



**Kauno technologijos universitetas**

Ekonomikos ir verslo fakultetas

**Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelis**

Baigiamasis magistro studijų projektas

---

**Gabrielė Valiukaitė**

Projekto autorė

**Doc. Viktorija Varaniūtė**

Vadovė

---

**Kaunas, 2021**



**Kauno technologijos universitetas**

Ekonomikos ir verslo fakultetas

**Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelis**

Baigiamasis magistro studijų projektas

Apskaita ir Auditas (6211LX037)

---

**Gabrielė Valiukaitė**

Projekto autorė

**Doc. Viktorija Varaniūtė**

Vadovė

**Doc. dr. Šviesa Leitoniene**

Recenzentė

---

**Kaunas, 2021**



**Kauno technologijos universitetas**

Ekonomikos ir verslo fakultetas

Gabrielė Valiukaitė

## **Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelis**

Akademinio sąžiningumo deklaracija

Patvirtinu, kad:

1. baigiamąjį projektą parengiau savarankiškai ir sąžiningai, nepažeisdama(s) kitų asmenų autoriaus ar kitų teisių, laikydamasi(s) Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymo nuostatų, Kauno technologijos universiteto (toliau – Universitetas) intelektinės nuosavybės valdymo ir perdavimo nuostatų bei Universiteto akademinės etikos kodekse nustatytų etikos reikalavimų;
2. baigiamajame projekte visi pateikti duomenys ir tyrimų rezultatai yra teisingi ir gauti teisėtai, nei viena šio projekto dalis nėra plagijuota nuo jokių spausdintinių ar elektroninių šaltinių, visos baigiamojo projekto tekste pateiktos citatos ir nuorodos yra nurodytos literatūros sąrašė;
3. įstatymų nenumatytų piniginių sumų už baigiamąjį projektą ar jo dalis niekam nesu mokėjęs (-usi);
4. suprantu, kad išaiškėjus nesąžiningumo ar kitų asmenų teisių pažeidimo faktui, man bus taikomos akademinės nuobaudos pagal Universitete galiojančią tvarką ir būsiu pašalinta(s) iš Universiteto, o baigiamasis projektas gali būti pateiktas Akademinės etikos ir procedūrų kontrolieriaus tarnybai nagrinėjant galimą akademinės etikos pažeidimą.

Gabrielė Valiukaitė

*Patvirtinta elektroniniu būdu*

Valiukaitė Gabrielė. Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelis. Magistro studijų baigiamasis projektas / vadovė doc. Viktorija Varaniūtė; Kauno technologijos universitetas, Ekonomikos ir verslo fakultetas.

Studijų kryptis ir sritis (studijų krypčių grupė): Apskaita, Verslas ir viešoji vadyba.

Reikšminiai žodžiai: finansinės apskaitos skaidrumas, viešojo sektoriaus įstaigos

Kaunas, 2021. 71 p.

### **Santrauka**

Šiuolaikinė valdymo forma yra neatsiejama nuo atskaitingumo bei atsakingumo visuomenei sąvokų. Politikai, viešos įstaigos, viešojo sektoriaus darbuotojai, išlaikomi mokesčių mokėtojų, privalo atsiskaityti už vykdomą veiklą bei tos veiklos rezultatus. Viena iš tokio atskaitingumo formų yra finansinės apskaitos skaidrumas. Mokslininkų teigimu, skaidrumas yra privalomas šiuolaikinės demokratinės valstybės bruožas, nes leidžia piliečiams matyti valdžios struktūrą ir jos funkcijas, politinius ir finansinius tikslus bei kaip šie tikslai yra įgyvendinami.

Lietuvoje trūksta mokslinių tyrimų nagrinėjančių viešųjų įstaigų finansinės apskaitos skaidrumą. Egzistuojantys tyrimai yra daugiau teorinio lygmens, pasigendama darbų, kurie nagrinėtų vieną konkrečią viešojo sektoriaus sritį iš finansinės apskaitos skaidrumo perspektyvos. Tai taip pat, parodo, kad tokio pobūdžio tyrimas Lietuvoje yra reikalingas.

Šiame darbe finansinės apskaitos skaidrumu yra laikomas viešojo sektoriaus institucijų aiškių, suprantamų ir periodiškai pateikiamų duomenų apie vykdomą finansinę veiklą viešinimas.

Tyrimo objektas – viešojo sektoriaus įstaigų finansinė apskaita.

Darbo tikslas – sukurti ir empiriškai patikrinti modelį viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumui vertinti ir užtikrinti.

Pritaikius sudarytą modelį gauti tyrimo rezultatai leidžia daryti prielaidą, jog viešosios įstaigos nėra linkusios viešai atskleisti pilnos finansų valdymo vertinimo atskleidimo informacijos. Tai rodo, finansų valdymo srities vertinimo atskleidimo lygio bendri ligoninių įverčiai, kadangi maksimalus galimas įvertis – 5, o gauti rezultatai 2017-2019 m. rodo, kad ligoninių didžiausias finansų valdymo vertinimo atskleidimo lygio įvertis – 3,2. Taip pat galima pastebėti, kad finansinės apskaitos kokybės lygis 2017-2019 yra aukštas beveik visų ligoninių, išskyrus 2017 metus RVPL liginę, kuri nepateikė nei finansinių ataskaitų, nei veiklos ataskaitų, nei kitos finansinės informacijos. Vertinant finansinės apskaitos kokybės lygį maksimalus įvertis – 3. Maksimalų apskaitos kokybės įvertį 2017 metais pasiekė dvi liginės RŠL ir LSMULKK, 2018 metais tik RŠL, o 2019 metais RŠL, LSMULKK ir RVUL. Atliktas empirinis tyrimas parodė, kad modelis yra tinkamas vertinti finansinės apskaitos skaidrumui atskleidžiamos ir prieinamos finansinės informacijos kontekste.

Valiukaite Gabriele. A Model for the Assessment of the Transparency of Financial Accounting of Public Sector Institutions. Master's Final Degree Project / supervisor assoc. prof. dr. Viktorija Varaniūtė; School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

Study field and area (study field group): Accounting, Business and Public Management

Keywords: Financial Accounting Transparency, Public sector institutions

Kaunas, 2021. Number of pages 71.

### **Summary**

The modern form of governance is inseparable from the concepts of accountability and responsibility to society. Politicians, public institutions, public sector employees, supported by taxpayers, must be accountable for their activities and the results of those activities. One form of such accountability is the transparency of financial accounting. According to scientists, transparency is a mandatory feature of a modern democratic state. It allows citizens to see the structure of government and its functions, political and financial goals, and how they are implemented.

Lithuania lacks research on transparency in the financial accounting of public institutions. Existing research is on a more theoretical level; there are no papers that examine one specific area of the public sector from a financial accounting transparency perspective. However, it also shows that this type of research is needed in Lithuania.

In this paper, the transparency of financial accounting is considered the publication of clear, comprehensible, and periodically provided data on the financial activities of public sector institutions.

The object of the research is the financial accounting of public sector institutions.

The paper aims to develop and empirically test a model for assessing and ensuring the transparency of financial accounting of public sector institutions.

The research results obtained by applying the developed model allow us to assume that public institutions are not inclined to disclose full information on financial management assessment disclosures publicly. This shows the overall estimates of the level of disclosure of financial management assessment by hospitals, as the maximum possible estimate is 5. The results obtained in 2017-2019 show that the highest estimate of the level of disclosure of financial management assessment by hospitals is 3.2. It could also be observed that the level of financial accounting quality in 2017-2019 is high in almost all hospitals except RVPL Hospital in 2017, which did not provide financial statements, activity reports, or other financial information. Assessing the financial accounting quality estimate of the maximum level - 3. The maximum result of financial accounting quality estimate in 2017 reached two hospitals RSL and LSMULKK. In 2018 only RSL and 2019 RSL, LSMULKK and RVUL. An empirical study showed that the model is suitable for assessing the transparency of financial accounting in the context of disclosed and accessible information.

## Turinys

Lentelių sąrašas .....	7
Paveikslų sąrašas .....	8
Įvadas .....	9
1. Finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo problemos analizė .....	11
1.1. Finansinės apskaitos skaidrumas viešajame sektoriuje .....	11
1.2. Finansinės apskaitos skaidrumas: pažeidimų, sukčiavimo ir apgaulės atvejų kontekste .....	16
2. Finansinės apskaitos skaidrumo viešajame sektoriuje teoriniai aspektai .....	18
2.1. Finansinės apskaitos organizavimas viešosiose įstaigose .....	18
2.2. Finansinės apskaitos skaidrumo vertinimas .....	22
2.3. Viešojo sektoriaus institucijų finansinės apskaitos skaidrumo analizės modeliai .....	31
2.4. Konceptualus Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelis .....	36
3. Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio tyrimo metodologija .....	40
4. Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio tyrimo rezultatai .....	44
4.1. Viešojo sektoriaus įstaigų – ligoninių pavaldžių SAM apibūdinimas .....	44
4.2. Viešojo sektoriaus įstaigų – ligoninių pavaldžių SAM finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygio nustatymo rezultatai .....	47
4.3. Viešojo sektoriaus įstaigų – ligoninių pavaldžių SAM finansinės apskaitos kokybės lygio nustatymo rezultatai .....	54
4.4. Viešojo sektoriaus įstaigų – ligoninių pavaldžių SAM finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio rezultatai .....	60
4.5. Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio tyrimo rezultatų apibendrinimas ir rekomendacijos .....	63
Išvados .....	65
Literatūros sąrašas .....	67
PRIEDAI .....	72

## Lentelių sąrašas

<b>1 lentelė.</b> Finansinės apskaitos skaidrumo indikatoriai ir vertinimo metodai (Organizacijų lygmuo).....	23
<b>2 lentelė.</b> Viešojo sektoriaus sistemos skaidrumo indikatoriai (sudaryta autorės pagal Sharaf, 2015).....	25
<b>3 lentelė.</b> Finansinės apskaitos skaidrumo indikatoriai ir vertinimo metodai (Valstybės lygmuo).....	26
<b>4 lentelė.</b> Apskaitos kokybę lemiančios savybės (sudaryta autorės remiantis Kundelienė, 2009).....	28
<b>5 lentelė.</b> Viešojo sektoriaus sistemos skaidrumo užtikrinimo sritys (Lawson, 2015).....	33
<b>6 lentelė.</b> Biudžetinių institucijų finansinės veiklos vertinimo modelis (sudaryta autorės remiantis Lourenco ir kt. 2013) .....	35
<b>7 lentelė.</b> Finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygio rodiklių vertinimo skalė (sudaryta autorės).....	42
<b>8 lentelė.</b> Apskaitos kokybės charakteristikų vertinimo skalė (sudaryta autorės).....	43
<b>9 lentelė.</b> Ligoninių pagrindinė informacija (sudaryta autorės) .....	45

## Paveikslų sąrašas

<b>1 pav.</b> Viešojo sektoriaus subjektų grupės Lietuvoje (LR Finansų ministerija. 2017 m. nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio apžvalga) .....	19
<b>2 pav.</b> Finansavimo sumų grupavimas (sudaryta autorės).....	20
<b>3 pav.</b> Finansavimo sumų grupavimas (sudaryta autorės).....	20
<b>4 pav.</b> Finansavimo sumų registravimas apskaitoje (sudaryta autorės).....	21
<b>5 pav.</b> Viešųjų institucijų finansinės veiklos efektyvumo vertinimo modelis (sudaryta autorės).....	32
<b>6 pav.</b> Viešosios institucijos veiklos kontrolės sritys siekiant užtikrinti biudžeto įgyvendinimo skaidrumą (sudaryta autorės).....	34
<b>7 pav.</b> Detalus viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo konceptualus modelis (sudarytas autorės) .....	36
<b>8 pav.</b> Viešojo sektoriaus įstaigų apskaitos skaidrumo vertinimo modelis .....	39
<b>9 pav.</b> Finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygis 2017 metais (sudaryta autorės).....	47
<b>10 pav.</b> Finansų valdymo vertinimo sričių atskleidimas 2017 metais (sudaryta autorės).....	48
<b>11 pav.</b> Finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygis 2018 metais (sudaryta autorės).....	49
<b>12 pav.</b> Finansų valdymo vertinimo sričių atskleidimas 2018 metais (sudaryta autorės).....	50
<b>13 pav.</b> Finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygis 2019 metais (sudaryta autorės).....	52
<b>14 pav.</b> Finansų valdymo vertinimo sričių atskleidimas 2019 metais (sudaryta autorės).....	53
<b>15 pav.</b> Finansinės apskaitos kokybės atskleidimo lygis 2017 metais (sudaryta autorės) .....	54
<b>16 pav.</b> Finansinės apskaitos kokybės charakteristikų atskleidimas 2017 metais (sudaryta autorės).....	55
<b>17 pav.</b> Finansinės apskaitos kokybės charakteristikų atskleidimas 2018 metais (sudaryta autorės).....	56
<b>18 pav.</b> Finansinės apskaitos kokybės charakteristikų atskleidimas 2018 metais (sudaryta autorės).....	57
<b>19 pav.</b> Finansinės apskaitos kokybės charakteristikų atskleidimas 2019 metais (sudaryta autorės).....	58
<b>20 pav.</b> Finansinės apskaitos kokybės charakteristikų atskleidimas 2019 metais (sudaryta autorės).....	59
<b>21 pav.</b> Ligoninių pavaldžių SAM finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelis 2017 m. (sudaryta autorės).....	60
<b>22 pav.</b> Ligoninių pavaldžių SAM finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelis 2018 m. (sudaryta autorės).....	61
<b>23 pav.</b> Ligoninių pavaldžių SAM finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelis 2019 m. (sudaryta autorės).....	62



## Įvadas

**Temos aktualumas.** Šiuolaikinė valdymo forma yra neatsiejama nuo atskaitingumo bei atsakingumo visuomenei sąvokų. Politikai, viešos įstaigos, viešojo sektoriaus darbuotojai, išlaikomi mokesčių mokėtojų, privalo atsiskaityti už vykdomą veiklą bei tos veiklos rezultatus. Viena iš tokio atskaitingumo formų yra finansinės apskaitos skaidrumas. Kaip teigia A. Raipa ir E. Backnaitė (2004), skaidrumas yra privalomas šiuolaikinės demokratinės valstybės bruožas, nes leidžia piliečiams matyti valdžios struktūrą ir jos funkcijas, politinius ir finansinius tikslus bei kaip šie tikslai yra įgyvendinami.

Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumas vienas iš aktualiausių klausimų. Vis dėlto, didesnio finansinės apskaitos skaidrumo tikslą ne visuomet pavyksta efektyviai įgyvendinti. Tarptautinės antikorpucijos organizacijos *Transparency International* 2016 m. duomenimis, Lietuva yra viena labiausiai korumpuotų Europos Sąjungos šalių. V. Pruskus atkreipia dėmesį, jog finansinės apskaitos skaidrumo stoka yra pastebima daugelyje viešojo sektoriaus sričių, ne išimtis yra ir sveikatos apsaugos sektorius (2007). Kaip teigia Lietuvos Respublikos specialiųjų tyrimų tarnyba (2019) korpucijos prevencijos pareigūnai išanalizavo viešų sveikatos priežiūros įstaigų veiklą (apskaitos, paramos gavimo, teikimo, naudojimo, kontrolės ir viešinimo srityse) nustatė korpucijos rizikos veiksnius.

Kaip galima pastebėti, su korpucija viešame sektoriuje siekiama kovoti. Atkreipiamas dėmesys, kad Sveikatos apsaugos ministerija (2020, <https://sam.lrv.lt/lt/naujienos/nuline-tolerancija-korpucijai-sveikatos-prieziuros-istaigu-prioritetas>) (toliau SAM) vykusioje diskusijoje aptarė „nulinės tolerancijos korpucijos politikos plėtojimo sveikatos priežiūros įstaigose turinį ir kryptis.“ SAM atstovai teigia, kad „rems bet kokias naujas iniciatyvas, skatinančias viešumą, skaidrumą, lėšų naudojimo efektyvumą, nepriekaištingos reputacijos užtikrinimo formavimą, bendruomeniškumo stiprinimą“ (<https://www.rvul.lt/nuline-tolerancija-korpucijai-sveikatos-prieziuros-istaigu-prioritetas/>). Tai parodo, kad finansinės apskaitos skaidrumo tematika yra vis dar aktuali viešajame sektoriuje.

Lietuvoje trūksta mokslinių tyrimų nagrinėjančių viešųjų įstaigų finansinės apskaitos skaidrumą. Egzistuojantys tyrimai yra daugiau teorinio lygmens, nėra darbų, kurie nagrinėtų vieną konkrečią viešojo sektoriaus sritį iš finansinės apskaitos skaidrumo perspektyvos. Tai taip pat, parodo, kad tokio pobūdžio tyrimas Lietuvoje yra reikalingas.

**Tyrimo problematika.** Kankpang'as ir Nkiri (2019) teigia, jog finansinis apskaitos skaidrumas yra itin svarbus ir aktualus bet kokios demokratinės sistemos viešų įstaigų veikimo pagrindas. Valstybės vyriausybės ir valstybės mokesčių mokėtojų lėšomis išlaikomomis viešojo sektoriaus institucijos privalo vykdyti atsiskaitymą už savo vykdomą finansinę veiklą ir kaip ši veikla yra suderinama su viešuoju interesu. Finansinės apskaitos skaidrumo ir atskaitomybės trūkumas viešojo sektoriaus institucijose ir organizacijose gali turėti ilgalaikių neigiamų pasekmių ne tik valstybės viešojo, bet ir privačiojo sektoriaus vystymuisi ir bendrajam ūkio augimui.

Viešojo sektoriaus organizacijų / įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo tema yra labiau nagrinėjama užsienio autorių (Puron-Cid, Bolivar, 2017; Szolno-Koguc, 2018; Gallego, Garcia, Rodriguez, 2009, Haraldsson, 2016; Perona, 2014, Cruz, Tavares ir kt., 2015, Mader, Vitters ir Obbagy, 2018).

Užsienio autoriai finansinės apskaitos skaidrumą analizuoja skirtingais pjūviais, bei pasirenka skirtingas tyrimo imtis. Daugiausiai autoriai finansinės apskaitos skaidrumą sieja su aiškios, suprantamos finansinės informacijos viešiniu.

Iš kitos pusės finansinės apskaitos skaidrumo problematiką atspindi apskaitos pažeidimai, skandalai, sukčiavimų atvejai mokslininkų analizuojami įvairių šalių, įmonių pavyzdžiais yra nemažai nagrinėti, tačiau pastebima, kad stinga tyrimų, kurie padėtų išvengti apskaitos pažeidimų ateityje.

Aptariant tyrimo problematiką, galima pastebėti, jog finansinis apskaitos skaidrumas yra plati tema nagrinėjama iš skirtingų perspektyvų, tačiau poreikis analizuoti finansinį apskaitos skaidrumą vis dar išlieka didelis, kadangi skaidrumas yra aktualus ne tik privačiam, bet ypatingai viešajam sektoriui.

**Tiriama problema:** Kaip gali būti vertinamas viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumas?

**Tyrimo objektas** – Viešojo sektoriaus įstaigų finansinė apskaita.

**Darbo tikslas:** Sukurti ir empiriškai patikrinti modelį viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumui vertinti ir užtikrinti.

**Uždaviniai:**

1. atskleisti viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo sampratą ir problematiką;
2. pasiūlyti konceptualų viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelį;
3. parengti viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio empirinio tyrimo metodologiją;
4. atlikti empirinį pasiūlyto viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio tyrimą ir pateikti siūlymus.

**Darbo metodai.** Šiame darbe mokslinės problemos analizei ir konceptualaus modelio teoriniam pagrindimui naudojamas mokslinės literatūros analizės metodas. Tiriamojoje darbo dalyje modelio praktiniam patikrinimui yra naudojamas atvejo studijos (*angl. case study*) metodas. Duomenys apdorojami Microsoft excel 2010 programa. Gauti rezultatai analizuojami, lyginami, aprašomi.

**Darbo struktūra.** Darbą sudaro keturios pagrindinės dalys. Pirmoje darbo dalyje pateikiama finansinės apskaitos skaidrumo samprata bei problematika. Antroje darbo dalyje nagrinėjami finansinės apskaitos skaidrumo teoriniai aspektai, remiantis išnagrinėtais ankstesniais tyrimais sudaromas konceptualus modelis viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinti. Trečioje darbo dalyje parengiama viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio empirinio tyrimo metodologija. Ketvirtoje darbo dalyje pateikiami atlikto viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio tyrimo rezultatai bei pateikiami siūlymai tolesniems tyrimams.

## 1. Finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo problemos analizė

Pirmoje darbo dalyje, remiantis moksliniais straipsniais, aptariama finansinės apskaitos skaidrumo samprata viešajame sektoriuje, valstybės ir organizacijų lygmenyje. Analizuojamas apskaitos skaidrumo iširtumas bei poreikis tolimesniems tyrimams.

### 1.1. Finansinės apskaitos skaidrumas viešajame sektoriuje

Finansinės apskaitos skaidrumo samprata aptariama plačiąją prasme viešajame sektoriuje ir konkrečiau pažvelgiama į viešojo / privataus sektorių apskaitos skaidrumo sampratas.

Ball'as (2009) pateikia tris skaidrumo apibūdinimus: pirma, skaidrumas siejamas su viešąja visuomene, kuriai priskiriama kova su korupcija, dėl to skaidrumas turi stiprų ryšį su atskaitomybe; antra, skaidrumas siejamas su vyriausybių ir įmonių atvirais sprendimais ir veiksmais, tai gali turėti įtakos įmonių susirūpinimui privatumu; trečia, skaidrumas kaip svarbi gero valdymo programa politikoje, organizacijose, kai skaidrumas suderintas su atskaitomybe. Autorius pateikė išvadą, jog skaidrumo tipo pasirinkimas turi reikšmingos įtakos organizacijos narių elgesiui, jų veiklai bei politikos formavimui ir kūrimui.

Skaidrumas yra vienas pagrindinių demokratinių santvarkų funkcionavimo principų. Finansinės apskaitos skaidrumas yra siejamas su viešųjų institucijų ir organizacijų atskaitomybe visuomenei, kaip pagrindiniam lėšų bei finansavimo šaltiniui. Finansinės atskaitomybės principų taikymas viešojo sektoriaus institucijų veikimo praktikose užtikrina geresnę ir efektyvesnę viešojo sektoriaus funkcionavimą bei sukuria sąlygas efektyviau vystytis ir privačiam sektoriui (Raipa ir Backūnaitė, 2004).

Quintiliani (2019) finansinį apskaitos skaidrumą apibrėžia, kaip organizacijos veiklos ir finansų valdymo informacijos atskleidimą su įmonės veikla susijusioms šalims (*angl. stakeholders*). Viešųjų institucijų atveju, šios suinteresuotos šalys yra visi mokesčių mokėtojai, kurie savo finansinėmis lėšomis prisideda prie valstybinių institucijų veiklos finansavimo ir efektyvaus veiklos užtikrinimo (Quintiliani, 2019).

Bernstein'as (2014) pastebi, jog finansinės apskaitos skaidrumas gali būti suvokiamas per tai, kokie skirtingi šio proceso užtikrinimo metodai yra taikomi. Dėl šios priežasties autorius pateikia tokius finansinės skaidrumo apibrėžimus:

- Finansinės apskaitos skaidrumas kaip finansinės veiklos monitoringas. Monitoringas, pasak autoriaus yra susijęs ne su hierarchine struktūra ar atskaitomumu kitoms institucijoms, bet monitoringu, kurį gali atlikti pati visuomenė arba kitos suinteresuotosios šalys. Siekiant atlikti monitoringą, būtinas periodiškasis tikslios informacijos, susijusios su finansais teikimas.
- Finansinės apskaitos skaidrumas tai finansinės apskaitos proceso įgyvendinimo duomenų prieinamumas. Šiuo atveju skaidrumas yra suvokiamas ne kaip galutinių finansinių duomenų pateikimas, bet atvirumas, kaip yra įgyvendinimas organizacijos biudžetas kiekviename etape.
- Skaidrumas kaip priežiūra. Skaidrumas kaip priežiūra apima hierarchinį skirtingų institucijų išsidėstymą. Tai reiškia, jog tokio tipo skaidrumas turi būti įgyvendinamas per periodinius audito procesus, leidžiančius sistemškai išanalizuoti įstaigos finansinių lėšų valdymo efektyvumą (Bernstein, 2014).

Taigi, šiuo atveju finansinės apskaitos skaidrumas apima tiek informacijos atskleidimą visuomenei, žiniasklaidai ir iš to kylančią kontrolę, tiek periodišką ir sistemišką audito institucijų vykdomą finansinių rezultatų kontrolę.

Kiekviena demokratinė sistema remiasi valdžios ir viešojo sektoriaus atskaitomybės visuomenei idėja tam, jog valdžia iš tiesų veiktų viešojo intereso naudai. Lėšos, surinktos iš valstybės piliečių ir gyventojų mokesčių pavidalu, yra leidžiamos dviem pagrindinėms funkcijoms įgyvendinti: einamiesiems valstybės įsipareigojimams ir mokėjimams (pavyzdžiui, algos valstybės tarnautojams) vykdyti ir naujai įsigyjant ar siekiant tobulinti kokią nors viešosios politikos sritį – tobulinant infrastruktūrą, vystant naujus ir inovatyvius projektus, siekiant tobulinti tam tikrą socialinę sritį ilguoju laikotarpiu. Visos šios išlaidos turėtų būti vykdomos, siekiant gerinti valstybės gyventojų gyvenimą, suteikti jiems trumpojo ar ilgojo laikotarpio naudą. Ši atsakomybė verčia vyriausybės institucijas būti atsakingomis prieš piliečius bei viešinti vykdomą finansinę veiklą, siekiant pademonstruoti, jog viešieji finansai iš tiesų yra valdomi efektyviausiu ir optimaliausiu būdu atsižvelgiant į viešąjį interesą bei naudą visuomenei (*International Federation of Accountants [IFAC], 2012*).

Viešojo sektoriaus institucijų atskaitomybės klausimas visuomenei yra gana plačiai nagrinėjamas mokslinėje literatūroje kaip viena svarbiausių viešosios politikos ir administravimo problemų. Kaip galima pastebėti, finansinės apskaitos skaidrumo sąvoka yra neatsiejama nuo atskaitomybės apibrėžimo. Kopits'as ir Craig'as (1998) finansinės apskaitos skaidrumą apibrėžia kaip atvirumą visuomenei apie valdžios bei visuomenės finansuojamų institucijų vykdomas funkcijas, finansinės politikos tikslus, turimas sąskaitas ir ateities finansinių sprendimų vykdymą. Finansinės apskaitos skaidrumas reiškia ir tai, jog visuomenė turi priėjimą prie institucijos vykdomos finansinės veiklos, kuri remiasi aiškiais, suprantamais bei nuolat atnaujinamais bei viešai publikuojamais finansiniais duomenimis. Kadangi pagrindinė viešųjų institucijų užduotis yra teikti viešąsias paslaugas, vykdyti finansinės politikos tikslus, valdyti turimas finansines sąskaitas, finansavimo šaltinius ir įgyvendinti ateities finansinių sprendimų vykdymą, šių institucijų finansiniai duomenys turi atitikti apibrėžtus uždavinius. Yra būtina pabrėžti, jog finansinės apskaitos skaidrumas implikuoja, jog viešosios institucijos įgyvendinama veikla atitinka bendruosius viešosios politikos ir valstybinio sektoriaus tikslus. Iš esmės, viešojo sektoriaus organizacijų veiklos tikslai yra „nuleidžiami“ aukštesnių valdžios institucijų, siekiant užtikrinti efektyvų ir bendruosius uždavinius atitinkantį viso viešojo sektoriaus veikimą. Dėl šios priežasties viešojo sektoriaus institucijos už savo veiklą atsiskaito valdžios institucijoms ir visuomenei.

Tuo tarpu Kankpang'as ir Nkiri (2019) teigia, jog viešojo sektoriaus institucijų atskaitomybė visuomenei ir aukštesnio lygio valdžios institucijoms gali būti keturių rūšių:

- finansinė;
- administracinė;
- politinė;
- socialinė.

Finansinė atskaitomybė remiasi vykdomos finansinės veiklos atskaitomumu, skaidrumu bei integralumu. Finansinės apskaitos atskaitomumas reiškia, jog bet kokia viešojo sektoriaus organizacija turi informuoti apie viešųjų finansų valdymo planavimą ir realųjį šio planavimo įgyvendinimą (Kankpang ir Nkiri, 2019). Administracinė atskaitomybė remiasi institucijos vidinio atskaitomumo sistema ir hierarchija. Tai apima tokias priemones kaip etiškas darbo kodeksas,

kriminalinės baudmės bei administracinių nusižengimų peržiūra netinkamai vykdoma viešojo sektoriaus pareigas (Kankpang ir Nkiri, 2019). Politinė atskaitomybė – tai yra demokratinės sistemos pamatas, kurio pagrindinė priemonė yra laisvi, slapti, lygūs, periodiški demokratiniai rinkimai (Kankpang ir Nkiri, 2019). Socialinė atskaitomybė – tai atskaitomybės forma, kuri apima visuomenės įsitraukimą, piliečių priežiūrą ir spaudimą viešojo sektoriaus institucijas veikti skaidriai ir atsiskaityti už vykdomą veiklą (Kankpang ir Nkiri, 2019).

Aptariant Kankpang'as ir Nkiri (2019) klasifikaciją galima pastebėti, jog būtent finansinė atskaitomybė yra viena svarbiausių atskaitomybės rūšių. Likusios trys atskaitomybės rūšys – administracinė, politinė bei socialinė atskaitomybės yra labiau kaip priemonės, leidžiančios vykdyti atskaitomumą bei kontroliuoti institucijos vykdomas funkcijas. Ši įžvalga leidžia teigti, jog būtent finansinė atskaitomybė, skaidrumas bei integralumas ir visos viešosios institucijos gerai vykdoma politika ir teisingas sprendimų priėmimo procesas yra atskaitomybės indikatoriai.

Kankpang'as ir Nkiri (2019) taip pat pateikia plačią analizę, kas yra labiausiai suinteresuoti finansine atskaitomybe ir skaidrumu. Pirmiausia didesniu skaidrumu suinteresuoti asmenys turėtų būti visuomenė plačiąją prasme. Būtent visi piliečiai turėtų siekti efektyvios ir gerai veikiančios viešojo sektoriaus atsiskaitomumo sistemos sukūrimo. Visuomenė vyriausybę laiko atsakingą už viešojo sektoriaus išlaidų valdymą, mokesčių surinkimą, tikslingą šių lėšų panaudojimą. Savo ruožtu, vyriausybė bendrąją prasme vykdo atskirų ministerijų ir jų departamentų finansinės apskaitos skaidrumo priežiūrą. Šie savo atžvilgiu vykdo jiems pavaldžių institucijų finansinės apskaitos skaidrumo priežiūrą ir kontrolę. Be šios hierarchinės struktūros taip pat egzistuoja kovos su korupcija veikla užsiimančios institucijos – ombudsmenai, vidiniai audito skyriai ir departamentai, anti – korupcijos institucijos. Taigi vykdyti viešųjų institucijų finansinės veiklos priežiūrą yra viena iš nevyriausybinių organizacijų užduočių. Jos stebi, kaip vyriausybės institucijos valdo turimus viešuosius finansus ir ar šis valdymas yra pakankamai skaidrus ir atsiskaitingas. Be to, iš dalies viešųjų finansų valdymo priežiūrą vykdo ir žiniasklaidos priemonės.

Finansinės atskaitomybės kontekste finansinės apskaitos skaidrumo apibrėžimą pateikia Barth'as ir Hippe (2007), kurie teigia, kad finansinės apskaitos skaidrumas turi būti lengvai suprantamas tiems, kam yra skirtos finansinės ataskaitos ir tuo pačiu finansinės ataskaitos turi tiksliai atskleisti ūkio subjekto ekonominę padėtį. Taip pat išskiriama pagrindinė skaidrumo sąlyga, t. y. atsiskaitingumas – tai galimybė susipažinti su veikla, įvertinti galimas rizikas.

Raipa ir Backūnaitė (2004) teigia, jog finansinė atskaitomybė pasižymi trimis pagrindiniais aspektais – skaidrumu, jautrumu ir paklusnumu:

- skaidrumas reiškia, jog viešojo sektoriaus organizacija ne tik privalo, bet ir jaučia pareigą atsiskaityti už vykdomą finansinę veiklą ją prižiūrinčiai institucijai;
- jautrumas – tai institucijos gebėjimas reaguoti į aplinką ir į pasikeitusias išorės sąlygas, kurios gali lemti pokyčius ir jos finansinėje veikloje;
- paklusnumas – tai institucijos įsipareigojimas laikytis standartų, taisyklių, įstatymų ir nurodymų, reguliuojančių tokio pobūdžio institucijų veiklą.

Puron-Cid'as ir Bolivar'as (2017) teigia, jog viešojo sektoriaus atskaitomybės procese labai svarbus yra apskaitos skaidrumas. Informacijos prieinamumas apie vyriausybės finansinius rezultatus leidžia priimti tinkamus ekonominius, socialinius ir politinius sprendimus bei gerina valdžios institucijų atskaitomybę ir skaidrumą.

Apskritai vertinant tai, kaip skaidrumo ir atvirumo kriterijai yra įgyvendinami šiuolaikinėse demokratinėse sistemose, galima pastebėti, jog skaidrumo principas turi būti įgyvendinamas visuose šalies finansinės veiklos etapuose. Tai apima tokios informacijos pateikimą:

1. pateikiama informacija apie bendrojo viešojo sektoriaus finansus, pajamas, išlaidas, turimą turtą, ateinančio finansinės periodo biudžeto planą;
2. šalies biudžeto mėnesinis įgyvendinimas įtraukiant išlaidas ir pajamas bei tokiu būdu vertinant, ar biudžetas yra deficitinis ar perteklinis;
3. vyriausybės išleidžiamų obligacijų bei kitokių vertybinių popierių, skolinimosi apskaita;
4. atskirų vyriausybės institucijų ir organizacijų finansinės veiklos apskaita ir su tuo susijusių duomenų pateikimas visuomenei bei aukštesnio rango vyriausybės institucijoms (Szolno - Koguc, 2018).

Pasak autoriaus, būtent toks įvairiapusiškos informacijos, susijusios su viešojo sektoriaus finansinių tikslų įgyvendinimu, teikimas gali būti apibūdinamas kaip sistemos skaidrumas ir pateikiamos informacijos simetriškumo užtikrinimas (Szolno-Koguc, 2018). Šiomis kategorijomis autorius pabrėžia, jog yra svarbus finansinės skaidrumas užtikrinimas visuose viešosios politikos lygiuose.

**Finansinės apskaitos skaidrumas viešojo intereso įmonėse.** Viešojo intereso įmonių finansinės apskaitos skaidrumo temą nagrinėjo Cheng Mui Gek ir Yap Peng Lok (2019), taip pat viešojo intereso įmonių apskaitos skaidrumo tyrimus galima išskaidyti į du lygius:

- organizacijų lygmenį (Gallego, Garcia, Rodriguez, 2009, Haraldsson, 2016);
- valstybės lygmenį (Perona, 2014, Cruz, Tavares ir kt., 2015, Mader, Vitters ir Obbagy, 2018).

Vertinant finansinės apskaitos skaidrumą švietimo institucijose, Gallego ir kt. (2009) nagrinėja Ispanijos universitetų finansinės atskaitomumo (*angl. disclosure*) ir skaidrumo būklę. Kaip pastebi autoriai, daugelis universitetų savo elektroniniuose tinklapiuose pateikia daug informacijos apie vykdomą veiklą, tikslus, uždavinius, pačių universitetų struktūrą. Vis dėlto, informacijos apie vykdomą finansinę veiklą yra itin mažai. Be to, daugelis universitetų viešai publikuoja informaciją apie planuojamus metinius biudžetus, tačiau beveik nėra pateikiama duomenų kaip realiai šie biudžetai buvo įgyvendinti. Autoriai panašias tendencijas pastebi tiek valstybiniuose, tiek privačiuose universitetuose. Be abejo, finansinės apskaitos skaidrumo trūkumo problema yra svarbesnė viešojo sektoriaus universitetuose, nes jie yra išlaikomi mokesčių mokėtojų lėšomis.

Tuo tarpu Haraldsson'as (2016) nagrinėjo savivaldybių aplinkoje finansinės apskaitos informacijos atskleidimo kitimo priežastis, nes didelę įtaką turėjo valdymo reformos Švedijoje. Autorių gauti rezultatai parodė, kad apskaitos informacijos atskleidimo skaidrumas tam tikru mastu priklausomas nuo išorinės aplinkos (įskaitant konkurenciją, ekonominę įtaką). Pastebima, kad savivaldybių valdymo formos daro įtaką tik apskaitai, o ne norui informaciją atskleisti. Šis autorių darbas parodo, kaip reformos gali paveikti savivaldybių apskaitos praktiką, taip pat gali būti naudingas būsimiems politiniams sprendimams dėl atskaitomybės modelių, siekiant įgalinti ir išsaugoti valdymo reformos iniciatyvų pranašumus neprarandant atskaitomybės ir skaidrumo.

Perona (2014) tyrinėjo Ispanijos vietos politinių institucijų skaidrumą finansinės apskaitos atžvilgiu. Autorė savo darbe nagrinėja net 80 skirtingų indikatorių, kuriuos suskirsto į penkias pagrindines grupes:

- bendroji informacija apie vietos valdžios institucijų sandara.
- santykiai tarp institucijų ir visuomenės;

- ekonominė – finansinės apskaitos skaidrumas;
- paslaugų bei funkcijų įgyvendinimo skaidrumas;
- visų šių indikatorių atitinkamumas įstatymo apibrėžtiems skaidrumo reikalavimams.

Akivaizdu, jog šiame darbe svarbiausia yra ekonominė – finansinės apskaitos skaidrumo indikatorių grupė, kuri apima tokius kintamuosius, kaip pakankamas biudžeto duomenų viešinimas, vietos valdžios institucijų pajamų ir išlaidų viešumas bei viešinami institucijų skolų duomenys (Perona, 2014). Šių duomenų įvertinimas autorei leido daryti išvadą, jog Ispanijoje vietos valdžios institucijos nėra pakankamai finansiškai skaidrios ir atskaitingos visuomenei. Be to, institucijos, kuriose buvo užfiksuotos didesnės viešosios skolos lygis, buvo taip pat labiau linkusios slėpti savo finansinę veiklą, nei tos institucijos, kurios buvo priskirtos kategorijai, kaip turinčios sąlyginai mažą skolą.

Cruz'as ir kt. (2015) darbe yra nagrinėjamas Portugalijos vietos valdžios institucijų skaidrumas. Finansinės apskaitos institucijų skaidrumas ir atskaitingumas yra apibrėžiamas kaip vienas pagrindinių bendrojo viešųjų institucijų skaidrumo principas.

Viešųjų institucijų skaidrumo principas matuojamas remiantis pateikiamais duomenimis: metiniame biudžete; balanso išklotinėje; pajamų šaltiniais; pajamų valdymo ataskaitomis; grynųjų pinigų įplaukų ataskaitomis; pajamų ir išlaidų ataskaitomis; keleto metų investavimo plano sudarymu ir viešiniu; metinio biudžeto pataisymų ir pakeitimų ataskaita; tiekėjams išmokamomis sumomis; gautomis banko paskolomis ir jų išmokėjimu; turimų įsiskolinimų sąrašu. Šių kintamųjų analizė parodė, jog šalies vietos valdžios institucijos dar turi tobulėti finansinės apskaitos skaidrumo srityje. Vertinant geografinį rezultatų pasiskirstymą, buvo pastebėta gana ryški atskirtis tarp didelių miestų ir mažesnių miestelių valstybinių institucijų. Didesnis finansinės apskaitos skaidrumo lygis buvo užfiksuotas mažesnių regionų valstybinėse institucijose. Autoriai tokius rezultatus aiškina tuo, jog mažesnėse bendruomenėse piliečiai yra labiau įsitraukę į finansinės apskaitos skaidrumo priežiūros veiklą (Cruz, Tavares ir kt., 2015).

Mader'as, Vitters'is ir Obbagy (2018) nagrinėja mokesčių mokėtojų pasitikėjimo valdžia klausimą. Teigiama, kad pasitikėjimas valdžia lemia finansinės apskaitos skaidrumą. Autoriai išskiria, jog valstybė pirmiausiai turėtų rodyti, kaip valstybė dirba. Antra, atskleisti finansinius / apskaitos duomenis t. y. parodyti, kaip naudojami mokesčių mokėtojų pinigai, tai padidintų pasitikėjimą valdžia.

Apibendrinant galima pastebėti, jog finansinės apskaitos skaidrumas viešojo sektoriaus organizacijose yra labai svarbus, tiriamas ir aktualus. Autoriai analizuoja skirtingų šalių atvejus tyrimą atlieka skirtingais pjūviais. Dėl to, šia patirtimi galima pasinaudoti tolimesniems tyrimams.

*Apibendrinant galima teigti, jog finansinės apskaitos skaidrumas yra svarbus ir aktualus bet kokios demokratinės sistemos viešojo sektoriaus institucijų veikimo pagrindas. Valstybės vyriausybės ir valstybės mokesčių mokėtojų lėšomis išlaikomomis viešojo sektoriaus institucijos privalo vykdyti atsiskaitymą už savo vykdomą finansinę veiklą ir kaip ši veikla yra suderinama su viešuoju interesu. Finansinės apskaitos skaidrumo ir atskaitomybės trūkumas viešojo sektoriaus institucijose ir organizacijose gali turėti ilgalaikių neigiamų pasekmių ne tik valstybės viešojo, bet ir privačiojo sektoriaus vystymuisi ir bendrajam ūkio augimui. Šiame darbe, remiantis anksčiau nagrinėtų darbų analize, finansinės apskaitos skaidrumu yra laikomas viešojo sektoriaus institucijų aiškių, suprantamų ir periodiškai pateikiamų duomenų apie vykdomą finansinę veiklą viešinimas.*

## 1.2. Finansinės apskaitos skaidrumas: pažeidimų, sukčiavimo ir apgaulės atveju kontekste

Stein'as, Salterio ir Shearer'is (2017) tyrė iškilusias skaidrumo reikšmes ir jų poveikį didesnėms problemoms finansinėje atskaitomybėje. Autorių analizė, naudojant jausmų formavimą, rodo „skaidrumo“ mobilizavimą reikšmėms formuoti, kad būtų galima suprasti ir racionalizuoti sudėtingus, dviprasmiškus ir netikrus įvykius, susijusius su apskaitos skandalais ir vėlesnėmis finansinėmis krizėmis. Tai leido atnaujinti pasitikėjimą finansų rinkomis ir tai pasitarnavo vyresniųjų vadovų, apibrėžusių savo viešąją atskaitomybę, interesams.

Apskaitos pažeidimus ir skandalus audituojamose įmonėse skirtingais pjūviais nagrinėjo šie autoriai: Khalil'as, Saffar'is ir Trabelsi's (2015), Simeunović'ius, Grubor'as ir Ristic'as, (2016), Liu, Zeng'as ir An'as (2017). Khalil'as ir kt. (2015) nagrinėjo informacijos atskleidimo standartų ir audito infrastruktūros įtaką valstybės tarnautojų kyšininkavimui siekiant užtikrinti vyriausybės sutartis. Autoriai pastebėjo, kad įmonės, teikiančios griežtesnius finansinės atskaitomybės reikalavimus, kuriose audito įmonės susiduria su didesne bylinėjimosi ir sankcijų rizika, rečiau skirs dovanas siekdamas gauti vyriausybės sutartį. Gauti rezultatai rodo, kad įmonės yra mažiau linkusios papirkti biurokratus, jei finansinę atskaitomybę peržiūrės išorės audito įmonė.

Liu'is ir kt. (2017) nagrinėjo politinių ryšių įtaką auditoriaus pasirinkimui. Autoriai naudojo politinio ryšio indeksą, sudarytą remiantis biurokratiniais Kinijos privataus sektoriaus įmonių vadovų ir valdybos narių ryšiais. Autoriai pastebėjo, kad įmonėms, turinčioms silpnus politinius ryšius, tikimybė įdarbinti aukštos kokybės auditorius padidėja atsižvelgiant į politinio ryšio laipsnį, tuo tarpu ji mažėja dėl politinių ryšių įmonėms, turinčioms tvirtus politinius ryšius.

Tuo tarpu Simeunović'ius ir kt. (2016) tyrimas pateikė realų organizacijos sukčiavimo atvejį ir kaip jis audituojamas skaitmeniniu būdu. Audito procese naudojami du teismo ekspertizės įrankiai „Tableau TD3“ ir „Access Data FTK Imager“. Apgaulės auditas skiriasi nuo finansinės audito tiek logika, tiek metodika. Kaip teigia autoriai, apgaulę tiriantys auditoriai skiria didesnę išimtis, apskaitos pažeidimams ir auditorių elgesio modeliams, iš kitos pusės finansinį auditą atliekantys auditoriai skiria dėmesį audito sekai ir reikšmingiems iškraipymams. Autorių nagrinėjamoje situacijoje sukčiavimas vyko darbuotojo, sandėlininko atveju, kai neteisėtai buvo pasisavinami grynieji įmonės pinigai. Taigi šiuo tyrimu autoriai teigia, kad apgaulės auditas gali atskleisti nemažai finansinių nusikaltimų formų bei gali būti naudojamas tiek privataus, tiek viešojo sektoriaus įmonėse.

Zainudin'as ir Haskim'as (2016) tyrė finansinių ataskaitų apskaitos pažeidimus Viešajame sektoriuje. Autoriai išskiria pagrindinį šio tyrimo tikslą - dokumentuoti apskaitos pažeidimus, pateikiant viešų pranešimų apie pažeidimo pobūdį ir mastą. Šiame tyrime daugiausia dėmesio skiriama Malaizijos viešosioms vertybinių popierių biržos bendrovėms 2007–2013 m. Autoriai tyrime naudoja klasifikavimo sistemą, kai dokumentuojamos penkios pažeidimų kategorijos pagal viešuosius pažeidimus:

- laiku nepaskelbti svarbūs faktai;
- metinių ataskaitų nepateikimas arba pavėluotas metinių ar ketvirtinių ataskaitų pateikimas;
- neatsižvelgimas į koregavimus / neatitinkama ataskaitinio pelno ar nuostolio suma su audituota suma;
- manipuliavimas rinka ar viešai neatskleista informacija
- abejotini korporaciniai veiksmai.



Nagrinėtų autorių nuomone viešumas ypatingai viešame sektoriuje yra labai svarbus, norint užtikrinti skaidrumą.

Suh'as ir kt.(2020) ir Self'as ir kt. (2016) analizavo apskaitos sukčiavimo atvejus. Suh'as ir kt.(2020) tyrime nagrinėjama, kaip finansų vadovai retrospektyviai atlieka apskaitoje įrašus, kurie neturėtų būti atliekami. Autoriai tyrimą atlieka interviu metodu su 13 buvusių „C-suite“ finansų vadovų, dalyvavusių didelėse apskaitos sukčiavimo bylose (jiems pareikšti kaltinimai). Iš pasakojimų atsirado penkios skirtingos temos, apibūdinančios vadovų sukčiavimą kaip reikšmės kūrimo procesą, kurio metu artimiausio socialinio konteksto detalės (socialinių veikėjų įtaka ir kontekstinės savybės) ir individualios motyvacijos bendrai formavo vadovų sukčiavimo žodynus. Vadovų pasakojimai vaizduoja jų sukčiavimą kaip įprastą veiklą. Kitą sukčiavimo atvejį nagrinėjo Self'as, Fudge ir kt. (2016) tyrimas susijęs su įvairiomis apskaitos sukčiavimo aplinkybėmis verslo įsigijimo procese. Įsigijimo metu buvo nupirktas didelė tarpvalstybinė sunkvežimių sustojimo stotis, esanti Teksase. Aptikta įvairių sukčiavimų: gautinų sumų sukčiavimas, turto sukčiavimas, atsakomybės sukčiavimas, pavojingų atliekų šalinimo sukčiavimas ir kt. Autoriai pabrėžia, kad labai svaru atlikti kruopščius patikrinimus atliekant apgaulės audita, kad būtų galima išaiškinti apgaulę.

Galima atkreipti dėmesį, kad apskaitos pažeidimai, skandalai, sukčiavimų atvejai mokslininkų analizuojami įvairių šalių, įmonių pavyzdžiais yra nemažai nagrinėti, tačiau pastebima, kad stinga tyrimų, kurie padėtų išvengti apskaitos pažeidimų ateityje.

*Apibendrinant pirmą skyrių, galima pastebėti, jog finansinis apskaitos skaidrumas yra plati tema nagrinėjama iš skirtingų perspektyvų, tačiau poreikis analizuoti finansinį apskaitos skaidrumą vis dar išlieka didelis, kadangi skaidrumas yra aktualus ne tik privačiam, bet ypatingai viešajam sektoriui.*

## **2. Finansinės apskaitos skaidrumo viešajame sektoriuje teoriniai aspektai**

Antroje darbo dalyje, remiantis moksliniais straipsniais, valstybės reglamentais aptariamas apskaitos organizavimas viešose įstaigose. Plačiau analizuojamas finansinės skaidrumo ištirtumas viešajame sektoriuje, išskiriamos finansinės skaidrumo vertinimo metodikos, indikatoriai bei naudojami modeliai.

### **2.1. Finansinės apskaitos organizavimas viešosiose įstaigose**

Viešasis sektorius yra itin svarbus valstybės, kaip politinės struktūros, efektyvaus funkcionavimo dalis. Valstybė atlieka politines, socialines, ekonomines užduotis, taip pat valstybė yra viešųjų paslaugų, kurios negali būti teikiamos remiantis privačiuoju sektoriumi, tiekėjas. Atlikdamas šias paslaugas viešas sektorius valdo viešuosius finansus, juos perskirsto taip įgyvendindamas politinius, socialinius, ekonominius valstybės uždavinius.

Viešojo sektoriaus institucijos įgyvendindamos savo finansinę veiklą privalo vadovautis biudžetinių įstaigų apskaitos organizavimo taisyklėmis, kurios yra apibrėžiamos remiantis teisės aktais. Kadangi viešos įstaigos yra finansuojamos iš valstybės biudžeto skiriamų lėšų, jų apskaita turi būti vykdoma remiantis skaidrumo kriterijais. Taip pat, galima pastebėti, jog viešojo sektoriaus įstaigų finansinė raida yra glaudžiai susijusi su kitų rinkos dalyvių efektyviu veikimu (Bikienė, 2011).

Viešojo sektoriaus subjektai (valstybinės įstaigos, organizacijos) sudarant finansinę atskaitomybę turi vadovautis: LR buhalterinės apskaitos įstatymu; LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymu ir Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais (VSAFAS) (Rudžionienė, 2009).

Viešojo sektoriaus valstybinės įstaigos, organizacijos iš įvairių šaltinių gauna finansavimo sumas, kurios būtinos įvairioms funkcijoms bei programoms atlikti. Įstaigos finansavimą pinigais arba kitu turtu gauna iš valstybės, savivaldybių, socialinio draudimo ir kitų fondų, Europos Sąjungos fondų. Biudžetinės įstaigos rengia šias finansines ataskaitas: finansinės būklės, veiklos rezultatų, grynojo turto pokyčių, pinigų srautų ataskaitą bei aiškinamąjį raštą (Jakimavičiūtė, 2013).

Kadangi šiame darbe analizuojama viešojo sektoriaus įstaigų finansinių rezultatų apskaita, yra būtina pastebėti, jog ji yra įgyvendinama remiantis Lietuvos respublikos įstatymais bei svarbiausia Viešojo sektoriaus ir finansinės atskaitomybės standartu (VSAFAS), kuris nustato reikalavimus finansavimo sumų, finansavimo pajamų ir sąnaudų pripažinimo, registravimo apskaitoje ir pateikimą finansinėse ataskaitose (20-as VSAFAS 2009). Remiantis šiuo įstatymu yra atliekama visų viešųjų įstaigų finansinės veiklos apskaita, siekiant užtikrinti tinkamą viešųjų lėšų panaudojimą ir apskaitos skaidrumą.

Atliekant finansavimo sumų apskaitos įstaigoje analizę, pirmiausia, reikėtų apibrėžti, kas yra biudžetinių įstaigų finansavimas. Lietuvos Respublikos Biudžeto sandaros įstatymo 2 str. 13 punkte pateikiamas toks finansavimo sampratos apibūdinimas: „Finansavimas – lėšų pervedimas 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 valstybės ir savivaldybių biudžetų sąskaitų“. Tai reiškia, jog biudžetinėmis įstaigomis gali būti laikomos tokios vyriausybei ir jos padaliniais priklausančios institucijos, kurių veiklos įgyvendinimas yra vykdomas remiantis vyriausybės asignavimais. Tokį patį arba panašų apibrėžimą

mokslinėje literatūroje pateikia ir autoriai, nagrinėjantys biudžetinių institucijų apskaitos įgyvendinimo ypatumus (Petrauskienė, 2007).

Pagrindinis viešojo sektoriaus įstaigų finansavimo šaltinis yra biudžetiniai asignavimai. Šios finansinės lėšos yra vadinamos finansavimo sumomis, kurios leidžia įgyvendinti viešųjų įstaigų tikslus ir uždavinius. Biudžeto įstaigos lėšų gavimas iš įvairių šaltinių. Įstaigos gauna finansavimo sumas, kurios apima „gautus ir gautinus pinigus, ir kitą turtą pavedimams vykdyti, kitas lėšas viešojo sektoriaus subjekto išlaidoms dengti ir kaip paramą gautą turtą“ (Finansų ministerija, 2014).

20 – ajį VSAFAS „Finansavimo sumos“ gali taikyti įvairūs viešojo sektoriaus subjektai, rengiantys atskiras finansines ataskaitas, kuriose yra pateikiami duomenys apie vykdomą finansinę veiklą. Todėl apibrėžus finansavimo sampratą, reikalingas ir įstaigos termino šiame darbe apibūdinimas. Vienas svarbiausių viešųjų institucijų bruožų yra tai, kad jų veikla yra finansuojama remiantis valstybės biudžeto lėšomis. Mokslinės literatūros (Snieška, 2010; Mikulskienė, 2016) analizė atskleidė, kad viešas sektorius apima institucijas, kuriose daromi ir priimami įvairūs sprendimai. Tai gali būti įvairios įstaigos, organizacijos, valstybė, savivaldybė ir pan.

Vertinant viešojo sektoriaus subjektus, galima pastebėti, jog šiam sektoriui priklauso ne tik tiesiogiai nuo vyriausybės priklausomos institucijos, bet ir savivaldybėms atskaitingos įmonės, viešosios įstaigos, išteklių ir mokesčių, socialinio draudimo ir sveikatos fondai. Taigi, viešas sektorius yra didelė valstybės politinės ir ekonominės sistemos dalis (žr. 1 pav.).

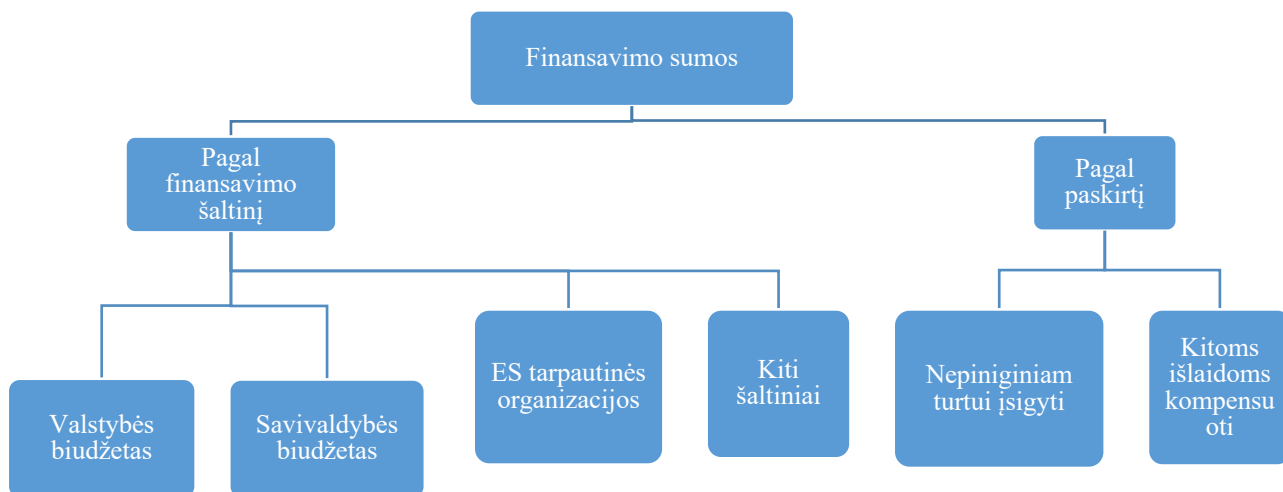


**1 pav.** Viešojo sektoriaus subjektų grupės Lietuvoje (LR Finansų ministerija. 2017 m. nacionalinio finansinių ataskaitų rinkinio apžvalga)

Pagrindinis viešųjų įstaigų tikslas yra teikti paslaugas valstybės piliečiams ir gyventojams. Viešosios paslaugos yra išskirtinės tuo, jog jos negali būti teikiamos remiantis privačiu sektoriumi, dėl šio sektoriaus neefektyvumo tam tikrose svarbiose srityse, kaip, pavyzdžiui, sveikatos apsaugos, švietimo paslaugų teikimas, pažeidžiamų ir rizikos grupių apsauga. Dėl šios priežasties būtent valstybinės institucijos / įstaigos turi perimti šių paslaugų įgyvendinimą siekiant užtikrinti visų visuomenės sektorių gerovę. Taigi, viešąjį sektorių galima apibūdinti kaip savo piliečiams teikiamas paslaugas, kurios yra įgyvendinamos remiantis mokesčių mokėtojų lėšomis. Dažniausios viešųjų paslaugų ir biudžetinių įstaigų veiklos sritys yra šios: švietimas, sveikatos apsaugos įgyvendinimas, socialinė apsauga, nacionalinis saugumas, mokesčių rinkimas (Mikulskienė, 2016). Iš esmės viešasis

sektorius vykdo savo veiklą tose srityse, kuriose privataus verslo veikla yra neefektyvi arba nėra užtikrinimas viešųjų paslaugų teikimas visiems visuomenės sektoriams.

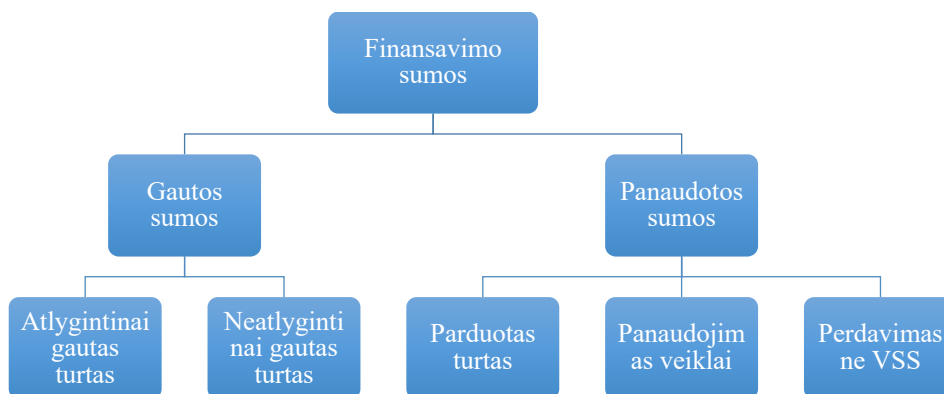
Siekiant užtikrinti efektyvų viešųjų įstaigų veikimą ir anksčiau minėtų paslaugų tiekimą, šioms įstaigoms yra reikalingos finansinės dotacijos, kuriomis remiantis yra vykdomas paslaugų teikimas. Visos viešojo sektoriaus įstaigų gaunamos ir perduodamas finansinės lėšos yra grupuojamos pagal finansavimo šaltinius ir pagal paskirtį (žr. 2 pav.).



**2 pav.** Finansavimo sumų grupavimas (sudaryta autorės)

Biudžetinių įmonių gaunamos finansinės lėšos gali būti naudojamos užtikrinti efektyviai įstaigų veiklai, viešųjų paslaugų teikimui, taip pat institucijų valdomam turtui didinti. Viešosios įstaigos buhalterinio laikotarpio pabaigoje privalo itin aiškiai deklaruoti, kokiems tikslas ir sritims buvo paskirstytos gaunamos lėšos. Ne mažiau svarbu ir tai, kad visas gaunamas ir perduodamas finansavimas apskaitoje turi būti grupuojamas pagal šaltinius: valstybės, savivaldybių, Europos Sąjungos paramos, Pasaulio banko paramos, kitų šaltinių (20-asis VSAFAS, 2009).

Kitas itin svarbus Finansavimo sumų detalizavimas pagal finansavimo šaltinius ir pagal paskirtį yra reikalingas finansinių ataskaitų pateikimui, pildant aiškinamąsias lenteles. Be finansavimo šaltinio ir paskirties finansavimo sumos turi būti išskiriamos pagal gautas ir panaudotas sumas (žr. 3 pav.).



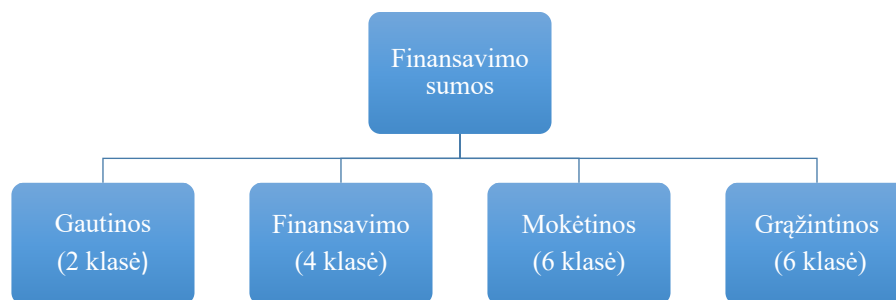
**3 pav.** Finansavimo sumų grupavimas (sudaryta autorės)

Aiškinamojo rašto lentelės yra skirtos paaikškinti įvykusiems pokyčiams, pateikti papildomą informaciją (Kazlauskienė, 2012). Todėl gautos finansavimo sumos apskaitoje ir aiškinamojo rašto lentelėse turi būti išskirtos pagal atlygintinai ir neatlygintai gautą turtą.

Panaudotas finansavimo sumas viešojo sektoriaus įstaiga pagal mokėjimo paraiškas, turto priėmimo perdavimo aktą, buhalterinę pažymą registruoja apskaitoje kai turtas yra parduotas, panaudotas ar perduotas ne viešojo sektoriaus subjektams (Finansų ministerija, 2014).

Finansinės būklės ataskaitoje yra nurodomas viešojo sektoriaus įstaigos turtas, finansavimo sumos, įsipareigojimai, grynasis turtas paskutinę ataskaitos sudarymo dieną (Kazlauskienė, 2012). Reikia pažymėti, kad finansinės būklės ataskaitoje gali būti atvaizduotas finansavimo sumų likutis, kuris parodo finansavimo sumų likutį, dar neatnešusį įstaigai ekonominės naudos. Pavyzdžiui, tokios situacijos, kai finansavimo sumos yra nepanaudotos: ilgalaikis turtas nėra visiškai nudėvėtas arba sumokėti išankstiniai apmokėjimai.

Viešojo sektoriaus įstaigų finansinėse ataskaitose pateikiama informacija apie finansinių išteklių šaltinius, jų paskirstymą, parodoma kokiomis finansinėmis sumomis subjektas finansavo savo veiklą (Finansų ministerija, 2014).



4 pav. Finansavimo sumų registravimas apskaitoje (sudaryta autorės)

Taip pat ne mažiau svarbu pabrėžti, kad ne visos biudžetinių įmonių ir organizacijų gaunamos finansinės pajamos gali būti priskiriamos prie finansavimo sumų. Kaip apibrėžia biudžetinių įmonių apskaitos 20-asis punktas, tokios gaunamos lėšos nėra priskiriamos finansavimo sumoms:

- finansinės lėšos, kurios gaunamos tarp atskirų savivaldybių teisės aktų nustatyta tvarka;
- sumažintos palūkanos už paskolas, kurios yra imamos siekiant didinti organizacijų turtą, ar palūkanos, kurios nėra mokamos, jeigu suteikiama beprocentinė paskola;
- panaudos, nuomos ar pasaugos pagrindais gautas turtas, kurį biudžetinės įstaigos gauna disponuodamos turimu turtu;
- iš trečiųjų asmenų neatlygintinai gautos suteiktos paslaugos (VSAFAS).

Sukaupta informacija bet kurioje įstaigoje turi būti objektyviai įvertinta. Tokiu būdu, įvertinus gautus rezultatus, galima priimti tikslus, optimalius valdymo sprendimus. Analizuojant biudžetinės įstaigos veiklą, galima įvertinti jos gaunamas pajamas, jų panaudojimo sritis, atlikti finansinę analizę. Finansinė analizė laikoma vienu iš tinkamiausių ir objektyviausių būdų, kuri padeda įvertinti ir atsakyti į klausimus apie biudžetinės įstaigos veiklą (Bagdžiūnienė, 2013).

**Finansinės apskaitos organizavimas sveikatos sektoriaus įstaigose.** Sveikatos sektoriaus įstaigos yra dalis viešojo sektoriaus, todėl joms galioja vienodas įstatymas: LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas (2007, Nr. X-1212). Šis įstatymas nustato viešojo sektoriaus subjekto

finansinę ir biudžeto vykdymo atskaitomybę, ataskaitų rinkinio sudėtį, jų sudarymo reikalavimus ir atsakomybę už ataskaitų rinkinio sudarymą ir pateikimą. Įstatyme apibrėžiami bendrieji apskaitos principai, finansinės ataskaitos turi būti sudarytos taip, kad tikrai ir teisingai parodytų viešojo sektoriaus subjekto turtą, finansavimo sumas, įsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas, grynąjį turtą, pinigų srautus. (2007, Nr. X-1212). Taip pat, kaip ir visi Viešojo sektoriaus subjektai turi ataskaitų rinkinius pateikti savo interneto svetainėje.

*Apibendrinant, finansinės apskaitos organizavimo viešojo sektoriaus organizacijose analizė gana aiškiai rodo, jog biudžetinių įstaigų, kurios yra finansuojamos viešosiomis lėšomis, apskaitos pagrindai yra itin griežtai apibrėžti, siekiant užtikrinti efektyvų, teisingą bei skaidrų gaunamų lėšų panaudojimą. Finansinės atskaitomybės ir skaidrumo principai, yra itin svarbūs įgyvendinant biudžetinių institucijų apskaitą.*

## **2.2. Finansinės apskaitos skaidrumo vertinimas**

Aptarus finansinės apskaitos organizavimą viešojo sektoriaus organizacijose, tikslinga apžvelgti, kaip gali būti matuojamas arba vertinamas viešųjų įstaigų, organizacijų finansinis apskaitos skaidrumas, tai yra kokie indikatoriai yra naudojami kitų mokslininkų anksčiau atliktuose darbuose.

Pateikiami tyrimai, kuriuose nagrinėjamas finansinis apskaitos skaidrumas organizacijų lygmeniu (žr. 1 lent.). Siekiant palyginamumo ir objektyvumo, tyrimai analizuojami ir valstybės lygmeniu. Išskiriami galimi finansinės skaidrumo vertinimo indikatoriai bei metodai, kurie leidžia suprasti vertinimo metodų skirtumus viename ir kitame lygmenyje.

Gallego, Garcia ir Rodrigez'as (2009) nagrinėja Ispanijos universitetų finansinės apskaitos skaidrumą per tai, kokią finansinės veiklos informaciją universitetai pateikia savo elektroniniuose tinklapiuose ir kaip patogiai bei lengvai ši informacija yra prieinama kiekvienam asmeniui. Autoriai analizei pasirenka šiuos kintamuosius:

- pateikiama finansinė informacija ir jos išsamumas;
- institucijos valdymo struktūra;
- socialinės atsakomybės aspektas;
- atliekami tyrimai;
- vykdomi mokymai ir programos;
- institucijos strateginė informacija;
- informacijos pateikimo periodiškumas;
- kontaktinė informacija;
- tinklapio interaktyvumas;
- tinklapio naršymo patogumas bei aiški tinklapio struktūra.

Nelson'as, Banks'as ir Fisher'is (2003), nagrinėdami Kanados universitetų finansinės apskaitos skaidrumą analizuoja net 26 skirtingus kintamuosius, suskirstytus į keturias pagrindines grupes: paslaugų atlikimo resursai (studentų skaičius, universitetų darbuotojų skaičius, universitetų vystomi tyrimai bei publikacijos), finansiniai rezultatai (iš valstybės gaunamas finansavimas), universitetų fizinis turtas ir finansinė padėtis (universitetų turimas kapitalas) bei bendrųjų kintamųjų grupė, kuri apima tokius kintamuosius kaip universitetų tikslų ir uždavinių aiškus deklaravimas, institucijų valdymo informacija. Gallego, Garcia, Rodrigez'o (2009) darbo atveju buvo prieita išvados, jog universitetų skaidrumas turėtų būti tobulinamas tiek Kanadoje, tiek Ispanijoje.

**1 lentelė.** Finansinės apskaitos skaidrumo indikatoriai ir vertinimo metodai (Organizacijų lygmuo)

<b>Autoriai</b>	<b>Šalis</b>	<b>Tiriamoji sritis</b>	<b>Indikatoriai</b>	<b>Metodai</b>
<b>Gallego, Garcia, Rodriguez</b>	Ispanija	Universitetų interneto tinklapiai	Pateikiama finansinė informacija ir jos išsamumas; Institucijos valdymo struktūra; Socialinės atsakomybės aspektas; Atliekami tyrimai; Vykdomi mokymai ir programos; Institucijos strateginė informacija; Informacijos pateikimo periodiškumas; Kontaktinė informacija; Tinklapio interaktyvumas; Tinklapio naršymo patogumas bei aiški tinklapio struktūra.	Sudaromas indeksas padedantis įvertinti skaidrumą.
<b>Nelson, Banks, Fisher</b>	Kanada	Universitetai	Paslaugų atlikimo resursai (studentų skaičius, universitetų darbuotojų skaičius, universitetų vystomi tyrimai bei publikacijos); Finansiniai rezultatai (universitetų finansavimas); Universitetų fizinė ir finansinė padėtis (apima universitetų turimą kapitalą); Bendrųjų kintamųjų grupė (universitetų tikslų ir uždavinių aiškus deklaravimas, institucijų valdymo infrastruktūra).	Apsibrėžiami indikatorių svoriai, išsikeliama klausimai, įvertinamas skaidrumas.
<b>Kristiansen, Dwiyanto, Pramusinto, Putranto</b>	Jaunos demokratijos	Viešojo sektoriaus institucijos	Institucijos biudžeto sudarymas ir jo viešas publikavimas; Informacijos pateikimas, kaip realios finansinės sąskaitos atitinka anksčiau sudarytą biudžetą; Institucijų darbuotojų iniciatyvos, siekiant sutaupyti institucijos viešuosius finansus ir taip sumažinti bendrąsias išlaidas.	Atliekama kokybinė apklausa, analizuojamos finansinės ataskaitos pagal reglamentavimą.
<b>Alt ir kt.</b>	JAV	Viešojo sektoriaus institucijos	Šalies politinė situacija; Fiskalinė politika	Sudaromas fiskalinio skaidrumo indeksas
<b>Honoré, Clarke ir kt.</b>	JAV	Sveikatos apsaugos institucijos	Paslaugų bei funkcijų įgyvendinimo skaidrumas; Institucijų finansinės informacijos išsamumas; Institucijų darbuotojų gaunami atlyginimai, Šių indikatorių atitinkamumas įstatymo apibrėžtiems skaidrumo reikalavimams.	Apsibrėžiamas terminas, išsikeliama hipotezės, tikrinama ar pateikiama informacija atitinka Tarptautinius apskaitos standartus.

Alt ir kt. (2006) analizuoja JAV viešojo sektoriaus skaidrumo indikatorius, kurie gali būti naudojami vertinant viešojo sektoriaus finansinių tikslų ir apskaitos įgyvendinimą. Pasak autorių, apskritai finansinis skaidrumas priklauso nuo dviejų pagrindinių faktorių:

- šalies politinės situacijos;
- vykdomos fiskalinės politikos.

Politinė situacija veikia viešųjų finansų įgyvendinimą ta prasme, jog kuo didesnė politinės konkurencijos aplinka vyrauja šalyse, tuo yra tikėtina, jog viešojo sektoriaus finansų valdymas bus įgyvendinamas skaidriau ir efektyviau. Tokia situacija yra nulemta to fakto, jog dėl didesnės politinės konkurencijos yra įgyvendinama didesnė oponuojančių politinių jėgų bei viešųjų institucijų finansų kontrolė.

Fiskalinė politika viešojo sektoriaus skaidrumą veikia ta prasme, jog tais atvejais, kuomet vykdoma fiskalinė politika leidžia sukurti biudžeto perteklių, duomenys, susiję su biudžeto įgyvendinimu dažniausiai yra atskleidžiami atviriau. Nors biudžeto perteklius pats savaime nėra vienareikšmiškai teigiamas reiškinys ir siekiant gauti ilgalaikę finansinę naudą bei užtikrinti ekonominį stabilumą, yra efektyviau laikytis deficitinio biudžeto, tačiau net ir tokiais atvejais yra vengiama viešai ir atvirai skelbti tokio biudžeto rezultatus. Taigi, fiskalinės politikos pasekmės gali daryti gana didelę įtaką viešojo sektoriaus polinkiui dalintis informacija apie vykdomą finansinę politiką.

Kristiansen'as ir kt. (2009) savo darbe nagrinėja finansinės apskaitos skaidrumą jaunose valstybėse. Tyrimui autoriai pasirinko šiuos rodiklius, vertinant viešojo sektoriaus institucijų finansinės veiklos skaidrumą:

- institucijos biudžeto sudarymas ir jo viešas publikavimas;
- informacijos pateikimas, kaip realios finansinės sąskaitos atitinka anksčiau sudarytą biudžetą;
- institucijų darbuotojų iniciatyvos, siekiant sutaupyti institucijos viešuosius finansus ir taip sumažinti bendrąsias išlaidas.

Kaip darbe pastebi autoriai, daugelyje viešųjų institucijų finansinės apskaitos skaidrumas nėra pilnai įgyvendinamas. Nors viešojo sektoriaus organizacijos ir institucijos viešina savo biudžetus, tačiau daugeliu atveju jie nėra itin tikslūs bei detalūs. Taip pat yra pastebima pakankamai daug neatitikimų tarp sudaromų biudžetų ir realiųjų išlaidų. Be to, atliekant šių institucijų darbuotojų kokybinės apklausos analizę apie iniciatyvas taupyti viešuosius finansus jų institucijose, daroma išvada, jog finansinės apskaitos skaidrumo sąlyga nėra pilnai įgyvendinama daugelyje valstybinių institucijų (Kristiansen ir kt., 2009).

Kitas darbas, nagrinėjantis finansinės apskaitos skaidrumą viešajame sektoriuje, analizuoja, kaip šis viešosios politikos tikslas yra įgyvendinamas valstybinėse sveikatos apsaugos institucijose Jungtinėse Amerikos Valstijose. Autoriai tyrime nagrinėja tokius kintamuosius kaip institucijų pajamos bei išlaidos, turimi finansiniai ir kapitalo ištekliai, institucijų pelnas, institucijų darbuotojų gaunami atlyginimai. Autoriai daro išvadą, jog sveikatos apsaugos sektoriaus institucijos turi siekti didesnio finansinės apskaitos skaidrumo, nes tai svarbu ne tik demokratinės santvarkos funkcionavimo pagrindas, bet ir dėl to, kad tai padėtų pritraukti daugiau privačių fondų finansavimo (Honore, Peggy, Clarke ir kt., 2007).



Dar vienas autorius Sharaf'as (2015) atliko 27 valstybių viešojo sektoriaus įstaigų finansinės veiklos ir skaidrumo užtikrinimo analizę. Pasak šio autoriaus, viešojo sektoriaus sistemos skaidrumas yra užtikrinamas tuomet, kai visuomenei yra teikiama informacija apie vykdomo biudžeto struktūrą, biudžeto tikslus, tai, kaip šis biudžetas yra įgyvendinamas. Antra, autorius pastebi, jog dar svarbesnis faktorius yra tai, jog egzistuojanti koordinacija ir atitinkamumas tarp visų šių trijų faktorių. Taigi, biudžeto struktūra ir įgyvendinimas turi būti pagrįsti remiantis iš anksto apibrėžtais institucijos tikslais. Toliau pateiktas detalus autoriaus sudarytas finansinės skaidrumo indikatorių sąrašas (žr. 2 lent.).

**2 lentelė.** Viešojo sektoriaus sistemos skaidrumo indikatoriai (sudaryta autorės pagal Sharaf, 2015)

<b>Biudžetinių institucijų finansų valdymo vertinimo sritis</b>	<b>Analizuojamas rodiklis</b>	<b>Įvertinimui taikomas metodas</b>
Biudžeto struktūra	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Biudžeto sumų klasifikacija</li> <li>2. Biudžeto duomenų periodiškasis išleidimas</li> <li>3. Biudžeto finansavimas</li> <li>4. Nepriklausomas sudaromo ir įgyvendinamo biudžeto įvertinimas</li> <li>5. Biudžeto atitikimas realioms organizacijos finansinėms galimybėms</li> </ol>	Kiekybinė finansinių duomenų analizė
Biudžeto tikslai	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Įgyvendinamų tikslai ir jų poreikis,</li> <li>2. Ateities tikslų įvertinimas,</li> <li>3. Vidutinio laikotarpio ekonominės ir fiskalinės situacijos vertinimas,</li> <li>4. Fiskalinių ir ekonominių rizikų įvertinimas</li> </ol>	Kokybinė įstaigos dokumentų, apibrėžiančių tikslus, vertinimas bei kiekybinė finansinių duomenų analizė
Biudžeto įgyvendinimo procesas	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Aiškios apskaitos sistemos sukūrimas,</li> <li>2. Nepriklausomo audito įgyvendinimas,</li> <li>3. Biudžetinio laikotarpio apskaitos įgyvendinimas,</li> <li>4. Periodiškas informacijos apie įgyvendinimą biudžetą atnaujinimas.</li> </ol>	Kokybinė įstaigos veiklos specifiką analizuojančių dokumentų ir suteikiamos informacijos vertinimas
Papildomos su finansų valdymu susijusios veiklos	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Turimo turto įvertinimas,</li> <li>2. Turimų grynųjų lėšų įvertinimas,</li> <li>3. Mokesčių išlaidos.</li> </ol>	Kiekybinė finansinių duomenų analizė

Taigi, kaip galima matyti iš šios pateiktos lentelės, vertinant viešojo sektoriaus institucijų finansinį apskaitos skaidrumą, vieni svarbiausių indikatorių yra finansiniai institucijos rezultatai, kaip, pavyzdžiui, pajamos bei išlaidos, bei tokių procesų, kaip apskaitos organizavimas, periodiškasis finansinių duomenų viešinimas yra svarbiausi finansinės apskaitos skaidrumo kriterijai. Galiausiai, ne mažiau svarbu yra ir tai, kad institucijos suformuotas biudžetas atitiktų institucijos veiklos tikslus.

Iš vienos pusės, institucijos turi būti suinteresuotos teikti finansinę informaciją pačios, nes finansinis apskaitos skaidrumas yra kaip vienas iš būdų įteisinti savo veiklą ir atliekamas funkcijas bei pademonstruoti savo atvirumą, skaidrumą visuomenei. Iš kitos pusės, nauda gaunama iš finansinės veiklos slėpimo ar nepilno atskleidimo gali būti didesnė ir tai gali lemti institucijos sprendimą neatskleisti finansinės informacijos. Vis dėlto, svarbu paminėti, jog šiuolaikinėse demokratinėse santvarkose institucijų finansinė veikla ir jos viešinimas didžiaja dalimi yra kontroliuojami įstatymų

numatyta tvarka, todėl reikia patikrinti ar šios išskirtos finansinės viešinimo intencijos lemia įstaigų finansinį apskaitos skaidrumą.

Išanalizavus finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo metodus organizacijų lygmeniu, palyginimui išskiriami finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo metodai valstybės lygmeniu (žr. 3 lentelė). Perona (2014) savo darbe tyrinėja Ispanijos vietos politinių institucijų skaidrumą finansiniu atžvilgiu. Autorė savo darbe nagrinėja net 80 skirtingų indikatorių, kuriuos suskirsto į penkias pagrindines grupes:

- bendroji informacija apie vietos valdžios institucijų sandara;
- santykiai tarp institucijų ir visuomenės;
- ekonominė – finansinės apskaitos skaidrumas;
- paslaugų bei funkcijų įgyvendinimo skaidrumas;
- visų šių indikatorių atitinkamumas įstatymo apibrėžtiems skaidrumo reikalavimams.

**3 lentelė.** Finansinės apskaitos skaidrumo indikatoriai ir vertinimo metodai (Valstybės lygmuo)

Autoriai	Šalis	Tiriamoji sritis	Indikatoriai	Metodai
<b>Perona</b>	Ispanija	Vietos valdžios institucijos	Pakankamas biudžeto duomenų viešinimas; vietos valdžios institucijų pajamų ir išlaidų viešumas, bei skolų duomenys.	Atliekamas empirinis tyrimas, sudaromas regresinis modelis, gaunamas skaidrumo indeksas, veikiant vieniems ar kitiems indikatoriams.
<b>Cruz, Tavares, Marques</b>	Portugalija	Vietos valdžios institucijos	Finansinių ataskaitų atitikimas reikalavimus, kaip išsamiai pateikiama informacija.	Atliekama literatūros analizė, sudaromas skaidrumui vertinti indeksas.
<b>Tarptautinis valiutos fondas (TVF)</b>	Visos	Fiskalinis skaidrumas (tam tikros valstybės viso viešojo sektoriaus veikimas)	Disponuojamas kapitalas ir ištekliai, jo judėjimas; biudžeto sudarymo pateikimas; biudžeto įgyvendinimas; kiekvienoje iš stadijų yra aiškiai apibrėžti faktoriai, kurie turi būti pateikiami.	Nuoseklus biudžeto ataskaitų tyrimas, vertinant faktorius kiekvienoje biudžeto stadijoje.

Akivaizdu, jog šiame darbe svarbiausia yra ekonominė – finansinės apskaitos skaidrumo indikatorių grupė, kuri apima tokius kintamuosius, kaip pakankamas biudžeto duomenų viešinimas, vietos valdžios institucijų pajamų ir išlaidų viešumas bei viešinami institucijų skolų duomenys (Perona, 2014). Šių duomenų įvertinimas autorei leido daryti išvadą, jog Ispanijoje vietos valdžios institucijos nėra pakankamai finansiškai skaidrios ir atskaitingos visuomenei. Be to, institucijos, kuriose buvo užfiksuotos didesnis viešosios skolos lygis, buvo taip pat labiau linkusios slėpti savo finansinę veiklą, nei tos institucijos, kurios buvo priskirtos kategorijai, kaip turinčios sąlyginai mažą skolą.

Cruz'as, Tavares'as ir kt. (2015) nagrinėja Portugalijos vietos valdžios institucijų skaidrumas. Institucijų finansinės apskaitos skaidrumas yra apibrėžiamas kaip vienas pagrindinių bendrojo viešųjų institucijų skaidrumo principas.

Viešųjų institucijų skaidrumo principas matuojamas remiantis pateikiamais duomenimis (žr. 2 lentelė): metiniame biudžete; balanso išsklotinėje; pajamų šaltiniais; pajamų valdymo ataskaitomis;

grynųjų pinigų įplaukimo ataskaitomis; pajamų ir išlaidų ataskaitomis; keleto metų investavimo plano sudarymu ir viešiniu; metinio biudžeto pataisymų ir pakeitimų ataskaita; tiekėjams išmokamomis sumomis; gautomis banko paskolomis ir jų išmokėjimu; turimų įsiskolinimų sąrašu. Šių kintamųjų analizė parodė, jog šalies vietos valdžios institucijos dar turi tobulėti finansinės apskaitos skaidrumo srityje. Vertinant geografinį rezultatų pasiskirstymą, buvo pastebėta gana ryški skirtis tarp didelių miestų ir mažesnių miestelių valstybinių institucijų. Didesnis finansinės apskaitos skaidrumo lygis buvo užfiksuotas mažesnių regionų valstybinėse institucijose. Autoriai tokius rezultatus aiškina tuo, jog mažesnėse bendruomenėse piliečiai yra labiau įsitraukę į finansinės skaidrumo priežiūros veiklą (Cruz, Tavares ir kt., 2015).

Tarptautinės organizacijos taip pat skiria itin didelį dėmesį skatinant fiskalinę apskaitos skaidrumą. Tarptautinis valiutos fondas finansinės apskaitos skaidrumą apibrėžia kaip suprantamą, aiškų patikimų finansinių duomenų viešinimą. Svarbu pabrėžti, jog šis duomenų viešinimas privalo būti tęstinis procesas tam, kad būtų galima vertinti kaip institucija vykdo sudarytus finansinių veiksmų planus (žr. 2 lent.).

Tarptautinis valiutos fondas apibrėžė keletą viešosios politikos ir viešųjų institucijų, besiremiančių visuomenės finansavimu, skaidrumo gairių (Tarptautinės valiutos fondas, [TVF]):

- viešųjų institucijų funkcijų, tikslų bei atsakomybių aiškus apibrėžimas;
- biudžeto formavimo proceso įgyvendinimas ir visuomenės informavimas visose šio proceso stadijose;
- aiškios ir lengvai prieinamos informacijos apie viešųjų institucijų biudžetą ir jo įgyvendinimą viešinimas visuomenei;
- atskaitomumas ir atsakomybė už įgyvendinamą biudžetą, kuri turi remtis pateikiant aiškius ir tikslus finansinius duomenis.

Kaip teigiama Tarptautinio valiutos fondo ataskaitoje, viešųjų institucijų funkcijų tikslų ir funkcijų apibrėžimas apima tokių faktorių, kaip šių institucijų disponuojamas kapitalas ir ištekliai, šio kapitalo judėjimas. Taip pat yra svarbu, jog ši informacija turi būti pateikiama periodiškai, visuomet prieinama ir suprantama visuomenei, geros kokybės ir paremta kiekybiniais duomenimis (TVF). Ne mažiau svarbu, jog ši viešai publikuojama informacija atitiktų pagrindinius institucijos apibrėžtus tikslus ir funkcijas. Biudžeto informavimo procesas, taip pat kaip ir vykdomos finansinės veiklos atitikimas institucijos funkcijos ir tikslas, turi būti vykdomas periodiškai, aiškiai apibrėžtais intervalais. Jo sudarymo procesas turi būti viešas, o sprendimai finansuoti tam tikrus projektus ar veiklos sritis turi būti pagrįsti ilgalaikių tikslų įgyvendinimo siekiu (TVF). Kitas svarbus finansinės apskaitos skaidrumo faktorius yra šio biudžeto įgyvendinimas ir apie šį procesą teikiamos informacijos patikimumas (TVF). Biudžeto įgyvendinimas turi remtis efektyvia fiskalinių rizikų analize, šių rizikų valdymu, pasirenkant optimaliausius finansinius sprendimus. Atskaitomybė už įgyvendinamą biudžetą iš esmės apima visus prieš tai aptartus fiskalinio skaidrumo vertinimo kriterijus, yra vertinama tai, kaip institucija teikia informaciją apie vykdomos veiklos pajamas, fiskalinius resursus, šių resursų valdymą ir efektyviausią panaudojimą, įvertinant galimas rinkos rizikas (TVF):

- audito išvados yra pateikiamos įstatymų leidžiamajam organui, kuriam suteikiama korekcijos teisė;
- yra laikomasi tarptautinio audito praktikos standartų;
- visuomenei pateikiami naudojami darbo metodai ir prielaidos, kuriais remiantis buvo sudaromos valstybės ekonominės prognozės.

Svarbu paminėti tai, jog fiskalinio apskaitos skaidrumo vertinimo metodika visų pirma buvo sukurta vertinti visą tam tikros valstybės viešojo sektoriaus veikimą. Vis dėlto, šis skaidrumo kodas ir jo naudojami kintamieji gali būti pritaikyti ir vertinant konkrečių viešųjų institucijų finansinės veiklos principus.

Išanalizavus finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo indikatorius ir metodus svarbu aptarti finansinės apskaitos kokybės vertinimo charakteristikas.

Kundelienė (2009) atliko tyrimą, kuriame apskaitos kokybė buvo vertinama informaciniu aspektu. Autorė išskiria 5 apskaitos informacijos savybių grupes pagal kurias galima vertinti apskaitos kokybę (žr. 4 lent.).

**4 lentelė.** Apskaitos kokybę lemiančios savybės (sudaryta autorės remiantis Kundelienė, 2009)

Apskaitos savybių grupės	informacijos	Savybės
Vidinės		Aiškumas; objektyvumas; tikslumas; suprantamumas; teisingumas; patikimumas.
Reprezentacinės		nešališkumas;
Apdorojimo		suderinamumas; klaidų aptinkamumas; sistemiškumas; palyginamumas; be klaidų; patogumas apdorojant;
Konteksto		naudingumas; tinkamumas; aktualumas; savalaikiškumas;
Prieinamumo		saugumas; nepasiekiamumas konkurentams; atsakingo asmens buvimas

Iš 4 lentelės galima pastebėti reikšmingiausias apskaitos kokybei turinčias savybes, kurios gali padėti teisingiau vertinti finansinius apskaitos duomenis. Kaip galima pastebėti, daugiausiai reikšmingų savybių išskiriama vidinėje ir apdorojimo grupėse, tai rodo, kad finansinė apskaita turi pasižymėti aiškumu, objektyvumu, teisingumu, palyginamumu ir t. t. Viešojo sektoriaus įstaigų apskaitos vertinimui tiktų visos išskiriamos apskaitos kokybės grupėse išvardintos savybės išskyrus prieinamumo. Kadangi viešajame sektoriuje prieinamumas ir viešumas yra vienos svarbiausių savybių, tai viešojo sektoriaus įstaigų finansinė apskaitos informacija turi būti viešai prieinama.

Apibendrinant, galima teigti, jog nagrinėjami autoriai pateikia gana panašius finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo indikatorius bei vertinimo metodus. Vertinant viešojo sektoriaus finansinės apskaitos skaidrumą dažnai analizuojamos finansinių ataskaitų pateikiamumas, išsamumas, reglamentavimo laikymąsis, sudaromi vertinimo įverčiai, sudaromos hipotezės, skaidrumo indeksas. Šiame darbe laikoma, kad finansinės apskaitos kokybės charakteristikos gali būti naudojamos vertinant pateikiamą finansinę informaciją tiek finansinėse, veiklos ataskaitose bei įstaigos internetiniame puslapyje atskleidžiama papildoma finansinė informacija. Sudėtingesnis procesas vyksta valstybės lygmenyje, kadangi į jį įeina visas viešasis sektorius, visa biudžeto analizė. Skaidrumui įvertinti naudojamas empirinis tyrimas. Finansinis skaidrumas reiškia institucijos finansų planavimą, biudžeto sudarymą bei jo vykdymą, remiantis ir grindžiant šiuos finansinius veiksmus institucijos vykdomos veiklos tikslais. Taip pat ne ką mažiau svarbus finansinės apskaitos skaidrumo aspektas yra šis informacijos prieinamumas bei jos aiškumas plačiajai visuomenei.

**Sveikatos sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimas.** Konkrečiai analizuojant sveikatos sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo klausimą, gana dažnai iškyla efektyvaus finansų panaudojimo klausimas. Ligoninės ir kitos sveikatos apsaugos institucijos yra įstaigos, teikiančios vieną svarbiausių viešųjų paslaugų. Dėl šios priežasties ligoninių finansavimas ir sveikatos apsaugos teikimas yra būtinas siekiant užtikrinti skirtingų visuomenės grupių priėjimą prie

sveikatos apsaugos. Vian'as ir kiti autoriai (2015) išskiria tokius indikatorius, kurie turėtų būti analizuojami siekiant įvertinti tai, ar iš valstybės biudžeto finansuojama ligoninė veikia efektyviai:

- įstaigos veikimo kaina. Įstaigos veikimo kaina apima įstaigos veikimui ir efektyviam paslaugų teikimui reikalingų finansų analizę. Kaip pastebi autorius efektyviausias būdas tai analizuoti yra pasitelkiant horizontalią duomenų kaitos analizę;
- bendrosios įstaigos išlaidos. Šios išlaidos apima įstaigos veikimo kainos bei investicijų, reikalingų įkurti įstaigą, analizę;
- turto gražos rodiklis. Šis finansinis rodiklis yra apskaičiuojamas išvedant įstaigos gaunamų pajamų bei turimo turo santykį. Kadangi ligoninės yra viešosios institucijos, kurių pajamų lygis yra gana žemas, turto gražos rodiklis šiose įstaigose yra gerokai mažesnis negu privataus sektoriaus įstaigose. Vis dėlto, ligoninės turėtų siekti didinti gaunamų pajamų ir turo santykį ilguoju laikotarpiu, nes tai rodo, jog yra efektyviau įgyvendinama veikla ir ligoninės turtas auga;
- grynujų lėšų ir bendrosios skolos santykis. Šis finansinis rodiklis parodo institucijos įsipareigojimus kitoms įstaigoms arba įmonėms ir įstaigos gebėjimą padengti turimus įsipareigojimus. Ligoninės turėtų visuomet siekti palaikyti šį rezultatą didesnę negu 1 vertę, nes tai nurodo, jog esant būtinybei įstaiga gali efektyviai padengti savo skolas (Vian ir kt., 2015).

Galima pastebėti, jog nors šie siūlomi rodikliai iš tiesų vertina sveikatos įstaigų vykdomą finansinę veiklą, tačiau jie yra labiau orientuoti į efektyvumo užtikrinimą negu pačios sistemos skaidrumą. Be abejo, efektyvaus veikimo ir tinkamo gaunamų lėšų panaudijimo tikslas yra itin svarbus bet kokios biudžetinės institucijos veikime, tačiau tokių rodiklių, kaip turto gražos santykis sveikatos įstaigų atveju gali būti pernelyg griežtas.

Brinkerhoof'as (2017) teigia, jog efektyvus sveikatos sistemos finansinės veiklos įvertinimas yra komplikotas dėl to, jog sveikatos sistema ir sveikatos apsaugos paslaugos yra vienos svarbiausių ir pagrindinių viešųjų paslaugų. Pasak autoriaus sveikatos sistemos apskaitos skaidrumas negali būti vertinamas atskiriant šiuos rodiklius nuo veikimo (aptarnaujamų asmenų skaičiaus) bei gaunamų rezultatų vertinimo. Tai reiškia, jog vertinant sveikatos sistemos finansinį skaidrumą yra būtina gebėti visapusiškai įvertinti sistemos vykdomą veiklą ir pasiekiamus rezultatus, o ne tik koncentruotis ties finansinių rodiklių vertinimu. Nors finansinės veiklos atsiskaitomumas ir analizė yra svarbi, tačiau ji gali neigiamai paveikti efektyvų viešųjų paslaugų teikimą, kas yra pirminis bet kokios biudžeto lėšomis finansuojamos institucijos tikslas.

Brinkerhoff'as (2004) analizuodamas skirtingų pasaulio šalių sveikatos apsaugos sistemas ir sveikatos įstaigų veikimą, pastebi, jog daugelyje demokratinių šalių yra naudojami du pagrindiniai įrankiai kontroliuoti šių institucijų atsiskaitomumą ir efektyvų finansinių lėšų panaudojimą. Pasak autoriaus, pirmasis įrankis yra atsiskaitomumas aukštesnio rango institucijoms (vyriausybei) už gaunamas lėšas ir tai, kaip jos yra panaudojamos. Siekiant užtikrinti įstaigų skaidrumą šia prasme, ligoninės privalo teikti ataskaitas aukštesnio rango viešojo sektoriaus institucijoms apie savo vykdomą finansinę veiklą, kaip yra panaudojamos lėšos ir kaip tai dera su institucijos tikslais.

Antrasis įrankis yra galimas sankcijų taikymas tais atvejais, kuomet atsiskaitomumas nėra vykdomas efektyviai (pavyzdžiui, institucijų finansavimo sumažinimas ateinančiam biudžetiniam laikotarpiui). Tai reiškia, jog jeigu institucijos vykdomas finansų valdymas yra neefektyvus, vyriausybė turėtų svarstyti galimybę apriboti jos finansavimą. Vis dėlto, šiuo atveju yra susiduriama su efektyvaus

viešųjų paslaugų teikimo klausimu, nes itin didelis finansavimo sumažinimas gali neigiamai paveikti visų visuomenės narių galimybę gauti viešąsias paslaugas. Tai yra itin svarbu sveikatos apsaugos srityje.

Tuo tarpu Abimbola ir kt. (2017) išskiria, jog visapusiškas finansinės apskaitos skaidrumas sveikatos įstaigose yra užtikrinamas tuomet, kai yra siekiama įgyvendinti visus šiuos finansinių lėšų valdymo elementus: atsiskaitingumą (*angl. responsiveness*), visų institucijos darbuotojų įgalinimą reikšti užklausimus dėl vykdomos veiklos, korupcijos institucijose mažinimą, efektyvumo didinimą, didesnę atsiskaitomumą ne tik prieš aukštesnio rango institucijas, bet ir tiesiogiai prieš visuomenę. Galima pastebėti, jog šiuo atveju vertinant sveikatos įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo užtikrinimą yra įtraukiamos trys pagrindinės žaidėjų pusės: ne tik visuomenė ir vyriausybė, kuriai turėtų būti atskaitingos institucijos, bet ir ligoninės ar kitos biudžetinės sveikatos įstaigos darbuotojai, kurie gali matyti ir vertinti vykdomą apskaitą bei lėšų panaudojimą iš vidaus. Abimbola (2017) ligoninės darbuotojus mato kaip dar vieną didesnio skaidrumo ir atskaitingumo užtikrinimo suinteresuotąją pusę, kuri gali aktyviai prisidėti prie skaidrumo užtikrinimo.

Hrynick'as ir Waldman'as (2017) pastebi, jog vienas svarbiausių sveikatos apsaugos institucijų apskaitos ir finansinės veiklos skaidrumo užtikrinimo kriterijų yra tinkamas ir periodiškai informacijos visuomenei teikimas. Pasak autoriaus, institucijos turėtų teikti informaciją ne tik apie vykdomą finansinę veiklą, bet ir veiklos rezultatus, sveikatos apsaugos sistemos efektyvumą užtikrinant visuomenės sveikatą. Tokios informacijos teikimas yra būtinas, nes ji pagrindžia finansinių išlaidų panaudojimo efektyvumą.

Tuo tarpu Kim'as ir kt. (2016) prieina išvada, jog siekiant užtikrinti didesnę sveikatos apsaugos institucijų finansinį apskaitos skaidrumą ir atskaitomybę, turėtų būti judama link didesnės politinės decentralizacijos. Šiuo atveju sveikatos įstaigos, finansuojamos iš valstybės biudžeto, visų pirma turėtų būti finansiškai atskaitingos vietos valdžios institucijos, nes tik šios gali užtikrinti efektyvią biudžetinių institucijų finansinės veiklos kontrolę. Be abejo, tokios sistemos iššūkis yra tas, jog finansinės apskaitos skaidrumas turi būti įgyvendinamas visuose viešojo sektoriaus institucijų lygiuose. Sistemos neefektyvumas bent vienoje iš tarpinių struktūrų sukurti sąlygas neefektyviam finansinių lėšų panaudojimui ir žemiau esančiose finansinės atskaitingumo institucijose.

Gullo ir kt. (2017) vertindami sveikatos sistemos finansinį atsiskaitomumą Afrikos šalyse, pastebi, jog šio sektoriaus korupcija ir neefektyvus finansinių lėšų panaudojimas yra itin didelė problema. Pasak autorių, norint užtikrinti efektyvų institucijų veikimą, turi būti vykdoma didesnis išorės auditas bei visuomenės įsitraukimas į ligoninių veiklos vertinimą, remiantis finansinių duomenų, tokių kaip išlaidos, pajamos, turimas turtas, analize. Vis dėlto, autoriai pastebi, jog toks išorės auditas taip pat yra gana komplikotas kai kuriose Afrikos šalyse dėl bendrojo politinio sektoriaus korupcijos. Dėl šios priežasties visuomenės kontrolė yra itin svarbi.

Brinkerhoof'as (2017) pastebi, jog siekiant įgyvendinti efektyvų sveikatos įstaigų atsiskaitomumą už vykdomą veiklą, turėtų būti įgyvendinamos tokios ligoninių veiklos kontrolės procedūros: aiškus institucijų tikslų bei standartų apibrėžimas, veiklos rezultatais pagrįsta finansavimo sistema, išorės institucijų auditas, aukštesnio rango institucijų vertinimas, kaip ligoninės finansiniai rezultatai dera su pasiektais tikslais ir vykdoma veikla. Autorius tokių rodiklių analizę vadina horizontaliąja atsiskaitomybe.

Curtis (2009) analizuodamas sveikatos įstaigos finansinės atsakomybės ir gaunamų finansų valdymą, pastebėjo, jog viena pagrindinių sveikatos įstaigų finansinių išlaidų dalių yra reikiamos įrangos bei medikamentų įsigijimas. Dėl šios priežasties autorius teigia, jog vertinant sveikatos įstaigų apskaitos skaidrumą, yra būtina analizuoti ir tai, kiek sveikatos įstaiga moka už šiuos produktus, kaip yra valdomos sveikatos įstaigų išlaidos, skolos tiekėjams.

Autorius savo darbe taip pat prieina išvadą, jog itin dažnai sveikatos įstaigos ne iškarto atsiskaito su tiekėjais, bet yra labiau linkusios įsiskolinti. Dėl šios priežasties kartais yra parandama galimybė sveikatos įstaigai įsigyti įrangą palankesniais sąlygomis dėl išaugusios skolos ir vengimo iš karto atsiskaityti už įsigytas prekes su tiekėjais. Vertinant sveikatos įstaigų apskaitą, autorius siūlo analizuoti tokus rodiklius, kaip turima finansinė skola, ROA (*angl. Return on Assets*) ir ROE (*angl. Return on Equity*), kurie įvertina gaunamą finansinę grąžą. ROA rodiklis siekia įvertinti įmonės veiklos efektyvumą analizuojant turimą turtą bei nurodo, kiek pajamų už vykdomą veiklą gauna įmonė vertinant santykinai su turimu turtu. ROE iš esmės parodo, kaip efektyviai įmonės naudoja savo turimus grynuosius pinigus ir kitas finansines lėšas bei tai, ar jie yra naudojami įmonės veiklos vystymui ir palaiapsniam įmonės augimui. Tai yra itin dažnai ir privačiame sektoriuje naudojami finansiniai rodikliai, todėl, pasauk autoriaus, vertinant viešojo sektoriaus institucijas, kaip, sveikatos įstaigas (ligonines), šie rodikliai turėtų būti lankstesni.

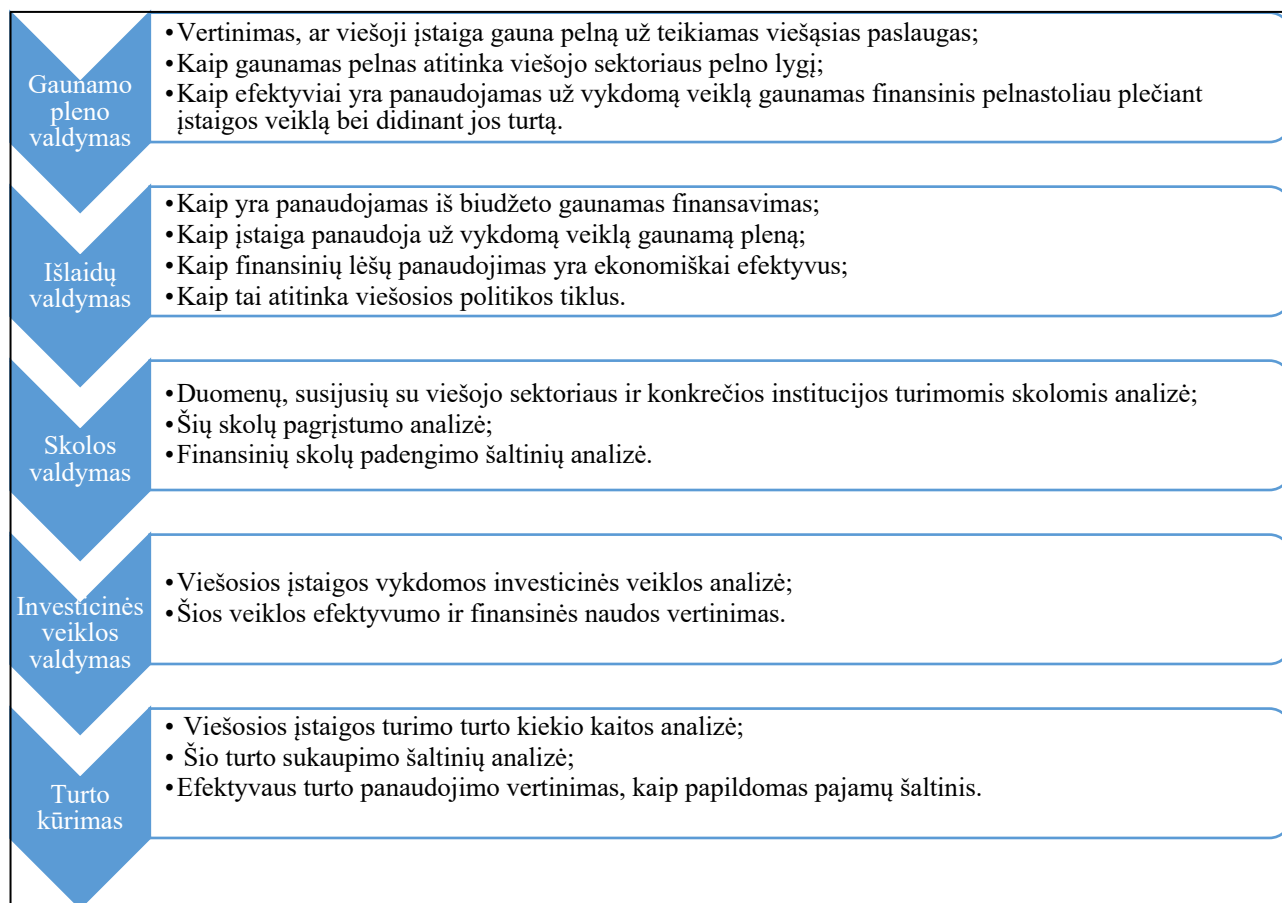
*Apibendrinant galima teigti, jog dažniausiai įvardijami indikatoriai, kuriais remiantis yra vertinamas finansinės apskaitos skaidrumas yra finansinių rodiklių analizė ir periodišką informaciją, susijusią su įstaigos vykdoma veikla, pateikimas. Vis dėlto, kaip pastebi daugelis analizuotų autorių, sveikatos sektoriaus finansinio skaidrumo užtikrinimas yra papildomas iššūkis, nes medicininės paslaugos yra vienos svarbiausių viešojo sektoriaus teikiamų paslaugų ir daugeliu atveju yra gana sunku objektyviai įvertinti už jas gaunamą finansinę grąžą, jeigu tokia apskritai egzistuoja. Dėl šios priežasties sveikatos įstaigų vykdoma veikla ir apskaitos skaidrumas turi būti vertinamas itin įvairiapusiškai, įtraukiant ne tik finansinių rezultatų bet ir veiklos rodiklių analizę.*

### **2.3. Viešojo sektoriaus institucijų finansinės apskaitos skaidrumo analizės modeliai**

Kaip buvo galima įsitikinti iš ankstesnės darbo dalies, yra daug skirtingų indikatorių apibrėžiančių įstaigos finansinį efektyvumą. Vis dėlto, iš biudžeto finansuojamų įstaigų veikla turi būti vertinama visapusiškai, siekiant tinkamai įvertinti jų finansinę veiklą. Dėl šios priežasties tik tarptautinės organizacijos, tiek mokslininkai kuria modelius, leidžiančius analizuoti viešųjų įstaigų veiklą.

Vertinant mokslininkų sukurtus finansinės apskaitos skaidrumo modelius, vieną išsamiausių pateikia Dandago (2018), kuris yra pristatomas žemiau esančiame grafike. Šis modelis apima itin plačią finansinių rodiklių analizę, kuriais remiantis yra siekiama įvertinti, kaip efektyviai yra panaudojamos ne tik institucijos gaunamos lėšos, bet ir jau sukauptas turtas, kokiais būdais yra valdomos institucijos turimo finansinės skolos.

Dandago (2018) pateiktas modelis (žr. 5 pav.) apima daugelį viešojo sektoriaus institucijų finansinės veiklos aspektų. Siekiant įvairiapusiškai įvertinti tai, kaip efektyviai biudžetinės institucijos bei organizacijos vykdo savo veiklą, yra analizuojami viešosios įstaigos gaunamo pelno ir išlaidų, skolos, investicinės veiklos bei turto kūrimo aspektai.



**5 pav.** Viešųjų institucijų finansinės veiklos efektyvumo vertinimo modelis (sudaryta autorės)

Gaunamas pelnas apima tokius kriterijus, kaip pelno šaltinių analizę, kokia pelno dalis yra gaunama iš viešosios įstaigos teikiamų paslaugų, ar apskritai egzistuoja tokio tipo pajamos. Galiausiai, jeigu egzistuoja pajamos iš vykdomos veiklos, yra vertinama, kaip šie rezultatai atitiktų privataus sektoriaus rezultatus. Galima pastebėti, jog sveikatos įstaigos analizės atveju, yra gaunama tam tikra pelno dalis už valstybės nefinansuojamų paslaugų teikimą, todėl ši analizės kategorija vertinant sveikatos įstaigos veiklą yra tinkama ir efektyvi.

Viešosios įstaigos išlaidų aspektas apima analizę, kokioms sritims yra panaudojamos įstaigos lėšos, kaip tai atitinka viešosios politikos tikslus ir uždavinius, panaudojamų finansinių lėšų ekonominis efektyvumas.

Yra būtina pastebėti, jog dvi sekančios analizuojamo modelio kategorijos yra pritaikomos ne visoms viešosioms institucijoms. Vis dėlto, toks biudžetinės įstaigos, kurios vykdo investicinę veiklą, turėtų būti analizuojamos ir remiantis šiuo aspektu. Viešųjų įstaigų veikla turėtų būti efektyvi, teikti finansinę grąžą ir atitikti viešosios politikos tikslus ir uždavinius. Taip pat ne mažiau svarbu yra įvertinti ir viešosios institucijos turimos finansinės skolos raidos tendenciją. Kaip jau buvo aptarta ankstesnėje darbo dalyje, sveikatos įstaigos veikimo atveju, skolos klausimas yra gana svarbi problema, nes itin dažnai liginės yra linkusios atsiskaitinėti su tiekėjais ne iš karto, bet po tam tikro laikotarpio. Dėl šios priežasties auga institucijos skola ir skolas administravimo kaštai, kas savaime yra neefektyvaus finansinių resursų naudojimo pavyzdys.



Galiausiai, paskutinis kriterijus, kuris yra įtraukiamas į modelį, yra organizacijos turto kiekio raida. Iš biudžeto išlaikomų institucijų finansinės lėšos dažnai yra naudojamos siekiant didinti turimo turto kiekį. Taigi, šiuo atveju yra koncentruojamasi ties finansinių rezultatų vertinimu.

Galima pastebėti, jog šis modelis gana įvairiapusiškai išanalizuoja biudžetinės institucijos finansinius rezultatus, tačiau šis modelis atrodo labiau tinkamas didesnę finansinę grąžą teikiančių institucijų analizei. Pernelyg didelis susikoncentravimas tik ties finansinių rezultatų analize sveikatos įstaigų atveju gali neigiamai paveikti teikiamų paslaugų kokybę. Dėl šios priežasties taip pat turėtų nepamirštas institucijų veiklos vertinimo ir pasiekiamų rezultatų visuomenės sveikatos apsaugos srityje analizė.

Lawson'as (2015) siūlomas finansinės apskaitos skaidrumo ir finansų įgyvendinimo modelis apima šešis skirtingus finansinių resursų panaudojimo ir jų valdymo etapus. Šie etapai ir jame dalyvaujantys veikėjai / institucijos yra pateikti 5 lentelėje.

**5 lentelė.** Viešojo sektoriaus sistemos skaidrumo užtikrinimo sritys (Lawson, 2015).

<b>Finansų valdymo etapas</b>	<b>Kontroliuojančios susijusios šalys</b>
<b>Biudžeto formulavimas</b>	Finansavimą skiriančios aukštesnio rango institucijos
<b>Biudžeto priėmimas</b>	Įstatymų priėmėjai Visuomenė.
<b>Biudžeto įgyvendinimas</b>	Vidinis įmonės auditas Visuomenė Aukštesnio rango institucijos
<b>Buhalterijos valdymas</b>	Išorės audito institucijos Aukštesnio rango institucijos, skiriančios finansavimą
<b>Išorinis auditas</b>	Išorės audito institucijos Visuomenė Įstatymų leidėjai
<b>Įstaigos politika</b>	Politinės partijos Visuomenė Politikos analitikai

Skirtingos suinteresuotos šalys yra įsitraukusios į biudžetinių institucijų veiklos kontrolę. Ne tik viešosios institucijos, už auditą atsakingos institucijos yra įsitraukusios į biudžetinių įstaigų finansinės veiklos kontrolę, tačiau ir visuomenė, turėdama efektyvų priėjimą prie reikalingos informacijos įgyvendina institucijų finansinės veiklos kontrolę.

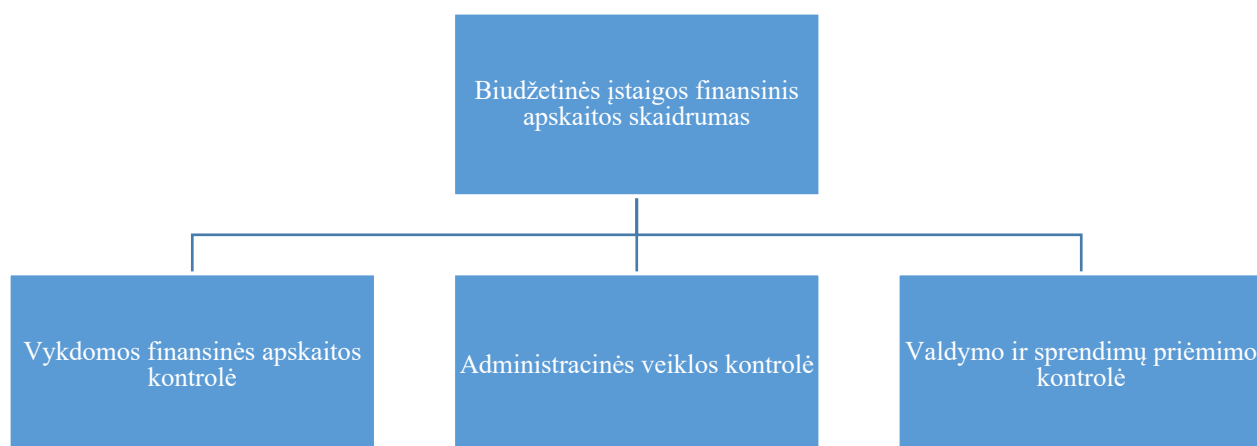
Yilmaz'as (2006) savo modelį paremia idėja, jog viešųjų institucijų finansinė kontrolė turi būti atliekama tiek per išorės kontrolę, tiek per vidinį įgyvendinamą auditą ir kontrolę. Pasak šio autoriaus vidinis auditas privalo būti atliekama vadovaujantis žemiau pateiktais žingsniais visame biudžeto įgyvendinimo procese:

- finansinių išlaidų kontrolė;
- užtikrinimas, kad priimami finansiniai sprendimai atitinka teisinius aktus ir legaliuosius reikalavimus;

- vykdomos buhalterijos tikrinimas;
- išleidžiamų finansinių sumų kontrolė;
- finansinių rezultatų raportavimas atskaitingoms institucijoms;
- finansinių duomenų auditas (Yilmaz, 2006).

Taip pat autorius pastebi, jog be visų šių kontrolės etapų, turi būti vykdoma nuolatinė šių sričių kontrolė (žr. 6 pav.):

- apskaitos kontrolė, kuria siekiama įvertinti procedūrų efektyvumą finansinių duomenų patikimumą. Tvirta vidaus kontrolės sistema su nuosekliais apskaitos patikrinimais leidžia buhalteriams ir vadovams patikrinti, ar nėra klaidų ir ar netinkamai naudojami viešieji ištekliai;
- administracinė kontrolė, taikoma procedūroms ir įrašams, susijusiems su sprendimų priėmimo procesais, kurie įgalioja darbuotojus vykdyti veiklą siekiant organizacijos tikslų;
- valdymo kontrolė, naudojama visiems reikalingiems planams, procedūroms ir procesams įgyvendinti siekiant įstaigos tikslų. Pavyzdžiui, hierarchiniai patikrinimai yra efektyvi priemonė, užtikrinanti, kad atsakomybė būtų vykdoma laikantis apibrėžtų politinių procedūrų (Yilmaz, 2006).



**6 pav.** Viešosios institucijos veiklos kontrolės sritys siekiant užtikrinti biudžeto įgyvendinimo skaidrumą (sudaryta autorės)

Lourenco ir kt. (2013) pateikia dar vieną biudžetinių institucijų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelį. Šį modelį autoriai sudarė analizuodami Portugalijos ir Italijos viešojo sektoriaus institucijas. Pasak jų, efektyvi viešojo sektoriaus finansinės apskaitos kontrolė ir skaidrumo įgyvendinimas turi apimti tokius elementus, kaip finansiniai duomenys, biudžetas bei valdymo atskaitų pateikimas (žr. 6 lent.).

**6 lentelė.** Biudžetinių institucijų finansinės veiklos vertinimo modelis (sudaryta autorės remiantis Lourenco ir kt. 2013)

Pirminė informacija		
<b>Finansai</b>	Biudžetinė informacija	Valdymas
<b>Balanso ataskaita</b>	Biudžetas	Įstaigos valdymo ataskaita
<b>Pajamų ataskaita</b>	Išlaidos ir pajamos	
	Investavimo ir strateginių veiklų planas	
Antrinė (papildoma) informacija		
<b>Įstaigos turimas turtas</b>		
<b>Kitokio tipo finansinės veiklos (Kapitalo dalis, kuri yra nukreipta į kitas institucijas)</b>		
<b>Biudžeto modifikacijos ir pakeitimai biudžetinio laikotarpio metu</b>		
<b>Esamų kontraktų (išlaidų) ataskaita</b>		
<b>Transferai, subsidijos</b>		
<b>Įsiskolinimai</b>		
<b>Naujo personalo įdarbinimas</b>		

Kaip pirminę ir būtinąją informaciją finansinės apskaitos skaidrumui užtikrinti, autoriai išskiria finansų, pajamų atskaitas, biudžeto, pajamų ir išlaidų, investavimo atskaitas. Taip pat visuomenei turi būti prieinama informacija, susijusi su įstaigos valdymu bei už tai atsakingus asmenis.

Papildantys arba antriniai kriterijai yra įstaigos turimas turtas, įsiskolinimai, gaunami finansiniai pervedimai bei subsidijos, informacija apie biudžeto pakeitimus bei vykdomus naujų darbuotojų įdarbinimus.

Curtis (2009) analizuodamas ligoninių veiklą, pritaiko finansinių rezultatų analizės modelį, kuris apima tiek finansinių rezultatų vertinimą, tiek institucijos veiklos įgyvendinimą. Autoriaus sukurtas ligoninių finansinės efektyvumo modelis yra išreiškiamas tokia matematine lygybe:

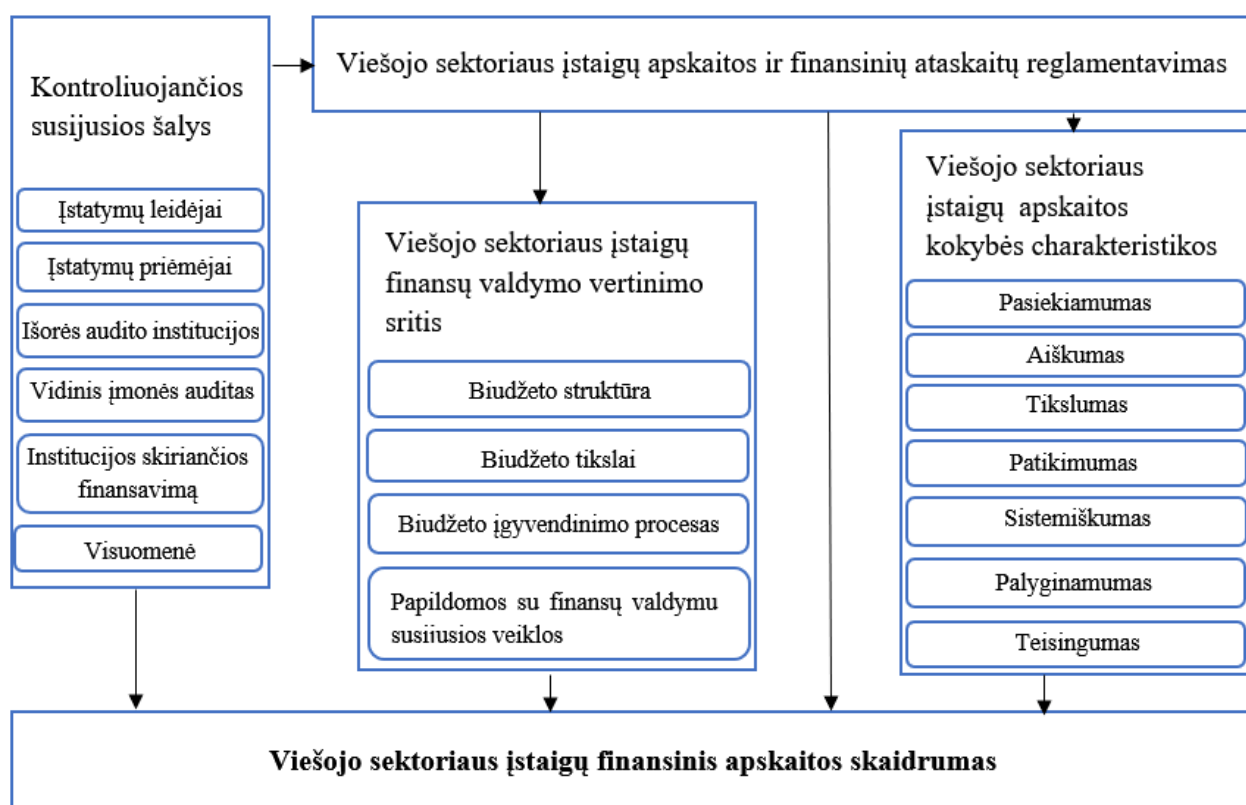
$$\text{Efektyvus resursų panaudojimas} = \frac{\text{Pacientų skaičius}}{\text{Hospitalizacijos dienos}} \times \frac{\text{Hospitalizacijos dienos}}{\text{Ligoninės lovų skaičius} * 365} \times \frac{\text{Gaunamos pajamos}}{\text{Pacientų skaičius}}$$

Taigi, galima pastebėti, jog šiuo modeliu yra siekiama įvertinti tiek ligoninės veiklos rezultatus, tiek finansinių lėšų panaudojimą. Akivaizdu, jog finansinių lėšų panaudojimas yra glaudžiai susijęs su pačios ligoninės veiklos efektyvumu, aptarnaujamų asmenų skaičiumi, dėl šios priežasties veiklos efektyvumo rezultatai privalo būti įtraukti į veiklos vertinimo analizę. Antra, remiantis šiuo modeliu ligoninės gaunamos finansavimo pajamos yra priklausomos nuo to koks pacientų skaičius yra aptarnaujamas.

*Apibendrinant galima pastebėti, jog efektyvaus modelio, leidžiančio įvertinti biudžetinių įstaigų finansinę veiklą bei apskaitos skaidrumą, sukūrimas yra iššūkis. Vis dėlto, daugelis analizuojamų modelių koncentruojasi ties finansinių rezultatų analize, jų atitikimu įstaigos tikslams bei su tuo susijusios informacijos pateikimu bei periodiškumu.*

## 2.4. Konceptualus Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelis

Mokslinės literatūros analizės metu nustatyta, kad viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumui turi įtakos tiek kontroliuojančios susijusios šalys, tiek viešojo sektoriaus įstaigų griežtas apskaitos ir finansinių ataskaitų reglamentavimas, tiek viešojo sektoriaus įstaigų finansų valdymas, tiek viešojo sektoriaus apskaitos kokybė. Apibendrinant 1 ir 2 darbo dalis sudarytas konceptualus modelis padedantis vertinti viešojo sektoriaus finansinės apskaitos skaidrumą (žr. 7 pav.).



7 pav. Detalus viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo konceptualus modelis (sudarytas autorės)

Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumui turi įtakos viešojo sektoriaus įstaigų apskaitos ir finansinių ataskaitų reglamentavimas. Viešojo sektoriaus įstaigoms galioja vienodas reglamentavimas: LR buhalterinės apskaitos įstatymas; LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas ir Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (VSAFAS) (Rudžionienė, 2009). LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas nustato viešojo sektoriaus subjekto finansinę ir biudžeto vykdymo atskaitomybę, ataskaitų rinkinio sudėtį, jų sudarymo reikalavimus ir atsakomybę už ataskaitų rinkinio sudarymą ir pateikimą. Įstatyme apibrėžiami bendrieji apskaitos principai, finansinės ataskaitos turi būti sudarytos taip, kad tikrai ir teisingai parodytų viešojo sektoriaus subjekto turta, finansavimo sumas, įsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas, grynąjį turta, pinigų srautus. (2007, Nr. X-1212). Taip pat, visi Viešojo sektoriaus subjektai turi ataskaitų rinkinius pateikti savo interneto svetainėje. Finansinės apskaitos organizavimo viešojo sektoriaus organizacijose analizė (žr. 2.1.skyrelis) gana aiškiai rodo, jog biudžetinių įstaigų, kurios yra finansuojamos viešosiomis lėšomis, apskaitos pagrindai yra itin griežtai apibrėžti, siekiant užtikrinti efektyvų, teisingą bei skaidrų gaunamų lėšų panaudojimą. Kadangi reglamentavimas

įpareigoja viešojo sektoriaus įstaigas atskleisti finansinę apskaitos informaciją bei suteikti prieigą prie finansinių ataskaitų savo interneto puslapyje, kad visuomenė laisvai galėtų prieiti prie šios informacijos – tai turi reikšmingą įtaką viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumui.

Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumui daro įtaką kontroliuojančios susijusios šalys, tokios kaip: *įstatymų leidėjai, įstatymų priėmėjai, finansavimą skiriančios institucijos, išorės auditą atliekančios institucijos, vidaus auditas bei visuomenė*. Skirtingos suinteresuotos šalys yra įsitraukusios į biudžetinių institucijų veiklos kontrolę. Nuo įstatymų leidėjų ir priėmėjų priklauso viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos reglamentavimas. Taip pat viešojo sektoriaus įstaigoms yra svarbios finansavimą skiriančios institucijos, kadangi nuo jų priklauso įstaigos finansavimas, dėl to finansinė apskaitos informacija turi būti skaidri. Išorinio audito institucijos audituoja finansines ataskaitas, t. y. kaip patikimumo rodiklis žiūrint iš skaidrumo pusės, nes išorės auditoriai patikrina ar finansinėje apskaitoje nėra reikšmingų iškreipimų, tai turi teigiamos įtakos finansinės apskaitos skaidrumui. Tuo tarpu vidaus auditas gali matyti visus procesus iš įstaigos vidaus ir esant neatitikimams ar klaidoms jas gali pastebėti anksčiau, taip įstaiga gali greičiau sureaguoti ir pasitaisyti. Ne tik už auditą atsakingos institucijos yra įsitraukusios į biudžetinių įstaigų finansinės apskaitos veiklos kontrolę, tačiau ir visuomenė, turėdama efektyvų priėjimą prie reikalingos informacijos gali įgyvendinti institucijų finansinės veiklos kontrolę.

Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumui yra daroma įtaka viešojo sektoriaus įstaigų finansų valdymo vertinimo sričių, tokių kaip:

- biudžeto struktūra;
- biudžeto tikslai;
- biudžeto įgyvendinimo procesas;
- papildomos su finansų valdymu susijusios veiklos.

Pastebima, kad biudžeto struktūra gali būti matuojama tokiais rodikliais:

- biudžeto sumų klasifikacija;
- biudžeto duomenų periodiškasis išleidimas;
- biudžeto finansavimas;
- nepriklausomas sudaromo ir įgyvendinamo biudžeto įvertinimas;
- biudžeto atitikimas realioms organizacijos finansinėms galimybėms.

Antroji sritis, biudžeto tikslai matuojama šiais rodikliais:

- įgyvendinami tikslai ir jų poreikis;
- ateities tikslų įvertinimas;
- vidutinio laikotarpio ekonominės ir fiskalinės situacijos vertinimas;
- fiskalinių ir ekonominių rizikų įvertinimas.

Trečioji sritis, biudžeto įgyvendinimo procesas matuojamas tokiais rodikliais:

- aiškios apskaitos sistemos sukūrimas;
- nepriklausomo audito įgyvendinimas;
- biudžetinio laikotarpio apskaitos įgyvendinimas;
- periodiškasis informacijos apie įgyvendinimą biudžetą atnaujinimas.

Paskutinė išskiriama finansų valdymo sritis, papildomos su finansų valdymu susijusios veiklos, matuojama šiais rodikliais:

- turimo turto įvertinimas;
- turimų grynujų lėšų įvertinimas;
- mokesčių išlaidos.

Kuo viešojo sektoriaus įstaigos detaliau atskleis analizuojamų finansų valdymo sritis matuojančius rodiklius, tuo skaidrumas finansinės apskaitos skaidrumas įstaigoje turėtų būti didesnis.

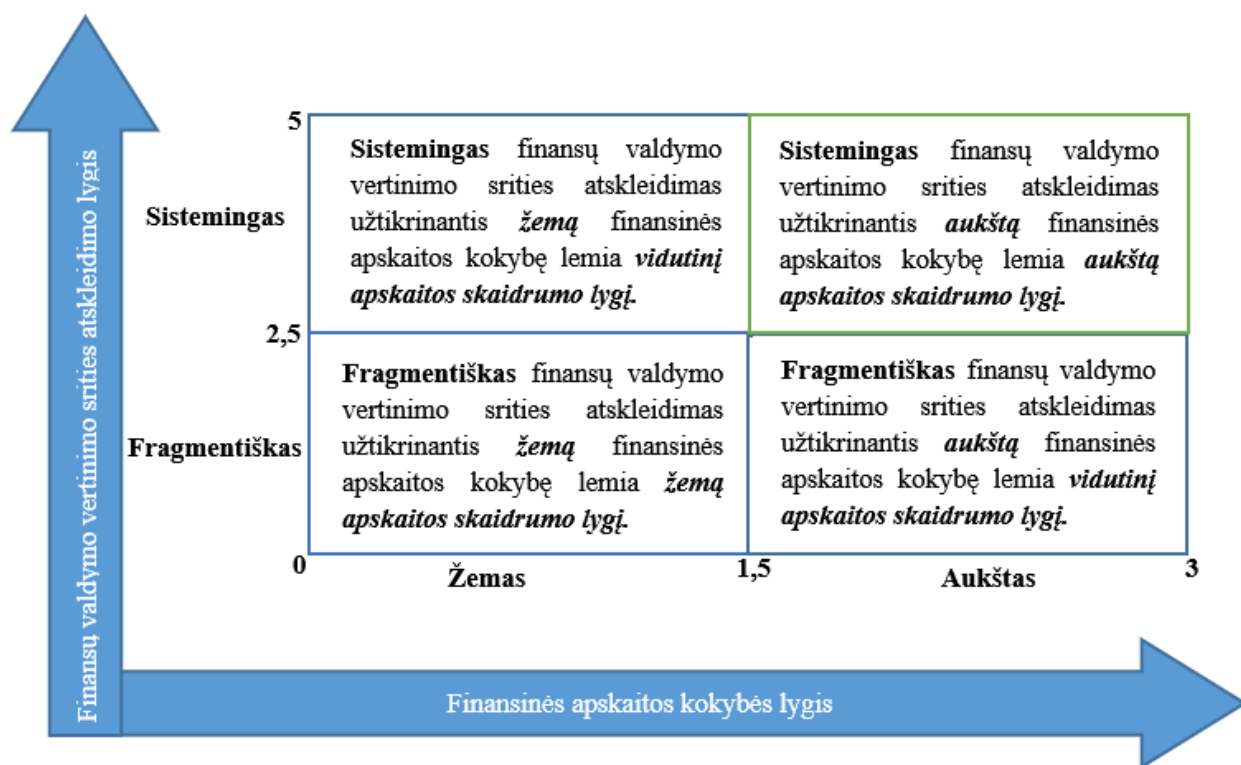
Nemažą įtaką viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumui turi viešojo sektoriaus įstaigų apskaitos kokybės charakteristikos, tokios kaip:

- pasiekiamumas – tai, kad viešojo sektoriaus įstaigos laikosi reglamentavimo ir pateikia savo finansines ataskaitas viešai (oficialiame savo tinklapyje);
- aiškumas – tai, kad viešojo sektoriaus įstaigos pateikia finansinę apskaitos informaciją aiškiai t. y. aiškinamajame rašte apskaitos informacija atskleidžiama suprantamai ir aiškiai bei detalizuojamos reikšmingos sumos;
- tikslumas – tai, kad viešojo sektoriaus įstaigų finansiniai apskaitos duomenys pateikiami tiksliai, nėra klaidų, pateikiamoje finansinėje informacijoje nėra dviprasmiškos informacijos;
- patikimumas – viešojo sektoriaus įstaigose patikimumui įtakos turi išorės audito pateikiama išvada, jei išvada teigiama, be išlygų, tai įstaigos patikimumas yra aukštas;
- sistemiškumas – tai, kad viešojo sektoriaus įstaigų finansinė apskaitos informacija pateikiama nuosekliai ir sistemškai, dėl to tokią informaciją suinteresuota šalis gali lengviau suprasti;
- palyginamumas – tai, kad viešojo sektoriaus įstaigų finansiniai apskaitos duomenys yra palyginami, pvz., jei buvo aptiktos klaidos iš ankstesnių laikotarpių, taisymas atvaizduojamas retrospektyviniu būdu;
- teisingumas – tai, kad viešojo sektoriaus įstaigos pateikia finansinę apskaitos informaciją teisingai bei finansiniai duomenys atspindi tikrą įstaigos finansinę būklę.

Kaip galima pastebėti viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumui įtakos turi nemažai faktorių, nuo suinteresuotųjų šalių, griežto reglamentavimo, finansų valdymo sričių iki apskaitos kokybės charakteristikų.

Siekiant įvertinti apskaitos skaidrumą viešojo sektoriaus įstaigose yra nustatomas skaidrumo vertinimo modelis. Šiame modelyje analizuojamas finansų valdymo srities atskleidimo lygis pagrindžiant finansinės apskaitos kokybės lygiu.

Finansų valdymo vertinimo srities atskleidimas gali būti skiriamas į du lygius: fragmentišką ir sistemingą. Fragmentiškas lygis, kai viešojo sektoriaus įstaigų finansų valdymo vertinimo sritys yra vertinamos fragmentiškai (arba įtraukiama tik dalis sričių) t. y. kai finansų valdymo srities lygis balais yra nuo 0 iki 2,5 balo. Sistemingas lygis, kai viešojo sektoriaus įstaigų finansų valdymo vertinimo sritys yra vertinamos sistemingai (arba įtraukiamos visos sritys) t. y. kai finansų valdymo srities lygis balais yra nuo 2,6 iki 5 balų. Finansinės apskaitos skaidrumas gali būti išreikšimas žemu arba aukštu lygiu. Finansinės apskaitos kokybės lygis apima tokias viešojo sektoriaus įstaigų apskaitos kokybės charakteristikas, kaip pasiekiamumas, aiškumas, tikslumas, patikimumas, sistemiškumas, palyginamumas, teisingumas. Jei bendras charakteristikų įvertis balais yra nuo 0 iki 1,5 balo, tai finansinės apskaitos kokybė priskiriama žemam lygiui, jei įvertis balais yra nuo 1,6 iki 3 balų, tai finansinės apskaitos kokybė priskiriama aukštam lygiui (žr. 8 pav.).



8 pav. Viešojo sektoriaus įstaigų apskaitos skaidrumo vertinimo modelis

(sudaryta autorės)

Jei viešojo sektoriaus įstaigose vyrauja fragmentiškas finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygis ir žemas finansinės kokybės lygis, reiškia viešojo sektoriaus įstaiga orientuota į fragmentišką finansų valdymo vertinimo srities atskleidimą užtikrinantį žemą finansinės apskaitos kokybę, kas lemia žemą finansinės apskaitos skaidrumo lygį.

Jei viešojo sektoriaus įstaigose vyrauja fragmentiškas finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygis ir aukštas finansinės kokybės lygis, reiškia viešojo sektoriaus įstaiga orientuota į fragmentišką finansų valdymo vertinimo srities atskleidimą užtikrinantį aukštą finansinės apskaitos kokybę, kas lemia vidutinį finansinės apskaitos skaidrumo lygį.

Jei viešojo sektoriaus įstaigose vyrauja sistemiškas finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygis ir žemas finansinės kokybės lygis, reiškia viešojo sektoriaus įstaiga orientuota į sistemišką finansų valdymo vertinimo srities atskleidimą užtikrinantį žemą finansinės apskaitos kokybę, kas lemia vidutinį finansinės apskaitos skaidrumo lygį.

Jei viešojo sektoriaus įstaigose vyrauja sistemiškas finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygis ir aukštas finansinės kokybės lygis, reiškia viešojo sektoriaus įstaiga orientuota į sistemišką finansų valdymo vertinimo srities atskleidimą užtikrinantį aukštą finansinės apskaitos kokybę, kas lemia aukštą finansinės apskaitos skaidrumo lygį.

*Apibendrinant, sudarytas konceptualus modelis skirtas vertinti viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumą, analizuojant dvi pagrindines ašis t. y. finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygį (fragmentiškas / sistemingas) ir finansinės apskaitos kokybės lygį (žemą / aukštą), susikirtimo taškas reiškia finansinės apskaitos skaidrumo lygį (žemas, vidutinis, aukštas).*

### 3. Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio tyrimo metodologija

**Tyrimo problema.** Atlikus mokslinės literatūros analizę nustatyta, jog finansinės apskaitos skaidrumas viešojo sektoriaus įstaigose yra viena svarbiausių sąlygų. Tyrimu siekiama ne tik patikrinti konceptualaus teorinio modelio praktinio taikymo galimybes, bet ir įvertinti pasirinktos imties viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo lygį.

**Tyrimo tikslas** – empiriškai patikrinti sudarytą konceptualų viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo modelį.

#### **Tyrimo uždaviniai:**

1. atlikti, pasirinktų viešojo sektoriaus įstaigų, finansinių ataskaitų atvejų analizę;
2. pateikti siūlymus.

**Tyrimo metodai.** Siekiant patikrinti Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo konceptualaus modelio praktinio taikymo galimybes pasirinkta atlikti kokybinio pobūdžio tyrimą naudojant atvejų (angl. *case study*) analizės metodą.

**Tyrimo imtis.** Remiantis LR vidaus reikalų ministerijos ataskaita (2020) galima pastebėti, kad biudžetinės įstaigos 2019 metais sudarė 74 proc. iš viso viešojo sektoriaus Lietuvoje. Kaip teigiama LR vidaus reikalų ministerijos ataskaitoje (2020): „Šios įstaigos yra visiškai išlaikomos iš valstybės ar savivaldybių biudžetų, o didžiausią jų skaičių lemia jų vykdomos veiklos pobūdis, t. y. viešojo administravimo funkcijų vykdymas („tikrųjų“, „grynųjų“ valdžios funkcijų įgyvendinimas, t. y. tai, ką gali vykdyti išimtinai tik valdžios institucijos), ir vis dar egzistuojanti galimybė tokias įstaigas naudoti viešosioms paslaugoms teikti.“ Taip pat šioje ataskaitoje išskiriama, kad savivaldybėse: „Pagal veiklos pobūdį daugiausia savivaldybių viešųjų įstaigų buvo veikiančių sveikatos priežiūros (45,9 proc.) srityje, taip pat kultūros (11,7 proc.), sporto (10,9 proc.), socialinių paslaugų (10,2 proc.) ir kt. srityse.“ (LR vidaus reikalų ministerijos ataskaita, 2020). Galima atkreipti dėmesį, jog labai svarbi viešojo sektoriaus dalis yra sveikatos sektorius. Taigi, šiame tyrime pasirenkama detaliau analizuoti ligonines pavaldžias Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministerijai (toliau SAM) (<https://sam.lrv.lt/lt/struktura-ir-kontaktai/nacionalines-sveikatos-sistemas-istaigos/pavaldzios-viesosios-sveikatos-prieziuros-istaigos>):

1. VšĮ Vilniaus universiteto ligoninės Žalgirio klinika
2. VšĮ Vilniaus universiteto ligoninė Santaros klinikos
3. Lietuvos sveikatos mokslų universiteto ligoninė Kauno klinikos
4. Respublikinė Vilniaus psichiatrijos ligoninė
5. VšĮ Klaipėdos jūrininkų ligoninė
6. VšĮ Rokiškio psichiatrijos ligoninė
7. VšĮ Vilniaus gimdymo namai
8. VšĮ Respublikinė Kauno ligoninė
9. VšĮ Palangos reabilitacijos ligoninė
10. VšĮ Respublikinė Klaipėdos ligoninė
11. VšĮ Respublikinė Šiaulių ligoninė
12. VšĮ Respublikinė Panevėžio ligoninė
13. VšĮ Alytaus apskrities tuberkuliozės ligoninė



14. VšĮ Respublikinė Vilniaus universitetinė ligoninė (toliau RVUL)
15. VšĮ Kauno klinikinė ligoninė (toliau KKL)

**Tyrimo laikotarpis.** 2017-2019 metai.

**Tyrimo instrumentas.** Atsižvelgiant į pasiūlyto pasirengimo vertinti viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo modelio struktūrą ir analizuotoje literatūroje išskirtais indikatoriais, buvo sudarytas 40 vertinamų rodiklių klausimynas, susidedantis iš dviejų dalių.

Darbo autorė vertina valstybinių ligoninių finansines ataskaitas pagal atskleidžiamos informacijos turinį ir analizuojamų rodiklių išpildymą, taip sudaromas nagrinėjamų skalių bendras balų skaičius. Pirmosios dalies, finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygio rodiklių vertinimo skalės galimai maksimalus balų skaičius yra 80 balų (žr. 7 lent.), o antrosios skalės, apskaitos kokybės charakteristikų, maksimalus balų skaičius yra 72 balai (žr. 8 lent.). Gauta balų reikšmė leidžia nustatyti esamą analizuojamo atvejo lygį ir priklausomai nuo šių skalių susijungimo taško išsidėstymo konceptualaus modelio lauke, įvertinti pasirinktos ligoninės finansinės apskaitos skaidrumo būseną.

**7 lentelė.** Finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygio rodiklių vertinimo skalė (sudaryta autorės)

Viešojo sektoriaus įstaigų finansų valdymo vertinimo sritis	Analizuojamas rodiklis	Vertinimas, balais
<b>Biudžeto struktūra</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Biudžeto sumų klasifikacija</li> <li>2) Biudžeto duomenų periodiškasis išleidimas</li> <li>3) Biudžeto finansavimas</li> <li>4) Nepriklausomas sudaromo ir įgyvendinamo biudžeto įvertinimas</li> <li>5) Biudžeto atitikimas realioms organizacijos finansinėms galimybėms</li> </ol>	
<b>Biudžeto tikslai</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Įgyvendinamų tikslai ir jų poreikis,</li> <li>2) Ateities tikslų įvertinimas,</li> <li>3) Vidutinio laikotarpio ekonominės ir fiskalinės situacijos vertinimas,</li> <li>4) Fiskalinių ir ekonominių rizikų įvertinimas</li> </ol>	5 – vykdoma sistemingai 4 - vykdoma iš dalies sistemingai 3 - vykdoma
<b>Biudžeto įgyvendinimo procesas</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Aiškios apskaitos sistemos sukūrimas,</li> <li>2) Nepriklausomo audito įgyvendinimas,</li> <li>3) Biudžetinio laikotarpio apskaitos įgyvendinimas,</li> <li>4) Periodiškas informacijos apie įgyvendinimą biudžetą atnaujinimas.</li> </ol>	2 - vykdoma iš dalies fragmentiškai 1 – vykdoma fragmentiškai
<b>Papildomos su finansų valdymu susijusios veiklos</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Turimo turto įvertinimas,</li> <li>2) Turimų grynųjų lėšų įvertinimas,</li> <li>3) Mokesčių išlaidos.</li> </ol>	
<b>Iš viso:</b>	16 analizuojamų rodiklių	Maksimalus balų skaičius – 80

**8 lentelė.** Apskaitos kokybės charakteristikų vertinimo skalė (sudaryta autorės)

Apskaitos kokybės charakteristikos	Analizuojamas rodiklis	Vertinimas, balais
<b>Pasiekiamumas</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Finansinės būklės ataskaita</li> <li>2. Veiklos rezultatų ataskaita</li> <li>3. Grynojo turto pokyčių ataskaita</li> <li>4. Pinigų srautų ataskaita</li> <li>5. Aiškinamasis raštas</li> <li>6. Paramos gavimo detalizacija</li> </ol>	
<b>Aiškumas</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Aiškinamojo rašto pastabos pateikiamos aiškiai ir suprantamai</li> <li>2. Veiklos rezultatų ataskaita pateikiama aiškiai ir suprantamai</li> </ol>	
<b>Tikslumas</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Finansiniai apskaitos duomenys pateikiami tiksliai be klaidų</li> <li>2. pateikiamoje finansinėje informacijoje nėra dviprasmiškos informacijos</li> </ol>	3 - Požymis pilnai išpildomas
<b>Patikimumas</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pateikiama teigiama išorės audito ataskaita</li> </ol>	2 - iš dalies išpildomas
<b>Sistemiškumas</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Finansinė apskaitos informacija pateikiama nuosekliai ir sistemiskai</li> </ol>	1 - požymis neišpildomas
<b>Palyginamumas</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Finansiniai apskaitos duomenys yra palyginami, pvz., jei buvo aptiktos klaidos iš ankstesnių laikotarpių, taisymas atvaizduojamas retrospektyviniu būdu</li> <li>2. Pateikiami ataskaitinio ir praėjusio ataskaitinio laikotarpio duomenys finansinėse ataskaitose</li> </ol>	
<b>Teisingumas</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pateikiama tipinė finansinių ataskaitų forma</li> <li>2. Pateikiama aiškinamojo rašto bendroji dalis</li> <li>3. Pateikiama informacija apie turimus subjektų filialus / padalinius</li> <li>4. Pateikiama informacija apie finansinių ataskaitų ataskaitinio laikotarpio trukmę</li> <li>5. Pateikiama informacija apie apskaitos politiką</li> <li>6. Finansinės ataskaitos atitinka VSAFAS</li> <li>7. Pateikiama informacija apie ilgalaikį materialiojo ir nematerialiojo turto pripažinimą ir nusidėvėjimą</li> <li>8. Pateikiami finansinio turto ir finansinių įsipareigojimų apskaitos principai</li> <li>9. Pateikiami finansavimo sumų, finansavimo pajamų ir finansavimo sąnaudų apskaitos principai</li> <li>10. Pateikiamos aiškinamojo rašto pastabos reikšmingoms sumoms</li> </ol>	
<b>Iš viso:</b>	24 analizuojamų rodiklių	Maksimalus balų skaičius – 72

#### **4. Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio tyrimo rezultatai**

Ketvirtoje darbo dalyje pristatomas pasirinktos imties - ligoninių, pavaldžių SAM, bendrosios charakteristikos. Toliau pateikiama ligoninių finansinės apskaitos skaidrumo vertinimas ir gauti rezultatai, tyrimas atliktas remiantis 3 dalyje sudarytu modeliu ir aprašyta metodika.

##### **4.1. Viešojo sektoriaus įstaigų – ligoninių pavaldžių SAM apibūdinimas**

SAM internetiniame puslapyje prie struktūros pateikia sau pavaldžias viešąsias įstaigas iš jų yra pasirenkamos ligoninės – kaip šio tyrimo imtis (<https://sam.lrv.lt/lt/struktura-ir-kontaktai/nacionalines-sveikatos-sistemas-istaigos/pavaldzios-viesosios-sveikatos-prieziuros-istaigos>): VšĮ Vilniaus universiteto ligoninės Žalgirio klinika (toliau VULŽK), VšĮ Vilniaus universiteto ligoninė Santaros klinikos (toliau VULSK), Lietuvos sveikatos mokslų universiteto ligoninė Kauno klinikos (toliau LSMULKK), Respublikinė Vilniaus psichiatrijos ligoninė (toliau RVPL), VšĮ Klaipėdos jūrininkų ligoninė (toliau KJL), VšĮ Rokiškio psichiatrijos ligoninė (toliau RPsL), VšĮ Vilniaus gimdymo namai (toliau VGN), VšĮ Respublikinė Kauno ligoninė (toliau RKaL), VšĮ Palangos reabilitacijos ligoninė (toliau PRL), VšĮ Respublikinė Klaipėdos ligoninė (toliau RKIL), VšĮ Respublikinė Šiaulių ligoninė (toliau RŠL), VšĮ Respublikinė Panevėžio ligoninė (toliau RPaL), VšĮ Alytaus apskrities tuberkuliozės ligoninė (toliau AATL), VšĮ Respublikinė Vilniaus universitetinė ligoninė (toliau RVUL) ir VšĮ Kauno klinikinė ligoninė (toliau KKL).

Ligoninių apibūdinimui pasirenkama aptarti pagrindinę informaciją apie ligonines t. y. ligonių / pacientų skaičių, darbuotojų skaičių su rezidentais bei suteiktų paslaugų skaičių (žr. 9 lent.).

9 lentelė. Ligoninių pagrindinė informacija (sudaryta autorės)

Ligoninės	Steigėjai	Ligonių / pacientų metinis skaičius	Darbuotojų skaičius (su rezidentais)	Suteiktų paslaugų metinis skaičius	Nuoroda
<b>VULŽK</b>	Vilniaus universitetas; Sveikatos apsaugos ministerija	Apie 74,5 tūkst.	284	77 tūkst.	<a href="https://www.zalgiroklinika.lt/apie-mus2/">https://www.zalgiroklinika.lt/apie-mus2/</a> <a href="http://www.zalgiroklinika.lt/upl/File/pdf/2019_veiklos_ataskaita_tinkl.pdf">http://www.zalgiroklinika.lt/upl/File/pdf/2019_veiklos_ataskaita_tinkl.pdf</a>
<b>VULSK</b>	Vilniaus universitetas; Sveikatos apsaugos ministerija	Apie 1 mln. 82 tūkst.	6219	2 mln. 43,5 tūkst.	<a href="https://www.santa.lt/apie-mus/">https://www.santa.lt/apie-mus/</a> . <a href="https://www.santa.lt/uploads/ECB/content_1615530599/2019-m-veiklos-metine-ataskaita_6986.pdf">https://www.santa.lt/uploads/ECB/content_1615530599/2019-m-veiklos-metine-ataskaita_6986.pdf</a>
<b>LSMULKK</b>	Sveikatos apsaugos ministerija; Lietuvos sveikatos mokslų universitetas	Apie 1 mln.	7144	54 tūkst. (operacijų, visų paslaugų skaičius neįvardijamas)	<a href="https://www.kaunoklinikos.lt/apie-mus/apie-kauno-klinikas/">https://www.kaunoklinikos.lt/apie-mus/apie-kauno-klinikas/</a> <a href="https://www.kaunoklinikos.lt/apie-mus/veiklos-ataskaitos/">https://www.kaunoklinikos.lt/apie-mus/veiklos-ataskaitos/</a>
<b>RVPL</b>	Sveikatos apsaugos ministerija	Daugiau nei 7 tūkst.	647	Nepateikiama	<a href="https://rvpl.lt/wp-content/uploads/2020/02/c91103c41d3f26ee72a70d0ab0d50f2f.pdf">https://rvpl.lt/wp-content/uploads/2020/02/c91103c41d3f26ee72a70d0ab0d50f2f.pdf</a> <a href="https://rvpl.lt/wp-content/uploads/2021/03/RVPL_Ataskaita2019-Galutine.pdf">https://rvpl.lt/wp-content/uploads/2021/03/RVPL_Ataskaita2019-Galutine.pdf</a>
<b>KJL</b>	Sveikatos apsaugos ministerija	Nepateikiama	1250	Nepateikiama	<a href="https://www.jurlig.lt/wp-content/uploads/2018/03/KJL-%C4%AFstatai-nuo-2018-02-06.pdf">https://www.jurlig.lt/wp-content/uploads/2018/03/KJL-%C4%AFstatai-nuo-2018-02-06.pdf</a> <a href="https://www.jurlig.lt/veikla/veiklos-ataskaitos/">https://www.jurlig.lt/veikla/veiklos-ataskaitos/</a>
<b>RPsL</b>	Sveikatos apsaugos ministerija	Apie 12 tūkst.	445	Nepateikiama	<a href="https://www.rpl.lt/download/2019-METU-veiklos-ataskaita.pdf">https://www.rpl.lt/download/2019-METU-veiklos-ataskaita.pdf</a>
<b>VGN</b>	Sveikatos apsaugos ministerija	Apie 7 tūkst.	212	18,5 tūkst.	<a href="https://www.vgn.lt/xinha/plugins/ExtendedFileManager/demo_images/2015_05_26_V_655__statai.pdf">https://www.vgn.lt/xinha/plugins/ExtendedFileManager/demo_images/2015_05_26_V_655__statai.pdf</a> <a href="https://www.vgn.lt/xinha/plugins/ExtendedFileManager/demo_images/2020_m./2019_m._VGN_ataskaita_PAGRINDINE.pdf">https://www.vgn.lt/xinha/plugins/ExtendedFileManager/demo_images/2020_m./2019_m._VGN_ataskaita_PAGRINDINE.pdf</a>
<b>RKaL</b>	Sveikatos apsaugos ministerija; universitetas	Nepateikiama	1617	Nepateikiama	<a href="https://www.kaunoligonine.lt/file_preview/uploads/3d/3b/3d3b6b1bb0322d7b9f42305d64589ff4.pdf">https://www.kaunoligonine.lt/file_preview/uploads/3d/3b/3d3b6b1bb0322d7b9f42305d64589ff4.pdf</a> <a href="https://www.kaunoligonine.lt/file_preview/uploads/a3/74/a37447d268b6c142ba52be75d230f748.pdf">https://www.kaunoligonine.lt/file_preview/uploads/a3/74/a37447d268b6c142ba52be75d230f748.pdf</a>

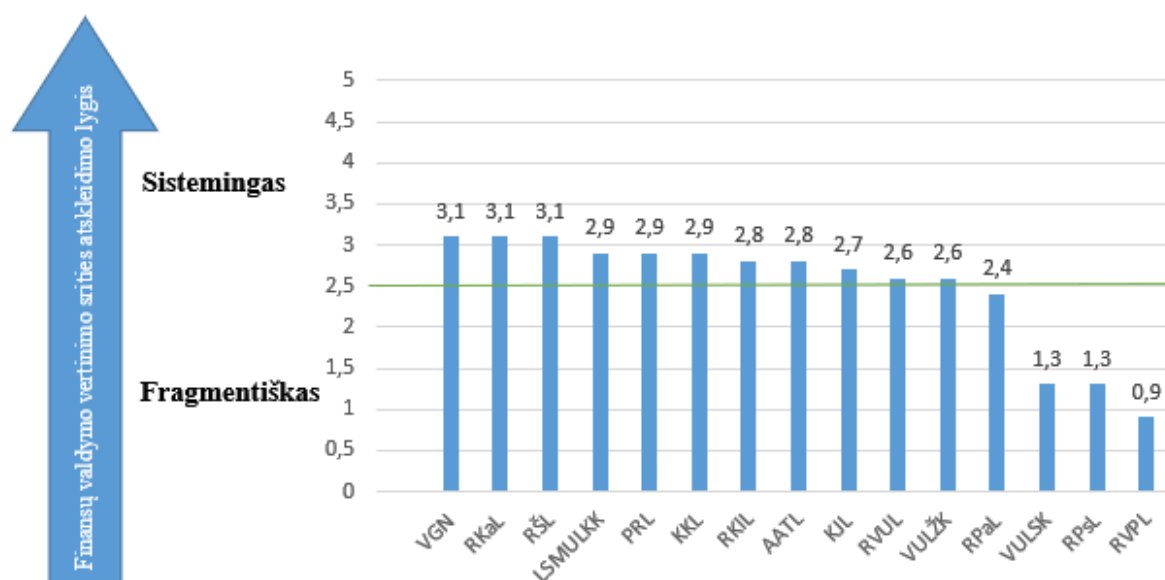
<b>PRL</b>	Sveikatos apsaugos ministerija	Apie 1,1 tūkst. (mokamų paslaugų pacientų)	235	Nepateikiama	<a href="https://www.prl.lt/uploads/pdf/istatai.pdf">https://www.prl.lt/uploads/pdf/istatai.pdf</a> <a href="https://www.prl.lt/uploads/Veiklos%20ataskaitos/PRL%202019%20m.%20veiklos%20ataskaita.pdf">https://www.prl.lt/uploads/Veiklos%20ataskaitos/PRL%202019%20m.%20veiklos%20ataskaita.pdf</a>
<b>RKIL</b>	Sveikatos apsaugos ministerija	Nepateikiama	1314	Nepateikiama	<a href="https://www.rkligonine.lt/wp-content/uploads/2020/10/RKL-istatai-2020.pdf">https://www.rkligonine.lt/wp-content/uploads/2020/10/RKL-istatai-2020.pdf</a> <a href="https://www.rkligonine.lt/wp-content/uploads/2020/08/2019-m.-veiklos-ataskaita.pdf">https://www.rkligonine.lt/wp-content/uploads/2020/08/2019-m.-veiklos-ataskaita.pdf</a>
<b>RŠL</b>	Sveikatos apsaugos ministerija	Nepateikiama	2237	Nepateikiama	<a href="https://rsl.lrv.lt/uploads/rsl/documents/files/Istatai/%C4%AEstatai.pdf">https://rsl.lrv.lt/uploads/rsl/documents/files/Istatai/%C4%AEstatai.pdf</a> <a href="https://rsl.lrv.lt/uploads/rsl/documents/files/Veiklos%20ataskaitos/2019_M_V_ATASK_LIGONIN%C4%96S_TINKLAPIUI.pdf">https://rsl.lrv.lt/uploads/rsl/documents/files/Veiklos%20ataskaitos/2019_M_V_ATASK_LIGONIN%C4%96S_TINKLAPIUI.pdf</a>
<b>RPaL</b>	Sveikatos apsaugos ministerija	Nepateikiama	2017	Apie 331 tūkst. (papildomai apmokestintų paslaugų)	<a href="https://www.panevezioligonine.lt/uploads/pdf/Kita/ligonines_istatai.pdf">https://www.panevezioligonine.lt/uploads/pdf/Kita/ligonines_istatai.pdf</a> <a href="https://www.panevezioligonine.lt/uploads/pdf/Veiklos_ataskaitos/Ligonines%20ataskaita%202019%20m.pdf">https://www.panevezioligonine.lt/uploads/pdf/Veiklos_ataskaitos/Ligonines%20ataskaita%202019%20m.pdf</a>
<b>AATL</b>	Sveikatos apsaugos ministerija	116	52	Nepateikiama	<a href="http://www.alytub.lt/?page_id=106">http://www.alytub.lt/?page_id=106</a> <a href="https://www.alytub.lt/veikl_atask/2019m_veiklos_ataskaita.pdf">https://www.alytub.lt/veikl_atask/2019m_veiklos_ataskaita.pdf</a>
<b>RVUL</b>	Sveikatos apsaugos ministerija	Apie 30 tūkst. (stacionare)	1790	Apie 22 tūkst. operacijų.	<a href="https://www.rvul.lt/wp-content/uploads/2020/07/RVUL_istatai-2018-01-02.pdf">https://www.rvul.lt/wp-content/uploads/2020/07/RVUL_istatai-2018-01-02.pdf</a> <a href="https://www.rvul.lt/wp-content/uploads/2020/07/2019_Vadovo-ataskaita_RVUL.pdf">https://www.rvul.lt/wp-content/uploads/2020/07/2019_Vadovo-ataskaita_RVUL.pdf</a>
<b>KKL</b>	Sveikatos apsaugos ministerija; universitetas	Apie 34 tūkst. (stacionare)	1746	Nepateikiama	<a href="https://www.kaunoligonine.lt/file_preview/uploads/3d/3b/3d3b6b1bb0322d7b9f42305d64589ff4.pdf">https://www.kaunoligonine.lt/file_preview/uploads/3d/3b/3d3b6b1bb0322d7b9f42305d64589ff4.pdf</a> <a href="https://www.kaunoligonine.lt/file_preview/uploads/6b/bc/6bbc93e133d70e1806956e72eaf069ec.pdf">https://www.kaunoligonine.lt/file_preview/uploads/6b/bc/6bbc93e133d70e1806956e72eaf069ec.pdf</a>

Galima pastebėti, jog ligoninės pateikia skirtingai informaciją. Vienos ligoninės atskleidžia pilnesnę informaciją, kitos mažiau pilną, dėl šios priežasties yra reikalinga tirti viešųjų įstaigų skaidrumą. Kaip galima matyti iš 9 lentelės ligoninės dažniausiai neatskleidžia tikslaus visų pacientų skaičiaus bei visų suteiktų paslaugų skaičiaus. Taip pat galima atkreipti dėmesį į daugiausiai darbuotojų turinčias ligonines, LSMULKK 2019 metais darbuotojų skaičius siekė 7144, VULSK – 6219, kitų ligoninių darbuotojų skaičius ženkliai mažesnis.

#### 4.2. Viešojo sektoriaus įstaigų – ligoninių pavaldžių SAM finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygio nustatymo rezultatai

Vertinant ligoninių pavaldžių SAM finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygį analizuojamos ligoninių pateikiamos veiklos ataskaitos ir jose atskleidžiama informacija remiantis 7 lentele.

2017 metų finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygio nustatymo rezultatai pateikiami 9 pav.

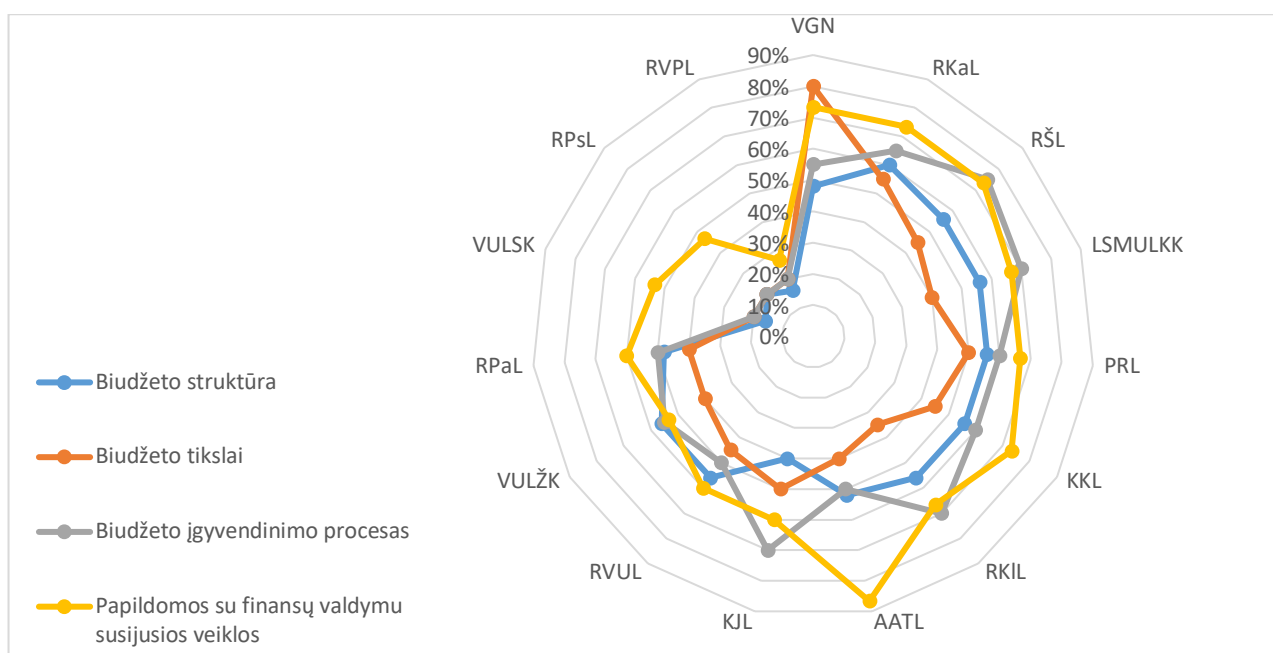


9 pav. Finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygis 2017 metais (sudaryta autorės)

Nei viena ligoninė nepasižymi aukštesniu nei 3,5 įverčiu finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo kontekste (žr. 9 pav.). Tam gali turėti įtakos, kad ligoninės nelinkusios pilnai pateikti biudžetų, analizuoti biudžeto rengimo, vykdymo procesų viešai. Veiklos ataskaitose, kai kurios ligoninės skiria labai nedaug dėmesio finansinei informacijai arba jos išvis nepateikia. Iš pateikto paveikslo galima matyti, jog didžiosios daugumos ligoninių bendras finansų atskleidimo įvertis svyruoja nuo 2,4 iki 3,1. Siekiant nagrinėti detaliau pateikiamas finansų valdymo vertinimas pagal sritis ir atskleidžiamą informacijos procentą (žr. 10 pav.).

2017 metais didžiausias finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygio bendras įvertis yra 3,1 iš 5 ir toks įvertis laikomas sistemingu, kadangi yra didesnis nei 2,5 (žr. 9 pav.). Trys ligoninės surinko 3,1 bendrą įvertį: VGN, RKaL ir RŠL. Galima pastebėti, kad šių ligoninių atskleidžiama informacija pasiskirsto nevienodai. VGN biudžeto struktūrą atskleidžia 48 proc., biudžeto tikslus – 80 proc., biudžeto įgyvendinimo procesą – 55 proc., papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 73 proc. Tuo tarpu RKaL biudžeto struktūrą atskleidžia 60 proc. t. y. 12

proc. daugiau nei VGN, biudžeto tikslus – 55 proc. t. y. 25 proc. mažiau nei VGN, biudžeto įgyvendinimo procesą – 65 proc. t. y. 10 proc. daugiau nei VGN, papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 73 proc. taip pat, kaip VGN. RŠL rezultatai rodo, kad ji biudžeto struktūrą atskleidžia 56 proc. t. y. 8 proc. daugiau nei VGN ir 4 proc. mažiau nei RKaL, biudžeto tikslus – 45 proc. t. y. 35 proc. mažiau nei VGN ir 10 proc. mažiau nei RKaL, biudžeto įgyvendinimo procesą – 75 proc. t. y. 20 proc. daugiau nei VGN ir 10 proc. daugiau nei RKaL, papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 73 proc. taip pat, kaip VGN ir RKaL. Taigi aptariant didžiausius įverčius surinkusias ligonines, galima pastebėti, jog nors ir skirtingomis proporcijomis atskleidžiama informacija ir įmanoma surinkti vienodą bendrą balų skaičių, kadangi visoms vertinamoms sritims duodamas vienodas svoris vertinant bendrą įvertį, bet finansų valdymo informaciją atskleidžiama sistemingai.



10 pav. Finansų valdymo vertinimo sričių atskleidimas 2017 metais (sudaryta autorės)

Kitos trys ligoninės, LSMULKK, PRL ir KKL, surinko 2,9 bendrą įvertį, kuris taip pat yra didesnis už 2,5 dėl to laikoma, kad finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygis yra sistemingas. Taip pat galima pastebėti šių ligoninių atskleidžiama informacija pasiskirsto nevienodai. LSMULKK daugiausiai atskleidžia biudžeto įgyvendinimo procesą – 70 proc. ir papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 67 proc. Tuo tarpu PRL didžiausią dėmesį informacijos atskleidimo kontekste skiria papildomoms su finansų valdymu susijusioms veikloms – 67 proc.. KKL rezultatai rodo, kad tiek pat kaip PRL 73 proc. atskleidžia papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas.

Toliau plačiau aptariamos ligoninės, kurių bendras įvertis 2,8 (RKIL ir AATL) ir 2,7 (KJL), kadangi bendri įverčiai didesni už 2,5 dėl to laikoma, kad finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygis šių ligoninių yra sistemingas. RKIL labiausiai linkusi atskleisti biudžeto įgyvendinimo procesą – 70 proc. bei papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 67 proc., tuo tarpu AATL 87 proc. daugiausiai atskleidžia papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas. KJL biudžeto įgyvendinimo proceso atskleidimui skiria didelį dėmesį – 70 proc. t. y. tiek pat kaip RKIL.

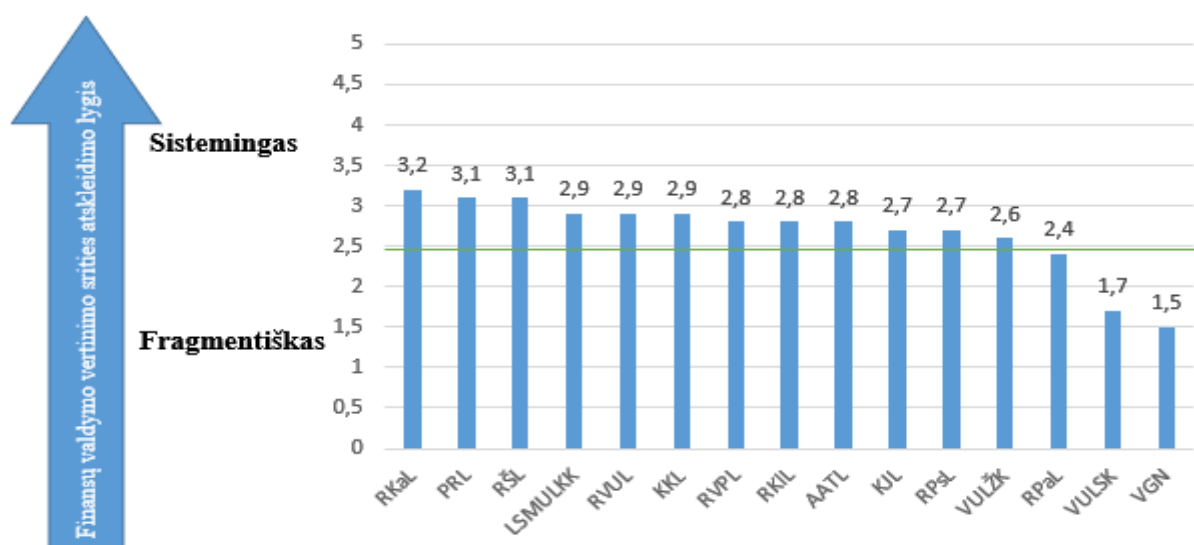


Kitos ligoninės, kurių bendras įvertis 2,6 (RVUL ir VULŽK) ir 2,4 (RPaL), kadangi RVUL ir VULŽK bendri įverčiai didesni už 2,5 dėl to laikoma, kad finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygis šių ligoninių yra sistemingas, o RPaL bendras įvertis 2,4 tai yra mažiau už 2,5, tai reiškia, jog finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygis yra fragmentiškas. RVUL daugiausiai atskleidžia papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 60 proc., tuo tarpu VULŽK – biudžeto struktūrą atskleidžia 56 proc. RPaL papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 60 proc. atskleidžia daugiausiai.

Paskutinės trys ligoninės aptariamoms, kurios surinko 2017 metais mažiausius bendrus įverčius 1,3 (VULSK ir RPsL) ir 0,9 (RVPL) tokie įverčiai rodo fragmentišką finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygį, kadangi įvertis mažesnis nei 2,5. VULSK biudžeto struktūrą atskleidžia 16 proc., biudžeto tikslus – 20 proc., biudžeto įgyvendinimo procesą – 20 proc., papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 53 proc., tuo tarpu RPsL biudžeto struktūrą atskleidžia 20 proc. t. y. 4 proc. daugiau nei VULSK, biudžeto tikslus – 20 proc. t. y. tiek pat kiek VULSK, biudžeto įgyvendinimo procesą – 20 proc. t. y. tiek pat kiek VULSK, papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 47 proc. t. y. 6 proc. mažiau nei VULSK, toliau analizuojami ir lyginami RVPL rezultatai biudžeto struktūrą atskleidžia 16 proc. t. y. tiek pat kiek VULSK ir 4 proc. mažiau už RPsL, biudžeto tikslus – 20 proc. t. y. toks pat atskleidimas, kaip ir VULSK ir RPsL, biudžeto įgyvendinimo procesą – 20 proc. t. y. tiek pat kaip VULSK ir RPsL, papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 27 proc. t. y. 26 proc. mažiau už VULSK ir 20 proc. mažiau už RPsL.

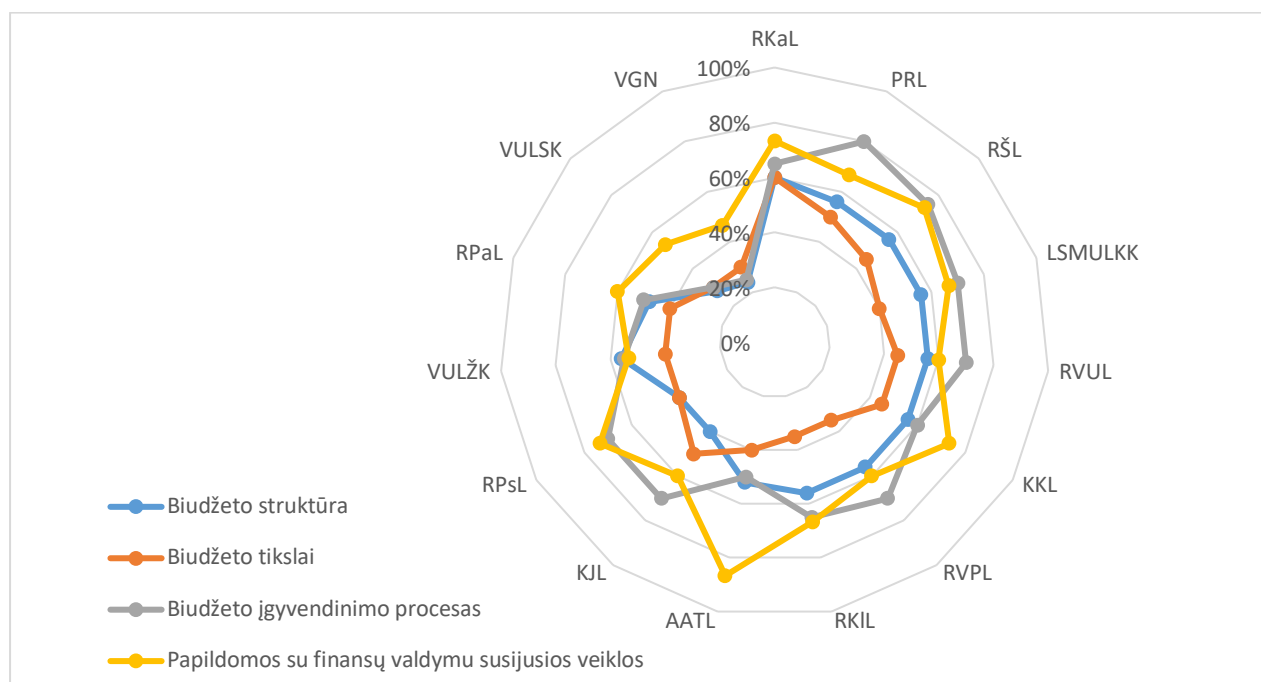
Apibendrinant 2017 metų finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygio rezultatus galima išskirti 11 ligoninių (VGN, RKaL, RŠL, LSMULKK, PRL, KKL, RKIL, AATL, KJL, RVUL, VULŽK), kurios šią informaciją atskleidžia sistemingai, o 4 ligoninės (RPaL, VULSK, RPsL ir RVPL) šią informaciją atskleidžia fragmentiškai. Tai įtakojo faktas, kad šios ligoninės neatskleidė finansų valdymo informacijos viešai ir nepateikė veiklos ataskaitos arba savo veiklos ataskaitoje atskleidė papildomas su finansų valdymu susijusias veiklos informacijos, bet apie biudžetą informacijos nepateikė.

2018 metų finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygio nustatymo rezultatai pateikiami 11 pav.



11 pav. Finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygis 2018 metais (sudaryta autorės)

2018 m. kaip ir 2017 m. galima matyti, jog nei viena ligoninė nepasižymi aukštesniu nei 3,5 įverčiu finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo kontekste (žr. 11 pav.). Tokiam rezultatui gali turėti įtakos, kad ligoninės nelinkusios pilnai pateikti biudžetų, analizuoti biudžeto rengimo, vykdymo procesų viešai. Veiklos ataskaitose, kai kurios ligoninės skiria labai nedaug dėmesio finansinei informacijai arba jos išvis nepateikia. Iš pateikto paveikslo galima matyti, jog didžiosios daugumos ligoninių bendras finansų atskleidimo įvertis svyruoja nuo 2,4 iki 3,2. Atkreipiamas dėmesys, dviejų ligoninių finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygio įverčiai nesiekia 2, kai 2017 metais tokių ligoninių buvo trys, tai tendencija yra gerėjanti. Siekiant nagrinėti detaliau pateikiamas finansų valdymo vertinimas pagal sritis ir atskleidžiamą informacijos procentą (žr. 12 pav.).



12 pav. Finansų valdymo vertinimo sričių atskleidimas 2018 metais (sudaryta autorės)

2018 metais didžiausias finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygio bendras įvertis yra 3,2 iš 5 ir toks įvertis laikomas sistemingu, kadangi yra didesnis nei 2,5, galima atkreipti dėmesį, jog bendras įvertis pakilo 0,1 lyginant su 2017 metais. Detaliau analizuojamos trys ligoninės surinkusios didžiausius įverčius. RKaL bendras įvertis 3,2; PRL – 3,1; RŠL – 3,1. RKaL biudžeto struktūrą atskleidžia 60 proc., biudžeto tikslus – 60 proc., biudžeto įgyvendinimo procesą – 65 proc., papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 73 proc., tuo tarpu PRL biudžeto struktūrą atskleidžia 56 proc. t. y. 4 proc. mažiau nei RKaL, biudžeto tikslus – 50 proc. t. y. 10 proc. mažiau nei RKaL, biudžeto įgyvendinimo procesą – 80 proc. t. y. 15 proc. daugiau nei RKaL, papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 67 proc. t. y. 6 proc. mažiau nei RKaL, toliau analizuojami ir lyginami RŠL rezultatai biudžeto struktūrą atskleidžia 56 proc. t. y. 4 proc. mažiau nei RKaL ir tiek pat kiek ir PRL, biudžeto tikslus – 45 proc. t. y. 15 proc. mažiau nei RKaL ir 5 proc. mažiau nei PRL, biudžeto įgyvendinimo procesą – 75 proc. t. y. 10 proc. daugiau už RKaL ir 5 proc. mažiau nei PRL, papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 73 proc. taip pat, kaip RKaL ir 6 proc. daugiau už PRL. Taigi aptariant didžiausius įverčius surinkusias ligonines, galima pastebėti, jog nors ir skirtingomis proporcijomis atskleidžiama informacija ir įmanoma surinkti vienodą bendrą balų skaičių, kadangi visoms vertinamoms sritims duodamas vienodas svoris vertinant bendrą įvertį, bet finansų valdymo informaciją atskleidžia sistemingai.

Kitos ligoninės LSMULKK, RVUL ir KKL šių ligoninių bendras įvertis – 2,9, kuris taip pat yra didesnis už 2,5 dėl to laikoma, kad finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygis yra sistemingas. LSMULKK daugiausiai informacijos atskleidžia apie biudžeto įgyvendinimo procesą – 70 proc. ir papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 67 proc., tuo tarpu RVUL atskleidžia daugiausiai informacijos apie biudžeto įgyvendinimo procesą – 70 proc., KKL didžiausias atskleidimo procentas yra apie papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 73 proc.

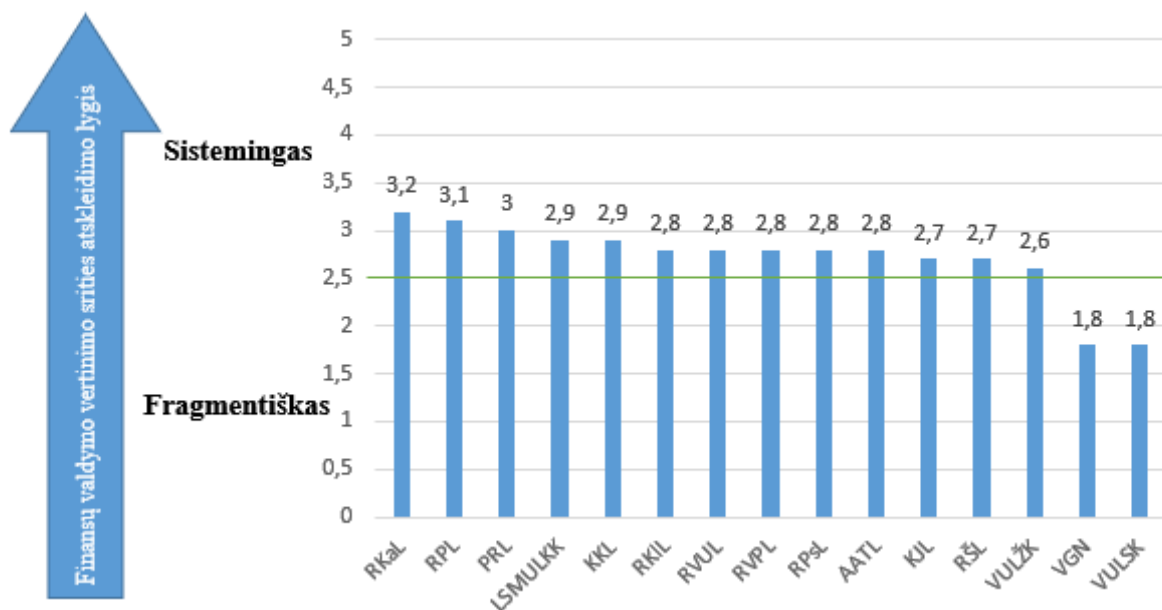
Toliau aptariamos RVPL, RKIL ir AATL, kurių bendras įvertis lygus 2,8, kadangi bendras įvertis didesnis už 2,5 dėl to laikoma, kad finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygis šių ligoninių yra sistemingas. RVPL daugiausiai atskleidžia biudžeto įgyvendinimo procesą – 70 proc., tuo tarpu RKIL papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 67 proc. atskleidžia daugiausiai taip pat ir AATL atskleidžiamos informacijos aspektu labiausiai atskleidžia papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 87 proc. t. y. 27 proc. daugiau už RVPL ir 20 proc. daugiau už RKIL.

Kitos plačiau aptariamos ligoninės (KJL, RPsL ir VULŽK), kurių bendras įverčiai 2,7 (KJL ir RPsL) ir 2,6 (VULŽK), kadangi RVUL ir VULŽK bendri įverčiai didesni už 2,5 dėl to laikoma, kad finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygis šių ligoninių yra sistemingas. KJL didžiausias dėmesys skiriamas biudžeto įgyvendinimo procesui – 70 proc., tuo tarpu RPsL didelį dėmesį skiria biudžeto įgyvendinimo procesui – 70 proc. bei papildomų su finansų valdymu susijusių veiklų atskleidimui 73 proc., o VULŽK rezultatai rodo, kad atskleidžia informaciją pakankamai panašiu procentu tiek biudžeto struktūrą atskleidžia 56 proc., tiek biudžeto įgyvendinimo procesą – 55 proc., bei papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 53 proc.

Paskutinės trys ligoninės (RPaL, VULSK ir VGN) aptariamos, kurios surinko 2018 metais mažiausius bendrus įverčius 2,4 (RPaL), 1,7 (VULSK) ir 1,5 (VGN) tokie įverčiai rodo fragmentišką finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygį, kadangi įvertis mažesnis nei 2,5. RPaL biudžeto struktūrą atskleidžia 48 proc., biudžeto tikslus – 40 proc., biudžeto įgyvendinimo procesą – 50 proc., papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 60 proc., tuo tarpu VULSK biudžeto struktūrą atskleidžia 28 proc. t. y. 20 proc. mažiau nei RPaL, biudžeto tikslus – 30 proc. t. y. 10 proc. mažiau už RPaL, biudžeto įgyvendinimo procesą – 30 proc. t. y. 20 proc. mažiau už RPaL, papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 53 proc. t. y. 7 proc. mažiau nei RPaL, toliau analizuojami ir lyginami VGN rezultatai biudžeto struktūrą atskleidžia 24 proc. t. y. 24 proc. mažiau už RPaL ir 4 proc. mažiau už VULSK, biudžeto tikslus – 30 proc. t. y. toks pat atskleidimas, kaip ir VULSK ir 10 proc. mažesnis už RPaL, biudžeto įgyvendinimo procesą – 25 proc. t. y. 25 proc. mažiau už RPaL ir 5 proc. mažiau už VULSK, papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 47 proc. t. y. 13 proc. mažiau už RPaL ir 6 proc. mažiau už VULSK.

Apibendrinant 2018 metų finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygio rezultatus galima išskirti 13 ligoninių (RKaL, PRL, RŠL, LSMULKK, RVUL, KKL, RVPL RKIL, AATL, KJL, RPsL, VULŽK), kurios šią informaciją atskleidžia sistemingai, tačiau 3 ligoninės (RPaL, VULSK, VGN) šią informaciją atskleidžia fragmentiškai. Tam turėjo įtakos, kad šios ligoninės neatskleidė finansų valdymo informacijos viešai ir nepateikė veiklos ataskaitos arba savo veiklos ataskaitoje atskleidė papildomos su finansų valdymu susijusios veiklos informacijos, bet apie biudžetą informacijos nepateikė. Lyginant su 2017 metais galima pastebėti, jog mažiausias įvertis buvo 0,9, o 2018 metais – 1,5, tai pastebima gerėjimo tendencija. Be to, pastebima, kad fragmentiškas atskleidimo lygis 2018 metais yra 3 ligoninėse, o 2017 metais – 4 ligoninėse.

2019 metų finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygio nustatymo rezultatai pateikiami 13 pav.



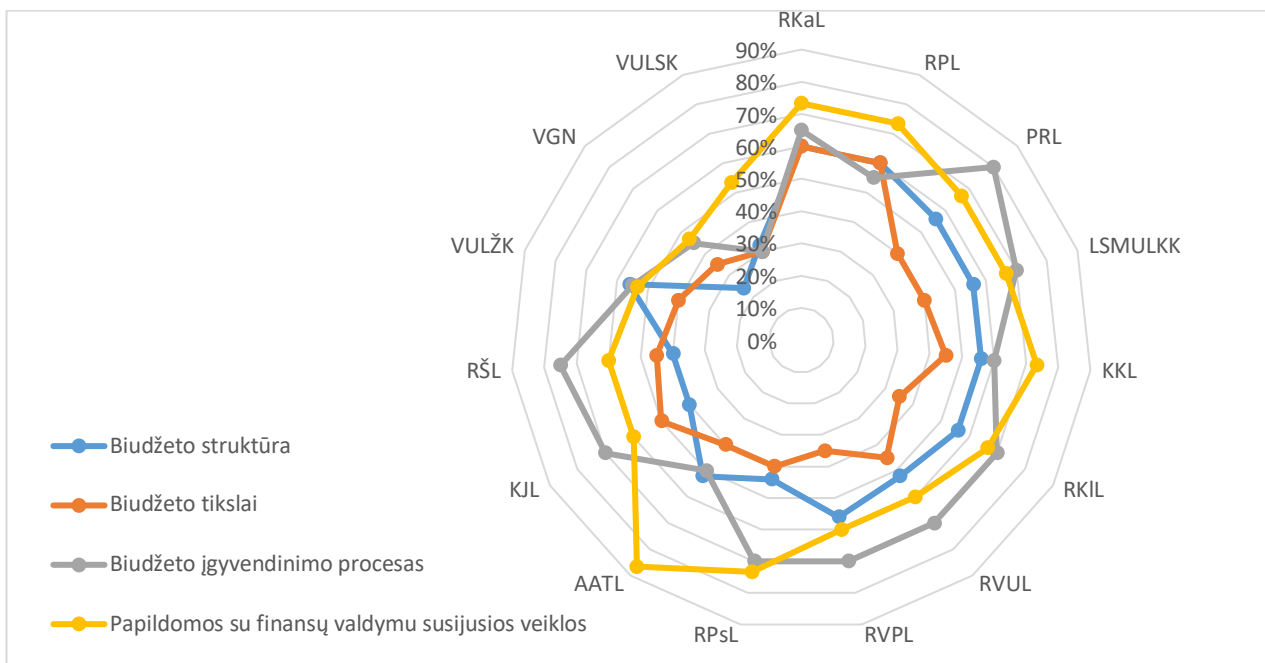
13 pav. Finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygis 2019 metais (sudaryta autorės)

2019 metais išlieka tendencija, jog nei viena ligoninė nepasizymi aukštesniu nei 3,5 įverčiu finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo kontekste (žr. 13 pav.). Kaip ir minėta aptariant 2017 ir 2018 metus tai įtakoja mažiau atskleidžiama finansų valdymo informacija viešai prieinamuose viešųjų įstaigų dokumentuose. Iš pateikto 13 paveikslo galima matyti, jog didžiosios daugumos ligoninių bendras finansų atskleidimo įvertis svyruoja nuo 2,4 iki 3,2. Atkreipiamas dėmesys, kad dviejų ligoninių finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygio įverčiai nesiekia 2, bet tendencijos yra rodančios progresą, kadangi 2017 mažiausia įverčio reikšmė buvo 0,9, 2018 – 1,5, o 2019 – 1,8. Siekiant nagrinėti detaliau pateikiamas finansų valdymo vertinimas pagal sritis ir atskleidžiamą informacijos procentą (žr. 14 pav.).

2019 metais didžiausias finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygio bendras įvertis yra 3,2 iš 5 ir toks įvertis laikomas sistemingu, kadangi yra didesnis nei 2,5 (13 pav.). Trys ligoninės surinko didžiausius įverčius RKaL – 3,2; RPL – 3,1; PRL – 3. Galima pastebėti, kad šių ligoninių atskleidžiama informacija pasiskirsto nevienodai. RKaL biudžeto struktūrą atskleidžia 60 proc., biudžeto tikslus – 60 proc., biudžeto įgyvendinimo procesą – 65 proc., papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 73 proc. Tuo tarpu RPL biudžeto struktūrą atskleidžia 60 proc. taip pat, kaip ir RKaL, biudžeto tikslus – 60 proc. t. y. 5 proc. mažiau nei RKaL, biudžeto įgyvendinimo procesą – 55 proc. t. y. 10 proc. mažiau nei RKaL, papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 73 proc. taip pat, kaip RKaL. PRL rezultatai rodo, kad ji biudžeto struktūrą atskleidžia 56 proc. t. y. 4 proc. mažiau nei RKaL ir RPL, biudžeto tikslus – 40 proc. t. y. 20 proc. mažiau nei RKaL ir RPL, biudžeto įgyvendinimo procesą – 80 proc. t. y. 15 proc. mažiau nei RKaL ir 25 proc. mažiau nei RPL, papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 67 proc. t. y. 6 proc. mažiau už RKaL ir RPL.

Kitos trys ligoninės, LSMULKK (2,9), KKL (2,9) ir RKIL (2,8), kadangi jų įverčiai yra didesni už 2,5 dėl to laikoma, kad finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygis yra

sistemiškas. Taip pat galima pastebėti šių ligoninių atskleidžiama informacija pasiskirsto nevienodai. LSMULKK daugiausiai atskleidžia biudžeto įgyvendinimo procesą – 70 proc. ir papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 67 proc. Tuo tarpu KKL didžiausią dėmesį informacijos atskleidimo kontekste skiria papildomoms su finansų valdymu susijusioms veikloms – 73 proc. RKIL rezultatai rodo, kad daugiausiai atskleidžiama informacijos apie papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas.



14 pav. Finansų valdymo vertinimo sričių atskleidimas 2019 metais (sudaryta autorės)

Toliau plačiau aptariamos ligoninės RVUL, RVPL, RPsL, kurių įvertis 2,8; kadangi bendri įverčiai didesni už 2,5 dėl to laikoma, kad finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygis šių ligoninių yra sistemingas. RVUL ir RVPL labiausiai linkusios atskleisti biudžeto įgyvendinimo procesą – 70 proc. Tuo tarpu RPsL 73 proc. daugiausiai atskleidžia papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas.

Kitų ligoninių, kurių bendras įvertis 2,8 (AATL) ir 2,7 (KJL ir RŠL), kadangi bendri įverčiai didesni už 2,5 dėl to laikoma, kad šių ligoninių finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygis yra sistemingas. AATL daugiausiai atskleidžia papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 87 proc., tuo tarpu KJL (70 proc.) ir RŠL (75 proc.) – biudžeto įgyvendinimo procesą atskleidžia daugiausiai.

Paskutinės trys ligoninės aptariamos, kurios surinko 2019 metais mažiausius bendrus įverčius 2,6 (VULŽK) ir 1,8 (VGN ir VULSK). VGN ir VULSK įverčiai rodo fragmentišką finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygį, kadangi įvertis mažesnis nei 2,5, o VULŽK įvertis yra didesnis už 2,5 ir tai rodo sistemingą finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygį. VULŽK biudžeto struktūrą atskleidžia 56 proc., biudžeto tikslus – 40 proc., biudžeto įgyvendinimo procesą – 55 proc., papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 53 proc. Tuo tarpu VGN biudžeto struktūrą atskleidžia 24 proc. t. y. 32 proc. mažiau nei VULŽK, biudžeto tikslus – 35 proc. t. y. 5 proc. mažiau už VULŽK, biudžeto įgyvendinimo procesą – 45 proc. t. y. 10 proc. mažiau už VULŽK, papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 47 proc. t. y. 6 proc. mažiau nei VULŽK, toliau analizuojami ir lyginami VULSK rezultatai biudžeto struktūrą atskleidžia 32 proc. t. y. 24 proc. mažiau nei VULŽK

ir 8 proc. mažiau už VGN, biudžeto tikslus – 30 proc. t. y. 10 proc. mažiau nei VULŽK ir 5 proc. mažiau už VGN, biudžeto įgyvendinimo procesą – 30 proc. t. y. 25 proc. mažiau nei VULŽK ir 15 proc. mažiau už VGN, papildomas su finansų valdymu susijusias veiklas – 53 proc. t. y. taip pat kaip VULŽK ir 6 proc. mažiau už VGN.

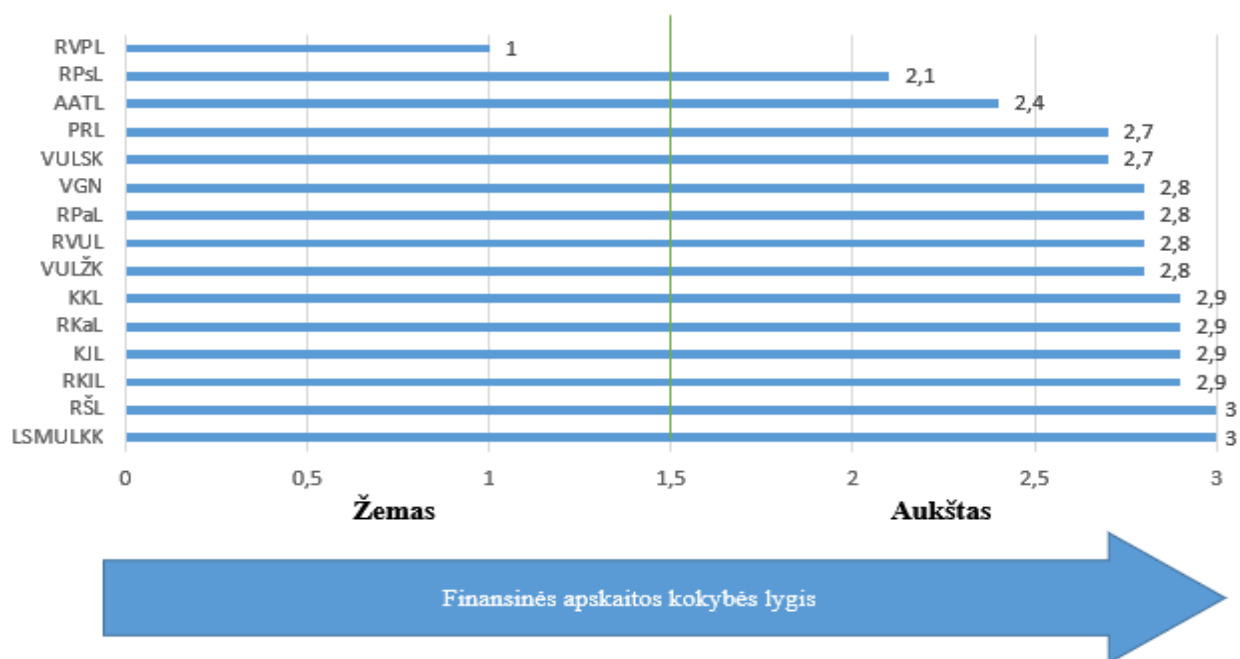
Apibendrinant 2019 metų finansų valdymo vertinimo srities informacijos atskleidimo lygio rezultatus galima išskirti 13 ligoninių (VULŽK, LSMULKK, KJL, RVPL, RKaL, RPsL, RPaL, PRL, RKIL, RŠL, AATL, RVUL ir KKL), kurios šią informaciją atskleidžia sistemingai, o 2 ligoninės (VGN ir VULSK) šią informaciją atskleidžia fragmentiškai. Tai įtakojo faktas, kad šios ligoninės neatskleidė finansų valdymo informacijos viešai ir nepateikė veiklos ataskaitos arba savo veiklos ataskaitoje atskleidė papildomas su finansų valdymu susijusias veiklos informacijos, bet apie biudžetą informacijos nepateikė.

*Apibendrinant finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygio nustatymo rezultatus 2017-2019 m. laikotarpiu, galima teigti, kad dauguma ligoninių atskleidžia informaciją sistemingai. 2017 metais fragmentiškai informaciją atskleidė 4 ligoninės, 2018 metais – 3, o 2019 metais – 2, taigi pastebimas progresas, jog įstaigos pradeda labiau atskleisti finansų valdymo vertinimo srities informaciją t. y. veiklos ataskaitose aprašo arba plačiau aprašo ir analizuoja finansinę dalį.*

#### 4.3. Viešojo sektoriaus įstaigų – ligoninių pavaldžių SAM finansinės apskaitos kokybės lygio nustatymo rezultatai

Vertinant ligoninių pavaldžių SAM finansinės apskaitos kokybės lygį analizuojamos ligoninių pateikiamos finansinės, veiklos ataskaitos ir jose atskleidžiama informacija remiantis 8 lentele.

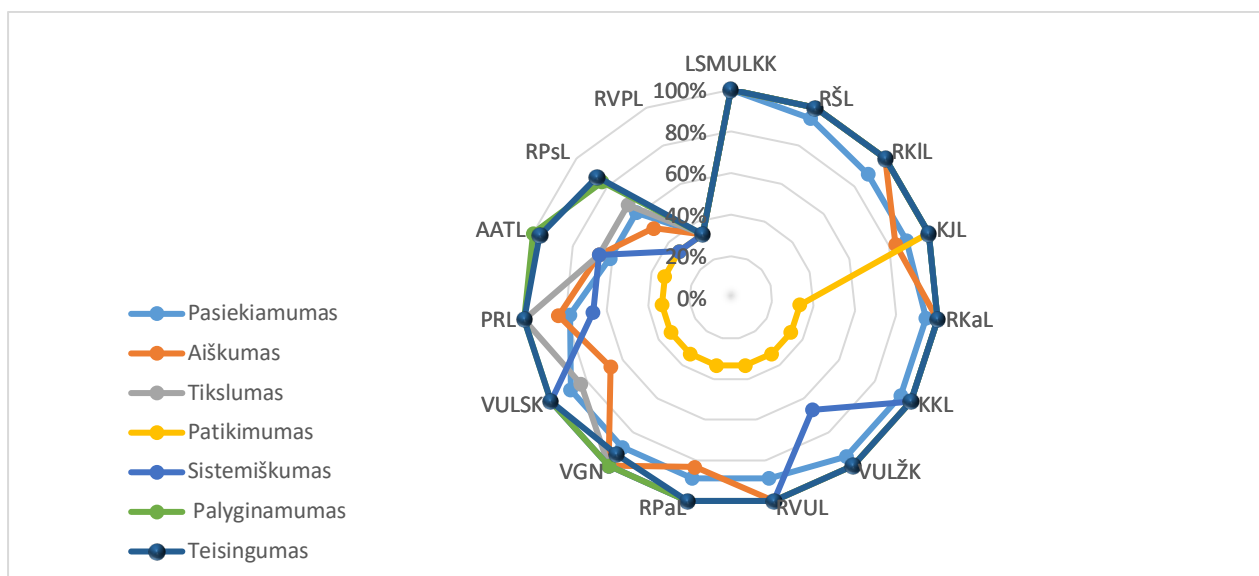
2017 metų finansinės apskaitos kokybės lygio nustatymo rezultatai pateikiami 15 pav.



15 pav. Finansinės apskaitos kokybės atskleidimo lygis 2017 metais (sudaryta autorės)

Vertinant finansinės apskaitos kokybės lygį 14-oje ligoninių (žr. 15 pav.), pastebima, kad jis yra aukštas, kadangi ligoninių įverčiai yra didesni už 1,5. Svarbu atkreipti dėmesį, jog vienos ligoninės RVPL finansinės apskaitos kokybės lygis yra žemas, nes įvertis mažesnis už 1,5. Tam gali turėti

įtakos, kad ligoninė nepateikė viešai finansinių ataskaitų, veiklos ataskaitų ar kitos finansinės informacijos. Pastebima, kad didžiosios daugumos ligoninių bendras finansų atskleidimo įvertis svyruoja nuo 2,8 iki 3, t. y. iki maksimalaus įverčio. Siekiant nagrinėti detaliau pateikiamas finansinės apskaitos kokybę lemiančių sričių atskleidžiamos informacijos detalizavimas (žr. 16 pav.).



**16 pav.** Finansinės apskaitos kokybės charakteristikų atskleidimas 2017 metais (sudaryta autorės)

2017 metais didžiausias finansinės apskaitos kokybės lygio bendras įvertis yra 3 iš 3 ir toks įvertis laikomas aukštu, kadangi yra didesnis nei 1,5 (žr. 15 pav.). Dvi ligoninės surinko maksimalų bendrą įvertį: LSMULKK ir RŠL. Galima pastebėti, kad šių ligoninių atskleidžiama informacija pasiskirsto labai panašiai. Detaliau analizuojant galima pastebėti, jog LSMULKK yra vertinama maksimaliai 100 proc. pagal visas charakteristikas: pasiekiamumą, aiškumą, tikslumą, patikimumą, sistemiškumą, palyginamumą ir teisingumą, tuo tarpu RŠL – pasiekiamumas sudaro 94 proc. t. y. 6 proc. mažiau nei LSMULKK, bet kitos finansinės apskaitos kokybės charakteristikos išpildytos 100 proc. (žr. 16 pav.)

Kitos aptariamos ligoninės RKIL, KJL, RKaL ir KKL. Šių ligoninių finansinės apskaitos kokybės lygio bendras įvertis yra 2,9 ir toks įvertis laikomas aukštu, kadangi yra didesnis nei 1,5. Atkreipiamas dėmesys į charakteristikas, kurios neišpildomos 100 proc. Pasiekiamumo charakteristikos šios 4 ligoninės neišpildė 100 proc., RKIL ir KJL – 89 proc., o RKaL ir KKL – 94 proc. išpildė. Aiškumo charakteristikos nepavyko pilnai išpildyti tik KJL (83 proc. išpildymas). Patikimumą mažų, 33 proc. išpildė RKaL ir KKL.

Toliau aptariamos ligoninės, kurių bendras įvertis 2,8 (VULŽK, RVUL, RPaL, VGN) ir 2,7 (VULSK ir PRL). Šių ligoninių finansinės apskaitos kokybės lygio bendras įvertis yra 2,9 ir toks įvertis laikomas aukštu, kadangi yra didesnis nei 1,5. Atkreipiamas dėmesys į charakteristikas, kurios neišpildomos 100 proc. Visos šios ligoninės 100 proc. neišpildė patikimumo (visos ligoninės surinko 33 proc.) ir pasiekiamumo charakteristikos (rezultatas svyruoja 78-94 proc.). Aiškumo charakteristikos nepavyko maksimaliai išpildyti RPaL (83 proc.), VULSK (67 proc.) ir PRL (83 proc.). Tikslumo charakteristikos pilnai neišpildė tik VULSK (83 proc.). Tuo tarpu sistemiškumo charakteristikos pilnai nepavyko išpildyti VULŽK ir PRL (67 proc.). Teisingumo charakteristikos pilnai neišpildė tik viena ligoninė VGN (93 proc.).

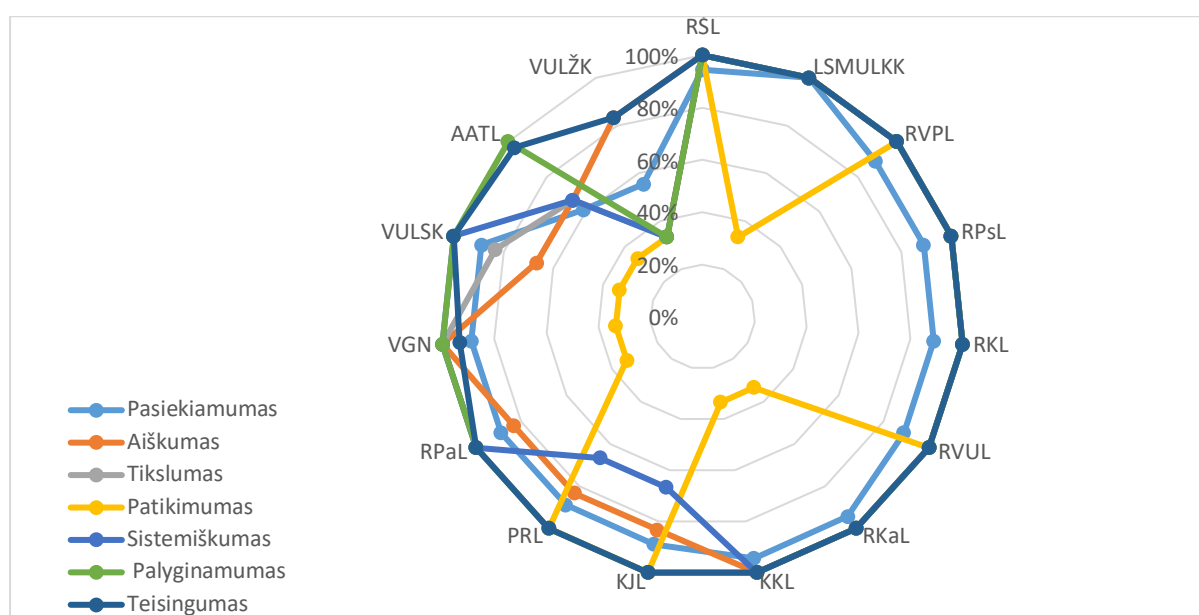






2018 metais didžiausias finansinės apskaitos kokybės lygio bendras įvertis yra 3 iš 3 ir toks įvertis laikomas aukštu, kadangi yra didesnis nei 1,5 (žr. 15 pav.). Viena ligoninė surinko maksimalų bendrą įvertį – RŠL, tuo tarpu 2,9 įvertį surinko 8 ligoninės (LSMULKK, RVPL, RPsL, RKL, RVUL, RKaL, KKL). Galima pastebėti, kad šių ligoninių atskleidžiama informacija pasiskirsto labai panašiai.

Detaliau analizuojant galima pastebėti, jog RŠL yra vertinama beveik visose charakteristikose maksimaliai 100 proc.: aiškumą, tikslumą, patikimumą, sistemiškumą, palyginamumą ir teisingumą, tik pasiekiamumas – 94 proc., tuo tarpu LSMULKK beveik visose charakteristikose siekia maksimaliai 100 proc.: pasiekiamumą, aiškumą, tikslumą, sistemiškumą, palyginamumą ir teisingumą, tik patikimumas – 33 proc. RVPL, RPsL, RKL, RVUL, RKaL ir KKL – aiškumas, tikslumas, sistemiškumas, palyginamumas ir teisingumas siekia – 100 proc., bet pasiekiamumas svyruoja tarp 89 ir 94 proc., bei patikimumas RKaL ir KKL siekia tik 33 proc., kaip ir LSMULKK, o kitose ligoninėse jis siekia 100 proc. (18 pav).



18 pav. Finansinės apskaitos kokybės charakteristikų atskleidimas 2018 metais (sudaryta autorės)

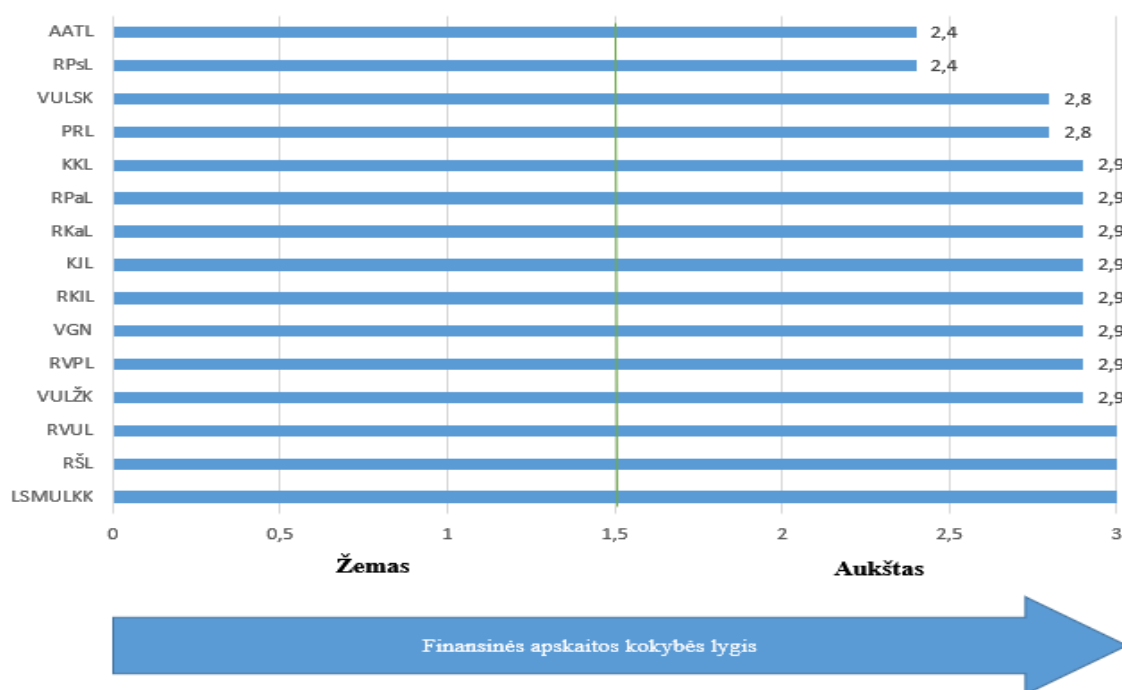
Toliau aptariamos ligoninės, kurių įvertis 2018 m. – 2,8 (KJL, PRL, RPaL, VGN). Šios ligoninės 100 proc. atskleidžia šias finansinės apskaitos kokybės charakteristikas: tikslumą ir palyginamumą. Tuo tarpu pasiekiamumas šiose ligoninėse siekia 89 proc.; aiškumas – VGN atskleidžia 100 proc., o KJL, PRL bei RPaL 17 proc. mažiau t. y. 83 proc.; patikimumas – KJL ir PRL siekia 100 proc., o RPaL ir VGN – 33 proc. t. y. 67 proc. mažiau nei KJL ir PRL; sistemiškumas – RPaL ir VGN siekia 100 proc., o KJL ir PRL – 67 proc. t. y. 33 proc. mažiau už RPaL ir VGN; teisingumas – VGN siekia 93 proc., o KJL, PRL, RPaL siekia – 100 proc. t. y. 7 proc. daugiau už VGN.

Paskutinės 2018 metais analizuojamos ligoninės, kurios turi mažiausius bendrus įverčius: VULSK (2,7), AATL (2,4) ir VULŽK (1,9). Visų trijų ligoninių bendri įverčiai yra didesni už 1,5 dėl to laikoma, kad finansinės apskaitos kokybės lygis yra aukštas. Šių ligoninių rezultatai nagrinėjami detaliau per charakteristikas. Pasiekiamumas – VULSK 89 proc., AATL 61 proc. t. y. 28 proc. mažiau už VULSK, tuo tarpu VULŽK – 56 proc., t. y. 33 proc. mažesnis nei VULSK ir 6 proc. mažiau už AATL. Aiškumas – VULSK ir AATL 67 proc., VULŽK 83 proc. t. y. 17 proc. daugiau nei VULSK ir AATL. Tikslumas – VULSK 83 proc., AATL 67 proc. t. y. 17 proc. mažiau už VULSK, tuo tarpu VULŽK – 33 proc., t. y. 50 proc. mažesnis nei VULSK ir 34 proc. mažesnis nei AATL. Patikimumas

– visose 33 proc. Sistemiškumas – VULSK 100 proc., AATL 67 proc. t. y. 33 proc. mažiau už VULSK, VULŽK 33 proc. t. y. 67 proc. mažiau už VULSK ir 34 proc. mažiau už AATL. Palyginamumas – VULSK ir AATL 100 proc., VULŽK 67 proc. t. y. 33 proc. mažiau nei VULSK ir AATL. Teisingumas – VULSK 100 proc., AATL 97 proc. t. y. 3 proc. mažiau nei VULSK, o VULŽK 83 proc. t. y. 17 proc. mažiau už VULSK ir 14 proc. mažiau už AATL.

Apibendrinant 2018 metų finansinės apskaitos kokybės lygio rezultatus galima išskirti visas 15 ligoninių (VGN, RKaL, RŠL, LSMULKK, PRL, KKL, RKIL, RVPL, AATL, KJL, RVUL, RPaL, VULSK, RPsL VULŽK), kurios šią informaciją atskleidžia aukštu lygiu. 2018 metais galima išskirti palyginamumą, kadangi šią charakteristiką visos 15 ligoninių atskleidžia 100 proc., tuo tarpu 2017 metais nei viena charakteristika nebuvo atskleista 100 proc. visų 15 ligoninių. Taigi matomos gerėjimo tendencijos visose vertinamose finansinės apskaitos kokybės charakteristikose (žr. 18 pav.).

2019 metų finansinės apskaitos kokybės lygio nustatymo rezultatai pateikiami 19 pav.



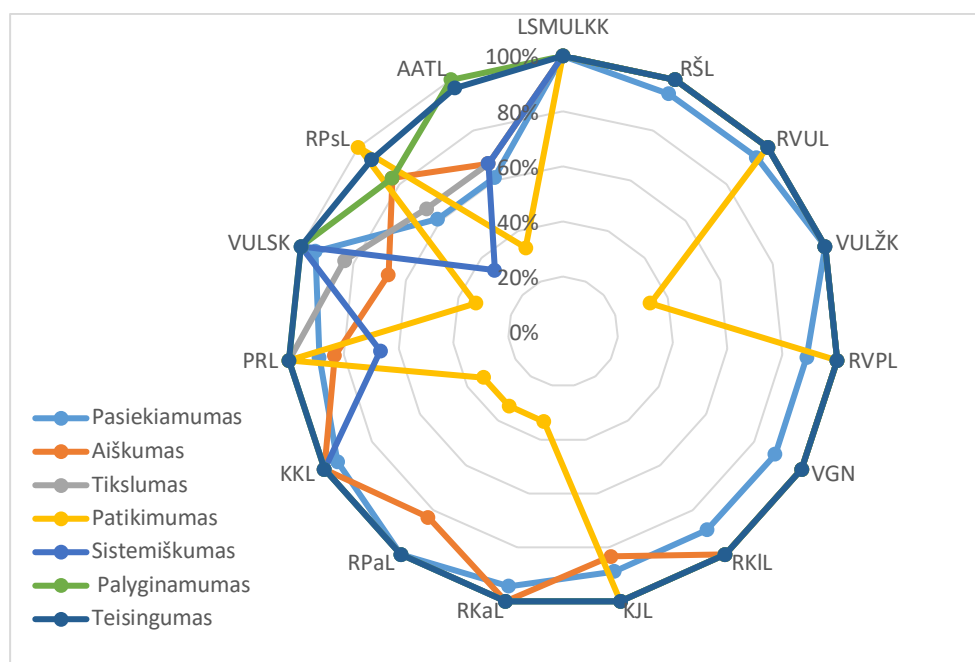
19 pav. Finansinės apskaitos kokybės charakteristikų atskleidimas 2019 metais (sudaryta autorės)

Galima pastebėti, jog 2019 metais vertinant finansinės apskaitos kokybės lygį 15-oje ligoninių jis yra aukštas kaip ir 2018 metais, kadangi visų ligoninių įverčiai yra didesni už 1,5. Iš pateikto paveikslo galima matyti, jog didžiosios daugumos ligoninių bendras finansų atskleidimo įvertis svyruoja nuo 2,9 iki 3, t. y. iki maksimalaus įverčio. Mažiausias įvertis yra tik vienos ligoninės 2,4; kadangi jis didesnis už 1,5 tai reiškia, jog finansinės apskaitos lygis yra aukštas. Atkreipiamas dėmesys, jog pastebima gerėjimo tendencija, nes minimalus įvertis 2018 metais buvo 1,9, o 2019 metais – 2,4. Siekiant nagrinėti detaliau pateikiamas finansinės apskaitos kokybę lemiančių sričių atskleidžiamą informacijos procentą (žr. 20 pav.).

2019 metais didžiausias finansinės apskaitos kokybės lygio bendras įvertis yra 3 iš 3 ir toks įvertis laikomas aukštu, kadangi yra didesnis nei 1,5 (žr. 19 pav.). Trys ligoninės surinko maksimalų bendrą įvertį: LSMULKK, RŠL ir RVUL. Galima pastebėti, kad šių ligoninių atskleidžiama informacija pasiskirsto labai panašiai. Detaliau analizuojant galima pastebėti, jog LSMULKK yra vertinama

maksimaliai 100 proc. pagal visas charakteristikas: pasiekiamumą, aiškumą, tikslumą, patikimumą, sistemiškumą, palyginamumą ir teisingumą, tuo tarpu RŠL ir RVUL – pasiekiamumas sudaro 94 proc. t. y. 6 proc. mažiau nei LSMULKK, bet kitos finansinės apskaitos kokybės charakteristikos išpildytos 100 proc. (žr. 20 pav.).

Kitos aptariamos 8 ligoninės VULŽK, RVPL, VGN, RKIL, KJL, RKaL, RPaL ir KKL. Šių ligoninių finansinės apskaitos kokybės lygio bendras įvertis yra 2,9 ir toks įvertis laikomas aukštu, kadangi yra didesnis nei 1,5. Atkreipiamas dėmesys į charakteristikas, kurios neišpildomos 100 proc. Pasiekiamumo charakteristikos šios 6 ligoninės neišpildė 100 proc., RVPL, VGN, RKIL ir KJL – 89 proc., o RKaL ir KKL – 94 proc. išpildė. Aiškumo charakteristikos nepavyko pilnai išpildyti KJL ir RPaL (83 proc. išpildymas). Patikimumą – 33 proc. išpildė VULŽK, RKaL, RPaL ir KKL. Visos kitos charakteristikos šių ligoninių buvo išpildytos 100 proc. (žr. 20 pav.).



20 pav. Finansinės apskaitos kokybės charakteristikų atskleidimas 2019 metais (sudaryta autorės)

Paskutinės keturios ligoninės su mažiausiais įverčiais, PRL ir VULSK – 2,8 ir AATL ir RPsL – 2,4. Kadangi įverčiai yra didesni už 1,5 dėl to laikoma, kad finansinės apskaitos kokybės lygis yra aukštas. Šių ligoninių rezultatai nagrinėjami detaliau per charakteristikas. Pasiekiamumas – PRL 89 proc., VULSK 94 proc. t. y. 5 proc. daugiau už PRL, RPsL ir AATL 61 proc. t. y. 28 proc. mažiau nei PRL ir 35 proc. mažiau nei VULSK. Aiškumas – VULSK ir AATL 67 proc., PRL ir RPsL 83 proc. t. y. 16 proc. daugiau už VULSK ir AATL. Tikslumas – PRL 100 proc., VULSK 83 proc. t. y. 17 proc. mažiau už PRL, AATL ir RPsL 67 proc. t. y. 33 proc. mažiau nei PRL, ir 16 proc. mažiau už VULSK. Patikimumas – PRL ir RPsL 100 proc., o VULSK ir AATL – 33 proc. Sistemiškumas – VULSK 100 proc., PRL ir AATL 67 proc. t. y. 13 proc. mažiau už VULSK, RPsL 33 proc. t. y. 67 proc. mažiau už VULSK ir 34 proc. mažiau už PRL ir AATL. Palyginamumas – PRL, VULSK ir AATL 100 proc., RPsL 83 proc. t. y. 17 proc. mažiau nei PRL, VULSK, AATL. Teisingumas – PRL, VULSK 100 proc., tuo tarpu AATL 97 proc. t. y. 3 proc. mažiau už PRL ir VULSK, o RPsL 93 proc. t. y. 7 proc. mažiau už PRL, VULSK ir 4 proc. mažiau už AATL.

Apibendrinant 2019 metų finansinės apskaitos kokybės lygio rezultatus galima išskirti visas 15 ligoninių (VGN, RKaL, RŠL, LSMULKK, PRL, KKL, RKIL, RVPL, AATL, KJL, RVUL, RPaL,

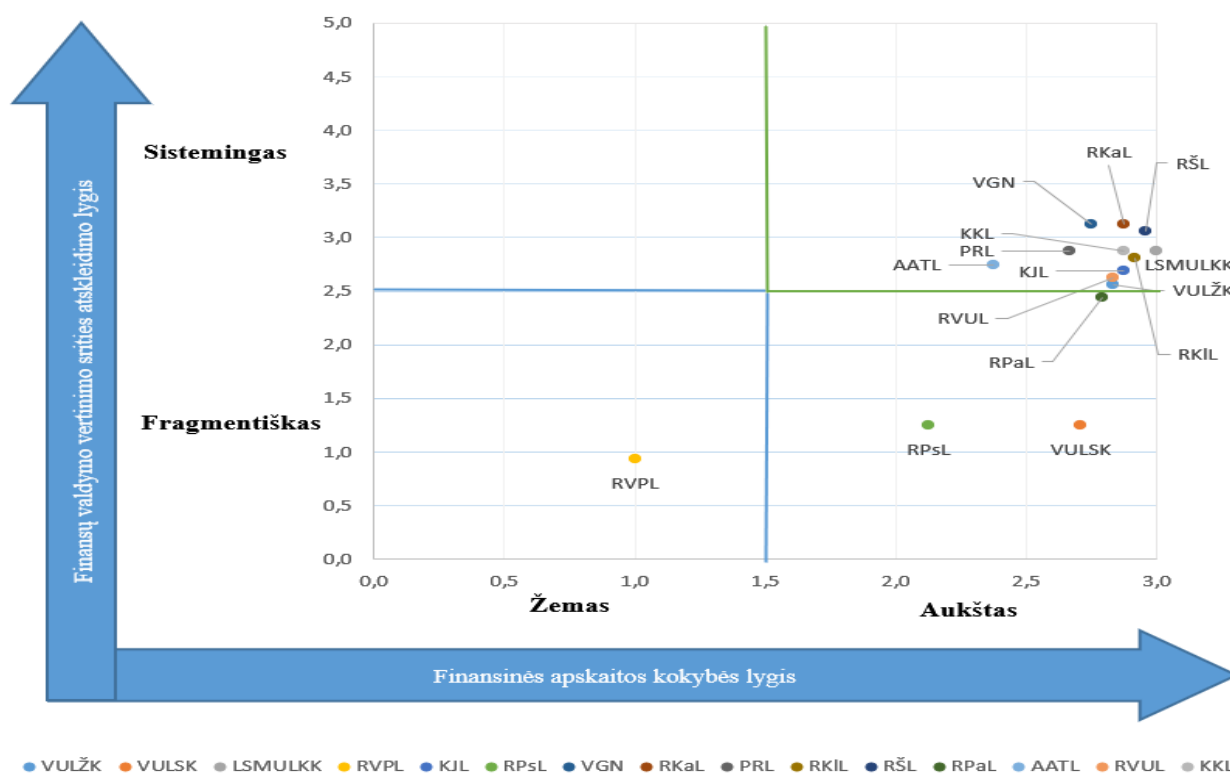
VULSK, RPsL VULŽK), kurios šią informaciją atskleidžia aukštu lygiu, kaip ir 2018 metais. Pastebimos gerėjimo tendencijos vertinamose finansinės apskaitos kokybės charakteristikose, pavyzdžiui, patikimumo visų įstaigų procentinis vidurkis 2019 m. yra 73 proc., kai tuo tarpu 2018 m. – 64 proc. tai reiškia, kad nuo 2019 kelios ligoninės pateikė teigiamas auditorių išvadas (žr. 19 pav.).

*Apibendrinant finansinės apskaitos kokybės lygio nustatymo rezultatus 2017-2019 m. laikotarpiu, galima teigti, kad dauguma ligoninių užtikrina aukštą finansinės apskaitos kokybės atskleidimo lygį. Tik 2017 metais viena įstaiga užtikrino žemą finansinės apskaitos kokybės lygį. Tiek 2018, tiek 2019 metais pastebimas žemiausio įverčio kilimas, kai 2017 metais – 1, 2018 – 1,9, o 2019 – 2,4.*

#### 4.4. Viešojo sektoriaus įstaigų – ligoninių pavaldžių SAM finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio rezultatai

Šioje darbo dalyje vertinamas ligoninių, pavaldžių SAM finansinės apskaitos skaidrumas, remiantis 2.4 skyriuje sudarytu konceptualių modelių, bei pristatomi gauti rezultatai 2017, 2018 ir 2019 metais.

2017 metų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio rezultatai pateikiami 11 paveiksle.

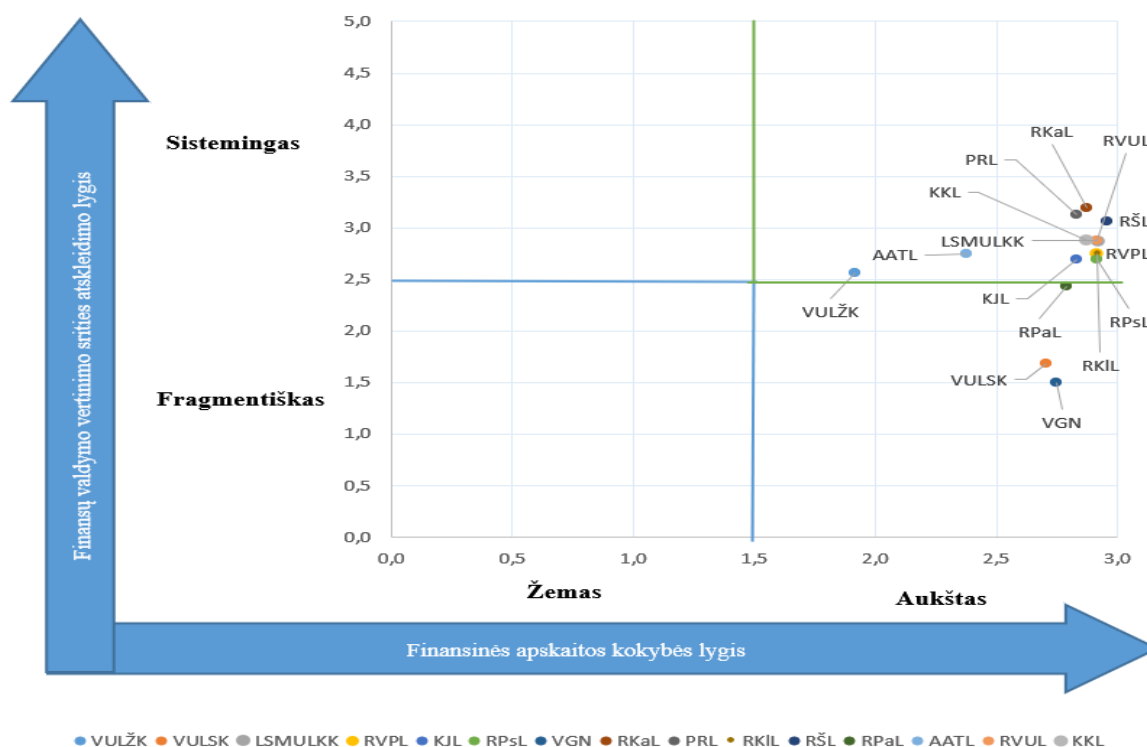


21 pav. Ligoninių pavaldžių SAM finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelis 2017 m. (sudaryta autorės)

RVPL rezultatas yra fragmentiškas finansų valdymo vertinimo srities atskleidimas užtikrinantis žemą finansinės apskaitos kokybę, kas lemia žemą apskaitos skaidrumo lygį. Tokį rezultatą lėmė finansinės informacijos visiškai nepateikimas 2017 metais, nebuvo pateikiamos nei finansinės ataskaitos, nei veiklos ataskaita, nei kita viešai prieinama finansinė informacija. RPsL, VULSK ir RPaL rezultatas yra fragmentiškas finansų valdymo vertinimo srities atskleidimas užtikrinantis aukštą finansinės apskaitos kokybę, kas lemia vidutinį apskaitos skaidrumo lygį. Šios trys ligoninės sąlyginai mažai atskleidė finansų valdymo vertinimo sritis, galimai nepateikė veiklos ataskaitoje finansinės valdymo informacijos arba pateikė labai mažai. Tuo tarpu VULŽK, LSMULKK, KJL, VGN, RKaL, PRL, RKIL, RŠL, AATL, RVUL ir KKL rezultatas yra sisteminis finansų valdymo vertinimo srities

atskleidimas užtikrinantis aukštą finansinės apskaitos kokybę, kas lemia aukštą apskaitos skaidrumo lygį.

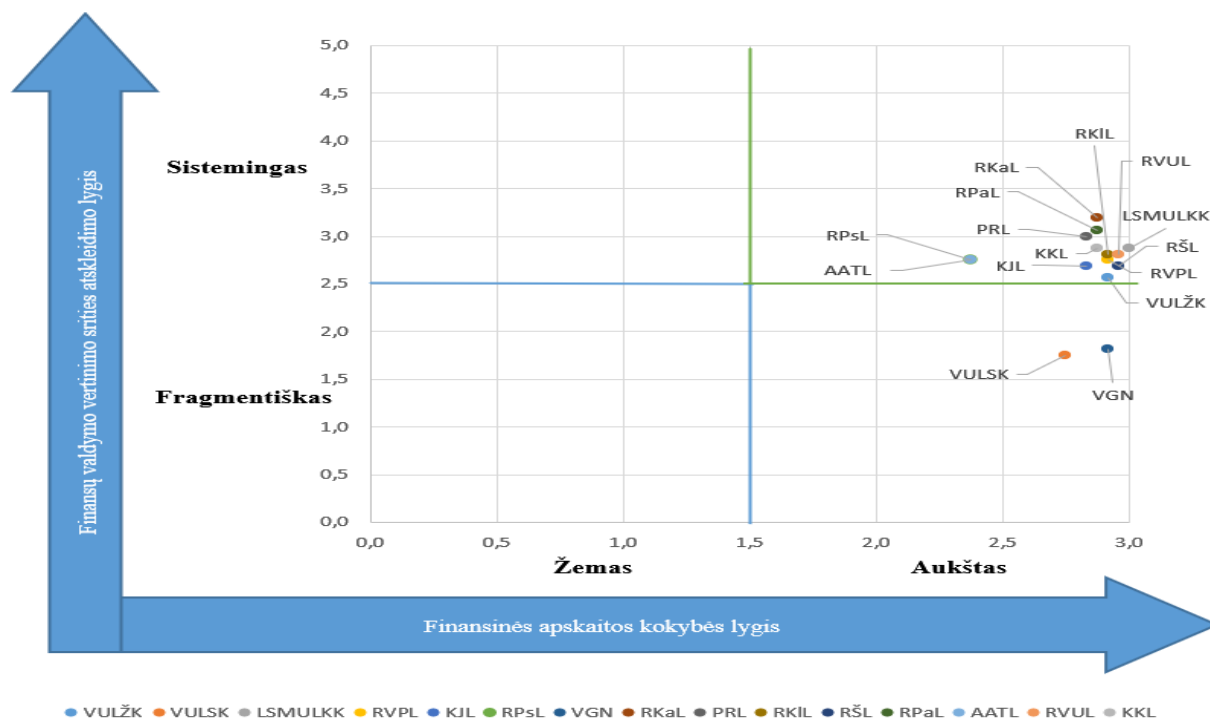
2018 metų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio rezultatai pateikiami 12 paveiksle..



**22 pav.** Ligoninių pavaldžių SAM finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelis 2018 m. (sudaryta autorės)

Analizuojant 2018 metus, finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo rezultatai rodo gerėjančią tendenciją. RVPL 2017 metais finansinės apskaitos skaidrumas buvo žemas, o 2018 – aukštas. Tai lėmė, kad RVPL pateikė tiek veiklos ataskaitas, tiek finansines, bei pakankamai sistemingai atskleidė finansų valdymo vertinimo sritis, taip pat užtikrino aukštą finansinės apskaitos kokybės lygį. VULSK, RPaL ir VGN rezultatas yra fragmentiškas finansų valdymo vertinimo srities atskleidimas užtikrinantis aukštą finansinės apskaitos kokybę, kas lemia vidutinį apskaitos skaidrumo lygį. Šios trys ligoninės sąlyginai mažai atskleidė finansų valdymo vertinimo sritis, galimai nepateikė veiklos ataskaitoje finansinės valdymo informacijos arba pateikė labai mažai. Galima atkreipti dėmesį į VGN, kadangi 2017 metais ši ligoninė pateikė sistemingai finansų valdymo srities informaciją, tačiau 2018 – fragmentiškai. Tuo tarpu VULŽK, LSMULKK, KJL, RVPL, RKaL, RPSL, PRL, RKIL, RŠL, AATL, RVUL ir KKL rezultatas yra sistemingas finansų valdymo vertinimo srities atskleidimas užtikrinantis aukštą finansinės apskaitos kokybę, kas lemia aukštą apskaitos skaidrumo lygį.

2019 metų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio rezultatai pateikiami 13 paveiksle.



23 pav. Ligoninių pavaldžių SAM finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelis 2019 m. (sudaryta autorės)

2019 metais finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo rezultatuose galima matyti gerėjančią tendenciją (13 pav.). RPaL 2017 ir 2018 metais finansinės apskaitos skaidrumas buvo žemas, o 2019 metais – aukštas. Tai lėmė, kad RVPL pateikė tiek veiklos ataskaitas, tiek finansines, bei plačiau atskleidė finansų valdymo vertinimo sritis – kas lėmė sistemingą finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygį, taip pat RPaL užtikrino aukštą finansinės apskaitos kokybės lygį. VULSK ir VGN apskaitos skaidrumo lygis 2019 metais išlieka vidutinis, tai įtakojo fragmentiškas finansų valdymo vertinimo srities atskleidimas užtikrinantis aukštą finansinės apskaitos kokybę. Šios dvi ligoninės sąlyginai mažai atskleidė finansų valdymo vertinimo sritis, galimai nepateikė veiklos ataskaitoje finansinės valdymo informacijos arba pateikė labai mažai. Galima atkreipti dėmesį į VGN, kadangi 2017 metais ši ligoninė pateikė sistemingai finansų valdymo srities informaciją, tačiau 2018 ir 2019 – fragmentiškai. Tuo tarpu VULŽK, LSMULKK, KJL, RVPL, RKaL, RPSL, RPaL, PRL, RKIL, RŠL, AATL, RVUL ir KKL rezultatas yra sistemingas finansų valdymo vertinimo srities atskleidimas užtikrinantis aukštą finansinės apskaitos kokybę, kas lemia aukštą apskaitos skaidrumo lygį.

*Apibendrinant gautus tyrimo rezultatus galima daryti prielaidą, jog viešosios įstaigos – ligoninės – nėra linkusios viešai atskleisti pilnos finansų valdymo vertinimo atskleidimo informacijos. Tai rodo, finansų valdymo srities vertinimo atskleidimo lygio bendri įverčiai, kadangi maksimalus galimas įvertis – 5, o gauti rezultatai 2017-2019 m. rodo, kad ligoninių didžiausias finansų valdymo vertinimo atskleidimo lygio įvertis – 3,2 (žr. 4.2 skyrių). Taip pat galima pastebėti, kad finansinės apskaitos kokybės lygis 2017-2019 yra aukštas beveik visų ligoninių, išskyrus 2017 metus RVPL ligoninę, kuri nepateikė nei finansinių ataskaitų, nei veiklos ataskaitų, nei kitos finansinės informacijos. Vertinant finansinės apskaitos kokybės lygį maksimalus įvertis – 3 (žr. 4.3 skyrių). Maksimalų apskaitos kokybės įvertį 2017 metais pasiekė dvi ligoninės RŠL ir LSMULKK, 2018 metais tik RŠL, o 2019 metais RŠL, LSMULKK ir RVUL.*

#### **4.5. Viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio tyrimo rezultatų apibendrinimas ir rekomendacijos**

Aptariant tyrimo problematiką, buvo pastebėta, jog finansinis apskaitos skaidrumas yra plati tema nagrinėjama iš skirtingų perspektyvų, tačiau poreikis analizuoti finansinį apskaitos skaidrumą vis dar išlieka didelis, kadangi skaidrumas yra aktualus ne tik privačiam, bet ypatingai viešajam sektoriui. Darbo tikslu buvo siekta sukurti ir empiriškai patikrinti modelį viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumui vertinti ir užtikrinti. Atliktas empirinis tyrimas parodė, kad modelis yra tinkamas vertinti finansinės apskaitos skaidrumui vertinti atskleidžiamos ir prieinamos finansinės informacijos kontekste. Remiantis sudarytu modeliu galima pastebėti tendencijas dviejų ašių principu ir modelį pritaikius pasirinktam laikotarpiui galima aiškiai matyti ar viešos įstaigos linkusios kiekvienais metais atskleisti daugiau informacijos. Tai pagrindžia atliktas tyrimas šiame darbe, tiriamuoju laikotarpiu 2017-2019 m. pastebimos gerėjančios tendencijos tiek X, tiek Y modelio ašyse tai reiškia, jog viešosios įstaigos linkusios atskleisti daugiau finansinės informacijos (žr. 4.2, 4.3, 4.4 skyrius).

**Rekomendacijos.** Nagrinėtoms įstaigoms galima rekomenduoti plačiau atskleisti finansų valdymo informaciją viešai, kaip galima pastebėti iš gautų tyrimo rezultatų finansų valdymo srities vertinimo atskleidimo lygio įverčių – maksimalus lignoninių surinktas įvertis 2017-2019 metais 3,2 iš 5, nors pagal šį modelį tai užtikrina sistemingą atskleidimo lygį, bet apie biudžetus, jų įgyvendinimą tirtos įstaigos galėtų pateikti informaciją plačiau veiklos ataskaitose, tai padėtų viešosioms įstaigoms užtikrinti didesnę skaidrumą visuomenei bei kitoms suinteresuotoms šalims. Iš finansinės apskaitos kokybės atskleidimo, rekomenduojama įstaigoms išlaikyti aukštą finansinės apskaitos kokybę, pateikti visą privalomą bei papildomą finansinę informaciją finansinėse, veiklos ataskaitose bei savo internetiniame puslapyje.

Modelis gali būti tobulinamas t. y. galima išplėsti finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygio vertinimą ne į dvi dalis (fragmentišką ir sistemingą), bet pavyzdžiui į tris (fragmentišką, fragmentiškai sistemingą ir sistemingą) tai turėtų teisingiau atskleisti finansų valdymo vertinimo atskleidimo lygį, nes skiriant į dvi dalis galima pastebėti ar viešoji įstaiga surinks įvertį 4 iš 5, ar 2,5 iš 5 būtų laikomas kaip sistemingas atskleidimo lygis, tai reiškia, kad ši vieta modelyje tobulintina. Galima plačiau nagrinėti finansinės apskaitos kokybės charakteristikas, kurios gali turėti įtakos skaidrumui ir atitinkamai pakoreguoti, pridėdant papildomas ar eliminuojant jau naudotas charakteristikas. Taip pat modelis gali būti papildomas interviu metodu su viešųjų įstaigų atstovais ir taip išsiaiškinti finansinės informacijos atskleidimą iš įstaigų perspektyvos, įvertinant galimas priežastis ir naudą.

**Ribotumai.** Tyrime analizuojamos tik viešosios ligininės pavaldžios SAM. Tyrimo laikotarpis – 2017-2019 m. Tyrimo duomenys – lignoninių veiklos, finansinės ataskaitos surinktos tik iš lignoninių internetinių svetainių. Tyrimas atliktas vertinant informacijos atskleidimą, pilnumą ir viešą priėjimą, t. y. šio tyrimo metu neanalizuojami konkretūs finansiniai skaičiai. Šiame darbe į tyrimą neįtrauktos kontroliuojančios šalys, kurios išskirtos konceptualiaame modelyje. Taip pat, tyrėjo vertinimo subjektyvumas yra išskiriamas, kaip ribotumas, nes kito tyrėjo požiūris į tą patį tyrimo objektą gali skirtis dėl jo turimos patirties nagrinėjamojoje tematikoje.

**Tolimesnės tyrimų kryptys.** Tolimesniuose tyrimuose būtų galima išplėsti tyrimo imtį, pavyzdžiui, tyrimo imtį galima papildyti kitų sektorių viešosiomis įstaigomis ir palyginti jų finansinės apskaitos skaidrumą, arba įtraukti daugiau viešųjų lignoninių, arba pasirinkti kitą viešojo sektoriaus grupę.

Siekiant gauti tikslesnius rezultatus, būtų galima pakeisti tyrimo laikotarpį, pavyzdžiui, jį prailginti, kad matytųsi ilgesnio laikotarpio vertinimo tendencijos. Tolimesnės tyrimo kryptys gali apimti tyrimą, kuris gali būti sudarytas įtraukiant kitus tyrimo metodus, tokius kaip interviu ir atvejo analizė, tai padėtų susidaryti platesnį vaizdą apie viešųjų įstaigų finansinės apskaitos skaidrumą, duomenų pateikimą ir prieinamumą. Be to, tyrimą galima susiaurinti į ilgalaikio turto apskaitos skaidrumą, tai yra pasižiūrėti kaip būtent viešosios įstaigos detalizuoja finansinėse ataskaitose ilgalaikį turtą, ar pateikia papildomą informaciją veiklos ataskaitose ir pan.



## Išvados

1. Atlikta viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo sampratos ir problematikos analizė atskleidė, kad:
  - finansinės apskaitos skaidrumas viešojo sektoriaus organizacijose yra labai svarbus, tiriamas ir aktualus. Autoriai analizuoja skirtingų šalių atvejus, tyrimus atlieka skirtingais pjūviais. Dėl to, šia patirtimi galima pasinaudoti tolimesniems tyrimams;
  - finansinės apskaitos skaidrumo ir atskaitomybės trūkumas viešojo sektoriaus institucijose ir organizacijose gali turėti ilgalaikių neigiamų pasekmių ne tik valstybės viešojo, bet ir privačiojo sektoriaus vystymuisi ir bendrajam ūkio augimui;
  - remiantis pirmoje dalyje nagrinėtų mokslinių darbų analize, finansinės apskaitos skaidrumu yra laikomas viešojo sektoriaus institucijų aiškių, suprantamų ir periodiškai pateikiamų duomenų apie vykdomą finansinę veiklą viešinimas.
2. Atlikta mokslinės literatūros analizė, kuria remiantis pasiūlytas konceptualus viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelis:
  - finansinės apskaitos organizavimo viešojo sektoriaus organizacijose analizė gana aiškiai rodo, jog biudžetinių įstaigų, kurios yra finansuojamos viešosiomis lėšomis, apskaitos pagrindai yra itin griežtai apibrėžti, siekiant užtikrinti efektyvų, teisingą bei skaidrų gaunamų lėšų panaudojimą. Finansinės atskaitomybės ir skaidrumo principai, yra itin svarbūs įgyvendinant biudžetinių institucijų apskaitą;
  - dažniausiai įvardijami indikatoriai, kuriais remiantis yra vertinamas finansinės apskaitos skaidrumas yra finansinių rodiklių analizė ir periodiškai informacijos, susijusios su įstaigos vykdoma veikla, pateikimas. Daugelis analizuotų autorių, sveikatos sektoriaus finansinio skaidrumo užtikrinimas yra papildomas iššūkis, nes medicininės paslaugos yra vienos svarbiausių viešojo sektoriaus teikiamų paslaugų ir daugeliu atveju yra gana sunku objektyviai įvertinti už jas gaunamą finansinę grąžą, jeigu tokia apskritai egzistuoja. Dėl šios priežasties sveikatos įstaigų vykdoma veikla ir apskaitos skaidrumas turi būti vertinamas itin įvairiapusiškai, įtraukiant ne tik finansinių rezultatų bet ir veiklos rodiklių analizę;
  - daugelis analizuojamų modelių koncentruojasi ties finansinių rezultatų analize, jų atitikimu įstaigos tikslams bei su tuo susijusios informacijos pateikimu bei periodiškumu;
  - sudarytas konceptualus modelis skirtas vertinti viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumą, analizuojant dvi pagrindines ašis t. y. finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygį (fragmentiškas / sistemingas) ir finansinės apskaitos kokybės lygį (žemą / aukštą), susikirtimo taškas reiškia finansinės apskaitos skaidrumo lygį (žemas, vidutinis, aukštas).
3. Parengta viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio empirinio tyrimo metodologija, kuria siekiama atlikti, pasirinktų viešojo sektoriaus įstaigų, finansinių ataskaitų atvejų analizę.
4. Atliktas empirinis pasiūlyto viešojo sektoriaus įstaigų finansinės apskaitos skaidrumo vertinimo modelio tyrimas ir gauti tyrimo rezultatai:
  - leidžia daryti prielaidą, jog viešosios įstaigos nėra linkusios viešai atskleisti pilnos finansų valdymo vertinimo atskleidimo informacijos. Tai rodo, finansų valdymo srities vertinimo atskleidimo lygio bendri ligoninių įverčiai, kadangi maksimalus

galimas įvertis – 5, o gauti rezultatai 2017-2019 m. rodo, kad ligoninių didžiausias finansų valdymo vertinimo atskleidimo lygio įvertis – 3,2. Taip pat galima pastebėti, kad finansinės apskaitos kokybės lygis 2017-2019 yra aukštas beveik visų ligoninių išskyrus 2017 metus RVPL ligoninę, kuri nepateikė nei finansinių ataskaitų, nei veiklos ataskaitų, nei kitos finansinės informacijos. Vertinant finansinės apskaitos kokybės lygį maksimalus įvertis – 3. Maksimalų apskaitos kokybės įvertį 2017 metais pasiekė dvi ligoninės RŠL ir LSMULKK, 2018 metais tik RŠL, o 2019 metais RŠL, LSMULKK ir RVUL.

- leidžia nagrinėtoms įstaigoms pasiūlyti plačiau atskleisti finansų valdymo informaciją viešai, kadangi vertinant finansų valdymo srities vertinimo atskleidimo lygį iš viso maksimalus galimas surinkti įvertis – 5, bet tik RKaL 2018 ir 2019 pasiekė aukščiausią iš visų ligoninių įvertį – 3,2. Tai rodo, jog ligoninės šią informaciją galėtų atskleisti daugiau, nors analizuojant pagal sudarytą modelį, tokio balo užtenka, kad finansų valdymo srities vertinimo atskleidimo lygis būtų vertinimas kaip sistemingas. Tačiau didesnis atskleidžiamos finansų valdymo informacijos kiekis padėtų pasiekti didesnę skaidrumą prieš visuomenę ir kitas suinteresuotas šalis. Kadangi finansinės apskaitos kokybės atskleidimas ligoninėse yra aukštas, tai reiktų siekti išlaikyti esamą ar pagerinti atskleidimo lygį, viešai pasidalinant visa privaloma, papildoma finansine informacija ir taip užtikrinti didesnę skaidrumą prieš visuomenę ir suinteresuotas šalis.

## Literatūros sąrašas

1. Abimbola, S., Negin, J., Martiniuk, A. L., Jan, S. (2017). Institutional Analysis of Health System Governance. *Health Policy and Planning*.
2. Alt E. J., Lassen D. D. (2003). Fiscal Transparency and Fiscal Policy Outcomes in OECD Countries, Economic Policy Research Unit.
3. Amstrong C. S., Guay W. R., Mehran H. and Weber J. P. (2016). The Role of Financial Reporting and Transparency in Corporate Governance. *FRBNY Economic Policy Review*.
4. Bagdžiūnienė, V. (2011). Įmonių veiklos planavimas ir analizė. Vilnius: Conto litera.
5. Ball C. (2009). What Is Transparency? *Public Integrity*, 11:4, 293-308.
6. Barth M. E. and Hippe K. (2007). Financial Reporting Transparency. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*.
7. Bernstein, E. S. (2014). Making transparency transparent: The evolution of observation in management theory. *Academy of Management Annals*, 11(1): 217-266.
8. Bikienė, J. (2011). Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų įgyvendinimo praktikoje problematika. *Verslas: teorija ir praktika*, 12(2), 131-140.
9. Brinkerhoff D. (2017). Accountability, Health Governance, and Health Systems: Uncovering the Linkages. WHO.
10. Brinkerhoff, D. W. (2004). Accountability and Health Systems: Toward Conceptual Clarity and Policy Relevance. *Health Policy and Planning*, 19(6), 371-379.
11. Bushman, R. M. (2016). Transparency, Accounting Discretion, and Bank Stability. *Economic Policy Review* (19320426), 22(1), 129–149.
12. Cheng Mui Gek, & Yap Peng Lok, S. (2019). Corporate Transparency, Competitive Advantage and Firm Performance: Evidence from Public Listed Firms in Malaysia. *Global Business & Management Research*, 11(2), 73–81
13. Cruz N. F., Tavares A. F., Marques R. C. ir kt. (2015). Measuring Local Government Transparency, LSE Research.
14. Curtis P., Roupas T. (2009). Health Care Finance, the Performance of Public Hospitals and Financial Statement Analysis. *European Research Studies*, 12 (4).
15. Česnauskė, J. (2018) Apskaitos pagrindai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija.
16. Dandago, K. (2018). Transparency and Accountability in Public Financial Management: A Stewardship Account at Kano State Ministry of Finance. *International Journal of Financial Research*, 9.
17. Finansų ministerija. (2014). Finansavimo sumų apskaitos biudžetinėse įstaigose tvarkos aprašas. Prieiga per internetą: [https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/7\\_Fin\\_sumos%2011\\_T.doc](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/7_Fin_sumos%2011_T.doc)

18. Gallego I., Garcia I. M., Rodriguez L. (2009). Universities' Websites: Disclosure Practices and the Revelation of Financial Information. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 9, 153 – 192.
19. Gullo, S., Galavotti, C., Kuhlmann, A. S., Msiska, T., Hastings, P., Marti, C. N. (2017). Effects of a Social Accountability Approach, CARE's Community Score Card, on Reproductive Health-Related Outcomes in Malawi: A Cluster-Randomized Controlled Evaluation. *PLoS ONE*, 12(2).
20. Haraldsson, M. (2016). Transparency and accountability lost? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(3), 254–280. <https://doi-org.ezproxy.ktu.edu/10.1108/JAOC-01-2015-0006>
21. Hrynick, T., Waldman, L. (2017). *ICT-facilitated Accountability and Engagement in Health Systems: A Review of Making All Voices Count MHealth for Accountability Projects*. . Brighton, UK: Institute of Development Studies, University of Sussex, July.
22. IFAC. Policy Position Public Sector Financial Management Transparency and Accountability: the Use of International Public Sector Accounting Standards. Prieiga per internetą: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Policy%20Position%20Paper%204%20For%20Issue.pdf>
23. IMF (2016). Fiscal Transparency Code and Evaluation. Prieiga per internetą: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/fiscal.pdf>
24. Yolmaz A. (2006). Keeping an eye on subnational governments: internal control and audit at local levels. World Bank Institute.
25. Jakimavičiūtė, G. (2013). Biudžetinės įstaigos Prienų krašto muziejaus apskaitos ypatumai. *Tarptautinės studentų mokslinės konferencijos pranešimų medžiaga*, 26-28.
26. Kankpang, A. K., ir Nkiri, J. E. (2019). Administration, Accountability and Transparency in Public Sector Organisations: A Conceptual Overview. *Accounting and Taxation Review*, 3(4), 1 – 14. Prieiga per internetą: <http://www.zbw.eu/econis-archiv/bitstream/handle/11159/4443/1696825210.pdf?sequence=1>
27. Kazlauskienė, V. (2012). Viešojo sektoriaus subjekto finansinės būklės analizės rodiklių sistema. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 4(28), 168-176.
28. Khalil, S., Saffar, W., & Trabelsi, S. (2015). Disclosure Standards, Auditing Infrastructure, and Bribery Mitigation. *Journal of Business Ethics*, 132(2), 379–399. <https://doiorg.ezproxy.ktu.edu/10.1007/s10551-014-2321-6>
29. Kim, J., Kim, J., Sychareun, V. & Kang, M. (2016). Recovering Disrupted Social Capital: Insights from Lao PDR Rural Villagers' Perceptions of Local Leadership. *BMC Public Health*, 16:1189, DOI 10.1186/s12889-016-3858-3.
30. Kopits G. ir Craig J. (2009). *Transparency in Government Operations*, Occational Paper 158, Washington DC, International Moneraty fund.

31. Kristiansen S., Dwiyanto A., Pramusinto A. and Putranto E. A. (2009). Public Sector Reforms and Financial Transparency: Experiences from Indonesian Districts. *Contemporary Southeast Asia: A Journal of International and Strategic Affairs*, 31 (1), 64-87.
32. Kundelienė, K. (2009). Apskaitos kokybė: Kaip apibrėšime ir kuo matuosime? *Ekonomikas ir Vadyba: 2009. 14. Prieiga per internetą: < <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2009~1367168429278/J.04~2009~1367168429278.pdf>>*
33. Lawson, A. (2015). *Public Financial Management. GSDRC Professional Development Reading Pack no. 6. Birmingham, UK: GSDRC, University of Birmingham.*
34. Liu, Y., Li, X., Zeng, H., & An, Y. (2017). Political connections, auditor choice and corporate accounting transparency: evidence from private sector firms in China. *Accounting & Finance*, 57(4), 1071–1099. <https://doi-org.ezproxy.ktu.edu/10.1111/acfi.12207>
35. Lourenço R., Moura P., Pattaro A. (2013) Online Transparency for Accountability: One Assessing Model and two Applications. *Electronic Journal of e-Government Volume 11 Issue 2 2013, (pp280-292).*
36. LR vidaus reikalų ministerija (2020). Viešojo sektoriaus ataskaita 2016-2019 m. Prieiga per internetą:  
<[https://vrm.lrv.lt/uploads/vrm/documents/files/LT\\_versija/Veiklos%20ataskaitos/Vie%C5%A1ojo%20sektoriaus%20ataskaita\\_galutin%C4%97%20\(002\).pdf](https://vrm.lrv.lt/uploads/vrm/documents/files/LT_versija/Veiklos%20ataskaitos/Vie%C5%A1ojo%20sektoriaus%20ataskaita_galutin%C4%97%20(002).pdf)>
37. Mader, D., Vitters, C., & Obbagy, J. (2018). RESTORING TRUST IN GOVERNMENT through Transparency by Using Accounting and Enforcing Accountability. *Journal of Government Financial Management*, 67(3), 42–47.
38. Mikulskienė, B. (2016). Viešojo sektorius XX amžiuje. Prieiga per internetą: [https://www.vkontrolė.lt/aktualiju\\_failai/files/Birute%20Mikulskiene%20Viesasis%20sektorius%20XXI%20amziuje.pdf](https://www.vkontrolė.lt/aktualiju_failai/files/Birute%20Mikulskiene%20Viesasis%20sektorius%20XXI%20amziuje.pdf)
39. Narkevičienė J. (2018). Finansavimo sumų pripažinimas ir registravimas gavėjo apskaitoje. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 3, 6.
40. Onuorah A. (2012). Accountability and Public Sector Financial Management in Nigeria. *Arabian Journal of Business and Management Review*, 1,6.
41. Perona G. (2014). Budget Transparency in Local Governments, *Universitat Jaume*.
42. Petrauskienė, K. (2007). *Apskaita biudžetinėse įstaigose: mokomoji knyga. Vilnius: Vilniaus kolegija.*
43. Puron-Cid G. and Rodriguez Bolivar M. P. (2017). The effects on contextual factors into different feature of financial transparency at the municipal level. *Government Information Quarterly* 35, 135-150.
44. Qian C., Gao X. and Tsang A. (2014). *Corporate Philanthropy, Ownership Type, and Financial Transparency. Springer Science Business Media dordrecht.*

45. Quintiliani A. (2019). Determinants of Corporate Financial Disclosures: An Empirical Analysis of Family and Non-Family Small and Medium-Sized Enterprises. *Research Journal of Finance and Accounting*, 9(6).
46. Raipa A., Backūnaitė E. (2004). Fiskalinis skaidrumas ir atskaitomybė viešojo valdymo metodologijoje. *Viešojo politika ir administravimas*, 8, 48-57
47. SAM Ryšiai su visuomene (2020). Nulinė tolerancija korupcijai – sveikatos priežiūros įstaigų prioritetas. Prieiga per internetą: < <http://www.rvul.lt/nuline-tolerancija-korupcijai-sveikatos-prieziuros-istaigu-prioritetas/>>
48. Self, S., Fudge, T., Sullivan, G., & Harrington, T. (2016). Business Acquisition: A Case Study with Various Accounting Frauds. *International Journal of Business, Accounting, & Finance*, 10(2), 15–24.
49. Sharaf M.F. (2015). Fiscal Transparency, Measurement and Determinants: Evidence from 27 Developing Countries. University of Alberta, Working Paper No. 2015-02.
50. Simeunović, N., Grubor, G., & Ristić, N. (2016). Forensic Accounting in the Fraud Auditing Case. *European Journal of Applied Economics*, 13(2), 45–56. <https://doi-org.ezproxy.ktu.edu/10.5937/ejae13-10509>
51. Snieška, V., Baumilienė, V., Bernatonytė, D., Čiburienė, J., Dumčiuvienė, D., Juozapavičienė, A., Keršienė, R. Kavaliauskienė, V., Markauskienė, A., Mrazauskienė, B., Startienė, G., Pukienė, V. ir Urbonas, J. (2010). *Makroekonomika*. Kaunas: Technologija.
52. Stein, M. J., Salterio, S. E., & Shearer, T. (2017). ““Transparency”” in Accounting and Corporate Governance: Making Sense of Multiple Meanings. *Accounting & the Public Interest*, 17(1), 31–59. <https://doi-org.ezproxy.ktu.edu/10.2308/apin-51746>
53. Suh, I., Sweeney, J. T., Linke, K., & Wall, J. M. (2020). Boiling the Frog Slowly: The Immersion of C-Suite Financial Executives into Fraud. *Journal of Business Ethics*, 162(3), 645–673. <https://doi-org.ezproxy.ktu.edu/10.1007/s10551-018-3982-3>
54. Szolno-Kogun (2018). The significance of openness and transparency for accountability in public finances. *Financial Internet Quarterly „e-Finanse”*, 14, 58-66.
55. Tysiac, K. (2018). Lease accounting laggards face serious risks. *Journal of Accountancy*, 225(1), 27–29.
56. Transparency International (2016). Pasaulinis korupcijos barometras. Prieiga per internetą: [.http://www.transparency.lt/wpcontent/uploads/2016/11/Pasaulinis\\_korupcijos\\_barometras\\_skaidres.pdf](http://www.transparency.lt/wpcontent/uploads/2016/11/Pasaulinis_korupcijos_barometras_skaidres.pdf)
57. Valstybės kontrolė. Valstybės kontrolė atliko universitetų turto ir naudojimo auditą. Prieiga per internetą: <[ww.vkontrole.lt/pranesimas\\_spaudai.aspx?id=23271](http://www.vkontrole.lt/pranesimas_spaudai.aspx?id=23271)>
58. Vian, T., McIntosh, N., Grabowski, A., Nkabane-Nkholongo, E. L., & Jack, B. W. (2015). Hospital PublicPrivate Partnerships in Low Resource Settings: Perceptions of How the

- Lesotho PPP Transformed Management Systems and Performance. Health Systems and Reform, 1(2), 155–166.
59. Zainudin, E. F., ir Hashim, H. A. (2016). Accounting Irregularities in Financial Statements: An Analysis of Public Reprimand Announcement. Malaysian Accounting Review, 15(1), 363–388.
60. LR sveikatos apsaugos ministerija. Pavaldžios viešosios sveikatos priežiūros įstaigos. Prieiga per internetą: <https://sam.lrv.lt/lt/struktura-ir-kontaktai/nacionalines-sveikatos-sistemas-istaigos/pavaldzios-viesosios-sveikatos-prieziuros-istaigos>
61. Vilniaus universiteto Žalgirio klinika. Prieiga per internetą: <https://www.zalgirioklinika.lt/apie-mus2/>
62. Vilniaus universiteto ligoninė Santaros klinikos. Prieiga per internetą: <https://www.santa.lt/>
63. Lietuvos sveikatos mokslų universiteto ligoninė Kauno Klinikos. Prieiga per internetą: <https://www.kaunoklinikos.lt/>
64. Respublikinė Vilniaus psichiatrijos ligoninė. Prieiga per internetą: <https://rvpl.lt/>
65. Klaipėdos jūrininkų ligoninė. Prieiga per internetą: <https://www.jurlig.lt/>
66. Rokiškio psichiatrijos ligoninė. Prieiga per internetą: <https://www.rpl.lt/>
67. Vilniaus gimdymo namai. Prieiga per internetą: <https://www.vgn.lt>
68. Lietuvos sveikatos mokslų universiteto Kauno ligoninė. Prieiga per internetą: <https://www.kaunoligonine.lt>
69. Palangos reabilitacijos ligoninė. Prieiga per internetą: <https://www.prl.lt>
70. Respublikinė Klaipėdos ligoninė. Prieiga per internetą: <https://www.rkligonine.lt/>
71. Respublikinė Šiaulių ligoninė. Prieiga per internetą: <https://rsl.lrv.lt>
72. Respublikinė Panevėžio ligoninė. Prieiga per internetą: <https://www.panevezioligonine.lt>
73. Alytaus apskrities tuberkuliozės ligoninė. Prieiga per internetą: <https://www.alytub.lt>
74. Respublikinė Vilniaus universitetinė ligoninė. Prieiga per internetą: <https://www.rvul.lt>

## PRIEDAI

### 1 priedas. Finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygis 2017 metais

Ligoninės	Bendras įvertis	Surinkti balai / Iš visų galimų	Biudžeto struktūra Surinkti balai / iš visų galimų	Biudžeto tikslai Surinkti balai / iš visų galimų	Biudžeto įgyvendinimo procesas Surinkti balai / iš visų galimų	Papildomos su finansų valdymu susijusios veiklos Surinkti balai / iš visų galimų
VGN	3,1	50/80	12/25	16/20	11/20	11/15
RKaL	3,1	50/80	15/25	11/20	13/20	11/15
RŠL	3,1	49/80	14/25	9/20	15/20	11/15
LSMULKK	2,9	46/80	14/25	8/20	14/20	10/15
PRL	2,9	46/80	14/25	10/20	12/20	10/15
KKL	2,9	46/80	14/25	9/20	12/20	11/15
RKIL	2,8	45/80	14/25	7/20	14/20	10/15
AATL	2,8	44/80	13/25	8/20	10/20	13/15
KJL	2,7	43/80	10/25	10/20	14/20	9/15
RVUL	2,6	42/80	14/25	9/20	10/20	9/15
VULŽK	2,6	41/80	14/25	8/20	11/20	8/15
RPaL	2,4	39/80	12/25	8/20	10/20	9/15
VULSK	1,3	20/80	4/25	4/20	4/20	8/15
RPsL	1,3	20/80	5/25	4/20	4/20	7/15
RVPL	0,9	15/80	4/25	4/20	4/20	4/15

### 2 priedas. Finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygis 2018 metais

Ligoninės	Bendras įvertis	Surinkti balai / Iš visų galimų	Biudžeto struktūra Surinkti balai / iš visų galimų	Biudžeto tikslai Surinkti balai / iš visų galimų	Biudžeto įgyvendinimo procesas Surinkti balai / iš visų galimų	Papildomos su finansų valdymu susijusios veiklos Surinkti balai / iš visų galimų
RKaL	3,2	51/80	15/25	12/20	13/20	11/15
PRL	3,1	50/80	14/25	10/20	16/20	10/15
RŠL	3,1	49/80	14/25	9/20	15/20	11/15
LSMULKK	2,9	46/80	14/25	8/20	14/20	10/15
RVUL	2,9	46/80	14/25	9/20	14/20	9/15
KKL	2,9	46/80	14/25	9/20	12/20	11/15
RVPL	2,8	44/80	14/25	7/20	14/20	9/15
RKIL	2,8	44/80	14/25	7/20	13/20	10/15
AATL	2,8	44/80	13/25	8/20	10/20	13/15
KJL	2,7	43/80	10/25	10/20	14/20	9/15
RPsL	2,7	43/80	10/25	8/20	14/20	11/15
VULŽK	2,6	41/80	14/25	8/20	11/20	8/15
RPaL	2,4	39/80	12/25	8/20	10/20	9/15
VULSK	1,7	27/80	7/25	6/20	6/20	8/15
VGN	1,5	24/80	6/25	6/20	5/20	7/15



### 3 priedas. Finansų valdymo vertinimo srities atskleidimo lygis 2019 metais

Ligoninės	Bendras įvertis	Surinkti balai / Iš visų galimų	Biudžeto struktūra Surinkti balai / iš visų galimų	Biudžeto tikslai Surinkti balai / iš visų galimų	Biudžeto įgyvendinimo procesas Surinkti balai / iš visų galimų	Papildomos su finansų valdymu susijusios veiklos Surinkti balai / iš visų galimų
RKaL	3,2	51/80	15/25	12/20	13/20	11/15
RPL	3,1	49/80	15/25	12/20	11/20	11/15
PRL	3,0	48/80	14/25	8/20	16/20	10/15
LSMULKK	2,9	46/80	14/25	8/20	14/20	10/15
KKL	2,9	46/80	14/25	9/20	12/20	11/15
RKIL	2,8	45/80	14/25	7/20	14/20	10/15
RVUL	2,8	45/80	13/25	9/20	14/20	9/15
RVPL	2,8	44/80	14/25	7/20	14/20	9/15
RPsL	2,8	44/80	11/25	8/20	14/20	11/15
AATL	2,8	44/80	13/25	8/20	10/20	13/15
KJL	2,7	43/80	10/25	10/20	14/20	9/15
RŠL	2,7	43/80	10/25	9/20	15/20	9/15
VULŽK	2,6	41/80	14/25	8/20	11/20	8/15
VGN	1,8	29/80	6/25	7/20	9/20	7/15
VULSK	1,8	28/80	8/25	6/20	6/20	8/15

### 4 priedas. Finansinės apskaitos kokybės atskleidimo lygis 2017 metais

Ligoninės	Bendras įvertis	Surinkti balai / Iš visų galimų	Pasiekiamumas Surinkti balai / iš visų galimų	Aiškumas Surinkti balai / iš visų galimų	Tikslumas Surinkti balai / iš visų galimų	Patikimumas Surinkti balai / iš visų galimų	Sistemiškumas Surinkti balai / iš visų galimų	Palyginamumas Surinkti balai / iš visų galimų	Teisingumas Surinkti balai / iš visų galimų
LSMULKK	3,0	72/72	18/18	6/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
RŠL	3,0	71/72	17/18	6/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
RKIL	2,9	70/72	16/18	6/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
KJL	2,9	69/72	16/18	5/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
RKaL	2,9	69/72	17/18	6/6	6/6	1/3	3/3	6/6	30/30
KKL	2,9	69/72	17/18	6/6	6/6	1/3	3/3	6/6	30/30
VULŽK	2,8	68/72	17/18	6/6	6/6	1/3	2/3	6/6	30/30
RVUL	2,8	68/72	16/18	6/6	6/6	1/3	3/3	6/6	30/30
RPaL	2,8	67/72	16/18	5/6	6/6	1/3	3/3	6/6	30/30
VGN	2,8	66/72	16/18	6/6	6/6	1/3	3/3	6/6	28/30
VULSK	2,7	65/72	16/18	4/6	5/6	1/3	3/3	6/6	30/30
PRL	2,7	64/72	14/18	5/6	6/6	1/3	2/3	6/6	30/30
AATL	2,4	57/72	11/18	4/6	4/6	1/3	2/3	6/6	29/30
RPsL	2,1	51/72	11/18	3/6	4/6	1/3	1/3	5/6	26/30
RVPL	1,0	24/72	6/18	2/6	2/6	1/3	1/3	2/6	10/30

**5 priedas.** Finansinės apskaitos kokybės atskleidimo lygis 2018 metais

Ligoninės	Bendras įvertis	Surinkti balai / Iš visų galimų	Pasiekiamumas Surinkti balai / iš visų galimų	Aiškumas Surinkti balai / iš visų galimų	Tikslumas Surinkti balai / iš visų galimų	Patikimumas Surinkti balai / iš visų galimų	Sistemiškumas Surinkti balai / iš visų galimų	Palyginamumas Surinkti balai / iš visų galimų	Teisingumas Surinkti balai / iš visų galimų
RŠL	3,0	71/72	17/18	6/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
LSMULKK	2,9	70/72	18/18	6/6	6/6	1/3	3/3	6/6	30/30
RVPL	2,9	70/72	16/18	6/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
RPsL	2,9	70/72	16/18	6/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
RKL	2,9	70/72	16/18	6/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
RVUL	2,9	70/72	16/18	6/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
RKaL	2,9	69/72	17/18	6/6	6/6	1/3	3/3	6/6	30/30
KKL	2,9	69/72	17/18	6/6	6/6	1/3	3/3	6/6	30/30
KJL	2,8	68/72	16/18	5/6	6/6	3/3	2/3	6/6	30/30
PRL	2,8	68/72	16/18	5/6	6/6	3/3	2/3	6/6	30/30
RPaL	2,8	67/72	16/18	5/6	6/6	1/3	3/3	6/6	30/30
VGN	2,8	66/72	16/18	6/6	6/6	1/3	3/3	6/6	28/30
VULSK	2,7	65/72	16/18	4/6	5/6	1/3	3/3	6/6	30/30
AATL	2,4	57/72	11/18	4/6	4/6	1/3	2/3	6/6	29/30
VULŽK	1,9	46/72	10/18	5/6	2/6	1/3	1/3	2/6	25/30

**6 priedas.** Finansinės apskaitos kokybės atskleidimo lygis 2019 metais

Ligoninės	Bendras įvertis	Surinkti balai / Iš visų galimų	Pasiekiamumas Surinkti balai / iš visų galimų	Aiškumas Surinkti balai / iš visų galimų	Tikslumas Surinkti balai / iš visų galimų	Patikimumas Surinkti balai / iš visų galimų	Sistemiškumas Surinkti balai / iš visų galimų	Palyginamumas Surinkti balai / iš visų galimų	Teisingumas Surinkti balai / iš visų galimų
LSMULKK	3,0	72/72	18/18	6/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
RŠL	3,0	71/72	17/18	6/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
RVUL	3,0	71/72	17/18	6/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
VULŽK	2,9	70/72	18/18	6/6	6/6	1/3	3/3	6/6	30/30
RVPL	2,9	70/72	16/18	6/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
VGN	2,9	70/72	16/18	6/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
RKIL	2,9	70/72	16/18	6/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
KJL	2,9	69/72	16/18	5/6	6/6	3/3	3/3	6/6	30/30
RKaL	2,9	69/72	17/18	6/6	6/6	1/3	3/3	6/6	30/30
RPaL	2,9	69/72	18/18	5/6	6/6	1/3	3/3	6/6	30/30
KKL	2,9	69/72	17/18	6/6	6/6	1/3	3/3	6/6	30/30
PRL	2,8	68/72	16/18	5/6	6/6	3/3	2/3	6/6	30/30
VULSK	2,8	66/72	17/18	4/6	5/6	1/3	3/3	6/6	30/30
RPsL	2,4	57/72	11/18	5/6	4/6	3/3	1/3	5/6	28/30
AATL	2,4	57/72	11/18	4/6	4/6	1/3	2/3	6/6	29/30