurodė, kad darbuotojų kvalifikacijos kėlimui turi būti skiriamas išskirtinis dėmesys. Tokiu būdu būtų galima užtikrinti efektyvų centralizuotos buhalterinės apskaitos tvarkymą, savalaikį teisingų ataskaitų pateikimą ir, žinoma, biudžeto lėšų ekonomiją. Centralizuotos apskaitos skyriaus darbuotojų kompetencijos vertinimai apibendrinti 17 lentelėje.

17 lentelė. Centralizuotos apskaitos skyriaus darbuotojų kompetencijos vertinimas

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Darbuotojų kompetencijos vertinimas	Kompetencijos stoka	Darbuotojų kompetencija dažnai būna per žema (AI1)
		Reikia viską ieškoti ir aiškinti patiems (VI2)
		Kompetencijos stoka tikrai jaučiama (VI3)

17 lentelės tęsinys kitame psl.

17 lentelės tęsinys

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Darbuotojų kompetencijos vertinimas	Siaura darbuotojų specializacija	Daugelio finansininkų patirtis yra siauresnio pobūdžio (AI1)
		Dažniausiai darbuotojai atlieka tik tam tikrą apskaitos dalį (AI2)
		Reikia apmokyti, supažindinti darbuotoją su visomis buhalterinės apskaitos sritimis. Tokiu atveju nekiltų problemų dėl kolegos pavadavimo (AI2)
	Poreikis kelti kompetenciją	Dažniausiai darbuotojams yra kur tobulėti ir mokytis (VI3)

Informantų apklausos metu surinktų rezultatų analizė atskleidė, kad po biudžetinių įstaigų centralizacijos apskaitos skyriai stengiasi finansinių ataskaitų rinkinius pateikti laiku, „laikantis nustatytos tvarkos ir numatytų terminų“ (AI2). Kaip teigė informantas AI1, „Biudžeto vykdymo rinkinius NBFC jau antri metai pateikia laikantis terminų, finansinių atskaitų rinkinius vėluojama pateikti tik kelių įstaigų, kas nesudaro nė 1 proc. visų tvarkomų įstaigų apskaitos“. Viena iš pagrindinių ataskaitų pateikimo vėlavimo priežasčių yra pirminių dokumentų pateikimo NBFC vėlavimas. Be to, „finansinių ataskaitų rinkinių parengimas kiekvienais metais yra tobulinamas dėl labai didelių kontrolių skaičiaus VSAKIS sistemoje bei tam, kad atitiktų teisės aktų nustatytas tvarkas“ (VI2). Buhalterinės apskaitos tvarkymo ir personalo administravimo funkcijų centralizavimo, valstybinio audito ataskaitoje (2022) pateikiama, kad 2020 m. identifikuota ataskaitų pateikimo vėlavimų, tad, remiantis tyrimo rezultatais galima daryti prielaidą, kad toliau vykdoma buhalterinės apskaitos centralizacija minimizuoja ataskaitų rinkinių pateikimo vėlavimo atvejų dažnumą. Susisteminti informantų biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus gebėjimo užtikrinti finansinių ataskaitų rinkinių parengimą pagal teisės aktų nustatytas tvarkas ir terminus vertinimai pateikiami 18 lentelėje.

18 lentelė. Centralizuotos apskaitos skyriaus gebėjimo užtikrinti finansinių ataskaitų rinkinių parengimą pagal teisės aktų nustatytas tvarkas ir terminus vertinimas

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus gebėjimo užtikrinti finansinių ataskaitų rinkinių parengimą pagal teisės aktų nustatytas tvarkas ir terminus vertinimas	Laikomasi nustatytos tvarkos ir terminų	Biudžeto vykdymo rinkinius NBFC jau antri metai pateikia laikantis terminų (AI1)
		Finansinių ataskaitų rinkiniai rengiami laikantis nustatytos tvarkos ir numatytų terminų (AI2)
		Stengiuosi teikti finansines ataskaitas laiku ir pagal numatytas tvarkas (VI1)
	Tobulinami procesai	Finansinių ataskaitų rinkinių parengimas yra kiekvienais metais tobulinamas (VI2)

Biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus darbo duomenų, ataskaitų ir informacijos teikimą informantai vertina gana teigiamai. Tačiau ženklių pokyčių neįžvelgiama. Prie neigiamų pasekmių paminėtas darbų dubliavimas, „nes įstaigos veda apskaita pačios sau tam, kad galėtų sutikrinti teikiamų ataskaitų teisingumą“ (VI2). Vienas iš aukščiausio lygio informantų (AI1) pateikė keletą teigiamų centralizacijos aspektų: buvo perskirstytos atsakomybės bei darbuotojų atliekamos funkcijos („kol apskaitą tvarkė finansininkai pačioje įstaigoje, tai bet kuri ataskaita, kurioje yra nors vienas skaičius susijęs su apskaita, tapdavo finansininkų atsakomybės dalimi, nors didesnės dalies informacijos net neturėjo apskaitos sistemose“) ir darbai („centralizacijos atveju įvyko aiškus atsiskyrimas kas kokią ataskaitą gali suformuoti, o kokiai ataskaitai galima pateikti tik kai kurią informaciją. Išsigrynino kurios ataskaitos yra finansinės, o kurios yra analitinės, reikalingos įstaigų sprendimams priimti“). Kaip vertinamas biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus darbo duomenų, ataskaitų ir informacijos teikimas pateikiama 19 lentelėje:

19 lentelė. Centralizuotos apskaitos skyriaus darbo duomenų, ataskaitų ir informacijos teikimo vertinimas

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus darbo duomenų, ataskaitų ir informacijos teikimo atžvilgiu vertinimas	Teigiamas požiūris	Vertinu teigiamai (AI2)
	Nėra ženklių pokyčių	Didelių pasikeitimų neįžvelgiu (VI1)
	Darbų dubliavimas	Vyksta dvigubas darbas, nes įstaigos veda apskaitą pačios sau tam, kad galėtų sutikrinti teikiamų ataskaitų teisingumą (VI2)
	Atsakomybės perskirstymas	Pasikeitė tai, kad kol apskaitą tvarkė finansininkai pačioje įstaigoje, tai bet kuri ataskaita, kurioje yra nors vienas skaičius susijęs su apskaita, tapdavo finansininkų atsakomybės dalimi, nors didesnės dalies informacijos net neturėjo apskaitos sistemose (AI1)
	Aiškus funkcijų ir darbų atskyrimas	Centralizacijos atveju įvyko aiškus atsiskyrimas kas kokią ataskaitą gali suformuoti, o kokiai ataskaitai galima pateikti tik kai kurią informaciją (AI1)
		Išsigrynino kurios ataskaitos yra finansinės, o kurios yra analitinės, reikalingos įstaigų sprendimams priimti (AI1)

Remiantis informantais, biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus paslaugų teikimo ir vykdymo kokybės atžvilgiu ženklių pokyčių nepastebėta. Tačiau bendrai kokybė vertinama gana patenkinamai ir tam įtakos turi bendros informacinės sistemos naudojimas, kuris „užtikrina ne tik vienodus bendrųjų funkcijų tvarkymo procesus, bet ir duomenų bei finansinių ataskaitų patikimumą ir automatiškai aukštesnę kokybę“ (AI2), „perėjimo prie FABIS metu buvo surasta ir ištaisyta tikrai

nemažai netikslumų, kad ir pačių pavyzdingiausių įstaigų apskaitų“ (AI1). Vis tik, kaip nurodo patys informantai, biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus paslaugų teikimo ir vykdymo kokybę vertinti dar gana anksti, nes nėra pabaigtas centralizacijos procesas, be to trūksta ir kvalifikuotų darbuotojų, nes „kvalifikuoti specialistai neatsiranda greitai. Taip pat daugelis darbuotojų tiesiog pakeitė darbo vietą ir tvarko apskaitą ne vienos, o kelių įstaigų“ (AI1). Kokybė priklauso ir nuo to, kokią įstaigą analizuosi, nes „tai yra labai subjektyvu, nes viskas labai priklausė kokios kompetencijos darbuotojai dirbo konkrečioje įstaigoje (vienur kokybė pakilo, kitur galbūt nebebuvo skirta tiek dėmesio atskirtoms ūkinėms operacijoms)“ (AI1). Informantų pateikti biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus paslaugų teikimo ir vykdymo kokybės vertinimai susisteminami 20 lentelėje.

20 lentelė. Centralizuotos apskaitos skyriaus paslaugų teikimo ir vykdymo kokybės vertinimas

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus paslaugų teikimo ir vykdymo kokybės vertinimas	Ženklių pokyčių nepastebėta	Kokybė nepasikeitė (VI1)
		Bendruoju mastu kokybė liko tokia pati (AI1)
	Sumažintas klaidų pasitaikymo dažnis	Perėjimo prie FABIS metu buvo surasta ir ištaisyta tikrai nemažai netikslumų, kad ir pačių pavyzdingiausių įstaigų apskaitų (AI1).
	Gerėjanti bendrųjų funkcijų ir pateikiamų finansinių ataskaitų kokybė	Bendrų IS naudojimas užtikrina ne tik vienodus bendrųjų funkcijų tvarkymo procesus, bet ir duomenų bei finansinių ataskaitų patikimumą ir automatiškai aukštesnę kokybę (AI2)
	Pokyčiai priklauso nuo darbuotojų kompetencijos	Jei vertintume konkrečios įstaigos apskaitos kokybę, tai yra labai subjektyvu, nes viskas labai priklausė kokios kompetencijos darbuotojai dirbo konkrečioje įstaigoje (AI1)
	Darbuotojų kompetencijos svarba	Visada tos kokybės norisi geresnės, nes atskaitomybę ruošiančių darbuotojų kompetencija kyla (AI1)

Informantų pateikiami komunikacijos, organizavimo ir kontrolės procesų vykdymo sėkmės vertinimai gana įvairūs: nuo gana teigiamų vertinimų iki pastebėjimų, kad šią sritį būtina tobulinti. Vis tik pastebimas gana panašus informantų vertinimas, kuomet teigiama, kad nors buhalterinės apskaitos centralizacijos metu komunikacijos, organizavimo ir kontrolės procesai vyksta gana sklandžiai, tačiau juos tobulinti, remiantis visų informantų nuomone, būtina. Informantai išsakė savo nuomonę apie NBFC kontrolės procesus ir jų kontrolę, kurie „tikrai yra aukštesnio lygio, todėl, kad įstaigoje, kurios finansininku dirba vienas asmuo tinkamai užtikrinti kontrolę yra sudėtinga“ (AI1). Taip pat paminėta, kad „komunikacija ne visada vyksta sklandžiai“ (AI2) ir tam daug įtakos turėjo procesų formalizavimas: „anksčiau buvo „pereiti per kabinetą“ dabar reikia formalizuoti ir viską pateikti tinkama forma per numatytas komunikacijos priemones“ (AI1). Procesų formalizavimo pasekmė – sudėtingesnė komunikacija, taip pat „tai ilgina kai kurių klausimų sprendimą, bet sudaro prielaidas tą procesą

kontroliuoti bei nustatyti priežastis nesusikalbėjimo atveju“ (AI1). Taigi, vertinant komunikacijos, organizavimo ir kontrolės procesus galima identifikuoti ir informantų išskirtas tobulintinas vietas: komunikacijos formalizavimas ir tinkamas kanalų parinkimas, pačio komunikacijos proceso spartinimas, organizavimo ir kontrolės mechanizmo gerinimas, vykdomų procesų efektyvinimas, kam nemažai įtakos turi žmogiškieji ištekliai ir itin aktualus kompetentingų darbuotojų didinimo poreikis (VI3). Komunikacijos, organizavimo ir kontrolės procesų vykdymo vertinimas apibendrintai pateikiamas 21 lentelėje:

21 lentelė. Komunikacijos, organizavimo ir kontrolės procesų vykdymo vertinimas

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Komunikacijos, organizavimo ir kontrolės procesų vykdymo sėkmės vertinimas	Gana aukštas vykdomų procesų ir jų kontrolės lygis	NBFC kontrolės procesai tikrai yra aukštesnio lygio (AI1)
		Komunikacija vykdoma gan sklandžiai (AI2)
	Procesų tobulinimo poreikis	Visi procesai tobulintini (VI3)
		Komunikacijos procesas tarp VSS ir NBFC tikrai sudėtingas (AI1)
	Procesų tobulinimo kryptys	Įsteigto centro kontrolės procesai turėtų būti aukštesnio lygio (AI2)
		Reikėtų daugiau kompetentingų darbuotojų (VI3)

Tyrimo metu atskleista, kad biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumas vertinamas nevienareikšmiškai. Dalis informantų nurodė, kad tokiems vertinimams dar ankstoka, nes, „norint rimčiau vertinti efektyvumą, pvz. ar centralizavus apskaitą buvo sutaupytos valstybės biudžeto lėšos, ar įvykdyti kiti centralizavimo efektyvumą lemiantys veiksniai, turėtų praeiti daugiau laiko ir būtų atlikti tyrimai ir skaičiavimai“ (AI2). Šiai dienai efektyvumą galima vertinti tik pagal tam tikrus įgyvendintus centralizacijos etapus: „galima vertinti tik sėkmingo perėjimo prie FABIS proceso bei sklandus apskaitos informacijos perdavimas ir (ar) perėmimas įstaigų reorganizacijos atveju“ (AI). VI3 informantas centralizaciją įvardino kaip neefektyvią, nes „darbai dubliuojami, gaištama daugiau laiko“. Vienintelis informantas VI1 teigiamai vertina centralizuotos buhalterijos efektyvumą – „darbas vykdomas, manau efektyviai ir pagal numatytą planą (VI1)“. Tačiau Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės Buhalterinės apskaitos tvarkymo ir personalo administravimo funkcijų centralizavimo, valstybinio audito ataskaitoje (2022) minima, kad biudžetinių įstaigų centralizavimo procesas vyksta ne itin sklandžiai, todėl šio proceso pabaigos data vis nukeliama. Be to, remiantis minėtos ataskaitos duomenimis, NBFC veikla taip pat nėra tokia sklandi, kaip norėta – trūksta darbuotojų, ne visuomet ataskaitos pateikiamos laiku, nėra sukurta efektyvi informacinė sistema ir pan. Tad dar ir šiandienai išlieka gana didelis skaičius nepatenkintų buhalterinės apskaitos centralizacijos efektyvumu. Kaip

vertinamas biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumas pateikiama 22 lentelėje:

22 lentelė. Centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimas

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimas	Efektyvumas nepakankamas	Neefektyvu. Darbai dubliuojami, gaištama daugiau laiko (VI3)
	Pasiekti daliniai rezultatai	Kol kas galima vertinti tik sėkmingą perėjimo prie FABIS procesą bei sklandų apskaitos informacijos perdavimą ir (ar) perėmimą įstaigų reorganizacijos atveju (AI2)
	Ankstyvas vertinimas	Turėtų praeiti daugiau laiko ir būtų atlikti tyrimai ir skaičiavimai (AI1)

Tobulinimas. Informantai iš LR Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos bei LR Finansų ministerijos pabrėžia būtinybę tęsti pradėtą biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos procesą bei užtikrinti efektyvų visų su šiuo procesu susijusių projektų vykdymą (AI1, AI2). Ypač svarbu, kad greta būtų vykdomi „ir kiti du centralizuotų sistemų kūrimo bei diegimo projektai“ (AI2). Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tobulinimo galimybėmis informantai visų pirma įvardija programų ir sistemų tobulinimą (AI2), taip pat darbuotojų kvalifikacijos ir kompetencijų gerinimą, ne tik pritraukiant naujus kvalifikuotus specialistus, kaip nurodo informantas AI2, bet ir daugiau dėmesio skiriant esamų darbuotojų mokymams. Informantas AI2 pabrėžė būtinybę peržiūrėti ir darbuotojų atlygio sistemą, nes šiai dienai „darbuotojų nekonkurencingas atlyginimas, lyginant su valstybės tarnyba ir privačiu sektoriumi“ (AI2). Padidintas darbo užmokestis, informantų nuomone, padėtų „pritraukti aukštesnės kvalifikacijos specialistus“ (VI2). Remiantis informantu VI3, biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos procesą pagerintų ir „atsakomybės nustatymas, darbo dubliavimo naikinimas“. Informantų įvardintos biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tobulinimo priemonės ir būdai pateikiami 23 lentelėje.

23 lentelė. Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tobulinimo galimybės

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Buhalterinės apskaitos tobulinimas	Centralizacijos ir su ja susijusių projektų vykdymas	Tiesiog turėtų būti toliau vykdoma centralizacija pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. vasario 7 d. nutarimą Nr. 126 ir kiti du centralizuotų sistemų kūrimo bei diegimo projektai (AI1)
		Toliau turi vykti centralizavimo procesas (AI2)

23 lentelės tęsinys kitame psl.

23 lentelės tęsinys

Kategorija	Subkategorija	Teiginiai
Buhalterinės apskaitos tobulinimas	Programų ir sistemų tobulinimas	Laiku tobulinama programa (AI2)
	Atsakomybių paskirstymas	Atsakomybės nustatymas (VI3)
	Darbuotojų kompetencijų gerinimas	Kompetencijos kėlimas (VI1)
		Kompetentingų darbuotojų įdarbinimas (VI2)
	Darbuotojų kvalifikacijos kėlimas	Pritraukiami kvalifikuoti specialistai (AI2)
	Darbo užmokesčio didinimas	Turėtų būti didinamas darbuotojų nekonkurencingas atlyginimas, lyginant su valstybės tarnyba ir privačiu sektoriumi (AI2)
		Darbo užmokesčio didinimas (VI1)
		Turėtų mokėti didesnes algas (VI2)
	Darbo dubliavimo panaikinamas	Darbo dubliavimo naikinimas (VI3)

Apibendrinant atliktą ekspertų interviu metu gautų rezultatų analizę galima teigti, kad įgyvendinant biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslus neišvengta ir susidūrimo su įvairiomis kliūtimis. Viena pagrindinių kliūčių, informantų nuomone, nepakankamas pasiruošimas centralizacijai, nepakankamas aprūpinimas žmogiškaisiais ištekliais (trūko tiek pačių darbuotojų, tiek reikiamos kvalifikacijos specialistų), vyravo aukšta darbuotojų kaita, kurią nulėmė itin išaugęs darbo krūvis ir nekonkurencingi atlyginimai. Susidurta ir su įstaigų nenoru įsitraukti į biudžetinių įstaigų centralizaciją.

Viena iš didžiausių stiprybių buvo įvardintas įstaigų perėjimas prie vieningos finansų valdymo ir apskaitos sistemos. Prie teigiamų centralizuotos buhalterinės apskaitos pokyčių informantai priskyrė dėl bendros sistemos diegimo gerėjančią darbuotojų kompetenciją, be to, vieninga apskaitos sistema palengvino darbuotojų kasdienį darbą ir pavadavimą atostogų metu. Dirbant bendroje IS atsirado galimybė darbą organizuoti nuotoliniu būdu. Taip pat papildomai teigiamų aspektų informantai pastebėjo ir ataskaitų rengimo ir pateikimo procese.

Akcentuotina, kad didesnė dalis informantų teigė, kad buhalterinės apskaitos centralizacija buvo geras sprendimas ir pokyčius, centralizavus buhalteriją, vertina teigiamai.

Visi informantų išskirti teigiami centralizuotos buhalterinės apskaitos pokyčiai daugiau ar mažiau tiesiogiai prisideda prie vieno iš pagrindinių buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslo – biudžeto lėšų taupymo.

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

Išnagrinėjus Lietuvos ir užsienio autorių mokslinę ir teisinę literatūrą, išanalizavus Valstybės kontrolės Valstybinio audito, atlikto 2022 m., ir 2017-2021 m. Viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos bei personalo valdymo ir personalo administravimo funkcijų efektyvumo vertinimo, ataskaitas, bei apibendrinus gautų intervių apklausos rezultatus, padarytos tokios išvados:

Viešajame sektoriuje vykdomos reformos turi poveikį kiekvienam mokesčių mokėtojui, nes jų funkcijos vykdomos ir iš mokesčių mokėtojų pinigų. Todėl visos piniginės lėšos privalo būti naudojamos pagal paskirtį, racionaliai ir taupiai. Siekiant užtikrinti teisingą asignavimų valdymą, sumažinti klaidų tikimybę sudarant finansines ataskaitas bei sukurti aukštesnio lygio lėšų naudojimo kontrolę, nutarta centralizuoti biudžetinių įstaigų apskaitą.

2018 m. vasario 7 d. LR Vyriausybė priėmė nutarimą dėl buhalterinės apskaitos tvarkymo ir personalo administravimo funkcijų atlikimo centralizuotai, šias funkcijas pavedant atlikti Nacionaliniam bendrųjų funkcijų centrui. Pirmieji NBFC veiklos metai buvo sudėtingi – viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimas NBFC vykdoma veikla siekė vos 60,60 proc., tačiau jau 2020 m. pasitenkinimo lygis buvo 15,3 procentinio punkto aukštesnis nei praėjusiais metais.

Atlikus dokumentų analizę bei ekspertinę apklausą buvo pastebėta daug trūkumų: BA funkcijų centralizavimui pasirengta buvo nepakankamai, nebuvo nustatyti kriterijai, kuriais remiantis turėjo būti priimami nutarimai dėl įstaigų, kurių buhalterinės apskaitos tvarkymo funkcijos centralizuotinos ir pan. Išanalizavus NBFC veiklą atskleista, kad nėra užtikrinama tinkama centro veiklos priežiūra, trūksta sąlygų standartizuotam ir automatizuotam funkcijų vykdymui, nepakankami centro veiksmai užtikrinant vykdomų funkcijų kokybę, dėl didelio laisvų pareigybių skaičiaus, didėja darbo krūvis jau dirbantiems darbuotojams, kas daro įtaką didelei darbuotojų kaitai, dėl nepakankamo kvalifikacijos tobulinimo nėra užtikrinama tinkama vykdomų funkcijų kokybė – daroma daugiau klaidų, vėluojama atlikti funkcijas ir dėl to didėja įstaigų, kurių funkcijas centralizuotai vykdo centras, nepasitenkinimas.

Tyrimo dalyviai pabrėžė būtinybę tobulinti centralizavimo procesą: vykdyti procesų efektyvinimą, programų ir sistemų tobulinimą, didinti kompetentingų darbuotojų poreikį skiriant daugiau dėmesio esamų darbuotojų kvalifikacijos ir kompetencijos gerinimui bei peržiūrėti jų atlygio sistemą. Ekspertinio tyrimo metu taip pat buvo gauta, kad vienas iš pagrindinių veiksnių, leidžiantis vertinti centralizacijos efektyvumą yra įstaigų perėjimas prie vieningos Finansų valdymo ir apskaitos informacinės sistemos.

Nors ekspertinėje apklausoje dalyvavę informantai turi ir neigiamų nuomonių apie biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimą, tačiau sprendimą centralizuoti buhalterinę apskaitą visi tyrimo dalyviai vertino teigiamai.

Pagal padarytas išvadas pateikiamos tokios rekomendacijos:

- Tęsti vykdomus tyrimus finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos bei personalo valdymo ir administravimo funkcijų efektyvumo kriterijams apskaičiuoti ir įvertinti.
- Įgyvendinti vieną iš pagrindinių centralizavimo tikslų – taupyti valstybės biudžeto lėšas, tenkančias viešojo sektoriaus bendrosioms funkcijoms atlikti.
- Sukurti trūkstamas informacines sistemas bei tobulinti esamą finansų valdymo ir apskaitos informacinę sistemą;
- Nacionaliniam bendrųjų funkcijų centrui:
    - užtikrinti trūkstamų žmogiškųjų išteklių kompetencijas funkcijoms vykdyti;
    - nustatyti darbuotojų darbo krūvio matavimo priemones;
    - užtikrinti nuolatinį darbuotojų kompetencijos augimą dalyvaujant mokymuose, seminaruose bei rinkti dalyvavusiųjų kursuose atsiliepimus, tikrinti įgytas žinias;
    - tinkamai ir kokybiškai vykdyti paskirtas buhalterinės apskaitos tvarkymo ir personalo administravimo funkcijas;
    - sukurtų sąlygas efektyvesniam centralizuotam BA tvarkymo funkcijų vykdymui, optimizuoti biudžetinių įstaigų vykdomų apskaitos funkcijų dubliavimą.
- Tobulinti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimo reformą, kad būtų gaunama objektyvi ir patikima informacija;
- Toliau tęsti pradėtą biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos procesą ir užtikrinti efektyvų visų su šiuo procesu susijusių projektų vykdymą.

LITERATŪRA

1. Astrauskas, A. (2007). Decentralizacija vietos savivaldybėje: esmė, turinys ir formos. *Viešoji politika ir administravimas, 20, 9–23*
2. Astrauskas, A. (2022). Vietos savivalda ir savivaldybė: teoriniai, istoriniai ir praktiniai aspektai. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
3. Bagdonas, A. ir Jucevičienė, P. (2000). Bendrojo lavinimo mokyklos efektyvumo sampratos problema epistemologiniu ir vertinamuoju aspektu. *Socialiniai mokslai, 4 (25), 95–100.*
4. Balčiūnas, S., Juozaitienė, L., Rudytė, D., Tijūnaitienė, R. (2014). *Bakalauro studijų darbų rengimo metodinės rekomendacijos. Skirtos Socialinių mokslų fakulteto studentams.* Vilnius: BMK leidykla.
5. Baliukonis, T. ir Čiarnienė, R. (2014). Efektyvumo didinimas mažinant nuostolius. *Visuomenės saugumas ir viešoji tvarka, 12, 32–44.*
6. Baltušnikienė, J. (2006). Decentralizacijos sampratų analizė. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos, 2 (7), 13–20*
7. Baltušnikienė, J. (2009). Viešojo valdymo sistemos decentralizacija: turinys, pranašumai ir trūkumai. *Viešoji politika ir administravimas, 27, 79–89*
8. Bitinas, B., Rupšienė, L., Žydžiūnaitė, V. (2010). *Kokybinių tyrimų metodologija: vadovėlis vadybos ir administravimo studentams*. Klaipėda: S. Jokužio leidykla – spaustuvė.
9. Bukevičius, J. ir Žaptorius, J. (2009). *Apskaitos pagrindai.* Vilnius: Technika
10. Bukevičius, J., Burkšaitienė, D., Paliulis, N. K. ir Žaptorius, J. (2009). *Apskaita vadybininkams*. Vilnius: „Technika“
11. Burkšaitienė, D. (2008). *Finansinė turto apskaita ir finansinės atskaitomybės rengimas*. Vilnius: Technika
12. Buškevičiūtė, J. ir Raipa, A. (2011). Sprendimai šiuolaikinio viešojo valdymo evoliucijoje. *Viešoji politika ir administravimas, 10 (1), 17–26.*
13. Cunningham, B. M., Nikolai, L. A. & Bazley, J. D. (2000). *Accounting Information for Business Decisions*. Australia: Cengage Learning
14. Gaižauskaitė, I. ir Valavičienė, N. (2016). *Socialinių tyrimų metodai: kokybinis interviu.* Vilnius: Registrų centras.
15. Gupta, M. & Boyd, L. (2008). Theory of constraints: a theory for operations management. *International Journal of Operations & Production Management, 28 (10), 991–1012.*
16. Ivanauskienė, A. (2016). *Buhalterinė apskaita*. Vilnius: Tyto alba
17. Jefimovas, B. (2008). *Apskaitos pagrindai*. Kaunas: Technologija
18. Kardelis, K. (2007). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai.* Šiauliai: Lucilijus.

19. Kavaliauskaitė, V. ir Jucevičius R. (2009). Viešojo ir privataus sektorių partnerystės svarba realizuojant regiono konkurencinę strategiją. *Ekonomika ir vadyba, 14, 809–818*

20. Lane, J. E. (2005). *Viešasis sektorius: sąvokos, modeliai ir požiūriai*. Vilnius: Margi raštai

21. Lietuvos Respublikos Biudžetinių įstaigų įstatymas Nr. I-1113 (1995). *Valstybės žinios*, (104) 2322

22. Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574 (2001). *Valstybės žinios*, (99) 3515

23. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007 m. gruodžio 19 d. įsakymas Nr. 1K-378 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 2-ojo standarto patvirtinimo“ (2007). *Valstybės žinios*, 136(5537)

24. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2007 m. gruodžio 19 d. įsakymas Nr. 1K-379 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 3-ojo standarto patvirtinimo“ (2007). *Valstybės žinios*, 136(5538)

25. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. vasario 8 d. įsakymas Nr. 1K-059 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 11-ojo standarto patvirtinimo“ (2008). *Valstybės žinios*, 20(743)

26. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. balandžio 28 d. įsakymas Nr. 1K-161 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 10-ojo standarto patvirtinimo“ (2008). *Valstybės žinios*, 51(1906)

27. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. gegužės 8 d. įsakymas Nr. 1K-174 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 12-ojo standarto patvirtinimo“ (2008). *Valstybės žinios*, 55(2085)

28. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. birželio 9 d. įsakymas Nr. 1K-205 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 20-ojo standarto patvirtinimo“ (2008). *Valstybės žinios*, 68(2599)

29. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. birželio 20 d. įsakymas Nr. 1K-220 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 8-ojo standarto patvirtinimo“ (2008). *Valstybės žinios*, 75(2967)

30. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. liepos 16 d. įsakymas Nr. 1K-238 „Dėl viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės 13-ojo standarto patvirtinimo“ (2008). *Valstybės žinios*, 86(3438)

31. Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerija. Prieiga per internetą: https://socmin.lrv.lt

32. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (2022). *Buhalterinės apskaitos tvarkymo ir personalo administravimo funkcijų centralizavimas: Valstybinio audito ataskaita, VAE-9, 1–60*. Prieiga per

internetą: https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/24122/buhalterines-apskaitos-tvarkymo-ir-personalo-administravimo-funkciju-centralizavi.

33. Lietuvos Respublikos Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas X-1212 (2007). *Valstybės žinios*, (77) 3046

34. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. liepos 17 d. nutarimas Nr. 892 „Dėl Lietuvos Respublikos Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos nuostatų patvirtinimo“ (1998). *Valstybės žinios*, 66(1916)

35. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. vasario 7 d. nutarimas Nr. 125 „Dėl biudžetinės įstaigos Nacionalinio bendrųjų funkcijų centro įsteigimo ir jo nuostatų patvirtinimo“ (2018). *TAR*, 2124

36. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. vasario 7 d. nutarimas Nr. 126 „Dėl buhalterinės apskaitos tvarkymo ir personalo administravimo funkcijų atlikimo centralizuotai“ (2018). *TAR*, 2125

37. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. gegužės 23 d. nutarimas Nr. 488 „Dėl centralizuoto viešojo sektoriaus subjektų buhalterinės apskaitos organizavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ (2018). *TAR*, 8291

38. Luobikienė, I. (2011). *Sociologinių tyrimų metodika: mokomoji knyga*. Kaunas: Technologija.

39. Lukaševičius, K., Martinkus, B. ir Piktys, R. (2005). *Verslo ekonomika*. Kaunas: Technologija.

40. Mackevičius, J. (2003). *Valdymo apskaita: koncepcija, metodika, politika.* Vilnius: TEV

41. Manzoor, Q. (2012). Impact of Employees Motivation on Organizational Effectiveness. *Business Management and Strategy, 3 (1), 1–12.*

42. Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras. (2019). *Viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo centralizuotai atliekamomis buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo funkcijomis tyrimo ataskaita, 2019 m. balandis*. Prieiga per internetą: https://nbfc.lrv.lt/uploads/nbfc/documents/files/2019_APKLAUSOS_apie_PASITENKINIMAS_NBFC_ATASKAITA.pdf.

43. Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras. (2020). *Viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo centralizuotai atliekamomis buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo funkcijomis tyrimo ataskaita, 2020 m. rugpjūtis*. Prieiga per internetą: https://nbfc.lrv.lt/uploads/nbfc/documents/files/Vie%C5%A1ojo%20sektoriaus%20%C4%AFstaig%C5%B3%20pasitenkinimo%20centralizuotai%20atliekamomis%20buhalterin%C4%97s%20apskaitos%20ir%20personalo%20administravimo%20funkcijomis%20tyrimo%20ataskaita%202020%20m_%20ru(1).pdf.

44. Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras. (2021). *Viešojo sektoriaus įstaigų pasitenkinimo centralizuotai atliekamomis buhalterinės apskaitos ir personalo administravimo funkcijomis tyrimo ataskaita, 2021 m. birželis*. Prieiga per internetą: https://nbfc.lrv.lt/uploads/nbfc/documents/files/2021_APKLAUSOS_apie_PASITENKINIMAS_NBFC_ATASKAITA_iki_2020_06_30%20final.pdf.

45. Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras. (2017). *Viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos bei personalo valdymo ir personalo administravimo funkcijų efektyvumo vertinimo ataskaita*. Prieiga per internetą: https://nbfc.lrv.lt/uploads/nbfc/documents/files/2017%20Ataskaita%20apie%20FV_BA_PV_PA%20(003).pdf.

46. Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras. (2018). *Viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos bei personalo valdymo ir personalo administravimo funkcijų efektyvumo vertinimo ataskaita*. Prieiga per internetą: https://nbfc.lrv.lt/uploads/nbfc/documents/files/2018%20Ataskaita%20apie%20FV_BA_PV_PA(1).pdf.

47. Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras. (2019). *Viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos bei personalo valdymo ir personalo administravimo funkcijų efektyvumo vertinimo ataskaita*. Prieiga per internetą: https://nbfc.lrv.lt/uploads/nbfc/documents/files/2019%20vie%C5%A1ojo%20sektoriaus%20subjekt%C5%B3%20FV_BA_PV_PA%20funkcij%C5%B3%20efektyvumo%20vertinimo%20ataskaita(1).pdf.

48. Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras. (2020). *Viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos bei personalo valdymo ir personalo administravimo funkcijų efektyvumo vertinimo ataskaita*. Prieiga per internetą: https://nbfc.lrv.lt/uploads/nbfc/documents/files/2020%20Ataskaita%20apie%20FV_BA_PV_PA_2021-06-08.pdf.

49. Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras. (2021). *Viešojo sektoriaus subjektų finansų valdymo ir buhalterinės apskaitos bei personalo valdymo ir personalo administravimo funkcijų efektyvumo vertinimo ataskaita*. Prieiga per internetą: https://nbfc.lrv.lt/uploads/nbfc/documents/files/2021%20Ataskaita%20apie%20FV_BA_PV_PA%20(paskelbimui)%20final.pdf.

50. Petrauskienė, K. (2007). *Apskaita biudžetinėse įstaigose*. Vilnius: Vilniaus kolegija

51. Rado, P. (2003). *Švietimas pereinamuoju laikotarpiu: švietimo politikos kūrimo kryptys Vidurio Europos ir Baltijos šalyse*. Vilnius: Garnelis

52. Raipa, A.ir Backūnaitė, R. (2004). Decentralizacijos reformų teoriniai ir taikomieji aspektai.*Viešoji politika ir administravimas, 7, 23–32*

53. Raipa, A. (2007). *„Naujoji viešoji vadyba“ efektyvumo metodologijoje. Naujoji viešoji vadyba.* Kaunas: Technologija

54. Roghanian, P., Rasli, A., & Gheysari, H. (2012). Productivity Through Effectiveness and Efficiency in the Banking Industry. *Procedia – Social and Behavioral Sciences, 40, 550–556*. Prieiga per internetą: https://doi.org/10.1016/J.SBSPRO.2012.03.229.

55. Romeris, M., Maksimaitis, M. ir Jarašiūnas, E. (2008). *Unitarinė valstybė ir valstybiniai junginiai*. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras

56. Rondinelli, D. (2002). What is Decentralization? Intergovernmental Fiscal Relations & Local Financial Management Program. *Concept of Fiscal Decentralization and Worldwide Overview, World*

Bank Institute. Prieiga per internetą: http://www1.worldbank.org/wbiep/decentralization%20/library3/Ebel&Yilmaz.pdf.

57. Rosen, E. D. (1993). *Improving Sector Productivity. Concept and Practice*. London: Sage Publication.

58. Sharma, Ch. K. (2006). Decentralization Dilemma: Measuring the Degree and Evaluating the Outcomes. *Indian Journal of Political Science, Vol. LXVII, No. 1, 49–64.*

59. Sharma, D. (2016). *Organizational commitment and organizational effectiveness. Institute of professional studies.* Delhi.

60. Stanslovienė, R. (2015). *Viešojo sektoriaus investicijų efektyvumo vertinimas*. Klaipėda: Mykolo Romerio universitetas.

61. Sticney, C.P. & Weil, R.L. (2000). *Financial Accounting an Introduction to Concepts, Methodes and Uses*. USA: Harcourt, Inc

62. Stoškus, S. ir Beržinskienė, D. (2005). *Vadyba*. Kaunas: Technologija

63. Subačienė, R., Budrionytė, R., Kamarauskienė, I., Lakis, V., Raziūnienė, D., Savickas, V., Senkus, K. ir Tamulevičienė, D. (2015). *Apskaitos ir audito pagrindai*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla

64. Tidikis, R. (2003). *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*. Vilnius.

65. Vainienė, R. (2008). *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba.

66. Vaitkevičiūtė, V. (2007). *Tarptautinių žodžių žodynas*. Vilnius: Žodynas

67. Valužis, K. (2006). *Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkymo ir atskaitomybės sudarymo metodika ir metodologija: monografija*. Vilnius: Viltis

68. Žydžiūnaitė, V. (2007). *Tyrimo dizainas: struktūra ir strategijos*. Kaunas: Technologija.

69. Wholey, J. (1983). *Evaluation and Effective Public Management*. Boston: Little Brown.

Ciunovič R. (2022). *Biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimas* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos esmė ir sampratos ypatumai, viešojo sektoriaus veiklos efektyvumo samprata, jį lemiantys veiksniai ir vertinimo kriterijai. Pirmajame skyriuje teoriniu aspektu tiriamos LR socialinės apsaugos ir darbo ministerijos pavaldžių biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizavimas. Antrojoje darbo dalyje parengtoje biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimo metodologijoje, atskleidžiamas tyrimo teorinis pargindimas, metodai ir jų taikymas. Trečiame skyriuje atliktas pusiau struktūrizuotas interviu, išsamiai išanalizuota Valstybės kontrolės valstybinio audito ataskaita apie buhalterinės apskaitos tvarkymo ir personalo administravimo funkcijų centralizavimą, įvertinti ir palyginti su praeitais metais buhalterinės apskaitos efektyvumo rodiklių pokyčiai. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados ir rekomendacijos.

Pagrindiniai žodžiai: biudžetinė įstaiga, buhalterinė apskaita, centralizacija, efektyvumas.

Ciunovič R. (2022). *Evaluation of centralized accounting efficiency of budgetary institutions* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

ANNOTATION

In the master thesis analyzes the essence and peculiarities of the concept of accounting of budgetary institutions, the concept of public sector activity efficiency, which is determined by factors and evaluation criteria. In the first chapter, the centralization of accounting of budgetary institutions under the Ministry of Social Security and Labor of the Republic of Lithuania is studied from a theoretical perspective. In the second part of the work, the methodology for evaluating the effectiveness of the centralized accounting of budgetary institutions is developed, the theoretical basis of the study, methods and their application are revealed. In the third chapter, a semi-structured interview was conducted, the state audit report of the State Audit Office on the centralization of accounting management and personnel administration functions was analyzed in detail, the changes in accounting efficiency indicators were evaluated and compared with last year. Conclusions and recommendations are presented at the end of the work.

Key words: budgetary institution, accounting, centralization, effectiveness.

Ciunovič R. (2022). *Biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimas* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

SANTRAUKA

Per pastarąjį dešimtmetį sėkmingai pradėta taikyti viešojo sektoriaus buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sistemos reformą. Tokios, viešajame sektoriuje vykdomos reformos turi poveikį kiekvienam šalies gyventojui, nes jų funkcijos vykdomos ir iš mokesčių mokėtojų pinigų. Siekiant užtikrinti racionalesnį ir operatyvesnį asignavimų valdymą, finansinių ataskaitų ir balanso sudarymą bei lėšų naudojimo kontrolę nutarta centralizuoti biudžetinių įstaigų apskaitą ir įsteigti Nacionalinį bendrųjų funkcijų centrą, kuriame yra sutelkta Vyriausybei pavaldžių įstaigų buhalterinė apskaita.

Darbo tikslas – įvertinti biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumą. Kadangi biudžetinės įstaigos tai pelno nesiekiančios organizacijos, yra sudėtinga rasti tinkamą metodą, kuris atsakytų į tyrimo problemos klausimą: Ar buhalterinės apskaitos centralizavimas biudžetinėse įstaigose įgyvendinamas efektyviai ir ar pasiekti planuoti rezultatai?

Šiam tikslui įgyvendinti iškelti penki pagrindiniai uždaviniai: **i**šanalizuoti biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos teorinius aspektus; išnagrinėti viešojo sektoriaus veiklos efektyvumo sampratą, nustatyti efektyvumą lemiančius veiksnius; parengti biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimo metodologiją; atlikti LR Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos pavaldžių įstaigų buhalterinės apskaitos efektyvumo analizę po biudžetinių įstaigų apskaitos centralizavimo; ištirti Nacionalinio bendrųjų funkcijų centro funkcijas, įsteigimo naudą ir efektyvumą.

Darbe taikyti tokie tyrimo metodai: mokslinės literatūros, teisės aktų ir dokumentų analizė; pusiau struktūrizuotas interviu; gautų duomenų apibendrinimas.

Nors atlikus dokumentų analizę bei ekspertinę apklausą buvo pastebėta daug trūkumų: BA funkcijų centralizavimui pasirengta buvo nepakankamai, nebuvo nustatyti kriterijai, kuriais remiantis turėjo būti priimami nutarimai dėl įstaigų, kurių buhalterinės apskaitos tvarkymo funkcijos centralizuotinos, išanalizavus NBFC veiklą atskleista, kad nėra užtikrinama tinkama centro veiklos priežiūra, trūksta sąlygų standartizuotam ir automatizuotam funkcijų vykdymui, nepakankami centro veiksmai užtikrinant vykdomų funkcijų kokybę, dėl didelio laisvų pareigybių skaičiaus, didėja darbo krūvis jau dirbantiems darbuotojams, kas daro įtaką didelei darbuotojų kaitai, dėl nepakankamo kvalifikacijos tobulinimo nėra užtikrinama tinkama vykdomų funkcijų kokybė – daroma daugiau klaidų, vėluojama atlikti funkcijas ir dėl to didėja įstaigų, kurių funkcijas centralizuotai vykdo centras, nepasitenkinimas. Tačiau atlikus ekspertinį vertinimą visi tyrimo dalyviai pokyčius susijusius su

buhalterinės apskaitos centralizavimu vertino teigiamai, nors ir pabrėžė būtinybę šį procesą tobulinti: vykdyti procesų efektyvinimą, programų ir sistemų tobulinimą, didinti kompetentingų darbuotojų poreikį skiriant daugiau dėmesio esamų darbuotojų kvalifikacijos ir kompetencijos gerinimui bei peržiūrėti jų atlygio sistemą. Ekspertinio tyrimo metu taip pat buvo gauta, kad vienas iš pagrindinių veiksnių, leidžiantis vertinti centralizacijos efektyvumą yra įstaigų perėjimas prie vieningos Finansų valdymo ir apskaitos informacinės sistemos.

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

Ciunovič R. (2022). *Evaluation of centralized accounting efficiency of budgetary institutions* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

SUMMARY

Over the past decade, the reform of the public sector accounting and financial reporting system has been successfully implemented. Such reforms carried out in the sector have an impact on every inhabitant of the country, because their functions are also carried out with taxpayers' money. In order to ensure a more rational and operative management of allocations, preparation of financial reports and balance sheets, and control of the use of funds, it was decided to centralize the accounting of budgetary institutions and to establish the National General Functions Center, where the accounting of institutions subordinate to the Government is centralized.

The aim of the work is to assess the efficiency of centralized accounting of budgetary institutions. Since budgetary institutions are non-profit organizations, it is difficult to find a suitable method that answers the research problem: Is accounting centralized in budgetary institutions implemented effectively and are the planned results achieved?

In order to achieve this goal, five main tasks were set: to analyze the theoretical aspects of the centralized accounting of budgetary institutions; to examine the concept of public sector activity efficiency, to determine the factors determining efficiency; to prepare a methodology for evaluating the effectiveness of centralized accounting of budgetary institutions; perform an analysis of the efficiency of the accounting of the subordinate institutions of the Ministry of Social Security and Labor of the Republic of Lithuania after the centralization of the accounting of budgetary institutions; to study the functions, benefits and effectiveness of the establishment of the National Center for Common Functions.

Apply the following legal research methods in the work: analysis of scientific literature, acts and documents; semi-structured interview; summarization of the obtained data.

Although the analysis of the documents and the expert survey revealed many shortcomings: preparations for the centralization of BA functions were insufficient, criteria were not established on the basis of which decisions were to be made regarding institutions whose accounting functions should be centralized, after analyzing the activities of NBFCs, it was revealed that proper operation of the center is not ensured supervision, lack of conditions for standardized and automated performance of functions, insufficient actions of the center to ensure the quality of performed functions, due to the large number of vacant positions, the workload of already working employees is increasing, which affects the high turnover of employees, due to insufficient qualification improvement, the appropriate quality of performed functions is not ensured - it is being done more errors, delays in the performance of functions and, as a result, increased dissatisfaction of institutions whose functions are centrally performed by the center. However, after conducting an expert assessment, all research participants evaluated the changes related to the centralization of accounting positively, although they emphasized the need to improve this process: to implement process efficiency, improve programs and systems, increase the need for competent employees by paying more attention to improving the qualifications and competence of existing employees, and reviewing their remuneration system. During the expert investigation, it was also found that one of the main factors that allows to evaluate the effectiveness of centralization is the transition of institutions to a unified financial management and accounting information system.

At the end of the master's thesis, conclusions and suggestions are presented regarding the increase of the efficiency of the centralized accounting of budgetary institutions.

PRIEDAI

1 Priedas

Klausimynas informantams biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos srityje

Gerb. tyrimo dalyvi,

Mykolo Romerio universiteto Viešojo valdymo ir verslo fakulteto magistro studijų studentė Renata Ciunovič atlieka tyrimą „Biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumo vertinimas“.

Šiuo klausimynu siekiama išsiaiškinti Jūsų nuomonę ir požiūrį į biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumą. Tyrimo metu surinkta informacija ir atlikta jos analizė bus viešinama tik moksliniais tikslais, garantuojamas konfidencialumas.

Bendra informacija apie informantą:		
Įstaiga:		**Pareigos:**
Darbo stažas įstaigoje (metais):		**Bendra patirtis srityje (metais):**
Klausimų blokai	**Klausimai**	**Atsakymai**
Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita iki centralizacijos	1. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą iki centralizacijos (ataskaitų pateikimą, klaidos ir kt.)? Argumentuokite.	
	2. Kokios priežastys, Jūsų nuomone, lėmė biudžetinių įstaigų centralizaciją?	
Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimo vertinimas	***Tikslai*** (aukščiausio lygio informantams) 3. Ar išsikelti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslai pasiekti? Kodėl?	
	4. Kokios kliūtys trukdė įgyvendinti numatytus tikslus?	
	Įgyvendinimas 5. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizacijos proceso planavimą, organizavimą, vykdymą ir kontrolę? Kokios silpnosios / stipriosios jos pusės?	
	6. Su kokiais iššūkiais ir problemomis buvo susiduriama biudžetinių įstaigų centralizacijos procese?	
	Ištekliai 7. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijai skiriamą finansavimą?	

	8. Kaip vertinate turimus žmogiškuosius išteklius, skirtus numatytiems centralizacijos tikslams pasiekti?	
	9. Koks dėmesys yra skiriamas įstaigos darbuotojų kvalifikacijos kėlimui?	
	Požiūris į centralizaciją 10. Koks visuomenės ir darbuotojų požiūris į biudžetinių įstaigų centralizaciją?	
Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita po centralizacijos	11. Kaip vertinate pokyčius, centralizavus buhalteriją?	
	12. Kokius teigiamus centralizuotos biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos bruožus galite išskirti?	
	13. Kokius neigiamus centralizuotos biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos bruožus galite išskirti?	
	14. Kaip vertinate darbuotojų kompetenciją? Argumentuokite.	
	15. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus gebėjimą užtikrinti finansinių ataskaitų rinkinių parengimą pagal teisės aktų nustatytas tvarkas ir terminus? Argumentuokite.	
	16. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus darbą duomenų, ataskaitų ir informacijos teikimo atžvilgiu? Kas pasikeitė? Argumentuokite.	
	17. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus paslaugų teikimo ir vykdymo kokybę? Argumentuokite.	
	18. Ar sėkmingai vyksta komunikacijos, organizavimo ir kontrolės procesai? Kas tai lemia, ką reikėtų keisti?	
	19. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumą? Kodėl?	
Tobulinimas	20. Kokias biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tobulinimo galimybes matote? Kas ir kaip turėtų keistis, vystytis?	

Ačiū už atsakymus!

2 Priedas
Informanto AI1 klausimyno atsakymai

Bendra informacija apie informantą: AI1

Įstaiga:LR Finansų ministerija		**Pareigos:Apskaitos informacinių sistemų analitikė**
Darbo stažas įstaigoje (metais):0,5		**Bendra patirtis srityje (metais): 22**
Klausimų blokai	**Klausimai**	**Atsakymai**
Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita iki centralizacijos	1. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą iki centralizacijos (ataskaitų pateikimą, klaidos ir kt.)? Argumentuokite.	Labai priklausoma nuo subjektyvių faktorių (finansininkų kompetencijos, sąžiningumo, stropumo ir pan.), nuo įstaigos finansinių galimybių aprūpinti finansininkus tinkama programine įranga.
	2. Kokios priežastys, Jūsų nuomone, lėmė biudžetinių įstaigų centralizaciją?	Nevienoda finansininkų kompetencija, nevienodas VSAFAS traktavimas, nevienoda informacinių sistemų logika tvarkant finansinę apskaitą ir jų išvystymo lygis.

Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimo vertinimas	***Tikslai*** 3. Ar išsikelti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslai pasiekti? Kodėl?	Pirma reikėtų tuos tikslus įsivardinti: 1. Atskaitomybės pateikimas laiku, 2. Kokybiška atskaitomybė, 3. Vienodas VSAFAS taikymas, 4. Darbas su vieninga programine įranga, 5. Kompetentingų specialistų pritraukimas (įstaigos vaovai gali nesirūpinti kai iš darbo išeina finansininkas) ir jų kompetencijų ugdymas, 6. Darbuotojų skaičiaus mažinimas tam pačiam darbui atlikti, 7. Sklandus apskaitos informacijos perdavimas ir (ar) perėmimas įstaigų reorganizacijos atveju. Ar pasiekti tikslai turbūt dar niekas nepaskaičiavo, nes centralizacija vis dar vyksta. Kol kas yra įvykdytas tik vienas (4) tikslas (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2019 m. gruodžio 11 d. nutarimą Nr. 1252 „Dėl bendrų viešojo sektoriaus finansų valdymo informacinių sistemų ir jų naudojimo“ t.y. 485 įstaigos dirba su LR Finansų ministerijos valdomos valstybės biudžeto, apskaitos ir mokėjimų sistemos viešojo sektoriaus finansinės apskaitos bendruoju posistemiu (FABIS). Nacionalinis bendrųjų funkcijų centras (toliau NBFC) šiuo metu tvarko apie 150 įstaigų apskaitą centralizuotai ir pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. vasario 7 d. nutarimą Nr. 126 „Dėl buhalterinės apskaitos tvarkymo ir personalo administravimo funkcijų atlikimo centralizuotai“ ir procesas nėra baigtas. Kai įstaigų apskaitai tvarkoma centralizuotai tai ir tikslų siekimas bei vykdymas yra vienose rankose ir juos kontroliuoti yra lengviau. Greičiau galima identifikuoti kylančias problemas bei jas pradėti spręsti.
	4. Kokios kliūtys trukdė siekti numatytų tikslų?	Pagrindinės kliūtys buvo ir yra darbuotojų tame tarpe ir įstaigos vadovų nenoras suprasti keliamų tikslų, nepasiruošimas pokyčiams, nenoras dalintis sukaupta informacija.

	Įgyvendinimas 5. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizacijos proceso planavimą, organizavimą, vykdymą ir kontrolę? Kokios stipriosios / silpnosios jos pusės?	Centralizacijos proceso silpnoji pusė - buvo neįvertinimas kokią įtaką darys, kad įstaigose tam pačiam darbui naudojama skirtinga programinė įranga, todėl kompetentingų darbuotojų paieška tampa labai problematiška. Taip pat NBFC apsunkina darbų organizavimą bei efektyvinimą. Šiuo metu NBFC išspręstas tik finansinės apskaitos programinės įrangos klausimas, tačiau darbo užmokesčio programinė įranga vis dar yra naudojama įvairių gamintojų. Stiprioji centralizacijos pusė - Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2019 m. gruodžio 11 d. nutarimo Nr. 1252 atsiejimas nuo Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. vasario 7 d. nutarimą Nr. 126 (jų vykdymo terminai buvo su pusės metų poslinkiu) ir viešojo sektoriaus subjektų (toliau – VSS) perėjimas prie vieningos apskaitos sistemos.
	6. Su kokiais iššūkiais ir problemomis buvo susiduriama biudžetinių įstaigų centralizacijos procese?	Pagrindiniai iššūkiai – žmogiškieji ištekliai. Reikiamų kompetencijų pritraukimas VSS vykdančiuose nutarimus.
	Ištekliai 7. Kaip vertinate finansavimą, skirtą biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijai?	Reikėtų apsibrėžti terminą „centralizacija“, tada būtų galima aiškiau atsakyti į pateiktus klausimus. Jei turima mintyje VSS pertvarkymą kai apskaita tvarkoma centralizuotai, tai šiam nutarimui vykdyti nėra skirta finansavimo, tik perskirtomos lėšos tarp VSS ir NBFC finansavimo. Jei turima mintyje visą centralizacijos procesą tai yra vykdomi lygiagrečiai keli projektai: 1. perėjimui prie FABIS (5 metų) ir jo tobulinimui, kuris turi savo terminus ir skirtas lėšas. 2. bendros DVS (DBSIS) kūrimui ir perėjimo prie jos 3. bendros personalo ir darbo užmokesčio sistemos kūrimas ir perėjimo prie jos.
	8. Kaip vertinate turimus žmogiškuosius išteklius numatytiems centralizacijos tikslams pasiekti?	Žmogiškųjų išteklių visada yra trūkumas, bet turbūt didesnė bėda yra kompetencija.
	9. Koks dėmesys skiriamas specialistų kvalifikacijos kėlimui?	Vykdomo FABIS modernizavimo projekto apimtyje visi VSS finansininkai turėjo intensyvius 40 val. mokymus, taip pat 4 mėnesius kompetentingą pagalbą operacijų įsisavinimui.
	Požiūris į centralizaciją 10. Koks visuomenės ir darbuotojų požiūris į biudžetinių įstaigų centralizaciją?	Apibendrinant tai labiau neigiamas nei teigiamas, nes viskas priklauso kaip asmeniškai kiekvieną palietė šis procesas ir kaip sklandžiai įvyko procesas.
	11. Kaip vertinate pokyčius, centralizavus buhalteriją?	Vertinu teigiamai

Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita po centralizacijos	12. Kokius teigiamus biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos bruožus galite išskirti?	Kyla darbuotojų kompetencija, vienodinama VSAFAS taikymo samprata, didėja darbuotojų skaičius mokantis dirbti viena ir ta pačia programine įranga (tai nauda darbuotojui, nes nekyla stresas keičiant darbo vietą, taip pat nauda darbdaviui, kai naujai priimto darbuotojo nebereikia mokyti ir jis gali iš kart įsijungti į darbo procesą), nuotolinio darbo organizavimo įgūdžių formavimas (nauda ir darbuotojui, kuris gali turėti lanksčias darbo sąlygas, dirbti NBFC nesvarbu kokia yra gyvenamoji vieta, ir darbdaviui, kuris organizuodamas taip darbą gali taupyti patalpas), išsigrynino finansininkų darbo funkcijos ir aiškiai atsiskyrė papildomi darbai, kurie buvo priskiriami šiai pareigybei (mažose įstaigose pasimatė, kad apskaitai tvarkyti nereikia tiek pareigybių, bet kad jas išlaikyti buvo priskiriama kitų funkcijų).
	13. Kokius neigiamus biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos bruožus galite išskirti?	Pastebėjus apskaičiavimuose klaidą (pvz. darbo užmokesčio priskaitymuose), sudėtingiau iš kart nustatyti asmenį į kurį reikia kreiptis dėl klaidos.
	14. Kaip vertinate darbuotojų kompetenciją? Argumentuokite.	Darbuotojų kompetencija dažnai būna per žema, nes daugelio finansininkų patirtis yra siauresnio pobūdžio, nes dirbant tik vienoje įstaigoje gali būti, kad vykdė vienarašūsias operacijas, o dirbant kad ir su tos pačios srities operacijomis, bet tvarkant didesnio skaičiaus įstaigų apskaitą, jų įvairovė būna didesnė.
	15. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus gebėjimą užtikrinti finansinių ataskaitų rinkinių parengimą pagal teisės aktų nustatytas tvarkas ir terminus? Argumentuokite.	Dažniausia įstaigų finansinių ataskaitų rinkių nepateikimo pagal numatytus terminus priežastis yra pirminių dokumentų pateikimo NBFC vėluojant. Biudžeto vykdymo rinkinius NBFC jau antri metai pateikia laikantis terminų, finansinių atskaitų rinkinius vėluojama pateikti tik kelių įstaigų, kas nesudaro nė 1 procento visų tvarkomų įstaigų apskaitos.
	16. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus darbą duomenų, ataskaitų ir informacijos teikimo atžvilgiu? Kas pasikeitė? Argumentuokite.	Pasikeitė tai, kad kol apskaitą tvarkė finansininkai pačioje įstaigoje, tai bet kuri ataskaita, kurioje yra nors vienas skaičius susijęs su apskaita, tapdavo finansininkų atsakomybės dalimi, nors didesnės dalies informacijos net neturėjo apskaitos sistemose. Centralizacijos atveju įvyko aiškus atsiskyrimas kas kokią ataskaitą gali suformuoti, o kokiai ataskaitai galima pateikti tik kai kurią informaciją. Išsigrynino kurios ataskaitos yra finansinės, o kurios yra analitinės, reikalingos įstaigų sprendimams priimti.

	17. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus paslaugų teikimo ir vykdymo kokybę. Argumentuokite.	Bendruoju mastu kokybė liko tokia pati, nes kvalifikuoti specialistai neatsiranda greitai. Taip pat daugelis darbuotojų tiesiog pakeitė darbo vietą ir tvarko apskaitą ne vienos, o kelių įstaigų. Visada tos kokybės norisi geresnės nes atskaitomybę ruošiančių darbuotojų kompetencija kyla ir kontrolės pastabos pateiktos vienos įstaigos apskaitai, NBFC yra taikomos ir visų likusių įstaigų apskaitai. Jei vertintume konkrečios įstaigos apskaitos kokybę, tai yra labai subjektyvu, nes viskas labai priklausė kokios kompetencijos darbuotojai dirbo konkrečioje įstaigoje (vienur kokybė pakilo, kitur galbūt nebebuvo skirta tiek dėmesio atskirtoms ūkinėms operacijoms, bet tikrai kokybė nesumažėjo, nes perėjimo prie FABIS metu buvo surasta ir ištaisyta tikrai nemažai netikslumų, kad ir pačių pavyzdingiausių įstaigų apskaitų).
	18. Ar sėkmingai vyksta komunikacijos, organizavimo ir kontrolės procesai? Kas tai lemia, ką reikėtų keisti?	NBFC kontrolės procesai tikrai yra aukštesnio lygio, todėl, kad įstaigoje, kurios finansininku dirba vienas asmuo tinkamai užtikrinti kontrolę yra sudėtinga. Komunikacijos procesas tarp VSS ir NBFC tikrai sudėtingas, nes kas anksčiau buvo „pereiti per kabinetą“ dabar reikia formalizuoti ir viską pateikti tinkam forma per numatytas komunikacijos priemones. Suprantama tai ilgina kai kurių klausimų sprendimą, bet sudaro prielaidas tą procesą kontroliuototi bei nustatyti priežastis nesusikalbėjimo atveju.
	19. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumą? Kodėl?	Ženklų efektyvumą centralizuotos apskaitos kol kas galima vertinti tik sėkmingo perėjimo prie FABIS proceso bei sklandus apskaitos informacijos perdavimas ir (ar) perėmimas įstaigų reorganizacijos atveju.
Tobulinimas	20. Kokias biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tobulinimo galimybes matote? Kas ir kaip turėtų keistis, vystytis?	Tiesiog turėtų būti toliau vykdoma centralizacija tpagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. vasario 7 d. nutarimą Nr. 126 ir kiti du centralizuotų sistemų kūrimo bei diegimo projektai.

3 Priedas
Informanto AI2 klausimyno atsakymai

Bendra informacija apie informantą: AI2

Įstaiga: LR socialinės apsaugos ir darbo ministerija	**Pareigos: Finansų skyriaus vedėja**
Darbo stažas įstaigoje (metais):	**Bendra patirtis srityje (metais):**

Klausimų blokai	**Klausimai**	**Atsakymai**
Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita iki centralizacijos	1. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą iki centralizacijos (ataskaitų pateikimą, klaidos ir kt.)? Argumentuokite.	Ataskaitų teikimo terminas dažnai pradelsiamas. Teikiami priminimai, raginimai. Ataskaitose neretai pasitaikydavo klaidų ir nesutapimų.
	2. Kokios priežastys, Jūsų nuomone, lėmė biudžetinių įstaigų centralizaciją?	Skirtingas darbuotojų VSAFAS traktavimas. Didelis informacinių sistemų skaičius ir jų priežiūros bei aptarnavimo kaštai.
Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimo vertinimas	***Tikslai*** 3. Ar išsikelti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslai pasiekti? Kodėl?	Tikslų siekimas yra tikslingas darbas. Centralizacija vykdoma, tikslų siekiama.
	4. Kokios kliūtys trukdė siekti numatytų tikslų?	Darbuotojų nenoras priimti pokyčius.
	Įgyvendinimas 5. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizacijos proceso planavimą, organizavimą, vykdymą ir kontrolę? Kokios stipriosios / silpnosios jos pusės?	Stiprioji pusė yra perėjimas prie vieningos apskaitos sistemos. Tokiu būdu padidėjo finansinė kontrolė. Buhalterinės apskaitos tvarkymas vieninga buhalterine programa leidžia darbuotojams pavaduoti vieni kitus, palengvina audito tarnybos darbą. Silpnoji - grįžtamojo ryšio trūkumas.
	6. Su kokiais iššūkiais ir problemomis buvo susiduriama biudžetinių įstaigų centralizacijos procese?	Naujovės visada yra priimamos be didelio entuziazmo. Pagrindinis iššūkis – darbuotojų nenoras priimti permainas, mokytis ir dirbti su nauja informacine sistema.
	Ištekliai 7. Kaip vertinate finansavimą, skirtą biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijai?	Finansavimą vertinu teigiamai.
	8. Kaip vertinate turimus žmogiškuosius išteklius numatytiems centralizacijos tikslams pasiekti?	Žmogiškųjų išteklių skaičius turi būti didinamas pritraukiant kvalifikuotus specialistus.
	9. Koks dėmesys skiriamas specialistų kvalifikacijos kėlimui?	Buvo vykdomi mokymai, suteiktas konsultavimas su specialistais.
	Požiūris į centralizaciją 10. Koks visuomenės ir darbuotojų požiūris į biudžetinių įstaigų centralizaciją?	Labiau neigiamas. Viskas priklauso nuo pačio darbuotojo, jo pastangų ir noro dirbti ir priimti naujoves.
	11. Kaip vertinate pokyčius, centralizavus buhalteriją?	Teigiamai

Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita po centralizacijos	12. Kokius teigiamus biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos bruožus galite išskirti?	Sumažėjo klaidų, pereinant į FVAIS programą buvo pastebėta nemažai klaidų, jos ištaisytos. Šiai dienai daroma mažiau klaidų. Užkertamas kelias aplaidžiam buhalterijos tvarkymui. Institucijos darbuotojai dirba pagal vieningus standartus, su viena IS. Darbuotojui tai didžiulė nauda, kai biudžetinė apskaita yra tvarkoma vienoje duomenų sistemoje. Keičiant darbą, naujoje darbo vietoje bus ta pati buhalterinė programa, su kuria dirbo ankščiau. Įmonėms reikės investuoti mažiau į darbuotojų mokymus.
	13. Kokius neigiamus biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos bruožus galite išskirti?	Nebaigti FVAIS sistemos modernizavimo darbai. Yra ataskaitų kurios formuojamos tuščios arba visai nesiformuoja.
	14. Kaip vertinate darbuotojų kompetenciją? Argumentuokite.	Dažniausiai darbuotojai atlieka tik tam tikrą apskaitos dalį, pvz. dirba tik su ilgalaikiu turtu. Aišku tokio darbuotojo kompetencija yra žema. Reikia apmokyti, supažindinti darbuotoją su visomis buhalterinės apskaitos sritimis. Tokiu atveju nekiltų problemų dėl kolegos pavadavimo ir bendras finansinis lygis ir suvokimas taptų aukštesnis.
	15. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus gebėjimą užtikrinti finansinių ataskaitų rinkinių parengimą pagal teisės aktų nustatytas tvarkas ir terminus? Argumentuokite.	FAR rengiami laikantis nustatytos tvarkos ir numatytų terminų.
	16. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus darbą duomenų, ataskaitų ir informacijos teikimo atžvilgiu? Kas pasikeitė? Argumentuokite.	Vertinu teigiamai.
	17. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus paslaugų teikimo ir vykdymo kokybę. Argumentuokite.	Bendrų IS naudojimas užtikrina ne tik vienodus bendrųjų funkcijų tvarkymo procesus, bet ir duomenų bei finansinių ataskaitų patikimumą ir automatiškai aukštesnę kokybę.
	18. Ar sėkmingai vyksta komunikacijos, organizavimo ir kontrolės procesai? Kas tai lemia, ką reikėtų keisti?	Komunikacija ne visada vyksta sklandžiai. O įsteigto Centro kontrolės procesai turėtų būti aukštesnio lygio, nei skirtingose įstaigose, kur užtikrinti kontrolę buvo problematiška.

	19. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumą? Kodėl?	Perėjimas prie bendrų informacinių sistemų naudojimo yra vienas iš pagrindinių efektyvumo rodiklių. Norint rimčiau vertinti efektyvumą, pvz. ar centralizavus apskaitą buvo sutaupytos valstybės biudžeto lėšos, ar įvykdyti kiti centralizavimo efektyvumą lemiantys veiksniai, turėtų praeiti daugiau laiko ir būtų atlikti tyrimai ir skaičiavimai.
Tobulinimas	20. Kokias biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tobulinimo galimybes matote? Kas ir kaip turėtų keistis, vystytis?	Toliau turi vykti centralizavimo procesas. Laiku tobulinama programa. Turėtų būti didinamas darbuotojų nekonkurencingas atlyginimas, lyginant su valstybės tarnyba ir privačiu sektoriumi. Pritraukiami kvalifikuoti specialistai.

4 Priedas

Informanto VI1 klausimyno atsakymai

Įstaiga:Techninės pagalbos neįgaliesiems centras prie SADM		**Pareigos: Vyr. finansininkė**
Darbo stažas įstaigoje (metais): 7		**Bendra patirtis srityje (metais): 33**
Klausimų blokai	**Klausimai**	**Atsakymai**
Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita iki centralizacijos	1. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą iki centralizacijos (ataskaitų pateikimą, klaidos ir kt.)? Argumentuokite.	Patenkinamai. Pasitaikydavo klaidų, tačiau klysti žmoniška. Ataskaitos buvo teikiamos visada laiku.
	2. Kokios priežastys, Jūsų nuomone, lėmė biudžetinių įstaigų centralizaciją?	Sukurti vieną finansų valdymo sistemą, mažinti darbuotojų skaičių ir kelti jų kompetencijos lygį.
Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimo vertinimas	***Tikslai*** 3. Ar išsikelti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslai pasiekti? Kodėl?	Sunku vertinti. Darbai pradėti, programa sukurta, įstaigos centralizuojamos, tačiau nemanau, kad tik tiek tikslų buvo užsibrėžta. Tikriausiai laikas parodys ar viskas įvyko sklandžiai ir visi tikslai pasiekti.
	4. Kokios kliūtys trukdė siekti numatytų tikslų?	Asmeniškai aš nesusidūriau su kliūtimis vykdant darbą centralizuojamoje biudžetinėje įstaigoje.
	Įgyvendinimas 5. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizacijos proceso planavimą, organizavimą, vykdymą ir kontrolę? Kokios stipriosios / silpnosios jos pusės?	Organizuojami mokymai vyko gan sklandžiai, trūko kvalifikuoto mentoriaus galinčio greitai atsakyti į iškilusius klausimus.
	6. Su kokiais iššūkiais ir problemomis buvo susiduriama biudžetinių įstaigų centralizacijos procese?	Darbuotojų nenoras priimti pasikeitimus, iškart įsitraukti į darbo procesą, noriai mokytis ir tobulėti.

	Ištekliai 7. Kaip vertinate finansavimą, skirtą biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijai?	Finansavimas ribotas.
	8. Kaip vertinate turimus žmogiškuosius išteklius numatytiems centralizacijos tikslams pasiekti?	Žmogiškųjų išteklių visada norima daugiau nei jų yra.
	9. Koks dėmesys skiriamas specialistų kvalifikacijos kėlimui?	Pakankamas. Mokymai buvo išsamūs, skirta nemažai laiko.
	Požiūris į centralizaciją 10. Koks visuomenės ir darbuotojų požiūris į biudžetinių įstaigų centralizaciją?	Tikriausiai labiau neigiamas nei teigiamas. Dažniausiai visos naujovės visuomenės yra priimamos neigiamai.
Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita po centralizacijos	11. Kaip vertinate pokyčius, centralizavus buhalteriją?	Teigiamai
	12. Kokius teigiamus biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos bruožus galite išskirti?	Dirbti su FVAIS programa yra žymiai lengviau. Tas pats darbas atliekamas greičiau. Nauja programa yra daug patogesnė, lengviau suprantama ir informatyvesnė.
	13. Kokius neigiamus biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos bruožus galite išskirti?	FVAIS sistema ir jos suderinamumas su VSAKIS turi didelių trūkumų.
	14. Kaip vertinate darbuotojų kompetenciją? Argumentuokite.	Manau, kad kompetencijos kėlimui nėra ribos. Dažniausiai darbuotojams yra kur tobulėti ir mokytis.
	15. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus gebėjimą užtikrinti finansinių ataskaitų rinkinių parengimą pagal teisės aktų nustatytas tvarkas ir terminus? Argumentuokite.	Sunku vertinti. Stengiuosi teikti FA laiku ir pagal numatytas tvarkas.
	16. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus darbą duomenų, ataskaitų ir informacijos teikimo atžvilgiu? Kas pasikeitė? Argumentuokite.	Didelių pasikeitimų neįžvelgiu.
	17. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus paslaugų teikimo ir vykdymo kokybę. Argumentuokite.	Kokybė nepasikeitė.
	18. Ar sėkmingai vyksta komunikacijos, organizavimo ir kontrolės procesai? Kas tai lemia, ką reikėtų keisti?	Komunikacija vykdoma gan sklandžiai. Procesai kontroliuojami pagal tvarką ir numatytus terminus.
	19. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumą? Kodėl?	Teigiamai. Darbas vykdomas, manau efektyviai ir pagal numatytą planą.
Tobulinimas	20. Kokias biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tobulinimo galimybes matote? Kas ir kaip turėtų keistis, vystytis?	Kompetencijos kėlimas. DU didinimas, naujų, kompetentingų darbuotojų pritraukimas.

5 Priedas
Informanto VI2 klausimyno atsakymai

Įstaiga: NBFC		**Pareigos: buhalterė**
Darbo stažas įstaigoje (metais):		**Bendra patirtis srityje (metais):**
Klausimų blokai	**Klausimai**	**Atsakymai**
Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita iki centralizacijos	1. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą iki centralizacijos (ataskaitų pateikimą, klaidos ir kt.)? Argumentuokite.	Prieš centralizuojant reikėjo suvienodinti visų įstaigų apskaitą, t.y ūkinių operacijų registravimą ir IT progrmų naudojimą.
	2. Kokios priežastys, Jūsų nuomone, lėmė biudžetinių įstaigų centralizaciją?	Ataskaitų peteikimo operatyvumas ir teisingumas
Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimo vertinimas	***Tikslai*** 3. Ar išsikelti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslai pasiekti? Kodėl?	Jau dalinai pasiekti, nes vyksta labai intensyvus darbas
	4. Kokios kliūtys trukdė siekti numatytų tikslų?	Darbuotojų kaita ir specialistų trūkumas, mažos algos, per didelis darbuotojų darbo krūvis
	Įgyvendinimas 5. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizacijos proceso planavimą, organizavimą, vykdymą ir kontrolę? Kokios stipriosios / silpnosios jos pusės?	Esu nekompetetinga atsakyti į šį klausimą
	6. Su kokiais iššūkiais ir problemomis buvo susiduriama biudžetinių įstaigų centralizacijos procese?	Įstaigų nenoras dalyvauti šiame procese. Centralizuojamos įstaigos neskiria pakankamo dėmesio duomenų įvedimui į FVAIS. Į sistemą perkeliami su apskaita susiję netikslūs duomenys arba dalis jų išvis nepateikiami. Dėl netinkamai suvestų duomenų į FVAIS nėra galimybės laiku parengti finansinių ataskaitų rinkinių.
	Ištekliai 7. Kaip vertinate finansavimą, skirtą biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijai?	neigiamai
	8. Kaip vertinate turimus žmogiškuosius išteklius numatytiems centralizacijos tikslams pasiekti?	Trūksta specialistų , ypač metodologų
	9. Koks dėmesys skiriamas specialistų kvalifikacijos kėlimui?	Nepakankamas
	Požiūris į centralizaciją 10. Koks visuomenės ir darbuotojų požiūris į biudžetinių įstaigų centralizaciją?	Biudžetinių įstaigų požiūris į centralizaciją yra neigiamas, o dėl visuomenės nuomonės reikia atskirų tyrimų.
Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita po centralizacijos	11. Kaip vertinate pokyčius, centralizavus buhalteriją?	Teigiamai
	12. Kokius teigiamus biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos bruožus galite išskirti?	Apskaitos suvienodinimas yra klaidų eliminavimas

	13. Kokius neigiamus biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos bruožus galite išskirti?	Speciastų stoka
	14. Kaip vertinate darbuotojų kompetenciją? Argumentuokite.	Sunku sulaukti grįžtamojo ryšio, reikia viską ieškoti ir aiškinti patiems
	15. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus gebėjimą užtikrinti finansinių ataskaitų rinkinių parengimą pagal teisės aktų nustatytas tvarkas ir terminus? Argumentuokite.	Finansinių ataskaitų rinkinių parengimas yra kiekvienais metais yra tobulinamas dėl labai didelių kontrolių skaičiaus VSAKIS sistemoje tam kad atitiktų teisės aktų nustatytas tvarkas.
	16. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus darbą duomenų, ataskaitų ir informacijos teikimo atžvilgiu? Kas pasikeitė? Argumentuokite.	Vyskta dvigubas darbas, nes įstaigos veda apskaita pačios sau tam, kad galėtų sutikrinti teikiamų ataskaitų teisingumą.
	17. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus paslaugų teikimo ir vykdymo kokybę. Argumentuokite.	Esu nekompetetinga atsakyti į šį klausimą
	18. Ar sėkmingai vyksta komunikacijos, organizavimo ir kontrolės procesai? Kas tai lemia, ką reikėtų keisti?	Esu nekompetetinga atsakyti į šį klausimą
	19. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumą? Kodėl?	Esu nekompetetinga atsakyti į šį klausimą
Tobulinimas	20. Kokias biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tobulinimo galimybes matote? Kas ir kaip turėtų keistis, vystytis?	Turėtų mokėti didesnes algas , kad pritraukti aukštesnės kvalifikacijos specialistus.

6 Priedas

Informanto VI3 klausimyno atsakymai

Įstaiga: TPNC		**Pareigos: Buhalterė-personalo administratorė**
Darbo stažas įstaigoje (metais): 18		**Bendra patirtis srityje (metais): 18**
Klausimų blokai	**Klausimai**	**Atsakymai**
Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita iki centralizacijos	1. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų buhalterinę apskaitą iki centralizacijos (ataskaitų pateikimą, klaidos ir kt.)? Argumentuokite.	Neįeina į mano kompetenciją
	2. Kokios priežastys, Jūsų nuomone, lėmė biudžetinių įstaigų centralizaciją?	Programų suvienodinimas, jų priežiūros kaštų mažinimas, darbuotojų mažinimas.
Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos įgyvendinimo vertinimas	***Tikslai*** 3. Ar išsikelti biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tikslai pasiekti? Kodėl?	Neįeina į mano kompetenciją
	4. Kokios kliūtys trukdė siekti numatytų tikslų?	Neįeina į mano kompetenciją

	Įgyvendinimas 5. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizacijos proceso planavimą, organizavimą, vykdymą ir kontrolę? Kokios stipriosios / silpnosios jos pusės?	Neįeina į mano kompetenciją
	6. Su kokiais iššūkiais ir problemomis buvo susiduriama biudžetinių įstaigų centralizacijos procese?	Neįeina į mano kompetenciją
	Ištekliai 7. Kaip vertinate finansavimą, skirtą biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijai?	Neigiamai
	8. Kaip vertinate turimus žmogiškuosius išteklius numatytiems centralizacijos tikslams pasiekti?	Trūkumas
	9. Koks dėmesys skiriamas specialistų kvalifikacijos kėlimui?	Pakankamas. Vykdomi mokymai.
	Požiūris į centralizaciją 10. Koks visuomenės ir darbuotojų požiūris į biudžetinių įstaigų centralizaciją?	Sakyčiau neigiamas. Visada į naujoves, pasikeitimus žiūrima kritiškai. Tik laikui bėgant keičiamos nuomonės.
Biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita po centralizacijos	11. Kaip vertinate pokyčius, centralizavus buhalteriją?	Neįeina į mano kompetenciją
	12. Kokius teigiamus biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos bruožus galite išskirti?	Taupomos valstybės biudžeto lėšos aptarnaujant tik vieną programą.
	13. Kokius neigiamus biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos bruožus galite išskirti?	Labai trūksta darbuotojams kompetencijos, jų (NBFC) darbuotojai mokosi iš manęs, kiekvienu kartu vis visko klausinėja, nieko nepadaro savarankiškai, darbas daromas atmestinai, nes nėra atsakomybės už tai ką daro – atsakomybė vistiek yra institucijų, dokumentai, kurie kaip ir anksčiau turi atitikti teisės aktų reikalavimus, taip pat institucijų. Man niekas nepamažėjo, o tik padidėjo – atsirado NBFC aptarnavimo ir kontrolės funkcijos, o darbą kaip dariau pati taip ir darau – tik nuolat juos kontroliuoju, laukiu kol pataisys, o paskui vėl žiūriu ar padarė ar ne. 200 kartų greičiau viską padaryčiau pati, ir dar žinočiau, kad tai tikrai mano klaida, jei ji tokia atsiranda.
	14. Kaip vertinate darbuotojų kompetenciją? Argumentuokite.	Neigiamai. Kompetencijos stoka tikrai jaučiama.
	15. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus gebėjimą užtikrinti finansinių ataskaitų rinkinių parengimą pagal teisės aktų nustatytas tvarkas ir terminus? Argumentuokite.	Neįeina į mano kompetenciją

	16. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus darbą duomenų, ataskaitų ir informacijos teikimo atžvilgiu? Kas pasikeitė? Argumentuokite.	Neįeina į mano kompetenciją
	17. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos apskaitos skyriaus paslaugų teikimo ir vykdymo kokybę. Argumentuokite.	Neįeina į mano kompetenciją
	18. Ar sėkmingai vyksta komunikacijos, organizavimo ir kontrolės procesai? Kas tai lemia, ką reikėtų keisti?	Visi procesai tobulintini. Reikėtų daugiau kompetentingų darbuotojų.
	19. Kaip vertinate biudžetinių įstaigų centralizuotos buhalterinės apskaitos efektyvumą? Kodėl?	Neefektyvu. Darbai dubliuojami, gaištama daugiau laiko.
Tobulinimas	20. Kokias biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos centralizacijos tobulinimo galimybes matote? Kas ir kaip turėtų keistis, vystytis?	Atsakomybės nustatymas, kompetentingų darbuotojų įdarbinimas, darbo dubliavimo naikinimas.