



Kauno technologijos universitetas

Ekonomikos ir verslo fakultetas

**Apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės
taikymu, vertinimo modelis**

Baigiamasis magistro studijų projektas

Agnė Vencloviėnė

Projekto autorė

Doc. Viktorija Varaniūtė

Vadovė

Kaunas, 2021



Kauno technologijos universitetas

Ekonomikos ir verslo fakultetas

Apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, vertinimo modelis

Baigiamasis magistro studijų projektas

Apskaita ir auditas (6211LX037)

Agnė Vencloviėnė
Projekto autorė

Doc. Viktorija Varaniūtė
Vadovė

Prof. Edita Gimžauskienė
Recenzentė

Kaunas, 2021



Kauno technologijos universitetas

Ekonomikos ir verslo fakultetas

Agnė Vencloviėnė

Apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, 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.

Agnė Vencloviėnė

Patvirtinta elektroniniu būdu

Vencloviėnė, Agnė. Apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, vertinimo modelis. Magistro studijų baigiamasis projektas. Vadovė doc. Viktorija Varaniūtė; Kauno technologijos universitetas, Ekonomikos ir verslo fakultetas.

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

Reikšminiai žodžiai: apskaitos kokybė, apskaitos skaidrumas, vidaus kontrolė, vidaus kontrolės procedūros, apskaitos valdymas.

Kaunas, 2021, 66 p.

Santrauka

Temos aktualumas. Iki šiol žiniasklaidoje galima pastebėti vis naujų finansinių apgaulių atvejų, o tai rodo, jog finansinė informacija neatitinka realios įmonės situacijos. Daugelis autorių teigia, jog toks informacijos neatitikimas siejamas su nekokybišku apskaitos informacijos valdymu. Nors apskaitos informacijos valdymo metodų literatūroje yra gana daug, tačiau nėra vienareikšmių įrodymų, jog vidaus kontrolės taikymas užtikrina kokybišką apskaitos valdymą. Atlikta analizė suteikia galimybę įmonėms įvertinti apskaitoje taikomų vidaus kontrolės procedūrų naudą, įtaką bei efektyvumą.

Darbo objektas – apskaitos informacijos kokybės ir vidaus kontrolės taikymo apskaitoje ryšys.

Darbo tikslas – pateikti apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, modelį Lietuvos įmonių finansų vadovams, siekiant užtikrinti apskaitos skaidrumą.

Pagrindiniai rezultatai. Apskaitoje taikomos vidaus kontrolės procedūros užtikrina aukštesnę apskaitos informacijos kokybę, nes šios procedūros sukuriamos individualiai prisitaikant prie įmonės poreikių, t. y. pastebėjus tam tikrus kontrolės trūkumus, siekiant apskaitos skaidrumo. Taip pat įmonėse rengiamos visos finansinės ataskaitos (kai kuriose ir papildomos finansinės ataskaitos), kurios ruošiamos griežtai laikantis vietinių apskaitos standartų (VAS) bei Lietuvos įstatymų. Siekiant apskaitos skaidrumo, svarbu taikyti nustatytas vidaus kontrolės procedūras, jas stebėti ir kurti naujas, atitinkamai atsižvelgus į įmonės situaciją, nes tai užtikrina apskaitos informacijos kokybę.

Taip pat apskaitos skaidrumas yra užtikrinimas, kai apskaitos informacijos kokybė yra aukšta, nes visos finansinės ataskaitos yra ruošiamos laikantis apskaitos standartų, šalies įstatymų, pateikiama informacija yra išsami ir tiksli, nėra sąmoningai slepiamos informacijos, kas yra pagrindiniai informacijos kokybės užtikrinimo kriterijai. Be to, matomas aiškus vadovybės susidomėjimas apskaitos kontrole ir skaidrumo užtikrinimu – skiriamos investicijos, stebimi rezultatai bei analizuojami nuokrypiai. Taip pat diegiamos vidaus kontrolės procedūros, siekiant išvengti žmogiškosios klaidos, o tai rodo, jog įmonės bendras siekis yra apskaitos skaidrumo užtikrinimas, kurio negalima pasiekti neužtikrinant aukštos informacijos kokybės.

Be to, vidaus kontrolės procedūrų taikymas turi teigiamos įtakos apskaitos valdymui, nes taikant ir stebint vidaus kontrolės procedūras galima pastebėti įmonės procesų silpnąsias vietas bei užkirsti kelią nenumatytiems įvykiams ar apgaulės atvejams. Iš anksto pastebėjus trūkumus, galima imtis veiksmų jų pašalinimui, o tai ir yra geras apskaitos valdymas. Analizuotų įmonių vadovybė vienaip ar kitaip sprendžia iškilusias problemas siekiant apskaitos skaidrumo užtikrinimo, o visų įmonių vidaus kontrolės įvertinimas yra geras. Todėl galima teigti, jog vidaus kontrolės procedūrų taikymas

ne tik turi teigiamos įtakos apskaitos valdymui, bet ir padeda siekti bendro tikslo – apskaitos skaidrumo užtikrinimo.

Pateikiant rekomendacijas Lietuvos įmonių finansų vadovams, svarbu pabrėžti, jog apskaitos informacijos atskleidimo kokybę galima įvertinti, atsižvelgiant į finansinėse ataskaitose atspindimos informacijos tikslumą, išsamumą bei pilnumą. Jei finansinėse ataskaitose visa pateikiama informacija yra tiksli, išsami, pilna ir aiški, nėra slepiamų faktų, galima teigti, jog apskaitos informacijos kokybė yra aukšta. Taip pat, remiantis šiuo atliktu tyrimu, galima teigti, jog vidaus kontrolės procedūrų taikymas apskaitos procese turi teigiamos įtakos apskaitos valdymui. Kitaip tariant, nustatytų vidaus kontrolės procedūrų taikymas padeda užtikrinti apskaitos skaidrumą. Todėl Lietuvos įmonių finansų vadovai, siekdami užtikrinti apskaitos skaidrumą, turėtų atsižvelgti ar jų įmonėse yra taikomos darbe išskirtos vidaus kontrolės procedūros bei ar finansinėse ataskaitose atskleidžiama tiksli, išsami, pilna ir aiški finansinė informacija. Visa tai pagrindžia pateiktą apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, modelį.

Vencloviėnė, Agnė. A Model for the Evaluation of Accounting Quality Management Related to the Application of Internal Control. Master's Degree Project. Supervisor Assoc. Prof. Viktorija Varaniūtė; School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

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

Keywords: accounting quality, accounting transparency, internal control, internal control procedures, accounting management.

Kaunas, 2021, 66 p.

Summary

Relevance of the topic. Even now, new cases of financial fraud can be seen in the media, which shows that the financial information does not correspond to the real situation of the company. Many authors argue that such information discrepancies are associated with poor management of accounting information. Although there are quite a lot of accounting information management methods in the literature, there is no unequivocal evidence that the application of internal control ensures quality of accounting management. The performed analysis enables companies to assess the usefulness, impact and effectiveness of internal control procedures applied in accounting.

Object of the thesis – the relationship between the quality of accounting information and the application of internal control in accounting.

Aim of the thesis – to present the accounting quality management model, which is related to the impact of the application of internal control, to the financial managers of Lithuanian in order to ensure accounting transparency.

The main results of the research. The internal control procedures applied in accounting ensure a higher quality of accounting information, as these procedures are created individually to adapt to the needs of the company, following some control weaknesses in order to achieve accounting transparency. In addition, companies prepare all financial statements (in some cases additional financial statements), which are prepared in strict compliance with local accounting standards (LAS) and Lithuanian law. In the interests of accounting transparency, it is important to apply, monitor and develop new internal control procedures, taking into account the company's situation, as this ensures the quality of accounting information.

Accounting transparency is also ensured when the quality of accounting information is high, because all financial statements are prepared in accordance with accounting standards, national laws, the information provided is complete and accurate, there is no deliberate withholding of information, which are the main information quality assurance criteria. In addition, there is a clear interest of management in accounting control and transparency – investments are made, results are monitored and deviations are analyzed. Internal control procedures are also applied to avoid human error, which shows that the company's overall goal is to ensure accounting transparency, which cannot be achieved without ensuring high quality information.

Furthermore, the application of internal control procedures has a positive effect on accounting management, as the application and monitoring of internal control procedures can identify weaknesses in the company's processes and prevent unforeseen events or fraud. If deficiencies are

identified in advance, actions can be made to eliminate them, which is exactly the right accounting management. The management of the analyzed companies solves the problems in one way or another in order to ensure accounting transparency, and the assessment of the internal control of all companies is good. Therefore, it can be stated that the application of internal control procedures not only has a positive impact on accounting management, but also contributes to the general goal of ensuring accounting transparency.

When presenting recommendations to the financial managers of Lithuanian companies, it is important to emphasize that the quality of accounting information disclosure can be assessed, taking into account the accuracy, completeness and clearness of the information reflected in the financial statements. If all the information presented in the financial statements is accurate, complete and clear, there are no hidden facts, it can be said that the quality of accounting information is high. Also, based on this study, it can be stated that the application of internal control procedures in the accounting process has a positive impact on accounting management. In other words, the application of established internal control procedures helps to ensure accounting transparency. Therefore, in order to ensure accounting transparency, the financial managers of Lithuanian companies should take into account whether their companies have internal control procedures in place and whether the financial statements disclose accurate, complete and clear financial information. All this supports the presented model of accounting quality management related to the application of internal control.

Turinys

Lentelių sąrašas	9
Paveikslų sąrašas	10
Įvadas.....	11
1. Apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, problematika .	13
1.1. Apskaitos kokybės samprata	13
1.2. Vidaus kontrolės taikymo apskaitoje empirinių tyrimų apžvalga	17
1.3. Apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, siekiant užtikrinti apskaitos skaidrumą problematika.....	21
2. Teoriniai apskaitos kokybės valdymo modelio, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, aspektai.....	22
2.1. Apskaitos kokybės valdymo teoriniai aspektai	22
2.2. Vidaus kontrolės taikymo teoriniai aspektai	27
2.3. Konceptualus apskaitos kokybės valdymo modelis	32
3. Apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, vertinimo modelio tyrimo metodologija	37
3.1. Tyrimo rezultatų validumo vertinimas	39
3.2. Tyrimo rezultatų patikimumo vertinimas	40
3.3. Duomenų analizės metodai.....	41
4. Apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, vertinimo modelio tyrimo rezultatai ir diskusija	42
4.1. Tyrime dalyvavusių įmonių apibūdinimas ir palyginimas	42
4.2. Vidaus kontrolės procedūrų taikymas analizuotose įmonėse	44
4.3. Apskaitos skaidrumo nustatymas analizuotose įmonėse	48
4.4. Vidaus kontrolės procedūrų įtakos apskaitos kokybei įvertinimas analizuotose įmonėse	52
4.5. Apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, modelio vertinimo rezultatų aptarimas ir diskusija	54
Išvados	59
Literatūros sąrašas	61
Priedai.....	67
1 priedas. Interviu protokolas	67
2 priedas. Interviu Nr. 1	70
3 priedas. Interviu Nr. 2.....	78
4 priedas. Interviu Nr. 3.....	85
5 priedas. Interviu Nr. 4.....	91

Lentelių sąrašas

1 lentelė. Empirinių tyrimų apžvalga	20
2 lentelė. Siūlomos lingvistinės terminų reikšmės siejamos su SVNN modeliu.....	35
3 lentelė. Apibendrinti rezultatai apie respondentų išsilavinimą ir patirtį.....	42
4 lentelė. Apibendrinti respondentų atsakymai apibūdinantys apskaitos skaidrumą ir vidaus kontrolės apskaitoje	43
5 lentelė. Apibendrinti respondentų atsakymai apie rengiamas finansines ataskaitas ir taikomus apskaitos standartus	44
6 lentelė. Apibendrinti rezultatai apie taikomas vidaus kontrolės procedūras	45
7 lentelė. Kontrolės įvertinimo reikšmės susiejamos su SVNN modeliu.....	47
8 lentelė. Apibendrinti respondentų atsakymai dėl pasitaikančios žmogiškosios klaidos bei vadovybės susidomėjimo apskaitų kontrole	49
9 lentelė. Apibendrinti rezultatai apie atskleidžiamą finansinę informaciją bei papildomi pastebėjimai.....	50
10 lentelė. Apibendrinti rezultatai apie skiriamas investicijas skaidrumo užtikrinimui.....	51
11 lentelė. Apibendrinti rezultatai apie problemas, jų sprendimą bei ateities galimybes	52
12 lentelė. Vidaus kontrolės procedūros taikomos didžiosiose Lietuvos įmonėse	56

Paveikslų sąrašas

1 pav. Etiškų sprendimų priėmimo modelis (Rodgers ir Fayi, 2018)	19
2 pav. Svarbiausios apskaitos informacijos kokybę lemiančios sritys (Xu ir kt., 2003).....	26
3 pav. Gero rizikos valdymo ir vidaus kontrolės pagrindai (Sani ir Chaharmahalie, 2012)	31
4 pav. Galima veiksmingo rizikos valdymo nauda taikant vidaus kontrolės procedūras (Sani ir Chaharmahalie, 2012).....	31
5 pav. Konceptualaus apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, vertinimo modelis	33
6 pav. Detalizuotas apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, vertinimo modelis	36
7 pav. Kiekybinio tyrimo schema.....	38
8 pav. Detalizuotas apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, vertinimo modelis su tyrimo rezultatais	54

Įvadas

Apgaulės ir sukčiavimai nėra naujas reiškinys visuomenėje. Viešai paskelbtų sukčiavimo atvejų galima rasti ir ankstyvojoje pasaulio istorijoje, kai žmonės naudojo įvairius triukus ir manipuliacijas norėdami gauti pinigų, žemės, prekių ar tiesiog norėdami tapti reikšminga visuomenės dalimi. Apskaitos ir audito sukūrimas yra susijęs su ekonomikos istorija, ypač iš valstybės ar Bažnyčios pusės, siekiant užkirsti kelią vagystėms ir kitoms finansinėms manipuliacijoms. Nuo XIX amžiaus vidurio profesionali buhalterių ir auditorių kategorija tapo specializuotų žmonių grupe, kurie užsiima realių ar galimų sukčiavimų ir klaidų prevencija finansinėse situacijose tiek valstybiniame, tiek viešajame sektoriuje. Nors išorinis auditas ir padėjo sumažinti apgaulių atvejų pasaulyje, tačiau to neužteko. Norint visiškai užkirsti kelią klaidingai apskaitai ir finansinėms manipuliacijoms, 2002 m. Jungtinėse Amerikos Valstijose buvo išleistas Sarbaneso-Oxley aktas (angl. *Sarbanes-Oxley Act*). Šiuo aktu buvo sugriežtintos taisyklės dėl įmonių pateikiamų finansinių ataskaitų kokybės, o šio akto išleidimas nulėmė vidaus kontrolės apskaitoje taikymo praktiką ir visoje Europoje (Ashbaugh-Skaife, Collins, Kinney ir Lafond, 2009).

Veiksminga vidaus audito funkcija gali užtikrinti kokybišką įmonės valdymą bei padėti identifikuoti objektyvumo ir efektyvumo trūkumus įmonės veikloje. Pagrindinės vidaus auditorių pareigos yra ištirti, įvertinti ir stebėti vidinių operacijų, ataskaitų teikimo ir atitikties tikslams tinkamumą ir efektyvumą (Saputra ir Yusuf, 2019). Nors daugelyje tyrimų buvo analizuojama ir vertinama apskaitos kokybė, tačiau iki šiol atlikta palyginti mažai tyrimų, vertinančių vidaus kontrolės įtaką apskaitos kokybei.

Temos aktualumas. Iki šiol žiniasklaidoje galima pastebėti vis naujų finansinių apgaulių atvejų, o tai rodo, jog finansinė informacija neatitinka realios įmonės situacijos. Daugelis autorių (Eugene ir Imhoff, 2003; Bushman ir Smith, 2003; Bragg, 2019) teigia, jog toks informacijos neatitikimas siejamas su nekokybišku apskaitos informacijos valdymu. Nors apskaitos informacijos valdymo metodų literatūroje yra gana daug, tačiau nėra vienareikšmių įrodymų, jog vidaus kontrolės taikymas užtikrina kokybišką apskaitos valdymą. Atlikta analizė suteiktą galimybę įmonėms įvertinti apskaitoje taikomų vidaus kontrolės procedūrų naudą, įtaką bei efektyvumą.

Problemos išskirtinumo lygis. Daugelis literatūroje aprašytų tyrimų yra susiję su Sarbaneso-Oxley akto bei apskaitos standartų taikymo analize (Ashbaugh-Skaife, Collins ir Kinney, 2007). Taip pat plačiai nagrinėjama apskaitos kokybės įtaka verslui (Chen, Che, Zheng ir You, 2020), atlikto išorės audito įtaka apskaitos valdymui (Ji, Lu ir Qu, 2018) bei atliekami apskaitos kokybės įvertinimai (Alpar ir Winkelstrater, 2014). Tačiau apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, įvertinimas literatūroje mažai nagrinėtas, o Lietuvoje tokio pobūdžio tyrimų nėra atlikta.

Mokslinė problema: kokiomis priemonėmis galima įvertinti tinkamą apskaitos informacijos atskleidimo kokybę ir identifikuoti vidaus kontrolės apskaitoje taikymo įtaką, siekiant užtikrinti apskaitos skaidrumą.

Darbo objektas – apskaitos informacijos kokybės ir vidaus kontrolės taikymo apskaitoje ryšys.

Darbo tikslas – pateikti apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, modelį Lietuvos įmonių finansų vadovams, siekiant užtikrinti apskaitos skaidrumą.

Darbo uždaviniai:

1. atskleisti apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, problematiką;
2. pasiūlyti konceptualų apskaitos kokybės valdymo modelį, susijusį su vidaus kontrolės taikymo įtaka;
3. parengti apskaitos kokybės valdymo, susijusios su vidaus kontrolės taikymo įtaka, modelio empirinio tyrimo metodologiją;
4. įvertinus vidaus kontrolės taikymo įtaką apskaitos kokybės valdymui, pateikti apibendrintus tyrimo rezultatus.

1. Apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, problematika

Apskaitos kokybė ir jos valdymas įvairiuose literatūros šaltiniuose analizuojamas skirtingai bei įvairiapusiškai, atsižvelgiant į daugelį faktorių. Pagrindiniai apskaitos kokybės valdymo įrankiai yra išorės auditas bei įvestos vidinės kontrolės ar vidaus auditas. Daugelis įmonių, ypač mažos ar vidutinės, neprivalo atlikti audito bei neskiria lėšų vidaus audito darbui, tačiau norint užtikrinti kokybišką apskaitą, įveda tam tikras vidines kontroles ar patikrinimo procesus. Šie procesai ar valdymo įrankiai padeda suvaldyti kai kuriuos netikslumus finansinėje informacijoje, tačiau kiekviena įmonė juos parenka individualiai, o šių vidaus kontrolės procedūrų patikimumas, reikšmingumas bei nauda nėra vienareikšmiškai įvardijama literatūroje. Todėl šios dalies tikslas yra atskleisti apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, problemas.

1.1. Apskaitos kokybės samprata

Apskaitos informacijos kokybė ir jos suvokimas yra viena iš svarbiausių ir seniausių problemų finansų srityje. Nepaisant sukurtų apskaitos standartų ir nuolatinio jų tobulinimo, apskaitos ir audito komandos buvo kaltinamos, jog nepatenkina investuotojų ir kreditorių poreikių, jog nepadedą išvengti įvairių skandalų bei finansinių nusikaltimų versle. Taip pat Eugene ir Imhoff'as (2003) paminė, jog apskaitos profesijos atstovai dažnai yra priklausomi nuo korporacijų vadovų, o visa tai sukėlė nerimą dėl finansinės atskaitomybės procesų kokybės ir vientisumo. Kitaip tariant, galima teigti, kad apskaitos arba finansinės informacijos kokybė yra siejama su skaidriu verslu, kurio finansinė informacija parengta išlaikant objektyvumą.

Apskaitos skaidrumo samprata. Apskaitos skaidrumas yra siejamas su finansinės atskaitomybės procesu. Kitaip tariant, siejamas su finansinių ataskaitų, tokių kaip pelno (nuostolių) ataskaita, balansas, pinigų srautų ataskaita, sudarymu. Skaidri apskaita yra svarbi, nes išsamus ir suprantamas įmonės finansinės būklės vaizdas sumažina neapibrėžtumą finansų rinkoje (White ir Kroeker, 2008). Kitaip tariant, įmonės yra skaidrios, jei jos viešai praneša apie bet ką, kas gali turėti įtakos finansininkams, verslui ar investuotojams.

Yra daug galimų skaidrumo sąvokų sampratų. Įmonių skaidrumas skiriasi nuo vyriausybės politikos skaidrumo. Vyriausybės politikos sprendimų skaidrumo sąvoka skiriasi nuo procesų ir procedūrų skaidrumo, kurios lemia finansinių sprendimų priėmimą. Skirtingose geografinėse rinkose, valdžios institucijų lygmenyse gali būti skirtingas apskaitos skaidrumo laipsnis, atsižvelgiant į tai, kiek konkrečios rinkos kainos yra informatyvios, arba į pagrindines paklausos ir pasiūlos kainas ar kitus rinkos rodiklius bei teisinius reikalavimus. Norint suprasti skaidrumo idėjos sąvoką, galima peržvelgti bendruosius apibrėžimus. Pavyzdžiui, remiantis Lietuvos Konstitucinio teismo nutarimu (2008-01-22), visuotinai pripažįstama, kad skaidrumas, kaip viešosios valdžios institucijų ir pareigūnų veiklos principas, suponuoja informacijos sklaidą ir komunikavimą, atvirumą ir viešumą (tiek, kiek tai nekenkia kitoms teisės saugomoms vertybėms), atskaitingumą atitinkamai bendruomenei ir sprendimus priimančių pareigūnų atsakomybę už tuos sprendimus. Taip pat tai, kad priimami sprendimai turi būti pagrįsti, aiškūs, kad juos, iškilus reikalui, būtų galima racionaliai motyvuoti; kiti asmenys turi turėti galimybę tuos sprendimus nustatytąja tvarka ginčyti. Europos investicijų banko (EIB) grupei skaidrumas reiškia, kad yra aplinka, kurioje jos politikos tikslai, jų teisinis, institucinis ir ekonominis pagrindas, bendros politikos sprendimai ir jų logika bei Grupės institucijų atskaitomybės sąlygos skelbiamos suprantamai, prieinamai ir laiku. Taigi skaidrumas yra pagrindinė laisvo ir atviro bendravimo su suinteresuotaisiais subjektais sąlyga, užtikrinanti, kad

politikos nuostatos ir praktiką pagrindžiančios taisyklės ir motyvai yra teisingi ir aiškūs visoms šalims (EIB grupės skaidrumo politika, 2015).

Bushman'as ir Smith (2003) įmonių skaidrumą apibūdina kaip plačiai prieinamą, svarbią ir patikimą informaciją apie periodinius įmonės rezultatus, finansinę būklę, valdymą, investavimo galimybes, vertę ir riziką. Bushman'as, Piotroski's ir Smith (2004) sudarė matavimo schemą korporacijų skaidrumui matuoti, kuri yra labiau visapusiška nei informacijos atskleidimo intensyvumo indeksas matuojamas įmonių viduje. Šie autoriai išskiria tris įmonių skaidrumo matavimo kategorijas:

- 1) įmonės atskaitomybės kokybės matai, įskaitant intensyvumą, vertinimo principus, savalaikiškumą ir patikimumą, kai įmonės kotiruojamos biržoje;
- 2) privačios informacijos įsigijimo intensyvumo matai, įskaitant analitikų stebėjimą, investicinių schemų paplitimą ir viešai neatskleistą informaciją;
- 3) informacijos sklaidos kokybės matai, įskaitant žiniasklaidos įsiskverbimą tiek į privačią, tiek į valstybinę nuosavybę.

Taigi, galima teigti, jog skaidrumas apima ne tik plačiai prieinamą, patikimą finansinę informaciją, bet ir privačią bei žiniasklaidos skleidžiamą informaciją.

Apžvelgus skaidrumo sampratą įvairiuose šaltiniuose, galima teigti, jog nėra vieningo susitarimo ar skaidrumo apibrėžimo. Apskaitos skaidrumo sąvoka yra subjektyvi ir gali priklausyti nuo kiekvieno požiūrio bei asmeninio suvokimo ir įsigilinimo į finansinę atskaitomybę.

Apskaitos objektyvumo samprata. Anot Bragg (2019), objektyvumo principas yra koncepcija, kad organizacijos finansinė ataskaita turi būti pagrįsta patikimais įrodymais. Šio principo tikslas – neleisti įmonės vadovybei ir apskaitos skyriui rengti finansinių ataskaitų, kuriose nurodomos jų nuomonės ir šališkumas. Objektyviu požiūriu, sudarant finansinę atskaitomybę, gautas rezultatas turėtų būti finansinė informacija, kuria gali remtis investuotojai vertindami įmonės finansinius rezultatus, pinigų srautus ir finansinę būklę.

McKernan (2006) išskyrė, jog objektyvumas, bet kurio įsitikinimo ar sprendimo, gali būti suprantamas tik atsižvelgiant į susitarimo platumą ir kokybę. Tiesos ar melo priskyrimo objektyvumas susitarime gali būti suprantamas tik pagal intersubjektyvaus susitarimo kokybę, atsižvelgiant į galimybę jį patikrinti (audituoti). Tada tampa aišku, kad jei norime pagerinti objektyvumo standartus, labai svarbu imtis priemonių gilinant, plečiant ir užtikrinant bendruomenės nuomonių sąveikos kokybę. Anot McKernan (2006), finansinė apskaita tampa nesuprantama, kai jos sąsajos su aiškiais, tikrais įsitikinimais, kurie yra priežastiniu ryšiu susiję su aplinka, yra nutraukiamos tam tikros apskaitos praktikos. Pavyzdžiui, išlaidų paskirstymas ir atitikimas, gali sudaryti apskaitos vertes, kurios akivaizdžiai neatitinka komercinės aplinkos ir yra mažai susijusios (jei susijusios) su bet kokia kita įsitikinimų sistema. Taip pat McKernan (2006) apibendrinamas teigia, jog apskaitoje filosofiniai įsitikinimai yra itin svarbūs ir turi didelę įtaką apskaitos praktikoje. Taigi apibendrinant šiuos filosofinius apmąstymus, galima teigti, jog objektyvumas apskaitoje yra nešališka tikrovė, kuri suprantama tik kaip tiesa arba melas.

Būti objektyviu – reiškia suprasti, kad yra išorės standartai, pagal kuriuos matuojamas darbas arba bendravimas (Spalding ir Oddo, 2011). Anot autorių, atsižvelgiant į apskaitos discipliną, objektyvus finansinės atskaitomybės standartas yra „teisingas atstovavimas“ tam tikrai verslo ekonominei veiklai. Taip pat Spalding'as ir Oddo (2011) teigia, kad apskaitos standartai yra objektyvūs principai, kuriais remiantis vertinama finansinių ataskaitų kokybė, patikimumas ir naudingumas.

Wojdak'as (1970) teigia, kad objektyvumas yra amorfinė sąvoka, persmelkusi apskaitos literatūrą ir vis dar kelianti apibrėžimo problemas apskaitos teoretikams. Anot jo, objektyvumo terminas buvo naudojamas atsižvelgiant į buhalterio pastebėtus reiškinius, naudojamus metodus, jo psichinę nuostatą ir jo skelbiamus rezultatus ar informaciją. Taip pat objektyvumas apskaitos procese egzistuoja keliuose skirtinguose lygiuose. Wojdak'as (1970) išskiria tris pagrindinius objektyvumo lygius apskaitos procese:

- 1) Grynasis ar metafizinis objektyvumas – visiškai nepriklausomybė nuo kolektyvo (kolegų) ar konkrečių asmenų. Nei visas apskaitos procesas, nei bet kuris jo elementas ir veikla nėra visiškai nepriklausomi nuo visos žmonijos ir todėl nėra objektyvūs grynąja šio termino prasme.
- 2) Metodologinis objektyvumas – visiškai nepriklausomybė nuo konkrečių asmenų. Kaip potenciali ar abstrakti informacinė sistema, abstrakti visos apskaitos metodika, taip pat visi jos elementai ir veikla yra visiškai nepriklausomi nuo konkrečių buhalterių.
- 3) Operatyvinis objektyvumas – nepriklausomumas nuo konkrečių asmenų sprendimų. Kaip faktinė ar operacinė informacinė sistema, apskaitos procesas kaip visuma nėra visiškai nepriklausomas nuo konkrečių asmenų, nors kai kurios jo veiklos dalys ir elementai nepriklauso nuo konkrečių individualių buhalterių sprendimų.

Taigi, apskaitos objektyvumo sąvoka yra suprantama skirtingai. Vieni teigia, jog finansinė atskaitomybė objektyvi, jei ji pagrįsta patikimais duomenimis. Kiti teigia, jog apskaitoje objektyvumas suprantamas tik kaip tiesa arba melas. Dar kiti mano, jog apskaitos standartų taikymas nulemia apskaitos objektyvumą. Tačiau, kaip teigia Wojdak'as (1970), visiško objektyvo apskaitos procese negali būti, nes jis yra priklausomas nuo pačių buhalterių, o žmonių skirtingų procesų suvokimas yra skirtingas ir visuomet išlieka subjektyvumo tikimybė.

Išorės ir vidaus audito įtaka apskaitos kokybei. Dažnai literatūroje apskaitos skaidrumas ir objektyvumas siejamas su apskaitos kokybe. Kundelienės (2009) tyrimo rezultatai parodė, jog mokslinėje literatūroje nėra susiformavusi vieninga apskaitos kokybės sąvokos samprata. Daugelyje šaltinių kokybiška ir teisinga apskaita siejama su tarptautinių apskaitos standartų taikymu (Barth, Landsman ir Lang, 2008). Taip pat literatūroje minima, jog pakeitus vietinius verslo apskaitos standartus (VAS) ir pradėjus taikyti tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (TFAS) turėtume teigiamą poveikį finansinės atskaitomybės kokybei (Chen, Tang, Jiang ir Lin, 2010). Tačiau vien tik apskaitos standartų taikymas neužtikrina apskaitos skaidrumo ir neužkertama kelio apgavystėms ir kitiems finansiniams nusikaltimams. Tam gali turėti įtakos tiek išorės, tiek vidaus auditas.

Išorės audito įtaka apskaitos kokybei. Išorės auditas plačiąją prasme yra nepriklausomos nuomonės apie pasirinktą tikrinti objektą (įmonę) pareiškimas. Nepriklausomi auditoriai tikrina įmonės finansinę padėtį ir atskaitomybę. Nustačius techninių žinių poreikį, nepriklausomi auditoriai gali pasitelkti ir kitų sričių profesionalus: draudimo atstovus, inžinierius, turto vertintojus ir pan. Audito tikslas – padidinti numatomų vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis (Gaynor, Kelton, Mercer ir Yohn, 2016). Tai pasiekama auditoriui pareiškus nuomonę apie tai, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Nepriklausomas auditas atliekamas vadovaujantis Tarptautiniais audito standartais, Audito įstatymu ir buhalterių profesionalų etikos kodeksu. Auditas yra labai svarbus ir įmonės vadovui, nes šio tikrinimo metu vertinamas įmonės veiklos tęstinumas, įmonės veikla.

Taip pat labai svarbu, kad išorės auditoriai atsižvelgtų į objektyvumo principą. Jei auditorius neseniai dirbo įmonėje ir dabar buvo paskirtas valdyti to verslo auditą, jis gali nebūti objektyvus dėl sudarytos audito ataskaitos, atsižvelgiant į ankstesnius santykius su klientu. Tai apibrėžia ir Lietuvos respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas (4 straipsnis. Nepriklausomumo ir objektyvumo principo taikymas).

Hribar'as, Kravet'as ir Wilson'as (2014) atliko tyrimą ir įvertino apskaitos kokybės ir išorės audito kainos priklausomybę. Jie parodė, jog nepaaiškinta audito kainos dalis teigiamai koreliuoja su pajamų apskaitymo kokybe bei teigia, jog nepaaiškinta audito kainos dalis yra ypač informatyvi, norint aptikti ar prognozuoti klaidas, sukčiavimą. Remiantis autorių tyrimu, galima teigti, jog norint įvertinti apskaitos kokybę, reiktų atsižvelgti į nepaaiškintą audito kainos dalį, kuri padidina išorės audito kainą dėl galimų finansinių ataskaitų netikslumų. O tai rodo, jog apskaitos kokybė nėra visiškai užtikrinama.

Norint užtikrinti finansinės apskaitos ir audito kokybę, svarbu, jog būtų išpildomas pagrindinis reikalavimas – nepriklausomumas. Išorės auditorių kaita gali padėti užtikrinti nepriklausomumą. Taip teigia Velte ir Freidank (2015) atliktame tyrime. Nors jų teiginys pagrįstas teorinėmis įžvalgomis, atliktas empirinis tyrimas parodė, jog didelė išorės auditorių kaita sumažina apskaitos kokybę. Galima numanyti, jog besikeičiant auditoriams, audito procesas užtrunka ilgiau, reikalauja daugiau buhalterių laiko, o tai padidintų žmogiškosios klaidos tikimybę.

Metinių finansinių ataskaitų išorės auditas yra privalomas tik (LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX–575, 24 str.) viešojo intereso įmonėms bei įmonėms, kurių ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę finansinių metų dieną viršija šiuos dydžius:

- balanse nurodyto turto vertė – 1,8 mln. eurų;
- pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus – 3,5 mln. eurų;
- vidutinis metinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą per ataskaitinius finansinius metus – 50 darbuotojų.

Dėl šios priežasties, mažose ir vidutinėse įmonėse, nėra užtikrinimas apskaitos skaidrumas. Tokios įmonės, norėdamos užtikrinti apskaitos kokybę, nusistato tam tikras vidaus kontrolės procedūras ar vykdo vidaus auditą.

Vidaus kontrolės įtaka apskaitos kokybei. Vidaus auditas – tai kasdieninės įmonės veiklos kontrolė, kurią atlieka bendrovės darbuotojai, atsiskaitydami savo vadovybei (Tamimi, 2021). Praktikoje dažnai pasitaiko situacijos, kad vidaus audito darbams atlikti susitariama su išorės auditoriumi ar kitu finansų ekspertu. Teisingai atliktas vidaus auditas padeda greičiau identifikuoti vidaus kontrolės trūkumus ir rizikas, o tai gali padėti išvengti neteisėto mokesčių slėpimo, pinigų plovimo ir kitų nusikalstamų finansinių veikų. Tačiau svarbu paminėti, jog vidaus auditoriaus pozicija įmonėje reikalauja papildomų finansinių lėšų (naujos darbo vietos/-ų sukūrimas) ir ne visos įmonės pasiryžę skirti šias lėšas. Todėl taupydamos pinigus, įmonės sukuria ar nusistato tam tikras vidaus kontrolės procedūras, kurios veikia kaip kontrolė ir padeda siekti apskaitos skaidrumo.

Viena iš vidaus audito kontrolių yra Sarbanes-Oxley (SOX) aktas. Šis aktas yra JAV federalinis įstatymas, kurį pasirašė G. W. Bush'as 2002 m. Jame pripažįstama auditorių nepriklausomybė ir numatoma įmonių atsakomybė. Šis įstatymas priimtas siekiant užtikrinti finansų rinkų stabilumą ir suinteresuotų šalių interesų apsaugą. Taip pat jame nurodoma, kad įmonių vadovai privalo papildomai patikrinti ir patvirtinti finansinės informacijos tikslumą ir teisingumą. Remiantis šio

įstatymo nuostatomis, daugelis įmonių taiko papildomas vidaus kontrolės procedūras siekdamos užtikrinti apskaitos skaidrumą ir finansinių apgaulių nebuvimą.

Remiantis rekomendacinėmis vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairėmis viešojo sektoriaus subjektams (2014 m.), vidaus kontrolė yra kompleksinis procesas, kurį įgyvendina vadovybė bei darbuotojai ir kuris skirtas nustatyti rizikos veiksniai bei užtikrinti, kad būtų įgyvendinami šie bendrieji tikslai:

- skaidriai, ekonomiškai, rezultatyviai ir efektyviai įgyvendinti veiklą;
- vykdyti atsiskaitymo įsipareigojimus;
- laikytis galiojančių įstatymų ir norminių teisės aktų;
- saugoti išteklius nuo praradimo, naudojimo ne pagal paskirtį ir sugadinimo.

Šis viešojo sektoriaus įmonių vidaus kontrolės apibrėžimas gali būti taikomas ir neviešo intereso įmonėms, nes jis puikiai apibrėžia vidaus kontrolės svarbą įmonės veikloje.

Bryce, Ali ir Mather (2015) analizuoja vienos iš vidaus kontrolės procedūrų – vidaus audito įtaką apskaitos kokybei. Autoriai teigia, jog pradėdant taikyti tarptautinius apskaitos standartus apskaitos procese, vidaus auditorių komitetas įmonėje yra labiau efektyvus užtikrinant apskaitos kokybę. Jie pabrėžia, jog finansinės informacijos kokybei didelę įtaką turi tarptautinių apskaitos standartų taikymas.

Taigi, apskaitos arba finansinės informacijos kokybės sąvoka siejama su skaidriu verslu, kurio finansinė informacija parengta išlaikant objektyvumą. Tačiau tiek skaidrumo, tiek objektyvumo sąvokos gali būti suprantamos skirtingai, jos yra subjektyvios ir gali priklausyti nuo kiekvieno požiūrio bei asmeninio suvokimo ir įsigilinimo į finansinę atskaitomybę. Todėl siekiant užtikrinti kokybę apskaitoje, įmonės vykdo vidaus ir išorės auditą. Kadangi išorės auditas nėra privalomas visoms įmonėms, o vidaus auditoriaus pozicija įmonėje reikalauja papildomų finansinių lėšų, dažniausiai įmonėje įdiegiama vidaus kontrolė, kuri padeda užtikrinti skaidrumą ir objektyvumą, siekiant apskaitos kokybės.

1.2. Vidaus kontrolės taikymo apskaitoje empirinių tyrimų apžvalga

Ashbaugh-Skaife, Collins, Kinney ir Lafond'as (2009) teigia, jog griežta vidaus kontrolė yra labai svarbi siekiant aukštos kokybės finansinės informacijos. Tačiau autorių tyrimo objektas – nuosavo kapitalo kaina, t. y. pateikiami įrodymai, kad vidaus kontrolės rizika yra svarbi investuotojams ir kad įmonės, pranešusios apie stiprią vidaus kontrolę, arba įmonės, ištaisančios ankstesnes vidaus kontrolės problemas, gauna naudos iš mažesnių nuosavo kapitalo išlaidų, nei prognozuoja kiti vidaus kontrolės rizikos veiksniai. Be to, Ashbaugh-Skaife, Collins ir Kinney (2007) atliko tyrimą, kurio metu analizavo vidaus kontrolės procedūrų trūkumus lyginant su Sarbanes-Oxley aktu, ekonominius įvykius ir strateginius veiklos sprendimus, dėl kurių įmonės patiria vidaus kontrolės riziką.

Hu, Nord, Nord'as ir Lin'as (2003) tyrė, kokios pagrindinės problemos atsiranda apskaitos informacijos kokybės valdyje. Šiame tyrime autoriai nustatė, jog aukšta apskaitos kokybė priklauso nuo turimo laiko finansinei atskaitomybei atlikti bei nuo informacijos kiekio. Taigi, autorių teigimu, išoriniai faktoriai turi labai didelės įtakos apskaitos kokybei – praktikoje susiduriant su griežtais terminais, žmonės labiau linkę suspėti laiku pateikti ataskaitas negu užtikrinti tų ataskaitų tikslumą. Jų manymu, yra sunku užtikrinti apskaitos informacijos kokybę, nes tam įtakos turi daug išorės veiksnių.

Be šių tyrimu, daugelis autorių tiria, kokią įtaką apskaitos kokybė turi verslui ar įmonės veiklai. Pavyzdžiui, Biddle, Hilary ir Verdi's (2009) išanalizavo, kaip siejasi finansinių ataskaitų kokybė su investicijų efektyvumu. Richardson'as, Sloan'as, Soliman'as ir Tuna (2005) palygino pasitikėjimą apskaitos duomenimis bei kaip tai nulemia rinkos kainų nustatymą ir pajamų pastovumą.

Taip pat yra atlikta daug tyrimų susijusių su apskaitos kokybės patikimumo vertinimu. Yra svarbu įvertinti ar įmonės pateikia kokybišką ir tikslią finansinę informaciją. Alpar'as ir Winkelstrater'is (2014) atliko tyrimą norėdami įvertinti buhalterinės apskaitos duomenų kokybę pritaikius asociacijos taisykles. Jų tyrimo rezultatai parodė, jog kiekvienas nestandartinis veiksnys (sudėtinga operacija) gali tiesiogiai paveikti nustatytus duomenų kokybės reikalavimus. Taip pat jie parodo, jog specifinių žinių pritaikymas gali padėti patobulinti nustatytų taisyklių efektyvumą. Šio tyrimo atveju nustatytos asociacijos taisyklės yra apskaitos procesų eiga, o ne vidaus kontrolės procedūrų taikymas.

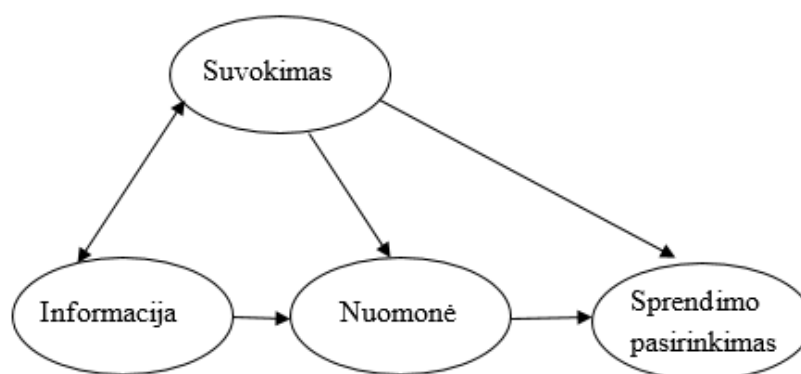
Nam, Sesay, Wynne ir Zhangc (2020) tyrimo rezultatai paremia autorių išsikelto hipotezę, jog finansų rinkos ir apskaitos kokybė yra susiję su tiesioginėmis užsienio investicijomis (TUI). Be to, rezultatai atskleidžia, kad TUI turi teigiamą ir statistiškai reikšmingą ryšį su finansinio audito ir atskaitomybės standartų stiprumu bei rizikos kapitalo prieinamumu visose šalyse. Šis tyrimas įvertina apskaitos kokybės ryšį su galimybe pritraukti užsienio investicijas. Remiantis šio tyrimo metu sudarytu regresijos modeliu, galima nesunkiai nustatyti apskaitos kokybės ryšius su pasirinktu veiksmu, atsižvelgiant į jų aktualumą.

Chen, Che, Zheng ir You (2020) autorių teigimu, apskaita turi didelę svarbą išteklių paskirstymui ir ekonomikos augimui, nes ji jungia verslo įmonių ir kapitalo rinkų ryšius ir yra įvairių sutarčių pagrindas. Autorių teigimu, dėl apskaitos svarbumo rinkai pravartu nustatyti ir žinoti įvairių faktorių poveikį apskaitos kokybei. Chen ir kt. (2020) nagrinėja, kaip vietinė korupcijos kultūra gali paveikti regione veikiančių firmų apskaitos kokybę. Tyrimas įdomus tuo, jog atskleidžiama, kad apskaitos kokybė yra aukštesnė ten, kur vyrauja daugiausia visuomenės nepasitikėjimo, pavyzdžiui, valstybinėse įstaigose. Tačiau šio tyrimo objektas – savivaldybių lygio įmonės Kinijoje.

Daugelyje tyrimų analizuojama vidaus kontrolė finansinėje atskaitomybėje (Abbott, Daugherty, Parker ir Peters, 2016; Ege, 2015), tačiau dėl duomenų apribojimų, kol kas mažai empirinių tyrimų vertinančių vidaus operacijų kontrolę ir jų laikymąsi. Suprasti santykį tarp vidinio audito funkcijos ir vidaus kontrolės veiksmingumo ir laikymosi yra labai svarbu, nes tai daro abipusę įtaką finansinei atskaitomybei, tikslų pasiekimas atspindi įmonės kultūros stipriąsias puses, o vidaus kontrolės laikymasis iš esmės prisideda prie įmonės sėkmės (Chang, Chen, Cheng ir Chi, 2019). Vidaus kontrolė yra dinamiškas ir pasikartojantis procesas, skirtas padėti vadovybei sutelkti dėmesį į organizacijos veiklos ir finansinius tikslus. Vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimas užtikrina, jog bus pasiekti šie tikslai: operacijų efektyvumas, pateiktų ataskaitų patikimumas ir įstatymų bei kitų teisės aktų laikymasis (COSO, 2013).

Rodgers ir Fayi (2018) atliko tyrimą, kurio rezultatai pabrėžia, kad skirtingas asmenų suvokimas ir vertinimas gali lemti skirtingą sprendimų pasirinkimą. Autoriai sudarė etiško sprendimų priėmimo modelį, kuris susideda iš keturių dedamųjų: suvokimas, informacija, nuomonė ir sprendimo pasirinkimas (žr. 1 pav.). Jų manymu, pastaroji finansų krizė išryškino darbuotojų supratimą, požiūrį ir elgesį į vidinę ir išorinę riziką. Be to, nuosmukio įtampa ir aplinkos pokyčiai kelia naujų ir kitokių pavojų. Visi rinkos pokyčiai atspindi šiandieninio verslo mastą, apimtį ir sudėtingumą. Dabar, labiau nei bet kada, vidaus audito funkcija pripažįstama pagrindiniu ramsčiu organizacijos bendroje

valdymo struktūroje. Vidaus auditorių atsakomybės pavirto į lūkesčius, kad bus užtikrinta teisinga strategija, sumažintos rizikos ir atlikta tvari analizė (Institute of Internal Auditors (IIA), 2016b). Tačiau atsiranda grėsmė, jog auditorius nesugebės pranešti apie sukčiavimą, nusižengimus ar klaidas dėl vadovų spaudimo ir įtakos. Rodgers ir Fayi (2018) manymu, etiškų sprendimų priėmimo modelis gali padėti išspręsti iškilusias problemas apskaitoje ir jos valdyme, socialinės atsakomybės problemas ir etines dilemas atliekant auditą. Modelis suteikia plačią koncepciją skirtą nagrinėti tarpusavyje susijusius procesus, darančius įtaką etiškiems sprendimams, o tai savo ruožtu daro įtaką pačioms organizacijoms ir jų vardo pasitikėjimui. Autorių tyrimo išvados papildė mūsų supratimą apie tai, kaip vidaus auditas siejasi su ataskaitų pateikimo kokybe ir kokią pagalbą suteikia vidinio audito atliktas darbas, kai reikia atlikti išorinį nepriklausomą auditą.



1 pav. Etiškų sprendimų priėmimo modelis (Rodgers ir Fayi, 2018)

Buslepp, Legoria, Rosa ir Shaw (2019) atliko tyrimą, kurio metu sumodeliavo alternatyvų vidaus kontrolės kokybės matavimo rodiklį, naudodamiesi neaudituoja informacija įmonės metinėje ataskaitoje. Autorių iškeltoje hipotezėje, jie teigia, kad klasifikavimo klaidos metinėje ataskaitoje (neaudituoja dalyje) gali būti naudojamos, kaip alternatyvus vidaus kontrolės pakaitalas, atsižvelgiant į tai, kad jos yra neaudituos ir yra iš tos pačios atskaitomybės sistemos, kuri sukūrė audituotą. Buslepp ir kt. (2019) tyrime atkreipiamas dėmesys į poreikį užtikrinti vidaus kontrolės kokybę. Tolimesni tyrimai gali padėti identifikuoti kitas finansinės informacijos klaidas neaudituoja metinėje ataskaitoje ir gali būti pritaikomi nustatant vidaus kontrolės procedūrų trūkumus.

Li, Dai, Gershberg ir Vasarhelyi (2018) atliktame tyrime yra nagrinėjami veiksniai, turintys įtakos audito analizės naudojimui po atlikto audito, bei tai, ar audito atliktos analizės panaudojimas pagerina vidaus audito funkcijų efektyvumą. Autorių atlikto tyrimo rezultatai rodo, jog audito analizės panaudojimas vidaus audite priklauso nuo vidinių auditorių svarbos suprantamumo lygio ir technologinių galimybių. Vadovybės ir reguliavimo institucijų skatinimas yra svarbiausi veiksniai lemiantys kaip vidaus auditas naudoja (ar naudoja) audito atliktą analizę, o su įmonių ypatybėmis, tokiomis kaip informacinių technologijų panaudojimo galimybės ir sudėtingumas, įmonės dydis ir kt., susijusių veiksnių įtaka nėra tokia didelė ir reikšminga. Galiausiai autoriai teigia, kad tiek taikomojo lygio, tiek funkcijų lygio audito analizės naudojimas pagerina vidaus audito procesus siekiant užtikrinti įmonės veiklos skaidrumą.

Dar vienas įdomus tyrimas, atliktas Ji, Lu ir Qu (2018), kurio objektas – ryšys tarp vidaus kontrolės procedūrų apskaitoje ir audito kainos Kinijoje. Jie nustatė, kad audito kaina yra teigiamai susijusi su

vidaus kontrolės trūkumais, o tai reiškia, kad kuo didesnė įmonės vidaus kontrolės rizika, tuo didesnė audito kaina gali būti taikoma. Autorių teigimu, šis tyrimo rezultatas yra tinkamas įrodymas, paremiantis pastarąsias diskusijas dėl galimo JAV SOX akto taikymo išplėtimo į nefinansinės atskaitomybės sritis. Be to, ateities tyrimai gali ištirti, kaip pasikeitė vidaus kontrolės procedūrų trūkumų atskleidimas, po to, kai šalyje pradėta vadovautis SOX akto nuostatomis.

Petrašču ir Tieanu (2014) nuomone, visiems subjektams reikalingas vidaus auditas, siekiant verslo efektyvumo, kokybiško valdymo, išlaidų sumažinimo maksimizuojant pelną bei trumpalaikių ir ilgalaikių tikslų įgyvendinimo. Be to, turėtų būti atsižvelgiama ir į vidinio audito teikiamą naudą kovojant su sukčiavimu ir didinant įmonės pridėtinę vertę ateityje. Tokios nuomonės laikosi ir daugelis kitų mokslininkų. Pavyzdžiui, Barr-Pulliam (2019) mano, kad ne tik svarbu atsižvelgti į vidinio audito naudą, bet svarbu ir tai, ar vidaus audito dažnumas daro įtaką galimybei manipuliuoti finansinių ataskaitų informacija. Asante-Appiah (2020) teigia, kad tose įmonėse, kurios turi prastą reputaciją, audito kokybė yra aukštesnė, nes tiek išorės, tiek vidaus auditoriai stengiasi užtikrinti aukštą audito kokybę sunkiau dirbdami su finansinėmis ataskaitomis.

Siekiant apibendrinti aptartus empirinius tyrimus, susijusius su vidaus kontrolės taikymu apskaitoje, sudaryta empirinių tyrimų apžvalgos lentelė (žr. 1 lent.).

1 lentelė. Empirinių tyrimų apžvalga

Autoriai, metai	Tyrimas
Hu ir kt. (2003)	Pagrindinių problemų apskaitos informacijos kokybės valdyme identifikavimas
Richardson ir kt. (2005)	Pasitikėjimas apskaitos duomenimis, rinkos kainų nustatymo ir pajamų pastovumo ryšiai
Ashbaugh-Skaife ir kt. (2007)	Vidaus kontrolės procedūrų trūkumai lyginant su Sarbanes-Oxley aktu
Biddle ir kt. (2009)	Finansinių ataskaitų kokybės ir investicijų efektyvumo ryšiai
Ashbaugh-Skaife ir kt. (2009)	Vidaus kontrolės įtaka finansinės informacijos kokybei
Alpar ir Winkelstrater (2014)	Buhalterinės apskaitos duomenų kokybės tyrimas pritaikius asociacijos taisykles
Petrašču ir Tieanu (2014)	Vidaus audito, verslo efektyvumo, kokybiško valdymo, išlaidų sumažinimo bei tikslų įgyvendinimo ryšiai
Ege (2015); Abbott ir kt. (2016)	Vidaus operacijų kontrolės laikymasis finansinėje atskaitomybėje
Rodgers ir Fayi (2018)	Skirtingo asmenų suvokimo ir sprendimų priėmimo ryšys
Li ir kt. (2018)	Audito analizės panaudojimo ir vidaus audito funkcijų efektyvumo ryšys
Ji ir kt. (2018)	Ryšys tarp vidaus kontrolės procedūrų ir audito kainos Kinijoje
Chang, Chen, Cheng ir Chi (2019)	Vidaus kontrolės laikymosi bei bendros įmonės sėkmės ryšys
Buslepp ir kt. (2019)	Alternatyvaus vidaus kontrolės kokybės matavimo rodiklio kūrimas
Barr-Pulliam (2019)	Vidaus audito dažnumo ir finansinių ataskaitų informacijos ryšys
Nam ir kt. (2020)	Apskaitos kokybės ryšys su galimybe pritraukti užsienio investicijas
Chen ir kt. (2020)	Vietinės korupcijos kultūros ir regione veikiančių firmų apskaitos kokybės ryšiai
Asante-Appiah (2020)	Įmonės reputacijos ir audito kokybės ryšys

Taigi, iš 1 lentelėje pateiktų apibendrintų empirinių tyrimų apžvalgos, matyti, jog pastarųjų tyrimų metu didelis dėmesys skiriamas vidaus kontrolės įtakai, naudai nustatyti. Nors daugelyje tyrimų buvo

analizuojama ir vertinama apskaitos kokybė, tačiau iki šiol atlikta palyginti mažai tyrimų, vertinančių vidaus kontrolės procedūrų įtaką apskaitos kokybei.

1.3. Apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, siekiant užtikrinti apskaitos skaidrumą problematika

Daugelyje literatūros šaltinių vidaus kontrolės sistema siejama su įmonės viduje vykstančių procesų užtikrinimu. 315-asis tarptautinis audito standartas vidaus kontrolę apibrėžia kaip „už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ir kitų darbuotojų suplanuotos, įdiegtos ir taikomos procedūros, skirtos tam, kad būtų pakankamai užtikrinama, kad bus pasiekti įmonės finansinės atskaitomybės patikimumo, veiklos efektyvumo ir veiksmingumo, taikomų įstatymų ir teisės aktų laikymosi tikslai“. Mackevičius (2001) vidaus kontrolę apibrėžia dviem būdais – plačiąją prasme „vidaus kontrolės sistema – visuma koordinuotų būdų ir priemonių, naudojamų įstaigos turtui apsaugoti, apskaitos duomenų teisingumui ir numatytai valdymo politikai užtikrinti“ ir siaurąją prasme tai „būdų ir priemonių sistema, skirta klaidoms ir trūkumams atskleisti ir padėti jų išvengti“.

Galima rasti nemažai atliktų tyrimų susijusių su vidaus kontrolės taikymu bei tobulinimu įmonės veikoje. Lipaj ir Drejeris (2018) analizavo vidaus kontrolės tobulinimo kryptis siekiant įmonės tikslų. Kalinauskaitė (2020) taip pat atliko vidaus kontrolės procedūrų organizacijoje analizę ir pateikė rekomendacijas jų tobulinimui. Kanapickienė ir Razmutė (2009) atliko įmonės aplinkos vidaus kontrolės vertinimą apžvelgiant vidaus kontrolės dokumentavimo privalumus ir trūkumus.

Užsienio autoriai (Chen, Yang, Zhang ir Zhou, 2020) analizuoja vidaus kontrolės procedūrų taikymą įmonės rizikos valdyme. Kiti autoriai (Akwaa-Sekyi ir Moreno, 2017) tiria vidaus kontrolės veiksmingumą tarp bankų Europoje, siekiant nustatyti, kaip vidaus kontrolės procedūros veikia kredito riziką. Hamdani ir Albar‘as (2016) taip pat atliko tyrimą siekdami iširti, ar vidaus kontrolės procedūros gali užkirsti kelią sukčiavimui. Tačiau atlikti tyrimai tik iš dalies susiję su įmonės apskaitoje taikomomis vidaus kontrolėmis. Lietuvoje ši tema yra beveik nepaliesta akademikų ar mokslininkų, daugelis analizuotų tyrimų buvo atlikti su užsienio kapitalo įmonėmis. Todėl naudinga sužinoti, kokia situacija vyrauja Lietuvos rinkoje, kokia dalis Lietuvos įmonių taiko vidaus kontrolės įrankius apskaitoje bei ar jie yra taikomi. Jei taiko, tai, kokia to nauda būtent Lietuvos rinkoje. Taip pat kokias konkrečiai vidaus kontrolės procedūras naudoja, norint užtikrinti apskaitos skaidrumą ir kokybiškumą.

Daugiausia dėmesio mokslinėje literatūroje yra skiriama ir tyrimams, kurie įvertintų pačią apskaitos kokybę, jos patikimumą tam tikrų metodų pagalba. Nors tokio tipo tyrimų literatūroje galima rasti daugiausia – juose ir pastebimi didžiausi apribojimai bei ateities tyrimų galimybės. Atsiranda poreikis pritaikyti analizuojamus metodus duomenų kokybės vertinimui finansinėse ataskaitose, tolesniuose finansinių ataskaitų kokybės vertinimo tyrimuose identifikuoti ir susisteminti pateiktą kokybės valdymo metodų privalumus ir trūkumus, kad būtų galima argumentuotai pagrįsti vertinimo metodų pasirinkimą. Įvertinus vidaus kontrolės ryšį apskaitos kokybei bei skaidrios apskaitos politikai, galima sudaryti apskaitos kokybės valdymo modelį, kuris leistų lengvai identifikuoti vidaus kontrolės procedūrų taikymo įtaką siekiant užtikrinti apskaitos skaidrumą.

2. Teoriniai apskaitos kokybės valdymo modelio, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, aspektai

Atlikus problemos analizę, pastebėta, kad apskaitos valdymo problema vis dar plačiai aptarinėjama moksliniame lygmenyje. Kadangi nėra vieno konkretaus apskaitos kokybės valdymo modelio, nėra tiksliai nustatyta vidaus kontrolės taikymo įtaka. Todėl siekiama atskleisti apskaitoje taikomų vidaus kontrolės procedūrų naudą įmonei, sukonkretinti jau aptartus aspektus bei išskirti esmines pritaikomumo vietas. Norint tai tikslingai atlikti, pirmiausiai reikia suprasti įmonės apskaitos valdymo procesą, įvardyti jo privalumus, trūkumus bei naudą įmonės veikloje. Taip pat svarbu suprasti, kas yra vidaus kontrolė, kokios gali būti taikomos kontrolės procedūros įmonės viduje, bei įvertinti jų naudą apibrėžiant pagrindinius vertinimo kriterijus.

2.1. Apskaitos kokybės valdymo teoriniai aspektai

Daugelyje literatūros šaltinių apskaitos kokybės valdymas suvokiamas kaip tarptautinių apskaitos standartų (TAS) ar vietinių apskaitos standartų (VAS) taikymas. Šių standartų sukūrimo tikslas yra aukšta finansinių ataskaitų kokybė (Barth ir kt., 2008). Ji gali būti padidinama, jei taikant šiuos standartus apribojamas vadovybės įsikišimas į apskaitos informacijos koregavimą. Be to, autoriai teigia, kad tarptautinių apskaitos standartų taikymas užtikrina didesnę apskaitos kokybę, nei taikant vietinius apskaitos standartus.

Remdamiesi ir tęsdami anksčiau atliktus tyrimus, Barth, Landsman'as ir Lang'as (2008) apskaitos kokybei įvertinti remiasi pajamų valdymu, savalaikiu nuostolių pripažinimu ir vertės atitikimo metrikomis. Tačiau pabrėžiama, kad apskaitos kokybės valdymo procese gali turėti įtakos ir vadovų diskrecija bei klaidos galimybė apskaičiuojant kaupimų sumas.

Autorių teigimu, yra dvi pajamų valdymo apraiškos – gauto pelno išlyginimas ir valdymas siekiant pelno. Įmonės su mažesniu pelno išlyginimu parodo didesnę pajamų kintamumą. Be to, įmonės, taikančios TAS, pasižymi didesniu pajamų kitimu.

Taip pat autoriai teigia, kad savalaikis pelno ir nuostolio pripažinimas, kuris atitinka aukštesnę pelno kokybę, padidina pajamų nepastovumą, susijusį su pinigų srautais. Tam patikrinti naudojami du pajamų kintamumo rodikliai: grynujų pajamų pokyčio kintamumas ir grynujų pajamų pokyčio kintamumas, susijęs su pinigų srautų kintamumu.

Be to, autorių manymu, įmonės, taikančios tarptautinius apskaitos standartus, turi mažesnę pajamų valdymą, bet pasižymi didesniu pajamų kitimu. Tačiau pabrėžiama, kad kai kuriais atvejais, vadovų nuomonė bei pažiūros gali nulemti šį pajamų kitimą. Įmonės, taikančios vietinius apskaitos standartus, gali turėti daugiau diskrecijos valdant pajamas, o tai lemtų didesnę pajamų kitimą. Be to, didesnis pajamų kitimas gali būti kaip indikatorius, jog pajamų kokybė yra mažesnė dėl klaidų apskaičiuojant kaupimų sumas. Taigi geresnė apskaitos kokybė gali lemti mažesnę pajamų kitimą.

Eng ir Lin (2011) taip pat teigia, jog kokybiška finansinė atskaitomybė reiškia mažesnę pajamų išlyginimą ir žemesnius pajamų valdymo lygius, nuostolių pripažinimą laiku bei geresnę kainos ir pelno susiejimą. Remiantis autoriais, galima daryti išvadą, jog organizacijoje turint kokybišką finansinę atskaitomybę galima tikslingiau valdyti piniginius srautus ir prognozuoti verslo finansinę sėkmę.

Pajamų valdymas. Barth ir kt. (2008) naudoja keturias pajamų valdymo metrikas – trys skirtos gauto pelno išlyginimui ir viena pajamų valdymui siekiant pelno. Pirmoji pajamų išlyginimo metrika yra pagrįsta grynujų pajamų pokyčio kintamumu, įvertintu pagal bendrą turtą (Lang, Raedy ir Wilson, 2006). Autoriai interpretuoja mažesnę pajamų pokyčio dispersiją, kaip įrodymą, jog pelnas yra išlyginamas. Tačiau grynujų pinigų pokyčiai greičiausiai bus jautrūs įvairiems veiksniams, nepriskirtiems finansinės atskaitomybės sistemai, tokiems kaip ekonominė aplinka ar paskata priimti TAS.

Eng ir Lin (2011) išskiria penkias pajamų valdymo priemones. Šios priemonės įvertina apskaitos kokybę remiantis pelno išlyginimu bei pelno valdymu. Autoriai teigia, kad pelno išlyginimas ir valdymas parodo blogesnę apskaitos kokybę. Pirmasis pelno išlyginimo matas yra grynujų pajamų kintamumas. Tai yra likučių dispersija iš grynujų pajamų pokyčio absoliučios vertės (apskaičiuotos pagal bendrą turtą) regresijos kintamųjų, tokių kaip įmonės dydis, augimas, nuosavybės vertybiniai popieriai, skolos emisijos ir turto apyvartumo rodiklis. Mažesnė likučio dispersija rodo, jog pelnas bus išlyginamas.

Barth ir kt. (2008) sudaryta pajamų kintamumo metrika yra likučių dispersija iš grynujų pajamų pokyčio regresijos kintamųjų, kurie ankstesniuose tyrimuose buvo nustatyti kaip šių veiksmų kontrolė. Šios metrikos kintamieji yra: nuosavybės vertybinių popierių rinkos vertės metų pabaigoje natūrinis logaritmas; procentinis pardavimų pokytis; procentinis paprastųjų akcijų pokytis; bendri įsipareigojimai metų pabaigoje padalyti iš metų pabaigos nuosavo kapitalo balansinės vertės; procentinis visų įsipareigojimų pokytis; pardavimai padalyti iš viso turto metų pabaigoje; metinis grynasis pagrindinės veiklos pinigų srautas padalytas iš viso turto metų pabaigoje; rodiklio kintamasis, kuris lygus vienam, jei įmonės auditorius yra viena iš didžiojo ketverto įmonių (*PwC, KPMG, Ernst&Young, Deloitte*), o kitu atveju – nulis; biržų, kuriose įtrauktos įmonės akcijos, skaičius; rodiklio kintamasis, kuris lygus vienam, jei įmonė yra įtraukta į bet kurią šalies vertybinių popierių biržą; glaudžiai valdomų įmonės akcijų procentinė dalis.

Antroji pelno išlyginimo metrika yra pagrįsta vidutiniu grynujų pajamų pokyčio ir veiklos pinigų srautų pokyčio santykiu (Barth ir kt., 2008). Įmonėse, kurių pinigų srautai yra nepastovūs, įprastai grynosios pajamos taip pat yra nepastovios. Ši metrika būtent tai ir bando kontroliuoti. Jei įmonės naudoja kaupimus pajamoms valdyti, grynujų pajamų pokyčio kitimas turėtų būti mažesnis nei veiklos pinigų srautų. Kaip ir pirmuoju atveju, pabrėžiama, jog šis santykis jautriai reaguoja į įvairius veiksnus, nepriskirtus finansinės atskaitomybės sistemai.

Eng ir Lin (2011) antrąjį pelno išlyginimo matą išskiria kaip veiklos pokyčio dispersijos ir grynujų pinigų srautų pokyčio dispersijos santykį. Dispersijos gaunamos regresavus kiekvieno kintamojo absoliučią vertę pagal dydį, augimą, akcijų emisiją, skolos emisiją ir turto apyvartumą. Mažesnis veiklos pelno pokyčio kintamumas, lyginant su veiklos pinigų srautu, rodo, jog pajamos valdomos naudojant kaupimus. Jei santykio reikšmė būtų lygi vienam, tai rodytų, jog pajamos nėra valdomos.

Trečioji pelno išlyginimo metrika remiasi Spearman'o koreliacija tarp kaupimų ir pinigų srautų (Barth ir kt., 2008). Čia lyginama likučių koreliacija iš pirmosios ir antrosios metrikos. Šiuo pajamų valdymo matu remiasi ir Eng ir Lin (2011). Tik šie autoriai likučius gauna regresavus kiekvieno kintamojo absoliučią vertę pagal dydį, augimą, nuosavybės vertybinių popierių emisiją, skolos emisiją ir turto apyvartą. Autorių teigimu, neigiama koreliacija tarp likučių rodo, kad pajamos valdomos naudojant sukaupimus sklandžiam pelno išlyginimui.

Ketvirtoji, pajamų valdymo siekiant pelno, metrika yra mažų teigiamų grynujų pajamų koeficientas dvejuose regresijos lygtyse (Barth ir kt., 2008). Pirmoji, kai lyginamos įmonės, taikančios TAS ir taikančios VAS, įvertinus stebėjimus po standartų taikymo priėmimo. Neigiamas koeficientas rodo, kad įmonėse, taikančiose VAS, pajamų valdymas siekiant pelno yra dažnesnis nei įmonėse, taikančiose TAS. Pabrėžiama, jog ši lygtis atspindi kontrolės faktorių, nepriskirtą finansinės atskaitomybės sistemai. Antroji šio koeficiento lygtis yra panaši į pirmąją, tačiau čia nevertinami stebėjimai po standartų taikymo priėmimo, o pasirenkamas laikotarpis įmonės veiklai stebėti. Šios lygties rezultatas yra lygus vienam, kai stebėjimai yra po standartų taikymo, o kitu atveju, lygūs nuliui. Neigiamas koeficientas rodo, kad įmonėse, taikančiose TAS, pajamų valdymas siekiant pelno yra dažnesnis prieš standartų taikymo periodą nei po jo.

Eng ir Lin (2011) ketvirtąjį pajamų valdymo matą įvardija kaip diskrecinių kaupimų dydį, kuris matuojamas naudojant Jones (1991) modelį. Šis modelis susideda iš trumpalaikio turto pokyčio, pinigų ir pinigų ekvivalentų pokyčio, trumpalaikių išsipareigojimų pokyčio, mokėtino pelno mokesčio pokyčio. Didesnė diskrecinių kaupimų suma rodo geresnį pajamų valdymą.

Penktasis pajamų valdymo matas, pagal Eng ir Lin (2011), yra mažų teigiamų grynujų pajamų pranešimo, raportavimo tikimybė. Sudaromas logistinės regresijos modelis, vienetui priskiriamos įmonės, kuriuos yra listinguojamos akcijų biržoje, ir nuliui priskiriamos nelistinguojamos. Gautas kintamojo koeficientas yra pajamų valdymo matas.

Savalaikis nuostolių pripažinimas. Barth ir kt. (2008) savalaikį nuostolių pripažinimą matuoja, kaip didelių neigiamų grynujų pajamų koeficientą, kuris įtraukiamas kaip papildomas kintamasis anksčiau minėtoms regresijos lygtimis. Šio kintamojo reikšmė yra vienas, kai stebėjimų metinės grynosios pajamos, apskaičiuotos pagal bendrą turtą, yra mažesnės nei 0,2, o kitu atveju – nulis. Teigiamas koeficientas rodo, jog įmonės, taikančios TAS, dažniau pripažįsta didelius nuostolius, nei įmonės, taikančios VAS.

Eng ir Lin (2011) išskiria tris savalaikio nuostolių pripažinimo matavimus. Pirmasis yra didelių neigiamų grynujų pajamų pranešimo, raportavimo tikimybė. Taip pat sudaromas logistinės regresijos modelis, kai vienetui priskiriamos listinguojamos įmonės, o nuliui priskiriamos nelistinguojamos. Gautas kintamojo koeficientas yra savalaikis nuostolių pripažinimo matas.

Antroji savalaikio nuostolio pripažinimo priemonė yra pelno, tenkančio vienai akcijai, nukrypimas (Eng ir Lin, 2011). Trečioji matavimo priemonė paremta Basu (1997) regresijos lygtimi, kurios kintamieji yra: nuosavo kapitalo pelningumas, mokomasis nuostolio kintamasis, pelningumo ir nuostolio kintamojo sandauga.

Vertės atitikimas. Pirmoji vertės atitikimo metrika yra pagrįsta akcijų kainos regresija grynosiose pajamose ir nuosavybės balansine verte (Barth ir kt., 2008). Norint gauti kainos matą, kurio neveikia vidutiniai šalių ir pramonės šakų skirtumai, kurie gali turėti įtakos aiškinamosios galios palyginimams, pirmiausia regresuojama įmonės akcijų kaina pagal šalies ar pramonės šakos padarinius. Taip pat regresuojama nuosavo kapitalo kaina vienai akcijai ir grynosios pajamos vienai akcijai. Vertinama atskirai tiek įmonės, kurios taiko VAS, tiek įmonės, kurios taiko TAS, laikotarpiais iki taikymo ir po taikymo – iš viso vertinamos keturios regresijos.

Antroji ir trečioji vertės atitikimo metrika yra pagrįsta aiškinamąja galia grynujų pajamų, tenkančių vienai akcijai, metinės akcijų gražos regresija (Barth ir kt., 2008). Apskaitos kokybės skirtumai

ryškiausi tada, kai įmonės rezultatai „blogi“, nes kai įmonės rezultatai „geri“, jos turi mažiau paskatų valdyti pajamas (Ball, Kothari ir Robin, 2000). Todėl atskirai vertinamas pajamų gražos santykis, kai yra teigiama ir neigiama įmonės veiklos graža. Kadangi įmonės skirstomos pagal gražos ženklą, reikia vertinti dvi atvirkštines regresijas su priklausomu kintamuoju, kuris yra grynosios pajamos. Kaip ir pirmuoju atveju, kad būtų gauta „gerų“ ir „blogų“ rezultatų vertės atitikimo metrika, kuriai neturi įtakos šalių ir pramonės šakų skirtumai, pirmiausia regresuojamas grynujų pajamų tenkančių vienai akcijai ir matų pradžios kainos santykis.

Apskaitos informacijos kokybės valdymas. Tradiciškai informacijos kokybė literatūroje apibūdinama iš tikslumo perspektyvos. Tačiau daugelyje atliktų tyrimų nėra vieno nustatyto apibrėžimo, kuris tiksliai apibrėžtų informacijos kokybę apskaitoje. Xu, Nord, Nord'as ir Lin'as (2003) informacijos kokybę apibrėžia kaip informaciją, kuri yra tinkama informacijos vartotojui. Daugelis informacijos kokybės matmenų jau yra nustatyta, Xu ir kt. (2003) išskiria šiuos:

- tikslumas, kuris atsiranda, kai užregistruota vertė atitinka tikrąją vertę;
- savalaikiškumas, kai vertė užregistruojama laiku, įvykus įvykiui;
- išsamumas, atsirandantis užregistravus visas tam tikro kintamojo reikšmes;
- nuoseklus, kuris atsiranda, kai informacijos reikšmės visais atvejais yra vienodos.

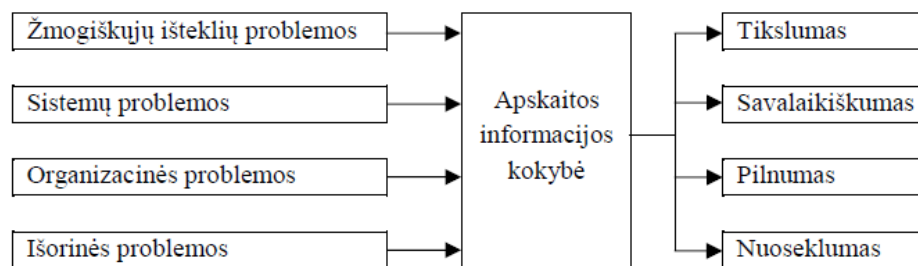
Apskaitoje ir audite, kur vidaus kontrolės sistema reikalauja maksimalaus patikimumo su minimaliomis sąnaudomis, pagrindinis informacijos kokybės matmuo yra tikslumas – apibrėžiantis informacijos klaidų dažnumą, dydį ir pasiskirstymą (Xu, Nord, Nord ir Lin, 2003).

Klinsukhon ir Ussahawanitchakit (2016) išskiria tuos pačius finansinių ataskaitų kokybės aspektus, tik prie tikslumo, savalaikiškumo, išsamumo ir nuoseklumo pridedamas ir aktualumas. Be to, autoriai teigia, jog finansinės informacijos kokybė, turi įtakos informacijos patikimumui, sprendimų priėmimo efektyvumui ir informacijos naudingumui.

Nors pagrindinės apskaitos informacijos kokybės valdymo problemos nėra aiškiai apibrėžiamos, šia tema yra atlikta daugelis tyrimų (Xu ir kt., 2003). Autoriai apžvelgė literatūroje atliktus tyrimus ir sudarė šių tyrimų santrauką, kurioje atsispindi pagrindiniai faktoriai turintys įtakos apskaitos informacijos kokybei:

- aukščiausio lygio vadovų vaidmuo;
- (informacijos) kokybės politikos ir standartai;
- (informacijos) kokybės vadovo vaidmuo;
- mokymai;
- organizacijos struktūra;
- veiklos ar sistemos pobūdis, produkto ar paslaugos dizainas;
- metodai (kontrolė ir tobulinimas), procesų valdymas;
- darbuotojų ar personalo santykiai;
- tiekėjų kokybės vadovas;
- veiklos vertinimas ir atlygis;
- vadovų kaita;
- išoriniai faktoriai;
- auditas;
- vidaus kontrolė ir jos procedūros, procesai;
- įvesties valdymas;
- dėmesys klientui;
- nuolatinis tobulėjimas.

Taip pat Xu ir kt. (2003) po atliktos literatūros analizės apibrėžė modelį, kuriame išskiriamos keturios svarbiausios apskaitos informacijos kokybę lemiančios sritys. Pagrindinės problemos, darančios įtaką apskaitos informacijos kokybei yra žmogiškųjų išteklių, sistemų, organizacinės ir išorinės problemos.



2 pav. Svarbiausios apskaitos informacijos kokybę lemiančios sritys (Xu ir kt., 2003)

Xu ir kt. (2003) žmogiškųjų išteklių problemas sujungia su sistemų problemomis (žr. 2 pav.). Autorių teigimu, apskaitos informacijos teisingumą, t. y. kokybę, galima užtikrinti naudojant įvairias apskaitos sistemas. Tačiau ar įvedama informacija yra teisinga, sunku patikrinti, nes reikia pasikliauti žmonėmis. Be to, kai kurios sistemų kontrolės yra nustatytos žmonių ir tokių susijusių faktorių sistemos negali kontroliuoti. Šios situacijos pavyzdys – sistemoje nustatytos taisyklės, jog kiekvienas telefono numeris turi turėti aštuonis skaitmenis, tačiau ar tie skaitmenys bus teisingai įvesti, informacinė sistema nepatikrins. Todėl net naudojant geriausias sistema, visuomet yra žmogiškosios klaidos galimybė (Tan ir Low, 2019).

Fitrios (2016) taip pat pabrėžia informacinių sistemų įtaką apskaitos kokybės valdymui. Autorius teigia, jog apskaitos informacinė sistema yra išteklių rinkinys, kuris padeda perduoti svarbiausią informaciją sprendimus priimančioms asmenims. Tinkamai apmokyti darbuotojai geba naudotis visais informacinių sistemų privalumais, todėl yra pagerinama finansinių ataskaitų kokybė ir jų tikslumas (Fitrios, 2016).

Organizacinės problemos siejamos su įmonės struktūros teisingumu bei politikų ir standartų sudarymu bei taikymu (Xu ir kt., 2003). Remiantis autorių atliktu tyrimu, įmonės struktūros teisingumas priklauso ir nuo darbuotojų skaičiaus (pavyzdžiui, finansų skyriuje), ir nuo pareigybių pasidalijimo. Jei darbuotojams yra paskirstytos tam tikros sritys, už kurias jie yra atsakingi, ir jei tų sričių daug – sunku nustatyti kontroles, kurios užtikrintų visų sričių informacijos teisingumą. Be to, sudarytos įmonės politikos ar standartai, turi didelę įtaką apskaitos kokybei. Jei jų laikomasi, o įmonės politika sudaryta remiantis vietiniais įstatymais, apskaitos standartais, galima teigti, kad informacijos kokybė užtikrinama, nepaisant žmogiškosios klaidos faktoriaus (Ashbaugh-Skaife ir kt., 2007).

Taip pat yra labai daug išorės faktorių, kurie turi įtakos apskaitos kokybei. Kadangi išorės faktoriai turi įtakos apskaitos kokybei, yra ypač svarbu valdyti tokius faktorius (Xu ir kt., 2003). Svarbu, jog žmonės žinotų ir suprastų, kad išorinės problemos egzistuoja ir kokią įtaką daro organizacijai. Tada galima planuoti ir imtis atitinkamų veiksmų, jog ši įtaka būtų suvaldyta. Pavyzdžiui, besikeičiant šalies įstatymams, buhalteriu svarbu dalyvauti įvairiuose seminaruose apie tų įstatymų pokyčius bei sudaryti pokyčių įgyvendinimo planą įmonės apskaitos procesuose.

Apskaitos informacijos kokybės valdymas yra sudėtinga, tačiau įmanoma užduotis. Nors yra daug problemų, kurios turi įtakos apskaitos kokybei. Xu ir kt., (2003) sudarytas modelis padeda išskirti pagrindines problemas. Be to, vertinant apskaitos kokybę, svarbu atsižvelgti ir į informacijos kokybės matmenis: tikslumą, savalaikiškumą, išsamumą ir nuoseklumą. Autorių atlikti praktiniai tyrimai parodo, jog esant spaudimui užduotį atlikti laiku, žmonės linkę teikti pirmenybę savalaikiškumui, o ne tikslumui, kas yra pagrindinis apskaitos kokybės matmuo.

2.2. Vidaus kontrolės taikymo teoriniai aspektai

Vidaus kontrolė yra būtina į augimą orientuotos organizacijos funkcija, apimanti rizikos vertinimo elementus, informacinius ryšius ir net darbuotojų vaidmenį bei atsakomybę (Sani ir Chaharmahalie, 2012). Vidaus kontrolės procedūros apskaitoje yra skirtos apsaugoti įmones nuo sukčiavimo, piktnaudžiavimo ir netikslaus duomenų fiksavimo ir padeda organizacijoms sekti svarbiausią finansinę veiklą. Šios kontrolės suteikia racionalumą sprendimams vykdyti visas apskaitos procedūras ir užtikrinti, kad apskaitos ciklas būtų užbaigtas nuosekliai ir sėkmingai. Įmonės viduje įdiegus formalų organizacijos apskaitos procedūrų vadovą ar atitinkamas politikas, finansų skyrius gali optimizuoti ne vieną procesą ir išlaikyti aukščiausius apskaitos kokybės standartus. Vidaus kontrolės, taip pat, leidžia organizacijoms išlaikyti išsamius ir detalius duomenis, valdyti ir organizuoti svarbias finansines transakcijas bei leidžia nustatyti aukštus kokybės standartus įmonės finansų valdymo struktūrai ir protokolams. Be to, tinkamai pritaikyta sistema padeda sumažinti apskaitos klaidų ir piktnaudžiavimo rizikas, leidžia organizacijos finansų vadovams reguliuoti bei valdyti visas apskaitos skyriaus funkcijas. Vidaus kontrolės procedūros apskaitoje gali būti įdiegtos taip, jog nuolatos būtų stebimos ir fiksuojamos įplaukos, sąskaitų tvarkymas, kontroliuojamos kreditorių sąskaitos bei, netgi, įvertinamas biudžetas bei finansinės ataskaitos einamuoju metu. Įdiegus efektyvią apskaitos sistemą, kuri stebėtų apskaitos ataskaitas, analizuotų įrašus ir saugotų jautrią finansinę informaciją, organizacija galėtų nusistatyti aiškesnius tikslus ir tiksliau numatyti ateities perspektyvas. Sukurti operatyvūs apskaitos procesai įmonėms leidžia įdiegti atitinkamas vidines taisykles ir politikas apskaitos procedūroms bei padeda pasiekti finansinius tikslus. Vidaus kontrolė gali padėti stebėti tokias apskaitos vietas, kaip: grynųjų-čekių įrašai, atlyginimų valdymas, dovanų ir premijų įrašai, grynųjų pinigų pasiskirstymas personale bei bendrai viso turto apskaitymas. Be to, tokia sistema gali apimti ir valstybės įstatymus ir kitus teisės aktus bei reikalavimus finansinėms ataskaitoms.

Apskaita ir auditas yra dvi, vienas kita papildančios ir susiję sąvokos. Auditas neegzistuoja be apskaitos, o apskaita be audito būtų nieko verta. Auditas be apskaitos yra be pagrindo, o apskaita nebūtų saugi ir patikima be audito. Beveik visose šalyse auditas yra vertinamas kaip pranašesnis ir aukštesnės vertės procesas nei apskaita (Sani ir Chaharmahalie, 2012). Auditas, kuris kelia apskaitos informacijos patikimumą, peržvelgdamas ir analizuodamas finansinių ataskaitų atitikimą standartams ir taisyklėms, yra integrali ekonomikos dalis išsivysčiusiose bei besivystančiose šalyse. Auditorių parašytos ataskaitos pateikia patikimą finansinę informaciją visiems suinteresuotiems asmenims, pavyzdžiui, kapitalo rinkos investuotojams.

Nėra vieno paprasto apibūdinimo, kas yra vidaus kontrolė apskaitoje. Daugelyje analizuotų šaltinių vadovaujamosi COSO (angl. *Committee of Sponsoring Organizations Enterprise Risk Management*) modeliu (Sani ir Chaharmahalie, 2012). Autoriai, remdamiesi COSO modeliu, vidaus kontrolę apibūdina kaip procesą, skirtą pateikti pagrįstą, patikimą informaciją, kuri padėtų pasiekti tikslus, susijusius su:

- operacijų efektyvumu ir rezultatyvumu;
- finansinių ataskaitų patikimumu;
- įstatymų ir kitų teisės aktų laikymusi.

Autoriai teigia, jog vidaus kontrolės procedūros yra būtinos organizacijoms, kurios siekia užsibrėžtų tikslų ir stengiasi užtikrinti sėkmingą verslo veikimą. Kaip matyti, vidaus kontrolės apimtis yra itin plati. Ji apima visas kontrolių dalis, įtrauktas į strateginius, įstatymų atitikimo ir įmonės valdymo

procesus, apima visą įmonės veiklą ir operacijas, ne tik tiesiogiai susijusias su finansinėmis ataskaitomis. Anot Adewunmi (1998), vidaus kontrolė turi atliepti verslo poreikius, atspindėti gerą verslo praktiką, išlikti reikšminga per laiką vis besivystant organizacijai bei verslo aplinkai, kad padėtų organizacijai atliepti specifinius rinkos poreikius. Svarbu, jog ši kontrolė nebūtų matoma kaip našta organizacijai, o kaip tik būtų vertinama kaip įrankis, kuris maksimizuoja verslo galimybes, numato potencialius kaštus ir pelno praradimą, ar kaip įrankis, kuris gali sumažinti nenorimų įvykių rizikas. Be to, vidaus kontrolės procedūros gali padėti sekti operacijas, jog svarbi informacija neliktų nepastebėta (Sani ir Chaharmahalie, 2012). Yra daugybė pavyzdžių, kai kompanijos, kurios buvo sėkmingos ir pelningos, sugriuvo dėl per mažos vidaus kontrolės. Tuo pat metu, kaštų ir naudos santykis yra svarbus bet kokiai vidaus kontrolės sistemai. Šis santykis turėtų būti apsvarstytas ir projektuojant visą kontrolės bei rizikos identifikavimo sistemą (Elegido, 1996).

Vidaus kontrolės procedūrų funkcijos. Kontrolė nėra sinonimas valdymui ir neapima visko, ką apibrėžia įmonės valdymo sąvoka. Kontrolė yra skirta padėti organizacijai ir verslui siekti tikslų ir turėtų atlikti įspėjamąjį vaidmenį, pabrėžiant galimas kliūties tų tikslų įgyvendinimo kelyje (Sani ir Chaharmahalie, 2012). Tačiau vidaus kontrolės sistema nėra skirta tikslų nustatymui. Vidaus kontrolės procedūros padeda užtikrinti, jog vadovai turėtų patikimą informaciją sprendimų priėmimui, jų pritaikymui bei stebėjimui ir gali palengvinti vertinimą bei ataskaitų ruošimą, tačiau jos neatlieka vaidmens priimant strateginius bei operacinius sprendimus. Be to, Akhmetshin, Vasilev'as, Bashvalov'as, Prikhodko ir Kazakov'as (2017) teigia, jog vidaus kontrolės procedūros skatina inovacijų plėtrą, o lanksti kontrolės sistema sumažina strateginių pokyčių riziką išsaugant dabartines rinkos pozicijas.

Taip pat autoriai teigia, jog vidaus kontrolė turi savo ribotumą. Teisingai sudaryta apskaitos vidaus kontrolės procedūrų sistema sumažina, bet nepašalina prasto sprendimų priėmimo, žmogiškosios klaidos, veiklos ir procesų kontrolės, kurių nepaiso sąmoningai susitarę darbuotojai, vadovybė. Taip pat ši sistema neapima ir nenumatytų įvykių atsiradimo (Akhmetshin, Vasilev, Bashvalov, Prikhodko, ir Kazakov, 2017).

Tad tinkamai sudaryta vidaus kontrolės procedūrų sistema padeda suteikti pagrįstą, bet ne absoliučią garantiją, jog įmonė išvengtų kliūčių siekiant užsibrėžtų tikslų bei teisingai ir tvarkingai vykdytų savo veiklą, atsižvelgiant į aplinkybes, kurias galima numatyti (Sani ir Chaharmahalie, 2012). Tačiau apskaitos vidaus kontrolės procedūrų sistema negali užtikrinti, jog įmonės tikslai bus pasiekti ar įmonės veikloje nebus klaidų, praradimų, sukčiavimo ar įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimų.

Jokios dvi organizacijos neturi ir neturėtų turėti vienodų vidaus kontrolės procedūrų sistemų, nes įmonės ir jų kontrolės stipriai skiriasi atitinkamai nuo industrijos, kurioje įmonė veikia, organizacijos dydžio, struktūros bei vidinės įmonės kultūros ir filosofijos (Akhmetshin ir kt., 2018). Vis dėlto, įmonėms rekomenduojama turėti visus vidaus kontrolės sistemos komponentus, kad užtikrinti adekvačią veiklos kontrolę, tačiau tie komponentai bus pritaikyti įmonės poreikiams ir aplinkybėms. Vadovybei, atsižvelgiant į konkrečius įmonės poreikius, derėtų nustatyti ir tobulinti vidaus kontrolės procedūras, kurios turi būti taikomos ir efektyvios siekiant organizacijos tikslų.

Vidaus kontrolės elementų sistema. Vidaus kontrolės sistema apima įmonės politiką, procesus, užduotis, elgesį ir kitus įmonės aspektus (Sani ir Chaharmahalie, 2012). Autoriai apibrėžia, vidaus kontrolės procedūrų apskaitoje poreikį:

- palengvinant efektyvias ir našias operacijas, suteikiant galimybę tinkamai reaguoti į reikšmingą verslo, veiklos, finansinę, atitikties ir kitą riziką, susijusią su įmonės tikslų įgyvendinimu. Tai apima turto apsaugą nuo netinkamo naudojimo ar nuostolių ir sukčiavimo bei užtikrinimą, kad būtų nustatyti ir valdomi įsipareigojimai;
- padedant užtikrinti vidinių ir išorinių ataskaitų kokybę. Tam reikia tvarkyti atitinkamus įrašus ir procesus, kurie generuoja laiku pateikiamos, aktualios bei patikimos informacijos srautą organizacijos viduje ir už jos ribų;
- padedant užtikrinti, jog būtų laikomasi galiojančių įstatymų ar kitų teisės aktų ir vidaus politikos, susijusios su verslo vykdymu.

Vidaus kontrolės procedūros gali būti išskirstytos į penkis tarpusavyje susijusius komponentus, kurie taip pat yra vidaus kontrolės sistemos veiksmingumo kriterijai, padedantys pasiekti atskirus, tačiau sutampančius veiklos, finansinės atskaitomybės ir atitikties tikslus (Akinyelure, 2001). Šie komponentai yra:

1. kontrolės aplinka – kitų vidaus kontrolės komponentų pagrindas, kuris taip pat suteikia discipliną ir struktūrą. Veiksniai apima etines vertybes ir personalo kompetenciją (kokybę), valdybos pateiktą kryptį bei valdymo efektyvumą;
2. rizikos vertinimas – rizikos, susijusios su tikslų įgyvendinimu, nustatymas ir analizė, įskaitant riziką, susijusią su besikeičiančia reguliavimo bei veiklos aplinka, kaip pagrindą nustatant, kaip tokią riziką reikėtų sumažinti ir valdyti;
3. kontrolės veikla – įvairios politikos ir procedūros, padedančios užtikrinti, kad būtų vykdomos valdymo direktyvos, bei atliekami visi veiksmai, kurių gali prireikti rizikos sumažinimui siekiant įmonės tikslų;
4. informacija ir komunikacija – efektyvūs procesai ir sistemos, identifikuojančios, fiksuojančios bei pranešančios apie operatyvinę, finansinę ir su atitikimu susijusią informaciją su tam tikra forma bei terminu, kad žmonės galėtų vykdyti savo pareigas;
5. stebėjimas – procesas, kurio metu įvertinamas vidaus kontrolės sistemos veikimo tinkamumas ir kokybė. Apie vidaus kontrolės procedūrų trūkumus turėtų būti pranešta atitinkamiems asmenims, pavyzdžiui, vyresniajai vadovybei, audito komitetui ar valdybai.

Taip pat, remiantis COSO ataskaita, kuri pripažinta visame pasaulyje ir naudojama kaip orientyras nustatant vidaus kontrolės sistemą, šie penki komponentai yra pagrindiniai kriterijai, kuriuos reikėtų įvertinti atliekant vidaus kontrolę.

Įmonės vidaus kontrolės sistema atspindės jos kontrolės aplinką, kuri apima jos organizacinę struktūrą (Akwa-Sekyi ir Moreno, 2016). Anot autorių, vidaus kontrolės sistema turėtų būti įtraukta į įmonės veiklą ir tapti jos kultūros dalimi. Taip pat ši sistema turėtų sugebėti greitai reaguoti į besikeičiančią riziką verslui, atsirandančią dėl įmonės veiklos ir verslo aplinkos pokyčių. Be to, į vidaus kontrolės sistemą turėtų būti įtrauktos tokios procedūros, kurios vadovams nedelsiant leistų identifikuoti reikšmingus kontrolės trūkumus kartu su išsamia informacija apie taisomuosius veiksmus (Sani ir Chaharmahalie, 2012). Apibendrinant autoriai teigia, kad vidaus kontrolės procedūros, atsižvelgiant į konkrečios įmonės pobūdį, turėtų būti paprastos ir aiškios. Jos turėtų atsižvelgti, kad išlaidos nebūtų didesnės už gautą naudą, kad darbuotojai galėtų ir sugebėtų palaikyti nustatytas kontrolines procedūras įmonės veikloje, o jų sudėtingumas neturėtų įtakos jų įgyvendinimui.

Sani ir Chaharmahalie (2012) taip pat pabrėžia direktorių ir vadovų apmokymų svarbą. Mokymai jiems leistų tinkamai suprasti vidaus kontrolės procedūras, jų funkcijas ir apimtį, įskaitant ataskaitų teikimą. Be to, mokymai turėtų padėti lengviau laikytis vidaus kontrolės procedūrų reguliavimo reikalavimų, o tai prisidėtų prie verslo tikslų siekimo. Tokie mokymai gali būti vykdomi tiek įmonės viduje, tiek pasitelkiant išorės organizacijas.

Rizikos valdymas. Sani ir Chaharmahalie (2012) apibrėžia rizikos valdymo procesą, kuris yra:

- organizacijos tikslų suvokimas;
- rizikų nustatymas, susijęs su konkrečios rizikos tikimybe ir galimu poveikiu;
- informacinių sistemų pasitelkimas nustatant ir pašalinant (arba sumažinant) galimas rizikas;
- rizikų stebėjimas ir įvertinimas, numatant priemones rizikai pašalinti (ar sumažinti).

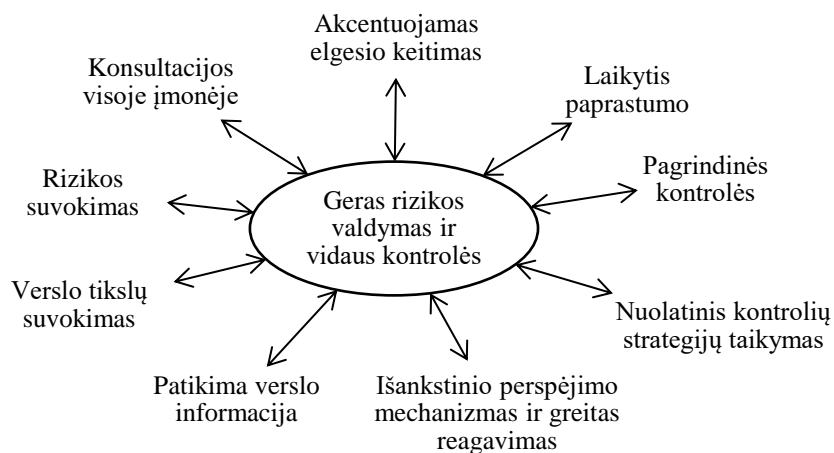
Akhmetshin'as ir kt. (2019) rizikos valdymo procesą sieja su funkcijų kontrole ir remiasi tarptautiniu valdymo standartu COSO ERM (angl. *Enterprise Risk Management*). Autorių apibrėžtas rizikos valdymo ir kontrolės procesas yra:

- įmonės valdymas ir kultūra;
- įmonės strategija ir tikslų apibrėžimas;
- veiklos efektyvumas;
- pokyčių įgyvendinimas ir stebėjimas;
- informacija, ryšiai ir ataskaitos.

Rizika gali paveikti daugelį veiklos sričių, tokių kaip strategija, operacijos, finansai, technologijos ir aplinka (Sani ir Chaharmahalie, 2012). Tiksliau tai gali būti pagrindinio personalo praradimas, reikšmingas finansinių ar kitų išteklių sumažėjimas, dideli informacijos ar ryšių srauto sutrikimai, gaisras ar kitos fizinės nelaimės, dėl kurių nutrūksta verslas ir (ar) prarandami darbuotojai. Be to, rizika apima ir tokias problemas, kaip sukčiavimas, piktnaudžiavimas ar netinkamas valdymas.

Anot autorių, rizikos valdymas įmonės veikloje yra būtinas, norint sumažinti tikimybę, jog nenumatyti įvykiai pakenks įmonės tikslams. Valdyba nustato įmonei priimtinos rizikos rūšį bei mastą ir yra stengiamasi išlaikyti riziką šiuose nustatytuose lygiuose. Vidaus kontrolė yra viena iš pagrindinių rizikos valdymo priemonių (Sani ir Chaharmahalie, 2012).

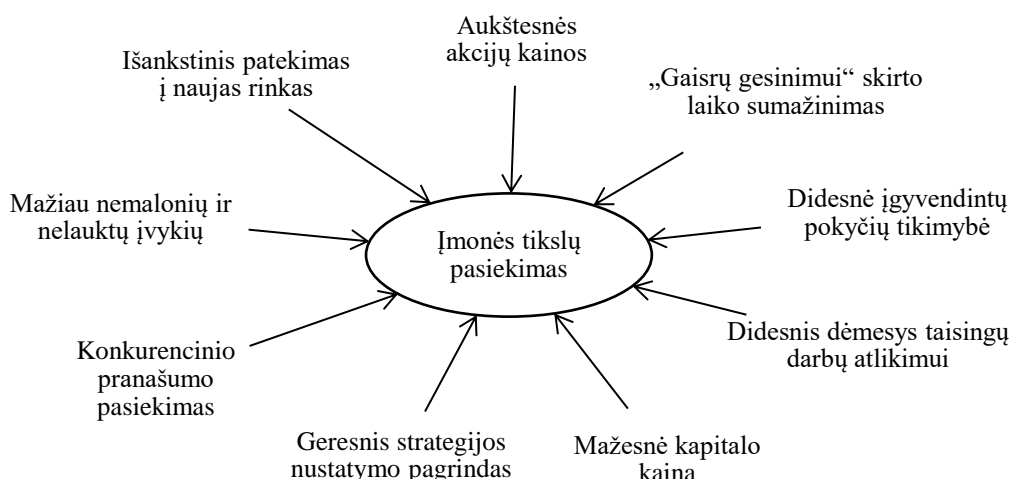
Verslo pasaulyje įmonės tikslai bei aplinka, kurioje ji veikia, nuolat keičiasi, todėl keičiasi ir rizika, su kuria ji susiduria (Akhmetshin ir kt., 2019). Vidaus kontrolės sistema priklauso nuo kruopštaus ir reguliaraus rizikos, su kuria susiduria įmonė, pobūdžio bei masto įvertinimo (Sani ir Chaharmahalie, 2012). Be to, kontrolės sistemos procedūros bei procesai turėtų būti pakankamai lankstūs, kad galėtų keistis ir prisitaikyti laikui bėgant ar tobulėjant aplinkai, organizacijai, tikslams ir veiklai. Kadangi pelnas ir akcininkų vertės padidėjimas iš dalies yra atlygis už sėkmingą rizikos prisiėmimą versle, vidaus kontrolės tikslas yra padėti tinkamai valdyti ir kontroliuoti riziką, o ne ją pašalinti (Sani ir Chaharmahalie, 2012). Gero rizikos valdymo ir vidaus kontrolės pagrindai bei galima veiksmingo rizikos valdymo nauda taikant vidaus kontrolės procedūras yra susietos tarpusavyje ir pavaizduotos 3 ir 4 paveiksluose.



3 pav. Gero rizikos valdymo ir vidaus kontrolės pagrindai (Sani ir Chaharmahalie, 2012)

Remiantis 3 paveiksle pateikta informacija, galima teigti, jog gero rizikos valdymo ir vidaus kontrolės pagrindai turi abipusį ryšį kiekvienai dedamajai. Kitaip tariant, faktoriai yra tarpusavyje susiję ir sudaro bendrą pagrindą vidaus kontrolei bei geram rizikos valdymui. Pavyzdžiui, norint gerai ir teisingai valdyti rizikas, svarbu suvokti bei įvertinti visas galimas rizikas įmonės veikloje ar pasirinktame procese. Taip pat, valdant rizikas ir taikant vidaus kontrolės procedūras, svarbu laikytis paprastumo, jog kiekviena užduotis būtų kiek įmanoma lengviau įgyvendinama.

Iš 3 paveiksle pateiktos sistemos išplaukia galima veiksmingo rizikos valdymo nauda taikant vidaus kontrolės procedūras (žr. 4 pav.). Kaip ir anksčiau minėta, vidaus kontrolės taikymas neretai siejamas su siekimu įgyvendinti įmonės užsibrėžtus tikslus. Todėl veiksmingai valdant riziką ir taikant nustatytas kontrolės procedūras gaunama nauda, kuri padeda lengviau pasiekti įmonės tikslus. Pavyzdžiui, viena iš veiksmingo rizikos valdymo, taikant vidaus kontrolės procedūras, naudų yra mažiau nemalonių ir nelauktų įvykių. Tokių įvykių sumažinimas leidžia lengviau valdyti procesus, įmonė veikia efektyviau bei galima tiksliau planuoti užduotis.



4 pav. Galima veiksmingo rizikos valdymo nauda taikant vidaus kontrolės procedūras (Sani ir Chaharmahalie, 2012)

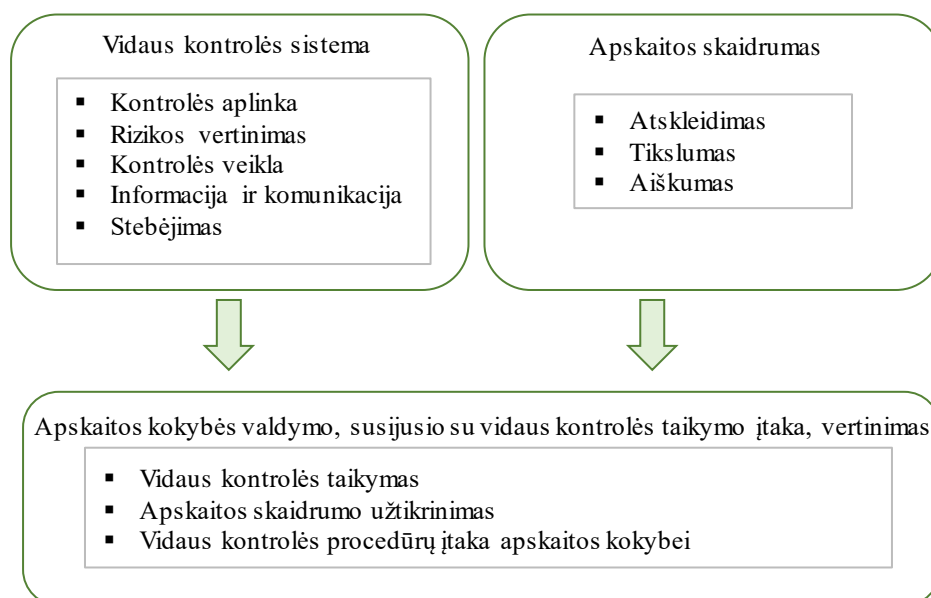
Taip pat literatūroje pabrėžiama ir rizikos valdymo nauda finansinių ataskaitų kokybei. Cohen'as, Krishnamoorthy ir Wright'as (2017) teigia, jog rizikos valdymas daro didelę įtaką finansinių ataskaitų kokybei, vidaus kontrolės procedūroms ir išorės auditui. Kai rizikų valdymo sistema yra neefektyvi, finansinės ataskaitos yra neįvertinamos tinkamai, o tai pabrėžia vidaus kontrolės trūkumus (Cohen, Krishnamoorthy ir Wright, 2017), kurie gali nulemti ne tik apskaitos kokybę ar skaidrumą, bet ir įmonės tikslų įgyvendinimą.

Apskaitoje taikomos vidaus kontrolės procedūros. Veiksmingos finansinės kontrolės yra labai svarbus vidaus kontrolės elementas. Sani ir Chaharmahalie (2012) teigia, jog šios kontrolinės procedūros padeda nustatyti ir valdyti įsipareigojimus siekiant užtikrinti, kad įmonė be reikalo nepatirtų išvengiamos finansinės rizikos, kad finansinė informacija, naudojama versle bei skelbiama viešai, būtų patikima. Jos taip pat prisideda prie turto apsaugos nuo netinkamo naudojimo ar praradimo, įskaitant sukčiavimo nustatymą ir prevenciją. Vidinė finansų kontrolė taip pat yra pagrindinė gero rizikos valdymo pagrindų dalis, kuri turėtų paremti platesnius verslo rizikos aspektus (Maurice, 1996). Norint priimti gerus verslo sprendimus, vadovams reikalinga kokybiška ir patikima finansinė informacija. Anot autorių, svarbiausios sritys, kurias turi apimti apskaitos kontrolės procedūros, yra: finansiniai įrašai patvirtinantys finansinį biudžetą, prognozės, kita valdymo informacija, tokia kaip mėnesinės ataskaitos bei biudžeto ir faktinių rezultatų palyginimas, bei tarpinės ir metų pabaigos ataskaitos.

Apibendrinant, galima teigti, jog vidaus kontrolė yra procesas, skirtas pateikti pagrįstą, patikimą informaciją, kuri padėtų pasiekti įmonės užsibrėžtus tikslus. Detalios vidaus kontrolės procedūros padeda užtikrinti, jog vadovai turėtų patikimą informaciją sprendimų priėmimui, tačiau šių procedūrų sistema sumažina, nepašalina prasto sprendimų priėmimo, žmogiškosios klaidos, veiklos ir procesų kontrolės, kurių nepaiso sąmoningai susitarę darbuotojai, vadovybė. Be to, rizikos valdymas įmonės veikloje yra būtinas, norint sumažinti tikimybę, jog nenumatyti įvykiai pakenks įmonės tikslams, o vidinė finansų kontrolė yra pagrindinė gero rizikos valdymo pagrindų dalis. Taigi, siekiant apskaitos kokybės ir skaidrios apskaitos politikos, svarbu įmonėje turėti vidaus kontrolės sistemą su ją užtikrinančiomis vidaus kontrolės procedūromis.

2.3. Konceptualus apskaitos kokybės valdymo modelis

Įvertinus vidaus kontrolės procedūrų ryšį apskaitos kokybei bei skaidrios apskaitos politikai, galima sudaryti apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, vertinimo modelį, kuris leistų lengvai identifikuoti **vidaus kontrolės taikymo įtaką**, siekiant užtikrinti **apskaitos skaidrumą** (žr. 5 pav.).



5 pav. Konceptualaus apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, vertinimo modelis

Apskaitos skaidrumas. Remiantis Klinsukhon ir Ussahawanitchakit (2016) atliktu tyrimu, galima išskirti ryšius tarp apskaitos informacijos skaidrumo ir sprendimų priėmimo efektyvumo poveikio finansinių ataskaitų kokybei. Pirmiausia autoriai apibrėžia tris pagrindinius apskaitos skaidrumo vertinimo aspektus:

- atskleidimas, kuris bendrai apibūdinamas kaip informacijos, kuri yra patikima ir pilna, pateikimas (Diamond ir Verrecchia, 1991). Atskleidimas turėtų apimti ir informacijos pasiekiamumą suinteresuotoms šalims, savalaikės finansinės informacijos pateikimą, informacijos vartotojams tinkamumą ir atvirumą, kuris atskleidžia suprantamą bei teisingą finansinę informaciją (Klinsukhon ir Ussahawanitchakit, 2016);
- tikslumas, kuris literatūroje apibrėžiamas kaip griežtas apskaitos standartų, reglamentų laikymasis, įskaitant ir standartų ar reglamentų pakeitimų supratimą bei aiškinimąsi (Kohlbeck ir Warfield, 2010);
- aiškumas, kuris apima susikontcentravimą į apskaitos informacijos naudingumą, tikslumą, tinkamumą, patikimumą, išsamumą ir aktualumą, o šis susikontcentravimas ilgainiui sukuria įmonei pridėtinę vertę (Klinsukhon ir Ussahawanitchakit, 2016).

Klinsukhon ir Ussahawanitchakit (2016) teigia, jog įmonės, kurios finansinę informaciją atskleidžia remiantis savalaikiškumu, aktualumu ir atvirumu, ir kurios apskaitos informaciją rengia vadovaudamosi standartais, gerina finansinės informacijos kokybę ir patikimumą.

Remiantis Klinsukhon ir Ussahawanitchakit (2016) metodologija, galima teigti, jog finansinės informacijos kokybė tiesiogiai priklauso nuo apskaitos skaidrumo vertinimo aspektų – atskleidimo, tikslumo ir aiškumo. Atsižvelgiant į tai, išskiriami trys apskaitos skaidrumą vertinantys lygiai – žemas, vidutinis ir aukštas. Žemas apskaitos skaidrumo lygis neapima nė vieno apskaitos skaidrumo vertinimo aspekto, t. y. apskaitoje nėra patikimo ir pilno informacijos atskleidimo, nesilaikoma apskaitos standartų bei informacija nėra naudinga, tiksli, tinkama, išsami ar aktuali. Vidutinis apskaitos skaidrumo lygis apima vieną arba du apskaitos skaidrumo vertinimo aspektus (pavyzdžiui, apskaitoje vyrauja atskleidimas ir tikslumas, tačiau nėra aiškumo). Teigiant, jog apskaitos skaidrumas yra aukštas, finansinė informacija turėtų būti tinkamai atskleista, tiksli ir aiški.

Forssbaeck ir Oxelheim (2015) taip pat panašiai apibūdina apskaitos skaidrumo įvertinimą. Tačiau autoriai neišskiria apskaitos skaidrumo lygių (žemas, vidutinis, aukštas), bet pamini apskaitos informacijos atskleidimo reikalavimų sąrašą, kurio pagalba įvertinamas apskaitos skaidrumas. Kitaip tariant, apskaitos skaidrumas apibrėžiamas tarsi skalė, kurioje aukščiausią lygmenį atitinka visų reikalavimų įvykdymas.

Vidaus kontrolės sistema. Daugelis autorių, norėdami įvertinti vidaus kontrolės sistemą, remiasi anksčiau minėtais penkiais COSO kriterijais:

1. Kontrolės aplinka
2. Rizikos vertinimas
3. Kontrolės veikla
4. Informacija ir komunikacija
5. Stebėjimas

Calderon'as, Delgado, Malquin'as ir Guerron'as (2020) šiuos penkis kriterijus suskirsto detaliau, jog būtų lengviau atlikti įvertinimą. Autorių analizuoti detalūs kriterijai yra šie:

- | | |
|---|---|
| 1. Kontrolės aplinka | 3.5. Nustatyti autorizacijos lygiai |
| 1.1. Sąžiningumas ir etikos vertybės | 3.6. Tinkamas operacijų registravimas |
| 1.2. Įsipareigojimas konkurencijai | 3.7. Ribota prieiga prie išteklių, turto ir įrašų |
| 1.3. Direktorių valdyba arba audito komitetas | 3.8. Darbuotojų santykiai jautrioje aplinkoje |
| 1.4. Filosofija ir valdymo stilius | 3.9. Informacinės sistemos kontrolė |
| 1.5. Organizacinė struktūra | 3.10. Informacinių technologijų kontrolė |
| 1.6. Institucijos ir atsakomybės paskirstymas | 3.11. Veiklos rodikliai |
| 1.7. Žmogiškųjų išteklių politika ir procedūros | 3.12. Procedūrų vadovas |
| 2. Rizikos vertinimas | 4. Informacija ir komunikacija |
| 2.1. Misija, tikslai ir politika | 4.1. Informacija ir atsakomybė |
| 2.2. Proceso ar veiklos lygio tikslai | 4.2. Informacijos srautas |
| 2.3. Rizikos nustatymas | 4.3. Integruotos informacinės sistemos |
| 2.4. Rizikos įvertinimas | 4.4. Lankstumas keistis |
| 2.5. Pokyčių valdymas | 4.5. Aukštesnės valdžios įsipareigojimas |
| 3. Kontrolės veikla | 4.6. Ryšio kanalai |
| 3.1. Kontrolės procedūrų nustatymas | 5. Stebėjimas |
| 3.2. Interesų priešinimas | 5.1. Vidaus kontrolės sistemos įvertinimas |
| 3.3. Sričių koordinavimas | 5.2. Vidaus kontrolės sistemos efektyvumas |
| 3.4. Dokumentacija | 5.3. Prielaidų patvirtinimas |
| | 5.4. Aptikti trūkumai |

Tiek Calderon'as ir kt. (2020), tiek Carvajal'as, Valverde ir Putan'as (2020) vertindami vidaus kontrolės sistemą remiasi vienareikšmių neutrosofinių skaičių rinkinių modeliu SVNS (angl. *Single-Valued Neutrosophic Sets*). Patogumui išskiriamas vienareikšmių neutrosofinių skaičių modelis SVNN (angl. *Single-Valued Neutrosophic Number*), kuris apibrėžiamas skaičiais (a, b, c), kur a, b, c $\in [0;1]$ ir $0 \leq a+b+c \leq 3$.

Calderon'as ir kt. (2020) atliktame tyrime naudoja lingvistinių reikšmių skalę, kurią galima susieti su SVNN modeliu, ir išskiria šiuos vertinimo terminus: ypač geras, labai labai geras, labai geras, geras, vidutiniškai geras, vidutiniškas, vidutiniškai blogas, blogas, labai blogas, labai labai blogas, ypač

blogas. Visiems šiems terminams priskiriamos atitinkamos skaičių reikšmės, atitinkančios SVNN modelio reikalavimus. Carvajal'as ir kt. (2020) taip pat naudoja lingvistinių reikšmių skalę įvertinimų rezultatams apibrėžti, tačiau skirsto tik į penkis terminus: labai blogas, blogas, vidutinis, geras, labai geras. Toks skirstymas yra lengviau suprantamas ir supaprastina įvertinimo rezultatų apskaičiavimą.

Remiantis atliktais tyrimais ir vienareikšmių neutrosofinių skaičių modeliu, galima išskirti terminų skalę, kuri pavaizduota 2 lentelėje.

2 lentelė. Siūlomos lingvistinės terminų reikšmės siejamos su SVNN modeliu

Lingvistinis terminas	SVNN
Labai geras (LG)	(1, 0, 0)
Geras (G)	(0,9;0,1; 0,1)
Vidutinis (V)	(0,5; 0,5; 0,5)
Blogas (B)	(0,1; 0,9; 0,9)
Labai blogas (LB)	(0; 1; 1)

Atlikus tyrimą ir įvertinus kiekvieną detalųjį kriterijų, bendras kriterijaus įvertinimas gaunamas apskaičiavus SVNN modelio atitinkamų skaičių ($a; b; c$), kur $a, b, c \in [0;1]$ ir $0 \leq a+b+c \leq 3$, vidurkį. Gautai reikšmei priskiriamas atitinkamas lingvistinis terminas bei apskaičiuojamas minimalus vertės nuokrypis taikant (1) formulę:

$$d(a, b) = \sqrt{\frac{1}{a} ((T_a - T_b)^2 + (I_a - I_b)^2 + (F_a - F_b)^2)}; \quad (1)$$

čia $d(a, b)$ – minimalus vertės nuokrypis;

$a = \langle T_a; I_a; F_a \rangle$ – pirmoji modelio SVNN reikšmė;

$b = \langle T_b; I_b; F_b \rangle$ – antroji modelio SVNN reikšmė.

Taigi, norint įvertinti apskaitoje taikomos vidaus kontrolės sistemą, įvertinamas kiekvienas detalusis kriterijus priskiriant lingvistines terminų reikšmes, sudaromas neutrosofinių skaičių modelis ir apskaičiuojamas vidaus kontrolės procedūrų įvertinimo rezultatas su minimaliu nuokrypiu.

Detalizuotas konceptualus modelis. Remiantis atlikta analize ir tyrimais, galima detalizuoti jau sudarytą konceptualų apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, vertinimo modelį (žr. 6 pav.).



6 pav. Detalizuotas apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, vertinimo modelis

6 paveiksle pavaizduotos vidaus kontrolės procedūrų įvertinimo reikšmės atitinka 2 lentelėje apibrėžtas reikšmes. Kaip ir anksčiau minėta, šios reikšmės gaunamos įvertinus vidaus kontrolės sistemos detaliuosius kriterijus. Taip pat pavaizduotos apskaitos skaidrumo reikšmės, kurios gaunamos įvertinus atskleidimo, tikslumo ir aiškumo aspektus. Žemas apskaitos skaidrumo lygis neapima nė vieno apskaitos skaidrumo vertinimo aspekto, vidutinis apima vieną arba du, o aukštas apima visus tris apskaitos skaidrumo vertinimo aspektus.

Sudaryto detalizuoto apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, modelio pagalba bus galima detaliau klasifikuoti ir palyginti atlikto tyrimo rezultatus. Atlikus tyrimą kiekvienos įmonės rezultatai bus pateikiami grafiškai sudaryto modelio pagalba, o tai padės identifikuoti esminius skirtumus tarp įmonių.

3. Apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, vertinimo modelio tyrimo metodologija

Tyrimo problema. Atlikus mokslinės literatūros analizę nustatyta, jog vidaus kontrolės procedūrų taikymas apskaitoje gali turėti reikšmingą teigiamą įtaką apskaitos kokybei ir skaidrumui. Tyrimu siekiama ne tik patikrinti konceptualaus teorinio modelio praktinio taikymo galimybes, bet ir nustatyti apskaitos kokybės valdymo ir vidaus kontrolės procedūrų ryšius Lietuvos įmonėse.

Tyrimo tikslas – remiantis mokslinės literatūros analize ir gautais tyrimo rezultatais empiriškai patikrinti sudarytą konceptualų apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, vertinimo modelį Lietuvos įmonėse.

Tyrimo uždaviniai:

1. nustatyti, kokios vidaus kontrolės procedūros taikomos Lietuvos įmonėse;
2. nustatyti, kaip užtikrinamas apskaitos skaidrumas Lietuvos įmonėse;
3. įvertinti vidaus kontrolės procedūrų įtaką apskaitos kokybei Lietuvos įmonėse;
4. pateikti rekomendacijas Lietuvos įmonių finansų vadovams.

Ginamieji teiginiai. Antroje darbo dalyje atlikta teorinė analizė leidžia suprasti, jog vidaus kontrolės procedūrų taikymas įmonės veikloje yra ypač svarbus ir gali turėti reikšmingą įtaką apskaitos kokybei bei skaidrumui. Todėl remiantis šiais teoriniais aspektais formuojami ginamieji teiginiai:

G1 – vidaus kontrolės procedūrų taikymas užtikrina apskaitos informacijos kokybę;

G2 – aukšta apskaitos informacijos kokybė užtikrina apskaitos skaidrumą;

G3 – vidaus kontrolės procedūrų taikymas apskaitos procese turi teigiamos įtakos apskaitos valdymui.

Tyrimo metodai. Siekiant patikrinti konceptualaus apskaitos kokybės valdymo modelio praktinio taikymo galimybes pasirinkta atlikti kokybinį tyrimą taikant interviu metodą.

Remiantis Bitino, Rupšienės ir Žydžiūnaitės (2008) metodologija, kokybiniai tyrimai yra tinkamiausi kai tiriamoje temoje tyrimų nėra atlikta arba jų atlikta nepakankamai, tyrimu siekiama aprašyti pasirinktą reiškinį, suformuluoti teiginius ir hipotezes. Vienas iš kokybinių tyrimų metodų yra giluminiai, pusiau struktūrizuoti interviu. „Giluminiai, pusiau struktūrizuoti interviu – tai viena iš apklausų rūšių, kurios metu yra siekiama gauti kuo daugiau nestruktūruotos informacijos apie tiriamą problemą“ (Bitinas, Rupšienė ir Žydžiūnaitė, 2008). Pagrindinis nestruktūruoto (pusiau struktūrizuoto) interviu privalumas – beveik visiškai tyrėjo laisvė: jis spontaniškai interviu metu gali formuluoti klausimus, interpretuoti, atsižvelgdamas į situaciją ir išsikeltą tikslą (Rupšienė, 2007). Kadangi nėra pakankamai atliktų tyrimų vertinant apskaitos kokybės valdymą, susijusį su vidaus kontrolės taikymu, taip pat norint lengviau suprasti tiriamą problemą, atskleisti visiškai netikėtus ir iš anksto nenumatytus tiriamos problemos aspektus, pasirinkta išsamiai apklausti įmonių finansų srities atstovus (vadovus) taikant giluminį, pusiau struktūrizuotą interviu metodą. Tačiau svarbu, jog pasirinkus atlikti giluminį, pusiau struktūrizuotą interviu, reikia atsižvelgti ir į šio metodo trūkumus, tokius kaip: subjektyvumas, duomenų rezultatų patikimumas, asmeninių santykių faktorius, duomenų apsauga ir konfidencialumas (Kardelis, 2002).

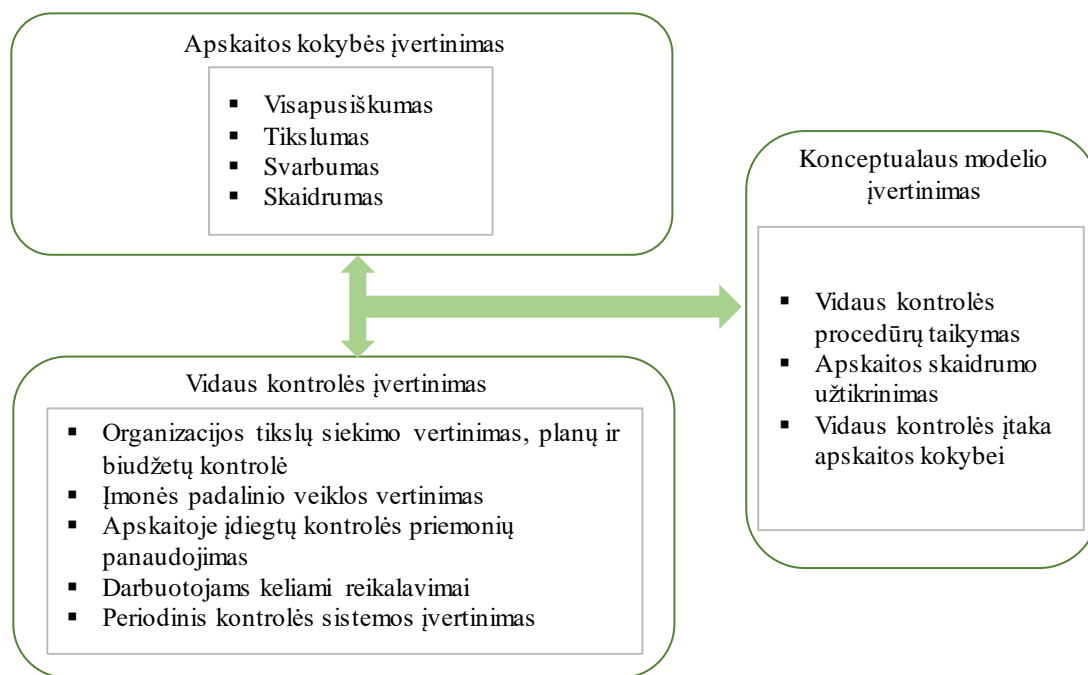
Tyrimo instrumentas. Kadangi pasirinkta atlikti kokybinį tyrimą, pagrindinis šio tyrimo instrumentas yra giluminis, pusiau struktūrizuotas interviu protokolas. Šis protokolas, skirtas apklausti didžiųjų Lietuvos įmonių finansų srities atstovus, o gauti respondentų atsakymai leis patikrinti sudarytą

konceptualų apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, modelį. Pagrindiniai modelio konstruktai yra apskaitos kokybė ir vidaus kontrolė. Apskaitos kokybė vertinama atsižvelgiant į Dyckowska (2014) sudarytą klausimyną, kuris vertina apskaitos kokybę apibūdinančius keturis faktorius: visapusiškumą, tikslumą, svarbumą ir skaidrumą. Vidaus kontrolės vertinamos atsižvelgiant į Kanapickienės (2001) sudarytą klausimyną, kuris matuoja penkias vidaus kontrolės priemonių grupes:

- organizacijos tikslų siekimo vertinimas, planų ir biudžetų kontrolė;
- įmonės padalinio veiklos vertinimas;
- apskaitoje įdiegtų kontrolės priemonių panaudojimas;
- darbuotojams keliami reikalavimai;
- periodinis kontrolės sistemos įvertinimas.

Remiantis Dyckowska (2014) ir Kanapickienės (2001) sudarytais klausimynais bei atsižvelgiant į tyrimo tikslą ir uždavinius, buvo sudarytas pusiau struktūrizuotas interviu protokolas, kuris pateikiamas 1 priede.

Tyrimo struktūra pavaizduota 7 paveiksle. Kadangi pagrindinis tyrimo instrumentas yra interviu protokolas, jis apima tyrime išskiriamus konstruktus – vidaus kontrolės ir apskaitos kokybę bei leidžia įvertinti konceptualų modelį, o tai leis pagrįsti arba paneigti ginamuosius teiginius.



7 pav. Kiekybinio tyrimo schema

Tyrimo dalyviai. Atliekant tyrimą buvo apklausiami finansų / apskaitos srities atstovai, vyr. buhalteriai ar finansų skriaus vadovai iš skirtingų didžiųjų Lietuvos įmonių. Taip pat buvo atsižvelgiama į įmonių veiklos rūšis, jog būtų galima palyginti gautus tyrimo rezultatus bent tarp dviejų skirtingų veiklos rūšių.

Sudarius interviu protokolą, buvo bandoma susisiekti su kuo daugiau didžiųjų Lietuvos įmonių. Iš 35 pateiktų užklausų sudalyvauti interviu, atsakė 25 įmonės, o iš jų sutiko ir atvyko į virtualų pokalbį tik 4 įmonės. Svarbu paminėti, jog tyrimo dalyviai norėjo išlikti konfidencialūs ir nesutiko, jog jų vardai

bei įmonės, kuriose jie dirba, būtų atskleistos. Todėl toliau bus naudojamas toks respondentų ir įmonių šifravimas: X1 respondentas, dirbantis Y1 įmonėje (žr. 2 priedą), X2 respondentas, dirbantis Y2 įmonėje (žr. 3 priedą), X3 respondentas, dirbantis Y3 įmonėje (žr. 4 priedą) ir X4 respondentas, dirbantis Y4 įmonėje (žr. 5 priedą).

Duomenų rinkimas. Šio tyrimo duomenys buvo rinkti 2021 m. kovo mėn. Dėl šalyje vyraujančios epidemiologinės koronaviruso (COVID-19) situacijos interviu buvo atliekami pasitelkiant informacines technologijas – *Microsoft Teams* virtualią aplinką. Apklaustajam sutikus, pokalbiai buvo įrašomi minėtos aplinkos pagalba, o po atlikto interviu respondentų atsakymai buvo transkribuojami duomenų analizei. Interviu trukmė svyravo nuo 40 iki 80 minučių, o interviu transkripcijos užėmė nuo 4 iki 8 psl. (žr. 2–5 priedus).

Prieš susitikimą virtualiame pokalbyje su įmonių atstovais, kiekvienam elektroniniu paštu buvo nusiųstas preliminarus klausimų sąrašas, jog apklausiamasis galėtų susipažinti ir detaliau atsakyti į užduodamus klausimus. Kadangi interviu tipas yra pusiau struktūrizuotas, interviu metu buvo užduodami papildomi klausimai, siekiant tikslesnių atsakymų.

3.1. Tyrimo rezultatų validumo vertinimas

Apžvelgiant tyrimo validumą, itin svarbu pabrėžti, jog kokybinio ir kiekybinio tyrimo validumas yra vertinamas ir užtikrinamas skirtingai. Kiekybiniai tyrimai yra laikomi validūs tada, kai siekiama įvertinti iš anksto žinomų nuomonių, vertinimų, žinių paplitimą populiacijoje, o kokybiniai tyrimai yra validūs tada, kai siekiama sudaryti nuomonių ar vertinimų tam tikru klausimu sąrašą (Rupšienė, 2007). Remiantis Rupšienės (2007) kokybinių ir kiekybinių tyrimų validumo teoriniais palyginimais, galima teigti, jog validumas apima išvadų pagrįstumą, įvertinant ne tik išvadų reprezentatyvumą populiacijai, bet ir tyrimo strategiją, uždavinius, duomenų rinkimo ir analizės būdus ar kitus būdus.

Tiek kokybinio, tiek kiekybinio tyrimo atveju yra būtina įvertinti vidinį ir išorinį validumą, tačiau toks vertinimas gana stipriai skiriasi tarp tyrimo tipų (Rupšienė, 2007). Kokybinio tyrimo atveju, vidinį validumą padeda įvertinti respondentų patvirtinimas, jog jų atsakymai buvo interpretuojami teisingai ir atspindi jų įsitikinimus ir nuomones, pateikiant jiems visą ar dalį tyrimo ataskaitos. Kitas vidinio validumo įvertinimo metodas galėtų būti trianguliacijos taikymas. Remiantis Rupšienės metodologija (2007), trianguliacija susideda iš šių dalių:

- 1) pats tyrėjas buvo tyrimo dalyviu;
- 2) atliekant tyrimą dalyvavo ir kiti tyrėjai;
- 3) naudotos duomenų fiksavimo ir saugojimo priemonės;
- 4) tyrimo rezultatų analizėje buvo įtraukti ir kiti tyrėjai.

Šiame tyrime rezultatų analizės objektyvumui ir vidiniam validumui užtikrinti tyrėjas buvo tyrimo dalyvis, naudotos duomenų fiksavimo ir saugojimo priemonės (diktofonas, *Microsoft Teams* aplinkos įrašas bei transkripcija). Todėl buvo iš dalies užtikrinta trianguliacija. Taip pat, siekiant užtikrinti tyrimo vidinį validumą, su tiriamaisiais buvo pasidalinta jų atsakymus apibendrinanti ataskaitos dalis tam, kad gauti patvirtinimą, jog rezultatai yra tinkamai pateikiami ir teisingai suprastas interviu turinys, o tuo pačiu, siekiama grįžtamojo ryšio apie tyrimo rezultatus. Metodologijoje Rupšienė (2007) tai vadina dalyvių kontrole.

Išorinis validumas kokybiniame tyrime taip pat yra vertinamas kitaip negu kiekybiniuose tyrimuose. Čia yra svarbu ne statistinis generalizavimas, o siekiama tyrimo išvadas pateikti taip, jog skaitytojas

galėtų suprasti, kur šias išvadas galėtų pritaikyti. Tokiu būdu skaitytojai perskaitę tyrimo išvadas gali jas pritaikyti kitokiame kontekste (Rupšienė, 2007). Tam, kad skaitytojas galėtų šiuos rezultatus panaudoti kitose situacijose (teorijoje tas vadinama perkeliamumu), rezultatai ir išvados turi būti aprašytos kiek įmanoma detaliau. Tai vadinama detaliuoju aprašymu ir tai užtikrina išorinį validumą (Rupšienė, 2007).

Detalusis aprašymas apima kiek įmanoma daugiau informacijos apie atliktą tyrimą – eiga, vieta, metodologija, tyrimo objektas, tyrėjo vaidmuo bei kiti kriterijai, kurie užtikrintų pateikiamos informacijos išsamumą. Tai padeda skaitytojui lengviau atpažinti kontekstą, kuriame galima pritaikyti šio tyrimo rezultatus ir kaip juos pritaikyti visai populiacijai.

Šiame tyrime siekta užtikrinti išorinį validumą pateikiant kiek įmanoma daugiau informacijos apie respondentų atstovaujamas organizacijas, įmonių veiklą ir jų tipą, o tuo pačiu – plačiai aprašant įmonių taikomus metodus užtikrinančius apskaitos skaidrumą ir taikomas vidaus kontrolės procedūras. Tyrimo ir rezultatų aprašyme buvo siekiama detaliai aprašyti kiekvieną etapą ir taikytą metodą, taip pastiprinant išorinį tyrimo validumą.

3.2. Tyrimo rezultatų patikimumo vertinimas

Kokybinio tyrimo patikimumo vertinimas yra kiek sudėtingesnis nei kiekybinio (Rupšienė, 2007). Vertinant tyrimo patikimumą yra išskiriami du būdai, kuriais galima užtikrinti tiek kiekybinio, tiek kokybinio tyrimo patikimumą:

- 1) instrumento dermės įvertinimas – interviu metode, tyrimo instrumentu tampa pats tyrėjas, todėl siūloma siekiant įvertinti instrumento dermę, siūloma taikyti tyrimo auditą siekiant užtikrinti duomenų rinkimo, interpretavimo ir išvadų tarpusavio darną;
- 2) rezultatų stabilumo įvertinimas – tyrime gaunamų duomenų stabilumo vertinimas keičiant tam tikras duomenų rinkimo sąlygas.

Kalbant apie rezultatų stabilumo įvertinimą, svarbu atsižvelgti į tai, jog negalima keisti bet kurių sąlygų, siekiant įvertinti rezultatų stabilumą. Rupšienė (2007) įvardija 4 faktorius, kurie gali būti keičiami atliekant kokybinį tyrimą:

- 1) duomenų surinkimo metodas;
- 2) tyrėjas;
- 3) skirtingi respondentai;
- 4) laikas ir aplinka.

Šiame tyrime buvo taikomas 2 iš išvardintų sąlygų – buvo apklausti skirtingi respondentai, kurie dirba skirtingose įmonėse, todėl buvo patvirtinta, jog renkant duomenis iš keleto, nesusijusių respondentų, yra gaunami tokie patys arba panašūs rezultatai į interviu klausimus ir respondentai vienodai supranta klausimų esmę. Kita taikyta sąlyga yra laikas: 2 iš keturių respondentų buvo kalbinti darbo dienomis – po pietų ir po darbo valandų, trečiasis – nedarbo dienos (Kovo 11-osios) rytą, o ketvirtasis – sekmadienio rytą. Tai įrodo, jog kalbinant respondentes skirtingais laikais, skirtingame susikaupime ar nuovargyje, rezultatai buvo gaunami panašūs, o respondentai klausimus suvokdavo vienodai. Taip pat siekiant užtikrinti surinktų duomenų patikimumą, respondentų buvo prašoma atsakyti į klausimus kuo nuoširdžiau bei buvo užtikrinta, jog bus išlaikomas absoliutus konfidencialumas respondento įmonės ar jo paties atžvilgiu. Tad tai padėjo surinkti atvirus, patikimus rezultatus.

Vertinant instrumento dermę, buvo pasitelktas tyrimo auditas, kurį, anot Rupšienės (2007), gali atlikti kiti asmenys, kolegos. Kadangi įrankio tikslas yra patikrinti duomenų rinkimo, interpretavimo ir išvadų darną, tad buvo prašoma dviejų, visiškai tarpusavyje nesusijusių asmenų įvertinti tyrimo metodiką, duomenų rinkimo būdą bei instrumentą, surinktų duomenų ir tyrimo rezultatų derėjimą bei išvadų tikslumą.

Tyrimo audito metu buvo įvardintos kelios pastabos:

- 1) interviu duomenys galėjo būti renkami įvairesnėmis aplinkos sąlygomis, taip dar tvirčiau užtikrinant instrumento dermę;
- 2) peržiūrint interviu klausimus, ne iki galo aišku, kurie klausimai skirti atskirų vidaus kontrolės procedūrų įvertinimui;
- 3) tyrimo instrumente nėra aiškiai atskirtos dvi sąvokos – vidaus kontrolė ir vidinės kontrolės.

Atsižvelgiant į šiuos, tyrimo auditą atlikusių asmenų, komentarus, buvo giliau ir aiškiau atskirtos minėtosios sąvokos, taip pat, įvertinta ar pavyktų tam tikrus interviu klausimus glaudžiau susieti su atskiromis vidaus kontrolės procedūromis. Kadangi interviu buvo pusiau struktūrizuotas ir dalis klausimų buvo papildomi ir patikslinantys, dėl riboto laiko ir noro gauti kuo tikslesnius respondentų atsakymus nebuvo siekiama įvertinti kiekvienos vidaus kontrolės atskirai. Respondentų atsakymai apžvelgia didžiąją dalį anksčiau minėtų vidaus kontrolės sistemos detaliųjų procedūrų, o išsakyti įvertinimai apima visų įmonėje taikomų vidaus kontrolės sistemos procedūrų įvertinimą. Taigi tyrimo patikimumas užtikrinamas panaudojant tyrimo auditą ir tam tikrų duomenų rinkimo sąlygų pakeitimą, kas padėjo surinkti patikimus duomenis ir juos teisingai interpretuoti bei pateikti patikimas išvadas.

Be to, svarbu paminėti ir tai, jog respondentai noriai ir atvirai dalyvavo interviu, atsakinėjo į užduodamus klausimus. Nebuvo pastebėta jokių nutylėjimų, tylos pauzių ar gilesnių susimastymų siekiant pateikti pataisytus, geriau įmonę apibūdinančius atsakymus. Interviu pradžioje kiekvienas respondentas buvo supažindintas su interviu tikslu bei buvo pabrėžiama, jog konfidencialumas bus užtikrintas. Tai turėjo įtakos respondentų atsipalaidavimui ir gebėjimui atvirai išsakyti mintis, nesibaiminant dėl įmonės įvaizdžio ar vadovų sukritikavimo. Taigi galima teigti, jog tyrimo rezultatų patikimumas yra užtikrinamas, gauti rezultatai yra teisingi ir atspindi realią situaciją kasdieninėje įmonės veikloje.

3.3. Duomenų analizės metodai

Kaip jau minėta, tyrimo instrumentas yra giluminis, pusiau struktūrizuotas interviu protokolas, tyrimo dalyviai apskaitos srities atstovai, kurie buvo koduojami dėl konfidencialumo pagal respondentus (X_1, \dots, X_4) ir įmones (Y_1, \dots, Y_4). Taip pat po interviu gauti įrašai pažodžiui transkribuojami ir pateikiami 2–5 prieduose. Surinkus ir paruošus duomenis buvo atliekama kokybinė turinio analizė. Kiekvieno respondento atsakymai buvo lyginami su kitų respondentų atsakymais atitinkamai pagal klausimų kategorijas: informacija apie respondentą ir įmonę, apskaitos skaidrumo įvertinimas, vidaus kontrolės procedūrų apibūdinimas ir vertinimas. Apskaitos skaidrumas koduojamas pagal respondento įvertinimą – žemas, vidutinis arba aukštas, o vidaus kontrolės procedūrų įvertinimas koduojamas pagal 2 lentelėje apibrėžtas lingvistines terminų reikšmes siejamas su SVNN modeliu. Taip pat respondentų atsakymus suskirsčius į kategorijas buvo atliekamas detalus tyrimo rezultatų aprašymas, palyginimas ir interpretacija pritaikant sukurtą konceptualųjį modelį bei suformuluojant išvadas.

4. Apskaitos kokybės valdymo, susijusios su vidaus kontrolės taikymu, vertinimo modelio tyrimo rezultatai ir diskusija

Teorinės darbo dalies pagrindu sudarytas konceptualus apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, vertinimo modelis yra praktiškai patikrinamas atliekant skirtingų sektorių įmonių atvejo analizę. Šiame skyriuje yra pateikiami keturių įmonių apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, modelio vertinimai, rezultatų analizė ir aptarimas bei rekomendacijos.

4.1. Tyrime dalyvavusių įmonių apibūdinimas ir palyginimas

Kiekvieno interviu pradžioje respondentai buvo supažindinami su interviu tikslu, numatoma trukme. Gavus sutikimą buvo pradėtas pokalbio įrašas bei pabrėžiamas konfidencialumo užtikrinimas, siekiant kuo tikslesnių, atviresnių ir išsamesnių atsakymų į užduodamus klausimus.

Pirmieji interviu klausimai skirti geriau pažinti respondentą, nustatyti jo patirtį apskaitos srityje, gauti informaciją apie įmonę, kurioje respondentas dirba, bei suprasti pagrindinių konstruktyvų sąvokas iš respondento pozicijos. Apibendrinti rezultatai apie respondentų išsilavinimą ir patirtį pateikiami 3, o apibendrinti sąvokų apibūdinimai iš kiekvieno respondento pozicijos pateikiami 4 lentelėje (žr. 2–5 priedus).

3 lentelė. Apibendrinti rezultatai apie respondentų išsilavinimą ir patirtį

Respondentai Klausimai	X1	X2	X3	X4
Išsilavinimas	Bakalauras – Ekonomika Magistras – Finansų vadyba	Bakalauras – Ekonomika	Aukštesnysis – kompiuterinių tinklų inžinierius (-ė) Aukštasis ne universitetinis – Administravimas	Bakalauras – Verslo administravimas Magistras – Tarptautinis verslas
Darbo patirtis apskaitos srityje	14 metų	11 metų	20 metų	11 metų
Užimamos pareigos	Vyr. buhalterė	Vyr. buhalterė	Vyr. buhalterė	Vyr. buhalterė
Darbo trukmė įmonėje	1 metai	7 metai	~1,5 metai	~1,5 metai
Įmonės veiklos šaka	Elektros komponentų gamyba naujų automobilių gamybai	Elektronikos detalių gamyba bei pardavimas	Aliuminio, stiklo bei kitokių tipų fasadinių konstrukcijų projektavimas, gamyba bei montavimas	Automobilių dalių gamyba
Darbuotojų skaičius įmonėje	~700	~800	~500	~300

Iš 3 lentelėje pateiktų apibendrintų rezultatų apie respondentus ir įmones, kuriose jie šiuo metu dirba, galima matyti, jog visi respondentai turi daugiau nei 11 metų patirtį apskaitos srityje ir šiuo metu užima vyr. buhalterio poziciją. Kadangi respondentai dabartinėse įmonėse dirba ilgiau nei metus, galima teigti, kad respondentams teko susidurti su įvairiomis situacijomis ir pakeisti darbo vietą bent kelis kartus. Tokia informacija apie respondentus indikuoja, jog jų turimos žinios ir patirtis apie

įmonėje veikiančias vidaus kontroles ir apskaitos kokybės užtikrinimą yra pakankama kokybinio tyrimo rezultatams įvertinti.

Taip pat iš apibendrintų rezultatų, pateiktų 3 lentelėje, galima įvertinti įmones, kuriose šiuo metu dirba respondentai. X1 ir X2 respondentai dirba gana panašiose įmonėse – abi įmonės gamina ir parduoda elektronikos prekes. Pagrindinis skirtumas yra įmonės dydis bei elektronikos prekių rūšis. X1 respondento įmonė gamina elektros komponentus tik automobilių pramonei, o X2 respondento įmonė gamina įvairias elektronikos prekes, skirtas namų buities prietaisams, tokioms kaip šaldytuvai, skalbimo mašinos ir panašioms įrenginiams ar prietaisams. X3 respondento įmonė projektuoja, gamina ir montuoja įvairias fasadines konstrukcijas, o X4 respondento įmonė gamina ir parduoda automobilių detales. Visose įmonėse dirba daugiau nei 300 darbuotojų. Kitaip tariant, analizuojamos tik didelės, Lietuvoje veikiančios, gamybinės įmonės. Kadangi visos 4 organizacijos turi daugiau nei 300 darbuotojų, o jų metinė apyvarta viršija 40 milijonų eurų apyvartą (*Rekvizitai.lt* duomenimis), remiantis Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 4 straipsniu, šios organizacijos yra priskiriamos didelių įmonių kategorijai.

Iš 4 lentelėje pateiktų apibendrintų respondentų atsakymų apie apskaitos skaidrumo ir vidaus kontrolių sąvokas, galima teigti, jog visi respondentai panašiai supranta apskaitos skaidrumą bei vidaus kontroles apskaitoje. Apibendrinant visų respondentų atsakymus, galima sudaryti bendrą apskaitos skaidrumo apibrėžimą: *Apskaitos skaidrumas tai visų ūkinių operacijų tikslus ir aiškus atspindėjimas apskaitoje, atitinkantis apskaitos standartų, šalies įstatymų ir įmonės procedūrų reikalavimus.*

4 lentelė. Apibendrinti respondentų atsakymai apibūdinantys apskaitos skaidrumą ir vidaus kontroles apskaitoje

Sąvokos Respondentai	Apskaitos skaidrumas	Vidaus kontrolės apskaitoje
X1	Visos ūkinės operacijos apskaitoje yra atspindėtos ir jos atspindėtos tiksliai, aiškiai kaip priklauso, nėra jokių nuslėptų dalykų. Viskas tiksliai pagal įstatymus, standartus ir kas įmonėje vyksta, tas yra ir atspindima.	Metodai, procesai ar kažkokios priemonės, kas leidžia užtikrinti ir suvaldyti visokias rizikas, kurios gali daryti įtaką apskaitai, ar ji teisingai atspindima. Kad apskaita būtų teisinga ir būtų išvengta kažkokios įtakos, klaidų ar apgaulės specialios, netyčinių klaidų.
X2	Skaidri apskaita yra tada, kai yra laikomasi pagrindinių ir visų apskaitos principų. Kai laikomasi pagrindinių apskaitos reikalavimų, tada kai kiekvienas darbuotojas jaučia savo atsakomybę, kad savo darbą daro sąžiningai.	Rašytinės kontrolės, atitinkami bruožai arba saugikliai, kuriuos patikrinus arba įvykdžius, mes esame pakankamai tikri ir pakankamai saugūs, kad mūsų apskaita yra vedama teisingai.
X3	Stengimasis švariai, gražiai, pagal visus teisės aktus vesti apskaitą, vadovaujantis įmonės procedūromis.	Tai būtų pačios procedūros, kurios iš savęs vykdo kontrolę, įpareigoja atlikti kontrolę. Bei smulkesnės kontrolės, procedūros, kurios įpareigoja pasitikrinti save, ar tai, ką sudėjome į balansą, į pelno (nuostolių) ataskaitą, yra teisinga.
X4	Patikima, aiškiai pateikta informacija, atitinkanti teisinius reikalavimus.	Metodai, taikomi įmonės viduje, siekiant užtikrinti apskaitos skaidrumą ir teisingumą.

Taip pat, įvertinus respondentų atsakymus, galima apibrėžti ir bendrą vidaus kontrolių apskaitoje sąvoką. *Vidaus kontrolės apskaitoje – metodai ar procedūros, dažniausiai aprašytos įmonių politikoje, leidžiančios patikrinti apskaitos informacijos teisingumą ir tikslumą bei užtikrinti apskaitos skaidrumą.*

4.2. Vidaus kontrolės procedūrų taikymas analizuotose įmonėse

Tolimesni interviu klausimai skirti suprasti, kaip užtikrinamas įmonėse apskaitos skaidrumas, kokios vidaus kontrolės taikomos apskaitoje bei įvertinti vidaus kontrolės procedūrų įtaką užtikrinant apskaitos skaidrumą ir kokybę. Apibendrinti 1–4 klausimo (žr. 1 priedą) atsakymai (žr. 2–5 priedus) pateikiami 5 lentelėje.

5 lentelė. Apibendrinti respondentų atsakymai apie rengiamas finansines ataskaitas ir taikomus apskaitos standartus

Respondentai Klausimai	X1	X2	X3	X4
Įmonėje rengiamos finansinės ataskaitos	Visos lietuviškos ir konsoliduotos finansinės ataskaitos	Visos lietuviškos ir papildomos finansinės ataskaitos pagal įmonės poreikį	Visos lietuviškos ir konsoliduotos finansinės ataskaitos	Visos lietuviškos ir papildomos finansinės ataskaitos pagal įmonės poreikį
Finansinių ataskaitų dažnumas	Metinės	Pagal VAS – metinės Pagal TAS – mėnesinės	Pagal VAS – metinės Papildomos finansinės ataskaitos – ketvirtinės	Pagal VAS – metinės Pagal TAS – mėnesinės
Informacijos palyginimas su ankstesniais laikotarpiais	Galimas	Galimas	Galimas	Galimas
Apskaitos standartai	VAS ir TAS	VAS ir TAS	VAS ir TAS	VAS ir TAS

Iš 5 lentelėje pateikiamų apibendrintų 1–4 klausimo rezultatų, galima matyti, jog visos įmonės rengia pilnas ir visas metines finansines ataskaitas, t. y. rengia balansą, pelno (nuostolių), nuosavo kapitalo pokyčių ir pinigų srautų ataskaitas. Taip pat X1 ir X3 respondentai rengia ir konsoliduotas finansines ataskaitas. Be šių ataskaitų X2 ir X4 respondentai taip pat kas mėnesį rengia ir papildomas, specializuotas finansines ataskaitas, kurios naudojamos įmonės vidiniams poreikiams, rezultatų palyginimui ir analizei. Taip pat visose įmonėse finansinės ataskaitos rengiamos vadovaujantis tiek VAS, tiek TAS, o finansinės informacijos palyginimas su ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais yra galimas – informacija yra kaupiama ir saugojama.

Vienas iš svarbiausių tyrimo klausimų yra 9 klausimas (žr. 1 priedą). Šis klausimas atskleidžia, kaip įmonėse užtikrinamas apskaitos skaidrumas, t. y. kokios vidaus kontrolės ar procedūros yra taikomos bei kaip patys respondentai įvertina ir apibūdina įmonėje taikomas apskaitos vidaus kontroles. Apibendrinti 9 klausimo (žr. 1 priedą) atsakymai (žr. 2–5 priedus) pateikiami 6 lentelėje.

Iš apibendrintų tyrimo rezultatų (žr. 6 lent.), galima matyti, jog daugelis vidaus kontrolių ar procedūrų respondentų atstovaujamosiose įmonėse sutampa arba yra panašios. Visose įmonėse yra laikomasi apskaitos standartų (VAS ir TAS) bei Lietuvos apskaitos ir mokesčių sistemos reikalavimų, yra sekamos naujienos bei įstatymų pakeitimai. Taip pat visose įmonėse yra vykdomas kasmetinis

auditas, atsižvelgiama į audito rekomendacijas, yra rengiami biudžetai bei analizuojami nuokrypiai, matomas aiškus vadovybės susidomėjimas apskaitos kontrole, rengiami mokymai tiek įmonės viduje, tiek siunčiant darbuotojus į mokymus ar seminarus už įmonės ribų. Be to, įmonėse vykdomas detalus sąskaitų plano ir apskaitoje registruotų įrašų peržiūrėjimas, taikomas „keturių akių“ principas, kai tam tikrus darbuotojo veiksmus nuolat patikrina kitas asmuo.

6 lentelė. Apibendrinti rezultatai apie taikomas vidaus kontrolės procedūras

Klausimai Respondentai	Vidaus kontrolės procedūros	Respondento vertinimas
X1	<p>Apskaitos politika; detalių procesų politikos; biudžetų rengimas ir nuokrypių analizė; sistemų testavimai; vykdomas auditas ir reaguojama į audito rekomendacijas; papildomų ataskaitų ruošimas balansinių likučių pagrindimui; konsultacijos ir mokymai; didelė pinigų pervedimo kontrolė; vadovybės susidomėjimas; vietinės (Lietuvos) apskaitos ir mokesčių sistemos reikalavimų ir naujienų sekimas; apskaitos standartų laikymasis.</p> <p>Detalus sąskaitų plano peržiūrėjimas, tačiau yra žmoniškųjų išteklių trūkumas; nėra aiškumo apie pareigybes ir atsakomybes; nėra vidaus auditoriaus; nėra kai kurių procesų kontrolės arba ji nepakankama.</p>	Vidutinė, yra trūkumų
X2	<p>Aprašytų SOX kontrolių sąrašas kiekvienai sričiai; įgaliojimų perdavimo matrica – įrašų apskaitoje tvirtinimas; biudžetų rengimas ir nuokrypių analizė; detalus sąskaitų plano ir įrašų peržiūrėjimas; sistemų testavimai; atsakomybių pasiskirstymas; nuolatinis atsakomybių pasiskirstymo peržiūrėjimas; vykdomas auditas, reaguojama į audito rekomendacijas; vadovybės susidomėjimas; konsultacijos ir mokymai; apskaitos standartų laikymasis.</p> <p>Nėra vidaus auditoriaus; vidinės komunikacijos trūkumas.</p>	Pakankamai stipri
X3	<p>Biudžetų rengimas ir nuokrypių analizė; projektų vadovų ištraukimas; mėnesio uždarymo procedūros – detalus sąskaitų plano peržiūrėjimas; papildomų programų naudojimas su nustatytomis kontrolinėmis procedūromis; sąskaitų faktūrų tvirtinimas; naujų procesų, kontrolių diegimas – trūkumų šalinimas; vadovybės susidomėjimas; įstatymų laikymasis, vietinės (Lietuvos) apskaitos ir mokesčių sistemos reikalavimų ir naujienų sekimas; konsultacijos ir mokymai; gera komunikacija, bendradarbiavimas; vykdomas auditas.</p> <p>Silpna pinigų pervedimo kontrolė; nėra vidaus auditoriaus; nėra kai kurių procesų kontrolės arba ji nepakankama, kad ji būtų įdiegta reikalingi papildomi žmogiškieji ištekliai; nėra sąryšio tarp naudojamų sistemų.</p>	Vidutinė
X4	Finansų kontrolės skyrius analizuoja ir atlieka biudžeto įvykdymo kontrolę; skyrių vadovai atsakingi už savo departamentų finansinius rezultatus ir išlaidų stebėjimą; kas mėnesį vykdomi rezultatų pristatymai ir analizė įvairiais duomenų pjūviais; yra atsakomybių pasidalijimas bei pareigybių aiškumas; įmonės politika ar standartai – aiškios procedūros; vietinės (Lietuvos) apskaitos ir mokesčių sistemos reikalavimų ir naujienų sekimas; vykdomi mokymai; vykdomas auditas, reaguojama į audito rekomendacijas; „keturių akių“ principas; vadovybės susidomėjimas; yra vidaus auditas.	Stipri

X1 ir X4 respondentai nurodo, jog įmonėse yra nustatytos politikos, sudarytos aiškios procedūros, kurių laikantis, užtikrinama dar viena vidaus kontrolė. X1 ir X2 respondentai išskiria dar vieną vidaus kontrolės procedūrą – IT sistemų, skirtų apskaitai, testavimą. Testuojant apskaitoje naudojamas sistemas, galima laiku pastebėti neatitikimus bei imtis veiksmų, kad tie netikslumai būtų pašalinti. Be to, X2 ir X4 respondentai išskiria, jog įmonėse yra aiškus atsakomybių bei pareigybių pasidalijimas, kas yra laikoma kaip vidaus kontrolė, nes darbuotojai gali susikoncentruoti ties savo užduotimis,

planuoti ir pasiskirstyti darbo laiką. Visa tai sumažina žmogiškosios klaidos tikimybę, užtikrina sklandų apskaitos vedimą, nėra papildomų ir nežinomų užduočių, kurios sutrikdytų nuolatinį darbo procesą. Pasak X1 respondento, įmonėje, kurioje šis respondentas dirba, nėra aiškumo apie pareigybės ir atsakomybes, o tai neleidžia susikoncentruoti ties paskirtomis užduotimis ir įneša sumaištį, kuri nepadedą užtikrinti stiprios vidaus kontrolės.

X1 respondentas, kaip vidaus kontrolę, dar išskiria ir papildomų ataskaitų ruošimą. Papildomos atskaitos dar kartą parodo vadovybės susidomėjimą ir leidžia dar kartą patikrinti ar peržiūrėti atliktą darbą. Be to, šis respondentas dar pamini ir didelę pinigų pervedimo kontrolę, kai X3 respondentas teigia, jog įmonėje yra silpna pinigų pervedimo kontrolė ir yra pasitaikęs apgaulės atvejis, kai įmonė patyrė 150 tūkst. eurų žalą.

Taip pat X2 respondentas išskiria vieną pagrindinę vidaus kontrolę – aprašytą SOX kontrolių sąrašą, pritaikytą kiekvienai sričiai. Šios SOX kontrolės yra suskirstytos pagal apskaitos funkcijas ir pritaikytos būtent šios įmonės vidinių procesų skaidrumo užtikrinimui. Kaip pavyzdį respondentas pateikia vieną iš SOX kontrolių – AP (angl. *Accounts Payable*) kontrolę. Visiems pirkimams turi būti iš anksto vadovų ir kaštų centrų vadovų patvirtintas PO (angl. *Purchase Order*). Jei pirkimas daromas po fakto – nesukūrus PO, pirkimas nebus apmokėtas tol, kol nebus patvirtintas vadovų. Tokių, aprašytų apskaitos kontrolių įmonėje, yra apie 30 ir jos yra pagrindinės siekiant apskaitos skaidrumo.

Be to, X2 ir X3 respondentai išskiria sąskaitų tvirtinimo procesą kaip dar vieną, įmonės veikloje taikomą, vidaus kontrolę. Sąskaitų patvirtinimas yra reikalingas, jog būtų užtikrinama aiški pirkimų proceso tvarka, jog nebūtų vykdomi nepatvirtinti pirkimai asmeniais tikslais bei būtų išvengiama apgaulės atvejų. Taip pat X3 respondentas išskiria įmonės veikloje naudojamas papildomas programas su nustatytomis kontrolinėmis procedūromis, kurios užtikrina tikslų ir sklandų apskaitos vedimą sumažinant žmogiškosios klaidos tikimybę. Dar galima pastebėti, jog X3 respondentas kaip vidaus kontrolę išskiria gerą komunikaciją ir bendradarbiavimą tarp skyrių, kai X2 respondentas tai įvardija kaip kontrolės trūkumą. Gera komunikacija ir bendradarbiavimas tarp skyrių užtikrina informacijos gavimą laiku ir savalaikį informacijos atspindėjimą apskaitoje. Kai tam tikri finansiniai sandoriai apskaitos komandą pasiekia pavėluotai, įrašai apskaitoje registruojami pavėluotai. Kadangi savalaikiškumas yra vienas iš apskaitos informacijos kokybės matmenų, todėl galima teigti, jog komunikacijos ir bendradarbiavimo trūkumas daro įtaką apskaitos informacijos kokybei.

Trys iš keturių respondentų teigia, jog įmonėje nėra vidaus audito ar vidaus auditoriaus pozicijos. Tai yra neprivaloma vidaus kontrolė, todėl daugelis įmonių neskiria papildomų lėšų vidaus auditui. Tačiau galima pastebėti, jog X4 respondentas vidaus kontrolę apskaitoje įvertina kaip stiprią ir šio respondento įmonėje yra vidaus auditas. X2 respondentas taip pat įvertina vidaus kontrolę kaip pakankamai stiprią, tačiau įmonėje nėra vidaus audito ir pastebimas pagrindinis vidaus kontrolės trūkumas – komunikacija ir bendradarbiavimas tarp skyrių. X1 ir X3 respondentai vidaus kontrolę vertina kaip vidutinę ir nurodo šiuos pagrindinius trūkumus: nėra kai kurių procesų kontrolės arba ji nepakankama, o kad ji būtų įdiegta reikalingi papildomi žmogiškieji išteklių; žmogiškųjų išteklių trūkumas peržiūrint sąskaitų plano įrašus; nėra sąryšio tarp naudojamų sistemų, todėl informaciją tenka perkelti rankiniu būdu ir tai didina žmogiškosios klaidos tikimybę bei reikalauja didesnių laiko išteklių.

Remiantis atliktais tyrimais (Calderon, Delgado, Malquin ir Guerron, 2020; Carvajal, Valverde ir Putan, 2020) ir 6 lentelėje pateiktais vidaus kontrolės procedūrų vertinimais, gautus tyrimo rezultatus

galima priskirti 2 lentelėje siūlomoms lingvistinėms terminų reikšmėms ir susieti jas su sudarytu SVN modeliu (žr. 7 lent.).

7 lentelė. Kontrolės įvertinimo reikšmės susiejamos su SVN modeliu

Respondentas	Įmonė	Kontrolės įvertinimas	Lingvistinis terminas	SVN
X1	Y1	Vidutinė	Vidutinis (V)	(0,5; 0,5; 0,5)
X2	Y2	Pakankamai stipri	Geras (G)	(0,9; 0,1; 0,1)
X3	Y3	Vidutinė	Vidutinis (V)	(0,5; 0,5; 0,5)
X4	Y4	Stipri	Labai geras (LG)	(1; 0; 0)

Interviu metu dėl riboto laiko ir siekio gauti kuo tikslesnius respondentų atsakymus nebuvo siekta įvertinti kiekvieną detalųjį kriterijų atskirai. Todėl galima išskirti šiuos COSO modelio aspektus, kuriuos nagrinėjo Calderon'as ir kt. (2020) ir kurie buvo aptarti su kiekvienu respondentu bendram vidaus kontrolės įvertinimui gauti (žr. 7 lent.):

1. Kontrolės aplinka
 - 1.1. Sąžiningumas ir etikos vertybės
 - 1.2. Vadovybės susidomėjimas
 - 1.3. Atsakomybės paskirstymas
 - 1.4. Politika ir procedūros
2. Rizikos vertinimas
 - 2.1. Misija, tikslai ir politika
 - 2.2. Proceso ar veiklos lygio tikslai
 - 2.3. Rizikos nustatymas įvertinimas
3. Kontrolės veikla
 - 3.1. Kontrolės procedūrų nustatymas
- 3.2. Dokumentacija
 - 3.3. Nustatyti autorizacijos lygiai
 - 3.4. Tinkamas operacijų registravimas
 - 3.5. Informacinių technologijų kontrolė
4. Informacija ir komunikacija
 - 4.1. Informacijos srautas
 - 4.2. Integruotos informacinės sistemos
5. Stebėjimas
 - 5.1. Vidaus kontrolės sistemos įvertinimas
 - 5.2. Vidaus kontrolės sistemos efektyvumas
 - 5.3. Aptikti trūkumai

Iš gautų rezultatų, pateiktų 7 lentelėje, galima apskaičiuoti vidurkį, mažiausią nuokrypį ir įvertinti bendrą visų analizuojamų įmonių vidaus kontrolės lygį. Visų SVN modelio rezultatų vidurkis yra (0,725; 0,275; 0,275), o minimalus vertės nuokrypis, apskaičiuotas taikant (1) formulę, yra $d(a, b) = 0,175$, kur $a = \langle T_a; I_a; F_a \rangle$ ir $b = \langle T_b; I_b; F_b \rangle$ yra dvi SVN modelio reikšmės. Todėl galima teigti, jog bendras visų įmonių vidaus kontrolės įvertinimas yra geras. Įmonėse yra taikomos vidaus kontrolės procedūros, tačiau yra procesų, kuriuos galima tobulinti, siekiant aukštesnės apskaitos kokybės.

Apibendrinat, kaip įmonėse užtikrinamas apskaitos skaidrumas, t. y. kokios vidaus kontrolės ar procedūros yra taikomos bei kaip patys respondentai įvertina ir apibūdina įmonėje taikomas apskaitos vidaus kontroles, galima teigti, jog visose analizuotose įmonėse yra taikomos įmonei pritaikytos vidaus kontrolės procedūros. Šios procedūros yra panašios, tačiau tuo pačiu ir skirtingos, nes yra pritaikytos pagal kiekvienos įmonės poreikį. Taip pat yra pastebimi pagrindiniai trūkumai, tokie kaip žmogiškųjų išteklių trūkumas, sąryšis tarp naudojamų sistemų bei nepakankama kai kurių procesų kontrolė. Kadangi įmonių vadovybė žino apie šiuos trūkumus bei ieško būdų kaip juos pašalinti, galima teigti, jog įmonės siekia visiško vidaus kontrolės užtikrinimo. Remiantis analizuota literatūra bei gautais tyrimo rezultatais, **galima patvirtinti pirmąjį ginamąjį teiginį:**

G1 – vidaus kontrolės procedūrų taikymas užtikrina apskaitos informacijos kokybę.

Apskaitoje taikomos vidaus kontrolės procedūros iš tiesų užtikrina aukštesnę apskaitos informacijos kokybę, nes šios procedūros sukuriamos individualiai prisitaikant prie įmonės poreikių, t. y. pastebėjus tam tikrus kontrolės trūkumus, siekiant apskaitos skaidrumo. Taip pat įmonėse rengiamos visos finansinės ataskaitos (kai kuriose ir papildomos finansinės ataskaitos), kurios ruošiamos griežtai laikantis vietinių apskaitos standartų (VAS) bei Lietuvos įstatymų. Siekiant apskaitos skaidrumo, svarbu taikyti nustatytas vidaus kontrolės procedūras, jas stebėti ir kurti naujas, atitinkamai atsižvelgus į įmonės situaciją, nes tai užtikrina apskaitos informacijos kokybę.

4.3. Apskaitos skaidrumo nustatymas analizuotose įmonėse

Vienas iš svarbesnių tyrimo klausimų taip pat yra ir 5 klausimas (žr. 1 priedą), kuris atskleidžia kaip patys respondentai apibūdina ir įvertina atskleidžiamos finansinės informacijos išsamumą ir tikslumą bei įmonės, kurioje dirba, apskaitos skaidrumą (žr. 2–5 priedus). X1 respondentas apskaitos skaidrumą įmonėje, kurioje dirba, vertina „tarp vidutiniško ir stipraus“. Šis respondentas, negali teigti, jog apskaitos skaidrumas yra stiprus, nes įmonėje yra neapgalvotų techninių dalykų, trūksta darbuotojų, kurie patikrintų ir peržiūrėtų finansinę informaciją, be to, teigia, jog tobulumo niekur nėra. Taip pat X1 respondentas vertina ir atskleidžiamos informacijos išsamumą bei tikslumą. Taigi būtų galima teigti, jog šioje įmonėje apskaitos skaidrumas yra tarp vidutinio ir aukšto.

X2 respondentas apskaitos skaidrumą ir atskleidžiamos informacijos išsamumą bei tikslumą vertina „teigiamai“, bet ne „stipriai ar labai gerai“. Pasak respondento, pagrindinis faktorius, neleidžiantis apskaitos skaidrumo įvertinti labai gerai, yra komunikacijos trūkumas arba kitaip pavėluota, nesavalaikė finansinė informacija. Tačiau paklausus, ar bendrai vertinant apskaitos skaidrumas, išsamumas ir tikslumas yra užtikrinamas, apklaustasis teigia, jog visa finansinė informacija pateikiama išsamiai ir tiksliai, o skaidrumas yra užtikrinamas. Todėl galima teigti, jog šioje įmonėje apskaitos skaidrumas yra aukštas.

X3 respondentas apskaitos skaidrumą vertina kaip „vidutiniškai stiprų“, nes įmonėje apskaita vedama šiek tiek kitaip nei kitose įmonėse, tačiau pagal visus standartus ir nepažeidžiant įstatymų. Kitaip tariant, yra silpnų vietų, kurios neleidžia teigti, jog apskaitos skaidrumas yra stiprus. Vertinant atskleidžiamos finansinės informacijos išsamumą ir tikslumą, respondentas teigia, kad tiek, kiek reikalauja įstatymai, viskas yra atskleista, o lieka neatskleistos tik nereikšmingos smulkmenos. Taigi būtų galima teigti, jog šioje įmonėje apskaitos skaidrumas yra tarp vidutinio ir aukšto.

Paskutinis, X4, respondentas apskaitos skaidrumą ir finansinės informacijos išsamumą bei tikslumą vertina kaip aukštą. Įmonėje nėra pastebėtų nusižengimų įstatymams, yra aiškios procedūros, kurių laikomasi. Taip pat įmonė laikosi apskaitos standartų, seka ir prisitaiko prie jų pakeitimų, vietinių įstatymų ir mokesčių reikalavimų pokyčių.

Apibendrinus visų respondentų atsakymus apie įmonės skaidrumą, galima išskirti šiuos skaidrumo vertinimo lygius įmonėse:

- Y1 – tarp vidutinio ir aukšto;
- Y2 – aukštas;
- Y3 – tarp vidutinio ir aukšto;
- Y4 – aukštas.

Toliau vertinant įmonių vadovybės susidomėjimą apskaitos kontrole bei kylančias problemas dėl žmogiškosios klaidos faktoriaus (6–8 klausimai (žr. 1 priedą)), sudaroma apibendrintų tyrimo rezultatų (žr. 2–5 priedus) lentelė (žr. 8 lent.).

Iš pateiktų rezultatų (žr. 8 lent.) matyti, kad X1 respondentas teigia, jog žymesnių problemų dėl žmogiškosios klaidos nėra, administracinių baudų nėra tekę sumokėti. Tačiau kyla problemų dėl papildomo tikrinimo, kadangi dalį apskaitos tvarko bendras paslaugų centras (angl. *Shared Service Centre*), trūksta žmogiškųjų išteklių patikrinti paslaugų centro atliktą darbą, nes, pasak respondento, jie daugiausiai tokio tipo klaidų ir atlieka. Be to, atradus klaidas tenka papildomai tikslinti deklaracijas. Taip pat šis respondentas teigia, kad ne visko galima išvengti, žmogiškoji klaida vis tiek pasitaikys ir kartais net nebus pastebėta, nes visko peržiūrėti neįmanoma. Todėl kažkokių papildomų būdų ar kontrolių nėra stengiantis išvengti žmogiškosios klaidos.

8 lentelė. Apibendrinti respondentų atsakymai dėl pasitaikančios žmogiškosios klaidos bei vadovybės susidomėjimo apskaitos kontrole

Respondentai Klausimai	X1	X2	X3	X4
Problemos dėl žmogiškosios klaidos	Baudų nebuvo, papildomas tikrinimas, deklaracijų tikslinimas	Nėra	Apgaulės atvejis dėl nepatvirtinto tiekėjo, delspinigiai	Nėra
Stengiamasi išvengti žmogiškosios klaidos	Nėra	Kas mėn. tikrinami ir peržiūrimi visi įrašai, yra papildomi tvirtinimai	Diejami nauji procesai, procedūros ir papildomos kontrolės	„Keturių akių“ principas, mėn. ataskaitų ruošimas
Vadovybės susidomėjimas apskaitos kontrole	Yra: papildomos ataskaitos, pasitikslinimai	Yra: papildomos kontrolės	Yra: rezultatų pristatymas, sekimas, analizė	Yra: rezultatų pristatymas, analizė, stebėjimas
Apskaitos skaidrumo užtikrinimas metiniuose tiksluose	Yra: apskaitos kontrolė, procesų peržiūra	Yra: kontrolių laikymasis	Yra: naujų procedūrų įdiegimas	Nėra

Taip pat X1 respondento teigimu, vadovybės susidomėjimas įmonės apskaitos kontrole yra. Vadovybė reikalauja kas mėnesį pateikti papildomas ataskaitas, kurios pagrįstų sąskaitų balansinius likučius. Be to, finansų vadovai gaudami informaciją prašo įvairių paaiškinimų ar patikslinimų, o metiniuose darbuotojų tiksluose yra akcentuojamas apskaitos skaidrumo užtikrinimas, yra iškeltas tikslas, kuris padeda darbuotojui koncentruotis ties apskaitos kontrole bei procesų peržiūrėjimu. Visa tai leidžia teigti, jog yra įmonės vadovybės susidomėjimas finansine informacija ir apskaitos kontrole, kas leidžia darbuotojams susikoncentruoti ties tam tikrais procesais siekiant apskaitos skaidrumo užtikrinimo.

X2 respondentas mano, jog klaidų pasitaiko visada, bet dėl to problemų nekyla. Įmonėje, kas mėnesį, tikrinami ir peržiūrimi visi padaryti įrašai, yra tam tikros kontrolinės procedūros, kurias atlikus pavyksta laiku pastebėti padarytas klaidas ir jas ištaisyti. Viena iš kontrolinių procedūrų yra tai, jog apskaitoje padaryti įrašai turi būti patvirtinti finansų kontrolieriaus. Finansų kontrolierius prieš patvirtindamas įrašus peržiūri ir patikrina registruojamą informaciją, o tai yra papildoma kontrolė, kuri užtikrina didesnę apskaitos kontrolę. Be to, X2 respondento manymu, visa vadovybė rodo didelį

susidomėjimą apskaitos kontrole – viskas yra detaliai peržiūrima, patikrinama bei darbuotojams nuolat akcentuojama mokesčių svarba ir nustatytų kontrolių laikymasis. Taip pat vienas iš metinių tikslų, finansų skyriaus darbuotojams, yra laikytis įmonės nustatytų politikų, kontrolių ir procesų bei užtikrinti, savo atsakomybių ribose, teisingą tų kontrolių laikymąsi.

X3 respondentas teigia, jog įmonėje dėl žmogiškosios klaidos yra buvęs apgaulės atvejis, kai sąskaitos buvo apmokėtos nepatvirtintam tiekėjui, o įmonė patyrė 150 tūkst. eurų žalą. Be to, vis pasitaiko vėlavimų apmokant sąskaitas, todėl tenka apmokėti delspinigius. Kadangi, respondento teigimu, įmonėje trūksta tam tikrų procesų ir procedūrų, kurios užtikrintų geresnę apskaitos kontrolę, įmonės darbuotojai ir vadovybė daug dirba ties naujų procesų, procedūrų ir papildomų kontrolių diegimu, jog išvengtų apgaulės atvejų bei turėtų didesnę apskaitos kontrolę. Be to, vadovybė analizuoja rezultatus, nuokrypius, seka apskaitos procesus, todėl pastebimas aiškus vadovybės susidomėjimas apskaitos kontrole.

Paskutinytis, X4, respondentas mano, jog žmogiškosios klaidos tikimybė visuomet išlieka. Tačiau įmonėje, kiek įmanoma, stengiamasi tai sumažinti. Yra taikomas „keturių akių“ principas, kai tam tikrus darbuotojo veiksmus nuolat patikrina kitas asmuo bei ruošiamos mėnesinės ataskaitos, kurias rengiant informacija detalai patikrinama ir pastebėtos klaidos yra ištaisomos, nes duomenys analizuojami įvairiais pjūviais. Taip pat, kaip ir kitose analizuojamose įmonėse, vadovybė analizuoja, pristato ir stebi įmonės rezultatus, kas leidžia pastebėti nuokrypius ar neatitikimus bei imtis atitinkamų veiksmų užtikrinant teisingą ir skaidrią apskaitą. Šioje įmonėje, kitaip nei kitose, metiniuose darbuotojų tiksluose nėra akcentuojamas apskaitos skaidrumo užtikrinimas ar tam tikrų kontrolių laikymasis, nes tai įmonėje, respondento teigimu, yra „savaime suprantamas dalykas“.

Nors bendrai vertinant visų apklaustų įmonių vidaus kontrolės procedūrų įvertinimas yra geras, tačiau tai dar nenulemia, jog apskaitoje yra užtikrinamas skaidrumas. Jei vadovybė ir buhalteriai sąmoningai neatskleidžia tam tikros finansinės informacijos, skaidrumas nėra užtikrinamas, nes informacija yra slepiama, nepilna ir netiksli. Todėl interviu metu kiekvieno respondento buvo paklausta apie atskleidžiamą informaciją ir sąmoningą informacijos slėpimą. Respondentų atsakymai (žr. 2–5 priedus) pateikiami 9 lentelėje.

9 lentelė. Apibendrinti rezultatai apie atskleidžiamą finansinę informaciją bei papildomi pastebėjimai

Respondentai Klausimai	X1	X2	X3	X4
Ar finansinėse ataskaitose atskleidžiama visa informacija?	Taip, visa	Taip, visa, tik ne visada savalaikė	Taip, visa	Taip, visa. Tai užtikrina tiek vidaus, tiek išorės auditas
Pastebėjimai	Neteko pastebėti, kad informacija būtų sąmoningai neatskleidžiama	Neteko pastebėti, kad informacija būtų sąmoningai slepiama	Nėra sąmoningai slepiamos informacijos	Neteko pastebėti, kad informacija būtų sąmoningai nuslepiama

Įvertinus apibendrintus respondentų atsakymus (žr. 9 lent.), galima teigti, jog visose įmonėse nėra slepiamos finansinės informacijos, visa informacija yra atskleidžiama finansinėse ataskaitose bei taip dar kartą pagrindžiamas kokybiškos apskaitos faktorius. Tačiau svarbu paminėti, jog tai yra subjektyvi kiekvieno respondento nuomonė. Nors respondentai pakankamai atvirai ir išsamiai

atsakinėjo į klausimus, nebuvo nutylėjimų bei ilgų susimastymų, visuomet išlieka tikimybė, jog vadovybė tam tikrą finansinę informaciją slepia ir nuo pačių respondentų.

Norint detaliau paanalizuoti vadovybės susidomėjimą apskaitos kokybe, respondentų pasiteirauta apie vadovybės skiriamas investicijas skaidrumui užtikrinti. Jei vadovybė neskiria papildomų lėšų darbuotojų mokymams, informacinių technologijų ar sistemų atnaujinimui, nesukuria darbo vietos vidaus auditoriaus pozicijai ar kitaip neinvestuoja į įmonės finansinių procesų tobulinimą, tai gali būti kaip rodiklis, jog vadovybė nėra tiek suinteresuota į apskaitos kokybę ar galbūt yra linkusi kažką slėpti. Apibendrinti respondentų atsakymai (žr. 2–5 priedus) apie vadovybės skiriamas investicijas siekiant skaidrumo apskaitoje pateikiami 10 lentelėje.

Iš apibendrintų respondentų atsakymų (žr. 10 lent.), galima pastebėti, jog visos įmonės investuoja į darbuotojų mokymus ar kvalifikacijos kėlimo kursus. Vadovybė stengiasi užtikrinti, jog darbuotojai būtų supažindinti su visais įstatymų pakeitimais ar mokesčių naujovėmis, kad gebėtų teisingai ir tiksliai vesti apskaitą ir užtikrinti kokybišką finansinę informaciją pateikiamą įmonės finansinėse ataskaitose. Be to, pastebimas Y3 įmonės vadovybės siekimas atnaujinti turimas sistemas, įdiegti naujas, tobulinti esamus procesus. Pasak X3 respondento, šiuo metu tam įmonė skiria didžiausias investicijas ir stengiasi viską skaitmenizuoti, jog būtų, kiek įmanoma, sumažintas rankinis darbas, o įdiegtos naujos sistemos užtikrintų geresnę apskaitos kontrolę. Apibendrinant būtų galima teigti, jog Y3 įmonės vadovybė labiausiai suinteresuota apskaitos kokybe bei skaidrumo užtikrinimu, skiriant įvairias investicijas. Kitose įmonėse tai neatsispindi, tačiau galbūt šiose įmonėse jau anksčiau buvo skiriamos didelės investicijos apskaitos kokybės užtikrinimui ir šiuo laikotarpiu, ypač šalyje esant pandeminei situacijai, investicijos skiriamos kitoms veiklos sritims.

10 lentelė. Apibendrinti rezultatai apie skiriamas investicijas skaidrumo užtikrinimui

Respondentai Klausimai	X1	X2	X3	X4
Skiriamos investicijos skaidrumui užtikrinti	Mokymams, „Mokesčių suflerio“ paslaugoms	Nėra tiesioginių investicijų be darbuotojų mokymų	Naujos sistemos, naujų procedūrų kūrimas, įvairios informacinės technologijos – skaitmenizavimas; darbuotojų kompetencijos kėlimo kursai	Nėra tiesioginių investicijų be darbuotojų mokymų
Pastebėjimai	Neatnaujinamos programos, daug rankinio darbo	Pagrindinė investicija – darbuotojų skiriamas laikas	Nėra	Nėra

Taigi apibendrinant visų respondentų atsakymus, galima teigti, jog įmonėse vienaip ar kitaip yra stengiamasi turėti atitinkamas procedūras ar kontroles, kurios leistų patikrinti tiek savo, tiek kitų darbą, sumažinti ar pašalinti žmogiškąsias klaidas bei užtikrintų tikslesnę apskaitą. Visų įmonių vadovai analizuoja ir stebi įmonių rezultatus, jog būtų pastebėti visi nukrypimai ir nustatytos aiškios jų priežastys. Tai yra viena iš apskaitos kontrolių, kurią taiko daugelis įmonių. Be to, daugelyje įmonių akcentuojamas apskaitos skaidrumo užtikrinimas ir tai yra vienas iš metinių tikslų, tam, jog darbuotojai būtų suinteresuoti laikytis nustatytų kontrolių ar procedūrų, siekiant bendro įmonės tikslo – apskaitos skaidrumo. Taigi remiantis analizuota literatūra bei gautais tyrimo rezultatais, **galima patvirtinti antrąjį ginamąjį teiginį:**

G2 – aukšta apskaitos informacijos kokybė užtikrina apskaitos skaidrumą.

Apskaitos skaidrumas yra užtikrinimas, kai apskaitos informacijos kokybė yra aukšta, nes visos finansinės ataskaitos yra ruošiamos laikantis apskaitos standartų, šalies įstatymų, pateikiama informacija yra išsami ir tiksli, nėra sąmoningai slepiamos informacijos, kas yra pagrindiniai informacijos kokybės užtikrinimo kriterijai. Be to, matomas aiškus vadovybės susidomėjimas apskaitos kontrole ir skaidrumo užtikrinimu – skiriamos investicijos, stebimi rezultatai bei analizuojami nuokrypiai. Taip pat diegiamos vidaus kontrolės procedūros, siekiant išvengti žmogiškosios klaidos, o tai rodo, jog įmonės bendras siekis yra apskaitos skaidrumo užtikrinimas, kurio negalima pasiekti neužtikrinant aukštos informacijos kokybės.

4.4. Vidaus kontrolės procedūrų įtakos apskaitos kokybei įvertinimas analizuotose įmonėse

Taip pat, siekiant dar detaliau paanalizuoti apskaitos kokybę, respondentų buvo klausama apie pagrindines problemas ir iššūkius bei ateities perspektyvas ir galimybes, kurios padeda užtikrinti apskaitos skaidrumą. Respondentai detaliai išsakė, su kokiais problemomis jiems tenka susidurti siekiant apskaitos skaidrumo, kaip jos sprendžiamos bei kokios galėtų būti ateities perspektyvos ir galimybės, padedančios užtikrinti apskaitos skaidrumą. Apibendrinti respondentų atsakymai (žr. 2–5 priedus) pateikiami 11 lentelėje.

11 lentelė. Apibendrinti rezultatai apie problemas, jų sprendimą bei ateities galimybes

Klausimai Respondentai	Sunkumai, problemos, iššūkiai	Problemų sprendimas	Ateities perspektyvos ir galimybės
X1	Pavėluota informacija ir deklaracijų tikrinimas; darbuotojų atsakomybių pasidalijimo trūkumas; daug rankinio darbo (neišnaudojamos sistemos); senesnių projektų informacijos trūkumas; prasta komunikacija	Ieškoma būdų kaip išspręsti problemas	Geresnis bendradarbiavimas tarp skyrių; vidaus auditorius; papildomi žmogiškieji ištekliai
X2	Komunikacijos trūkumas (pavėluota finansinė informacija)	Planuojami vidiniai mokymai komunikacijos gerinimui	Žmonių sąmoningumas; peržiūrėti apskaitos politiką, ją pritaikant Lietuvos padaliniai
X3	Žmogiškųjų išteklių ir laiko resursų trūkumas; nėra sąryšio tarp vidinių sistemų	Investuojama į sistemų skaitmenizavimą	Naujų procesų diegimas, esamų tobulinimas; sistemų skaitmenizavimas
X4	Skaidrumo užtikrinimas ne tik apskaitos skyriaus atsakomybė, o visos įmonės siekis	Darbuotojų mokymai; greitas reagavimas į iškilusias problemas	Kontrolės yra pakankamos, neplanuojami procesų tobulinimai

Iš apibendrintų tyrimo rezultatų (žr. 11 lent.), galima matyti, jog X1 respondentas įvardija daugiausiai sunkumų bei problemų, su kuriomis tenka susidurti siekiant kokybiškos finansinės informacijos. Tačiau šiai dienai nėra numatytų šių problemų sprendimų, ieškoma būdų kaip išspręsti kylančias apskaitos kokybės problemas dėl pavėluotos informacijos, darbuotojų atsakomybių pasidalijimo trūkumo, neišnaudojamų sistemos galimybių, prastos komunikacijos tarp skyrių. X1 respondento nuomone, papildomi žmogiškieji ištekliai komandoje bei sukurta vidaus auditoriaus pozicija įmonėje padėtų išspręsti daugelį šių problemų siekiant apskaitos skaidrumo. Tačiau šiuo metu vadovybė neskiria lėšų papildomų darbo vietų sukūrimui.

X2 respondentas įvardija tik vieną pagrindinę problemą – komunikacijos trūkumą. Dėl šios problemos, finansinė informacija gaunama pavėluotai, o dėl to nukenčia finansinių ataskaitų kokybė. Tačiau įmonėje planuojami vidiniai mokymai, kurių metu darbuotojams būtų akcentuojama komunikacijos ir informacijos dalijimosi svarba, o padidėjęs žmonių sąmoningumas padėtų išspręsti esančią problemą. Be to, respondentas įvardija, jog peržiūrėjus įmonėje esančią apskaitos politiką ir ją pritaikius Lietuvos padaliniui, būtų dar labiau sustiprinama apskaitos kontrolė.

X3 respondentas jau viso interviu metu akcentuoja, jog įmonėje nėra sąryšio tarp esamų sistemų, trūksta tam tikrų procesų ir jų kontrolės. Tai yra pagrindinė įmonės problema, kuri intensyviai sprendžiama, investuojant į sistemų skaitmenizavimą bei procesų kūrimą ir tobulinimą. Respondentas mini įmonės penkmečio planą, kuriam įgyvendinti skiriama daug lėšų, o rezultatas yra turėti skaitmenizuotas, tarpusavyje susijusias sistemas bei aiškius procesus. Vienintelis iššūkis – atrasti laiko darbo dienoje, vykdant kasdienes užduotis, jog būtų galima prisidėti prie šio projekto įgyvendinimo.

Paskutinytis, X4 respondentas, neįvardija kylančių problemų siekiant apskaitos skaidrumo. Jo teigimu, skaidrumo užtikrinimas yra ne tik apskaitos skyriaus atsakomybė, o visos įmonės siekis. Todėl įmonė investuoja į darbuotojų ugdymą, siunčiant juos į mokymus ir organizuojant mokymus įmonės viduje. Taip kiekvienam darbuotojui yra akcentuojama skaidrumo svarba, o visos iškilusios problemos sprendžiamos nedelsiant. Kadangi, respondento manymu, įmonėje esančios kontrolės yra pakankamos, šiai dienai nėra planuojami konkrečių procesų patobulinimai.

Apibendrinat respondentų atsakymus apie pagrindines problemas ir iššūkius bei ateities perspektyvas ir galimybes, kurios padeda užtikrinti apskaitos skaidrumą, galima teigti, jog įmonės nuolat ieško būdų arba jau sprendžia iškilusias problemas. Patys darbuotojai įžvelgia ateities perspektyvas ir galimybes, užtikrinant apskaitos kokybę. Tai tik dar kartą įrodo, jog įmonės vadovai ir darbuotojai, atsižvelgdami į laiko ir žmogiškųjų išteklių resursus, siekia bendro tikslo – aiškių ir veikiančių vidaus kontrolės procedūrų, kurios padėtų užtikrinti apskaitos skaidrumą.

Kokybinio tyrimo pabaigoje, respondentų pasiteirauta apie papildomus pastebėjimus ar neišsakytas, interviu metu kilusias mintis, susijusias su apskaitos skaidrumo užtikrinimu taikant vidaus kontroles. X1 respondentas papildomų pastebėjimų neturėjo, tik dar kartą pabrėžė darbuotojų bendradarbiavimo, investicijų kyrimo ir žmogiškųjų išteklių svarbą. Taip pat akcentavo, jog įmonėje vidaus kontrolės procedūros turi būti, nes tik taip užtikrinama apskaitos informacijos kokybė. X2 respondentas taip pat nieko papildomo nepaminėjo, tik akcentavo, jog nesavalaikė informacija ir žmogiškoji klaida nėra tokios svarbios problemos, jog apskaitos skaidrumas nebūtų užtikrintas. X3 respondentas pasidalijo patirtimi ir pabrėžė, jog kiekviena įvesta kontrolė turi būti analizuojama ir stebima, nes kitaip ji neturės vertės. Yra svarbu žinoti kontroliuojančio asmens lūkesčius, jog būtų aišku ką tikimasi patikrinti, kad ta nustatyta kontrolė tinkamai veiktų. Taip pat X3 respondentas papildė, jog kontrolės turi būti, norint išvengti apgaulės atvejų, jog vadovai būtų užtikrinti, kad jų turimas turtas yra saugus. Be to, respondentas teigia, kad „per patirtį įgyta finansinė nuojauta yra savotiška kontrolė, kuri žmogaus sąžiningumo ribose, padeda išvengti tam tikrų nuostolių ar apgaulės atvejų“. Paskutinytis, X4, respondentas papildomų pastebėjimų neturėjo.

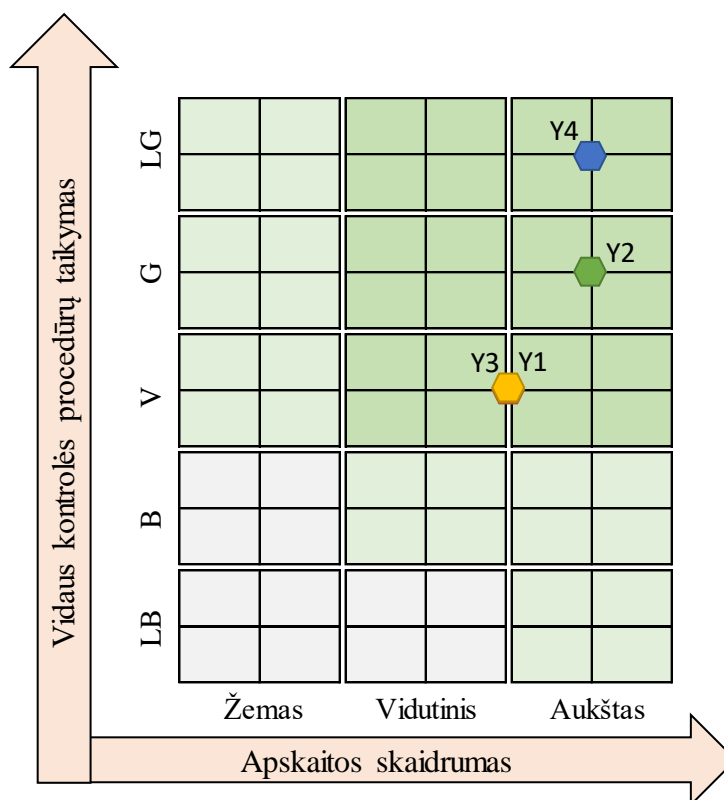
Taigi remiantis analizuota literatūra bei gautais tyrimo rezultatais, **galima patvirtinti trečiąjį ginamąjį teiginį:**

G3 – vidaus kontrolės procedūrų taikymas apskaitos procese turi teigiamos įtakos apskaitos valdymui.

Vidaus kontrolės procedūrų taikymas tikrai turi teigiamos įtakos apskaitos valdymui, nes taikant ir stebint vidaus kontrolės procedūras galima pastebėti įmonės procesų silpnąsias vietas bei užkirsti kelią nenumatytiems įvykiams ar apgaulės atvejams. Iš anksto pastebėjus trūkumus, galima imtis veiksmų jų pašalinimui, o tai ir yra geras apskaitos valdymas. Iš gautų tyrimo rezultatų (žr. 11 lent.) galima matyti, jog visų analizuotų įmonių vadovybė vienaip ar kitaip sprendžia iškilusias problemas siekiant apskaitos skaidrumo užtikrinimo, o visų įmonių vidaus kontrolės įvertinimas yra geras. Todėl galima teigti, jog vidaus kontrolės procedūrų taikymas ne tik turi teigiamos įtakos apskaitos valdymui, bet ir padeda siekti bendro tikslo – apskaitos skaidrumo užtikrinimo.

4.5. Apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, modelio vertinimo rezultatų aptarimas ir diskusija

Atlikus kokybinį tyrimą, išanalizavus gautus rezultatus bei patvirtinus ginamuosius teiginius galima įvertinti apskaitos kokybės valdymo, susijusios su vidaus kontrolės taikymo įtaka, konceptualųjį modelį. Vidaus kontrolės procedūrų sistema buvo aptarta su kiekvienu respondentu, detalizuojant visas taikomas kontrolės procedūras apskaitoje bei įvertinant visą vidaus kontrolės sistemą įmonėje (žr. 7 lent.). Apskaitos skaidrumas bei finansinės informacijos išsamumas ir tikslumas taip pat buvo įvertintas iš kiekvieno respondento pozicijos. Gautas įvertinimas buvo tarp vidutinio ir aukšto arba aukštas. Taip pat trečiasis ginamasis teiginys buvo patvirtintas ir gauta, jog vidaus kontrolės procedūrų taikymas turi teigiamos įtakos apskaitos kokybės valdymui. Todėl galutiniam tyrimo rezultatų palyginimui ir aptarimui, respondentų įvertinimai pateikiami per detalizuotą apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, modelį (žr. 8 pav.).



8 pav. Detalizuotas apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, vertinimo modelis su tyrimo rezultatais

Remiantis 8 paveiksle pavaizduotu detalizuotu kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, modeliu, galima aiškiai matyti, kaip išsidėsto įmonės, įvertinus jų vidaus kontrolės procedūrų taikymą bei apskaitos skaidrumą. Y1 ir Y3 įmonės yra išsidėsčiusios vienodai, o Y2 ir Y4 turi aukštą apskaitos skaidrumo įvertinimą, tačiau skirtingą (gerą ir labai gerą) vidaus kontrolės procedūrų įvertinimą. Atsižvelgiant į įmonių veiklos šakas, galima pastebėti, jog Y1 ir Y2 įmonės gamina ir parduota elektronikos detales, t. y. įmonių veiklos šaka yra ta pati, tačiau pagal gautus rezultatus tiek vidaus kontrolės procedūrų taikymas, tiek apskaitos skaidrumo įvertinimas yra skirtingas. Y1 įmonėje vidaus kontrolės procedūros turi trūkumų, tokių kaip žmoniškųjų išteklių stoka, pareigybių ir atsakomybių neaiškus pasiskirstymas, kai kurių procesų kontrolės nebuvimas. Y2 įmonės respondentas įvardijo tik vieną pagrindinį trūkumą – vidinės komunikacijos stoka, dėl kurios finansinė informacija yra ne visada savalaikė. Dėl panašių priežasčių tiek Y1, tiek Y2 įmonių respondentai apskaitos skaidrumą įvertina tarp vidutinio ir aukšto arba kaip aukštą. Taigi nors įmonių veiklos šaka yra ta pati, įmonių vertinti vienodai negalima. Kiekvienos įmonės viduje yra sudarytos skirtingos vidaus kontrolės taisyklės, įmonių vadovų požiūris ir susidomėjimas taip pat gali skirtis, o tai turi didelės įtakos siekiant apskaitos skaidrumo ir informacijos kokybės užtikrinimo.

Taip pat galima palyginti dvi visiškai skirtingų veiklos šakų įmonės – aliuminio, stiklo bei kitų tipų fasadinių konstrukcijų projektavimas, gamyba bei montavimas (Y3) bei automobilių dalių gamyba (Y4). Pagal 8 paveiksle pavaizduotą įmonių įvertinimą, galima matyti, jog Y3 įmonė ir Y4 įmonė yra toli viena nuo kitos. Tai reiškia, jog įmonių atstovai, respondentai, skirtingai vertina tiek vidaus kontrolės procedūrų taikymą, tiek apskaitos skaidrumą. Negalima teigti, jog tam įtakos turi skirtinga veiklos šaka, tačiau galima pastebėti, jog įmonėje Y4 dirba beveik 200 darbuotojų mažiau. Galbūt šiek tiek mažesnėje komandoje yra lengviau užtikrinti vidaus kontrolės procedūrų laikymąsi bei pastebėti jų trūkumus. Tačiau vertinant šių įmonių vidaus kontrolės procedūrų trūkumus, X4 respondentas, Y4 įmonės atstovas, neįvardija nė vieno trūkumo, kai Y3 įmonės atstovas įvardija aiškius silpnos pinigų kontrolės trūkumus, kai kurių procesų nebuvimą arba nepakankamą jų kontrolę, žmoniškųjų išteklių stoką siekiant įdiegti trūkstamas procedūras bei sąryšio tarp naudojamų sistemų nebuvimą. Taip pat vertinant Y3 ir Y4 įmonių apskaitos skaidrumą, X3 respondentas pabrėžia, jog įmonėje yra silpnų vietų, kurios neleidžia teigti, jog apskaitos skaidrumas yra aukštas. Tačiau X4 respondentas yra užtikrintas ir teigia, jog visos vidaus kontrolės procedūros veikia tinkamai, nėra nusižengimų įstatymams, laikomasi apskaitos standartų ir įmonės politikos, todėl apskaitos skaidrumą, atskleidžiamos informacijos išsamumą ir tikslumą vertina kaip aukštą.

Taigi detalizuoto apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, vertinimo modelis leidžia dar kartą palyginti gautus tyrimo rezultatus bei juos atspindėti grafiškai (žr. 8 pav.). Taip pat palyginus rezultatus, galima teigti, jog įmonės veiklos šaka neturi įtakos vidaus kontrolės procedūrų taikymui bei apskaitos skaidrumo užtikrinimui, nes tiek vienodos veiklos šakos įmonių (Y1 ir Y2), tiek skirtingų veiklos šakų įmonių (Y3 ir Y4) gauti rezultatai yra skirtingi. Be to, sudarytas modelis leidžia įvertinti kiekvienos įmonės apskaitos kokybės valdymą, susijusį su vidaus kontrolės taikymu. Lyginant gautus rezultatus, galima teigti, jog geriausiai apskaitos kokybė yra valdoma Y4 įmonėje, o Y1 ir Y3 įmonėse ji valdoma vienodai.

Rezultatų apibendrinimas ir rekomendacijos. Apibendrinant atlikto kokybinio tyrimo rezultatus, galima teigti, jog šio tyrimo tikslas yra pasiektas – remiantis mokslinės literatūros analize ir gautais empirinio tyrimo rezultatais konceptualus apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, vertinimo modelis yra patikrintas. Analizuotose įmonėse vidaus kontrolės procedūrų taikymas yra teigiamai susijęs su apskaitos skaidrumo užtikrinimu, kas leidžia įvertinti apskaitos kokybę kiekvienoje įmonėje.

Taip pat, šiam tikslui pasiekti, įgyvendinti visi tyrimo uždaviniai. Nustatytos pagrindinės vidaus kontrolės procedūros taikomos didžiosiose Lietuvos įmonėse. Šios procedūros pateikiamos 12 lentelėje.

12 lentelė. Vidaus kontrolės procedūros taikomos didžiosiose Lietuvos įmonėse

Tyrimo metu nustatytos vidaus kontrolės procedūros	
<ul style="list-style-type: none"> • Apskaitos standartų taikymas; • mokesčių sistemos reikalavimų ir naujienų sekimas bei įstatymų laikymasis; • įmonės viduje apibrėžtos apskaitos ar detalių procesų politikos laikymasis; • biudžetų rengimas ir nuokrypių analizė; • įmonės rezultatų ir išlaidų stebėjimas ir analizė; • vykdomas išorės auditas bei reagavimas į audito rekomendacijas; • sistemų testavimas; • aiškus atsakomybių pasiskirstymas bei nuolatinis jų peržiūrėjimas; 	<ul style="list-style-type: none"> • tiek vidinių, tiek išorinių mokymų ar konsultacijų organizavimas; • vadovybės susidomėjimas; • detalus sąskaitų plano peržiūrėjimas; • „keturių akių“ principas; • papildomų ataskaitų ruošimas; • sąskaitų faktūrų bei įrašų tvirtinimo procedūros; • pinigų pervedimo kontrolė; • vidaus auditas; • gera vidinė komunikacija ir bendradarbiavimas; • papildomų programų naudojimas bei sistemų susiejimas; • visų procedūrų stebėjimas ir jų trūkumų šalinimas.

Nors 12 lentelėje pateikiamos visos tyrimo metu nustatytos vidaus kontrolės procedūros taikomos Lietuvos didžiosiose įmonėse, tačiau analizuotos įmonės (Y1, ..., Y4) taiko tik dalį šių kontrolių, o netaikomos kontrolės įvardijamos kaip vidaus kontrolės sistemos trūkumai. Taip pat, atsižvelgiant į vidaus kontrolės procedūrų taikymą bei atskleidžiamos informacijos tikslumą ir išsamumą, respondentai įvertino ir apskaitos skaidrumą. Kitaip tariant, didžiosiose Lietuvos įmonėse apskaitos skaidrumas yra užtikrinamas įvertinus atskleidžiamos informacijos tikslumą, išsamumą, pilnumą bei taikant vidaus kontrolės procedūras.

Išanalizavus tyrimo rezultatus bei įvertinus vidaus kontrolės procedūrų įtaką apskaitos kokybei, yra patvirtinami visi ginamieji teiginiai. Vidaus kontrolės procedūrų taikymas užtikrina apskaitos informacijos kokybę, nes šios procedūros sukuriamos individualiai prisitaikant prie įmonės poreikių. Taip pat įmonėse rengiamos visos finansinės ataskaitos, kurios ruošiamos griežtai laikantis vietinių apskaitos standartų (VAS) bei Lietuvos įstatymų. Taip pat aukšta apskaitos informacijos kokybė užtikrina apskaitos skaidrumą, nes visos finansinės ataskaitos yra ruošiamos laikantis apskaitos standartų, šalies įstatymų, pateikiama informacija yra išsami ir tiksli, nėra sąmoningai slepiamos informacijos, kas yra pagrindiniai informacijos kokybės užtikrinimo kriterijai. Be to, nustatyta, jog vidaus kontrolės procedūrų taikymas apskaitos procese turi teigiamos įtakos apskaitos valdymui. Kadangi, taikant ir stebint vidaus kontrolės procedūras, galima pastebėti įmonės procesų silpnąsias vietas bei užkirsti kelią nenumatytiems įvykiams ar apgaulės atvejams, o iš anksto pastebėjus trūkumus, galima imtis veiksmų jų pašalinimui, todėl vidaus kontrolės procedūrų taikymas ne tik turi teigiamos įtakos apskaitos valdymui, bet ir padeda siekti bendro tikslo – apskaitos skaidrumo užtikrinimo.

Pateikiant rekomendacijas Lietuvos įmonių finansų vadovams, svarbu pabrėžti, jog apskaitos informacijos atskleidimo kokybę galima įvertinti, atsižvelgiant į finansinėse ataskaitose atspindimos informacijos tikslumą, išsamumą bei pilnumą. Jei finansinėse ataskaitose visa pateikiama informacija yra tiksli, išsami, pilna ir aiški, nėra slepiamų faktų, galima teigti, jog apskaitos informacijos kokybė yra aukšta. Taip pat, remiantis šiuo atliktu tyrimu, galima teigti, jog vidaus kontrolės procedūrų taikymas apskaitos procese turi teigiamos įtakos apskaitos valdymui. Kitaip tariant, nustatytų vidaus kontrolės procedūrų (žr. 12 lent.) taikymas padeda užtikrinti apskaitos skaidrumą. Todėl Lietuvos įmonių finansų vadovai, siekdami užtikrinti apskaitos skaidrumą, turėtų atsižvelgti ar jų įmonėse yra

taikomos 12 lentelėje išskirtos vidaus kontrolės procedūros bei ar finansinėse ataskaitose atskleidžiama tiksliai, išsamiai, pilnai ir aiškiai finansinė informacija. Visa tai pagrindžia pateiktą apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, modelį.

Taip pat, apibendrinant rezultatus, svarbu pabrėžti ir tyrimo validumą bei patikimumą. Remiantis 3.1. ir 3.2. poskyriais, galima teigti, jog tiek tyrimo validumas, tiek patikimumas yra užtikrinamas. Rezultatų analizės objektyvumui ir vidiniam validumui užtikrinti tyrėjas buvo tyrimo dalyvis, naudotos duomenų fiksavimo ir saugojimo priemonės (diktofonas, *Microsoft Teams* aplinkos įrašas bei transkripcija). Be to, su tiriamaisiais buvo pasidalinta jų atsakymus apibendrinanti ataskaitos dalis tam, kad gauti patvirtinimą, jog rezultatai yra tinkamai pateikiami ir teisingai suprastas interviu turinys. Išoriniam validumui užtikrinti pateikiama kiek įmanoma daugiau informacijos apie respondentų atstovaujamas organizacijas, įmonių veiklą ir jų tipą, o tuo pačiu – plačiai aprašant įmonėse taikomus metodus, kurie padeda užtikrinti apskaitos skaidrumą, ir taikomas vidaus kontrolės procedūras. Taip pat pagrindžiamas ir patikimumas – buvo apklausti skirtingi respondentai, dirbantys skirtingose įmonėse, interviu vyko skirtingu laiku (po pietų ir po darbo valandų darbo dienomis bei savaitgalio ir nedarbo dienos rytą), atliktas tyrimo auditas, o dėl konfidencialumo užtikrinimo, respondentai noriai ir atvirai dalyvavo interviu bei atsakinėjo į užduodamus klausimus. Nebuvo pastebėta jokių nutylėjimų, tylos pauzių ar gilesnių susimastymų siekiant pateikti pataisytus, geriau įmonę apibūdinančius atsakymus. Taigi tiek validumas, tiek patikimumas yra užtikrinamas, o gauti rezultatai atspindi realią situaciją kasdieninėje įmonės veikloje.

Tyrimo apribojimai. Vienas iš kokybinio tyrimo trūkumų yra tai, jog jis yra paremtas tyrėjo patirtimi. Šio kokybinio tyrimo temos buvo apskaita, jos skaidrumas ir vidaus kontrolės procedūrų taikymas, o tai yra specifinė profesinė sritis, kurioje tyrėjas turi nusimanyti, kad galėtų atlikti tyrimą bei interviu metu užduotų teisingus patikslinamuosius klausimus, o po to galėtų juos teisingai interpretuoti rezultatų analizėje. Be to, tikėtina, jog dėl tyrėjo kompetencijos atlikti tyrimą ir analizuoti gautus rezultatus, tam tikra dalis duomenų, gauta interviu metu, gali būti neįvertinta kaip svarbi, nepabrėžiant tų duomenų reikšmingumo.

Taip pat, kokybinis metodas nėra statistiškai reprezentatyvus ir negali pateikti statistiškai pagrįstų rezultatų apie rinką, joje dalyvaujančias organizacijas ar jų taikomus apskaitos kontrolės metodus. Toks tyrimo būdas yra tinkamas kurti konceptualų modelį, tačiau tam, kad patikrinti modelio validumą, reikalingas kiekybinis tyrimas. Be to, apklausiamųjų imtis gali būti klaidinanti ir nepateikti realių, patikimų rezultatų.

Kokybinis tyrimas atliekamas giluminio interviu pagalba, kurio metu respondentų atsakymai yra paremti jų subjektyvia nuomone bei paveikti jų nuotaikos ar kitų, subjektyvių veiksnių. Tad tikėtina, jog šie faktoriai gali turėti įtakos surinktų duomenų reprezentatyvumui, o rezultatai gali skirtis respondentus kalbinant skirtingomis sąlygomis. Norint išvengti respondentų subjektyvumo atsakant į klausimus, verta suformuoti struktūrizuotą klausimyną, kurio atsakymai būtų kuo mažiau paremti subjektyvia nuomone ir leistų įvertinti objektyvią patirtį.

Apžvelgiant kokybinio tyrimo apribojimus, svarbu pabrėžti ir tai, jog tyrimo rezultatai gali būti paveikti tyrėjo sąmoningo ar nesąmoningo kognityvinio šališkumo (angl. *biases*). Tad labai svarbu, kad renkant ir interpretuojant duomenis būtų įdiegtos atitinkamos kontrolės bei atliktas tyrimo auditas. Todėl rekomenduotina atliekant kokybinį tyrimą įtraukti papildomus tyrimo vertintojus, kurie galėtų padėti pastebėti tyrimo trūkumus ar klaidas.

Tolimesnės tyrimo kryptys ir perspektyvos. Baigiamojo darbo tyrimo tikslas buvo patikrinti sudarytą konceptualų apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, vertinimo

modelį Lietuvos įmonėse, kuriuo remiantis būtų galima klasifikuoti organizacijas pagal apskaitoje taikomų vidaus kontrolės procedūrų lygį bei apskaitos skaidrumą. Tačiau tyrime dalyvavo tik didelės gamybinės organizacijos ir nebuvo apklaustos mažos ir vidutinės įmonės. Apklaustos įmonės yra arba užsienio kapitalo, arba artimai bendradarbiaujančios su užsienio klientais, o tai dažniausiai nurodo, jog apskaitoje turi būti taikomi labai aukšti tarptautiniai standartai. Tyrime neanalizuojama, kokios vidaus kontrolės procedūros taikomos Lietuvos kapitalo bei vietinėje rinkoje veikiančiose smulkesnėse organizacijose, be to, nevertinamas šių organizacijų apskaitos skaidrumas.

Kita perspektyva yra tai, jog iš 4 apskaitos kokybę apibūdinančių faktorių (visapusiškumas, tikslumas, svarbumas ir skaidrumas (Dyckowska, 2014)) buvo pasirinkta tirti tik apskaitos skaidrumą, todėl suformuotas modelis gali būti praplėstas ir apimti daugiau apskaitos kokybės faktorių. Toks praplėtimas leistų tiksliau įvertinti visą įmonės apskaitos kokybę ir dar tiksliau pagrįsti kokybės valdymo modelį. Be to, vertinant vidaus kontrolės procedūrų taikymą organizacijose, buvo apklausta ir įvertinta tik dalis (17 iš 34) detaliųjų kriterijų, apibūdinančių vidaus kontrolės sistemą (Calderon ir kt., 2020). Todėl tyrimą galima praplėsti, siekiant surinkti dar labiau reprezentatyvius duomenis ir sukurti tikslesnį modelį.

Interviu metu buvo siekiama surinkti kuo daugiau informacijos, atsižvelgiant į interviu trukmę bei respondentų prieinamumą. Tačiau dėl susiklosčiusios pandeminės situacijos, kokybinio tyrimo nebuvo galima atlikti įvairesnėmis sąlygomis negu tik virtualiais pokalbiais. Galima daryti prielaidą, jog tiriamuosius kalbinant skirtingomis sąlygomis, atsakymai gali skirtis. Taip pat, didinant respondentų imtį būtų gaunami tikslesni ir reprezentatyvesni duomenys, kurie padėtų dar tiksliau įvertinti sudarytą konceptualųjį modelį.

Atliktas kokybinis tyrimas padėjo patikrinti sudarytą konceptualųjį modelį. Siekiant konceptualųjį modelį naudoti praktikoje, rekomenduojama atlikti kiekybinį tyrimą. Atlikus kiekybinį tyrimą būtų galima gauti statistiškai reprezentatyvius duomenis apie Lietuvos įmonių apskaitos skaidrumą bei tai, kaip įvairios organizacijos taiko vidaus kontrolės procedūras, siekdamos užtikrinti apskaitos skaidrumą, o tuo pačiu, pagrįsti arba paneigti vidaus kontrolės procedūrų taikymo ir apskaitos kokybės ryšį.

Išvados

1. Atlikus mokslinės literatūros analizę, buvo apžvelgtos apskaitos kokybės, skaidrumo, objektyvumo sąvokos, išorės ir vidaus audito įtaka apskaitos kokybei, vidaus kontrolės įtaka apskaitos kokybei. Taip pat atlikta empirinių tyrimų apžvalga, iš kurios galima matyti, jog pastarųjų tyrimų metu didelis dėmesys skiriamas vidaus kontrolės įtakai, naudai nustatyti, tačiau iki šiol atlikta mažai tyrimų, vertinančių vidaus kontrolės procedūrų įtaką apskaitos kokybei, o šie tyrimai tik iš dalies susiję su įmonės apskaitoje taikomomis vidaus kontrolės procedūromis. Lietuvoje ši tema yra beveik nepaliesta akademikų ar mokslininkų, daugelis analizuotų tyrimų buvo atlikti su užsienio kapitalo įmonėmis. Todėl siekta sužinoti, kokia situacija vyrauja Lietuvos rinkoje, kokie yra taikomi vidaus kontrolės įrankiai apskaitoje bei kokia to nauda. Taip pat kokias konkrečiai vidaus kontrolės procedūras naudoja Lietuvos įmonės, norint užtikrinti apskaitos skaidrumą ir kokybiškumą. Be to, įvertinus vidaus kontrolės ryšį apskaitos kokybei bei skaidrios apskaitos politikai, galima sudaryti apskaitos kokybės valdymo modelį, kuris leistų lengvai identifikuoti vidaus kontrolės procedūrų taikymo įtaką siekiant užtikrinti apskaitos skaidrumą.
2. Apžvelgus teorinius vidaus kontrolės procedūrų ryšius apskaitos kokybei bei skaidriai apskaitos politikai, pasiūlytas conceptualus apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, vertinimo modelis. Šis modelis padeda įvertinti apskaitos kokybės valdymą, atsižvelgiant į vidaus kontrolės sistemos taikymą bei apskaitos skaidrumo įtaką. Tiek apskaitos skaidrumas, tiek vidaus kontrolės sistemos procedūros baigiamajame darbe įvertinamos atskirai bei atlikus tyrimo analizę, pavaizduojamos per detalizuotą apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, vertinimo modelį.
3. Baigiamajame darbe buvo parengta apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaka, modelio empirinio tyrimo metodologija. Nustatyta tyrimo problema, tikslas, iškelti uždaviniai bei suformuoti ginamieji teiginiai. Atsižvelgus į analizuotas tyrimo metodologijas, pasirinkta atlikti kokybinį tyrimą taikant interviu metodą. Tyrimo pagrindinis instrumentas buvo giluminis, pusiau struktūrizuotas interviu protokolas, kuris sudarytas atsižvelgiant į tyrimo tikslą bei uždavinius ir į apskaitos kokybės bei vidaus kontrolių vertinimo metodus apžvelgtus literatūroje. Atliekant tyrimą buvo apklausiami finansų / apskaitos srities atstovai, vyr. buhalteriai ar finansų skriaus vadovai iš skirtingų didžiųjų Lietuvos įmonių. Sutiko ir tyrime dalyvavo keturi respondentai, o dėl šalyje vyraujančios epidemiologinės situacijos interviu vyko pasitelkiant informacines technologijas – *Microsoft Teams* virtualią aplinką. Atlikus tyrimą interviu įrašai buvo transkribuojami. Gautiems tyrimo rezultatams buvo įvertintas tiek validumas, tiek patikimumas bei aprašyti duomenų analizės metodai.
4. Atlikus tyrimą ir išanalizavus gautus rezultatus, buvo įvertinta vidaus kontrolės taikymo įtaką apskaitos kokybės valdymui. Remiantis analizuota literatūra ir gautais tyrimo rezultatais buvo patvirtinti visi ginamieji teiginiai bei nustatyta, jog vidaus kontrolės procedūrų taikymas apskaitos procese turi teigiamos įtakos apskaitos valdymui. Taikant ir stebint vidaus kontrolės procedūras galima pastebėti įmonės procesų silpnąsias vietas bei užkirsti kelią nenumatytiems įvykiams ar apgaulės atvejams. Iš anksto pastebėjus trūkumus, galima imtis veiksmų jų pašalinimui, o tai ir yra geras apskaitos valdymas. Analizuotų įmonių vadovybė vienaip ar kitaip sprendžia iškilusias problemas siekiant apskaitos skaidrumo užtikrinimo, o visų įmonių vidaus kontrolės įvertinimas yra geras. Todėl galima teigti, jog vidaus kontrolės procedūrų taikymas ne tik turi teigiamos įtakos apskaitos valdymui, bet ir padeda siekti bendro tikslo – apskaitos skaidrumo užtikrinimo. Taip pat patikrinus apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymo įtaką, vertinimo

modelį, galima teigti, jog šis modelis leidžia dar kartą palyginti gautus tyrimo rezultatus, juos atspindėti grafiškai bei įvertinti kiekvienos įmonės apskaitos kokybės valdymą, susijusį su vidaus kontrolės taikymu. Taip pat galima teigti, jog kokybinio tyrimo tikslas pasiektas – remiantis mokslinės literatūros analize ir gautais empirinio tyrimo rezultatais konceptualus apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, vertinimo modelis yra patikrintas. Be to, įgyvendinti visi tyrimo uždaviniai. Apibrėžtos pagrindinės vidaus kontrolės procedūros taikomos didžiosiose Lietuvos įmonėse: apskaitos standartų taikymas; mokesčių sistemos reikalavimų ir naujienų sekimas bei įstatymų laikymasis; įmonės viduje apibrėžtos apskaitos ar detalių procesų politikos laikymasis; biudžetų rengimas ir nuokrypių analizė bei kitos rezultatuose paminėtos vidaus kontrolės procedūros. Taip pat nustatyta, jog apskaitos skaidrumas yra užtikrinamas įvertinus atskleidžiamos informacijos tikslumą, išsamumą, pilnumą bei taikant vidaus kontrolės procedūras. Įvertinta vidaus kontrolės procedūrų įtaka apskaitos kokybei analizuotose įmonėse – patvirtinti visi ginamieji teiginiai. Be to, pateiktos rekomendacijos Lietuvos įmonių finansų vadovams: jei finansinėse ataskaitose visa pateikiama informacija yra tiksli, išsami, pilna ir aiški, nėra slepiamų faktų, galima teigti, jog apskaitos informacijos kokybė yra aukšta; baigiamajame darbe nustatytų vidaus kontrolės procedūrų taikymas turi teigiamos įtakos apskaitos skaidrumui; sudarytas apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, modelis yra patikrintas.

Literatūros sąrašas

1. *315-asis tarptautinis audito standartas (TAS)* (2014). Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas suprantant įmonę ir jos aplinką. Lietuvos auditorių rūmai [žiūrėta 2021-01-05]. Prieiga per internetą: <https://lar.lt/www/new/page.php?724>
2. Abbott, L.J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G.F. (2016). Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: the Joint Importance of Independence and Competence. *Journal of Accounting*, 54 (1), 3–40. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12099>
3. Adewunmi, W. (1998). *Ethics in the Financial Services Business*. Lagos: The Chartered Institute of Bankers of Nigeria.
4. Akhmetshin, E., Vasilev, V. L., Bashvalov, S. I., Prikhodko, A. N., & Kazakov, A. V. (2017). Internal Control in the System of Innovation Management in the Modern Business Environment. *International Journal of Economic Research*, 14(15), 409–416 [žiūrėta 2020-12-30]. Prieiga per internetą: <https://www.researchgate.net/publication/322294500> Internal control in the system of innovation management in the modern business environment
5. Akhmetshin, E., Vasilev, V. L., Mironov, D. S., Zatsarinnaya, E. I., Romanova, M. V., & Yumashev, A. V. (2019). Improving Management Functions at an Enterprise: Levels of the Internal Control System. *European Research Studies Journal*, 21(2), 728–740 [žiūrėta 2020-12-30]. Prieiga per internetą: <https://www.researchgate.net/publication/335082979> Improving Management Functions at an Enterprise Levels of the Internal Control System
6. Akhmetshin, E., Vasilev, V. L., Mironov, D. S., Zatsarinnaya, E. I., Romanova, M. V., & Yumashev, A. V. (2018). Internal Control System in Enterprise Management: Analysis and Interaction Matrices. *European Research Studies Journal*, 21(2), 728–740 [žiūrėta 2020-12-30]. Prieiga per internetą: <https://www.researchgate.net/publication/327248963> Internal control system in enterprise management Analysis and interaction matrices
7. Akinyelure, P. A. (2001). *Executorship, Trusteeship, Bankruptcy Law and Accounts*. Lagos: PAL Ventures & Publications.
8. Akwaa-Sekyi, E. K., & Moreno, J. G. (2016). Effect of Internal Controls on Credit Risk among Listed Spanish Banks. *Intangible Capital*, 12(1). Prieiga per doi: <http://dx.doi.org/10.3926/ic.703>
9. Akwaa-Sekyi, E. K., & Moreno, J. G. (2017). Internal Controls and Credit Risk Relationship among Banks in Europe. *Intangible Capital*, 13(1). Prieiga per doi: <http://dx.doi.org/10.3926/ic.911>
10. Alpar, P., & Winkelstrater, S. (2014). Assessment of Data Quality in Accounting Data with Association Rules. *Expert Systems with Applications*, 41(5), 2259–2268. Prieiga per: doi: <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2013.09.024>
11. Asante-Appiah, B. (2020). Does the Severity of a Client’s Negative Environmental, Social and Governance Reputation Affect Audit Effort and Audit Quality? *Journal of Accounting and Public Policy*, 39(3). Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2019.106713>
12. Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., & Kinney, W. R. Jr. (2007). The Discovery and Reporting of Internal Control Deficiencies Prior to SOX-mandated Audits. *Journal of Accounting and Economics*, 44(1–2), 166–192. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.10.001>

13. Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney, W. R., & Lafond, R. (2009). The Effect of SOX Internal Control Deficiencies on Firm Risk and Cost of Equity. *Journal of Accounting Research*, 47(1), 1–43. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2008.00315.x>
14. Audito, Apskaitos, Turto Vertinimo ir Nemokumo Valdybos Tarnyba prie Lietuvos respublikos Finansų Ministerijos (AVNT). Tarptautinės finansinės atskaitomybės standartai (TFAS), Europos komisija. Prieiga per internetą: <http://www.avnt.lt/veiklos-sritys/apskaita/tarptautiniai-finansines-atskaitomybes-standartai/europos-komisijos-patvirtinti-tfas/>
15. Audito, Apskaitos, Turto Vertinimo ir Nemokumo Valdybos Tarnyba prie Lietuvos respublikos Finansų Ministerijos (AVNT). Verslo apskaitos standartai (VAS). Prieiga per internetą: <http://www.avnt.lt/veiklos-sritys/apskaita/verslo-apskaitos-standartai/>
16. Ball, R., Kothari, S. P., & Robin, A. (2000). The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings. *Journal of Accounting & Economics*, 29(1), 1–51. Prieiga per doi: [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(00\)00012-4](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(00)00012-4)
17. Barr-Pulliam, D. (2019). The Effect of Continuous Auditing and Role Duality on the Incidence and Likelihood of Reporting Management Opportunism. *Management Accounting Research*, 44, 44–56. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2018.10.001>
18. Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467–498. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2008.00287.x>
19. Basu, S. (1997). The Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 24(1), 3–37. Prieiga per doi: [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(97\)00014-1](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(97)00014-1)
20. Biddle, G. C., Hilary, G., & Verdi, R. S. (2009). How Does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency? *Journal of Accounting and Economics*, 48(1–2), 112–131. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2009.09.001>
21. Bitinas, B., Rupšienė, L. ir Žydžiūnaitė, V. (2008). *Kokybinių tyrimų metodologija. I–II dalys*. Klaipėda: S. Jokužio leidykla-spaustuvė.
22. Bragg, S. (2019). *GAAP Guidebook: 2020 Edition*. Accounting Tools, Inc.
23. Bryce, M., Ali, M. H., & Mather, P. R. (2015). Accounting Quality in the pre-/post-IFRS Adoption Periods and the Impact on Audit Committee Effectiveness—Evidence from Australia. *Pacific-Basin Finance Journal*, 35(A), 163–181. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2014.12.002>
24. Bushman, R. M., & Smith, A. J. (2003). Transparency, Financial Accounting Information, and Corporate Governance. *Economy Policy Review*, 9(1). Prieiga per doi: [10.2139/ssrn.253302](https://doi.org/10.2139/ssrn.253302)
25. Bushman, R., Piotroski, J., & Smith, A. J. (2004). What Determines Corporate Transparency? *Journal of Accounting Research*, 42(2), 207–252. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2004.00136.x>
26. Buslepp, W., Legoria, J., Rosa, R., & Shaw, D. (2019). Misclassification of Audit-related Fees as a Measure of Internal Control Quality. *Advances in Accounting*, 46. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2019.100425>
27. Calderón, N. P. L., Delgado, D. L. V., Malquín, D. S., & Guerrón, E. A. (2020). Proposal of a Neutrosophic Index to Evaluate the Management of Internal Control. *Neutrosophic Sets and*

- Systems*, 34 [žiūrēta 2021-01-15]. Prieiga per internetą: https://digitalrepository.unm.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1537&context=nss_journal
28. Carvajal, V. M. P., Valverde, M. T. M., & Pután, R. A. (2020). A Neutrosophic Linguistic Model for Internal Control Evaluation to an Ecuadorian Company. *Neutrosophic Sets and Systems*, 34 [žiūrēta 2021-01-15]. Prieiga per internetą: https://digitalrepository.unm.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1550&context=nss_journal
 29. Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The Impact of Internal Audit Attributes on the Effectiveness of Internal Control Over Operations and Compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economic*, 15(1), 1–19. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002>
 30. Chen, H., Tang, Q., Jiang, Y., & Lin, Z. (2010). The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality: Evidence from the European Union. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 21(3), 220–278. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1111/j.1467-646X.2010.01041.x>
 31. Chen, H., Yang, D., Zhang, J. H., & Zhou, H. (2020). Internal Controls, Risk Management, and Cash Holdings. *Journal of Corporate Finance*, 64. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2020.101695>
 32. Chen, Y., Che, L., Zheng, D., & You, H. (2020). Corruption Culture and Accounting Quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 39(2). Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2019.106698>
 33. Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2017). Enterprise Risk Management and the Financial Reporting Process: The Experiences of Audit Committee Members, CFOs, and External Auditors. *Contemporary accounting research*, 34(2), 1178–1209. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12294>
 34. Diamond, D. W., & Verrecchia, R. E. (1991). Disclosure, Liquidity, and the Cost of Capital. *Journal of Finance*, 46(4), 1325–1359. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.2307/2328861>
 35. Dyckowska, J. (2014). Assessment of Quality of Internet Financial Disclosures Using a Scoring System. A Case of Polish Stock Issuers. *Accounting and Management Information Systems*, 13(1), 50–81 [žiūrēta 2020-12-13]. Prieiga per internetą: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2451248
 36. Ege, M. S. (2015). Does Internal Audit Function Quality Deter Management Misconduct? *The Accounting Reviews*, 90 (2), 495–527. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.2308/accr-50871>
 37. Elegido J. M., (1996). *Fundamentals of Business Ethics: A Developing Country Perspective*. Ibadan: Spectrum Books Limited.
 38. Eng, L. L., & Lin, Y. Ch. (2011). Accounting Quality, Earnings Management and Cross-listings: Evidence from China. *Review of Pacific Basin Financial Markets and Policies*, 15 (02). Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1142/S0219091512500099>
 39. *Enterprise Risk Management-Integrated Framework* (2013) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) [žiūrēta 2021-01-10]. Prieiga per internetą: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>
 40. Eugene, A., & Imhoff, Jr. (2003). Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance. *Accounting Horizons*, 17(s–1). Prieiga per doi: [10.2139/ssrn.374380](https://doi.org/10.2139/ssrn.374380)

41. Europos Investicijų Banko grupė, (2015). Skaidrumo politika, 2015 m. kovo 6 d [žiūrėta 2020-06-15]. Prieiga per internetą: https://www.eib.org/attachments/strategies/eib_group_transparency_policy_lt.pdf
42. Fitrios, R. (2016). Factors That Influence Accounting Information System Implementation And Accounting Information Quality. *International journal of scientific & technology research*, 5(4) [žiūrėta 2021-02-12]. Prieiga per internetą: https://www.researchgate.net/profile/Ruhul-Fitrios/publication/336368800_Factors_That_Influence_Accounting_Information_System_Implementation_And_Accounting_Information_Quality/links/5d9dfbe6a6fdcc04fac5d78b/Factors-That-Influence-Accounting-Information-System-Implementation-And-Accounting-Information-Quality.pdf
43. Forssbaeck, J., & Oxelheim, L. (2015). *The Oxford Handbook of Economic and Institutional Transparency*. New York: Oxford University press.
44. Gaynor, L. M., Kelton, A. S., Mercer, M., & Yohn, T. L. (2016). Understanding the Relation between Financial Reporting Quality and Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 1–22. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.2308/ajpt-51453>
45. Hamdani, R., & Albar, A. R. (2016). Internal Controls in Fraud Prevention Effort: A Case Study. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 20(2). Prieiga per doi: <https://doi.org/10.20885/jaai.vol20.iss2.art5>
46. Hribar, P., Kravet, T., & Wilson, R. (2014). A New Measure of Accounting Quality. *Review of Accounting Studies*, 19, 506–538. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1007/s11142-013-9253-8>
47. Hu, H., Nord, J. H., Nord, G. D., & Lin, B. (2003). Key Issues of Accounting Information Quality Management: Australian case studies. *Industrial Management & Data Systems*, 103(7), 461–470. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1108/02635570310489160>
48. Institute of Internal Auditors (IIA) (2016a). Code of Ethics [žiūrėta 2020-12-06]. Prieiga per internetą: <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>
49. *Internal Control-Integrated Framework* (2013) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) [žiūrėta 2021-01-10]. Prieiga per internetą: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>
50. Ji, X., Lu, W., & Qu, W. (2018). Internal Control Risk and Audit Fees: Evidence from China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(3), 266–287. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.07.002>
51. Jones, J. (1991). Earnings Management during Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193–228. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.2307/2491047>
52. Kalinauskaitė, G. (2020). Vidaus kontrolė „N“ organizacijoje [žiūrėta 2021-01-10]. Prieiga per internetą: <https://www.vdu.lt/cris/handle/20.500.12259/107013>
53. Kanapickienė, R. (2001). Vadovybės vaidmuo formuojant įmonės vidaus kontrolės sistemą. *Ekonomika*, 54, 55–71. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.15388/Ekon.2001.16943>
54. Kanapickienė, R., ir Razmutė, M. (2009). Įmonės vidaus kontrolės vertinimas. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 2(15), 76–81 [žiūrėta 2021-01-07]. Prieiga per internetą: http://www.su.lt/bylos/mokslo_leidiniai/ekonomika/09_02_15/kanapickiene.pdf
55. Kardelis, K. (2002). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. 2-asis leidimas. Kaunas: Judex.

56. Klinsukhon, S., & Ussahawanitchakit, P. (2016). Accounting Information Transparency and Decision Making Effectiveness: Evidence from Financial Businesses in Thailand. *The Business and Management Review*, 7(5) [žiūrėta 2021-01-15]. Prieiga per internetą: https://cberuk.com/cdn/conference_proceedings/conference_55703.pdf
57. Kohlbeck, M., & Warfield, T. (2010). Accounting Standard Attributes and Accounting Quality: Discussion and Analysis. *Research in Accounting Regulation*, 22(2), 59–70. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2010.07.001>
58. Kundelienė, K. (2009). Apskaitos kokybė: kaip apibrėšime ir kuo matuosime? *Ekonomika ir vadyba*. 2009, 14: 85–91 [žiūrėta 2020-12-15]. Prieiga per internetą: <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2009~1367168429278/J.04~2009~1367168429278.pdf>
59. Lang, M., Raedy, J. S., & Wilson, W. (2006). Earnings Management and Cross Listing: Are Reconciled Earnings Comparable to US Earnings? *Journal of Accounting and Economics*, 42(1–2), 255–83. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.04.005>
60. Li, H., Dai, J., Gershberg, T., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Understanding Usage and Value of Audit Analytics for Internal Auditors: An Organizational Approach. *International Journal of Accounting Information Systems*, 28, 59–76. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.12.005>
61. *Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas*, 1999 m. birželio 15 d., Nr. VIII–1227 (1999). 4 str. Nepriklausomumo ir objektyvumo principo taikymas [žiūrėta 2020-12-10]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.83535/DuCrqxijHr>
62. *Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas*, 2001 m. lapkričio 6 d., Nr. IX–575 (2001). 24 str. Finansinių ataskaitų auditas [žiūrėta 2020-12-10]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154658/asr>
63. *Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas*, 2001 m. lapkričio 6 d., Nr. IX–575 (2001). 4 str. Finansinių ataskaitų auditas [žiūrėta 2021-04-15]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154658/asr>
64. *Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo nutarimas*, 2008 m. sausio 22 d. [žiūrėta 2020-12-10]. Prieiga per internetą: <https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta483/content>
65. Lipaj, N., ir Drejeris, R. (2018). Vidaus kontrolės tobulinimo kryptys: teoriniai aspektai. *Lietuvos jaunųjų mokslininkų konferencija „Mokslas – Lietuvos ateitis“*. *Verslas XXI amžiuje* [žiūrėta 2021-01-05]. Prieiga per internetą: <http://jmk.vvf.vgtu.lt/index.php/Verslas/2018/paper/view/187>
66. Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Vilnius: Lietuvos mokslas.
67. Maurice J., (1996). *Accounting Ethics*. London: Pitman Publishing.
68. McKernan, J. (2006). Objectivity in Accounting. *Accounting Organizations and Society*, 32(1–2), 155–180. Prieiga per doi: [10.1016/j.aos.2006.03.008](https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.03.008)
69. Nam, J., Sesay, J. B., Wynne, K., & Zhang, G. (2020). Financial Efficiency and Accounting Quality: The Impact of Institutional micro-factors on FDI. *Journal of Policy Modeling*, 42(2), 451–465. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.jpolmod.2019.12.004>
70. Petrașcu, D., & Tieanu, A. (2014). The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection. *Procedia Economics and Finance*, 16, 489–497. Prieiga per doi: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00829-6](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00829-6)

71. Rekomendacinėmis vidaus kontrolės sukūrimo, veikimo ir tobulinimo, jos vertinimo gairės viešojo sektoriaus subjektams (2014). Rengėjas: Darbo grupė, sudaryta peržiūrėti skirtingų audito grandžių naudojamas viešojo sektoriaus subjektų vidaus kontrolės vertinimo metodikas [žiūrėta 2020-06-05]. Prieiga per internetą: https://www.vkontrolė.lt/vsa/failai/files/VIDAUS_KONTROLE_GAIRES_2014-06-16.pdf
72. Richardson, S. A., Sloan, R. G., Soliman, M. T., & Tuna, I. (2005). Accrual Reliability, Earnings Persistence and Stock Prices. *Journal of Accounting and Economics*, 39(3), 437–485. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2005.04.005>
73. Rodgers, W., & Fayi, S. A. (2018). Ethical Pathways of Internal Audit Reporting Lines. *Accounting Forum*. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2018.12.001>
74. Rupšienė, L. (2007). *Kokybinio tyrimo duomenų rinkimo metodologija*. Klaipėda : Klaipėdos universiteto leidykla.
75. Sani, A. A., & Chaharmahalie, S. (2012). Internal Accounting Controls. *International Journal of Information and Communication Engineering*, 6(2) [žiūrėta 2021-01-05]. Prieiga per internetą: <https://www.semanticscholar.org/paper/Internal-Accounting-Controls-Sani-Chaharmahalie/499ebabdf6e020d804a580c3b50a65146b54cb2#citing-papers>
76. Saputra, I. G., & Yusuf, A. (2019). The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Contribution to Determine Audit Fees for External Audits. *Journal of Finance and Accounting*, 7(1), 1–5. Prieiga per doi: 10.12691/jfa-7-1-1
77. Spalding, A. D., & Oddo, A. (2011). It's Time for Principles-Based Accounting Ethics. *Journal of Business Ethics*, 99, 49–59. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1007/s10551-011-1166-5>
78. Tamimi, O. Y. (2021). The Role of Internal Audit in Risk Management from the Perspective of Risk Managers in the Banking Sector. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 15(2), 2021, 114–129. Prieiga per doi: <http://dx.doi.org/10.14453/aabfj.v15i2.8>
79. Tan, B. S., & Low, K. Y. (2019). Blockchain as the Database Engine in Accounting System. *Australian Accounting Review*, 89 (29–2). Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1111/auar.12278>
80. *The Sarbanes-Oxley Act* (2002) [žiūrėta 2020-12-10]. Prieiga per internetą: <http://www.soxlaw.com/>
81. Velte, P., & Freidank, C. C. (2015). The Link between In- And External Rotation of the Auditor and the Quality of Financial Accounting and External Audit. *European Journal of Law and Economics*, 40(2), 225–246. Prieiga per doi: [10.1007/s10657-012-9361-0](https://doi.org/10.1007/s10657-012-9361-0)
82. White, J. W, & Kroeker, J. L. (2008). Testimony Concerning Transparency in Accounting, Proposed Changes to Accounting for Off-Balance Sheet Entities [žiūrėta 2020-06-10]. Prieiga per internetą: <https://www.sec.gov/news/testimony/2008/ts091808jww-jlk.htm>
83. Wojdak, J. (1970). Levels of Objectivity in the Accounting Process. *The Accounting Review*, 45(1), 88–97 [žiūrėta 2020-12-22]. Prieiga per internetą: https://www.jstor.org/stable/244298?seq=1#metadata_info_tab_contents
84. Xu, H., Nord, J. H., Nord, G. D., & Lin, B. (2003). Key Issues of Accounting Information Quality Management: Australian Case Studies. *Industrial Management & Data Systems*, 103(7), 461–470. Prieiga per doi: <https://doi.org/10.1108/02635570310489160>

Priedai

1 priedas. Interviu protokolas

Apklaustasis:

Įmonė:

Data ir laikas:

Trukmė:

Vieta:

Pobūdis: atviri, iš anksto paruošti klausimai su papildančių klausimų galimybe (giluminis, pusiau struktūrizuotas).

Prisistatymas. Esu KTU Ekonomikos ir verslo fakulteto, II kurso studentė. Atlieku tyrimą tema: Apskaitos kokybės valdymo, susijusio su vidaus kontrolės taikymu, vertinimo modelis. Atsakydami į interviu metu užduodamus klausimus sudalyvausite moksliniame tyrime ir padėsite įvertinti vidinių kontrolių įtaką apskaitos kokybei. Numatoma interviu trukmė ~60 min. Jei sutinkate, mūsų pokalbis bus įrašomas, tačiau nebus viešai publikuojamas, o apibendrinti Jūsų atsakymai bus pateikiami mano baigiamajame magistro darbe kartu su kitų respondentų atsakymais. Konfidencialumas yra užtikrinamas ir duomenys bus naudojami tik moksliniais tikslais. Taip pat noriu pabrėžti, jog savo nuomonę galite išsakyti atvirai, įmonės pavadinimas nebus viešinamas (įmonių pavadinimai bus koduojami). Atlikdama šį tyrimą laikausi tyrimo etikos kodekso nuostatų.

Susipažinimas (asmeninė informacija ir profesinė patirtis).

1. Ar galėtumėte trumpai papasakoti apie savo išsilavinimą – ar studijavote, kur studijavote, kokį laipsnį / laipsnius įgijote?
2. Kokioje dabar pozicijoje dirbate ir kokios jūsų pagrindinės atsakomybės? Kiek metų darbo patirties turite?
3. Kiek laiko dirbate šioje pozicijoje?
4. Kaip apibūdintumėte organizaciją, kurioje dirbate – įmonės dydis, darbuotojų skaičius, pagrindinė veiklos šaka?
5. Kaip suprantate apskaitos skaidrumo sąvoką?
6. Kaip suprantate, kas yra vidinės kontrolės apskaitoje?

Apskaitos skaidrumo užtikrinimas taikant vidines kontroles.

1. Kokias finansines ataskaitas rengia įmonė? (*Atsakymo šablonas: Balansas, pelno (nuostolių) ataskaita, pinigų srautų ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita*)
2. Kaip dažnai ruošiamos šios finansinės ataskaitos – kas ketvirtį, kas pusmetį, kas metus, ar kt.?
3. Ar galima palyginti atskleistą finansinę informaciją su bent dviem ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais?
4. Kokiais standartais vadovaujantis vedama apskaita? (*Atsakymo šablonas: VAS, TAS*)
5. a) Kaip jūs apibūdintumėte įmonės, kurioje dirbate, apskaitos skaidrumą? (*Atsakymo šablonas: skaidrumas silpnas, vidutiniškas, stiprus; vertinama teigiamai – nepastebėta nusizengimų įstatymams; atskleidžiama visa informacija; informacija aiški, tiksli; laikomasi nustatytų vidinių kontrolių, kurios užtikrina skaidrumą ir sumažina sukčiavimo riziką; ir pan.*)
b) Kaip įvertintumėte atskleidžiamos informacijos išsamumą ir tikslumą? (*Atsakymo šablonas: Informacija yra pilna ir patikima, pasiekama suinteresuotoms šalims; pateikiama*

- savalaikė informacija, kuri suprantama, teisinga, atvira ir tinkama informacijos vartotojams; griežtai laikomasi apskaitos standartų ir įmonės politikų; atsižvelgiama į standartų, politikų, įstatymų pakeitimus; apskaitos informacija yra aiški ir sukoncentruota, ir t.t.)*
6. Ar kyla problemų dėl žmogiškosios klaidos faktoriaus? Jei taip, kaip stengiatės to išvengti? *(Atsakymo šablonas: naudojamos apskaitos informacinės sistemos; daromi patikrinimai; suderinimai su tiekėjais / pirkėjais dėl apmokėtų, išrašytų / gautų sąskaitų; kuriamos procesų automatizacijos; ir t.t.)*
 7. Ar įmonės vadovybė rodo susidomėjimą apskaitos kontrole? Jei taip, tai kaip? *(Atsakymo šablonas: prašo pristatymų, detalizacijų, papildomos informacijos; teiraujasi dėl rodiklių; reikalauja rankinių įrašų pagrįstumo)*
 8. Ar įmonės metiniuose tiksluose akcentuojamas apskaitos skaidrumo užtikrinimas? *(Atsakymo šablonas: jei taip – matuojami tikslų pasiekimo lygiai, atsižvelgiama į problemas, su kuriomis susiduriama siekiant metinių tikslų)*
 9. a) Kaip įmonėje, kurioje dirbate, užtikrinamas apskaitos skaidrumas – kokios vidaus kontrolės taikomos? *(Atsakymo šablonas: įmonėje rengiama biudžeto įvykdymo analizė; aiškinamasi nukrypimai nuo biudžeto; skyrių vadovai atsakingi už skyriaus veiklą bei domisi, analizuoja rezultatus; įmonėje yra apskaitos tvarkymo metodika, politikos; analizuojami nukrypimai nuo politikų; įmonėje sudaryta griežta ataskaitų sudarymo tvarka; įmonė analizuoja finansines ataskaitas ir juose pateikiamą informaciją; atliekami apskaitos sistemų testavimai, siekiant užtikrinti jų patikimumą; paskirti darbuotojai atsakingi už tam tikrą proceso etapą; vadovai peržiūri darbuotojų pareigas ir atsakomybes; visiems darbuotojams yra aiškios jų pareigybės; kiekvienai pareigybei yra numatyti kvalifikaciniai reikalavimai; periodiškai ir sistemingai įvertinami procesai ir jų kontrolės; greitai pastebimos problemos; įmonėje egzistuoja vidaus auditoriaus darbo pozicija; įmonė reaguoja į praėjusio audito rekomendacijas)*
b) Kaip jūs apibūdintumėte įmonės, kurioje dirbate, vidines apskaitos kontroles? *(Atsakymo šablonas: kontrolės silpnos, vidutiniškos, stiprios; greitai pastebimi kontrolių trūkumai ir jie ištaisomi; vidinės kontrolės nėra aiškios ir jų sunku laikytis; vidinių kontrolių laikymasis padeda sumažinti sukčiavimo riziką; ir pan.)*
 10. Ar finansinėse ataskaitose atskleidžiama visa informacija? Ar teko pastebėti, kad yra kažkas sąmoningai neatskleidžiama?
 11. Ar organizacijoje, kurioje dirbate, yra skiriamos investicijos skaidrumui užtikrinti? Jei taip, kaip panaudojamos šios investicijos? *(Atsakymo šablonas: mokymai, informacinių sistemų tobulinimas, automatizavimas (RPA), lėšų skyrimas vidaus auditoriaus pozicijai)*
 12. Kokie pagrindiniai sunkumai, iššūkiai, problemos, su kuriomis tenka susidurti siekiant užtikrinti apskaitos skaidrumą? Kaip greitai jos pastebimos ir išsprendžiamos? *(Atsakymo šablonas: Netiksli finansinė informacija, pavėluota finansinė informacija, trūkstama darbuotojų kompetencija, aukšta žmogiškosios klaidos rizika (daug rankinio darbo), skirtinga šalių įstatyminė bazė, informacijos sklaidos tarp skyrių trūkumas – prasta komunikacija, ir t.t.)*
 13. Kokios galėtų būti ateities perspektyvos, galimybės, padedančios užtikrinti apskaitos skaidrumą? *(Atsakymo šablonas: automatizacija (RPA); naujausių informacinių sistemų naudojimas; įmonėje naudojamų sistemų susiejimas; įvedamos finansinės informacijos kokybės užtikrinimas rengiant mokymus, audituojant ir t.t.; stiprinamas apskaitos standartų laikymasis organizacijoje)*

14. Ar turite papildomų klausimų? Galbūt turite pastebėjimų, kurių neaptarėme, susijusių su apskaitos skaidrumu taikant vidines kontroles?

Ačiū už atsakymus.

- Ar sutinkate, jog mūsų pokalbio įrašas būtų pateikiamas trečiosioms šalims (t. y. universitetui)?
- Ar norėtumėte susipažinti su tyrimo rezultatais?

2 priedas. Interviu Nr. 1

Apklaustasis: X1

Įmonė: Y1

Data ir laikas: 2021-03-05, 13 val.

Trukmė: 1 val. 5 min.

Vieta: *Microsoft Teams* virtualus pokalbis

Pobūdis: atviri, iš anksto paruošti klausimai su papildančių klausimų galimybe (giluminis, pusiau struktūrizuotas).

Prisistatymas (žr. 1 priedą).

Susipažinimas (asmeninė informacija ir profesinė patirtis).

1. Ar galėtumėte trumpai papasakoti apie savo išsilavinimą – ar studijavote, kur studijavote, kokį laipsnį / laipsnius įgijote?

Taip studijavau, jau atrodo seniai. Magistrą esu baigusi finansų vadybos, o bakalaurą – ekonomikos. Tiksliai su apskaita studijų nebuvo, kai pradėjau dirbti studijų metu, taip susiklostė keliai, kad pradėjau nuo apskaitos.

2. Kokioje dabar pozicijoje dirbate ir kokios jūsų pagrindinės atsakomybės? Kiek metų darbo patirties turite?

Dirbu vyresniosios buhalterės pozicijoje, gal taip įvardinčiau, o pagrindinės atsakomybės būtų – auditavimas, finansinių ataskaitų rengimas, esu atsakinga už pelno mokestį, PVM. Čia gal tokios pagrindinės sritys sakyčiau, be tų visų kitų smulkių darbų.

Pradėjau dirbti 2006 m., tai beveik 15 metų patirtis, gal 13–14 metų apskaitoje, nes tų pirmų metų neskaičiuoju, ten gal nelabai prie apskaitos.

3. Kiek laiko dirbate šioje pozicijoje?

Šioje pozicijoje, šioje įmonėje, dirbu metus laiko.

4. Kaip apibūdintumėte organizaciją, kurioje dirbate – įmonės dydis, darbuotojų skaičius, pagrindinė veiklos šaka?

Didelė įmonė, darbuotojų apie 700, gamybinė įmonė, o pagrindinė veikla tai tų visų elektros komponentų gamyba naujų automobilių gamybai. Tai pagrindinė veiklos šaka – gamybinė įmonė.

5. Kaip suprantate apskaitos skaidrumo sąvoką?

Tai čia suprantu, kaip sakant, kad visos ūkinės operacijos apskaitoje yra atspindėtos ir jos atspindėtos tiksliai, aiškiai kaip priklauso, nėra jokių nuslėptų dalykų. Arba kitaip ta „balta“ buhalterija, ne jokia „dviguba“ ar „juoda“. Na kaip suprantu, kad viskas tiksliai kaip priklauso pagal įstatymus, standartus ir kas įmonėje vyksta tas yra ir atspindima ir nėra kažkokių negražių dalykų.

6. Kaip suprantate, kas yra vidinės kontrolės apskaitoje?

Na aš suprantu, kad tai kažkokie metodai, procesai ar kažkokios priemonės, kas leidžia užtikrinti ir suvaldyti visokias rizikas, kurios gali įtakoti apskaitą, ar ji teisingai atspindima.

Kad apskaita būtų teisinga ir būtų išvengta kažkokios įtakos, klaidų ar apgaulės specialios, netyčinių klaidų.

Apskaitos skaidrumo užtikrinimas taikant vidines kontroles.

1. Kokias finansines ataskaitas rengia įmonė?
Na tai mes rengiame pagal VAS, lietuviškas finansines ataskaitas. Taip pat ir konsoliduotas finansines ataskaitas. Tik metines. Na dar galėčiau paminėti iš to US GAAP, kad kas periodą užsitarome, bet dabar jau patys tų atskaitų neberengiam, anksčiau rengdavom. Dar yra tie metiniai DCP paketai, kur reikia Amerikai, Corporate išsiųsti, bet ten kaip ir ne visai finansinės, ten gal labiau mokesčių tikslais, net nežinau kur jie jas naudoja, vadovybė, motininės įmonės.
2. Tai būtų galima teigti, kad ataskaitas galima palyginti bent keliais ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais?
Taip, tikrai taip, galima palyginti.
3. a) Kaip jūs apibūdintumėte įmonės, kurioje dirbate, apskaitos skaidrumą?
Vertinu tikrai pakankamai teigiamai, net nežinau – kažkur tarp vidutiniško skaidrumo ir stipraus. Ten dėčiau gal, nes iš tos pusės, kad pas mus tikrai stengiamasi viską atskleisti, pakankamai sužiūrėti. Tik aš manau yra daug dalykų, neapgalvotų techniškai, gal trūksta ir tų pačių žmonių, kad viską sutikrinti, peržiūrėti, apgalvoti, kad viską kaip įmanoma tiksliau pateikti. Aš suprantu, kad tai yra siekybė, kad viską visiškai atskleisti, ir to tobulumo gal čia niekur ir nėra, bet iš kitos pusės, aš manau, kad pas mus dar yra kur tobulinti tą. Nesakau, kad pas mus viskas baisiai blogai, bet dėl to norėjimo atskleisti aiškiau, tiksliau ir viską teisingiau, na kartais matai, kad užima tikrai daug laiko ir šiaip, kituose dalykuose kai nedalyvauji, tai gali net nežinoti, arba tai kas iš seniau buvo padaryta, tarkim nevisai gal tiksliai ir teisingai, ir tau gali įtakoti ir dabartinius rezultatus, tai dėl to tas toks skaidrumas, net nežinau – kažko blogo čia labai gal ir nėra, bet iš kitos pusės, yra tų dalykų, kur gali dvejopai traktuoti ir kartais sunku nuspręsti iki kurio čia to stiprumo – tarp vidutiniško ir stipraus sakyčiau.
- b) Tai papildant klausimą apie apskaitos skaidrumą – taip pat ir įvertintumėte atskleidžiamos informacijos išsamumą ir tikslumą, taip?
Na realiai tai taip, iš to kiek aš čia darau ko, aš manau, mes tikrai stengiamės laikytis tų visų apskaitos standartų ir atskleisti taip kaip priklauso tuos pačius mokesčius skaičiuoti taip kaip priklauso, tiek kiek leidžia galimybės sužinoti tuos visus įvykius, transakcijas kas buvo ir jeigu jau kažkas pro tavo akis praėjo ir tu nesižinotai kažkokių operacijų, kurios turėjo būti apskaitytos, tai čia turbūt ir lieka tas toks žmogiškasis faktorius, kada gali nežinot. Bet šiaip jo, sakyčiau pas mus tikrai pakankamai stengiamės viską padaryti taip kaip priklauso.
4. Ar kyla problemų dėl žmogiškosios klaidos faktoriaus? Jei taip, kaip stengiatės to išvengti?
Vienas dalykas turbūt, kad gal ne visko čia gali ir išvengti. Na aišku yra, kad ir dėl shared service centro tos klaidos, kur tu gali net nežinoti ir nepastebėti. Net nežinau, iš tikrųjų ar mes to galim išvengti. Turbūt tiek kiek tikrina registrus sąskaitų, dalis klaidų tikrai yra atrandama ir pamatoma. Na taip pat turbūt kai peržiūrim mokesčių tikslais, US GAAP kai skaičiuoju

ketvirtinius tuos mokesčių sukaupimus, gal kažkokios klaidos ir pasimato, pastebi jei atrandi. Manau, kad yra kažkokia dalis kurios tikrai mes nepastebime. Net neįsivaizduoju kokia, šioje vietoje, turėtų būti ta kontrolė, kiek galėtume jas persižiūrėti.

Bet ar kyla kažkokių konkrečių problemų, tarkim, kad reiktų baudas susimokėti, ar panašiai, būtent dėl žmogiškosios klaidos?

Na baudų dar nesucidūriau, kad būtų reikėję susimokėti. Galbūt tiesiog jei tu atrandi kažkokias klaidas, ai va pernai buvau atradusi kelias klaidas ir reikėjo tikslinti deklaracijas, tos pačios pelno mokesčio deklaracijos buvo tikslinamos, kai buvo rastos klaidos ir pan. nes jau buvo ženklios sumos ir tikrai reikėjo, tai aš manau, kad iš vienos pusės tas klaidas kai atrandi, kiekvieną deklaraciją ar tas pačias ataskaitas, tu gali patikslinti, nėra taip, kad viskas padariau ir jau nebegali. Tai jeigu pats atrandi, pats pasitaisai, o jeigu atrastų kažkada jeigu būtų kažkokie tikrinimai, kaip va čia neseniai buvo, tuos muitus perskaičiuoja Nyderlanduose, na tai turbūt vėlgi, kitos gal tokios ginčytinos situacijos būna – ar ten žmogiškoji klaida ar kaip ten buvo traktuota kažkuriais metais ir paskui atsiranda. Tai kažkuria prasme, taip, tau gali įtakoti, gali tekti ar tikslinti deklaracijas ar netikslinti ir atitinkamai turbūt žiūrėtis gautą rezultatą ir sumą, į kurią pusę tu turi. Jeigu tu turi daugiau sumokėti mokesčių valstybei, tai tikrai turi tikslintis, o jei tau atsiranda, kad tu gali susigrąžinti, tai tu gali žiūrėti, kokia ten ta suma, ar ji didelė, ar verta. Tai gal toks mano būtų atsakymas. Ne kiekvienas dalykas turbūt ir įmanomas peržiūrėti.

5. Ar įmonės vadovybė rodo susidomėjimą apskaitos kontrole? Jei taip, tai kaip?

Įmonės vadovybė, tai čia labiau apima direktorių? Finansų vadovą? Ar, kai mes grupės įmonė, grupės vadovybė?

Tai šiuo atveju galbūt ir finansų vadovas ir grupės vadovybė.

Na kiek man tenka susidurti, iš grupės vadovybės pusės man labai sunku būtų įvertinti. Aš tik suprantu, kad jie turi savo kontroles įvairias, kur mes turime užpildyti atitiktį. Na dar aišku pas mus yra „Blackline“ sistema, kurioje kas mėnesį pagrindžiami visų sąskaitų likučiai. Tai yra kažkokia kontrolė ir peržiūrėjimas, ar tu gali pagrįsti, paaiškinti turimus balansinius likučius. Tai manau kažkuria prasme yra tos kontrolės, kiek ta vadovybė gali iš savo pusės, tiksliai jie kažko tikrai nepatiksins, jie tiesiog gali matyti, ar tu teisingai apskaitai. Galbūt vienas dalykas yra, kad mes galim ir konsultuotis jei yra kažkokie neaiškūs dalykai, kaip užregistruoti kažkokias konkrečias operacijas apskaitoje ir pan. Na kaip suprantu, per paskutinį susirinkimą vadovybė akcentavo, kad jiems užkliuvo „Blackline“ ataskaitos, kad yra grupėje įmonių, kurios nereconcil'ino tų GL'ų tinkamai ir teisingai ir kad būtų pagrįsti likučiai. Bet kadangi iš mūsų pusės, kiek žinau, tikrai viskas būna sureconcil'inta iki tiek kiek galima tiksliai. Tai šioje vietoje, manau, mes tikrai ten viską atitinkam.

Jeigu žiūrint iš mūsų, vietinės finansų vadovės pusės, manau, kad tos kontrolės yra, tik kartais atrodo, kad prasilenkiame, kitur tikriname daugiau, per daug netgi gal kažkuriuos dalykus, kaip, pavyzdžiui, mokėjimai, kur aging'ą darantis žmogus patikrina, dar tas kuris surenka mokėjimus dar vis tiek kažką pasižiūri ir tas kuris prasuka payment run ir vėl dar žiūri, vėl klausia. Man jau atrodo kartais, kad yra dalykų kur per daug tos kontrolės, ar to tikrinimo, o kitur atrodo tarsi nelabai gal yra aiškios kontrolės, nėra pas mus įvesta tokio dalyko, kad tarkim pats shared service centras už ką jie atsakingi, kad jie ir atsako už tai, o ne tai, kad jų

darbą peržiūri vienas žmogus, paskui dar kitas, ir dar trečias, ir gaunasi, tai kas turi nešti atsakomybę jisai turi būti atsakingas ir neturėtų būti, kad prie dalyko dar keletą žmonių eina ir papildomai kažką žiūri, tikrina ir pan. Tai man tai nelabai suprantama, yra kas atsakingi, jie ir turi susitikinti, jiems turi būti aišku iki kiek jie turi susižiūrėti, išsiaiškinti, ir jie turi turėti pagrindimą ir atsakymus, kad čia yra taip ir taip. Neturėtų būti taip, kad ten penki žmonės tą patį peržiūri. Tai aš taip sakyčiau toks dvejetainis dalykas – kitur kaip ir yra ta kontrolė, o kitur atrodo, kad jos gal net ir mažiau yra ir pan.

6. Tuomet ar stengiasi vadovybė užtikrinti tų kontrolių aiškumą, tų atsakomybių aiškumą? Ar akcentuoja šiuos dalykus metiniuose tiksluose, kad užtikrintų tą apskaitos skaidrumą? *Yra vienas pagrindinis tikslas, kuris visoms kolegėms įdėtas, apie apskaitos kontrolę, bet aš galvoju, kad gal čia labiau į pačią proceso peržiūrą – kas, kam ir kiek turėtų būti daroma. Turiu omeny, kad negali būti taip, kad vienas kažkokią dalį padaro, kitas patikrina, dar trečias ten tikrina, dar ketvirtam kyla klausimų, ir taip ta grandinėle vaikšto. Nes visi sugaišta savo laiko vietoj to, kad dirbti atskirus savo darbus. Turėtų būti vienas atsakingas ir tiesiog tiesiogiai su juo kontaktuoja ir aiškinasi. Na tarkim pavyzdys, shared service centras, turėtų turėti vieną kontaktą, su kuriuo tiesiogiai kontaktuoja ir bendradarbiauja, jei kyla neaiškumų – aiškinasi, neturėtų būti tarpinės grandinės, aš bent jau taip įsivaizduočiau, kad turėtų būti kažkoks vienas tiesioginis kontaktas. Bet kitus kažkokių procesus paimant, pavyzdžiui, tas pats PVM, ar dar kažkas, kaip ir atrodo gerai, aš pati už jį atsakinga, aš pati suskaičiuoju, sudėlioju deklaracijas, man patvirtina tarkim tikslai to pačio PVM sudengimą arba mokėjimą kai reikia, bet, pavyzdžiui, jau nėra kažkokio dar atskiro papildomo tikrinimo, ar tu ten teisingai padarei, ar ne. Tai tarsi gaunasi, kad tu vienas atsakingas, tau patvirtina ir nėra kito žmogaus. Tai gal kažkur ir pamesta ta kontrolė, kai tu vienas darai. Bet gal irgi priklauso nuo to, kas per dalykas, su kuo tai susiję.*

Tai apibendrinant kaip būtų galima teigti?

Aš sakyčiau taip, įmonėje tikrai jaučiasi iš vadovybės, kad yra susidomėjimas ir norėjimas sutvarkyti, kad būtų geriau. Tik, man atrodo, kartais per daug nusismulkinama į kitus dalykus, nepažiūrima bendrai, apskritai visus procesus susidėliojant, kad būtų visiems aišku kaip dirbti.

7. a) O ar galėtumėte detalizuoti, papasakoti – kokios tos vidaus kontrolės taikomos įmonėje? *Kažkaip sunku detalizuoti. Pirmas dalykas, kuri ateina į galvą, tai yra kažkokia apskaitos politika, kažkokių detalių procesų politikos, kas yra labai naudinga, nes tu atsidarai, paskaitai ir matai, kaip teisingai reiktų padaryti ir kaip dirbti. Aišku visą laiką būna tokių procesų, kurie būna pirmą kartą, ar yra neaiškūs, tuomet viskas gerai, pasitari kaip daryti. Bet yra ir tai, kad iš įmonės grupės vadovybės gautos tos politikos, kai aš pradėjau dirbti ir davė skaityti, tai jos buvo labai senos, ir sunku suprasti ar jos dar realiai naudojamos ir taikomos. Tai va tokių bendrų gairių iš pačios grupės, jaučiu, kad yra trūkumas ir manau taip kaip mes apskaitom vienus dalykus, tai kitose įmonėse tikrai gali būti skirtingai. Dar galėčiau paminėti biudžetus, jie yra rengiami ir mūsų analizės skirius visa ta dalimi rūpinasi – kaip jie vykdomi, kokie nuokrypiai, ar atitinka, ir kai analizuoja dar pamato kažkokių klaidų ar nukrypimų, kas leidžia pasitaisyti, jei kažkokios klaidos padarytos.*

Taip pat stengiamasi viską susižiūrėti, kas turi būti finansinėms ataskaitoms, arba tas metinis uždarymas būna intensyvus ir reikalaujantis pasirengimo, pasiruošimo. Buvo žiūrima pakankamai rimtai ir stengiamasi susirinkti visą informaciją, kiek galima, kad atspindėti tiems metams kas priklauso. Buvo gautos ir gaires iš grupės vadovybės, tai sakyčiau yra tas kažkokios tvarkos įvedimas, kas būtinai turėtų būti padaryta.

Dar galėčiau pridėti ir apie sistemų testavimus – tai taip, mes juos turime, atliekame ir kažkokius mokesčių kodus kurdami ar dar kažką įsivesdami visą laiką galime prasitestuoti kaip veikia, ar mums tinka, prieš įkeliant į mūsų tą pagrindinę sistemą, kad viskas teisingai veiktų ir nebūtų problemų. Bet turbūt kalbat apie intercompany automatinius sąskaitų išrašymus, yra tų problemų, jos yra žinomos, bet iki šiol dar nėra išspręstos, mes rankiniu būtu atsistatome per korekcinius įrašus visus skirtumus, bet vis tiek šioje vietoje, manau tokio dalyko neturėtų būti, turėtume susitvarkyti.

Toliau gal dar paminėčiau, jog nėra tokio aiškumo apie savo pareigybes ir atsakomybes. Jos pakankamai dažnai keičiasi. Nuo tada kai atėjau, per metus dirbant, gavau vienas atsakomybes, paskui vyksta persiskirstymai tarp žmonių, vėl naujos užduotys. Tai supranti, kad tai pakankamai dažnas dalykas, kad tavo funkcijos, užduotys gali keistis tarp žmonių, priklausomai nuo to kokia situacija. Aš manyčiau, jei yra kažkokia darbo vieta, tarkim žmogus dirba su tuo pačiu PVM, ir tos pozicijos žmogaus nelieka, tai reiktų ieškoti naujo žmogaus ir jisai toliau ir dirba ties šia sritimi, o ne taip, kad likę darbuotojai persiskirsto išėjusio užduotis, visiems teko po kažkokią dalį ir kažkuria prasme yra tos pozicijos apjungimas prie kitų ir gaunasi, kad gali neturėti tiek laiko ir jėgų ar pan., kad užtikrinti 100 proc. tą dėmesio skyrimą ir pilnai dalyvauti tame procese. Tai, mano nuomone, nėra visiškai aiškus dalykas, o pareigybinių nuostatų man nieks nedavė pasirašyti, aš jų nemačiau ir net nežinau ar tokios yra. Kiek pripratus, tai kažkokie nuostatai būna parengti, tačiau čia nėra. Gal jie ir nėra baisiai privalomi, bet man atrodo jie įneša aiškumo, už ką, kiek tu esi atsakingas. Kad nebūtų to, kad tu manai, kad tu esi už tiek atsakingas, o kitam atrodo kitaip, kad tu dar papildomai esi už kažką atsakingas ir tada tavo ta atsakomybė kažkur plečiasi ir nėra aiški.

O ar įmonėje yra vidaus auditoriaus pozicija?

Dėl vidaus auditoriaus – tokio nelabai žinau, arba aš nesusidūriau. Mūsų padalinyje, Lietuvoje, greičiausiai ir nėra tokios pozicijos.

O kaip dėl audito, ar reaguojama į praėjusio audito rekomendacijas?

O pats auditas vykdomas, tikrai reaguojam, atsižvelgiam jei gauname kažkokią rekomendacijas ir patys gal labiau norime iš jų tų rekomendacijų, kad kiek galima, galėtume susipaprastinti apskaitų skirtumus, tarp amerikietiškos ir lietuviškos, kad būtų kuo mažiau to rankinio darbo, ar tų didelių perskaičiavimų pačios savikainos, kas atima labai daug laiko. Tai dėl to ir norime ieškoti kažkokių sprendimų, tikėtis rekomendacijų iš naujesnės audito komandos ir pažiūrėti, gal vis tik įmanoma kažkaip persižiūrėti.

Tai ką aš pastebiu, tai vidinių kontrolių pagrindinis trūkumas ir būtų pareigų, atsakomybių toks chaotiškumas, taip?

Taip, galėtume šioje vietoje išskirti tokį kaip chaotiškumą, nes tikrai gaunasi, kad dalyvauja vos ne po kelis žmones ir kitą kartą negali pilnai valdyti to proceso, net jei ir norėtum.

Tai kaip tuomet bendrai apibūdintumėte visas vidines kontroles? Ar silpnos, stiprios, vidutiniškos, su trūkumais, be trūkumų?

Tų trūkumu tai, taip yra. Kiekvieną procesą atskirai imant galima ir išvelgti kas ten gerai ar blogai. Manau, kad galėčiau sakyti, kad vidutiniškai, gal kažkurie procesai labiau sutvarkyti, kiti mažiau, bet visur, manau, yra ką patobulinti, kad būtų pakankamai lengviau dirbti, aiškiau, kad būtų mažiau to blaškymosi. Tiesiog, kai tu žinai savo atskiras atsakomybes, iki kurios vietos tu atsakingas, tai gerai, bet kai gaunasi tas dalyvavimas visur po truputi, tai yra daug sudėtingiau.

8. Ar finansinėse ataskaitose atskleidžiama visa informacija? Ar teko pastebėti, kad yra kažkas sąmoningai neatskleidžiama?

Ne, neteko pastebėti. O dėl atskleidimo – tai taip, manau viską atskleidžiame. Tiek kiek iki manęs ateina tos informacijos, aš viską stengiuosi atskleisti, atitinkamai viską teisingai sudėlioti ar padaryti tas korekcijas, pereinant prie lietuviškos apskaitos, nuo amerikietiškos, kad atspindėti būtent pagal lietuviškus įstatymus.

9. Ar organizacijoje, kurioje dirbate, yra skiriamos investicijos skaidrumui užtikrinti? Jei taip, kaip panaudojamos šios investicijos?

Kaip pavyzdį galėčiau pateikti, kad lengviau būtų suprasti klausimą, tai, pavyzdžiui, investicijos mokymams.

Taip, mokymams yra skiriama tų investicijų, kad atnaujinti tas žinias, su įstatymų pokyčiais susipažinti, tai taip. Tuo pačiu dar galėčiau paminėti ir „Mokesčių suflerio“ paslaugas užsisakėm, kur galima prieiti prie klausimų domėnų bazės, daugiau gauti tos informacijos konkrečioms situacijoms. Tai sakyčiau čia plusas, kad įmonė į tai investavo ir nusipirkom tą planą. Daugiau dar net nežinau kas galėtų būti, bet iš dalies gal ir norėtusi, kad kažko daugiau būtų tam skaidrumui užtikrinti.

O ar yra investicijos skiriamos į kažkokių informacinių sistemų atnaujinimą, ar kažkokių automatizuotų procesų diegimui?

Apie tai ir pagalvojau, kad iš tos programos pusės, nėra skiriama tiek investicijų, kad ir tą pačią programą atnaujinti ar ataskaitas sukurti, kurios palengvintų darbą ir leistų greičiau viską pasidaryti. Norėtusi, kad liktų mažiau to rankinio darbo, to darbo su excel, kur gali tiesiog netyčia ne tą skaičių parašyti, ar kažką prisiminti, kad kažkur skaičius būtų įtraukiamas. O programa viską automatiškai padaro. Manau programoje daug ką būtų galima padaryti, bet labai daug techninių dalykų reiktų suvokti, kad ir, pavyzdžiui iš kur tos klaidos ateina.

Taip kaip suprantu, šiai dienai nedaug yra skiriama lėšų programų atnaujinimui ar procesų automatizavimui?

Man atrodo kad ne, nelabai. Turbūt vis tiek tam įtakos turi ir grupės vadovybė, nes ir ta pati grupės vadovybė siunčia daug excel'ių, lentelių, kurias reikia pildyti, ir man atrodo, kad jau šiais laikais tikrai įmanoma kažkokius įrankius nusipirkti, kur būtų galima gauti tuos reikalingus duomenis. Net kur anksčiau dirbau daug būdavo, kad tiesiog suimportuoti duomenis lengvai buvo galima, daug įrankių buvo įdiegta pačioje sistemoje. Man atrodo,

tikrai būtų galima daug ką automatizuoti ir apsieiti be tų excel'ių. Tie įrankiai tikrų ir prie skaidrumo ir prie kontrolių, nes kaip aš sakau – excel'iai yra excel'iai.

10. Kokie pagrindiniai sunkumai, iššūkiai, problemos, su kuriomis tenka susidurti siekiant užtikrinti apskaitos skaidrumą? Kaip greitai jos pastebimos ir išsprendžiamos?

Daug ką jau minėjote, pavyzdžiui, kad ta pati informacija būna pavėluota, reikia tikslinti deklaracijas ir pan. arba trūksta darbuotojų atsakomybių pasidalijimo. Taip pat ir minėjote, kad daug rankinio darbo. Kokios dar galėtų būti problemos? Gal dar su kažkuo susiduriate?

Gal atsiranda tie skirtumai, kad vieną operaciją US GAAP galima vienaip apsiskaičiuoti, o lietuviškoje apskaitoje gal išvis nereikia tų operacijų dėti. Iššūkis ir sunkumai gal dar apskritai yra tas, kad daug dalykų turi persižiūrėti, kad pereiti prie tos vietinės apskaitos.

Dar kartais yra jaučiamas iš senesnių projektų informacijos trūkumas, kaip, pavyzdžiui, sąnaudų yra likusios kažkuriais metais, kai realiai jų neturėtų būti likusių. Na dabar jau yra sukurti įvairūs projektų numeriukai, ir atitinkamas tų projektų sekimas yra, tačiau vis iš seniau kas nors pasitaiko. Galbūt net ir tos pačios atsakomybės nebuvo sužiūrėtos.

Tai čia komunikacijos tarp skyrių trūkumas, greičiausiai, taip?

Manychiau, kad komunikacijos ir gal tų pačių žmonių, kurie buvo atsakingi, kas turėjo sužiūrėti.

Yra tokių dalykų, kurie iš seniau tiesiog nežinomi, ar likę. Ir kai finansines ataskaitas darome excel'yje ir reikia kažką išsiaiškinti, tarkim yra kažkokia korekcija ir reikia pažiūrėti su kuo susijusi ta korekcija, tai gali tekti net keletą metų atgal peržiūrėti, kad išsiaiškinti.

Apibendrinant ar būtų galima teigti, kad tos problemos yra, bet stengiamasi jų išvengti?

Manau, kad jos yra ir mes jas žinome ir vis tiek einam linkt to, kad jas spręstume, ieškotume būtų kaip padaryti, kad palengvinti, kad būtų lengviau ir geriau. Į tą pusę tikrai yra dirbama.

11. Kokios galėtų būti ateities perspektyvos, galimybės, padedančios užtikrinti apskaitos skaidrumą? Jau kaip minėjote, tas pats automatizavimas, sistemų diegimas padėtų sumažinti tą rankinį darbą, bet galbūt dar kažkokias ateities perspektyvas galėtumėte įvardinti? Apšnekėjome daug problemų, tikriausiai ir greitesnis tų problemų sprendimas padėtų užtikrinti skaidrumą, kas dar?

Galvoju, gal koks bendradarbiavimas tarp kitų skyrių, nes yra daug procesų, kuriuose nėra taip, kad tu nuo A iki Z esi pats atsakingas, daug problemų turi spręsti su kitais skyriais – logistika, tiekimu ir pan. Vis tiek yra kažkoks bendradarbiavimas ir galbūt būtų naudinga persižiūrėti, kokie kitų tikslai, galbūt mes siekiame to paties, bet kažkokiais sudėtingais dalykais per procesus. Tarkim vienas daro daugiau ir įsivaizduoja, kad kažkas reikalauja, bet tiesiog peržiūrėjus kaip jie ką daro, gal būtų galima pasidėlioti kitaip darbus, kažką daryti kitaip. Jei žiūrint bendrai iš visos įmonės pusės, tai galbūt ir tokius dalykus būtų galima pagalvoti, peržiūrėti.

Kaip manote, ar būtų naudinga įmonei turėti vidaus auditorių, kuris peržiūrėtų tam tikrus procesus, kažką patartų pagelbėtų? Ar tai galėtų būti viena iš ateities perspektyvų? Ar kaip tik nematote tame naudos?

Iš tikrųjų neteko pačiai dirbti kur būtų tas vidaus auditorius ir neturiu to įsivaizdavimo, kiek jis funkcijų atlieka ir kiek visko daro. Bet iš dalies pagalvojus, gali būti ir toks, bet gal pasisamdžius kažkokį specialistą, pavyzdžiui, ar iš mokestinės pusės ar iš dar kokios, kad pasisamdžius kažkokių aukšto lygio, kompetentingus specialistus, kurie galėtų pasakyti atsakymus, ar sudėlioti tuos procesus, kad tarkim pas jus procesas va toks, tą ar tą padarius bus procesas toks ir pan. Nes nėra taip, kad finansų skyrius gali viską išspręsti, nes tie procesai apima ne vieną skyrių, o daugelį. Be to, yra grupės vadovų reikalavimai, vietiniai reikalavimai ir viską reikia apjungti, dalyvauja daug žmonių, skyrių. Ir kartais galvoju, ar nėra taip, kad tai galėtų būti dar kažkokio atskiro skyriaus darbas. Galbūt tai ir galėtų būti atskirai, kažkoks vidaus audito skyrius. Sunku pasakyti, bet manau, kad tai būtų visai naudinga, nes jie žiūrėtų ne tik iš finansų pusės, bet ir iš kitų skyrių pusės ir būtų galima susidėlioti procesus.

12. Ar turite papildomų klausimų? Galbūt turite pastebėjimų, kurių neaptarėme, susijusių su apskaitos skaidrumu taikant vidines kontroles?

Kažkokių klausimų tai tikrai neturiu, o iš pastebėjimų tai ir kažko daugiau nebūtų. Nežinau, vis tiek tos vidinės kontrolės yra, bet kiekvieną procesą gali patobulinti. Priklauso ir nuo pačių darbuotojų – kiekvienas atėjęs gali savo patirtį kažkokią atsinešti ir kažką pasiūlyti. Ir labai, sakau, svarbu tas bendradarbiavimas iš kitų skyrių. Norint kažką patobulinti, tam reiktų skirti ir investicijų, lėšų ir žmonių. Tai negali būti, kad šalia savo darbų, jei tu turi pilną darbą, pilną įtemptą dieną, ir papildomai skirti dar laiko projektams. Turi būti suderintas tas darbo laikas ir projektams skirtas laikas. Galbūt net reiktų atskiro žmogaus, kurį galima pasamdyti dirbti tik ties projektais, norint susitvarkyti kažką, kad tikrai veiktų geriau.

13. O, jūsų nuomone, taip apibendrinat, trumpai, ar vidinės kontrolės turi įtakos tam apskaitos skaidrumui ar nepaisant tų kontrolių apskaitos skaidrumas gali būti užtikrintas?

Tikriausiai tai priklauso nuo žmogaus kompetencijos, kaip jis dirba. Jei kalbant bendrai, mažoje įmonėje, kur yra vienas buhalteris, jis turi pakankamai žinių kompetencijos ir viską išmano, tai tų kažkokių kontrolių gali ir nebūti, jei pats buhalteris viską užtikrina.

O jei kalbant apie dideles įmones, konkrečiai jūsų darbovietę?

Didesnėse įmonėse tai turi būti tos kontrolės, kažkokie sąskaitų patvirtinimai, kad tu gali mokėti ir pan. Tarkim tau atneša sąskaitą ir turi būti kažkoks patvirtinimas, kad ne sau pirko darbuotojas, vadovai turi patvirtinti, turi būti aiški sistema. Kontrolės tikrai turėtų būti.

Ačiū už atsakymus.

- Ar sutinkate, jog mūsų pokalbio įrašas būtų pateikiamas trečiosioms šalims (t. y. universitetui)?
Ne, nenorėčiau.
- Ar norėtumėte susipažinti su tyrimo rezultatais?
Taip, būtų įdomu pamatyti rezultatus ir palyginti.

3 priedas. Interviu Nr. 2

Apklaustasis: X2

Įmonė: Y2

Data ir laikas: 2021-03-05, 15 val.

Trukmė: 45 min.

Vieta: *Microsoft Teams* virtualus pokalbis

Pobūdis: atviri, iš anksto paruošti klausimai su papildančių klausimų galimybe (giluminis, pusiau struktūrizuotas).

Prisistatymas (žr. 1 priedą).

Susipažinimas (asmeninė informacija ir profesinė patirtis).

1. Ar galėtumėte trumpai papasakoti apie savo išsilavinimą – ar studijavote, kur studijavote, kokį laipsnį / laipsnius įgijote?
Studijavau, esu įgijusi ekonomikos bakalauro laipsnį VDU.
2. Kokioje dabar pozicijoje dirbate ir kokios jūsų pagrindinės atsakomybės?
Šiai dienai dirbu vyr. buhalterė. O pagrindinės atsakomybės tai yra teisingas apskaitos vedimas, pagalba komandai sprendžiant įvairias problemas, na ir šalia to smulkesnės kasdienės užduotys.
3. Kiek laiko dirbate šioje pozicijoje?
Šioje įmonėje dirbu 7 metus, o šioje pozicijoje, vyr. buhalterės, tik metus.
4. Kiek metų darbo patirties turite apskaitos srityje?
Apskaitos srityje dirbu 11 metų.
5. Kaip apibūdintumėte organizaciją, kurioje dirbate – įmonės dydis, darbuotojų skaičius, pagrindinė veiklos šaka?
Įmonė yra didelė, darbuotojų 700–800, tiksliai nepasižiūrėjau, o pagrindinė įmonės veikla – elektronikos detalių gamyba bei pardavimas.
6. Kaip suprantate apskaitos skaidrumo sąvoką?
Aš įsivaizduoju ir sakyčiau, kad skaidri apskaita yra tada, kai yra laikomasi pagrindinių ir visų apskaitos principų, tokių kaip, kad pajamos turi būti pripažįstamos tada, kai uždirbamos, sąnaudos irgi turi būti apskaitytos tuo laikotarpiu, kada patiriamos ir pan. Kai laikomasi pagrindinių apskaitos reikalavimų, tada kai kiekvienas darbuotojas, pradėdamas nuo žemiausios grandies iki didžiausios, jaučia savo atsakomybę, kad savo darbą daro sąžiningai, kad ir tą pačią sąskaitą suveda ne bet kaip, nes nuo to irgi galutiniam rezultate priklauso ar mes teisingai parodysim ir apskaičiuosim įvairius mokesčius, pateksim finansines ataskaitas. Tai atitinkamai aš sakyčiau ir yra skaidru arba neskaidru, kaip mes atliekam tą savo darbą kiekvienas.
7. Kaip suprantate, kas yra vidinės kontrolės apskaitoje?

Kaip ir minėjau, turbūt pirmiausia yra kiekvieno darbuotojo atsakomybė už tą darbą, kurį jis daro, nepaisant ką jisai daro. Bet ir šalia to, kadangi ne visi darbuotojai yra ne tai, kad sąžiningi, bet ne visiems pavyksta, nespėja ir pan., tai dar šalia to yra kitos, rašytinės kontrolės. Tai turbūt ką iš savo įmonės galėčiau pasakyti, kad pas mus yra vienos pagrindinių tos SOX kontrolės, kur kiekvienai sferai, kaip, pavyzdžiui, AP, AR, inventorių, ilgalaikis turtas yra sudėlioti atitinkami bruožai arba atitinkami saugikliai, kad juos patikrinus, arba įvykdžius, mes esam pakankamai tikri ir pakankamai saugūs, kad mūsų apskaita yra vedama teisingai.

Apskaitos skaidrumo užtikrinimas taikant vidines kontroles.

1. Kokias finansines ataskaitas rengia įmonė ir kaip dažnai?

Čia kaip žiūrėsi, jeigu sakykim pagal lietuvišką apskaitą – ataskaitos rengiamos kartą metuose, metinės ataskaitos, t. y. balansas, pelno (nuostolių) atskaita, pinigų srautų, nuosavo kapitalo pokyčių atskaita. Tai tokios pagrindinės metinės pagal lietuvišką apskaitą.

Jeigu žiūrėti pagal US GAAP, kur irgi mūsų įmonė dirba, tai ten tas ataskaitas teikiam dar įvairesnes ir dažniau. Tai, kaip, pavyzdžiui, pelno (nuostolių) atskaitą, balansą raportuojam kas mėnesį.

2. Tai atsakant į kitą klausimą – apskaita vedama vadovaujantis tiek tarptautiniais, tiek lietuviškais apskaitos standartais, taip?

Taip.

3. Na tikriausiai ir atskleistą finansinę informaciją galima palyginti su bent dviem ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais?

Taip, tikrai galima, informacija yra kaupiama ir naudojama rezultatų palyginimui, analizei.

4. a) Kaip jūs apibūdintumėte įmonės, kurioje dirbate, apskaitos skaidrumą?

Aš gal pastebėčiau ir išskirčiau, kad vertinu teigiamai ir nėra pastebėtų nusižengimų įstatymams, tiek mokesčiniams, tiek iš finansinės pusės, iš audito pusės. Nėra ženklesnių nusiskundimų, nesam gavę ir didelių baudų ar pan. tai sakyčiau vertinu teigiamai. Turbūt yra gal kur tobulėti, bet apskritai aš tikrai pakankamai esu įsitikinusi, negaliu gal už visus garantuoti, bet manau, kad pas mus ta apskaitos politika yra skaidri, tiesiog kur galėtų būti tie nukrypimai, tai tiesiog gal labiau iš kokio, nežinau, nežinojimo šiek tiek arba iš komunikacijos trūkumo, kad, pavyzdžiui, mes kažkokį įvykį, kuris turėtų būti atvaizduotas finansinėje apskaitoje, ar mokesčių tikslais, sužinome apie tą įvykį vėliau, pavėluotai ir sakykim laiku neįtraukiam į apskaitą, tai tiesiog gal būtų toks pagrindinis – komunikacijos trūkumas, kodėl atsakymas negalėtų būti, kad vertinčiau stipriai ar labai gerai tą įmonės skaidrumą.

- b) Tai tikriausiai taip pat vertintumėte ir atskleidžiamos informacijos išsamumą ir tikslumą, nes dėl tos pačios priežasties nukenčia šiek tiek tikslumas?

Taip, tikrai taip. Na būtent dėl tos informacijos nesuvaikščiojimo ir komunikacijos trūkumo ta informacija gali būti ne visai tiksli, turbūt tą informaciją mes anksčiau ar vėliau vis tiek gauname, bet dažniausiai kai būna bėdos, mes gauname ją pavėluotai, dėl to nebūna visiškai tiksli.

c) Bet bendrai vertinant, būtų galima sakyti, kad apskaitos skaidrumas, tikslumas užtikrinimas?

Aš sakyčiau, kad tikrai taip, turime apskaitos skyrių, analizės skyrių, tai tikrai pakankamai nemažą komandą, ir pakankamai smulkiai išsinagrinėjame tuos visus atvejus. Nežinau ar čia geras palyginimas, bet jei lyginti su kitomis grupės įmonėmis, ne su lietuviškomis, tai tikrai ne visi ten smulkinasi, gilinasi ir pan. būna taip ir palieka. Turime ir tas pačias automatines sąskaitas, kurios ne visai teisingai susigeneruoja, tai tikrai žinau atvejų kai sukrenta ir taip palieka, o pas mus tikrai yra peržiūra, ar mūsų ar ne mūsų, ar tikrai toks tax kodas, ar tikrai taip pradeklaruosim tas sąskaitas ir pan. Tai aš sakyčiau, kad mes pakankamai išsamiai ir tiksliai susižiūrime gautą informaciją.

5. Ar kyla problemų dėl žmogiškosios klaidos faktoriaus? Jei taip, kaip stengiatės to išvengti?
Turbūt čia tiktų posakis, kas nedirba tas neklysta. Tai visą laiką tų klaidų pasitaiko. Kad kažkokių labai ženklių, kur būtų įmonė nukentėjusi labai, tai aš dabar neprisimenu ir nesugalvoju, manau, kad ir nebuvo. Bet šiaip pasitaiko tų klaidų. O kaip būtų galima išvengti, ar kaip mes bandom išvengti, tai turbūt va ir yra – mes visą mėnesį darom įrašus, registruojam sąskaitas ir pan. tai prieš mūsų tą vadinamą uždarymą, ar per uždarymą, einam ir peržiūrim tiek visus įrašus, tiek GL 'us, ar į teisingą GL nuėjo, ar ant teisingo kaštų centro, ar į tą periodą suvaikščiojo išlaidos, tai tiesiog ta tokia peržiūra mums padeda ištaisyti tas klaidas, jeigu jos būna padaromos. Arba jei mes darom apskaitoje įrašus, pas mus visi įrašai yra vienaip ar kitaip patvirtinami, jeigu tai yra kažkokie užsakymai, pirkimai didesni, tai jie eina per atskirą sistemą, kur irgi yra patvirtinama vadovų. Jei tai yra kažkoks GL įrašas, kurį reikia suvesti, tai irgi yra patvirtinama finansų kontrolieriaus. Tai tos klaidos gali būti laiku pastebėtos.
6. Ar įmonės vadovybė rodo susidomėjimą apskaitos kontrole? Jei taip, tai kaip?
Aš sakyčiau, kad tikrai taip, mūsų apskaitos vadovė, finansų kontrolierius, gana griežtai žiūri į tas SOX kontroles ir taip kaip mes vedam tą apskaitą. Taip pat yra ne kartą pabrėžusi tikslumą mokesčiams. Jeigu mes galim kai kuriose vietose nusistatyti ribas, tarkime nuo kurios sumos darome kaupimus, nuo kokios sumos išankstinius apmokėjimus įsidedam į apskaitą, tai kas liečia mokesčius – mes pasidarom viską tiksliai. Tai ji tikrai tokius pabrėžia ir žiūri, kad būtų teisingai viskas atlikta. Lygiai taip pat Corporate yra skiriamas dėmesys, pernai metais atnaujino SOX kontroles, kurias turėjome patys persižiūrėti ir pasidaryti korekcijas procesuose jeigu reikia, taip pat tas pats Corporate atsiunčia įvairias užklausas, norėdami patikrinti ar tikrai pas mus tos kontrolės yra vykdomos.
7. Tuomet jeigu tokį dėmesį skiria vadovybė, tai tikriausiai ir metiniuose tiksluose akcentuojamas apskaitos skaidrumo užtikrinimas ir tų kontrolių laikymasis?
Tikrai taip, kiekvienas mūsų skyriaus darbuotojas turi tikslą, kad turime laikytis įmonės nustatytų politikų, kontrolių, procesų ir juos teisingai užtikrinti. Tai kiekviena atlieka tai savo atsakomybių ribose.
8. Kaip įmonėje, kurioje dirbate, užtikrinamas apskaitos skaidrumas – kokios vidaus kontrolės taikomos?

Nežinau kiek detaliai čia reiktų atsakyti. Galbūt netgi galėčiau pasidalinti visu sąrašu SOX kontrolių, turime netgi pritaikytas Kaunui, jau šiek tiek pakoreguotas tas kontroles. Didžiosios tos kontrolės įmonėje ir yra turbūt pagrindinės SOX kontrolės. Jos yra suskirstytos pagal apskaitos funkcijas, kaip ir minėjau yra, pavyzdžiui, AP kontrolė, kaip pavyzdys, sąskaitos kurios neturi iš anksto patvirtinto PO, yra gautos po fakto, jau gavus prekes ar paslaugas, tai jos turi būti pirmiausiai patvirtinamos kaštų centro vadovo ir tikrai tada mes galime tokią sąskaitą suvesti į apskaitą ir ją pamokėti. Čia tokia apsauga, kad darbuotojai neprisipirktų prekių paslaugų, kurių nereikia, o kiekvienas pirkimas būtų patvirtinamas vadovo. Iš AR, pavyzdžiui, irgi yra tokia kontrolė, kad yra daromi accounts receivable įvairūs rezervai, kurie nėra daromi tiesiog sugalvojus, kiekvienas rezervas ar atidėjiny, kad įmonė yra kažkam įsipareigojusi, turi būti pagrįstas skaičiavimais, turi būti patvirtinamas įvairių tiek apskaitos, tiek kitų biznio žmonių, pardavimų vadovų, priklausomai nuo sumos, jei sumos didelės, tai dar papildomai turi būti patvirtinama ir pačio finansų vadovo (aukštesnio lygio iš Corporate). Tai irgi viena tokia iš kontrolių. Taip pat, tiksliai nepasakysiu, bet yra ir ilgalaikio turto, inventoriaus kontrolės. Pavyzdžiui, inventoriaus, jeigu mes nurašom inventorių, irgi atitinkamai pagal sumas, to inventoriaus nurašymas turi būti patvirtintas atitinkamo darbuotojo, kurie irgi yra nustatyti tose kontrolėse arba kitose įmonės tvarkose. Dar taip pat turime tvirtintojų matricą – DOA (delegation of authority), kur irgi galėčiau sakyti, kad tai yra vienas iš užtikrinimų apskaitos skaidrumo, kad visos išlaidos apskaitoje turi būti patvirtinamos atitinkamai pagal funkciją, tų išlaidų turinį arba kaštų centrą. Tai irgi yra tokia, visos įmonės nustatyta matrica, kurioje surašyti atsakingi darbuotojai, kur kokie ir kokiomis sumomis gali tvirtinti išlaidas. Tai visos tos SOX kontrolės, yra paremtos DOA matrica ir įvairūs įrašai yra tvirtinami remiantis ta DOA matrica. Tų kontrolių, bijau sumeluoti, bet yra apie 30 iš viso įmonei nustatytų, tai tikrai yra daug, turbūt visų nevardinsiu, bet tokias pagrindines, kurias dabar geriausiai prisimenu – paminėjau.

Tai galbūt dar papildyčiau apie tas kontroles – ar yra rengiami biudžetai ir analizuojami nukrypimai nuo biudžeto?

Taip, tikrai taip. Mes šitam reikalui turim atskirą, būtent analizės poskyrį, tai jie būtent tuo ir užsiima, tą biudžetą planuoja, atitinkamai planuoja kartu su kaštų centrų vadovais, kurie yra atsakingi už vienas ar kitas išlaidas. Na ir paskui atitinkamais periodais – kiek žinau ir ketvirčiais, ir peržiūri kas įvyko, kiek nukrypom, nenukrypom nuo plano, rašo visus paaiškinimus, kontaktuoja su atsakingais žmonėmis. Kitaip tariant, kad kiekvienam nukrypimui, jeigu jis yra, kad būtų priežastis aprašyta.

O kaip su informacinėmis sistemos, ar atliekami sistemų testavimai, kaip užtikrinamas jų patikimumas?

Geras klausimas. Aš suprantu, kad tos mūsų apskaitos sistemos tvarkingos, bet kartas nuo karto mes tų bėdų turim. Kaip, pavyzdžiui, viena iš bėdų, jei žiūrint AR pusę, daug sąskaitų generuojasi automatiškai su klaidomis, ir kas liečia mokesčių pusę, nes pas mus mokesčiai paskaičiuojami pagal apskaitos sistemoje esančius tax kodus, tai sakykim pasikeitus tam tikrai informacijai, pavyzdžiui, atsiranda nauja šalis, kuriai anksčiau nepardavinėdavome, ir mums ateina neteisingas, tas vadinamas tax kodas ir mes galutiniam rezultate turėtume neteisingą mokesčių deklaravimą. Tai tokių tikrai bėdų kartas nuo karto pasitaiko, tai iš pačių sistemų pusės, šiai dienai sprendimo neturim, kad tokių problemų išvengti, tai ką mes darom, mes

tada tokias įvairias klaidas tikrinam rankiniu būdu, tai, pavyzdžiui, šiuo konkrečiu atveju, traukiame visus pardavimų duomenis ir pagal atitinkamus požymius, pavyzdžiui, valstybė, prekių pristatymo sąlygos, pasižiūrime tada ar tikrai šitie tax kodai buvo sugeneruoti teisingai ir atitinkamai jeigu kažkur įsivelia klaida – ją pasikoreguojame ir informuojame būtent IT komandą, kad jie sistemoje padarytų pakeitimus. Tai tokia yra spraga, kurios neturėtų būti, bet šiai dienai toks labiau rankinis tikrinimas.

Šiaip iš principo dar kas dėl apskaitos sistemų, turbūt reiktų paminėti, kad kiekvienas apskaitos darbuotojas, įrašus sistemoje gali daryti tiktai pagal savo pareigybes, kurias atlieka. Tai sakykim, jei žmogus atsakingas už AP pusę, jisai negali būti atsakingas už AR pusę. Jis gali suvesti sąskaitą gautą iš tiekėjo, bet negali išrašyti sąskaitos klientui. Tai vadinamas segregation of duty (SoD), tai irgi čia yra įvedamos griežtos kontrolės, yra sudėti blokai ar parametrai, kad tie darbuotojai negalėtų turėti tokių persipjaunančių teisių. Arba jeigu aš galiu pati suvesti sąskaitą – aš negaliu jos apmokėti. Arba aš viena negaliu padaryti mokėjimo, mokėjimo procesas turi praeiti per kelis žmones, nes tai yra įmonės pinigai, jautri vieta, ir sakykim tos rolės apskaitos sistemoje yra atitinkamai sudėliotos.

Papildant klausimą – ar vadovai peržiūri tas darbuotojų atsakomybes? Ar patiems darbuotojams yra aiškios jų pareigos ir atsakomybės?

Iš principo manau, kad taip, visi darbuotojai žino pagrindinius savo darbus, ką jis turi atlikti. Galbūt kartas nuo karto pasitaiko naujų užduočių, kurias gauname tiek iš Corporate, ar iš kokios mokesčių inspekcijos, ar kokią vidinę ataskaitą kažkam prisireikia paruošti. Tai tada tokius išskirtinius atvejus sėdam kartu, aiškinamės ir žiūrim. Bet visos kitos pagrindinės užduotys, kurias darbuotojas daro pastoviai, tarkim kas savaitę, kas mėnesį ar kasdien, tai mano supratimu jos darbuotojams yra aiškios ir žinomos. Taip pat ir jos yra peržiūrimos. Lygiai taip pat ir minėtieji SoD – apskaitos sistemos teisės, atitinkamai periodiškai yra peržiūrimos, gauname užklausą iš Corporate, kuriai yra nustatytas griežtas deadline. Jei neklystu kas puse metų yra peržiūrimos šios teisės – kiekvienas vadovas turi peržiūrėti visų savo pavaldinių funkcijas, kurias darbuotojas gali naudoti apskaitos sistemoje. Ir jeigu tos funkcijos kažkur kertasi – mes turime jas pašalinti, arba jei yra išimtinis atvejis, kaip, pavyzdžiui, trūksta kažkokio darbuotojo, tai tokie išimtiniai atvejai turi būti atskirai patvirtinami aukštesnių vadovų.

Taip pat dar norėčiau pasidomėti apie auditą – ar įmonėje yra vidaus auditoriaus pozicija? Tokio kaip darbuotojo mes neturime. Tačiau išorinė įmonė atlieka auditą.

O tuomet ar įmonė reaguoja į praėjusio audito rekomendacijas?

Tikrai taip, reaguoja. Galiu pateikti pavyzdį iš praeitų metų – kai paskutinį kartą buvo auditas. Buvo neteisingai apskaityti pardavimai, arba tiksliau pardavimų korekcijos. Mes ne visai teisingai pasidarėm pardavimų rezervą, priklausomai nuo prekių pristatymo sąlygų. Mes parodėme pajamas metų gale, nors iš tikrųjų tos prekės dar nebuvo nuvažiavusios iki kliento ir pagal nustatytas prekių pristatymo sąlygas (DAP), kad mes dar patys atsakingi už prekes, dar klientui neperėjo atsakomybė. Tai mes turėjome pasidaryti koreguojantį įrašą ir pasikoreguoti savo pardavimo pajamas, ko per klaidą nepadarėme. Tai buvo toks audito pastebėjimas, o šiais metais tikrai mes į šitą reikalą pasižiūrėjom griežtai ir tuos visus koreguojančius įrašus išsamiai persižiūrėjom ir pasidarėm.

Aptarus vidines kontroles, kaip jūs trumpai apibūdintumėte, įvertintumėte įmonės, kurioje dirbate, vidines apskaitos kontroles?

Aš sakyčiau, kad jos yra tikrai pakankamai stiprios, kaip ir sakiau turbūt vis tiek lieka vietos žmogiškajam faktoriui, kaip ten bebūtų. Tokie atvejai būna retai, bet būna. Na o kontrolės gali nesuveikti nebent informacija nėra gaunama ir nesuvedama į sistemą – kai įvykus apskaitos operacijai nėra padaromas joks veiksmas. Bet iš principo tai sakyčiau tikrai turime pakankamai stiprias kontroles, darbuotojai turbūt irgi pakankamai sąmoningi, tai sakyčiau tikrai nebloga situacija.

9. Tuomet būtų galima teigti, kad finansinėse ataskaitose atskleidžiama visa informacija?
Manau, kad taip. Tik kaip ir minėjau gali būti tokių atvejų, kad gali prasilenkti laike ta informacija.

O ar teko pastebėti, kad yra kažkas sąmoningai neatskleidžiama?

Manau, kad ne. Kad sąmoningai kažko neparodytume – sakyčiau, kad ne.

10. Ar organizacijoje, kurioje dirbate, yra skiriamos investicijos skaidrumui užtikrinti? Jei taip, kaip panaudojamos šios investicijos?

Čia sunkus klausimas. Tokios kaip tiesioginės investicijos nežinau ar skiriamos, kad sakytume, kad investuojam į programinę įrangą, kuri tikrintų – tai turbūt nelabai. Gal labiau investicijos yra remiantis į darbuotojus, į procedūras. Daug kas atnaujinta, darbuotojai skiria savo didelį dėmesį, tai sakyčiau tas laikas skiriamas ir yra pagrindinė investicija šiai dienai. Ir yra tos kontrolės tikrai peržiūrimos ir tikrinamos. Na ir aišku darbuotojai, kurie laikosi tų kontrolių investuoja savo laiką į tai. Aš taip gal įvardinčiau.

O, pavyzdžiui, ar skiriama investicijų mokymams, seminarams – na tikriausiai vis tiek buhalteriams reikia susipažinti su naujaisiais įstatymais, ar kažkokiais mokesčių pakeitimais? Ai, čia va irgi geras punktas iš tikrųjų, pasufleravote. Jeigu darbuotojai bus kvalifikuoti, apmokyti, jie teisingiau ir greičiau viską padarys. Tai tikrai mokymai tam padeda ir tikrai taip, įmonė skiria lėšų mokymams ir mes konkrečiai apskaitoje, praeitais metais, daugelyje mokymų sudalyvavome.

O kaip dėl automatizavimo procesų, ar skiriama jiems investicijų? Dabar daug kas kalba apie RPA įdiegimą, ar skiriama tam lėšų?

Skiriama, galbūt ne tiek daug, kiek norėtusi, arba ne taip greitai kol kas, kaip norėtusi, bet taip šis procesas yra prasidėjęs. Kol kas sakyčiau, kad mūsų įmonei, šiai dienai, tas RPA labai padėtų užtikrinant apskaitos skaidrumą ar tas kontroles, tai taip nedirščiau teigti. Bet, kad RPA efektyvina, pagreitina procesus tai taip, bet kad kažkokias kontroles mums sudeda – tai kol kas nelabai dar. Tikiuosi ateityje tas robotizavimas padės atlikti vis sudėtingesnius veiksmus, kur atitinkamai ir tą skaidrumą padės užtikrinti.

11. Kokie pagrindiniai sunkumai, iššūkiai, problemos, su kuriomis tenka susidurti siekiant užtikrinti apskaitos skaidrumą? Kaip greitai jos pastebimos ir išsprendžiamos?

Tai čia turbūt pasikartosiu. Iš tikrųjų pagrindinė problema, mano manymu, yra komunikacijos trūkumas, ta tokia prasilenkianti komunikacija, kad mes tą informaciją gauname pavėluotai arba išvis negauname, arba tą pačią informaciją gauname ne pilną. Nes dažnai apskaitoj, ypač mokesčių pusėj, ar tų atitinkamų įrašų atvaizdavime reikia žinoti visą sandorio visumą ir ne taip paprastai mes galime tą informaciją gauti, susirinkti, arba ne visada žinom iš kur susirinkti, tai ir laiko papildomo užima ir ne visada būna taip paprasta, ar ne visada būna laiku. Tai toks pagrindinis iššūkis ir problema.

Čia sakyčiau visų didelių įmonių turbūt iššūkis.

Tikrai taip. Ir kuo didesnė įmonė, tuo labiau darbuotojai paskirstyti savo funkcijomis ir tada tikrai, kad susirinkti visą informacijos visumą būna sudėtinga.

12. Kokios galėtų būti ateities perspektyvos ar galimybės, padedančios užtikrinti apskaitos skaidrumą?

Gal toks naivus atsakymas, bet aš gal vis tiek norėčiau pačių žmonių sąmoningumo, kiek įmanoma didesnio, nes kaip ir minėjau, pas mus įmonės tie žmonės pakankamai sąmoningi, bet vis tiek dar to pritrūksta. Norisi, kad kiekvienas suprastų, kad jis pats yra atsakingas už tai ką daro, ir nesvarbu – jei aš tik sąskaitą vedu, aš turiu žinoti, kad ji yra gerai suvesta, pasitikrinti ar ji gerai suvesta.

Dar turbūt irgi norėtusi, kiek įmanoma gerinti tą komunikaciją, bet konkrečiai kaip tai būtų galima padaryti, tai nežinau ar turiu kokių gerų pasiūlymų. Turbūt irgi sakyčiau reiktų pradėti nuo savęs, nes kartais gavus daug informacijos, net nepagalvoji, kad ji būtų naudinga ir kitiems žmonėms. Kiek žinau buvo planuojami įmonėje mokymai komunikacijos tarp padalinių, apskritai komunikacijos įmonėje, tai irgi sakyčiau tai turėtų būti naudinga, kuomet mes turim tokią problemą.

O daugiau net nežinau... Tos SOX kontrolės yra tikrai veikiančios, nebent dar ką būtų galima padaryti iš apskaitos pusės, tai peržiūrėti apskaitos politiką. Dabar ji irgi yra, viskas ten tvarkoje, tiesiog ji yra tokia labiau galbūt bendrinė, tiesiog ją reiktų peržiūrėti ir labiau prisitaikyti arba įdėti tuos punktus, kurie yra naudojami konkrečiai mūsų įmonėje.

13. Ar turite papildomų klausimų? Galbūt turite pastebėjimų, kurių neaptarėme, susijusių su apskaitos skaidrumu taikant vidines kontroles?

Manau, kad visai nemažai mes aptarėme. Dar kartą reziumuojant kontrolės yra tikrai geros, o ta apskaita yra pakankamai skaidri. Aš šioje vietoje jaučiuosi tikrai pakankamai gerai, aišku jeigu bus koks patikrinimas – pažiūrėsime. Bet iš tos pusės tikrai jaučiuosi gerai, mes nieko sąmoningai tikrai nenuslepia, o jeigu kažkas ir galėtų būti – tai turbūt tas informacijos prasilenkimas, ne laiku įtraukimas į apskaitą. Ar galų gale žmogiškoji klaida vis dėlto palikta. Na bet čia irgi turbūt – kas nedirba tas neklysta.

Ačiū už atsakymus.

- Ar sutinkate, jog mūsų pokalbio įrašas būtų pateikiamas trečiosioms šalims (t. y. universitetui)?

Ne.

- Ar norėtumėte susipažinti su tyrimo rezultatais?

Taip.

4 priedas. Interviu Nr. 3

Apklaustasis: X3

Įmonė: Y3

Data ir laikas: 2021-03-11, 11 val.

Trukmė: 1 val. 20 min.

Vieta: *Microsoft Teams* virtualus pokalbis

Pobūdis: atviri, iš anksto paruošti klausimai su papildančių klausimų galimybe (giluminis, pusiau struktūrizuotas).

Prisistatymas (žr. 1 priedą).

Susipažinimas (asmeninė informacija ir profesinė patirtis).

1. Ar galėtumėte trumpai papasakoti apie savo išsilavinimą – ar studijavote, kur studijavote, kokį laipsnį / laipsnius įgijote?

Mano pirmas išsilavinimas yra aukštesnysis, esu kompiuterinių tinklų jaunesnysis inžinierius–inžinierė. O antros studijos yra aukštasis ne universitetinis – administravimas, bet su šaka / pakraipa į buhalteriją.

2. Kokioje dabar pozicijoje dirbate ir kokios jūsų pagrindinės atsakomybės? Kiek metų darbo patirties turite?

Mano darbo pozicija – vyr. buhalterė. Esu dvejose įmonėse kaip vyr. buhalterė. Viena iš jų kaip „holdinginė“ įmonė ir turime po savimi 7–8 įmones, kurioms teikiame paslaugas – atliekame apskaitos paslaugas panašiai kaip share cervice. O kita įmonė yra gamybinė. Tai labiausiai orientuosiuosi į tą gamybinę įmonę, nes ji yra didžiausia.

Mano pagrindinės atsakomybės tai apskaitos skyriaus priežiūra, kad įmonė atitiktų visus standartus, mokestinius standartus, įmonės politiką, procesus – vadinama kontrolė. Taip pat esu atsakinga už finansinių ataskaitų paruošimą, atstovavimą auditui. Dar kas svarbu, į ką labiausiai orientuota mano įmonė, tai į naujų procedūrų kūrimą, senų procedūrų atnaujinimą ir skaitmenizavimą. Taip gal net galėčiau pasakyti kad mano 40–50 proc. laiko tenka skaitmenizavimui – kontroliu, procedūrų įvedimui, kaip viską perkelti iš popieriaus į elektroninę erdvę.

O darbo patirtis tai šiomet kaip tik jubiliejus, jau 20 metų kaip aš dirbu tą buhalterinį darbą. Per šiuos metus esu dirbusi ir apskaitininke ir buhalterė ir tik vėliau vyr. buhalterė. Tai dirbau tikrai labai įvairiose pozicijose ir įvairiose srityse.

3. Kiek laiko dirbate šioje pozicijoje?

Kaip vyr. buhalterė tai turėtų būti apie 17–18 metų. Pradžioje dirbau mažose įmonėse vyr. buhalterė, o tokiose kaip dabar, didelėse, tai kokie 5 metai. O šioje įmonėje dirbu jau metus ir kelis mėn.

4. Kaip apibūdintumėte organizaciją, kurioje dirbate – įmonės dydis, darbuotojų skaičius, pagrindinė veiklos šaka?

Mūsų bendrovės, UAB įmonės, ne „holding“, pagrindinė veikla yra aliuminio, stiklo bei kitokių tipų fasadinių konstrukcijų projektavimas, gamyba bei montavimas. Pagrindinės mūsų rinkos yra Švedija, Norvegija, UK, taip pat plečiamės į Šveicariją, Daniją ir Suomiją – rinka

plati. Labai mažai ką darome Lietuvoje, šiuo metu neturime projektų. Darbuotojų skaičius 2019 m buvo 665, o 2020 m. pabaigoje 501 darbuotojas. Tai 501 yra mažai, mes dabar vėl augam ir bus papildomai apie 150 darbuotojų priimta, nes gavom daug naujų projektų.

5. Kaip suprantate apskaitos skaidrumo sąvoką?

Aš manau, kad iš pat šaknų įmonė turi būti skaidri, kad galėtų skaidriai ir apskaita dirbti. Aš labai džiaugiuosi, kad pas mus tas skaidrumas labai vertinamas ir praeitoje įmonėje kur dirbau irgi, tai labai džiaugiuosi, kad paskutinės įmonės, kuriuose dirbau tą vertina ir to siekia. Taip pat ir darbuotojus skatina, kad viskas skaidriai turi būti, kad visi mokesčiai sumokėti būtų. Tai šioje vietoje apskaitos skaidrumą aš suprasčiau kaip stengimąsi švariai, gražiai, pagal visus teisės aktus vesti apskaitą, vadovaujantis įmonės procedūromis.

6. Kaip suprantate, kas yra vidinės kontrolės apskaitoje?

Sakyčiau, gal tai būtų pačios procedūros, kurios iš savęs vykdo kontrolę, įpareigoja atlikti kontrolę, kaip, pavyzdžiui, tiekėjų verifikavimas. Ir sakyčiau dar smulkesnės kontrolės, mėnesio uždarymo procedūros, kurios tave, kaip apskaitos darbuotoją, įpareigoja pasitikrinti save, ar tai ką sudėjome į balansą, į pelno (nuostolių) ataskaitą yra teisinga.

Apskaitos skaidrumo užtikrinimas taikant vidines kontroles.

1. Kokias finansines ataskaitas rengia įmonė?

Kadangi didelė įmonė, tai ruošiam finansines ataskaitas pilnas. Tai pelno (nuostolių) ataskaita, balansas, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita, aiškinamasis raštas. O įmonių grupėje yra ruošiamos konsoliduotos ataskaitos.

2. Kaip dažnai ruošiamos šios finansinės ataskaitos – kas ketvirtį, kas pusmetį, kas metus, ar kt.?

Balansas ir pelno (nuostolių) ataskaita yra ruošiami kas ketvirtį, pagal preliminarinius duomenis. Nes kiekvieną ketvirtį pristatinėjame įmones rezultatus, tai savo, vidiniam vartojimui ruošiam kas ketvirtį. Kas metus ruošiam finansines audituojamas ataskaitas.

3. Ar galima palyginti atskleistą finansinę informaciją su bent dviem ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais?

Taip, visos ataskaitos saugomos, palyginimui dažniausiai naudojamos dviejų paskutinių metų ataskaitos.

4. Kokiais standartais vadovaujantis vedama apskaita?

UAB vedama apskaita pagal VAS, o „holdinginė“ pagal TAS.

5. a) Kaip jūs apibūdintumėte įmonės, kurioje dirbate, apskaitos skaidrumą?

Mūsų finansų vadovė yra buvusi auditorė, todėl apskaita vedama pagal visus standartus. Kas liečia žaliavas, tai pas mus žaliavų apskaita yra kiek kitokia, lyginant su kitomis įmonėmis, kuriose teko dirbti, tačiau ta apskaita nepažeidžia įstatymų, esame apsigynę prieš auditorius. Tai šioje vietoje mūsų apskaita yra nestandartinė.

Jei taip bendrai vertinant, tai sakyčiau skaidrumas yra vidutiniškai stiprus. Mes apsiginame prieš auditorius, bet mano supratimu, kaip vyr. buhalterės, man truputi trūksta išpildymo. Tarkim, kalbant apie žaliavas, apskaita vedama sau, informacija pasikoreguojama taip kaip

reikia, o sandėlyje apskaita vedama sau. Neturime tos bendros apskaitos ir sandėlio informacijos apskaitos, nesusieta. Todėl būtent šioj vietoj, mano supratimu, įmonėje yra silpna vieta ir mes ją dabar stiprinam. Dedame daug pastangų, kad matytume visą informaciją, ką mes turim, ko mums trūksta, kokia vertė to, ką mes turim.

b) Kaip įvertintumėte atskleidžiamos informacijos išsamumą ir tikslumą?

Kalbant apie finansines ataskaitas, tai tikrai, bent jau tiek kiek reikalauja įstatymai, tai yra viskas atskleista, auditoriai patikrina. Galbūt yra kažkokių smulkmenų, nereikšmingų vietų, kurios gali būti neatskleistos, tačiau jos tikrai nereikšmingos. Kadangi, kaip minėjau, vadovė yra buvusi auditorė, tai tikrai atsakingai žiūrima į tai ir atskleidžiame viską. Jei ir būna kokių sudėtingų atvejų, tai galvojama kaip viską parodyti legaliai, nepažeidžiant įstatymų. Tai sakyčiau čia yra teigiamas dalykas, nes mano supratimu yra svarbiausia nepažeisti įstatymų.

6. Ar kyla problemų dėl žmogiškosios klaidos faktoriaus? Jei taip, kaip stengiatės to išvengti?
Kaip ir kalbėjome apie kontroles iš proceso pusės, tai kad nebūtų tų žmogiškųjų klaidų įmonės dažniausiai kuria savo procesus ir procedūras, kaip kad tiekėjų verifikavimas. Yra įtraukiami keli nesuinteresuoti žmonės, kad ta kontrolė būtų skaidri. Tai pas mus tikrai yra skylių, taip pasakysiu. Trūksta tam tikrų procesų ir procedūrų. Pavyzdžiui, tiekėjų verifikavimo proceso mes neturėjom ir dabar diegiamės. Turėjome apgaulės atvejį dėl šio proceso nebūvimo ir jį vis dar tiriam. Tai va būtent ir yra pavyzdys – buvo skylė ir ta skylė pasinaudojo.

Ar yra tekę susimokėti kažkokias baudas, kad įmonė nukentėtų būtent dėl žmogiškosios klaidos?

Na nebent ne laiku sumokėta. Buvo blogai paskaičiuotas PVM ir reikėjo jį patikslinti dėl to gavome delspinigių. Tokių, kaip baudų – mes neturim. Šioj vietoj pas mus yra labai stiprios kontrolės ir valstybinėse įstaigose skolos yra netoleruojamos.

Dar gal galėčiau paminėti tą apgaulės atvejį šioje vietoje, kuomet buvo padirbtos sąskaitos ir jos apmokėtos, tai turime žalą įmonei apie 150 tūkst. eurų. Šita žmogiškoji klaida labai skaudžiai mums kainavo, tai buvo ne verifikuotas tiekėjas.

7. Ar įmonės vadovybė rodo susidomėjimą apskaitos kontrole? Jei taip, tai kaip?
Mūsų finansų vadovė yra valdybos narė, tai tikrai tas susidomėjimas yra. Ir tie rezultatų pristatymai, sekimai, nuokrypiai, įvairios analizės. Tik tiek, kad pas mus yra, pati įmonė mato, kad šiandieninis apskaitos būdas turi trūkumų – nėra visumos visame įmonės procese. Tai yra, mums trūksta skaitmenizuotos, vieningos sistemos, kur būtų galima, nuo projekto užsakymo iki gamybos pagaminimo ir pardavimo, matyti visą nuoseklų procesą. Įmonės generalinė direktorė yra pasakiusi – mano vizija yra, kad pro vartus išvažiavo medžiagos ir aš iškart sistemoje viską matau. Tai šioje vietoje patys vadovai supranta, kad be normalaus apskaitymo, valdymo nebus ir tikslūs rezultatai. Tai tikrai daug dėmesio skiriama, turime penkmečio planą, kad turėti naują sistemą, kurioje bus viskas, daug pinigų skiria šitam ir labai stipriai skaitmenizuojamės.
8. a) Kaip įmonėje, kurioje dirbate, užtikrinamas apskaitos skaidrumas – kokios vidaus kontrolės taikomos?

Mes turime analitikes, kurios atlieka kontrolę, tikrina nuokrypius nuo biudžeto. Per šią vietą kaštų centrai susekami, ar teisingai apskaityti. Taip pat pas mus projektų vadovai labai išprusę ir jie patys tikrinasi išlaidas ir kartu su analitikėmis konsultuojasi, kodėl tam tikri nukrypimai įvyko, seka savo projektus. Tai tos kontrolės ne tik iš finansų, bet ir iš pačių projektų vadovų yra. Pas mus kiekvienas projekto vadovas turi savo atskirą projektą, projekto krepšelį, į kurį turi sutilpti, todėl kiekvieną skaičiuką patys ir tikrinasi.

Toliau mes turime kontrolės mėnesio uždarymo procedūrą. Pasižiūrime balansus, iš ko jie susideda, ar viskas yra gerai. Taip pat mes naudojame tokią programą, „Power BI“, kurioje yra sudėliotos taisyklės ir pasižiūrėjus galima matyti visus nuokrypius. Tai pati iš savęs programa priduoja kontrolę ir palengvina darbą.

Taip pat dabar diegiame tiekėjų verifikavimo procesą, kad galėtume atlikti jį skaitmenizavime, nes kol kas šis procesas yra excel 'yje ir tas verifikavimas yra labiau rankinis procesas. Toliau pas mus kiekviena sąskaita yra patvirtinama. Tai jau čia sakyčiau yra nemaža kontrolė, kad visos sąskaitos patvirtinamos tiek projektų vadovo, tiek kaštų centro. Yra tokia vidinė sistema, kur įkeliamos sąskaitos ir ten jos patvirtinamos. Ir visos sąskaitos eina per šį tvirtinimo procesą, nei viena sąskaita nėra apmokama, kol nėra patvirtinimo. Avansų taip pat turime kontrolę – lygiai taip pat keliami į sistemą, kol nėra patvirtintas avansas, tol nėra daromas pavedimas.

Pavedimų pasirašyme pastebiu trūkumų, sakyčiau nėra stipri kontrolė, dvigubo parašo mes neturim, bet esame atskyrę procesus. Pavedimo paketą ruošia atskiras žmogus, kuris sukelia į banką, o aš peržiūriu ir pasirašau. Tai sakykim tik vieno parašo kontrolė yra. Aš manu turėtu du parašai būti banke ir auditas rekomenduoja du parašus.

Daugiau dabar nesugalvoju.

Dar būtų įdomu sužinoti ar įmonėje yra vidaus auditoriaus pozicija?

Mes šiai dienai neturim tokio. Praeitoje įmonė kur dirbau tai buvo vidinio audito skyrius, tačiau jis buvo nekokybiškas, neatliko savo funkcijų tinkamai ir tikrai nepridėjo papildomos naudos.

b) Kaip jūs apibūdintumėte įmonės, kurioje dirbate, vidines apskaitos kontroles?

Sakyčiau kontrolės yra vidutiniškos, nesakyčiau, kad stiprios. Nes ir tas apgaulės atvejis parodė, kad jos yra nepakankamos, kad neatkreiptas dėmesys į tam tikrus dalykus. Čia atėjus dirbti matau, kad yra labai daug tobulintinų vietų, tačiau tuo klausimu mes ir dirbam. Tai yra kur pasitempti, tikrai nėra stiprus, sakyčiau vidutiniškas, tobulintinas procesas. Įmonė veikia, procesai nestringa, dirbam, bet yra tobulintinų vietų ir galbūt įvedus tas kontroles, procesas bus dar labiau pagerėjęs. Pavyzdžiui, kas liečia žaliavas, procesas buvo iš esmės peržiūrėtas ir situacija yra labai pagerėjusi, likučiai tikslesni. Na mūsų vadovė daug analizuoja ir gilinasi, jei kažkas būna blogai, tuomet analizuojama ir galvojama, ką reikis padaryti, kad ateityje taip nebūtų. Tas pats ir jei kažkas būna gerai – analizuojame, ką padarėme gerai, kad ateityje tai panaudoti.

9. Minėjote, kad finansinėse ataskaitose atskleidžiama visa informacija. Ar teko pastebėti, kad yra kažkas sąmoningai neatskleidžiama?

Ne, pas mus taip tikrai nėra, bent jau tiek kiek aš čia dirbu. Man dar gal labai sunku būtų pasakyti, nes tik metai, kai aš čia dirbu.

10. Ar organizacijoje, kurioje dirbate, yra skiriamos investicijos skaidrumui užtikrinti? Jei taip, kaip panaudojamos šios investicijos?

Kaip ir minėjau, turime penkmečio planą, jau du metai praėję, todėl praktiškai labai daug ką esam padarę. Daugiausia gamyboje, tiekime. Yra sąskaitų tvirtinimo sistema sukurta ir dabar diegiame naują sistemą, kurioje, kaip minėjau, bus visa informacija, kad galėtume čia ir dabar matyti informaciją. Investuojama tikrai nemažai, ir tas tiekėjų verifikavimas, personalo platforma diegiama. Tai skaitmenizuojamės labai daug ir intensyviai, kad susipaprastinti procesus, kad jie būtų elektroninėje erdvėje.

Ar skiriama investicijų darbuotojų mokymams, kompetencijų gilinimui?

Taip, mes esame skatinami, skiriamas krepšelis, daug mokymų kompensuojama. Pavyzdžiui, mums ACCA kompensuoja, tik turėk laiko mokintis. Tai tikrai skatina ir suteikia galimybes.

11. Kokie pagrindiniai sunkumai, iššūkiai, problemos, su kuriomis tenka susidurti siekiant užtikrinti apskaitos skaidrumą? Kaip greitai jos pastebimos ir išsprendžiamos?

Tai gal tai, kad reikia sukurti procesą. Jei kažkokį procesą ar procedūrą nori pasitobulinti, tai tokios iniciatyvos labai sveikintinos ir skatinamos. Pagrindinė problema yra resursai, nes tą procesą tobulinti turi šalia savo kasdieninių darbų. O daugiau problemų kaip ir nėra, imi procesą ir darai. Kas pas mus labai faina, kad yra bendradarbiavimas tarp skyrių, tobulinant procesą, jei reikia, yra įtraukiami kiti skyriai. Daugiau iššūkių nematau – iššūkis sugalvoti ir sugalvoti kaip tą įgyvendinti ir suderinti savo laiką.

Ar būna tokių problemų dėl komunikacijos, kai informacija gaunama vėliau, ir finansinėse atskaitose atsispindi pavėluota, ne savalaikė informacija?

Šiaip metų uždaryme, aš buvau nustebusi, kad mes labai kokybiškai ir laiku gavome visą informaciją. Todėl kažkokių problemų manau nebūna. Būna pas mus pavėluotos sąskaitos ateina, bet nėra taip kad jų labai daug – viena ar kita, todėl nedarome iš to problemos.

Dar būna dėl sąskaitų tvirtinimo, kartais tos sąskaitos pakimba ir reikia priminti vartotojams, kad jie turi jas patvirtinti, nes mums reikia jas apmokėti.

12. Kokios galėtų būti ateities perspektyvos, galimybės, padedančios užtikrinti apskaitos skaidrumą? Daug ką jau paminėjote, kad diegiamos visos naujos sistemos, procedūros, tas pats skaitmenizavimas. Bet galbūt dar kažkas liko nepamínėta?

Skaidrumui, ką dar galėčiau paminėti, tai mūsų įmonėje nėra PO, užsakymų PO, kvotacijų / pasiūly. Tai šio proceso mes neturime, bet jis yra mūsų sąraše. Planas šiais metais pasidaryti.

Šiuo metu pagrindinė problema – nėra sąryšio tarp sistemų, nėra suvestų kainų, neateina informacija. Mes kiekinę išraišką pirkimų valdome, tačiau pinigine išraiška informacija neateina. Šioje vietoje bus labai didelė kontrolė ir pagalba projektų vadovams, nes šiai dienai tai ką turime – nėra kokybiška.

13. Ar turite papildomų klausimų? Galbūt turite pastebėjimų, kurių neaptarėme, susijusių su apskaitos skaidrumu taikant vidines kontroles?

Klausimų neturiu. Šiaip daug ką papasakojau, bet jei žiūrint bendrai per patirtį, ne tik apie įmonę, tai norėčiau pabrėžti, kad įvedus kontrolę ją reikia kontroliuoti. Jei mes įvesime

kontrolę ir nedarysim analizės, nestebėsime tos kontrolės, ji bus niekinė, neturinti vertės. Pavyzdžiui, darydavom ankstesnėje įmonėje balansų ataskaitas, jas keldavome, vadovybė tvirtindavo, tačiau negaudavom normalaus grįžtamojo ryšio, nežinodavom kaip teisingai tos ataskaitos turėtų atrodyti, reikalauja kažko, o tu nesupranti ko. Tai šioje vietoje, mano supratimu, taip neturėtų veikti procesas. Kontrolių procesas turėtų būti aiškus, iškomunikuotas, pats kontrolės lūkestis turėtų būti aiškus. Trumpai – turim žinoti, koks yra lūkestis kontroliuojančio asmens, ką jis tikisi gauti. Be lūkesčio, kai tu nežinai ką tu turi patikrinti, ko tikimasi, užtikrinti kontrolę yra neįmanoma. Ne tik turi būti sukuriamos tos kontrolės, bet jos turi būti vykdomos, tikrinamos, ar tikrai jos kokybiškai vykdomos.

Ar apibendrinant, iš jūsų patirties ir nuomonės, ar galima būtų teigti, kad vidinės kontrolės apskaitoje turi įtakos apskaitos skaidrumui?

Taip, tikrai taip. Jos turi būti. Be tų kontrolių aš galiu daryti ką aš noriu, kaip aš noriu, parodyti ką aš noriu. Ir tikrai yra tokių atvejų, girdime ir per televizorių, ir spaudoje, kad nukentėjo įmonės, dingo pinigai. Tai kas liečia pinigus, tos kontrolės turi būti. Atitinkamai, pavyzdžiui, inventorizacija, nepaminėjau apie kontrolių, bet inventorizacija irgi yra kontrolė, sužinoti, ką aš turiu, ar vis dar aš tai turiu, ar niekas nieko nepasisavino. Tai kontrolė tikrai turi būti, be kontrolės tu nesi tikras už savo turtą, savininkas negali jaustis saugus už savo turimą turtą, jei nepadaryta inventorizacija. Jei apie pinigines lėšas – tai ar sąskaitos yra apmokamos tos, kurias mes turim apmokėti. Finansai turi tikrinti informaciją, daug plačiau į viską pažiūrėti, įsitikinti, kad ar tikrai kažkas turi būti. Kaip aš sakau, finansų žmonės turi žiūrėti ir tarp eilučių, ta tokia neapčiuopiama, neįvardijama kontrolė, kai pamatai sąskaitą ir žinant plačiau įmonės mastą, specifika, turi nuojautą, gali apčiuopti ar čia nėra kažkokios apgaulės. Aš netgi praėjusioje įmonėje esu pagavusi darbuotoją, kuris pirkdavo medžiagas įmonės vardu, bet pats jas naudodavo, vykdydavo darbus po darbo ir papildomai uždarbiavo. Aš iškėliau įtarimą, nes iš sąskaitų matosi – vieną kartą daugiau sunaudoja medžiagų, kitą kartą mažiau, o pavadinimas ir buto plotas buvo toks pats. Čia aš apie signalizacijas ir jų montavimą, tarkim dviejų kambarių butui įdeda 10 jutiklių, o kitam tokiam butui tik tai tris. Tai ta nuojauta irgi yra savotiška kontrolė, kurios tu neapčiuopsi, ir kuri įgyjama per patirtį.

Ačiū už atsakymus.

- Ar sutinkate, jog mūsų pokalbio įrašas būtų pateikiamas trečiosioms šalims (t. y. universitetui)?

Ne.

- Ar norėtumėte susipažinti su tyrimo rezultatais?

Taip.

5 priedas. Interviu Nr. 4

Apklaustasis: X4

Įmonė: Y4

Data ir laikas: 2021-03-21, 11 val.

Trukmė: 40 min.

Vieta: *Microsoft Teams* virtualus pokalbis

Pobūdis: atviri, iš anksto paruošti klausimai su papildančių klausimų galimybe (giluminis, pusiau struktūrizuotas).

Prisistatymas (žr. 1 priedą).

Susipažinimas (asmeninė informacija ir profesinė patirtis).

1. Ar galėtumėte trumpai papasakoti apie savo išsilavinimą – ar studijavote, kur studijavote, kokį laipsnį / laipsnius įgijote?
Studijavau Kauno technologijos universitete, baigiau verslo administravimo bakalauro bei Tarptautinio verslo magistro studijas.
2. Kokioje dabar pozicijoje dirbate ir kokios jūsų pagrindinės atsakomybės? Kiek metų darbo patirties turite?
Turiu 11 metų darbinės patirties apskaitos srityje. Dirbti pradėjau nedidelėje lietuviško kapitalo įmonėje, iš profesinės pusės augau kartu su ja, o vėliau nusprendžiau save realizuoti didesnėje įmonėje. Šiuo metu dirbu tarptautinėje kompanijoje, Apskaitos skyriaus vadovės pareigose. Esu atsakinga už apskaitos procesus įmonėje, finansinės apskaitos atitikimą tiek mūsų šalies, tiek įmonių grupės reikalavimus.
3. Kiek laiko dirbate šioje pozicijoje?
Šioje įmonėje dirbu 1 m. 4 mėn.
4. Kaip apibūdintumėte organizaciją, kurioje dirbate – įmonės dydis, darbuotojų skaičius, pagrindinė veiklos šaka?
Tarptautinė automobilių dalių gamintojų kompanija, veiklą pradėjusi Lietuvoje prieš keletą metų, sparčiai auganti, šiuo metu turinti apie 300 darbuotojų ir planuojanti plėtrą.
5. Kaip suprantate apskaitos skaidrumo sąvoką?
Patikima, aiškiai pateikta informacija, atitinkanti teisinius reikalavimus.
6. Kaip suprantate, kas yra vidinės kontrolės apskaitoje?
Metodai, taikomi įmonės viduje, siekiant užtikrinti apskaitos skaidrumą ir teisingumą.

Apskaitos skaidrumo užtikrinimas taikant vidines kontroles.

1. Kokias finansines ataskaitas rengia įmonė?
Balanso, pelno (nuostolių), nuosavo kapitalo pokyčių, pinigų srautų. Taip pat specializuotas ataskaitas, kurios pateikiamos pagal įmonių grupės reikalavimus.

2. Kaip dažnai ruošiamos šios finansinės ataskaitos – kas ketvirtį, kas pusmetį, kas metus, ar kt.? *Įmonių grupei finansinės ataskaitos ruošiamos kiekvieną mėnesį, o pagal Lietuvos Respublikos reikalavimus privalomos finansinės ataskaitos šiuo metu rengiamos vieną kartą metuose.*

3. Ar galima palyginti atskleistą finansinę informaciją su bent dviem ankstesniais ataskaitiniais laikotarpiais?
Taip, galima.

4. Kokiais standartais vadovaujantis vedama apskaita?
Apskaitą vedame pagal Tarptautinius verslo apskaitos standartus.

5. a) Kaip jūs apibūdintumėte įmonės, kurioje dirbate, apskaitos skaidrumą?
Vertinu, kad skaidrumas įmonėje yra aukštas, nusižengimų įstatymams nepastebėta. Įmonėje turime aiškias procedūras, kurių laikomasi, taip pat vadovaujamės 4 akių principu, kuris užtikrina, kad pateikiama informacija peržiūrima keleto darbuotojų, siekiant minimizuoti klaidos ar sukčiavimo riziką.

- b) Kaip įvertintumėte atskleidžiamos informacijos išsamumą ir tikslumą?
Vertinu taip pat kaip apskaitos skaidrumą. Atskleidžiama informacija yra patikima, pateikiama suprantamai suinteresuotoms šalims. Įmonė laikosi apskaitos standartų, seka ir prisitaiko prie jų pakeitimų, vietinių įstatymų ir mokesčių reikalavimų pokyčių.

6. Ar kyla problemų dėl žmogiškosios klaidos faktoriaus? Jei taip, kaip stengiatės to išvengti?
Natūralu, kad bendrovėje dirba žmonės ir žmogiškosios klaidos faktoriaus tikimybė visuomet išlieka. Vis dėlto, kaip ir minėjau, taikome 4 akių principą, siekiant šį faktorių sumažinti iki minimumo. Be to, mėnesinis ataskaitų ruošimas įmonių grupei užtikrina, kad pasitaikius klaidai, ji bus pastebėta ir ištaisyta laiku, o ne praėjus pusmečiui ar dar ilgiau, kadangi duomenys yra tikrinami ir analizuojami įvairiais pjūviais.

7. Ar įmonės vadovybė rodo susidomėjimą apskaitos kontrole? Jei taip, tai kaip?
Taip, rodo. Įmonės veiklos rezultatai yra nuolat analizuojami, pristatomi ir stebimi įmonės vadovybės.

8. Ar įmonės metiniuose tiksluose akcentuojamas apskaitos skaidrumo užtikrinimas?
Konkrečiai skaidrumas nėra akcentuojamas, manau, kad tai yra savaime suprantamas dalykas – užtikrinti teisingą ir skaidrią apskaitą bendrovėje.

9. a) Kaip įmonėje, kurioje dirbate, užtikrinamas apskaitos skaidrumas – kokios vidaus kontrolės taikomos?
Įmonėje finansų skyrius yra padalintas į dvi šakas – apskaitos bei finansų kontrolės. Finansų kontrolės skyrius pagal apskaitos rezultatus nuolat analizuoja ir atlieka biudžeto įvykdymo kontrolę, skyrių vadovai taip pat atsakingi už savo departamentų finansinius rezultatus ir išlaidų stebėjimą. Vidiniai rezultatai mėnesio gale yra pateikiami grupės finansų analitikams, nuolat vykdomi rezultatų pristatymai ir analizė, siekiant priimti savalaikius verslo

sprendimus. Apskaitos bei finansų skyriaus darbuotojai yra atsakingi už tam tikrą sritį, turi aiškias pareigybes ir atsakomybes, vadovaujamos grupės pateikiamais standartais, taip pat nuolat sekame vietinės (Lietuvos) apskaitos ir mokesčių sistemos reikalavimus ir naujienas. Kaip jauna kompanija, nuolat susiduriame su mums naujomis situacijomis, tačiau visad gauname pagalbą iš Grupės, tiek procedūrų, tiek mokymų pavidalu. Antrus metus įmonė yra audituojama tarptautinės audito kompanijos, tai taip pat prisideda prie apskaitos kontrolės ir skaidrumo.

b) Kaip jūs apibūdintumėte įmonės, kurioje dirbate, vidines apskaitos kontroles?

Manau, kad vidinės kontrolės ir jų laikymasis sumažina tiek sukčiavimo, tiek klaidų riziką. Kaip ir minėjau, vertinu, kad kontrolė yra stipri, kadangi apskaitos informacija yra reguliariai peržiūrima, lyginama ir analizuojama ne tik įmonės viduje, bet ir grupės atsakingų departamentų.

10. Ar finansinėse ataskaitose atskleidžiama visa informacija? Ar teko pastebėti, kad yra kažkas sąmoningai neatskleidžiama?

Įmonės finansinės ataskaitos yra audituojamos tiek vidinių, tiek išorės audito kompanijos, taip užtikrinant tinkamą informacijos pateikimą. Nuolat atsižvelgiame į pastabas, kur informacija turėtų būti pateikiama plačiau, o kur ji yra perteklinė. Todėl galėčiau teigti, jog atskleidžiama visa informacija ir tikrai neteko pastebėti, kad kažkas sąmoningai nuslepama.

11. Ar organizacijoje, kurioje dirbate, yra skiriamos investicijos skaidrumui užtikrinti? Jei taip, kaip panaudojamos šios investicijos?

Kadangi tai jauna kompanija, kol kas papildomų investicijų tam nebuvo skirta, tačiau apskaitos komandos nariai siunčiami į seminarus, susipažinimui su mokesčių naujovėmis, kolegos nuolat edukuojasi ir stengiasi, jog būtų atsižvelgiama tiek į apskaitos standartus, tiek į Lietuvos įstatymus.

12. Kokie pagrindiniai sunkumai, iššūkiai, problemos, su kuriomis tenka susidurti siekiant užtikrinti apskaitos skaidrumą? Kaip greitai jos pastebimos ir išsprendžiamos?

Manau, kad ne tik apskaitos skyrius yra atsakingas už skaidrumą, tai turėtų būti visos įmonės siekis ir bendro darbo rezultatas. Dėl to visuomet yra svarbu edukuoti kitus kolegas ir paaiškinti jų veiksmų įtaką apskaitos ar finansiniams įmonės rezultatams, teisinei įmonės aplinkai. Situacijų būna įvairių, tačiau galiu pasidžiaugti, kad šioje įmonėje vieni nuo kitų neslepame iškilusių problemų, o atvirai ir kartu sprendžiame iškilusius iššūkius, siekdami skaidrios įmonės veiklos.

13. Kokios galėtų būti ateities perspektyvos, galimybės, padedančios užtikrinti apskaitos skaidrumą?

Iš patirties sprendžiant ir lyginant įmones, kuriose teko dirbti, manau, kad dabartinėmis aplinkybėmis, šioje įmonėje esamos kontrolės yra pakankamos užtikrinti skaidrumą. Aišku, visuomet yra vietų, kurias galima tobulinti, tačiau šiai dienai įmonė neturi didelių planų.

14. Ar turite papildomų klausimų? Galbūt turite pastebėjimų, kurių neaptarėme, susijusių su apskaitos skaidrumu taikant vidines kontroles?

Ne, pastebėjimų ar klausimų neturiu.

Ačiū už atsakymus.

- Ar sutinkate, jog mūsų pokalbio įrašas būtų pateikiamas trečiosioms šalims (t. y. universitetui)?

Ne.

- Ar norėtumėte susipažinti su tyrimo rezultatais?

Ne.