

KONTROLĖS PRIEMONĖS VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTŲ NEMATERIALIOJO TURTO APSKAITOJE

Rasa Kanapickienė

Profesorė, socialinių mokslų daktarė

Vilniaus universiteto

Kauno humanitarinio fakulteto

Finansų ir apskaitos katedra

El. paštas: Rasa.Kanapickiene@khfvu.lt

Vienas iš viešojo sektoriaus subjekto vidaus kontrolės sistemos tikslų yra informacijos ir ataskaitų patikimumo bei išsamumo užtikrinimas. Pagrindiniuose apskaitos norminiuose dokumentuose gausu kontrolės priemonių, kurias turi užtikrinti viešojo sektoriaus subjekte įdiegta apskaitos politika.

Straipsnyje tiriamos, sisteminamos viešojo sektoriaus subjekto nematerialiojo turto apskaitos politikos metodologiniame аспекte numatytos vidaus kontrolės priemonės.

Reikšminiai žodžiai: *vidaus kontrolė, apskaitos politika, viešojo sektoriaus subjektas, nematerialus turtas.*

Įvadas

Efektyvi vidaus kontrolė padeda užtikrinti organizacijoje veiklos politiką bei numatytų tikslų pasiekimą, atskleidžia organizacijos vystymosi perspektyvas, padeda pastebėti pavojingą riziką bei ją valdyti, siekiant išlaikyti nustatytą prisiimtą rizikos lygį.

Nors pripažįstama, kad organizacijos vidaus kontrolės sistema labai priklauso nuo jos vykdomos veiklos, tačiau mokslinėje literatūroje analizuojami, tarptautinių ir nacionalinių profesinių organizacijų sukurti, vidaus kontrolės modeliai yra bendro pobūdžio. Galima išskirti tik keletą specifinių, t. y. konkrečios veiklos srities modelių: bankų vidaus kontrolės sistemos modelis (Bazel), viešojo sektoriaus vidaus kontrolės modelis (INTOSAI), informacinėms sistemoms skirti vidaus kontrolės modelis (CobiT, SAC). Todėl ir šiandien išlieka aktualu analizuoti skirtingose ekonominės veiklos sektoriuose veikiančių organizacijų vidaus kontrolės specifiką. Vidaus kontrolė viešajame sektoriuje labiausiai reglamentuota finansų srityje, kuriai didelę įtaką daro apskaitos informacijos formavimosi procesas. Vidaus kontrolės priemonių taikymas atskirose apskaitos posistemėse yra nevienodas. Todėl tikslinga gilintis į vidaus kontrolės požiūriu problemiškas apskaitos sritis

Valstybinio audito ataskaitoje „Dėl Lietuvos Respublikos savivaldybėse atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų“ (2014 m. rugsėjo 1 d. Nr. FA-P-30-1-48) nurodyta, kad reikšmingi iškraipymai nustatyti 47 savivaldybių 2013 m. konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkiniuose, todėl 46 savivaldybėms dėl šių rinkinių yra pareikštos sąlyginės nuomonės, o Vilniaus miesto savivaldybei — neigiamas vertinimas. Analizuojant savivaldybių 2013 metų konsoliduotųjų

ataskaitų rinkiniuose pateiktų duomenų teisingumą, nustatyti šie su turto susiję netikslumai: 1) dėl nustatytų iškraipymų šiuose rinkiniuose nurodyti 267 839,0 tūkst. Lt turto; 2) negalima patvirtinti nurodyto 3 648 618,7 tūkst. Lt turto, nes nebuvo galimybės įsitikinti faktų teisingumu. Šie faktai signalizuoja, kad turi būti skiriamas didesnis dėmesys turtui ir jo kontrolei. Šiame straipsnyje objektu pasirinktas nematerialus turtas, todėl toliau detalai analizuosime kontrolės procesą nematerialiojo turto apskaitos posistemėje.

Tyrimo objektas – vidaus kontrolės priemonės viešojo sektoriaus subjektų nematerialiojo turto apskaitoje.

Tyrimo tikslas – ištirti vidaus kontrolės priemonių reglamentavimą, formuojant viešojo sektoriaus subjektų nematerialiojo turto apskaitos politiką.

Tiksliui pasiekti iškelti šie uždaviniai: ištirti vidaus kontrolės sistemos vystymosi ypatybes, analizuoti nematerialiojo turto pripažinimo finansinėse ataskaitose ypatybes, ištirti kontrolės procedūras nematerialiojo turto apskaitoje.

Tyrimo metodai. Sprendžiant iškeltus uždavinius, naudoti šie bendramoksliniai tyrimo metodai: mokslinės literatūros šaltinių analizė, sintezė, indukcija, dedukcija, abstrahavimas, analogija. Tyrimo šaltinis yra nematerialiojo turto apskaitą viešojo sektoriaus subjekte reglamentuojantis standartas – 13-asis Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas (toliau – VSAFAS) „Nematerialusis turtas“. Pažymėtina, kad straipsnyje nėra tiriamos konsoliduotų finansinių ataskaitų sudaryme naudojamos vidaus kontrolės priemonės.

1. Vidaus kontrolės sistemos vystymosi ypatybės

Keičiantis pasaulinėms ekonomikos sąlygoms požiūris į vidaus kontrolę taip pat kito, o XX–XXI amžių sandūroje įvykę stambūs finansiniai skandalai parodė, kad dėmesys organizacijų vidaus kontrolei yra nepakankamas ir būtina šį požiūrį tobulinti.

Įvairiuose šaltiniuose vidaus kontrolė apibrėžiama skirtingai, tačiau galima išskirti dvi problemos nagrinėjimo kryptis: pirma, akcentuojamos kontrolės vykdymo kryptys (COSO, 1992; Curtis, Wu, Craig, 2000, INTOSAI, 2004, COSO ERM, 2004), antra, tiriamos struktūrinės vidaus kontrolės savybės (CoCo, 1995; Turnbull, 1999; COSO, 1992; COSO, 2013).

Pirmojo požiūrio šalininkai teigia, kad *vidaus kontrolė – tai procesas, skirtas realiai garantuoti, kad bus įgyvendinti įmonės svarbiausi tikslai*. Pasauliniai finansiniai skandalai suponavo tai, kad įmonių vidaus kontrolę būtina transformuoti ir įmonių valdyje įdiegti rizika grindžiamą požiūrį. Šiuo požiūriu grindžiamas COSO bendrovės rizikų valdymo modelis (angl. k. COSO Enterprise Risk Management — Integrated Framework, toliau — COSO ERM) (2004). Pagrindinė rizikos valdymo nuostata ta, kad kiekvienos įmonės veiklos tikslas – sukurti pridėtinę vertę visoms suinteresuotoms šalims. Vidaus kontrolė transformuojasi į *rizikų valdymą* – t. y. į įmonės direktorių valdybos, vadovybės ir kito personalo vykdomą procesą, kuris taikomas įmonės strategijos nustatymui ir kuris skirtas nustatyti atvejus, galinčius turėti įtakos įmonei ir valdyti rizikas tam, kad būtų išlaikytas nustatytas prisiimtas rizikos lygis bei suteiktas pagrįstas užtikrinimas, siekiant įmonės tikslų. Nežiūrint į tokią plačią vidaus kontrolės

transformacija, audito moksle vidaus kontrolė suprantama siauriau. 315-ajame tarptautiniame audito standarte (toliau – TAS) (2009) nurodyta, kad „vidaus kontrolė – už valdymą atsakingų asmenų, vadovybės ir kitų darbuotojų suplanuotos, įdiegtos ir taikomos procedūros, skirtos tam, kad būtų pakankamai užtikrinama, jog bus pasiekti įmonės finansinės atskaitomybės patikimumo, veiklos efektyvumo ir veiksmingumo, taikomų įstatymų ir teisės aktų laikymosi tikslai“. Analizuojant 315-ajame TAS standarte pateiktas vidaus kontrolės nuostatas, galima išskirti tokius esminius skirtumus. Pirma, rizikų valdymas yra platesnis procesas nei vidaus kontrolė. Antra, vidaus kontrolė labiau orientuota į taktinių tikslų siekimą – rizikų valdymas nukreiptas užtikrinant tiek taktinius (t. y. efektyvi veikla ir resursų apsauga; ataskaitų (ne tik finansinių) patikimumas; įstatymų ir norminių aktų laikymasis), tiek strateginius tikslus. Tarp COSO ir COSO ERM modelių galima atrasti nemažai panašumų: 1) vidaus kontrolė ir rizikos valdymas – tai procesas; 2) šis procesas vykdomas direktorių valdybos, vadovybės ir kito personalo; 3) šio proceso tikslas – siekti įmonės tikslų.

Pasaulį sudrebinusi finansinė krizė vertė dar kartą peržiūrėti požiūrį į vidaus kontrolę. To pasekmė – 2013 metais COSO išleido peržiūrėtą *vidaus kontrolės modelį (Internal Control-Integrated Framework)*, kuris suteikia daugiau rekomendacijų, kurias, kaip nurodo Rittenberg (2013), tinkamai įgyvendinus, galima sukurti efektyvesnę įmonės vidaus kontrolę mažesnėmis sąnaudomis.

Antrosios – vidaus kontrolės struktūros – tyrėjai nėra vieningos nuomonės. Pamažu vidaus kontrolės supratimas išsivystė iki tokios vidaus kontrolės struktūros, kokia ji suprantama COSO modelyje. Pirmiausia, pateikiami tik du vidaus kontrolės elementai – kontrolės aplinka ir kontrolės procedūros. Vėliau modelis papildytas dar vienu elementu – informacine sistema (O’Leary, Iselin, Sharma, 2006). XX a. pab. – XXI a. pr. įvykę buhalterijos skandalai bylojo apie tai, kad vidaus kontrolės sistemą reikia tobulinti ir keisti. 1992 m. išleidžiamas COSO (1992) modelis, kuris susideda iš penkių elementų: 1) kontrolės aplinkos, 2) rizikos įvertinimo, 3) kontrolės veiksmų, 4) informacinės sistemos ir informavimo, 5) kontrolės priemonių stebėsenos. Atnaujintas COSO vidaus kontrolės modelis (2013), taip pat kaip ir pagrindinėje pradinėje modelio 1992 metų versijoje, sudarytas iš penkių elementų, kurių diegimas ir įgyvendinimas paremtas 17 principų: kontrolės aplinkai suformuluoti 5 principai, rizikos vertinimui – 4, kontrolės veiksmams – 3, informacijai ir komunikacijai – 3, stebėsenai – 2 principai. Nors kontrolės principai išplaukia iš 1992 modelio, jie konkrečiai buvo įvardinti tik 2013 metais peržiūrėtame modelyje.

Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairės (toliau – gairės) buvo parengtos 1992 metais. Atsižvelgiant į pokyčius vidaus kontrolės srityje, 2004 m. išleista nauja dokumento redakcija, kurioje įdiegtos COSO modelio nuostatos. Apibrėžiant vidaus kontrolę akcentuojamos dvi viešajam sektoriui svarbios nuostatos. Pirma, vidaus kontrolės tiksluose išskiriamas *etiškumo principas* – viešoji etika yra būtinoji visuomenės pasitikėjimo sąlyga ir kertinis gero valdymo principas, t. y. 1) valstybės tarnautojai turi sąžiningai tarnauti visuomenės interesams ir reikiamai tvarkyti valstybės išteklius, 2) su piliečiais turi būti elgiamasi nešališkai, remiantis teisėtumo ir teisingumo principais. Antra, akcentuojama *išteklių apsauga*. Kadangi viešojo sektoriaus išteklius daugiausia

sudaro valstybės lėšos, kurios visuomenės reikmėms turi būti naudojamos rūpestingai, todėl gairėse pabrėžiama viešojo sektoriaus išteklių saugojimo reikšmė. Šiame modelyje vadovaujamosi COSO modelio nuostatomis, tad tikslinga atsižvelgti ir į peržiūrėto COSO (2013) modelio struktūrą bei suformuluotus principus. Lietuvoje norminiuose dokumentuose nėra apibrėžta vidaus kontrolės struktūra, todėl viešojo sektoriaus subjektai dažniausiai vadovaujasi *Viešojo sektoriaus vidaus kontrolės standartų gairėmis*.

Pagrindinius vidaus kontrolės, įskaitant finansų kontrolę, ir vidaus audito funkcionavimo viešajame juridiniame asmenyje, kuris valdo, naudoja valstybės ir savivaldybės turtą ir juo disponuoja (toliau — viešasis juridinis asmuo), teisinius pagrindus reglamentuoja LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2002) (toliau — VKVAĮ).

Vidaus kontrolė – viešojo juridinio asmens vadovo sukurta visų kontrolės rūšių sistema, kurios dėka siekiama užtikrinti viešojo juridinio asmens veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, efektyvumą, rezultatyvumą ir skaidrumą, strateginių ir kitų veiklos planų įgyvendinimą, turto apsaugą, informacijos ir ataskaitų patikimumą ir išsamumą, sutartinių ir kitų įsipareigojimų tretiesiems asmenims laikymąsi bei su visa tuo susijusių rizikos veiksnių valdymą.

Įstatyme vidaus kontrolės tikslai pateikiami ne tik vidaus kontrolės apibrėžime, bet ir įstatymo 3-ajame straipsnyje, kuriame nurodyta, kad vidaus kontrolės pagrindinis tikslas yra:

- 1) įstatymų bei teisės aktų laikymasis. Viešojo juridinio asmens veikla būtų vykdoma įstatymų, kitų teisės aktų nustatyta tvarka pagal strateginius arba kitus veiklos planus, programas bei procedūras;
- 2) turto apsauga. Valstybės ir savivaldybės turtas bei įsipareigojimai tretiesiems asmenims būtų apsaugoti nuo sukčiavimo, iššvaistymo, pasisavinimo, neteisėto valdymo ar kitų neteisėtų veikų;
- 3) laikymasis finansų valdymo principų. Viešasis juridinis asmuo vykdydamas veiklą laikytųsi patikimo finansų valdymo principų;
- 4) finansinės ir kitos informacijos patikimumas. Informacija apie viešojo juridinio asmens finansinę ir kitą veiklą būtų teisinga ir pateikiama teisės aktų nustatyta tvarka.

Šie tikslai yra svarbūs realizuojant vidaus kontrolę turto apskaitoje.

2. Nematerialiojo turto pripažinimas finansinėse ataskaitose

Turto apibrėžimas apskaitoje yra pagrindinis ir daugeliu atveju vienintelis objektų pripažinimo turtu (ir visais atvejais privalomas) reikalavimas.

Pagal 13-ajame VSAFAS pateiktą apibrėžimą, viešojo sektoriaus subjekto nematerialusis turtas — materialios formos neturintis, nuo kitų viešojo sektoriaus subjekto nematerialiojo turto vienetų atskiriamas nepiniginis turtas, kuriuo viešojo sektoriaus subjektas disponuoja ir kurį naudodamas numato gauti tiesioginę ir (arba) netiesioginę ekonominę naudą. Penman (2009), nagrinėjęs nematerialaus turto apskaitos specifiką ir galimybes, taip pat akcentavo turto atskiriamumo charakteristiką. Jo teigimu, balanse turi būti atskleidžiamas tik toks turtas, kurio vertė yra atskiriama, t. y. kurio likvidavimas nepaveiktų likusio įmonėje turto vertės.

Bullen ir Crook (2005) nurodo, kad apskaitos teorijoje ir praktikoje vienu iš diskutuotinių klausimų išlieka galimas turto apibrėžimo turinio nepakankamumas pripažįstant išteklius turto – tuomet reikalaujama atitikti dar ir papildomus kriterijus. Taip atsitiko ir su nematerialiuoju turto – 13-ojo VSAFAS 7-ajame punkte pateikiamos papildomos sąlygos: 1) galima patikimai nustatyti turto įsigijimo ar pasigaminimo savikainą; 2) viešojo sektoriaus subjektas turi teisę tuo turto disponuoti (įskaitant teisę apriboti juo naudotis kitiems) ir jį kontroliuoti.

Canibano, Ayuso ir Sanchez (2000), Gaižauskas ir Budrionytė (2003) diskutuoja dėl nematerialiojo turto specifinio pobūdžio. Autorių nuomone, plėtojant mokslinę diskusiją, svarbu atsižvelgti ir į išskirtines nematerialiojo turto charakteristikas: 1) materialios, fizinės formos ir piniginių išraiškos nebuvimą; 2) ribotą alternatyvų panaudojimą; 3) mažą atskiro panaudojimo galimybę; 4) didelį atspirkimo neapibrėžtumą. Kaip pastebima, tik pirmasis iš keturių įvardytų bruožų šiuo metu įtrauktas į nematerialiojo turto apibrėžimą.

3. Kontrolės procedūros nematerialiojo turto apskaitoje

Literatūros šaltiniuose, kuriuose analizuojama atskirų procesų vidaus kontrolė, paprastai rekomenduojama naudotis informacijos judėjimo schemomis. Išnagrinėsime nematerialiojo turto apskaitos proceso eigą. Tikslinga išskirti šiuos etapus: 1) nematerialiojo turto įsigijimas ar pagaminimas; 2) nematerialiojo turto naudojimas; 3) pateikimas finansinėse ataskaitose. Šių etapų apskaita turėtų būti reglamentuota apskaitos politikoje. Šiame straipsnyje tiriamas metodinis apskaitos politikos aspektas, kuris apima finansinių ataskaitų elementų apskaitai taikomus būdus ir metodus. Organizacinis ir techninis apskaitos politikos aspektai detaliau nebus analizuojami.

Detalizuosime nematerialiojo turto apskaitos etapų kontrolės priemones:

Apskaitos politikos reglamentavimas. Viešojo sektoriaus subjekte numatomos apskaitos organizavimo nuostatos daro svarbią įtaką vidaus kontrolės būklei. Apskaitos politikoje yra prasmingas pagrindinių teisės aktų, kuriais remiantis tvarkoma apskaita, išvardijimas. Kontrolės požiūriu tai lemia griežtesnę kontrolės aplinką, taip pat turi įtakos kitiems vidaus kontrolės elementams. LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme (toliau — LR VSAĮ) (2007) išvardinti pagrindiniai norminiai dokumentai, kuriais remiantis sudaromos finansinės ataskaitos. Tai — LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas, Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai (toliau — VSAFAS). Šiame įstatyme taip pat konstatuotas griežtas standartų laikymasis: nukrypti nuo Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartų galima tik esant aplinkybėms, nepriklausančioms nuo viešojo sektoriaus subjekto valios, suderinus su Lietuvos Respublikos Finansų ministerija (LR VSAĮ 21 str.). Nematerialiojo turto pripažinimo, įvertinimo, registravimo apskaitoje ir pateikimo finansinėse ataskaitose reikalavimus reglamentuojama 13-asis VSAFAS „Nematerialusis turtas“.

Nematerialiojo turto įsigijimas ar pagaminimas. Įsigytas nematerialusis turtas pirminio pripažinimo metu apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina (13-asis VSAFAS 12 p.). Į nematerialiojo turto įsigijimo savikainą be pirkimo kainos, įskaitant importo ir kitus negrąžintinus mokesčius bei atėmus prekybos nuolaidas,

išskaitomos išlaidos, tiesiogiai priskirtinos prie nematerialiojo turto įsigijimo išlaidų ir susijusios su turto paruošimu naudojimui. Todėl kontrolės požiūriu svarbu, kaip nurodo Rudžionienė ir Kanapickienė (2006), numatyti baigtinį tokių išlaidų sąrašą. Taip pat svarbu tinkamai dokumentuoti turto paruošimo naudoti pabaigą, kad į įsigijimo savikainą nepatektų išlaidos nesusijusios su turto paruošimu naudoti.

Istaigoje turi būti numatytos procedūros teisingam įsigijimo savikainos nustatymui, kai 1) turtas įsigijamas išsimokėtinai per ilgesnį nei 12 mėnesių laikotarpį ir sutartyje nurodytos palūkanos reikšmingai skiriasi nuo rinkos palūkanų normos arba nėra nurodytos (dėl to tikslinga kiekvieno įsigijimo metu tikrinti mokėjimo sąlygas); 2) kai kuriais atvejais įsigijimo savikaina laikoma nematerialiojo turto tikroji vertė įsigijimo datą (dėl to būtina identifikuoti atvejus, kai turtas vertinamas tikrąja verte ir numatyti tikrosios vertės nustatymo procedūrą).

Pagal 13-ojo VSAFAS 21-ąjį punktą viešojo sektoriaus subjektas, kurdamas nematerialųjį turtą pats, visas patirtas turto kūrimo išlaidas turi suskirstyti į tyrimų ir plėtos išlaidas. Šis išlaidų atskyrimas pakankamai sudėtingas procesas, todėl turi būti numatyta procedūra, kuria būtų nesunkiai identifikuojama tyrimo ar plėtos etapo pradžia ir pabaiga, taip pat numatyta plėtos darbų savikainos apskaičiavimo metodika.

Nematerialiojo turto naudojimas. Šiame etape turi būti tinkamai įvertintos eksploatavimo, esminio pagerinimo, amortizacijos išlaidos. Nuvertėjimo aspektai neanalizuojami, kadangi būtinas šio klausimo išsamesnis tyrimas.

Nors standartai nurodo, kad nematerialiajam turtui būdinga tai, kad labai sudėtinga nustatyti, ar išlaidos patobulins turtą, ar jis ateityje duos didesnės ekonominės naudos ir todėl šiomis išlaidomis didinti turto įsigijimo savikainą. Kontrolės tikslais būtina numatyti tokių atvejų identifikavimo procedūras.

Viešojo sektoriaus subjektai turi numatyti nematerialiojo turto naudojimo apskaitoje leidžiamų pasirinkimų – amortizacijos normas, likvidacinės vertės – nustatymo procedūras.

Nematerialiojo turto pateikimas finansinėse ataskaitose. 13-asis VSAFAS reikalauja, kad kiekvienų finansinių metų pabaigoje privalu: 1) peržiūrėti turto naudingo tarnavimo laiką; 2) peržiūrėti turto likvidacinę vertę; 3) jei turto naudingo tarnavimo laikas neribotas, nustatyti, ar neatsirado aplinkybių, rodančių, kad turto naudingo tarnavimo laikas tapo ribotas. Šiuos įvertinimus tikslinga atlikti inventorizacijos metu. Be to, LR viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo 19-asis straipsnis reikalauja, kad apskaitos duomenys turi būti pagrįsti turto ir įsipareigojimų inventorizavimo duomenimis. Vadinasi, būtina numatyti kontrolės procedūras inventorizacijos atlikimui.

Martinkutė ir Kanapickienė (2010), tiriant įmonių atskleidžiamą informaciją apie nematerialųjį turtą, nustatė, kad įmonės aiškinamuosiuose raštuose atskleidžia standartinę informaciją, kuri gaunama automatizuotai sudarant metines ataskaitas, Iš esmės šabloniškai pamečiui rengiami aiškinamieji raštai nepalankūs, apribojantys įmonės vidaus sprendimais atliktų apskaitos politikos ir įvertinimo pokyčių vertinimui.

Išanalizavus 2013 metų šešių didžiųjų miestų (Alytaus, Kauno, Klaipėdos, Marijampolės, Panevėžio, Šiaulių) savivaldybių konsoliduotųjų finansinių

ataskaitų rinkinių aiškinamuosius raštus (Vilniaus miesto finansinės ataskaitos neanalizuojamos, nes Valstybės kontrolės išvada neigiama), nustatyta, kad daugeliu atvejų apie nematerialųjį turtą pateikiama tik standartinė informacija, t. y. situacija analogiška, kaip buvo nustatyta verslo tyrime. Aiškinamuosiuose raštuose kai kuriais atvejais nepateikiama net reikalaujama informacija, pvz., nepateikiamas kiekvienos nematerialiojo turto grupės turto naudingo tarnavimo laikas (du atvejai iš šešių tirtų aiškinamųjų raštų). Standartas taip pat reikalauja pateikti informaciją: 1) turto, kurio kontrolę riboja sutartys ar teisės aktai, ir turto, užstatyto kaip įsipareigojimų įvykdymo garantija, likutinę vertę (vienas nepateikimo atvejis); 2) turto, kuris nebenaudojamas viešojo sektoriaus subjekto veikloje, likutinę vertę (du nepateikimo atvejai); 3) naujo turto, įsigyto perduoti, pobūdį ir balansinę vertę pagal turto grupes (du nepateikimo atvejai); 4) per ataskaitinį laikotarpį pasitikėjimo teise perduoto kitiems subjektams turto likutinę vertę turto atidavimo momentu (vienas nepateikimo atvejis); 5) tyrimų išlaidų sumą, pripažintą to laikotarpio sąnaudomis (du nepateikimo atvejai).

Svarbu, kad būtų įdiegtos visos trys pagrindinės finansų kontrolės rūšys – išankstinė, einamoji ir paskesnioji finansinė kontrolė. Esminį vaidmenį formuojant vidaus kontrolę atlieka vadovybė. Vadovybė savo požiūrį į vidaus kontrolę realizuoja per tinkamai įdiegtą organizacinę struktūrą, darbuotojų įgaliojimų ir atsakomybės paskirstymą. Apskaitos politikoje tai pasireiškia per tapačius išvardytus aspektus bei vadovų naudojamus kontrolės metodus. Todėl svarbu, kad vadovas patvirtintų analizuotas tvarkas ir norminiuose dokumentuose vadovui priskirta atsakomybė būtų tinkamai deleguota kitiems darbuotojams.

Siekiant tinkamo informavimo ir komunikavimo su numatytais tvarkomis, darbuotojai turi būti pasirašytinai supažindinti; įgaliojimų delegavimas turi būti užfiksuotas pareiginėse instrukcijose, su kuriomis darbuotojas susipažįsta ir tai patvirtina parašu.

Viešojo sektoriaus subjektas turi įvertinti galimas rizikas apskaitos politikos srityje. Remiantis atliktu tyrimu, galime konstatuoti, kad analizuojant apskaitos politiką taip pat turi būti įvertinamos rizikingiausios veiklos procesų sritys, t. y. tvarkos gali būti netinkamai sudarytos ar sudarytų tvarkų nesilaikoma; atsakomybė tarp vadovo, vyriausiojo buhalterio ir kitų asmenų paskirstyta netinkamai ar darbuotojai nevykdo priskirtų įgaliojimų. Todėl rizikų valdymui pasitelkiami kontrolės veiksmai bei kontrolės priemonių stebėjimas.

Išvados

Atlikti tyrimai leido suformuluoti išvadas. Viešojo sektoriaus subjekto apskaitos metodikai keliami reikalavimai, numatyti 13-ajame VSAFAS, yra prevencinės kontrolės priemonės. Tačiau standartas nereglementuoja paskesniosios kontrolės priemonių. 2013 metų savivaldybių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinių aiškinamųjų raštų atrankinė analizė parodė, kad aiškinamuosiuose raštuose nepilnai atskleidžiama net privalomai reikalaujama informacija. Tai signalizuoja apie nepakankamą paskesniųjų kontrolės priemonių buvimą įstaigoje. Čia esminį vaidmenį turėtų atlikti įstaigos vadovybė.

Literatūra

- 13-asis Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas „Nematerialūs turtas“ [interaktyvus]. Prieiga per internetą: www.aat.lt.
- 315-asis tarptautinis audito standartas „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“ (2009). Tarptautinės buhalterijų federacijos (TBF) Tarptautiniu audito ir užtikrinimo standartų valdyba. <http://www.lar.lt/new/request.php?2004>
- Bullen, H. G.; Crook, K. (2005). Revisiting the Concepts: a New Conceptual Framework Project. Financial Accounting Standards Board, International Accounting Standards Board, p. 1-18.
- Canibano, L.; Ayuso, G. M.; Sanchez, P. (2000). Accounting for Intangibles: A Literature Review // Journal of Accounting Literature [interactive]. Vol. 19. p. 102-130. Access via internet (accessed): <http://www.uam.es>.
- CICA (1995). Criteria of Control Committee, Guidance on Internal Control (CoCo).
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 2004. Enterprise Risk Management — Integrated Framework.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (1992). Internal control—Integrated framework.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2004) Enterprise Risk Management — Integrated Framework..
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). Internal control—Integrated framework.
- Curtis, M. B.; Wu, F. H.; Craig J. L. Jr. (2000). The components of a comprehensive framework of internal control//CPA Journal, March 2000, Vol. 70 Issue 3, p. 64–66.
- Gaižauskas, L.; Budrionytė, R. (2003). Nematerialaus turto klasifikavimo ir pripažinimo problemos // Ekonomika, Nr. 64, p. 17-26.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (1999). Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code (Turnbull Code).
- INTOSAI (2004). Guidelines for internal control standarts for the public sector.
- LR Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas. 2002 m. gruodžio 10 d. d. Nr. IX–1253. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.lrs.lt>
- LR Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas. 2007 m. birželio 26 d. Nr. X–1212. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.lrs.lt>.
- Martinkutė, R.; Kanapickienė, R. (2010). Ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto pateikimas Lietuvos įmonių finansinėse ataskaitose // Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika, nr. 8, p. 57-68.
- O’Leary C.; Iselin E.; Sharma D. (2006). The relative effects of elements of internal control on auditors evaluations of internal control // Pacific Accounting Review, Vol. 18, Issue 2, No. 2, p. 69 – 96.
- Penman, S. H. (2009). Accounting for Intangible Assets: There is also an Income Statement. Occasional Paper Series [interactive]. Columbia Business School: Centre for Excellence in accounting and security Analysis. p. 1-26. Access via internet (accessed): <https://www4.gsb.columbia.edu>.
- Rittenberg, L. E. (2013). COSO Internal Control—Integrated Framework: Turning Principles into Positive Action. [interactive]. Access via internet (accessed): <http://www.theiia.org/intAuditor/feature-articles/2013/august/coso-2013-a-reflection-of-the-times/>
- Rudzionienė, K.; Kanapickienė, R. (2006). Įmonės apskaitos politika Lietuvoje. Valstybinio audito ataskaita “Dėl Lietuvos respublikos savivaldybėse atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų” (2014 m. rugsėjo 1 d. Nr. FA-P-30-1-48)

CONTROL MEASURES IN THE ACCOUNTING OF INTANGIBLE ASSETS OF PUBLIC SECTOR ENTITIES

Rasa Kanapickienė

Summary

Effective internal control helps to guarantee performance policy in an organization, achievement of the set aims; it also reveals the prospects of development, helps to indicate and manage risk so that the risk tolerance limit is maintained. One of the goals of internal control system is to ensure the reliability and sufficiency of information and financial statements. Accounting regulations set a great variety of control measures that must be guaranteed by the accounting policy adopted in a public sector entity. Yet governmental audit designates that a great share of distortions in financial statements are related with assets accounting.

The object of the research is internal control measures in the accounting of intangible assets of public sector entities.

The aim of the research is to investigate the regulation of internal control measures by creating the accounting policy of intangible assets of public sector entities.

The article analyses and systematizes internal control measures determined in the methodological aspect of accounting policy of intangible assets of a public sector entity.